

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond

Ade Brecher

RIIGIASUTUSE EELARVEVAHENDITE JA EESMÄRKIDE SEOSTAMISE  
VÄLJAKUTSED. JUHTUMIUURING POLITSEI- JA PIIRIVALVEAMETI NÄITEL

Magistritöö

Juhendaja: külalisprofessor Peeter Peda

Tartu 2025

Olen koostanud töö iseseisvalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

## Sisukord

Sissejuhatus.....	5
1. Teoreetiline raamistik .....	10
1.1. Strateegiline juhtimine ja eelarvestamine avalikus sektoris .....	10
1.1.1.    Strateegilise juhtimise olemus ja roll .....	10
1.1.2.    Strateegilise juhtimise eripärad ja väljakutsed avalikus sektoris .....	13
1.1.3.    Eelarvestamise olemus ja roll avalikus sektoris.....	16
1.1.4.    Eelarvestamise süsteemid ja meetodid.....	18
1.1.5.    Strateegilise juhtimise ja eelarvestamise omavahelised seosed.....	20
1.2. Tulemuslikkuse juhtimine, mõõtmine ja tulemuspõhine eelarvestamine avalikus sektoris.....	23
1.2.1.    Tulemuslikkuse juhtimine avalikus sektoris .....	23
1.2.2.    Tulemuslikkuse mõõtmine avalikus sektoris .....	25
1.2.3.    Tulemuspõhise eelarvestamise olemus ja väljakutsed avalikus sektoris	28
1.3. Avaliku sektori teenused.....	30
1.3.1.    Teenuse mõiste ja liigid .....	30
1.3.2.    Väljakutsed avaliku sektori teenuste pakkumisel .....	33
1.3.3.    Avaliku sektori teenuste kvaliteet ja selle juhtimine .....	35
1.4. Kuluarvestus ja kulude juhtimine avalikus sektoris.....	37
1.4.1.    Kuluarvestuse olemus ja eesmärgid.....	37
1.4.2.    Kulude juhtimine avalikus sektoris.....	39
1.4.3.    Kuluarvestuse ja kulude juhtimise väljakutsed.....	41
1.5. Strateegiline juhtimine ja eelarvestamine Eesti .....	43
1.5.1.    Riigi strateegilise juhtimise raamistik.....	43
1.5.2.    Riigieelarve protsess, struktuur ja koostamise põhimõtted.....	49
1.5.3.    Eesti avaliku sektori strateegilise juhtimise väljakutsed.....	54

2. Empiiriline uuring riigiasutuse eelarvevahendite ja eesmärkide seostamise väljakutsetest .....	58
2.1. Uurimismetoodika ja kasutatud andmed.....	58
2.2. PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi eripärad.....	60
2.3. Kuluarvestuse meetodid ja nende kasutamine PPA-s.....	72
2.4. PPA eelarvemudeli kitsaskohad ja arenguvõimalused .....	76
Kokkuvõte.....	89
Viidatud allikad.....	93
LISA A .....	100
LISA B.....	101
LISA C.....	105
Summary .....	106

## Sissejuhatus

Rahvusvahelised uuringud ja analüüsid avaliku sektori praktikast toovad esile vajadust siduda selgelt organisatsioonide tegevused, kulud ja saavutatud tulemused (Grossi et al, 2018; OECD, 2023). Tulemuspõhine eelarvestamine ja teenuspõhine juhtimine on tulemusjuhtimise süsteemide võtmekomponendid, mille eesmärk on finantsressursside juhtimise ja strateegiliste eesmärkide seostamine (Grossi et al, 2018; OECD, 2019) kuvades täpset ja läbipaistvat kuluinfot kui kriitilist eeldust strateegiliste juhtimisotsuste tegemiseks, ressursside efektiivseks jaotamiseks ning avaliku sektori vastutuse suurendamiseks (Pfister et al, 2023; Mauro et al, 2017; Prowle, 2021).

Rahvusvaheline kogemus näitab, et nende põhimõtete rakendamine, eriti tulemuspõhise eelarvestamise (*performance based budgeting - PBB*) ja tegevuspõhise kuluarvestuse (*activity based costing - ABC*) süsteemide integreerimine, on praktikas keeruline ja sageli ei saavutata oodatud tulemusi (Lingenfelter, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017; Alsayegh, 2020). OECD (2019) raport toob välja, et süsteemide omavahelise integreerimise keerukust suurendab, kui teenuste struktuur ja finantsraamistik on arenatud erinevatel aegadel. OECD (2023) tulemuspõhise eelarvestamise raamistik toob välja, et süsteemide omavahelise integreerimise keerukust suurendab vajadus siduda uued PBB praktikad olemasolevate, sageli erineva loogikaga, finants- ja juhtimisraamistikega. Seetõttu rõhutavad OECD soovitused, et tulemusel põhinev eelarvestamine vajab süsteemset lähenemist, mis hõlmab kõiki eelarvetsükli osapooli ja protsesse, aga ka piisavat paindlikkust, et võimaldada kulude tõhusat jaotamist ning ressursside optimaalset kasutamist vastavalt tegevuste iseloomule (OECD, 2023).

Rahvusvahelise Valuutafondi hinnang Eesti avaliku sektori investeeringute juhtimisele (*Public Investment Management Assessment - PIMA*) tõi 2019.aastal välja, et Eesti riiklik strateegiline planeerimine on killustunud ja seda ei ole alati täielikult integreeritud eelarve planeerimise ja juhtimisega (International Monetary Fund, 2019). Kuigi on olemas pikaajalised sihid nagu „Eesti 2035“ (Vabariigi Valitsus, 2021a) strateegia, on vaja toimivaid mehhanisme, mis aitaks eesmärkideni jõudmist seostada riigi eelarvesüsteemidega toetades seeläbi strateegilist juhtimist. Vastuseks nendele väljakutsetele võeti 2020. aastal Eestis osana laiemast riigireformist kasutusele tegevuspõhine eelarvestamine (TERE), mille eesmärk oli suurendada avaliku sektori efektiivsust ja teenuste kvaliteeti (Rahandusministeerium, 2024a). Tegemist oli üleminekuga tulemuspõhisele eelarvestamisele püüdes seostada kulutused otseselt konkreetsete tegevuste ja teenustega, et parandada

ressursside jaotamise läbipaistvust ja tulemuslikkust. Strateegiline juhtimine ja finantsjuhtimine, mis varem sageli eksisteerisid eraldiseisvatena, pidid nüüd koonduma ühtseks süsteemiks, kus rahalised vahendid on tihedalt seotud tegevuste tulemustega, mis on tulemusjuhtimise toimimise eelduseks (Poister, 2010; Joyce, 2015).

Eesti TERE mudelit rakendades on oluline jaotada asutuse tegevused tugiteenusteks ning põhiteenusteks ning kõik tugiteenuste kulud peavad kajastuma põhiteenuste maksumuses, kuna asutusele antav eelarve kajastab vaid põhiteenuseid (Rahandusministeerium, 2024b). Paraku ei ole alati tugiteenuste kulude jaotumine põhiteenustele piisavalt selge, mis põhjustab keerukust eelarve ning teenuste tulemuslikkuse vaheliste seoste mõistmisel. Rahandusministeerium on peale mõneaastast tegevuspõhise eelarvestamise rakendamist kinnitanud, et kuigi see süsteem peaks tugevdama strateegiliste eesmärkide ja eelarveotsuste vahelist seost, siis on praktikas ilmnenud mitmeid väljakutseid, mis viitavad puudujääkidele süsteemi osade kooskõlas toimimises ja tõhususes strateegilise juhtimise toetamisel (Rahandusministeerium, 2024g). Need probleemid, eriti kaudsete kulude jaotamise keerukus ja kuluinfo vähene kasutamine juhtimises, on sarnased rahvusvahelises kirjanduses laialdaselt dokumenteeritud ABC rakendamise väljakutsetega (Frias et al, 2023; Oseifuah, 2014; Cardoso & Rodrigues, 2024; Gosselin & Journeault, 2022).

Kuna avaliku sektori organisatsioonidelt oodatakse aina suuremat läbipaistvust ja vastutavust (*accountability*) nii oma tegevuste kui eelarve juhtimise osas (Bovens, 2007), on kriitilise tähtsusega mõista, kuidas eelarvevahendite jaotus on seotud avalike teenuste osutamise tulemuslikkusega ja strateegiliste eesmärkide saavutamisega. Arvestades, et riigieelarve kuludest moodustavad olulise osa erinevate valitsemisalade ja nende otseselt avalike teenuste osutamisega tegelevate allasutuste eelarved, on oluline uurida tegevuspõhise eelarvestamise, sh kuluarvestusmudelite rakendamise tulemuslikkust ja toimimist organisatsiooni ehk asutuse tasandil.

Käesoleva magistr töö uudsus seisneb selles, et see aitab Eesti avaliku sektori organisatsiooni näitel selgitada, kuidas jaotada eelarveressursse teenuste vahel tõhusamalt nii, et need toetaksid organisatsiooni tulemuslikkust, st. mitterahaliste eesmärkide saavutamist ja suurendaksid teenuste kuluarvestuse läbipaistvust. Erinevalt varasematest Eesti PBB uuringutest (Veski, 2020; Urbalu, 2022; Lige, 2021), mis on keskendunud pigem süsteemi üldisele toimimisele või poliitikute/ministeeriumite tasandile, süveneb see töö asutusepõhise kuluarvestuse detailidesse ja selle seosesse teenuspõhise juhtimisega, analüüsides kriitiliselt, kuidas Eesti TERE-reformi põhimõtted ja rahvusvahelised PBB/ABC parimad praktikad

tegelikult Eesti suurima riigiasutuse Politsei- ja Piirivalveameti (PPA) igapäevases juhtimises rakenduvad ning millised on peamised takistused ja õppetunnid.

Käesoleva magistritöö eesmärk on selgitada välja avaliku sektori organisatsiooni eelarvevahendite ja strateegiliste eesmärkide seostamise võimalusi ja väljakutseid (tegevuspõhise) kuluarvestuse kaudu. Tulemuslikkuse juhtimise, eelarvestamise ja tegevuspõhise kuluarvestuse kirjanduse taustal analüüsitakse PPA eelarvemudeli toimimist ning tehakse ettepanekuid ressursside ja kulude efektiivse juhtimise parendamiseks. Empiirilise uuringu keskne küsimus on, kuidas kaudsete (tugiteenuste) kulude jaotusmudel toetab organisatsiooni teenuspõhist juhtimist ja ressursside jaotamist. Magistritöö eesmärkide täitmiseks on autor püstitanud järgmised uurimisküsimused:

1. Miks ja kuidas arvutatakse avaliku sektori organisatsioonides erinevate teenuste osutamise ja eesmärkide saavutamise maksumust?
2. Millised on peamised väljakutsed (otseste) kulude seostamisel ja (kaudsete) kulude jaotamisel organisatsiooni erinevat tüüpi teenuste ja eesmärkide vahel?
3. Millised on PPA eelarvemudeli kitsaskohad tulemuslikkuse juhtimise süsteemis ja kuidas parandada (kaudsete) tugiteenuste kulude jaotamist asutuse põhiteenuste ja eesmärkide vahel?

Nende uurimisküsimustele vastamiseks ja PPA eelarvemudeli analüüsimiseks tugineb käesolev magistritöö avaliku sektori strateegilise juhtimise, tulemusjuhtimise ja -mõõtmise (nt Van Dooren et al, 2015), eelarvestamise ning kuluarvestuse, eriti ABC (Alsayegh, 2020; Gosselin & Journeault, 2022) teooriatele. Ühtlasi pööratakse tähelepanu organisatsioonisiseste osapoolte dünaamikale (Mauro et al, 2019) ja poliitilistele teguritele (Raudla, 2022), mis mõjutavad tulemus- ja kuluinfo tegelikku kasutamist juhtimisotsustes, kuna just need aspektid aitavad selgitada lahknevusi formaalsete süsteemide ja tegeliku praktika vahel.

PPA näitel on varasemalt uuritud organisatsiooni strateegilise planeerimise ja hindamise süsteeme (Kütt, 2014), reorganiseerimise protsessi (Müür, 2014) ning innovatsioonivõimekuste arendamist disainimeetodite kaudu (Hiir, 2021). Nende uurimistööde pinnalt saab järeldada, et kuigi PPA strateegilised ja innovatsioonipõhised protsessid on arenenud, esineb vajakajäämisi ressurssihalduse, pikaajalise visiooni ja eelarve planeerimise omavahelises seostamises. Käesoleva magistritöö praktiline väärtus seisneb sellest, et selle tulemuste põhjal tehtavad soovitusel aitavad PPA-l omavahel paremini

seostada eelarve planeerimist ja strateegilist juhtimist parandades seeläbi ka otsustusprotsesside läbipaistvust ja organisatsiooni tulemuslikkust. Eelarvevahendite ja eesmärkide seostamise väljakutsete mõistmine toetab PPA strateegilist eesmärki pakkuda avalikke teenuseid tõhusalt ja tulemuslikult.

Magistritöö koosneb kahest omavahel tihedalt seotud põhiosast: teoreetilisest raamistikust ja empiirilisest juhtumiuuringust. Esimene peatükk keskendub teoreetilise baasi loomisele, liikudes üldistest kontseptsioonidest spetsiifilisemate temade suunas ning hõlmates ka Eesti konteksti. Teoreetilise osa eesmärk on pakkuda taustainfot ja analüütilisi tööriistu, mis aitavad paremini mõista uurimisobjekti ning toetavad empiiriliste andmete tõlgendamist. Teoreetiline osa on jaotatud viieks alapeatükiks (1.1–1.5), mis omakorda koosnevad alapeatükkidest, mis käsitlevad strateegilise juhtimise ja eelarvestamise olemust avalikus sektoris, tulemuslikkuse juhtimist ning selle seoseid avaliku sektori teenustega, kulude juhtimist ning sellega seonduvaid väljakutseid. Alapeatükkide eesmärk on kahetine: esiteks luua laiem arusaam avaliku sektori organisatsioonide juhtimispõhimõtetest, sealhulgas sellest, miks ja kuidas rakendatakse strateegilist juhtimist, tulemusjuhtimist ja eelarvestamist; teiseks pakkuda teoreetilisi mudeleid, mõisteid ja varasemate uuringute tulemusi, mida kasutatakse PPA juhtumianalüüsi raames. Töö teine peatükk keskendub PPA juhtumiuuringule. Selles kirjeldatakse esmalt uurimismetoodikat (2.1), sh kvalitatiivse juhtumiuuringu valikut ning andmekogumis- ja analüüsimeetodeid. Seejärel esitatakse empiirilise uuringu tulemused (2.2–2.4), keskendudes tulemusjuhtimise, eelarvestamise ja eriti kuluarvestuse praktikatele ning nende seostele organisatsiooni strateegiliste eesmärkidega. Analüüsi käigus võrreldakse PPA-s täheldatud praktikaid teoreetiliste käsitlustega, tuues esile sarnasused, erisused ja nende võimalikke põhjuseid. Töö eesmärk on mõista, mil määral ja kuidas rahvusvahelised kontseptsioonid ning teoreetilised mudelid peegelduvad Eesti ühe suurima riigiasutuse praktikas – või sellest erinevad – ning miks see nii on. Töö lõpeb kokkuvõttega, kus sünteesitakse peamised teoreetilised ja empiirilised järeldused vastuseks püstitatud uurimisküsimustele. Lisaks esitatakse praktilised soovitusel PPA-le eelarve- ja tulemusjuhtimissüsteemi parendamiseks ning pakutakse välja võimalikke suundi edasisteks uuringuteks selles valdkonnas.

Uurimus täiendab avaliku sektori tulemusjuhtimise ja eelarvestamise varasemaid uuringuid selgitades, kuidas tegevuspõhine eelarvestamine ja teenuspõhine juhtimine suure riigiasutuse tasandil praktikas toimivad, ning pakub välja lahendusi nende omavaheliseks

tõhusamaks integreerimiseks, võttes arvesse nii tehnilisi kui ka inimkeskseid ja poliitilisi tegureid (Mauro et al, 2017; OECD, 2019; Raudla, 2022; Gosselin & Journeault, 2022).

Käesolev uurimus keskendub ainult ühe avaliku sektori organisatsiooni kogemusele, mis piirab tulemuste otsest üldistatavust. Uuring ei käsitle tehnoloogilisi lahendusi süvitsi ega pööra tähelepanu teistele eelarvestamismeetoditele peale tegevuspõhise. Siiski, arvestades PPA suurust ja kesket rolli ning TERE ühtset rakendamist Eestis, võivad siinsed tulemused ja järeldused pakkuda väärtuslikke õppetunde ka teistele Eesti avaliku sektori asutustele.

Soovin siiralt tänada oma juhendajat Peeter Peda, kelle professionaalne tugi, asjatundlik tagasiside ja kannatlik juhendamine olid hindamatuks abiks kogu tööprotsessi vältel. Tänan ka kõiki intervjueeritavaid ja kaasamõtlejaid PPA-st, kes leidsid aega panustada oma teadmiste ja kogemustega selle uurimistöö valmimisse. Eraldi tänu kuulub minu perele ja lähedastele – teie mõistmine, julgustus ja toetus andsid mulle jõudu ja tasakaalu kogu selle teekonna jooksul.

Märksõnad: strateegiline juhtimine (*strategic management*), tulemuspõhine eelarvestamine (*performance-based budgeting*), kuluarvestus (*cost accounting*), avalik sektor (*public sector*).

CERCS koodid: S170 - poliitikateadused, administreerimine (*public administration*), S181 – rahandus (*financial science*), S192 - raamatupidamine (*accounting*), S189 – organisatsiooniteadus (*organizational science*).

## 1. Teoreetiline raamistik

### 1.1. Strateegiline juhtimine ja eelarvestamine avalikus sektoris

#### 1.1.1. Strateegilise juhtimise olemus ja roll

Strateegiline juhtimine on organisatsiooni pikaajalisele edule suunatud juhtimistegevus, mis hõlmab eesmärkide sõnastamist, nende saavutamiseks vajalike strateegiate väljatöötamist ja elluviimist ning organisatsiooni tegevuse kohandamist pidevalt muutuv keskkonnas (Poister, 2010). See on pidev analüüsi, planeerimise, elluviimise ja hindamise tsükkel, mis võimaldab organisatsioonil orienteeruda muutlikus keskkonnas ja kohaneda uute oludega (Bryson & George, 2024; Van Dooren et al, 2015). Erinevalt erasektorist, kus strateegia keskendub peamiselt kasumi suurendamisele ja konkurentsieelisele, on avalikus sektoris rõhk avalike hüvede ja avaliku väärtuse loomisel, tegevuse legitiimsusel, läbipaistvusel ning vastutustundel (Poister, 2010; Grossi et al, 2018; Bryson et al, 2014).

Strateegilise juhtimise lähenemised on mitmekesised, peegeldades erinevaid viise, kuidas organisatsioonid oma eesmärged saavutavad ja keskkonnaga suhestuvad. Tabel 1 koondab peamised strateegilise juhtimise teoreetilised lähenemisviisid koos nende põhimõtete ja kriitikaga.

Tabel 1

#### *Strateegilise juhtimise teoreetilised lähenemised*

Lähenemisviis	Põhimõtted	Kriitika
Klassikaline ( <i>classical approach</i> ) (Porter, 1980: 3-41)	Pikaajalised plaanid, eesmärkide saavutamine stabiilses keskkonnas. Konkurentsieelise saavutamine läbi positsioneerimise.	Ei pruugi olla paindlik muutuvates, dünaamilistes keskkondades. Võib ülehinnata ratsionaalsust ja eeldada täielikku informatsiooni.
Evolutsiooniline ( <i>evolutionary theory of the firm</i> ) (Nelson & Winter, 1982: 14-20)	Organisatsioonide arengu mõistmine läbi kohanemise ja selektsiooni. Rutiinide ja õppimise roll.	Liigne keskendumine väliskeskkonnale võib jätta sisemised tegurid tähelepanuta. Võib olla kirjeldav, mitte ettekirjutav (ei anna konkreetseid juhiseid).
Ressursipõhine ( <i>resource-based view - RBV</i> )	Konkurentsieelise saavutamine läbi väärtuslike, haruldaste, imiteerimatute ja organiseeritud ( <i>value, rarity,</i>	Võib alahinnata väliskeskkonna mõju ja dünaamilisust. Ressursse on raske hinnata ja tuvastada.

(Barney, 1991: 105-112)	<i>imitability, organization - VRIO</i> ) sisemiste ressursside ja võimekuste.	Võib olla staatiline, mitte arvestada ressursside arenguga.
Kontingentsusteooria ( <i>contingency theory</i> ) (Lawrence & Lorsch, 1967: 185-210)	Strateegia kohandamine konkreetse keskkonna ja organisatsiooni vajadustega. Ei ole ühte "parimat" strateegiat.	Raske rakendada keerulistes ja pidevalt muutuvates keskkondades. Võib olla raske määratleda "õiget" sobivust. Teooria kohandatavus on piiratud organisatsiooni suuruse, tööstuse ja asukohaga.
Institutsionaalne ( <i>institutional theory</i> ) (DiMaggio & Powell, 1983: 147-160)	Organisatsioonide käitumise mõistmine läbi normide, seaduste, kultuuri ja ootuste järgimise. Isomorfism.	Majanduslikku tõhusust ei pruugi alati rõhutada. Võib olla raske muutuda, kui ollakse sügavalt institutsionaliseeritud. Ei pruugi arvestada agentuuriga ja individuaalse initsiatiiviga.
Dünaamiliste võimete ( <i>developing dynamic capabilities</i> ) (Teece, et al, 1997: 509-533)	Organisatsiooni võime integreerida, ehitada üles ja ümber konfigureerida sisemisi ja väliseid kompetentse, et reageerida kiiresti muutuvatele keskkondadele.	Liiga abstraktne ja raskesti rakendatav. Võib olla raske mõõta ja hinnata dünaamilisi võimeid. Võib ülehinnata juhtkonna rolli muutuste juhtimisel.
Tasakaalustatud tulemuskaart ( <i>balanced scorecard - BSC</i> ) (Kaplan & Norton, 1996: 1-18)	Eesmärkide saavutamine neljas mõõtmes (finants, kliendid, sisemised protsessid, õppimine ja kasv), et saavutada organisatsiooni strateegia.	Võib olla raske rakendada, kui strateegia ei ole selge või kui mõõdikud ei ole asjakohased. Vajab pidevat jälgimist ja kohandamist.
Käitumuslik ( <i>behavioral approach</i> ) (March & Simon, 1958: 140-164)	Organisatsiooni otsustusprotsesside ja käitumuslike aspektide analüüs. Piiratud ratsionaalsus, kognitiivsed eelarvamused.	Ei pruugi arvestada struktuuriliste ja tehnoloogiliste teguritega. Võib olla raske üldistada ja ennustada käitumist.
Suhtepõhine ( <i>relational view</i> ) (Dyer, 2000: 660-679)	Koostööpõhised strateegiad, teadmiste jagamine, usaldus, strateegilised alliansid ja võrgustikud.	Koostöö ei taga alati edu ja võib põhjustada sõltuvust teistest osapooltest. Võib olla raske juhtida ja kontrollida võrgustikke. Võib tekkida teadmiste lekkimine.

Allikas: Autori koostatud tabel (Barney, 1991; DiMaggio & Powell, 2000; Dyer, 2000; Kaplan & Norton, 1996; Lawrence & Lorsch, 1967; March & Simon, 1958; Nelson & Winter, 1982; Porter, 1980; Teece et al, 1997).

Strateegiliste lähenemiste valik sõltub organisatsiooni spetsiifikast, selle ees seisvatest väljakutsetest ja keskkonnast, kus ta tegutseb (Bryson & George, 2024). Avalikus sektoris, kus tegutsemist mõjutavad tugevalt seadused, poliitilised ootused ja erinevate sidusrühmade huvid, on eriti oluline arvestada institutsionaalse ja suhtepõhise lähenemisega. Institutsionaalne teooria aitab mõista, kuidas organisatsioonid kohanevad väliste normide ja ootustega, et tagada oma legitiimsus, samas kui suhtepõhine vaade rõhutab koostöö ja võrgustike tähtsust keerukate probleemide lahendamisel (Dyer, 2000; Argento & Peda, 2015). Näiteks PPA peab oma strateegiate kujundamisel arvestama nii kehtivate seaduste ja ühiskondlike normidega kui ka vajadusega teha tõhusat koostööd teiste asutuste ja kogukondadega (Bryson et al, 2014).

Strateegiline juhtimine on organisatsioonide toimimiseks hädavajalik, kuna see aitab siduda organisatsiooni visiooni, missiooni, tegevused ja ressursid ühtseks tervikuks (Poister, 2010). See võimaldab seada selgeid prioriteete, optimeerida piiratud ressurside jaotust ning kohaneda muutustega (Bryson & George, 2024; Poister, 2010). Strateegiline juhtimine aitab organisatsioonidel mitte ainult määratleda pikaajalisi sihte, vaid ka luua mõõdetavaid eesmärke ja tulemusnäitajaid, mis võimaldavad edusamme jälgida ja tulemuslikkust juhtida (Kaplan & Norton, 1996). Lisaks on strateegiline juhtimine oluline riskide tuvastamisel ja haldamisel ning innovatsiooni ja pideva parendamise kultuuri soodustamisel (Poister, 2010).

Strateegiline juhtimine on tähtis ka organisatsiooni sisemise ühtsuse ja töötajate motivatsiooni seisukohast, luues ühise arusaama eesmärkidest ja aidates koordineerida eri osakondade tegevusi (Dyer, 2000). Avaliku sektori organisatsioonides, kus eesmärgid on sageli kompleksed ja teenused mitmekesised, aitab strateegiline juhtimine tagada, et kõik tegevused on suunatud ühise avaliku väärtuse loomisele ja ühiskondlike eesmärkide saavutamisele (Bryson & George, 2024). See eeldab ka toimivat juhtimisarvestuse süsteemi, mis pakub asjakohast teavet otsuste tegemiseks ja strateegia elluviimise toetamiseks (Prowle, 2021). Näiteks PPA peab tagama, et tema ressursid ja tegevused on kooskõlas nii riigi julgeolekupoliitika kui ka kodanike turvalisuse ootustega.

Kokkuvõtvalt loob see alapeatükk strateegilise juhtimise kontseptuaalse raamistiku, mille kaudu mõista, kuidas organisatsioonid saavad suunata oma tegevust pikaajaliste eesmärkide saavutamiseks. Erinevad teoreetilised lähenemised aitavad selgitada, millistele eeldustele ja kontekstuaalsetele teguritele strateegilised valikud tuginevad. Järgmine

alapeatükk keskendub sellele, millised eripärad ja väljakutsed kaasnevad strateegilise juhtimise rakendamisega just avalikus sektoris.

### 1.1.2. Strateegilise juhtimise eripärad ja väljakutsed avalikus sektoris

Võrreldes erasektoriga, on avaliku sektori organisatsioonide juhtimisel mitmeid eripärasid ning rohkem sisemisi ja väliseid piiranguid, mis muudavad strateegilise juhtimise rakendamise keerukamaks (Poister, 2010). Kui erasektori peamine eesmärk on kasum ja turuosa, siis avalikus sektoris keskendutakse avalike teenuste pakkumisele, ühiskondliku väärtuse loomisele ning sotsiaalsete ja poliitiliste eesmärkide saavutamisele, arvestades seejuures läbipaistvuse ja avaliku vastutuse nõudeid (Bryson et al, 2014; Grossi et al, 2018). See tähendab, et strateegiline juhtimine peab tasakaalustama sageli mitmesuguseid ja kohati vastandlikke huve ning eesmärke (Raudla & Bur, 2023).

Avaliku sektori strateegilises juhtimises on mitmeid läbikäivaid väljakutseid:

- Eelarve piirangud: Piiratud rahalised ressursid mõjutavad teenuste osutamist, projektide elluviimist ja innovatsiooni. Ressursside nappus võib takistada strateegiliste eesmärkide saavutamist ja piirata organisatsiooni võimekust reageerida ootamatutele vajadustele (Grossi et al, 2018).
- Muutuvad regulatsioonid ja poliitikad: Sagedased muudatused seadustes, määrustes ja valitsuse prioriteetides tekitavad ebakindlust ning nõuavad pidevat kohanemist, suurendades bürokraatiat ja raskendades pikaajaliste strateegiate elluviimist (Raudla & Bur, 2023).
- Tööjõu juhtimine ja demograafilised muutused: Raskused kvalifitseeritud töötajate leidmisel ja hoidmisel, konkurents erasektoriga, madalamad palgad ning tööjõu vananemine mõjutavad organisatsiooni strateegilist võimekust (Wynen et al, 2019).
- Avalik vastutus ja läbipaistvus: Avaliku sektori organisatsioonid peavad tagama läbipaistvuse ja vastavuse regulatsioonidele ning tõendama rahaliste vahendite otstarbekat kasutamist. See eeldab selgete aruandlusmehhanismide olemasolu, vastavust seadustele ja regulatsioonidele ning pidevat valmisolekut oma otsuseid avalikkusele ja erinevatele sidusrühmadele (sh poliitikutele, kodanikele, meediale) põhjendada (Bovens, 2007; Van Dooren et al, 2015; Raudla & Savi, 2015).
- Tulemuslikkuse mõõtmise ja hindamise keerukus: Avaliku sektori eesmärgid on tihti mitmetähenduslikud, pikaajalised ja raskesti kvantifitseeritavad (nt "avaliku

väärtuse" loomine, ühiskondliku heaolu kasv). Seetõttu on keeruline leida sobivaid ja kõiki olulisi aspekte katvaid tulemusmõõdikuid ning tõestada otsest põhjus-tagajärg seost tegevuste ja saavutatud ühiskondlike tulemuste vahel, mis omakorda raskendab strateegiliste valikute tegemist (Van Dooren et al, 2012; Van Dooren, 2011; Poister, 2010).

- Kliimamuutused ja jätkusuutlikkus: Rohepöörde nõuete täitmine ja kliimamuutustega kohanemine, sealhulgas keskkonnasäästlike lahenduste rakendamine, loovad täiendavaid strateegilisi piiranguid ja nõudeid ressursside kasutamisel ja planeerimisel (Raudla & Bur, 2023).
- Tehnoloogiline areng ja digitaliseerimine: Digipöörde elluviimine, IT-süsteemide ajakohastamine ja küberturvalisuse tagamine võivad parandada teenuste kvaliteeti ja tõhusust, kuid nõuavad olulisi investeeringuid ja muudatuste juhtimist (Grossi et al, 2018).
- Sidusrühmade kaasamine ja ootuste juhtimine: Avalikus sektoris on mitu huvitatud osapoolt (kodanikud, poliitikud, ettevõtted, rahvusvahelised organisatsioonid), kelle vahel tuleb leida tasakaal. Erinevad huvid ja ootused võivad aeglustada otsustusprotsesse ning muuta strateegiliste eesmärkide saavutamise keeruliseks (Argento & Peda, 2015).

Nende väljakutsetega toimetulekuks on oluline, et avaliku sektori organisatsioonid arendaksid oma strateegilise juhtimise võimekust. Poister (2010) rõhutab vajadust siduda strateegiline planeerimine tihedamalt tulemusjuhtimisega, keskendudes mitte ainult plaanide koostamisele, vaid ka nende elluviimisele ja mõju hindamisele. See eeldab selget visiooni, väärtuspõhist juhtimist ja koostööd erinevate tasandite ning osapoolte vahel (Poister, 2010).

Avaliku sektori strateegilisel juhtimisel ja eelarvestamisel on erinevatel tasanditel selgelt eristuvad fookused, mis lähtuvad nende tasandite vastutusaladest ja eesmärkidest. Tabel 2 illustreerib neid erinevusi.

Tabel 2

*Strateegilise juhtimise ja eelarvestamise fookused erinevatel tasanditel*

Tase	Strateegilise juhtimise fookus	Eelarvestamise fookus
Riigi tasand	Pikaajaliste poliitiliste eesmärkide seadmine kooskõlas riigi visiooni ja ühiskondlike vajadustega (nt julgeolek, sotsiaalne heaolu,	Ressursside strateegiline jaotamine prioriteetsetele valdkondadele ja programmidele. Makromajandusliku stabiilsuse ja eelarve

	majandusareng) (Bryson et al, 2014; Poister, 2010).	jätksuutlikkuse tagamine (Joyce, 2015; Sicilia & Steccolini, 2017).
Valitsemisala tasand	Valdkonnapõhiste strateegiatega ja arengukavade kujundamine kooskõlas riiklike eesmärkidega. Ministeeriumite ja allasutuste tegevuse koordineerimine (Poister, 2010).	Rahaliste vahendite jaotamine konkreetsete ministeeriumide, programmide ja meetmete vahel vastavalt riiklikele prioriteetidele. Fookus tulemuste saavutamisel (Mauro, et al, 2017; OECD, 2019).
Riigiasutuse tasand	Konkreetsete programmide ja teenuste elluviimine, keskendudes kvaliteedile, tõhususele ja kodanike/klientide vajadustele. Operatiivne planeerimine (Van Dooren et al, 2015).	Üksikasjalik eelarve planeerimine tegevuste ja teenuste lõikes. Ressursside efektiivne kasutamine, kulude kontroll. Kooskõla valdkondlike eesmärkidega (Prowle, 2021; Frias et al, 2023).
Kohaliku omavalitsuse tasand	Kogukonna vajaduste rahuldamine, kohaliku arengu strateegiatega väljatöötamine, kohalike teenuste (haridus, sotsiaalhoolekanne, transport jms) korraldamine (Bryson & George, 2024).	Kohaliku eelarve tasakaalustamine, maksutulude kogumine, kohalike ressursside tõhus kasutamine elanike teenindamiseks ja kohaliku arengu toetamiseks (Grossi et al, 2016; Bleyen et al, 2017).

Allikas: autori koostatud tabel (Bleyen et al, 2017; Bryson et al, 2014; Bryson & George, 2024; Frias et al, 2023; Grossi et al, 2016; Joyce, 2015; Mauro et al, 2017; OECD, 2019; Poister, 2010; Prowle, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017; Van Dooren et al, 2015)

Tabel 2 illustreerib, kuidas strateegilise juhtimise ja eelarvestamise fookused erinevad sõltuvalt valitsemistasandist, kuid peavad toimima kooskõlastatud süsteemina. Riigi tasandi pikaajalised sihid (nt Eesti 2035) peavad kajastuma valitsemisalade arengukavades ja eelarvetes ning jõudma konkreetsete tegevuste ja teenusteni riigiasutuse tasandil (Bryson et al, 2014). Eelarvestamine on seejuures keskne vahend, mis tagab strateegiliste eesmärkide saavutamiseks vajalike ressursside olemasolu ja suunab nende kasutamist (Joyce, 2015).

Kokkuvõtvalt selgitas alapeatükk, et strateegilise juhtimise rakendamine avalikus sektoris on oluliselt keerukam kui erasektoris, kuna sellega kaasneb vajadus toime tulla mitmetasandiliste piirangute, vastandlike huvide ja kõrgete läbipaistvusnõuetega. Järgmises alapeatükis käsitletakse eelarvestamise olemust ja rolli avalikus sektoris ning selgitatakse, kuidas see protsess toetab strateegiliste valikute elluviimist.

### 1.1.3. Eelarvestamise olemus ja roll avalikus sektoris

Avaliku sektori eelarvestamine on keskne protsess, mille käigus koostatakse, kiidetakse heaks, viiakse ellu ja kontrollitakse valitsusasutuste finantsplaan, mille peamine eesmärk on tagada avalike ressursside tõhus ja läbipaistev kasutamine avalike teenuste pakkumiseks ning riiklike eesmärkide saavutamiseks (Sicilia & Steccolini, 2017). Avaliku sektori eelarvet on käsitletud mitmekihilise juhtimisvahendina, millel on samaaegselt poliitiline, administratiivne, aruandluslik ja makromajanduslik roll. Raudla ja Bur (2023) ning samuti Sicilia ja Steccolini (2017) toovad esile, et eelarve toimib poliitilise instrumendina, peegeldades valitsuse prioriteete, väärtushinnanguid ja poliitilisi valikuid, ning olles sageli poliitiliste läbirääkimiste keskmes. Grossi et al. (2016) ja Prowle (2021) rõhutavad eelarve rolli avaliku sektori organisatsioonide tegevuse planeerimisel, koordineerimisel ja kontrollimisel, aidates tagada finantsilist distsipliini ja hinnata kuluefektiivsust. Bovens (2007) ning taas Sicilia ja Steccolini (2017) rõhutavad eelarve olulisust vastutuse ja aruandluse mehhanismina, mille kaudu avaliku sektori organisatsioonid peavad selgitama ja õigustama oma otsuseid ning ressursside kasutust. Eelarvel on ka oluline makromajanduslik roll, mis võimaldab valitsusel mõjutada näiteks majanduskasvu, inflatsiooni ja ressursside ümberjaotust ühiskonnas, suunates vahendeid poliitikavaldkondadesse ja püüdes säilitada fiskaalset tasakaalu (Van Dooren et al, 2012; Joyce, 2015). Avaliku sektori eelarved erinevad erasektori eelarvetest mitmeti, peegeldades erinevaid eesmärke, rahastusallikaid ja aruandekohustuse vorme (Christensen & Laegreid, 2007). Tabel 3 koondab avaliku ja erasektori eelarvestamise olulisemad erinevused, tuues esile nende eesmärkide, rahastamisallikate, aruandlus- ning juhtimisloogika vastandlikud alused. Selline võrdlus aitab paremini mõista avaliku sektori eelarvestamise ootuste ja piirangute erinevusi erasektorist.

Tabel 3

#### *Avaliku ja erasektori eelarvestamise võrdlus*

Tunnus	Avalik sektor	Erasektor
Fookus	Avalike teenuste pakkumine, sotsiaalsete eesmärkide saavutamine, ühiskonna heaolu tagamine (Christensen & Laegreid, 2007; Sicilia & Steccolini, 2017)	Kasumi maksimeerimine, omanikuväärtuse suurendamine, turuosa kasvatamine (Christensen & Laegreid, 2007)

Eelarve koostamise põhimõte	Eelarve koostamisel arvestatakse avalikke vajadusi, poliitilisi prioriteete, seadusandlikke nõudeid (Sicilia & Steccolini, 2017)	Eelarve koostamisel arvestatakse turutingimusi, konkurentsi ja kasumlikkust (Christensen & Laegreid, 2007)
Rahastamisallikad	Peamiselt maksud, lõivud, riigilaenud, välistoetused (Sicilia & Steccolini, 2017)	Müügitulu, laenud, omakapital (Christensen & Laegreid, 2007)
Aruandekohustus	Aruandekohustus valijate, maksumaksjate, parlamendi ja teiste avalike institutsioonide ees (Bovens, 2007; Sicilia & Steccolini, 2017)	Aruandekohustus omanike (aktsionäride) ja võlausaldajate ees (Bovens, 2007)
Paindlikkus	Eelarve muutmise protsess sageli aeglane ja bürokraatlik, sõltub poliitilistest otsustest ja seadusandlusest (Christensen & Laegreid, 2007)	Eelarve muutmise protsess üldjuhul paindlikum, lähtub turu muutustest ja juhtimisotsustest (Christensen & Laegreid, 2007)
Tulemuslikkuse hindamine	Keerukam, hõlmab sotsiaalset mõju, teenuste kvaliteeti, kodanike rahulolu, seaduslikkust ja läbipaistvust (Sicilia & Steccolini, 2017)	Selgemini mõõdetav kasumi, tulukuse, turuosa ja muude finantsnäitajate kaudu (Christensen & Laegreid, 2007)
Poliitiline/väline mõju	Eelarve on tugevalt mõjutatud poliitilistest debattidest, avalikust arvamusest ja sidusrühmade survest (Sicilia & Steccolini, 2017)	Poliitiliste ja väliste tegurite otsene mõju eelarvele on tavaliselt väiksem (Christensen & Laegreid, 2007)

---

Allikas: autori koostatud tabel (Bovens, 2007; Christensen & Laegreid, 2007; Sicilia & Steccolini, 2017)

Need erinevused rõhutavad, et avaliku sektori eelarvestamine toimib teistsuguses loogikas ja keskkonnas kui erasektoris, mis seab ka spetsiifilisi nõudmisi eelarvestamise süsteemidele ja meetoditele ning nende seostamisele strateegilise juhtimisega (Sicilia & Steccolini, 2017).

Kokkuvõttes on avaliku sektori eelarvestamine palju enamat kui lihtsalt rahaliste vahendite jaotamine – see on strateegiline juhtimisvahend, mille kaudu kujundatakse

poliitikaid, tagatakse vastutus ning toetatakse avalike eesmärkide saavutamist. Selleks, et paremini mõista, kuidas avalik sektor nende väljakutsetega toime tuleb, keskendutakse järgmises alapeatükis erinevatele eelarvestamise süsteemidele ja meetoditele, mis aitavad neid eesmärke ellu viia ning mõjutavad, kuidas strateegiad praktilisel tasandil realiseeruvad.

#### 1.1.4. Eelarvestamise süsteemid ja meetodid

Avaliku sektori eelarvestamine on aja jooksul arenenud, liikudes traditsiooniliselt sisenditele ja eelarveridadele keskendunud kontrollilt (*line-item budgeting*) süsteemide suunas, mis püüavad paremini siduda ressursikasutust organisatsiooni eesmärkide ja saavutatud tulemustega (Sicilia & Steccolini, 2017; Joyce, 2015). See areng peegeldab laiemat suundumust tulemusjuhtimisele avalikus sektoris (Van Dooren et al, 2015). Vaatamata püüdlustele on tulemuspõhise eelarvestamise (PBB) tegelik mõju eelarveotsustele ja strateegiliste eesmärkide saavutamisele sageli piiratud, tulenedes nii tehnilistest raskustest tulemuste mõõtmisel kui ka eelarveprotsessi poliitilisest olemusest ja eri osapoolte vastandlikest huvidest (Lingenfelter, 2021; Mauro et al, 2019; Raudla, 2022). Erinevad eelarvestamise süsteemid ja meetodid pakuvad erinevaid viise ressursside planeerimiseks, jaotamiseks ja kontrollimiseks, millest levinumad on kokku võetud Tabelis 4.

Tabel 4

#### *Eelarvestamise süsteemid ja nende peamised omadused*

Eelarvestamise süsteem/meetod	Olemus	Eelised	Puudused	Peamised allikad
Traditsiooniline/ Klassikaline ( <i>line-item</i> )	Keskendub kulude liigitamisele ja kontrollimisele eelarveridade (nt personal, majanduskulud) kaupa.	Lihtne rakendada ja kontrollida, tagab kulude range jälgimise.	Vähene seos strateegiliste eesmärkide ja tulemustega, paindumatu, soodustab status quo säilitamist, ei toeta efektiivsust.	(Joyce, 2015)
Tulemuspõhine ( <i>performance budgeting - PBB</i> )	Seob eelarve ressursid otseselt oodatavate või saavutatud tulemuste ja väljunditega (mõõdikutega).	Loob selgema seose ressursside ja tulemuste vahel, suurendab aruandekohustust, motiveerib efektiivsust.	Tulemuste mõõtmine keeruline, andmete kvaliteedi probleemid, võib viia "mõõdikute järgi mängimiseni",	Joyce, 2015; Mauro et al, 2017; OECD, 2023; Lingenfelter, 2021; Grossi et

			rakendamine võib olla bürokraatlik.	al, 2016; Raudla & Bur, 2023)
Programmipõhine ( <i>program budgeting</i> )	Jaotab kulud valitsuse programmide või tegevusvaldkondade kaupa, mis on suunatud teatud eesmärkidele.	Seob ressursid strateegiliste eesmärkidega, aitab hinnata programmide prioriteetsust ja alternatiive.	Programmide määratlemine ja kulude jaotamine võib olla keeruline ja subjektiivne, programmid võivad kattuda, vähene paindlikkus.	(Joyce, 2015; OECD, 2019)
Nullbaas ( <i>zero-based budgeting - ZBB</i> )	Eeldab, et iga eelarveperioodi alguses koostatakse eelarve "nullist", põhjendades kõiki kulusid.	Sunnib kriitiliselt hindama kõiki kulusid ja tegevusi, võib suurendada efektiivsust, aitab seada prioriteete.	Äärmiselt aja- ja ressursimahukas, võib tekitada vastuseisu, raske rakendada suurtes organisatsioonides, poliitiliselt keeruline.	(Prowle, 2021)
Kaasav ( <i>participatory budgeting</i> )	Võimaldab kodanikel ja kogukondadel osaleda eelarveprioriteetide seadmises ja ressursside jaotamises.	Suurendab demokraatlikku osalust ja läbipaistvust, parandab eelarve vastavust kogukonna vajadustele.	Protsess võib olla aeglane ja keeruline juhtida, nõuab palju ressursse, tulemused võivad sõltuda osalejate aktiivsusest ja esindatusest.	(Sicilia & Steccolini, 2017)
Kulu-kasu Analüüs ( <i>cost-benefit analysis</i> )	Meetod, mida kasutatakse eelarveotsuste toetamiseks, hinnates projektide/poliitika kulusid ja kasu.	Aitab teha ratsionaalsemaid otsuseid piiratud ressursside tingimustes, võimaldab võrrelda alternatiive.	Tulevaste kulude ja eriti kasude (sh mittemateriaalsete) hindamine on keeruline ja subjektiivne, nõuab palju andmeid ja analüüsioskusi.	(Prowle, 2021)

Allikas: autori koostatud tabel (Grossi et al, 2016; Joyce, 2015; Lingenfelter, 2021; Mauro et al, 2017; OECD, 2023; Prowle, 2021; Raudla & Bur, 2023; Sicilia & Steccolini, 2017)

Nagu Tabel 4 näitab, on igal süsteemil oma eelised ja puudused ning sobivaima valik sõltub konkreetse organisatsiooni eesmärkidest, kontekstist ja võimekusest (Joyce, 2015). Praktikast kasutavad avaliku sektori organisatsioonid sageli kombineeritud lähenemisi, püüdes ühendada erinevate süsteemide tugevusi (OECD, 2023). Ka Euroopa kohalike omavalitsuste tasandil on tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine mitmekesine ning selle edukus sõltub paljudest kontekstuaalsetest teguritest (Bleyen et al, 2017). Näiteks Eesti tegevuspõhine riigieelarve (TERE) on programmipõhise eelarvestamise vorm, mis integreerib tugevalt tulemuspõhiseid elemente ja kasutab tegevuspõhise kuluarvestust (ABC) teenuste maksumuse arvutamiseks (Rahandusministeerium, 2024a). Selle süsteemi, nagu ka paljude teiste PBB-laadsete reformide puhul, on keskseks väljakutseks tagada, et kogutud tulemus- ja kuluinfo ka tegelikult juhtimisotsuseid mõjutaks ning et süsteem ei muutuks liialt bürokraatlikuks (Raudla, 2022; Mauro et al, 2019). Oluline on, et valitud eelarvestamise süsteem toetaks organisatsiooni strateegiliste eesmärkide saavutamist (Joyce, 2015), oleks kooskõlas tulemusjuhtimise raamistikuga (Van Dooren et al, 2015) ning pakuks juhtidele asjakohast ja õigeaegset informatsiooni otsuste tegemiseks (Grossi et al, 2016; Prowle, 2021).

Kokkuvõttes näitab eelarvestamise meetodite areng, et avaliku sektori organisatsioonid on liikumas sisendipõhisest kulude jälgimisest strateegilisemate ja tulemustele orienteeritud lahenduste suunas. Sobiva eelarvestamissüsteemi valik sõltub organisatsiooni eesmärkidest, kontekstist ja võimekusest ning peaks toetama nii strateegilist planeerimist kui ka operatiivset juhtimist. Siiski, isegi kõige läbimõeldumalt valitud süsteemi edukus sõltub sellest, kuidas see suudetakse integreerida organisatsiooni laiemasse strateegilise juhtimise protsessi ning kuidas selle kaudu loodud info tegelikult otsuseid mõjutab. Järgmine alapeatükk keskendub sellele, kuidas strateegiline juhtimine ja eelarvestamine avalikus sektoris omavahel põimuvad ning millised on nende süsteemide ühendamise väljakutsed ja võimalused.

#### **1.1.5. Strateegilise juhtimise ja eelarvestamise omavahelised seosed**

Strateegiline juhtimine ja eelarvestamine on avalikus sektoris tihedalt seotud ja üksteist vastastikku mõjutavad: strateegia seab pikaajalised sihid ja suunad, samas kui eelarve tagab nende saavutamiseks vajalikud ressursid ning toimib elluviimise jälgimise vahendina (Joyce, 2015; Poister, 2010). Ideaalis peaks eelarveprotsess toetama strateegiliste eesmärkide saavutamist, suunates vahendeid prioriteetsetele tegevustele ja programmidele ning pakkudes tagasisidet ressursside kasutamise tõhususe kohta (Prowle, 2021). See seos on dünaamiline,

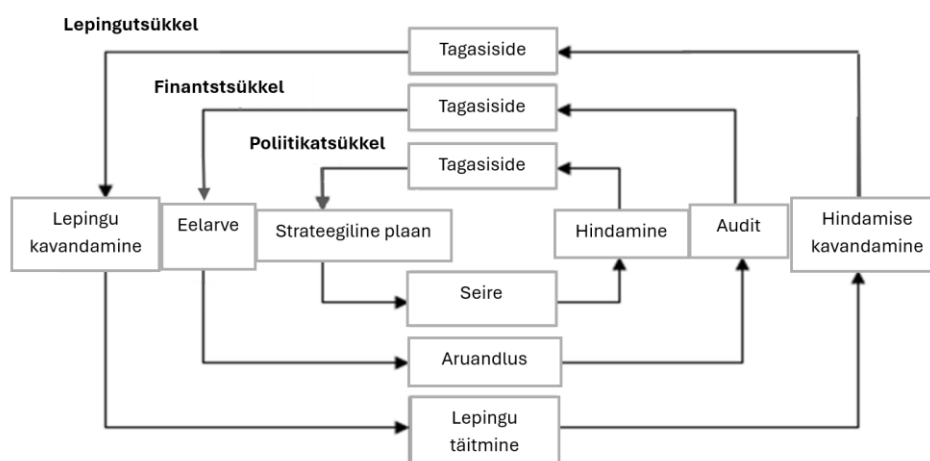
nõudes pidevat kohandamist vastavalt muutuvale keskkonnale, poliitilistele prioriteetidele ja ühiskondlikele ootustele (Bryson et al, 2014).

Praktikas on selle ideaalse seose saavutamine avalikus sektoris aga märkimisväärne väljakutse (Sicilia & Steccolini, 2017). Lingenfelter (2021), Grossi jt (2016) ning Raudla ja Bur (2023) rõhutavad, et kuigi tulemuspõhise eelarvestamise (PBB) reformide eesmärk on olnud nende seoste tugevdamine, jäävad eelarveotsused tihti strateegilistest eesmärkidest lahutatuks. Oluline on siinjuures eristada tulemusinfo formaalset integreerimist eelarvesüsteemidesse selle tegelikust kasutamisest juhtimisotsuste tegemisel. Nagu Van Dooren jt (2010) rõhutavad, ei tähenda info olemasolu või selle formaalne esitamine eelarvedokumentides automaatselt selle sisulist rakendamist otsustusprotsessides. Peamised takistused strateegia ja eelarve sidumisel hõlmavad järgmist:

- Eelarve inertis ja rajasõltuvus: Paljud avaliku sektori eelarved põhinevad varasematel otsustel ja pikaajalistel kohustustel, mis piirab paindlikkust ressursside suunamisel uutele prioriteetidele (Lingenfelter, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017).
- Eelarveprotsessi poliitiline iseloom: Eelarveotsuseid mõjutavad tugevalt poliitilised huvid, valimistsükliid ja sidusrühmade surve, mis sageli varjutavad ratsionaalseid, tulemuspõhiseid kaalutlusi (Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023). Poliitikud võivad tulemusinfot kasutada pigem retooriliselt või sümboolselt, et legitimeerida juba tehtud otsuseid või rünnata oponente, mitte niivõrd strateegiliste valikute tegemiseks (Raudla, 2022).
- Tulemusinfo kättesaadavus, kvaliteet ja selle vähene kasutamine: Avaliku sektori tulemusi on tihti keeruline mõõta, seostada konkreetsete tegevustega või esitada arusaadaval ja ajakohasel kujul (Lingenfelter, 2021; Grossi et al, 2016). Isegi kui asjakohane tulemusinfo on olemas, ei pruugi see jõuda otsustajateni või seda ei osata/soovita kasutada – olgu põhjuseks ajapuudus, usalduse puudumine süsteemi vastu, info tajutud ebarelevantsus või harjumus keskenduda sisenditele (Raudla & Bur, 2023; Jõgiste et al, 2012).
- Organisatsioonilised ja kultuurilised barjäärid: Bürokratlik kultuur, vähene koostöö osakondade vahel, piiratud analüütiline võimekus ning vastuseis muutustele võivad takistada strateegilise juhtimise ja eelarvestamise integreerimist (Frias et al, 2023; Cardoso & Rodrigues, 2024). Ka organisatsioonisiseseid eri osapooled (nt finantsosakonnad, valdkondlikud agentuurid, audiitorid) võivad

PBB-laadsetesse reformidesse suhtuda erinevalt, lähtudes oma huvidest ja väärtushinnangutest, mis võib takistada ühtse ja toimiva süsteemi väljakujunemist (Mauro et al, 2019).

Selle keerukuse mõistmiseks on abiks Van Dooreni jt (2010) tulemuslikkuse hindamisetsükli mudel (joonis 1), mis illustreerib, kuidas poliitikakujundamine, eelarvestamine ja tegevuste elluviimine on omavahel seotud.



Joonis 1. Tulemuslikkuse hindamise tsükkel avalikus sektoris

Allikas: Autori kohandatud (Van Dooren et al, 2010:85)

Joonis 1 illustreerib, kuidas poliitika-, finants- ja lepingutsüklid on ideaalses tulemusjuhtimissüsteemis omavahel seotud. Poliitika tsükliks seotud strateegilised eesmärgid (nt strateegilises plaanis) annavad sisendi finants- ehk eelarvetsüklile ressursside planeerimiseks (eelarve koostamine). Lepingute tsükkel (kus asjakohane) tagab nende eesmärkide elluviimise konkreetsete osapoolte poolt. Tegevuste monitoorimine ja raamatupidamine finants- ja lepingutsüklites ning hilisem hindamine ja auditeerimine (nii tegevuste kui tulemuste osas) peaksid andma pidevat tagasisidet. See tagasiside omakorda on sisendiks järgmistele poliitikaotsustele (strateegia korrigeerimine) ja eelarveotsustele (ressursside ümberjaotamine) (Van Dooren et al, 2010). Praktikas, nagu Van Dooren jt (2010) ka ise märgivad, on nende tsüklite ideaalne ja ratsionaalne integreerimine ning info sujuv liikumine aga sageli takistatud. Reaalsuses võivad domineerida pigem varasematel otsustel põhinevad inkrementaalsed muudatused, poliitilised kaalutlused ja organisatsioonilised barjäärid, mis muudab strateegia ja eelarve tiheda ning läbipaistva

sidumise keeruliseks (Van Dooren et al, 2010; Sicilia & Steccolini, 2017; Lingenfelter, 2021).

Kokkuvõttes on strateegilise juhtimise ja eelarvestamise kooskõlastamine avalikus sektoris oluline, kuid keeruline ülesanne, mida mõjutavad institutsionaalsed piirangud, poliitilised mõjurid ja tulemuste mõõtmise väljakutsed. Praktikas jäävad strateegilised eesmärgid ja eelarveotsused sageli lahutatuks, mistõttu kaob selge loogiline seos ressursside ja soovitud tulemuste vahel. Käesoleva töö empiirilises osas on strateegilise juhtimise ja eelarvestamise seoste analüüs üks keskseid uurimisküsimusi. Eelkõige uuritakse, kuidas on PPA-s suudetud luua toimiv seos organisatsiooni strateegiliste eesmärkide, teenuspõhise juhtimise ning tegevuspõhise eelarvestamise vahel. Järgmine peatükk selgitab tulemusjuhtimise ja tulemuspõhise eelarvestamise teoreetilist raamistikku, mis pakub täiendavat tausta selleks, kuidas strateegia ja eelarve võiksid omavahel integreeritult toimida.

## **1.2. Tulemuslikkuse juhtimine, mõõtmine ja tulemuspõhine eelarvestamine avalikus sektoris**

### **1.2.1. Tulemuslikkuse juhtimine avalikus sektoris**

Tulemuslikkuse juhtimine avalikus sektoris on süsteemne protsess, mille eesmärk on suurendada organisatsiooni tegevuse efektiivsust ja tulemuslikkust keskendudes avaliku väärtuse loomisele ja seatud eesmärkide saavutamisele (Van Dooren et al, 2015; Poister, 2010). See tähendab, et organisatsioonid ei peaks mitte ainult järgima seadusi ja protseduure, vaid ka aktiivselt mõõtma ja parandama oma tegevuse mõju ühiskonnale (Prowle, 2021). Erinevalt erasektorist, kus tulemuslikkuse mõõtmine keskendub peamiselt kasumile ja aktsionäride väärtusele, on avalikus sektoris fookuses laiemad sotsiaalsed ja ühiskondlikud eesmärgid (Kaplan & Norton, 1996). See hõlmab lisaks majanduslikule efektiivsusele ka sotsiaalsete eesmärkide saavutamist, teenuste kvaliteeti ja kättesaadavust, õiglust, kodanike rahulolu ning usaldust institutsioonide vastu (Bryson et al, 2014; Van Dooren et al, 2015). Näiteks politsei tulemuslikkuse hindamisel ei piisa kuritegevuse statistika jälgimisest, vaid tuleb arvestada ka kodanike turvatunnet, reageerimiskiirust ja teeninduskvaliteeti. Samas on just selliste mitmetahuliste ja sageli raskesti mõõdetavate tulemuste (nn „loendamata väärtuste“ ehk *uncountables*) adekvaatne hindamine üks keskseid väljakutseid avaliku sektori tulemusjuhtimises, kusjuures liigne keskendumine vaid kergesti mõõdetavale võib viia oluliste aspektide eiramiseni (Van Dooren, 2011).

Tulemusjuhtimine tugineb mitmele põhimõttele, mida on kirjeldatud erinevates uurimustes. Poister (2010) rõhutab, et kogu organisatsiooni tegevus peab lähtuma selgelt sõnastatud ja mõõdetavatest eesmärkidest, mis tulenevad strateegilistest prioriteetidest ja ühiskondlikest vajadustest. Van Dooren jt (2015) lisavad, et eesmärkide täitmist tuleb süstemaatiliselt mõõta ning kogutud tulemusandmeid tuleb analüüsida, et mõista seniseid edusamme, tuvastada kitsaskohti ja leida parendusvõimalusi. Bovens (2007) ning Pollitt ja Bouckaert (2011:23) toovad esile vajaduse aruandekohustuse ja läbipaistvuse järele – avaliku sektori organisatsioonid peavad selgitama ja põhjendama oma otsuseid ning tagama, et ressursside kasutamine oleks jälgitav ja usaldusväärne nii sisemiste kui ka väliste sidusrühmade jaoks. Lisaks rõhutab Van Dooren jt (2015), et tulemusinfo kogumine ja analüüs ei peaks jääma üksnes formaalseks nõudeks, vaid peaks toetama organisatsioonilist õppimist ja viima tegevuste järjepideva täiustamiseni. Prowle (2021) toob seejuures välja juhtide ja töötajate kaasamise tähtsuse – edukas tulemusjuhtimine eeldab juhtkonna pühendumust ning personali aktiivset osalust eesmärkide saavutamisel.

Kõigi eelnevalt välja toodud põhimõtete rakendamine aitab avaliku sektori organisatsioonidel olla efektiivsemad, vastutustundlikumad ja paremini vastata ühiskonna ootustele, luues seeläbi suuremat avalikku väärtust. Samas on oluline meeles pidada, et tulemusjuhtimise süsteemide rakendamine iseenesest ei taga paremaid tulemusi, kui puudub pühendumus, asjakohased andmed või valmisolek saadud infot tegelikult kasutada otsustusprotsessides, olgu siis poliitilisel või administratiivsel tasandil, kusjuures info mittekasutamise põhjused võivad olla seotud nii poliitiliste kaalutluste, organisatsioonikultuuri kui ka eri osapoolte vastandlike huvidega (Lingenfelter, 2021; Grossi et al, 2016; Raudla, 2022; Mauro et al, 2019).

Kokkuvõttes aitab tulemusjuhtimine avalikus sektoris suunata organisatsioone suurema avaliku väärtuse loomise suunas, eeldades selgeid eesmärke, usaldusväärseid andmeid, juhtide ja töötajate kaasatust ning valmidust saadud infot kasutada reaalses otsustamises. Samas on süsteemi tõhus rakendamine sageli takistatud poliitiliste, kultuuriliste ja institutsionaalsete tegurite poolt. Järgmine alapeatükk keskendub tulemuslikkuse mõõtmisele – sellele, kuidas ja milliste põhimõtete alusel saab avaliku sektori tegevust hinnata ning millised on selle mõõtmise piirangud ja mõju juhtimisele.

### 1.2.2. Tulemuslikkuse mõõtmine avalikus sektoris

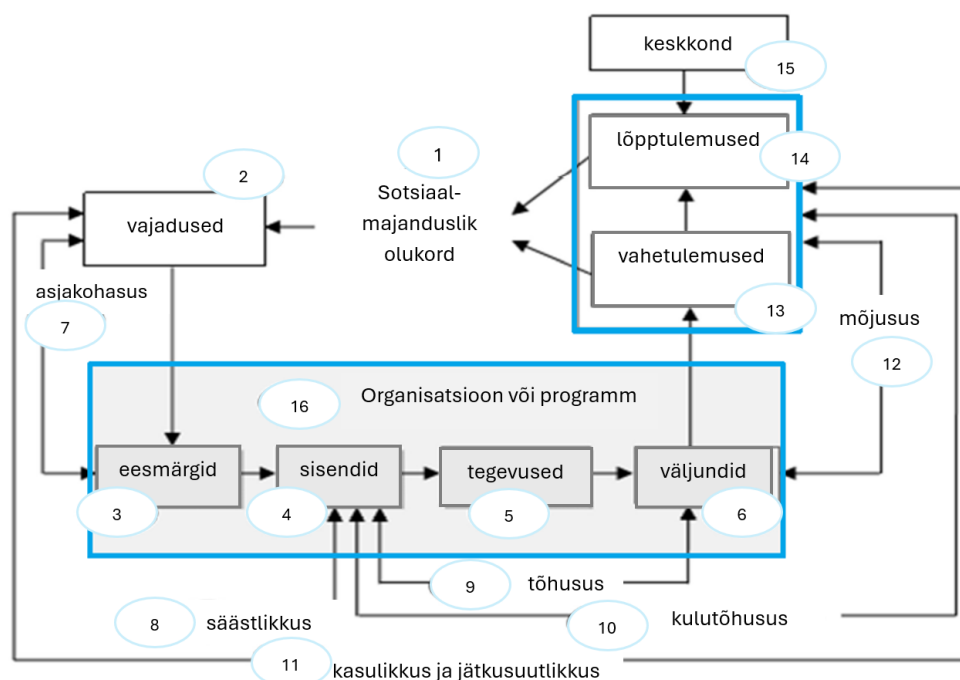
Tulemuslikkuse mõõtmine on tulemusjuhtimise süsteemi lahutamatu osa, mille eesmärk on koguda, analüüsida ja kasutada teavet organisatsiooni tegevuste, väljundite ja tulemuste kohta (Van Dooren et al, 2015). Poister (2010) ja Hood (2002) toovad esile, et avalikel organisatsioonidel on sageli mitmetahulised ja kohati vastuolulised eesmärgid, mille saavutamist on keeruline üheselt mõõta, kuna need hõlmavad nii sotsiaalseid, majanduslikke kui ka poliitilisi dimensioone. Van Dooren jt (2015) osutavad mõõtmise raskusele, mis tuleneb põhjuslike seoste ebamäärasusest tegevuste ja soovitud tulemuste vahel – organisatsiooni väljundite mõju sihtrühmadele või ühiskonnale on sageli mõjutatud välistest teguritest, mistõttu on otsese mõju hindamine keeruline. Kempeneer ja Van Dooren (2021) käsitlevad mõõdikute valiku keerukust, rõhutades vajadust leida näitajad, mis oleksid ühtaegu asjakohased, usaldusväärsed, mõõdetavad ning arusaadavad erinevatele sidusrühmadele. Nad hoiatavad ka, et liigne keskendumine kvantitatiivsetele, kergesti mõõdetavatele näitajatele võib varjutada sisulise kvaliteedi hindamise ning viia soovimatute tagajärgedeni, nagu näiteks "mõõdikute järgi mängimine" (*gaming the system*), kus organisatsioonid optimeerivad oma tegevust mõõdikute, mitte tegelike eesmärkide saavutamise nimel (Hood, 2002; Kempeneer & Van Dooren, 2021). Selline mõõtmisfookus võib luua ka moonutatud pildi tegelikkusest, kus olulised, kuid raskemini mõõdetavad aspektid jäävad tähelepanuta (Van Dooren, 2011). Lisaks juhivad Van Dooren jt (2012) ning Grossi jt (2016) tähelepanu andmete kättesaadavuse ja kvaliteedi probleemidele kui ühele kesksele takistusele tulemuslikkuse adekvaatsel mõõtmisel avalikus sektoris. Usaldusväärsete andmete kogumine võib olla ressursside ja aja mõttes kulukas, ning olemasolevad andmesüsteemid ei pruugi alati pakkuda vajalikku detailsust või analüütilist võimekust. Isegi kui andmed on tehniliselt kättesaadavad, võib nende tegelik kasutamine juhtimisotsustes olla piiratud, kuna poliitikud või teised võtmeisikud ei pruugi andmeid usaldada, neist aru saada või neid oma eesmärkidega sobivaks pidada (Raudla, 2022; Mauro et al, 2019).

Tulemusmõõdikud avalikus sektoris jagunevad erinevateks kategooriateks, mis aitavad mõista organisatsiooni tegevuse mõju ja efektiivsust (Van Dooren et al, 2010). Need mõõdikud hõlmavad:

- Sisendid (*inputs*) (ressursid): Mõõdavad organisatsioonile kättesaadavaid ressursse, nagu finantsid, töötajad ja tehnoloogia (Grossi et al, 2018). Näiteks Politsei- ja Piirivalveameti (PPA) puhul on sisenditeks eelarve, politseiametnike arv, patrullautod jne.

- Väljundid (*outputs*) (teenused, tegevused): Mõõdavad organisatsiooni poolt toodetud teenuste või tegevuste mahtu (Van Dooren et al, 2015). PPA puhul võiksid väljunditeks olla patrullide arv, menetletud kuritegude arv, välja antud dokumentide arv jne.
- Tulemused (*outcomes*) (mõju, eesmärkide saavutamine): tegevuste mõju sihtrühmale, nt kuritegevuse langus või turvatunde kasv (Mauro et al, 2017). PPA puhul võiksid tulemusteks olla kuritegevuse määra muutused, õnnetusjuhtumite vähenemine, kodanike turvatunde suurenemine jne.
- Mõju (*impact*) (pikaajaline mõju ühiskonnale): pikaajalised ühiskondlikud muutused, nt õiguskultuuri paranemine või elanike heaolu kasv (Bryson & George, 2024). PPA puhul võiks mõjuks olla näiteks õiguskultuuri ühiskonna kujunemine.

Tulemuslikkuse mõõtmise süsteemi toimimist avalikus sektoris illustreerib hästi Van Dooren jt (2010) poolt välja töötatud tulemuslikkuse tootmismudel (Joonis 2).



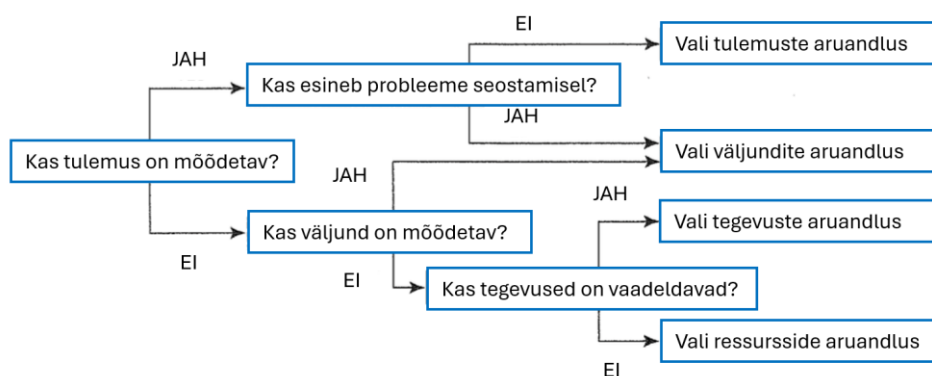
Joonis 2. Avaliku sektori tulemuslikkuse mõõtmise raamistik

Allikas: autori kohandatud (Van Dooren et al, 2010:18)

Mudel põhineb laiendatud tootmisloogikal, kus organisatsiooni sisendid (nt tööjõu- ja rahalised ressursid) muundatakse tegevuste kaudu konkreetseteks väljunditeks (nt teenuste osutamine). Nendest tulenevad omakorda vahe- ja lõpptulemused, mis peegeldavad tegevuste

tegelikku mõju sihtgrupile ja ühiskonnale laiemalt. Mudel rõhutab, et tulemuslikkuse hindamisel ei piisa ainult sisendite ja väljundite jälgimisest – oluline on hinnata ka tegevuste tõhusust (*input–output* suhe), kulutõhusust (*input–outcome* suhe) ning mõjusust (*output–outcome* suhe). Samuti võimaldab see hinnata poliitikate asjakohasust (kas tegevused vastavad ühiskondlikele vajadustele) ja säästlikkust (kas ressursse kasutatakse otstarbekalt). See süsteemne lähenemine toetab paremat strateegilist juhtimist, võimaldades seostada organisatsiooni eesmärgid nende tegeliku ühiskondliku väärtusega.

Tulemuslikkuse mõõtmine avalikus sektoris on keeruline, sest sageli on raske üheselt mõista, milliseid aspekte on mõistlik mõõta ja mille eest aru anda. Joonisel 3 on kujutatud otsustuspuu, mis on abiks mõistmisel, millal ja miks on organisatsioonides mõõdikute seadmisel otstarbekas keskenduda erinevatele tasanditele.



Joonis 3. Aruandlussuhete vastutuse otsustuspuu.

Allikas: autori kohandatud (Van Dooren et al., 2010: 69)

Otsustuspuu algab küsimusega, kas tulemusi on võimalik mõõta. Kui vastus on "jah", siis keskendutakse tulemuste mõõtmisele. Kui vastus on "ei", siis liigutakse edasi küsimuse juurde, kas seos tegevuste ja tulemuste vahel on selge. Kui seos on selge, siis keskendutakse väljundite mõõtmisele. Kui seos ei ole selge, siis aruandlus keskendub sisenditele ja tegevustele. See näitab, et tulemuslikkuse mõõtmine ei ole alati lihtne ja sirgjooneline protsess, vaid nõuab pidevat analüüsi ja kaalumist. Joonis 3 aitab mõista, miks tulemusinfo kasutamine eelarvestamises ja juhtimises võib olla piiratud või keskenduda lihtsamini mõõdetavatele, kuid mitte alati kõige olulisematele aspektidele (Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023). Kuigi sisendite, tegevuste ja väljundite mõõtmine on oluline operatiivjuhtimise ja tõhususe hindamise jaoks, ei tohiks see varjutada organisatsiooni strateegilisi lõppeesmärke ega avaliku väärtuse loomise eesmärki. Oluline on leida tasakaal mõõdetavuse ja tegeliku strateegilise olulisuse vahel, et tulemuslikkuse mõõtmine toetaks paremate juhtimisotsuste tegemist ja avaliku väärtuse loomist (Poister, 2010; Prowle, 2021). See võib mõnel juhul

eeldada ka sügavamalt reflektiooni ehk nn topeltsilmusõpet (*double-loop learning*), kus ei parandata mitte ainult olemasolevaid mõõdikuid ja protsesse, vaid seatakse kahtluse alla ka mõõdetavad eesmärgid ise ning see, mida ja miks üldse tuleks mõõta (Van Dooren, 2011).

Kuigi tulemuslikkuse mõõtmine on tulemusjuhtimise vundament, kaasneb selle rakendamisega avalikus sektoris arvukalt metodoloogilisi ja praktilisi väljakutseid – alates sobivate mõõdikute valikust kuni andmete kvaliteedi ja tegeliku kasutamiseni juhtimisotsustes. Üks valdkond, kus tulemuslikkuse mõõtmine ja selle kaudu saadud info peaksid mängima kesksel rollil, on eelarvestamine. Järgmine alapeatükk keskendubki tulemuspõhise eelarvestamise (PBB) olemusele, eesmärkidele ja spetsiifilistele väljakutsetele, mis kaasnevad katsetega siduda eelarveotsused otseselt saavutatud tulemustega.

### 1.2.3. Tulemuspõhise eelarvestamise olemus ja väljakutsed avalikus sektoris

Tulemuspõhine eelarvestamine (*performance-based budgeting - PBB*) on lähenemine, mille eesmärk on seostada eelarveeraldiste jaotus otseselt organisatsiooni seatud eesmärkide ja oodatavate tulemustega (Joyce, 2015). Erinevalt traditsioonilisest sisendipõhisest eelarvestamisest, kus fookus on kululiikide kontrollil, püüab PBB suunata tähelepanu sellele, mida avaliku rahaga saavutatakse, sidudes rahastuse organisatsiooni strateegiliste eesmärkide ja mõõdetavate tulemusnäitajatega (OECD, 2019; Van Dooren et al, 2015). PBB rakendamise peamised eesmärgid on seega suurendada ressursside jaotamise efektiivsust ja tulemuslikkust, parandada otsuste tegemise ratsionaalsust ning tugevdada avaliku sektori aruandekohustust ja läbipaistvust (Mauro et al, 2017; OECD, 2023). Samas tuleb arvestada, et PBB kui reformiidee elluviimine võib organisatsioonisiselt tekitada pingeid ning erinevate osapoolte (nt finantsjuhtide, valdkonnajuhtide, audiitorite) ootused ja arusaamad PBB eesmärkidest ja kasulikkusest võivad erineda (Mauro et al, 2019).

Vaatamata PBB loogilisele atraktiivsusele ja laialdasele propageerimisele rahvusvaheliste organisatsioonide poolt (nt OECD), on selle edukas rakendamine avalikus sektoris osutunud märkimisväärselt keeruliseks ning oodatud mõju on sageli jäänud tagasihoidlikuks (Lingenfelter, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017). Peamised väljakutsed ja kriitikapunktid hõlmavad järgmist:

- Tulemuslikkuse mõõtmise keerukus: Nagu eelnevalt peatükis 1.2.2 kirjeldatud, on avaliku sektori tulemuste, eriti pikaajalise mõju, mõõtmine sageli raske. Sobivate, usaldusväärsete ja samas sisukate tulemusmõõdikute leidmine ning nende sidumine konkreetsete eelarveeraldistega on suur väljakutse (Van Dooren et al, 2015; Grossi et

al, 2016). Liigne keskendumine kergesti mõõdetavatele väljunditele võib tähelepanu kõrvale juhtida tegelikelt ühiskondlikelt tulemustelt või teenuste kvaliteedilt (Hood, 2002).

- Nõrk seos eelarveotsustega: Kõige sagedasem kriitika on, et isegi kui tulemusinfo on olemas, kasutatakse seda tegelike eelarveotsuste tegemisel (nt ressursside jaotamine, kärped, prioriteetide seadmine) vähe või üldse mitte (Lingenfelter, 2021; Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023). Eelarveprotsessi mõjutavad tugevalt poliitilised huvid, organisatsiooniline jäikus ning erinevate huvirühmade surve, mille tulemusel taandub tulemusinfo sageli formaalseks viiteks, mitte otsustusprotsessi sisuliseks aluseks (Mauro et al, 2017; Jõgiste et al, 2012). Seda kinnitab ka Raudla (2022), kes oma uuringus leidis, et poliitikud kalduvad tulemusinfot eelarveprotsessis kasutama pigem sümboolselt või retooriliselt, mitte niivõrd sisuliste eelarveotsuste tegemiseks, kuna poliitilised kaalutlused ja valimistsükli mängivad sageli määravamat rolli.
- Andmete kvaliteedi ja kasutamise probleemid: Sageli on probleemiks tulemusandmete ebapiisav kvaliteet, ajakohasus või usaldusväärsus. Isegi kvaliteetsete andmete olemasolul võib puududa juhtide ja poliitikute suutlikkus või motivatsioon neid analüüsida ja otsustusprotsessis arvesse võtta (Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023).
- Rakendamise keerukus ja kulukus: PBB süsteemide ülesehitamine, mõõdikute väljatöötamine, andmekogumissüsteemide loomine ja personali koolitamine nõuab märkimisväärseid ressursse ja aega ning võib tekitada täiendavat bürokraatiat (Mauro et al, 2017; Frias et al, 2023). Lisaks tehnilistele ja administratiivsetele raskustele sõltub PBB edukus suuresti ka organisatsioonisisest dünaamikast – eri osapoolte (nt keskvalitsuse finantsasutuste, valdkondlike ministriumide ja rakendusasutuste ning audiitorite) huvidest, võimusuhetest ja koostöövalmidusest (Mauro et al, 2019).
- Potentsiaalsed negatiivsed tagajärjed: Liigne keskendumine kitsalt defineeritud mõõdikutele võib tekitada kitsa vaate, kus ignoreeritakse olulisi, kuid raskemini mõõdetavaid tegevusi või kvaliteediaspekte. Samuti võib tekkida soovimatut "mõõdikute järgi mängimist" (*gaming*), kus organisatsioonid optimeerivad oma tegevust mõõdikute, mitte tegelike eesmärkide järgi (Hood, 2002; Lingenfelter, 2021; Van Dooren, 2011; Kempeneer & Van Dooren, 2021).

Kokkuvõttes, kuigi PBB idee siduda raha tulemustega on põhimõtteliselt õige, nõuab selle edukas rakendamine palju enam kui lihtsalt mõõdikute lisamist eelarvedokumentidesse. See eeldab sobivat organisatsioonikultuuri, juhtide ja poliitikute pühendumust, kvaliteetseid andmeid ja analüüsivõimekust ning realistlikke ootusi sellele, mida eelarvestamine üksi suudab saavutada keerulises avaliku sektori kontekstis (Joyce, 2015; Mauro et al, 2017; OECD, 2019). Kuna tulemuspõhine eelarvestamine on ka Eestis, sh PPA-s, osa avaliku sektori juhtimisreformidest, on selle praktiline rakendamine ning tegelik mõju strateegiliste eesmärkide ja ressursikasutuse vahelistele seostele käesoleva magistritöö empiirilise analüüsi üks keskseid uurimisfookuseid. PBB eesmärk on lõppkokkuvõttes parandada avalike teenuste osutamist ja nende kaudu avaliku väärtuse loomist, seega on oluline mõista ka avalike teenuste endi olemust ja väljakutseid, mida käsitletakse järgnevas peatükis.

### 1.3. Avaliku sektori teenused

#### 1.3.1. Teenuse mõiste ja liigid

Teenuse mõiste on mitmetahuline ja seda on defineeritud erinevatest vaatenurkadest. Üldiselt võib teenust defineerida kui tegevust või protsessi, mida üks osapool (teenusepakkuja) pakub teisele (teenuse saaja) ning mille tulemusel ei teki mingit füüsilist toodet või omandit ja neid iseloomustavad järgmised tunnused (Wilson et al, 2021:15-21):

- **Kombatavuse puudumine (*intangibility*):** Teenuseid ei saa puudutada, näha ega maitsta enne nende tarbimist. Näiteks politseiteenuse puhul on raske ette näha, milline kogemus sul politseiga suhtlemisel on, kuni sa seda tegelikult ei koge. See tähendab, et teenuste väärtust on raske enne tarbimist hinnata ja see teeb teenuste kvaliteedi tagamise eriti oluliseks.
- **Muutlikkus (*heterogeneity*):** Teenuste kvaliteet võib varieeruda sõltuvalt teenusepakkujast, ajast ja kohast. Näiteks kaks erinevat õpetajat võivad anda sama aine osas õppetunde erineva kvaliteediga. See muudab teenuste standardiseerimise keeruliseks ja vajalikuks on pidev kvaliteedi kontroll.
- **Eraldamatus (*inseparability*):** Teenust toodetakse ja tarbitakse samaaegselt, eriti juhul kui teenuse osutaja ja saaja on otseses kontaktis. Näiteks perearsti vastuvõtul on arst ja patsient samaaegselt osalevad protsessis. See toob esile teenusepakkuja olulise rolli ja vajaduse kvalifitseeritud töötajate järele.

- Kaduvus (*perishability*): Teenuseid ei saa ladustada ega hilisemaks kasutada, seega kui teenust ei tarbita, siis kaotab see oma väärtuse. Näiteks kui bussikoht jääb kasutamata siis seda enam kasutada ei saa. See nõuab teenusepakkujatel head planeerimist ja ressursihalduse oskusi.

Avalikus sektoris on need tunnused eriti olulised, kuna teenused on tihedalt seotud kodanike heaolu, õiguste ja turvatundega (OECD, 2023). Siiski tuleb avaliku sektori teenuste puhul arvestada ka nende spetsiifilist olemust: paljud neist on pigem võimaldavad (*enabling*) kui otseselt lõpphüve pakuvad (*delivering*). See tähendab, et avalik haldus ise ei pruugi alati lõppteenust kodanikule osutada, vaid loob eeldused ja toetab teisi valitsussektori osi (nt haridusasutused, tervishoiuteenuse osutajad) seda tegema (Van Dooren et al, 2012). Lisaks kodanikele suunatud teenustele on avalikus sektoris ka sisemised tugiteenused, mis toetavad põhitegevuste toimimist. Teenuse mõiste laiem käsitlus, hõlmates ka asutuse sisemisi protsesse, võimaldab paremini analüüsida organisatsiooni kui terviku toimimist ja seost strateegiliste eesmärkidega (Rahandusministeerium, 2024b).

Avaliku sektori teenuseid saab liigitada mitmel erineval viisil, sõltuvalt analüüsi eesmärgist. Tabel 5 esitab mõned levinumad liigitusalused.

Tabel 5

*Teenuste liigitusviisid*

Liigitamise viis	Teenuse tüüp	Näited
Funktsiooni järgi (OECD, 2023)	Üldised teenused	Riigikaitse, õigussüsteem, politseiteenused, poliitiline juhtimine, avalik haldus.
	Majandusteenused	Infrastruktuuri arendamine (teed, sillad, sadamad), ettevõtluse toetamine, transporditeenused (ühistransport), energeetika (elektrivõrgustik).
	Sotsiaalsed teenused	Tervishoid, sotsiaalhoolekanne (vanurite hooldus, puuetega inimeste toetamine), haridus (koolid, lasteaiad), kultuur, sport.
Kasutajate järgi (Bovens, 2007; Van Dooren et al, 2015)	Universaalsed teenused	Teenused, mis on kättesaadavad kõikidele kodanikele: tervishoid (perearsti teenused), päästeteenistused, politseiteenused (hädaabikõned).

	Spetsiifilised teenused	Teenused, mis on suunatud konkreetsetele sihtrühmadele: sotsiaalhoolekanne (puuetega inimeste abistamine), töötukassa.
Teenuste taseme järgi (Pollitt & Bouckaert, 2011:145)	Riiklikud teenused	Riigikaitse, õigussüsteem, tervishoiusüsteem, riiklikud kultuuriasutused.
	Kohalikud teenused	Koolid, lasteaiad, kohalikud teed, kohalik ühistransport, kohalikud kultuuriüritused.
Teenuste olemuse järgi (Wilson et al, 2021)	Inimesekeskne teenus	Sotsiaalhoolekandeteenused, meditsiiniteenused, haridusteenused, politseiuurimine, psühholoogiline nõustamine.
	Füüsilise objektiga seotud teenus	Infrastruktuuri hooldus ja arendamine (teed, sillad, hooned), jäätmekäitlus, transporditeenused, vee- ja kanalisatsiooniteenused.
Strateegilise rolli järgi (Prowle, 2021; Rahandusministeerium, 2024b; OECD, 2023)	Põhiteenused ( <i>core services; front-line services</i> )	Organisatsiooni peamist missiooni täitvad (politseipatrull, päästetöö, lubade väljastamine)
	Tugiteenused ( <i>support services; back-office services</i> )	Organisatsiooni sisemised teenused, mis toetavad põhiteenuste osutamist ja organisatsiooni üldist toimimist (personal, IT, õigusabi, koolitus, hanked)

Allikas: autori koostatud tabel (OECD, 2023; Bovens, 2007; Van Dooren et al., 2015; Pollitt & Bouckaert, 2011; Wilson et al, 2021; Prowle, 2021; Rahandusministeerium, 2024b)

Tabel 5 esitab erinevaid viise avaliku sektori teenuste liigitamiseks, mis aitavad mõista nende mitmekesisust. Funktsionaalne jaotus (nt COFOG klassifikatsioon, mida kasutab OECD ja sageli ka riiklikud statistikad) aitab võrrelda kulutusi eri valdkondadele. Kasutajate, taseme ja osutaja järgi liigitamine aitab analüüsida teenuste kättesaadavust, juhtimist ja vastutust. Põhiteenuste ja tugiteenuste eristamine on aga eriti oluline organisatsioonisisese kuluarvestuse ja ressursside juhtimise seisukohast, aidates mõista, kuidas tugifunktsioonid panustavad organisatsiooni põhieesmärkide saavutamisse. Eesti kontekstis on oluline TERE-põhine liigitus, mis seob teenused otse riigieelarve struktuuri ja kuluarvestusega (Rahandusministeerium, 2024b).

Avaliku sektori teenused on olemuselt ja ulatuselt väga mitmekesised ning nende liigitamine aitab paremini mõista, kuidas need on seotud strateegilise juhtimise,

eelarvestamise ja avaliku väärtuse loomisega. Eriti oluline on Eestis arenev teenuspõhine juhtimismudel, mille üks eesmärk on siduda teenused otseselt riigieelarve ja kuluarvestusega. Järgmine alapeatükk keskendub avalike teenuste pakkumisega seotud väljakutsetele, mille hulka kuuluvad nii rahastuse piirangud, teenuste kättesaadavus kui ka kasvavad ühiskondlikud ootused teenuste kvaliteedile ja tulemusele.

### 1.3.2. Väljakutsed avaliku sektori teenuste pakkumisel

Avaliku sektori teenuste pakkumisega kaasnevad mitmed väljakutsed (OECD, 2023):

- Ressursipiirangud: Avalik sektor peab pakkuma teenuseid piiratud ressursside tingimustes, mis nõuab tõhusaid ja kuluefektiivseid lahendusi. Eelarvepiirangud sunnivad otsima uuenduslikke lähenemisi ja optimeerima ressursikasutus (Joyce, 2015).
- Erinevad ootused: Erinevatel sidusrühmadel on erinevad ootused teenuste kvaliteedi ja kättesaadavuse osas. Kodanikud, ettevõtted ja teised huvigrupid võivad avalikele teenustele seada erinevaid nõudmisi, millega tuleb arvestada (Bryson & George, 2024).
- Poliitiline mõju ja prioriteetide muutumine: Avaliku sektori teenuste pakkumist mõjutab oluliselt poliitiline keskkond. Valitsuste ja poliitiliste prioriteetide vahetumine võib kaasa tuua sagedasi muudatusi teenuste rahastamises, mahus ja osutamise põhimõtetes. Otsused ei pruugi alati lähtuda pikaajalisest strateegilisest vajadusest või professionaalsetest kaalutlustest, vaid pigem lühiajalistest poliitilistest eesmärkidest või valimistsüklitest. See tekitab ebakindlust teenusepakujatele ja võib raskendada teenuste järjepidevat arendamist (Raudla, 2022; Mauro et al, 2019)
- Muutuv keskkond ja innovatsioonivajadus: Tehnoloogiline areng, sotsiaalsed muutused ja kodanike kasvavad ootused nõuavad avalike teenuste pidevat kohandamist ja uuendamist (Pollitt & Bouckaert, 2011: 99). Samas võib avaliku sektori organisatsioonidel olla raskusi innovatsiooniga kaasas käia bürokraatlike struktuuride, riskikartlikkuse, piiratud ressursside või väljakujunenud tegevuspraktikate tõttu, mis takistab uute, efektiivsemate teenusemodelite kiiret kasutuselevõttu (Van Dooren, 2011).
- Efektiivsuse ja kvaliteedi tasakaal: Teenuste pakkumisel tuleb leida tasakaal efektiivsuse ja kvaliteedi vahel, tagades samal ajal teenuste kättesaadavuse ja

vastavuse kodanike vajadustele. Liigne keskendumine kulude kokkuhoiule võib kahjustada teenuste kvaliteeti ja vastupidi (Hood, 2002).

- Tulemuslikkuse defineerimise ja mõõtmise keerukus teenuste kontekstis: Nagu eelmises alapeatükis välja toodud (1.2.2), on avaliku sektori tulemuslikkuse mõõtmine keeruline. See väljakutse avaldub otseselt ka teenuste pakkumisel: kuidas defineerida "head" või "tulemuslikku" teenust, kui selle mõju on mitmetahuline ja raskesti mõõdetav? Kuidas tagada, et valitud mõõdikud peegeldaksid teenuse tegelikku väärtust kodanikele, mitte ainult kergesti kvantifitseeritavaid väljundeid? Sobivate mõõdikute puudumine või nende väärkasutus võib viia teenuste ebaefektiivse juhtimiseni (Van Dooren et al, 2012; Van Dooren, 2011; Hood, 2002).

Asutuse tasandil võib lisada väljakutsetena teenuste täpse kaardistamise ja maksumuse arvutamise (eriti tegevuspõhise kuluarvestuse, nt ABC, kontekstis), protsesside optimeerimise, töötajate piisava pädevuse ja motivatsiooni tagamise ning parendusettepanekute pideva leidmise ja rakendamise. Teenuste pakkuja tasandil on oluline tagada pidev fookus nii põhiteenuste kui ka tugiteenuste arendamisel ning nende omavahelisel efektiivsel koostoimel. Väljakutsete ületamisel nähakse sageli lahendust teenuspõhise juhtimise ja kaasaegsete juhtimisarvestuse meetodite (nagu TERE Eestis) rakendamisel, mis võimaldaksid süsteemsemat lähenemist teenuste planeerimisele, osutamisele ja kulude juhtimisele (Rahandusministeerium, 2024b; Prowle, 2021). Samas on just nende uute süsteemide (nt ABC) edukas rakendamine sageli omaette väljakutse, nagu näitab ka rahvusvaheline praktika (Alsayegh, 2020; Gosselin & Journeault, 2022). See eeldab selget arusaama teenuste sisust, klientide vajadustest, protsessidest ning seostest organisatsiooni laiema strateegia ja eelarvega.

Kokkuvõtvalt seisavad avaliku sektori teenuste pakkujad silmitsi mitmesuguste väljakutsetega – alates piiratud ressurssidest ja muutuvast keskkonnast kuni poliitiliste mõjurite ja erinevate sidusrühmade ootuste tasakaalustamiseni. Nende väljakutsetega toimetulek eeldab süsteemset lähenemist teenuste kavandamisele, osutamisele ja juhtimisele, mis toetuks selgele arusaamale teenuste sisust, eesmärkidest, protsessidest ning nende seosest organisatsiooni strateegia ja eelarvega. Kuna ka Eestis on üha enam hakatud rakendama teenuspõhist juhtimist ja tegevuspõhist kuluarvestust, on oluline analüüsida, kuidas on avalikud teenused organisatsioonides nagu PPA praktikas defineeritud, kaardistatud ja seotud strateegilise juhtimise ning eelarvestamise süsteemidega. Üheks võtmeteguriks avalike

teenuste arendamisel on nende kvaliteedi tagamine ja pidev parendamine. Just sellele keskele aspektile keskendub järgmine alapeatükk, mis käsitleb avalike teenuste kvaliteedi olemust, hindamist ja juhtimist.

### 1.3.3. Avaliku sektori teenuste kvaliteet ja selle juhtimine

Avalike teenuste kvaliteet on keskne tegur kodanike rahulolu, usalduse ja riigivalitsemise legitiimsuse tagamisel (OECD, 2023; Pollitt & Bouckaert, 2011:146). Kvaliteet avalikus sektoris hõlmab enamat kui lihtsalt tehnilist korrektsust või efektiivsust, olulisemad aspektid on järgmised:

- Kättesaadavus ja juurdepääsetavus: Teenused peavad olema füüsiliselt, majanduslikult ja sotsiaalselt kättesaadavad kõigile, kellele need on mõeldud, arvestades erinevate gruppide vajadusi ja takistusi (Van Dooren, et al, 2015).
- Asjakohasus ja vajaduspõhisus: Teenused peavad vastama tegelikele ühiskondlikele probleemidele ja kodanike vajadustele ning olema kooskõlas seatud poliitiliste eesmärkidega (Bryson et al, 2014).
- Õigeaegsus ja kiirus: Teenuseid tuleks osutada mõistliku aja jooksul, vältides tarbetuid viivitusi (OECD, 2023).
- Usaldusväärsus ja järjepidevus: Teenused peavad olema stabiilse kvaliteediga ja toimima lubatud viisil (Pollitt & Bouckaert, 2011:146).
- Teeninduskvaliteet ja kasutajakogemus: Suhtlus kodanikega peab olema viisakas, lugupidav ja abivalmis; protsessid peaksid olema kasutajale võimalikult lihtsad ja arusaadavad (Wilson et al, 2021:226).
- Efektiivsus ja kulutõhusus: Teenuste osutamisel tuleb ressursse kasutada säästlikult, saavutades seatud eesmärgid võimalikult väikeste kuludega (Joyce, 2015).
- Õiglus ja võrdsus: Teenuste osutamisel tuleb kohelda kõiki kodanikke võrdselt ja õiglaselt, vältides diskrimineerimist (Bovens, 2007).
- Läbipaistvus ja vastutus: Teenuste osutamise protsess ja tulemused peavad olema läbipaistvad ning teenusepakkujad peavad olema vastutavad oma tegevuse eest (Bovens, 2007).

OECD (2023) rõhutab vajadust tulemuslikkuse mõõtmise ja pideva parendamise järele, et tagada avalike teenuste kvaliteet ja tõhusus. See hõlmab kvaliteedieesmärkide seadmist, protsesside standardiseerimist, tulemuslikkuse mõõtmist, tagasiside kogumist,

probleemide analüüsi ja pidevat parendamist (Pollitt & Bouckaert, 2011:141). Kaljas (2024) on oma magistritöös toonud välja, et avalikus sektoris kasutatakse selleks erinevaid kvaliteedijuhtimise mudeleid ja standardeid, nagu näiteks ühtne hindamisraamistik CAF (*common assessment framework*) või ISO 9001 standardid, mis aitavad organisatsioonidel oma tegevusi struktureerida ja kvaliteeti süsteemselt arendada.

Teenuspõhine juhtimine on üks lähenemine kvaliteedijuhtimisele, mis aitab organisatsioonil keskenduda oma põhitegevustele ehk teenuste osutamisele. See tähendab, et kõik organisatsiooni tegevused, nii põhi- kui tugiteenused, on selgelt defineeritud, nende protsessid kaardistatud, kvaliteedinõuded määratletud ja tulemuslikkus mõõdetav (Rahandusministeerium, 2024b). Sealjuures on oluline ka teenuste tegeliku maksumuse teadmine, et kvaliteedi parandamiseks tehtavaid otsuseid saaks langetada teadlikult, hinnates nende kulutõhusust (Prowle, 2021). Oluline on, et teenuspõhine juhtimine ja kvaliteedijuhtimine oleksid tihedalt integreeritud organisatsiooni strateegilise juhtimise ja eelarvestamise protsessidega (Joyce, 2015). See tähendab, et kvaliteedieesmärgid peavad olema seotud strateegiliste prioriteetidega ning eelarveotsused peaksid toetama kvaliteedi parandamisele suunatud tegevusi ja arvestama teenuste tegelikku maksumust. Ainult nii saab tagada, et kvaliteedijuhtimine ei ole eraldiseisev tegevus, vaid integreeritud osa organisatsiooni igapäevasest toimimisest ja arengust.

Kuna teenuste kvaliteedi tagamine on avalikus sektoris tihedalt seotud organisatsiooni strateegiliste eesmärkide ja rahastamisega, on see oluline taust juhtimissüsteemide mõistmiseks. Käesolev magistritöö keskendub eelkõige sellele, kuidas PPA-s on integreeritud teenuspõhine juhtimine ja tulemuspõhine eelarvestamine, millised on peamised takistused ja edutegurid nende rakendamisel ning kuidas on teenuste maksumus seotud organisatsiooni eesmärkidega. Kvaliteedijuhtimisega seotud teemasid käsitletakse töö käigus piiratud määral, kuid näiteks Kaljas (2024) on uurinud seda põhjalikumalt avaliku sektori teenuste juhtimise kontekstis. Teenuste kvaliteedi juhtimine on aga tihedalt seotud ka kulude mõistmise ja juhtimisega. Järgmine peatükk keskendub kuluarvestuse ja kulude juhtimise põhimõtetele avalikus sektoris, mis võimaldavad hinnata teenuste maksumust ning toetada tõhusate juhtimis- ja eelarveotsuste tegemist.

## 1.4. Kuluarvestus ja kulude juhtimine avalikus sektoris

### 1.4.1. Kuluarvestuse olemus ja eesmärgid

Kuluarvestus on juhtimisarvestuse osa, mis tegeleb kulude süstemaatilise määratlemise, mõõtmise, kogumise, analüüsi ja aruandlusega, et toetada organisatsiooni juhtimisotsuseid (Prowle, 2021). Kuigi kuluarvestuse põhiprintsiibid on universaalsed, on selle roll ja eesmärgid avalikus sektoris mõnevõrra erinevad erasektorist, tulenedes avaliku sektori spetsiifilisest olemusest. Kui erasektori peamine eesmärk on kasumi maksimeerimine, siis avaliku sektori põhifookus on avalike hüvede pakkumisel ja poliitiliste ning ühiskondlike eesmärkide saavutamisel (Výstupová et al, 2020). Kuigi Výstupová jt (2020) uuring Tšehhi näitel ei leidnud statistiliselt olulisi erinevusi avaliku ja erasektori lähenemises täiskulude väljaselgitamisele, rõhutavad nad siiski, et avaliku sektori subjektide tegevus ei ole suunatud kasumi teenimisele, vaid avalike vajaduste rahuldamisele, mis seab kuluarvestusele spetsiifilised ootused. Teadmine tegevuste ja teenuste tegelikest kuludest avaliku sektori jaoks kriitilise tähtsusega, eriti arvestades kasvavat survet eelarvevahendite efektiivsemaks kasutamiseks ja suuremat nõudlust läbipaistvuse ning vastutuse järele (Rogošić, 2021; Oseifuah, 2014).

Avalikus sektoris täidab kuluarvestus mitmeid olulisi eesmärke:

- Juhtimisotsuste toetamine: kuluarvestus võimaldab hinnata erinevate programmide, teenuste ja tegevuste tegelikke kulusid ning jaotada napp avalikke ressursse sinna, kus need loovad suurimat avalikku (Joyce, 2015). Näiteks aitab kuluinfo otsustada, kas osutada teenust ise või osta see sisse erasektorist, hinnata uute investeeringute tasuvust või langetada otsuseid mõne tegevuse alustamise või lõpetamise kohta (Mullins & Zorn, 2003; Rogošić, 2021). Näiteks Frias jt (2023) kirjeldavad Portugali mereväe meditsiinikeskuse juhtumiuuringus, kuidas hübriidse juhtimisarvestussüsteemi (sh ABC elementidega) disainimine oli suunatud just paremate otsuste tegemise toetamisele. Rogošić (2021) leidis Horvaatia kohalike omavalitsuste näitel, et kuluinfo on kõige kasulikum just planeerimisel ja kontrollil. Juhtide arusaam kuluinfo kasulikkusest on seejuures võtmetähtsusega, eeldades head koostööd kuluarvestajate ja juhtide vahel (Cardoso & Rodrigues, 2024).
- Efektiivsuse ja säästlikkuse hindamine: erinevalt erasektorist puudub avalikus sektoris turukonkurents, mis automaatselt sunniks hindu alandama ja efektiivsust tõstma (Mullins & Zorn, 2003). Kuluarvestus aitab tuvastada ebaefektiivseid protsesse,

raiskamist ja võimalikke kokkuhoiukohti, toetades pidevat parendamist ja *value for money* põhimõtte järgimist (Oseifuah, 2014).

- Läbipaistvuse ja aruandekohustuse suurendamine: detailne ja arusaadav kuluinfo suurendab läbipaistvust, mis on oluline avalike vahendite kasutamisel. See võimaldab poliitikutel, ametnikel ja kodanikel paremini mõista, millele maksumaksja raha kulub, ning suurendab seeläbi avalikku usaldust valitsusasutuste tegevuse vastu (Rogošić, 2021; Bovens, 2007).
- Teenuste hinnastamine: kuigi paljud avalikud teenused on kodanikele tasuta, on kuluarvestus vajalik tasuliste teenuste õiglaseks hinnastamiseks. Paljud riigid ja omavalitsused küsivad tasu näiteks lubade, teatud haridus- või tervishoiuteenuste eest ning nende tasude kehtestamine peab põhinema teenuse tegelikult omahinnal (Rogošić, 2021).
- Tulemusjuhtimise ja -eelarvestamise toetamine: kuluarvestus on toimiva tulemusjuhtimise ja -eelarvestamise vältimatu eeldus. Tulemuslikkuse hindamiseks on vaja teavet, mis võimaldavad mõõta, kas ressursse on kasutatud efektiivselt ja eesmärgipäraselt (Van Dooren et al, 2015). Kuluinfo annab aluse tulemusmõõdikute (nt kulu ühe tulemusühiku kohta) arvutamiseks, programmide ja poliitikate mõju hindamiseks ning strateegiliste eesmärkide saavutamise jälgimiseks (Rogošić, 2021). Samas, nagu rõhutavad mitmed autorid, ei taga kulu- ja tulemusinfo olemasolu iseenesest veel selle sisulist kasutamist eelarveotsustes, kui poliitilised kaalutlused, organisatsioonikultuurilised tegurid või osapoolte vastandlikud huvid seda takistavad (Raudla, 2022; Mauro et al, 2019). Seega on kuluarvestuse roll tulemuspõhise eelarvestamise toetamisel sageli pigem potentsiaalne kui tegelikult realiseerunud.

Selleks, et kuluarvestus neid eesmärke täidaks, peab selle süsteem olema kohandatud organisatsiooni spetsiifikale ning pakkuma juhtidele asjakohast, õigeaegset ja arusaadavat informatsiooni (Cardoso & Rodrigues, 2024; Frias et al, 2023). Avaliku sektori organisatsioonides võib see tähendada märkimisväärset kohandamist võrreldes erasektori mudelitega, arvestades tegevuste mitmekesisust, poliitilist konteksti ja sageli piiratud ressursse (Gosselin & Journeault, 2022). See tähendab, et kuluarvestussüsteemid peavad olema piisavalt paindlikud, et kohaneda organisatsiooni eripäradega ja pakkuda vajalikku teavet otsustajatele.

Kuluarvestus on seega avalikus sektoris oluline mitte ainult kulude jälgimiseks, vaid ka strateegiliseks juhtimiseks, teenuste hinnastamiseks ja tulemuslikkuse hindamiseks. Eriti suur tähtsus on sellel juhtimisotsuste ettevalmistamisel ning ressursside kasutamise läbipaistvuse tagamisel. Kuna kuluarvestus on ainult üks pool tõhusast kulude haldamisest, käsitletakse järgmises alapeatükis kulude juhtimise laiemat kontseptsiooni: kuidas kuluinfot kasutatakse otsustamisel, planeerimisel ja organisatsiooni strateegiliste eesmärkide toetamisel.

#### **1.4.2. Kulude juhtimine avalikus sektoris**

Avaliku sektori organisatsioonid saavad kasutada erinevaid kuluarvestuse meetodeid, mille valik sõltub soovitud täpsusastmest, tegevuste iseloomust ja olemasolevatest ressurssidest. Traditsiooniline kuluarvestus (*traditional costing*), mis jaotab kulud esmalt kulukohtadele (nt osakonnad) ja seejärel kuluobjektidele lihtsate, sageli mahupõhiste jaotuslauste (nt töötunnid) abil, on küll lihtsasti rakendatav, kuid ei pruugi anda täpset ülevaadet teenuste ja tegevuste tegelikest kuludest, eriti kaudsete kulude puhul (Oseifuah, 2014; Mullins & Zorn, 2003). Seetõttu on üha enam tähelepanu pälvinud tegevuspõhine kuluarvestus (*activity-based costing - ABC*), mille loogika sobib hästi avaliku sektori teenusekesksesse keskkonda. ABC lähtub eeldusest, et ressurssse tarbivad tegevused ning teenused (kuluobjektid) tarbivad tegevusi (Kaplan & Cooper, 2002: 115). Selle meetodi rakendamine avalikus sektoris, näiteks kohalikes omavalitsustes, võib aga kaasa tuua spetsiifilisi väljakutseid seoses olemasolevate eelarvestamistavade ja infosüsteemidega, nõudes sageli märkimisväärset kohandamist ja osapooltevahelist "jõukatsumist" (*trial of strength*) (Gosselin & Journeault, 2022). Kulud seotakse esmalt tegevustega ning seejärel jaotatakse tegevuste kulud teenustele vastavalt sellele, kui palju iga teenus neid tegevusi kasutas, kasutades selleks kulukäitureid (Alsayegh, 2020). ABC võimaldab seeläbi täpsemat ülevaadet teenuste ja tegevuste tegelikest kuludest ning võimaldab paremini hinnata kulude seost erinevate tegevustega. ABC on eriti kasulik organisatsioonides, kus on palju erinevaid tegevusi ja kaudsed kulud moodustavad suure osa kogukuludest (Mullins & Zorn, 2003; Alsayegh, 2020). See võimaldab täpsemalt hinnata teenuste ja tegevuste omahindu ning mõista paremini kulude tekkepõhjuseid (Oseifuah, 2014). Tabel 6 võrdleb neid kahte peamist lähenemist.

Tabel 6

*Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse võrdlus*

Tunnusjoon	Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC)
Fookus	Kulukohad/Osakonnad	Tegevused
Kaudkulude jaotus	Sageli üks üldine jaotusalus (mahu- või väärtuspõhine)	Mitmed kulukäituriid vastavalt tegevustele (ressursi tarbimisele)
Täpsus	Madalam, eriti suure kaudkulude osakaalu ja mitmekesisuse korral	Kõrgem, peegeldab paremini tegelikku ressursikasutust tegevuste lõikes
Keerukus ja rakenduskuulu	Madalam	Kõrgem, nõuab tegevuste analüüsi, käituriite valikut, andmekogumist
Info juhtimisotsusteks	Piiratud, võib otsuseid moonutada	Detailsem, toetab paremini nt hinnastamist, protsesside optimeerimist
Sobivus avalikus sektoris	Lihtsamates, stabiilsemates organisatsioonides	Teenusekesksetes, keerukates, suure kaudkulude osakaaluga organisatsioonides

Allikas: autori koostatud (Alsayegh, 2020; Oseifuah, 2014; Mullins & Zorn, 2003)

Kuigi ABC pakub täpsemat infot, kaasneb sellega suurem rakendamise keerukus ja kulu (Alsayegh, 2020; Mullins & Zorn, 1999). Seetõttu võivad organisatsioonid kasutada ka hübriidmudeleid, mis kombineerivad traditsioonilise ja ABC elemente (Frias et al, 2023). Kulude juhtimine (*cost management*) tähendab enam kui vaid kulude arvestamist. See on aktiivne protsess, kus kuluinfot kasutatakse strateegiliste ja operatiivsete otsuste tegemisel eesmärgiga mõjutada kulude tekkimist ja parandada organisatsiooni tulemuslikkust (Prowle, 2021). See hõlmab kulude planeerimist (eelarvestamine), kontrolli (võrdlus plaanituga), analüüsi (põhjuste otsimine) ja vähendamist (protsesside optimeerimine, raiskamise vältimine).

Kokkuvõtlikult on kulude juhtimine avalikus sektoris kriitilise tähtsusega juhtimistegevus, mis võimaldab mitte ainult jälgida ja analüüsida kulusid, vaid ka aktiivselt suunata nende kujunemist ja seeläbi parandada organisatsiooni tõhusust ja tulemuslikkust. Erinevad kuluarvestuse meetodid, eriti tegevuspõhine lähenemine, pakuvad juhtidele

detailemat infot otsustamiseks ja aitavad siduda teenused kulustruktuuriga. See alapeatükk on oluline ka empiirilise uurimise seisukohast. Magistritöös on asjakohane uurida, kas ja kuidas kasutatakse PPA-s kulude juhtimiseks erinevaid kuluarvestuse meetodeid (nt ABC), milliseid andmeid kogutakse ja kas need jõuavad juhtimisotsusteni. Selleks, et kulude juhtimine oleks tõhus, tuleb ületada mitmeid rakenduslikke ja institutsionaalseid takistusi. Järgmine alapeatükk käsitlebki peamisi väljakutseid, mis on seotud kuluarvestuse ja kulude juhtimise praktilise rakendamisega avalikus sektoris.

### **1.4.3. Kuluarvestuse ja kulude juhtimise väljakutsed**

Vaatamata kuluarvestuse ja -juhtimise potentsiaalsele kasule, on ilmnunud selle rakendamisel ja kasutamisel mitmeid väljakutseid (Oseifuah, 2014; Frias et al, 2023; Alsayegh, 2020). Kaudsete kulude (nt haldus- ja tugiteenused) õiglane jaotamine tegevustele ja teenustele on kuluarvestuse üks läbivamaid ja keerukamaid aspekte, eriti avalikus sektoris. Kuna suur osa avaliku sektori kuludest on kaudsed ja nende seostamine konkreetse teenuse või tegevusega ei ole võimalik, siis nõuab nende jaotamine põhjalikku tegevuste analüüsi, et tuvastada, millised tegevused kaudseid kulusid põhjustavad ning millised on sobivad kulukäituriid (*cost drivers*) nende jaotamiseks (Kaplan & Cooper, 2002), sobivate jaotusaluste valikut, et leida mõistlikud alused, mille järgi kaudkulud jaotada (nt töötajate arv, kasutatud ruumipind, teenuse maht), ning arvutuste täpsust, et kasutada täpseid andmeid ja arvutusi, et tagada kulude õiglane jaotus (Joyce, 2015). Kaudsete kulude ebatäpne jaotus võib põhjustada kulude moonutamist, mis omakorda võib negatiivselt mõjutada juhtimisotsuseid ja ressursside jaotamist.

Lisaks kaudkulude probleemile on ABC süsteemi enda keerukus ja rakendamise maksumus sageli takistuseks, eriti piiratud ressurssidega organisatsioonidele (Alsayegh, 2020; Mullins & Zorn, 2003). Detailne tegevuste kaardistamine, käituriite määratlemine, andmete kogumine ja süsteemi haldamine nõuavad märkimisväärset aja- ja ressursikulu. Sellega seonduvad ka andmete kvaliteedi ja kättesaadavuse probleemid ning olemasolevate infotehnoloogiliste süsteemide piirangud, mis ei pruugi toetada vajalikku detailsusastet või integreeritus (Rogošić, 2021). Samuti nõuab kuluarvestussüsteemide mõistmine vajalikke kompetentse, kuid nii finants- kui ka mittefinantsjuhtidel ei pruugi olla piisavalt teadmisi ja oskusi kaasaegsete kuluarvestusmeetodite rakendamiseks ja kuluinfo kasutamiseks juhtimisotsustes (Frias, et al, 2023).

Metoodilistele ja tehnilistele raskustele lisanduvad sageli organisatsioonilised ja käitumuslikud väljakutsed. Muutused kuluarvestuses võivad tähendada suuremat läbipaistvust ja kontrolli, mis võib tekitada vastuseisu töötajate ja keskkastme juhtide seas. Edukas rakendamine eeldab tippjuhtkonna toetust, selget kommunikatsiooni ja töötajate kaasamist ning koolitamist (Cardoso & Rodrigues, 2024). Ka laiem organisatsioonisisene dünaamika, sealhulgas eri osakondade ja juhtimistasandite vahelised suhted, huvid ja võimutasakaal, mängib olulist rolli selles, kas ja kuidas kuluarvestusreforme vastu võetakse ja ellu viiakse (Mauro et al, 2019). Puudulik koostöö osakondade vahel on samuti takistus (Frias et al, 2023).

Samuti tuleb arvestada, et avaliku sektori puhul on avalike teenuste tulemusi ja ühiskondlikku mõju sageli raske mõõta ja rahaliselt väljendada, mis teeb kulude otsese seostamise lõppeesmärkidega keeruliseks (Van Dooren et al, 2010). Ka poliitilised prioriteedid ja otsused võivad mõjutada kuluarvestuse rakendamist ja kuluinfo kasutamist. Poliitikud võivad eelistada otsuseid, mis on kooskõlas nende ideoloogiliste seisukohtade või valimislubadustega, isegi kui kulu-tulu analüüs või tulemusinfo soovitaksid teistsuguseid valikuid (Raudla, 2022). Seetõttu ei pruugi alati põhineda ainult ratsionaalsel analüüsil ning võivad viia subjektiivsete otsusteni (Pollitt & Bouckaert, 2011:127; Raudla & Bur, 2023).

Nende väljakutsete ületamine nõuab pühendumust, strateegilist lähenemist, piisavaid ressursse ning pidevat dialoogi kuluarvestuse spetsialistide ja juhtide-otsustajate vahel (Cardoso & Rodrigues, 2024).

Vaatamata rakendamise keerukusele, on täpne ja asjakohane kuluarvestus toimiva tulemuspõhise juhtimise ja eelarvestamise lahutamatu osa ja eeldus. Selle keskne roll tuleneb otsesest seosest tulemuslikkuse, efektiivsuse ja ressursside kasutamise vahel. Tulemusjuhtimine keskendub seatud eesmärkide saavutamisele, kuid nende eesmärkide saavutamise hinda ehk kuluefektiivsust saab hinnata vaid siis, kui on olemas usaldusväärne info tegevustele ja teenustele kulunud ressursside kohta (Rogošić, 2021). Ilma teadmista, kui palju maksab teatud tulemuse saavutamine, on võimatu hinnata, kas seda tehti efektiivselt, kas alternatiivsed lähenemised oleksid säästlikumad või kas antud tegevus üldse õigustab sellele kulutatud vahendeid. Seega on kuluarvestus kriitilise tähtsusega mitmes tulemusjuhtimise aspektis. See annab sisendi tulemuspõhiseks eelarve planeerimiseks, võimaldades realistlikumalt hinnata programmide ja teenuste eelarvevajadust lähtuvalt oodatavatest tulemustest ja mahtudest (Van Dooren et al, 2010). Samuti võimaldab see hinnata tegevuste efektiivsust ja tulemuslikkust eelarve täitmise käigus ja järel, võrreldes

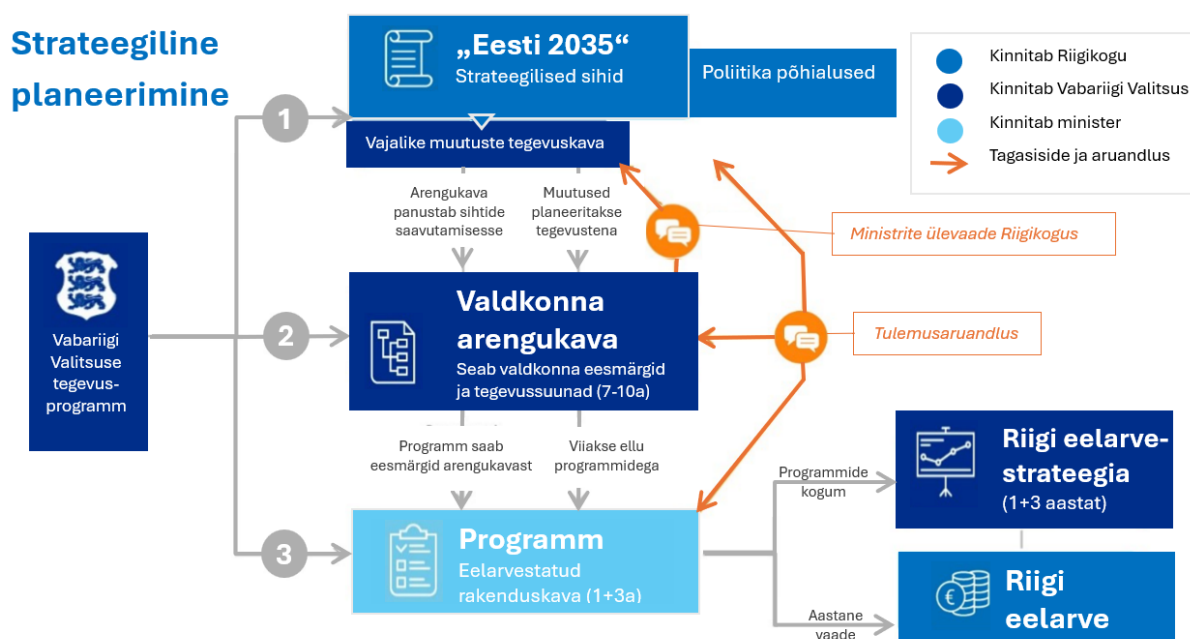
tegelikke kulusid saavutatud tulemustega ning plaanituga. Lisaks toetab kuluinfo strateegilisi ja operatiivseid juhtimisotsuseid, olgu selleks siis teenuste hinnastamine, protsesside optimeerimine, otsused tegevuste delegeerimiseks erasektorile (*make-or-buy*) või prioriteetide seadmine piiratud ressursside tingimustes (Mullins & Zorn, 2003).

Kokkuvõtlikult on kuluarvestuse ja kulude juhtimise rakendamine avalikus sektoris täis nii meetoodilisi, tehnoloogilisi kui ka organisatsioonilisi väljakutseid. Samas on usaldusväärne kuluinfo hädavajalik, et hinnata tegevuste ja teenuste kuluefektiivsust, planeerida realistlikke eelarveid ja toetada strateegilisi otsuseid. Efektiivne kulude juhtimine on seetõttu lahutamatu osa toimivast tulemusjuhtimisest ja eelarvestamisest. Kuna üks magistr töö eesmärke on analüüsida, kuidas seotakse PPA-s strateegilisi eesmärke, teenuseid ja kulusid, on oluline empiirilises uuringus uurida, kuidas kuluarvestuse süsteemid on üles ehitatud, millised on peamised takistused ja millises ulatuses saadud kuluinfot kasutatakse juhtimis- ja eelarveotsustes. Selleks, et mõista, kuidas neid üldiseid põhimõtteid ja väljakutseid on püütud adresseerida Eesti kontekstis, keskendub järgmine peatükk Eesti riigi strateegilise juhtimise ja eelarvestamise raamistikule, sealhulgas tegevuspõhise riigieelarve (TERE) süsteemi eripäradele ja kriitikale.

## **1.5. Strateegiline juhtimine ja eelarvestamine Eesti**

### **1.5.1. Riigi strateegilise juhtimise raamistik**

Eesti riigivalitsemise kvaliteedi tõstmine ja avaliku sektori efektiivsuse suurendamine on olnud pikaajalise riigireformi püüdluste keskmes (Rahandusministeerium, 2023). Üheks oluliseks vahendiks nende eesmärkide saavutamisel on riigi strateegilise juhtimise raamistik, mis tuleneb riigieelarve seadusest, mille §19 ja §20 sõnastab strateegiliste arengudokumentide üldpõhimõtted ja liigid (Riigikogu, 2024). Joonis 4 illustreerib strateegilise juhtimise raamistikku, mis kujutab endast omavahel seotud põhimõtete, protsesside ja dokumentide süsteemi, mis seab aluse ja nõuded sellele, kuidas avalik sektor tulemuspõhiselt oma tegevusi ja ressursse planeerib ja juhib. Raamistiku eesmärk on tagada, et riigi tegevused oleksid sihipärasemad, mõjusamad ja läbipaistvamad, panustades seeläbi paremasse riigivalitsemisesse.



Joonis 4. Eesti riigi strateegilise planeerimise raamistik

Allikas: „Eesti 2035“ (Vabariigi Valitsus, 2021b)

Selle raamistiku tuumaks ja suunanäitajaks on riigi pikaajaline arengustrateegia „Eesti 2035“ (Vabariigi Valitsus, 2021a). See toimib katusdokumendina, mis määratleb riigi kõige olulisemad strateegilised sihid aastani 2035 ja loob vundamenti kõikidele valdkondlikele arengukavadele. Lisaks pikaajalisele strateegiale „Eesti 2035“ määratleb konkreetse valitsemisperioodi prioriteetidid ja tegevused Vabariigi Valitsuse tegevusprogramm (Vabariigi Valitsus, 2023). Strateegiliste eesmärkide – nii pikaajaliste kui ka lühemaajaliste – elluviimiseks vajalikud ressursi seotakse tegevustega riigi eelarvestrateegia (RES) kaudu. RES on nelja-aastase perspektiiviga jooksev finantsplaan, mida uuendatakse igal aastal ning mis seob riigi strateegilised arengueesmärgid, valitsuse prioriteetidid, ministriumite plaanid ja riigi rahalised võimalused (Rahandusministeerium, 2024c). RESi koostamise aluseks on ministriumite esitatud programmide eelnõud, mis omakorda põhinevad „Eesti 2035“ sihte toetavatel valdkondlikel arengukavadel. RES ja sellele järgnev iga-aastane riigieelarve kinnitavad tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid: eelarveressursid tuleb suunata tegevustele, mis panustavad strateegiliste tulemuste saavutamisse ning tegevuste mõju ja tulemuslikkust hinnatakse seejuures läbi kokkulepitud mõõdikute ja indikaatorite (Rahandusministeerium, 2024c).

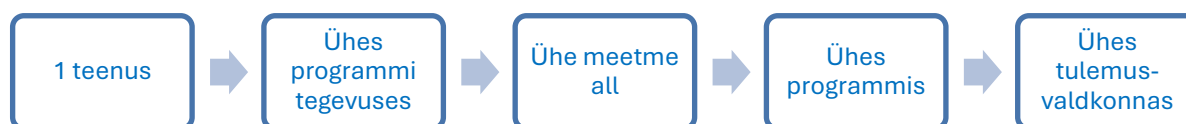


Joonis 5. Strateegia „Eesti 2035“ viis strateegilist sihti

Allikas: „Eesti 2035“ (Vabariigi Valitsus, 2021a)

Üks „Eesti 2035“ viiest strateegilisest sihist, mida illustreerib ka joonis 5, on riigivalitsemine. Strateegia täpsustab selle sihi sisuna eesmärki saavutada innovaatiline, usaldusväärne ja inimesekeskne riigivalitsemine, hõlmates tõendus- ja andmepõhist juhtimist ja poliitikakujundamist ning avaliku sektori paindlikkust ja kasutajakeskseid teenuseid (Vabariigi Valitsus, 2021a). See eesmärgipüstitus on tihedalt seotud tulemuspõhise juhtimise põhimõtetega, kuna selle saavutamine eeldab selget fookust tulemustele ja mõjule. Lõppeesmärk on tagada avaliku halduse efektiivsus, kohanemisvõime ning legitiimsus ja usaldusväärsus, mis on omakorda tulemuspõhise juhtimise edukaks rakendamiseks kriitilised eeldused.

See üleriigiline strateegiline raamistik kandub edasi riigiasutustele, seades neile konkreetsed nõuded ja ootused. Asutuse tasandil toimub strateegiliste eesmärkide tegelik elluviimine. Tegevuspõhise riigieelarve metoodikas on teenus defineeritud kui planeerimistasand, mis on kindla eesmärgiga tegevuste tulem, mis on suunatud välisele kliendile vajaduse rahuldamiseks või probleemi lahendamiseks (Rahandusministeerium, 2024b). Teenuse tasand seob seega strateegilise tasandi eesmärgid asutuse ressurside ja tegevustega, tagades operatiivse juhtimise sidususe laiema pildiga. Selleks, et tagada selge seos strateegiliste eesmärkidega, peab iga teenus olema planeeritud reeglina ühe konkreetse programmi tegevuse alla, liikudes sealt edasi ühe meetme ja ühe programmi kaudu ülespoole tulemusvaldkonnani, nagu illustreerib joonis 6.



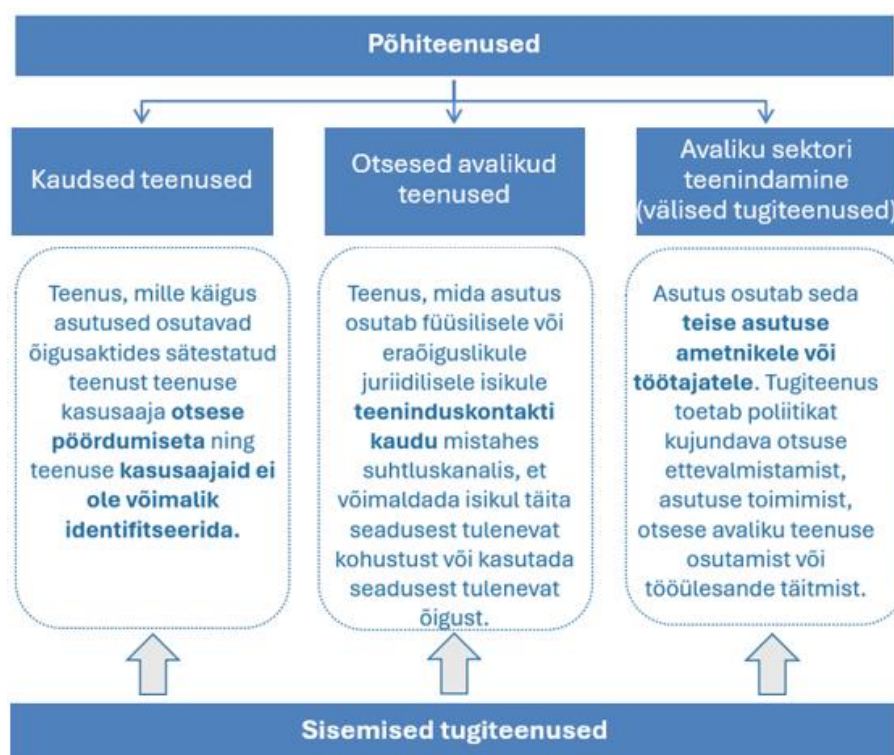
Joonis 6. Teenuse programmiga ühendamise reegel

Allikas: Tegevuspõhise eelarvestamise käsiraamat (Rahandusministeerium, 2024b)

Teenuste eelarved kokku moodustavad programmi tegevuse eelarve, panustades seeläbi ühise tulemuse saavutamisse. Tulemuspõhise juhtimise rakendamine eeldab, et iga asutus:

1. Seostab oma tegevused ja osutavad teenused selgelt nende üleriigiliste programmide meetmete ja tegevustega, mille elluviimisesse ta panustab.
2. Juhib teenuseid tulemuspõhiselt, määratledes neile selged väljundeesmärgid, mis kirjeldavad soovitud väljundeid (nt teenuse kvaliteet, kiirus, kulu) ja mõttes neid väljundmõõdikutega (nt koolitatute arv, tehtud kontrollide arv, menetluse kestus), mis on kooskõlas programmi sihtidega.
3. Tagab ressursside (personali, raha, vara) efektiivse ja säästliku kasutamise oma teenuste osutamisel.

Selleks, et asutused saaksid oma tegevusi ja ressursse paremini juhtida ja analüüsida, kasutatakse tegevuspõhise riigieelarve (TERE) raames teenuste liigitust, mida illustreerib joonis 7. Eristatakse põhiteenuseid, mis väljendavad asutuse peamist eesmärki ja missiooni, ning sisemisi tugiteenuseid, mis toetavad põhiteenuste osutamist. Põhiteenused jagunevad omakorda veel kolmeks: otsesed avalikud teenused on need, mida osutatakse teeninduskontakti kaudu otse kodanikele või ettevõtetele (nt loa väljastamine); kaudsed teenused on need, mis toimuvad ilma otsekontaktita või selgelt määratletud kasusaajata (nt poliitika kujundamine) ning avaliku sektori teenindamine (ehk välised tugiteenused), mis hõlmab teenuseid, mida üks riigiasutus osutab teisele tolle ülesannete täitmise toetamiseks (nt IT-teenused, raamatupidamine). Selline struktureeritud liigitus võimaldab asutusel oma tegevusi täpselt kaardistada, mõista paremini teenuste tegelikku maksumust ning suunata ressursse teadlikumalt strateegiliselt oluliste eesmärkide saavutamisele.



Joonis 7. Teenuste liigid

Allikas: Tegevuspõhise eelarvestamise käsiraamat (*Rahandusministeerium, 2024b*)

Selle kompleksse tulemuspõhise juhtimis- ja eelarvestamissüsteemi rakendamist, eriti kuluarvestuse ja tulemusinfo sidumist asutuse tasandil, toetab Kulu- ja Tulemusarvestuse Infosüsteem (KAIS). KAIS on spetsiaalselt loodud selleks, et võimaldada riigiasutustel arvestada oma tegevuste ja teenuste kulusid vastavalt TERE liigitusele (sh tugiteenuste kulu jaotamist põhiteenustele). KAIS on tehnoloogiliselt üles ehitatud SAS tarkvaraplatvormile ning koosneb kolmest peamisest moodulist, millest igaühel on oma spetsiifiline roll kulu- ja tulemusinfo töötlemisel ja analüüsimisel:

- *SAS Enterprise Guide (EG)*: See on andmete ettevalmistamise ja haldamise keskkond. Siin toimub peamiselt SAP-ist ja muudest allikatest pärinevate finants- ja tegevusandmete kogumine, puhastamine, ühendamine ning ettevalmistamine kuluarvestuseks. Asutused koostavad ja haldavad siin oma kulujaotuse reegleid ja muid sisendandmeid.
- *SAS Cost and Profitability Management (CPM)*: See on kuluarvestuse "mootor". EG-s ettevalmistatud andmete ja reeglite alusel jaotatakse siin tekkepõhised kulud vastavalt TERE metoodikale ja asutuse põhimõtetele kõigepealt tugiteenustele ning seejärel põhiteenustele, arvutades välja iga teenuse maksumuse.

- *SAS Visual Analytics (VA)*: See on aruandluse ja analüüsi keskkond. Siin visualiseeritakse CPM-is arvutatud kulu- ja tulemusinfo, võimaldades juhtidel analüüsida teenuste maksumust, tulemuslikkust, võrrelda erinevaid perioode ja stsenaariume ning koostada standardseid ja kohandatud aruandeid otsustusprotsessi toetamiseks.

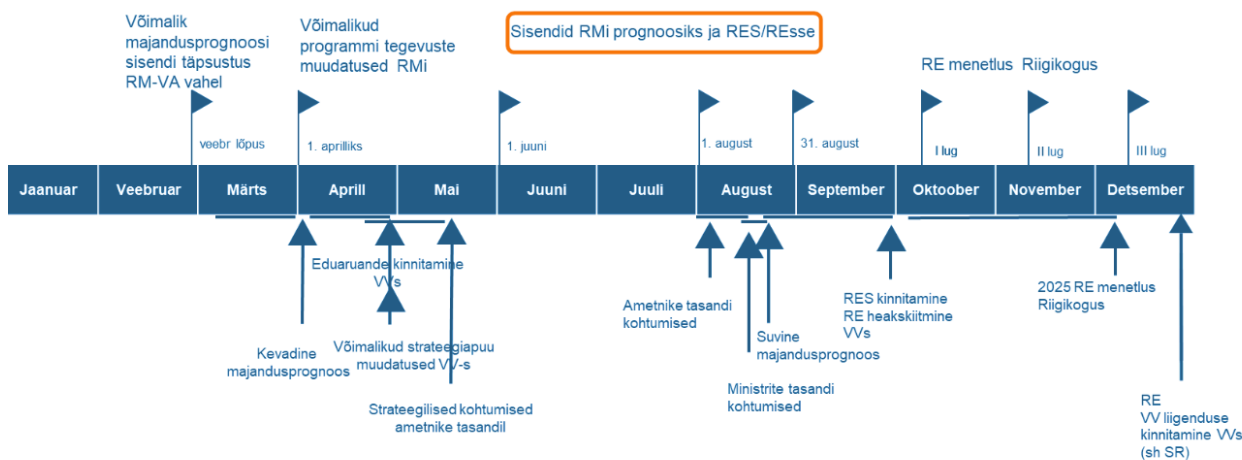
KAISi süsteemides kasutatavad alusandmed pärinevad riigi ühtsest majandusarvestustarkvarast SAP, mille kaudu toimub kogu riigi raamatupidamisarvestus ja mille haldamise ning arendamise eest vastutab Riigi Tugiteenuste Keskus (RTK). Asutused sisestavad oma finantstehingud SAP-i ning kasutavad sealt pärinevaid andmeid ja aruandeid SAP Business Objects (SAP BO) platvormil oma igapäevases finantsjuhtimises. Just need SAP-is kajastatud tekkepõhised finantsandmed on sisendiks KAIS-ile, kus need seejärel TERE meetodika ja asutuse enda kehtestatud kulujaotusreeglite alusel teenustele jaotatakse ning tulemusinfoga seostatakse. Seega KAIS ja SAP moodustavad koos tehnilise terviku, kus SAP tagab korrektse finantsarvestuse vastavalt seadustele, ning KAIS kasutab neid finantsandmeid, et luua detailsem, tegevus- ja teenusepõhine pilt kuludest ja tulemustest. See integreeritud süsteem annab juhtidele vajaliku info tõendus põhiste otsuste tegemiseks ressursside planeerimisel ja teenuste arendamisel, aitab muuta riigiasutuste tegevuse läbipaistvamaks ja võimaldab paremini hinnata, kui efektiivselt ja tulemuslikult avalikke vahendeid kasutatakse strateegiliste eesmärkide saavutamiseks.

Kokkuvõtvalt loob see alapeatükk selge ülevaate Eesti riigi strateegilise juhtimise ja eelarvestamise raamistikust, mille eesmärk on tagada avaliku sektori tegevuste sihipärasus, mõjususe ja läbipaistvus. Selline süsteemne lähenemine – alates strateegilisest planeerimisest kuni tegevuspõhise eelarvestamise ja kuluarvestuseni välja – pakub väärtuslikku konteksti magistratöö empiirilise osa jaoks. Uurides Politsei- ja Piirivalveameti (PPA) praktikat, on võimalik hinnata, kuivõrd on strateegilised eesmärgid, teenused, kuluarvestus ja tulemusinfo PPA juhtimises ja eelarvestamises omavahel sisuliselt seotud ning millised on süsteemi rakendamisel esile kerkinud väljakutsed ja edutegurid. Selline analüüs võimaldab tuvastada lahknevusi eesmärgipärase meetodika ja tegeliku praktika vahel ning teha järeldusi süsteemi arendamise võimaluste kohta.

### 1.5.2. Riigieelarve protsess, struktuur ja koostamise põhimõtted

Riigieelarve on keskne finantsplaan, mis väljendab Vabariigi Valitsuse poliitilisi prioriteete ja riigi rahalisi võimalusi kindlaks eelarveaastaks. See on peamine instrument riigi strateegiliste eesmärkide, sealhulgas „Eesti 2035“ sihtide ja valitsuse tegevusprogrammi, elluviimise rahastamiseks. Eestis reguleerib riigieelarve koostamist, vastuvõtmist, täitmist ja aruandlust Riigieelarve seadus (RES). Kooskõlas strateegilise juhtimisraamistiku ja tulemuspõhise juhtimise põhimõtetega on Eesti riigieelarve protsess ja struktuur üles ehitatud nii, et see toetaks avalike vahendite sidumist oodatavate tulemustega ning tagaks läbipaistvuse ja vastutuse ressursside kasutamisel (Riigikogu, 2024).

Eesti riigieelarve koostamise protsess on aastaringne tsükel, mida illustreerib Joonis 8 ja mis juhindub Riigieelarve seadusest. See protsess on tihedalt integreeritud riigi strateegilise juhtimisraamistikuga, sidudes programmide kaudu pikaajalised eesmärgid eelarvevahenditega. Eelarveprotsess hõlmab endas nii mitmeaastast strateegilist finantsplaneerimist Riigi Eelarvestrateegia (RES) kaudu kui ka iga-aastase detailse riigieelarve koostamist ja menetlemist, tuginedes tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtetele.



Joonis 8. Eelarvestrateegia ja riigieelarve planeerimise protsess

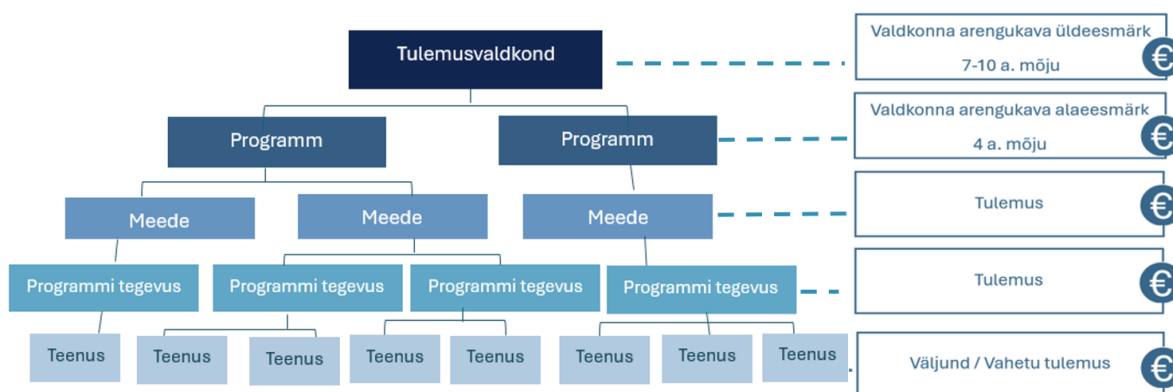
Allikas: Tegevuspõhise eelarvestamise käsiraamat (*Rahandusministeerium, 2024b*)

Nagu joonisel 8 näha, toimub riigieelarve planeerimise protsessi esimene suurem etapp kevadel ja suvel, keskendudes strateegilisele planeerimisele ja RESi koostamisele. See algab tavaliselt kevadise majandusprognoosi koostamisega Rahandusministeeriumis. Ministeeriumid esitavad seejärel oma valitsemisala arengukavadest ja programmidest lähtuvad rahastamissetpanekud järgmiseks neljaks aastaks. Kevade ja suve jooksul toimuvad valitsuses strateegilised arutelud ja kohtumised nii ametnike kui ministrite tasandil, et teha

kokkulepped eelarvepoliitilistes eesmärkides ja prioriteetides. Tuginedes suvel uuendatud majandusprognosile ja poliitilistele kokkulepetele, kinnitab Vabariigi Valitsus hiljemalt augusti lõpuks Riigi Eelarvestrateegia. RES seab järgmiseks neljaks aastaks finantsraamistiku, sh vahendite mahud tulemusvaldkondadele ning on aluseks järgmise aasta riigieelarve eelnõu koostamisele. Suvel ja varasügisel liigub fookus RESis seatud raamide täitmisele konkreetse, järgmise aasta riigieelarve (RE) eelnõuga. Ministeeriumid koostavad oma programmide detailsed eelarveprojektid koos oodatavate tulemusnäitajatega. Rahandusministeerium koordineerib protsessi, peab ministeeriumitega läbirääkimisi ning koostab riigieelarve eelnõu koos seletuskirjaga. Vabariigi Valitsus kiirab eelnõu heaks ja esitab selle Riigikogule hiljemalt kolm kuud enne eelarveaasta algust, tavaliselt septembri lõpuks. Sügisest talveni toimub riigieelarve eelnõu menetlemine Riigikogus. Eelnõu läbib parlamendis kolm lugemist, mille käigus toimuvad arutelud ja on võimalik teha muudatusettepanekuid. Detsembris võtab Riigikogu riigieelarve seadusena vastu. Kogu järgneva aasta jooksul kasutavad ministeeriumid ja asutused vastuvõetud eelarve vahendeid, viies ellu programme ja tegevusi ning jälgides tulemusnäitajate täitmist. Pärast eelarveaasta lõppu koostatakse riigi majandusaasta koondaruanne, mis näitab raha kasutamist ja tulemusi, ning Riigikontroll auditeerib seda, mille järel aruanne esitatakse Riigikogule kinnitamiseks. Selline aastaringe protsess loob raamistiku strateegiliste eesmärkide saavutamiseks, tagab ressursside suunamise prioriteetsetesse valdkondadesse ning võimaldab läbi tulemuspõhise lähenemise jälgida ja hinnata avaliku raha kasutamise mõjusust (Rahandusministeerium, 2024e).

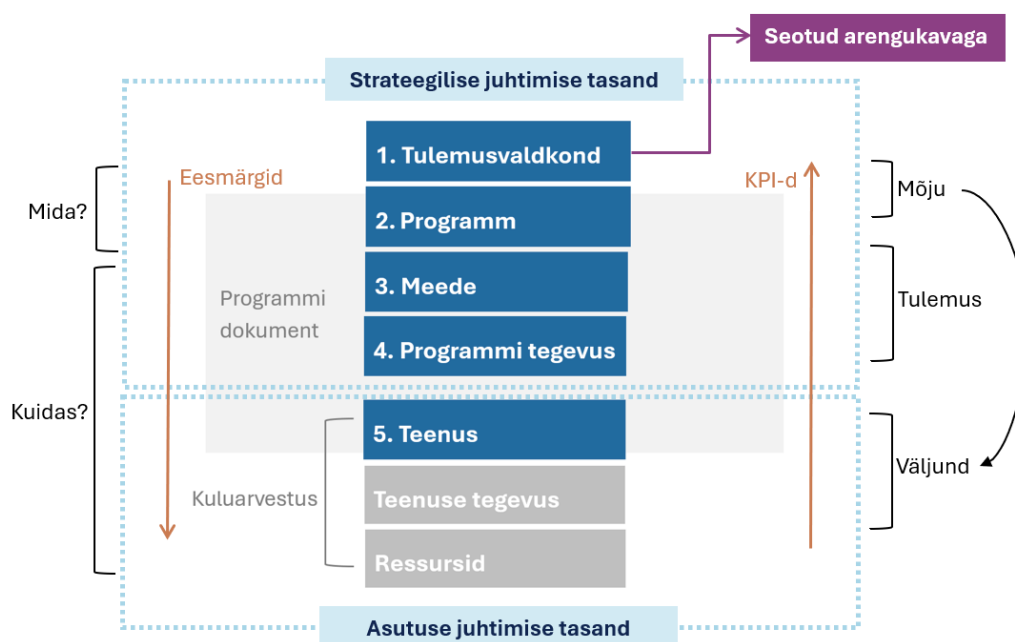
Kooskõlas tulemuspõhise eelarvestamise põhimõttega on Eesti riigieelarve struktuur üles ehitatud programmipõhiselt (Rahandusministeerium, 2024a). See tähendab hierarhilist ülesehitust, mida illustreerib joonis 9, kus riigi strateegilistest eesmärkidest liigutakse järjest detailsemate tegevuste ja tulemusteni. Joonis 10 illustreerib seda struktuuri, eristades eesmärkide seadmisele (Mida?) orienteeritud strateegilise juhtimise tasandid ja elluviimisele (Kuidas?) orienteeritud asutuse juhtimise tasandid. Samuti näitab joonis seost tulemusnäitajate (KPI-d) ning tegevuste väljundi, tulemuse ja laiema mõjuga, mis omakorda on seotud valdkondlike arengukavadega. Selle hierarhia täpsem sisu ja iga tasandi rollid on lahti kirjutatud alltoodud tabelis 8. Kõrgeimal, tulemusvaldkonna tasandil, lähtutakse riigi pikaajalisest strateegiast „Eesti 2035“ ja sõnastatakse laiad poliitikaeesmärgid. Need üldeesmärgid jagunevad konkreetsemateks programmideks omades selgeid alaeesmärke, sh mõõdikuid, tegevusi ja vastutava ministri kinnitatud eelarvet. Programme võib omakorda

veelgi detailsemalt liigendada meetmeteks ja programmi tegevusteks, mis kirjeldavad täpsemalt, milliste tulemuste kaudu seatud eesmärgid saavutatakse. Strateegiline planeerimistasand seotakse asutuste igapäevatööga teenuste kaudu. Teenused koos detailsema teenuse tegevuste ja vajalike ressurssidega moodustavad asutuse juhtimise tasandi. Oluline on, et just teenused on asutusepõhise kuluarvestuse ja eelarve planeerimise aluseks, näidates kuidas ressursse kasutatakse konkreetsete väljundite ja tulemuste saavutamiseks. Kuigi selles süsteemis seatakse eesmärgid üldjuhul ülevalt alla, liikudes strateegiliselt tasandilt operatiivsele, toimub tulemuste saavutamise kontroll ja aruandlus alt üles. See annab tagasisidet ressursside kasutamise tõhususe ja eesmärkide täitmise kohta igal tasandil, võimaldades teha teadlikumaid juhtimisotsuseid. Selline struktuur aitab tagada, et eelarvevahendid on selgelt seotud oodatavate tulemustega ning toetavad kokkulepitud prioriteetide elluviimist.



Joonis 9. Riigi planeerimistasandite hierarhiline struktuur

Allikas: Eesti 2035 strateegilise planeerimise käsiraamat (Riigikantselei, 2021)



Joonis 10. Strateegilise planeerimise tasandid ning nende seosed finantsjuhtimisega.

Allikas: Riigieelarve olemus ja ulatus (Rahandusministeerium, 2024e)

Tabel 8

Eesti programmipõhise riigieelarve strateegiliste planeerimistasandite hierarhia ja eesmärkide seadmine

Tasand	Eesmärk
Tulemusvaldkond	Kõrgeim tasand, mis koondab laiapõhjalisi poliitikavaldkondi ja lähtub "Eesti 2035" sihtidest. Tulemusvaldkonnal on pikaajaline üldeesmärk, mis jagatakse Vabariigi Valitsuse tasandil alaeesmärkideks. Tulemusvaldkond võib olla ka mitme ministeeriumi ühises vastutusalas.
Programm	Põhiline eelarvestamise ja juhtimise üksus, mille aluseks on tulemusvaldkonna alaeesmärk. Programmi eesmärgid, mõõdikud, tegevused ja eelarve kinnitab vastutav minister. Programmi tasandil koordineerib minister oma valitsemisala tegevusi.
Meede	Programmi alajaotus, kus lepitakse kokku kõrgema taseme tulemuste osas ja mis aitab kaasa programmi eesmärgi saavutamisele. Meetmete väljatöötamise ja koordineerimise eest vastutajad määrab minister. Mitme ministeeriumi koostöös on meede madalaim tasand, kus seatakse ühiseid eesmärk.

Programmi tegevus	Kirjeldab, milliste konkreetsete tulemuste kaudu meetme tulemused saavutatakse. Programmi tegevus koondab sarnaseid teenuseid, mis on suunatud ühe kindla strateegilise eesmärgi täitmisele.
Teenus (sh teenuse tegevused ja ressursid)	Teenused moodustavad asutuse juhtimise tasandi, kus programmi tegevused viiakse ellu konkreetsete teenustena. Teenused on ka asutuse kulumudeli aluseks, kuna asutuste eelarved planeeritakse teenuste lõikes. Ressursid kirjeldavad asutuse kasutuses olevaid vahendeid, mida kasutatakse teenuste osutamiseks. Teenuste tegevuste kaudu seostatakse kulumudelis ressursid teenustega.

---

Allikas: Tegevuspõhine riigieelarve (*Rahandusministeerium, 2024a*)

Lisaks programmilisele struktuurile liigendatakse eelarve ka majandusliku sisu järgi, näiteks personalikulud, majandamiskulud, investeeringud ja toetused. See detailsem majanduslik liigendus on vajalik eelõige finantsarvestuseks ja majandusanalüüsiks ning tugineb Eesti riigi tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele (Rahandusministri määrus, 2025). Tekkepõhine arvestus, mis erinevalt kassapõhisest kajastab tulusid ja kulusid nende tekkimisel ning arvestab ka riigi varasid ja kohustusi, annab terviklikuma pildi riigi finantsolukorrast ja võimaldab täpsemalt hinnata riiklike programmide ning teenuste tegelikku maksumust. Kuigi eelarve kui kululimiite seadev dokument võib sisaldada ka kassapõhiseid kontrole, koostatakse riigi finantsaruanded rangelt tekkepõhiselt. Samuti näitab eelarve ka vahendite jaotus ministeeriumide valitsemisalade ja riigiasutuste lõikes, kuid see on allutatud esmasele, tulemustele orienteeritud programmilisele struktuurile (Rahandusministeerium, 2024e).

Selleks, et tekkepõhised kulud detailsemalt teenuste ja programmidega siduda ning nende tegelikku maksumust välja selgitada, rakendatakse Eestis TERE kuluarvestuse metoodikat, mis tugineb tegevuspõhisel kuluarvestusel (ABC). Selle metoodika rakendamise keskne tööriist asutuse tasandil on kulumudel. Kulumudel kirjeldab, kuidas asutuse ressurssidest (sisendid, nt personalikulud, majandamiskulud SAPist) tekivad tegevuste kaudu väljundid ehk teenused. Mudeli abil jaotatakse asutuse otsesed ja kaudsed kulud, kasutades sobivaid kulujaotuse aluseid ehk käitureid esmalt sisemistele tugiteenustele ning seejärel põhiteenustele. Oluline põhimõte on, et kulu peab olema suunatav teenusele, mis selle kulu põhjustab. Saadud teenuste maksumus on omakorda sisendiks programmide eelarve planeerimisel, tagades otsese seose eelarve ja tegevuste vahel. Kogu seda kuluarvestust ja mudeldamist toetab tehniliselt KAIS. Kulumudel aitab seega juhtidel mõista teenuste

maksumust, hinnata ressursivajadust ja teha teadlikumaid otsuseid tegevuste tõhustamiseks. (Rahandusministeerium, 2024b).

Kokkuvõtlikult näitab see alapeatükk, et Eesti riigieelarve protsess ja struktuur on tugevalt seotud strateegilise juhtimise ja tulemuspõhise lähenemisega. Programmipõhine ülesehitus, tegevuste ja teenuste seos eelarvega ning kuluarvestuse integreerimine eelarveplaneerimisse loovad tugeva raamistiku strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Empiirilise uuringu seisukohalt on oluline analüüsida, kuidas need riiklikult kehtestatud põhimõtted ja tööriistad (nt kulumudel, KAIS, teenuspõhine eelarvestamine) toimivad praktikas asutuse tasandil – näiteks Politsei- ja Piirivalveametis – ning kui võrd need toetavad strateegilist juhtimist, läbipaistvust ja tulemuslikkust.

### **1.5.3. Eesti avaliku sektori strateegilise juhtimise väljakutsed**

Vaatamata Eesti strateegilise juhtimise ja eelarvestamise süsteemi eesmärkidele siduda ressursid tulemustega ning suurendada efektiivsust ja läbipaistvust, on selle rakendamisel ilmnunud mitmeid väljakutseid ja kriitikat, mis sarnanevad probleemidele, mida on täheldatud ka teistes riikides PBB rakendamisel (Lingenfelter, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017). Eesti riigivalitsemise arengusuundi käsitlev Riigireformi Analüüs 2023 tunnistas küll edusamme, kuid rõhutas samas vajadust lihtsustada strateegilist juhtimist ja vähendada bürokraatiat (Rahandusministeerium, 2023).

Üks keskseid kriitikapunkte on seotud süsteemi läbipaistvuse ja arusaadavusega, eriti parlamendi ja laiema avalikkuse vaatest. Rahandusministeeriumi enda analüüs (2023) toob välja vajaduse suurendada eelarve läbipaistvust. Veski (2020) uuring Riigikogu liikmete seas kinnitas, et tegevuspõhine eelarve on tajutavalt keerukam ja vähem läbipaistev kui varasem kulupõhine süsteem, raskendades kontrolli raha kasutamise üle. See on kooskõlas rahvusvaheliste tähelepanekutega, kus poliitikud kalduvad keerukaid tulemus- ja eelarveinfosüsteeme pidama vähekasutatavateks või eelistavad otsuste tegemisel teisi infoallikaid ja kaalutlusi (Raudla, 2022). Ka erinevate organisatsioonisiseste osapoolte (nt ministeeriumid, allasutused, audiitorid) huvid ja arusaamad PBB eesmärkidest võivad erineda, mis takistab ühtse ja läbipaistva süsteemi toimimist (Mauro et al, 2019). Sarnaseid probleeme poliitikute vähese huvi või suutlikkusega tulemusinfot kasutada on täheldatud ka mujal (Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023).

Teiseks oluliseks väljakutseks on andmete kvaliteet, kättesaadavus ja ebapiisav kasutamine juhtimisotsustes, kuigi see on PBB keskne eeldus (Van Dooren et al, 2015).

OECD (2019) hinnangul vajavad Eesti tulemusmõõtmise süsteemid arendamist. Urbalu (2022) leidis, et seosed mõõdikute ja rahastamise vahel jäävad sageli ebamääraseks ning tulemusinfot kasutatakse pigem eelarve kaitsmiseks kui tegelike kärpe- või prioriteediotsuste tegemiseks. See muster, kus tulemusinfo jääb otsustusprotsessis tagaplaanile, on rahvusvaheliselt levinud (Lingenfelter, 2021; Raudla & Bur, 2023). Selle taga võib olla mitmeid põhjuseid, sealhulgas tulemusandmete tajutav ebapiisav kvaliteet, ajakohasus, usaldusväärsus või vähene relevantsus tegelike juhtimisprobleemide lahendamisel. Lisaks võib takistuseks osutada juhtide ja poliitikute puudulik analüütiline võimekus või motivatsioon olemasolevaid andmeid otsustusprotsessis arvesse võtta, mistõttu eelistatakse sageli subjektiivsemaid infoallikaid (Grossi et al, 2016). Ka PPA varasemad uuringud on viidanud puudujääkidele ressursihalduse ja pikaajalise visiooni sidumisel eelarvega (Kütt, 2014; Müür, 2014), mis võib osaliselt tuleneda ka raskustest asjakohase ja usaldusväärse info saamisel ja kasutamisel.

Kolmandaks on süsteemi rakendamine toonud kaasa praktilisi raskusi ja suurenenud halduskoormust, mida süvendab puudulik koordineerimine. Nagu Lige (2021) osutab, on TERE süsteemi andmekogumine keerukam ja halduskoormus suurem, ilma et läbipaistvus oleks oluliselt paranenud. Asutuste paindlikkus sisemiste meetodite kujundamisel takistab ühetaolist lähenemist. Ka rahvusvaheline praktika näitab, et PBB ja ABC-laadsete süsteemide rakendamine on ressursimahukas ja nõuab tugevat organisatsioonilist tuge ning koostööd (Frias et al., 2023; Alsayegh, 2020; Prowle, 2021). Näiteks Gosselin ja Journeault (2022) kirjeldavad kohaliku omavalitsuse juhtumiuuringus, kuidas tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) rakendamine tekitas märkimisväärseid tehnilisi ja administratiivseid väljakutseid ning pingeid olemasolevate eelarvestamistavadega, illustreerides nn "jõukatsumist" (*trial of strength*) erinevate arvestusloogikate vahel. See näitab, et isegi parimate kavatsuste juures võib uute süsteemide integreerimine osutada oodatust keerukamaks.

Neljandaks mõjutavad otsuseid oluliselt poliitilised kompromissid ja rajasõltuvus. Nagu Urbalu (2022) märgib, võivad poliitilised huvid ja varasemad pikaajalised kohustused piirata paindlikkust ja strateegiliste eesmärkide järgimist eelarveotsustes. Sarnast poliitiliste tegurite domineerimist ratsionaalse kulu-tulemusanalüüsi üle on täheldatud ka mujal (Raudla & Bur, 2023). Poliitikute peamine motivatsioon ei pruugi olla niivõrd eelarve maksimaalne efektiivsus või tulemuslikkus, kuivõrd valijate toetuse säilitamine, oma erakonna poliitiliste eesmärkide edendamine või kompromisside saavutamine koalitsioonipartneritega, mis kõik võivad mõjutada eelarveotsuseid sõltumata tulemus- või kuluinfost (Raudla, 2022).

Viiendaks nõuab süsteemi toimimine kohanevaid ja võimekaid infotehnoloogilisi lahendusi. Kuigi süsteemid nagu SAP ja KAIS pakuvad potentsiaali (Rahandusministeerium, 2011), nõuavad need märkimisväärseid investeeringuid, pidevat arendamist ja personali koolitamist. Andmete kvaliteet ja analüüsivõimekus vajavad jätkuvat tähelepanu (OECD, 2023; Frias et al, 2023). Oluline on tagada ka süsteemide kasutajasõbralikkus ja vastavus juhtide tegelikele infovajadustele (Cardoso & Rodrigues, 2024).

Kuigi tulemuspõhine lähenemine on Eestis ametlikult juurutatud, seisab süsteem silmitsi reaalse väljakutsetega seoses läbipaistvuse, andmete kasutamise, keerukuse, koordineerimise ja tehnoloogilise toega. Nende probleemkohtade tunnistamine ja vajadus avalikke vahendeid veelgi tõhusamalt kasutada on ajendanud otsima lahendusi ja algatama uusi reforme. Järjepidev parendamine, sealhulgas uute lähenemiste, nagu disainmõtlemise põhimõtete kaalumise, millele tugineb Vest (2015) oma magistritöös ja süsteemsete reformide elluviimine on vajalik, et tulemuspõhine juhtimine ja eelarvestamine saavutaksid oma täieliku potentsiaali (Vest, 2015).

Vastuseks eelnevalt kirjeldatud väljakutsetele ning vajadusele tagada riigi eelarvevahendite tõhusam ja eesmärgipärasem kasutus, algatas Vabariigi Valitsus 2023. aasta sügisel laiapõhjalise riigieelarve revisjoni (Rahandusministeerium, 2024f). Revisjoni keskne eesmärk on kriitiliselt hinnata riigi kulusid ja tegevusi, et tagada nende vastavus seatud sihtidele, pakkuda asjakohaseid teenuseid optimaalsete kuludega ning vabastada vahendeid valitsuse prioriteetide elluviimiseks. See algatus on seotud koalitsioonileppe eesmärgiga liikuda null-eelarve põhimõtete suunas, vaadates üle iga kuluartikli vajalikkuse ja seostudes ka personaalse riigi ideega, mis rõhutab teenuste kohandamist inimeste tegelikele vajadustele ja nende tõhusat osutamist. Esialgu nelja-aastase protsessina (2023-2027) kavandatud revisjon haarab kogu riigieelarve ning jaguneb kolmeks peamiseks töösuunaks, mis üksteist täiendavad:

1. Null-baasiline eelarve analüüs, mis keskendub valitsemisalade eelarvete laiapõhjalisele analüüsile TERE süsteemi alusel, et tuvastada ebaefektiivseid või ebavajalikke teenuseid ja optimeerida kulusid.
2. Horisontaalsed tõhustamiskavad (*spending reviews*), mis analüüsivad süvisi valdkondadeüleseid teemasid süsteemsete tõhustamisvõimaluste leidmiseks.
3. Hindamised, mis keskenduvad olemasolevate poliitikate ja tegevuste tulemuslikkuse ja mõju hindamisele, andes sisendit eelarveotsusteks ja tõhustamiskavadeks.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et Eesti strateegiline juhtimine ja eelarvestamine on tulemuspõhise suuna võtnud, kuid selle täielikuks ja efektiivseks rakendamiseks tuleb ületada mitmeid praktilisi väljakutseid alates süsteemi läbipaistvusest ja andmekvaliteedist kuni poliitilise tahte ja tehnoloogilise võimekuseni. Hiljuti algatatud riigieelarve revisjon on märk püüdlusest neid probleeme süsteemselt adresseerida ja eelarveprotsessi tõhustada, rõhutades vajadust pideva kohanemise ja reformide järele, et tagada avalike vahendite parim võimalik kasutus riigi strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Magistritöö empiirilises osas keskendutakse sellele, kuidas PPA-s toimib strateegilise juhtimise ja eelarvestamise sidusus praktikas, millised on takistavad ja soodustavad tegurid ning kuivõrd TERE süsteem ja KAIS toetavad tulemuslikku ja tõenduspõhist juhtimist.

## 2. Empiiriline uuring riigiasutuse eelarvevahendite ja eesmärkide seostamise väljakutsetest

### 2.1. Uurimismetoodika ja kasutatud andmed

Käesoleva töö empiiriline osa on jaotatud neljaks alapeatükiks. Esmalt antakse ülevaade töö valmimise raames kasutatud uurimismetoodikast, millele järgnevad uuringu sisupeatükid. Tuginedes intervjuudele ning uuritud materjalidele alustatakse PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi ning nende eripärade kirjeldamisest, järgmisena antakse ülevaade PPA kuluarvestamise meetodite kasutamisest.

Käesoleva magistritöö empiiriline osa tugineb kvalitatiivsele juhtumiuuringule, mille fookuses on PPA praktikad tulemuslikkuse juhtimisel ja eelarvestamisel, eriti tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel. PPA on valitud uuritavaks organisatsiooniks seetõttu, et tegemist on Eesti suurima riigiasutusega, mis on läbinud mitmeid juhtimisreforme, sealhulgas teenuspõhisele juhtimisele ülemineku ja TERE rakendamise, pakkudes seeläbi rikkalikku ja kompleksset uurimismaterjali antud teema käsitlemiseks. Juhtumiuuring võimaldab süvitsi analüüsida konkreetse organisatsiooni kogemusi, protsesse ja väljakutseid ning tuua välja seoseid teoreetiliste kontseptsioonide ja praktilise tegelikkuse vahel (Yin, 2018). Kvalitatiivne lähenemine on valitud seetõttu, et uuritav probleem on kompleksne, kontekstisõltuv ja eeldab sügavamat arusaama organisatsiooni sisemistest protsessidest, osalejate perspektiividest ja praktilistest väljakutsetest, mida kvantitatiivsete meetoditega oleks raske tabada.

Käesolev empiiriline uuring tugineb interventsionistlikul (*interventionist research – IVR*) ja tegevusuuringu (*action research*) meetodikal. IVR lähenemine tähendab, et uurija ei ole pelgalt väline vaatleja, vaid osaleb aktiivselt uuritava organisatsiooni töös, omades sügavamat arusaama praktilistest probleemidest ja püüdes sageli kaasa aidata nende lahendamisele (Lukka & Wouters, 2022). Kuna magistritöö autor töötab uuritavas asutuses tegeledes igapäevaselt asutuse eelarvestamisega seotud väljakutsete ja arendustega, vastab uuring IVR kriteeriumitele. Autori positsioon on andnud juurdepääsu erinevatele dokumentidele, võtmeisikutele intervjuude kaudu kui ka igapäevastele protsessidele ja aruteludele (osalusvaatlus), mis välisele uurijale ei oleks pruukinud olla kättesaadavad. Samas seab autori kahene roll (uurija ja praktik) ka väljakutseid seoses objektiivsuse säilitamisega, mida on püütud maandada andmete triangulatsiooni ning teadliku eneserefleksiooni abil (Hirsjärvi et al, 2005: 215). Uurimuse tulemused ei ole mõeldud mitte

ainult akadeemilise teadmise panusena, vaid ka praktilise sisendina PPA juhtimissüsteemide edasiseks arendamiseks.

Uurimus kasutab andmekogumismeetodeid, mis toetavad ja täiendavad üksteist, tagades seeläbi tulemuste usaldusväärsuse ja rikkalikuma pildi uuritavast nähtusest. Andmete kogumisel on kasutatud kolme peamist allikat:

1. Dokumentide analüüs (Hirsjärvi et al, 2005: 203; Yin, 2018: 113): Töös on kasutatud erinevaid asutusesiseseid ja avalikke PPA dokumente, sealhulgas strateegiaid, arengukavasid, käskkirju, juhendeid, protseduurireegleid, eelarveandmeid ning riiklikke regulatsioone ja juhendmaterjale. Dokumentide analüüs on oluline selleks, et saada ülevaade formaalsest raamistikust, kuidas protsessid, rollid ja vastutus on ametlikult reguleeritud, kuidas kuluarvestus ja eelarve jaotus toimub ning millised on eesmärgid ja põhimõtted. See loob vajaliku tausta ja võrdluspunkti intervjuude ja osalusvaatluse kaudu kogutud praktilise info analüüsimiseks.
2. Intervjuud võtmeisikutega (Hirsjärvi et al, 2005: 191; Yin, 2018: 118): Oluliseks andmekogumismeetodiks on poolstruktureeritud intervjuud PPA võtmeisikutega. See meetod valiti, et saada lisainformatsiooni dokumentide kaudu kättesaadava info kohta, mõista paremini inimeste kogemusi, arusaamu, hoiakuid ja põhjuseid, miks teatud praktikad on kujunenud ning selgitada välja, millised on peamised väljakutsed ja arenguvajadused nende vaatenurgast. Intervjueeritavate valimi moodustamisel lähtuti PPA teenuspõhise juhtimise struktuurist ning eesmärgist kaasata erinevaid rolle ja tasandeid, et saada mitmekülgne pilt. Valim jaotati kolme gruppi: tippjuhtkond, valdkonnajuhid (võimekuse- ja teenuseomanikud) ning tugivaldkonna esindajad (strateegia, finants, analüüs). Kokku viidi läbi 12 intervjuud (intervjueeritavate nimekiri lisas A). Intervjuud viidi läbi veebruar-märts 2025. Kõiki intervjuusid alustati ühiste avatud küsimustega uurimisküsimuste raames (intervjuukava lisas B), kuid edasine arutelu kohandus vastavalt intervjueeritava rollile, teadmistele ja tõstatatud teemadele, võimaldades paindlikkust ja süvitsi minekut. Intervjuu keskmine pikkus oli 64 minutit. Intervjuud viidi läbi kas PPA ruumides või veebikeskkonnas Teams. Kõikidest intervjuudest tehti helisalvestis ning koostati transkriptsioonid, kasutades TTÜ kõnetehnoloogia labori avalikku kõnetuvastuse teenust Tekstiks. Transkriptsioonide esmaseks kodeerimiseks ja süstematiseerimiseks kasutati tehisintellekti Open AI (Chat GPT), millele järgnes põhjalik manuaalne temaatiline analüüs autori poolt. Koodide nimekiri on esitatud lisas C.

3. Osalusvaatlus (Hirsjärvi et al, 2005: 199; Yin, 2018: 123): Autori igapäevatöö PPA finantsjuhina võimaldas teostada osalusvaatlust, mis tähendas pidevat osalemist ja vahetut kokkupuudet organisatsiooni juhtimis-, planeerimis- ja eelarvestamisprotsessidega, koosolekutega ning formaalsete ja mitteformaalsete aruteludega. See annab unikaalse sissevaate organisatsiooni toimimisele, praktilistele väljakutsetele, kultuurilistele nüanssidele ja inimestevahelistele suhetele, mida oleks ainult dokumentide või intervjuude kaudu raske tabada.

Nende kolme andmekogumismeetodi kombineerimine aitab tagada uurimustulemuste usaldusväärsust ja sügavust, võimaldades analüüsida PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi mitmest erinevast vaatenurgast.

Uurimistöö peamiseks piiranguks on autori samaaegne roll uurija ja praktikuna, mis võib potentsiaalselt mõjutada andmete tõlgendamist. Selle maandamiseks on kasutatud andmete triangulatsiooni ja püütud säilitada teadlikku eneserefleksiooni. Kuigi intervjueeritavate valim oli mitmekesine, võib teise piiranguna välja tuua, et 12 intervjuud ei pruugi katta kõiki võimalikke perspektiive PPA-siseselt. Kolmandaks piiranguks on uuringu keskendumine ainult ühele organisatsioonile, mistõttu tulemuste üldistatavus teistele organisatsioonidele võib olla piiratud.

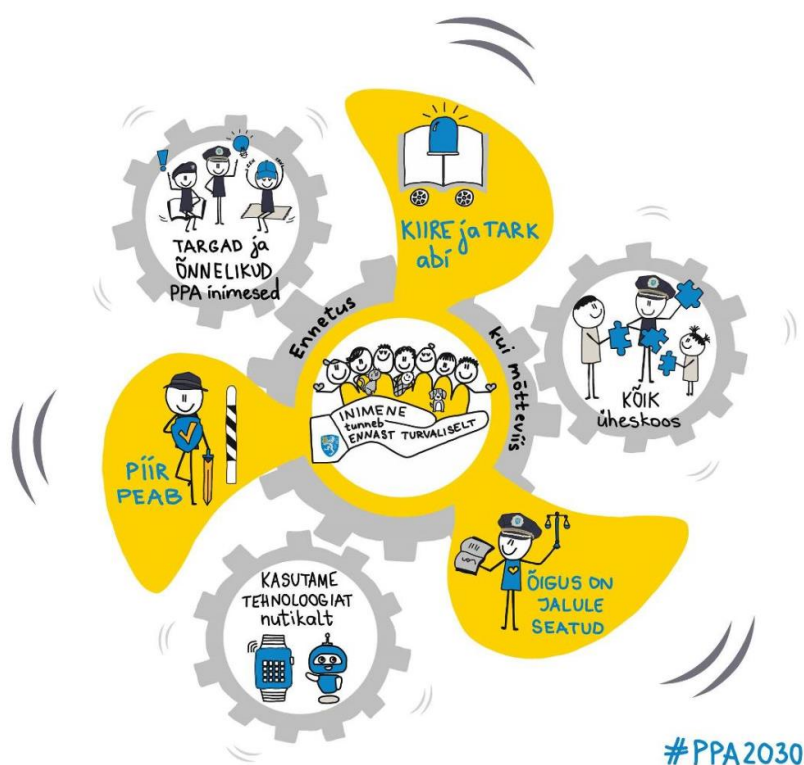
Järgnevas alapeatükis antakse ülevaade PPA strateegilise juhtimise ja eelarvestamise süsteemi praktilisest ülesehitusest ja rakendamisest, toetudes eespool kirjeldatud andmekogumismeetoditele.

## **2.2. PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi eripärad**

PPA tegevus ja arengusuunad on raamistatud mitmetasandilise strateegilise planeerimise süsteemiga. Üleriigiliseks katusstrateegiaks on "Eesti 2035" (Vabariigi Valitsus, 2021b), mis seab pikaajalised sihid kogu riigile. Sellest tulenevalt on siseturvalisuse valdkonna arendamiseks koostatud Siseturvalisuse arengukava 2020-2030 (STAK) (Siseministeerium, 2020), millega seatakse pikaajalisemad strateegilised sihid ja eesmärgid kogu siseturvalisuse valdkonnale Eestis: "turvalises Eestis on stabiilne elukeskkond, kus inimene tunneb end kaitstult ja kus on tagatud tema ohutus ja kindlustatus". STAK rõhutab ennetuse olulisust ning vajadust kiireks ja asjatundlikuks reageerimiseks, tunnistades, et ühiskonna turvalisuse säilitamine nõuab igapäevast panust. Arengukava seab Eesti siseturvalisuse hoidmiseks ja kasvatamiseks viis peamist alaeesmärki ehk programmi:

1. Ennetava ja turvalise elukeskkonna kujundamine
2. Kiire ja asjatundlik abi
3. Kindel sisejulgeolek
4. Eesti arengut toetav kodakondsus-, rände- ja identiteedihalduspoliitika
5. Tark ja innovaatiline siseturvalisus

PPA enda tegevuse detailsemaks suunamiseks on olemas asutusepõhine strateegia #PPA2030. Selle strateegia keskne eesmärk on olla "Eesti inimeste jaoks maailma parim politsei". Strateegia tuuma illustreerib visuaal (Joonis 11), kus PPA tegevust kujutatakse sõukruvina: neli kollast laba sümbooliseerivad PPA strateegilisi eesmärke (Inimene tunneb ennast turvaliselt; Kiire ja tark abi; Õigus on jalule seatud; Piir peab) ning neli halli hammasratast näitavad strateegilisi valikuid nende eesmärkide saavutamiseks (Ennetus kui mõtteviis; Targad ja õnnelikud PPA inimesed; Kõik üheskoos; Kasutame tehnoloogiat nutikalt).



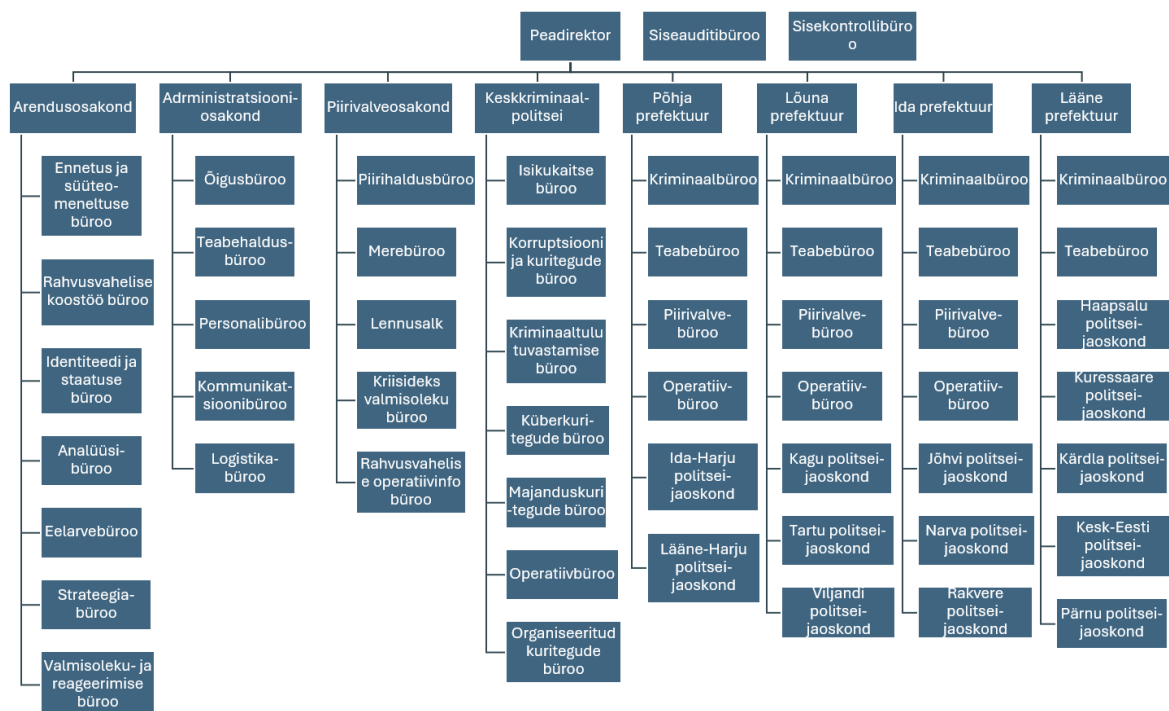
Joonis 11. Strateegiapilt #PPA2030

Allikas: PPA strateegia, 2019

Strateegia #PPA2030 kohaselt tugineb PPA tegevus põhiväärtustele, milleks on avatus, inimlikkus ja tarkus, ning missioonile: "koostöös loome turvalisust". Oluline on

märkida, et PPA strateegia kohaselt on "kõik strateegia osad seotud ka rahaga, et tegu ei oleks ilusa soovide nimekirja, vaid praktilise plaaniga, mida on päriselt võimalik ellu viia". Selline PPA strateegiline lähenemine on kooskõlas teoreetilises osas (ptk 1.1.1) kirjeldatud strateegilise juhtimise olemusega ning peegeldab riiklikku suundumust (ptk 1.5.1) strateegilise planeerimise olulisusele avalikus sektoris. Asutuse tasandil konkretiseeritakse strateegilised eesmärgid ja tegevused nelja-aastases asutuse tegevus- ja arengukavas (ATK), kus määratletakse asutuse kui terviku planeeritava perioodi peamised eesmärgid ja ülesanded, mis tulenevad peamiselt STAK-ist. Lisaks ATK-ile suunab tegevusi aastane teenuste tegevuskava (TAK), kus iga konkreetse teenuse (nt patrulltöö teenus, dokumentide väljaandmise teenus jne) jaoks pannakse paika selle aasta konkreetsed tegevused, mõõdikud ja eesmärgid.

Nende strateegiliste eesmärkide elluviimiseks on PPA-l kindel organisatsiooniline struktuur (Joonis 12). PPA koosneb neljast prefektuurist (Põhja, Lõuna, Ida, Lääne), neljast kesksest osakonnast (arendusosakond, piirivalveosakond, keskkriminaalpolitsei, administratsioon) ja 13 politseijaoskonnast, mis alluvad prefektuuridele. Peadirektorile alluvad otse ka siseauditibüroo ja sisekontrollibüroo. Inimeste vahetu juhtimine toimub valdavalt selle hierarhilise struktuuri järgi.



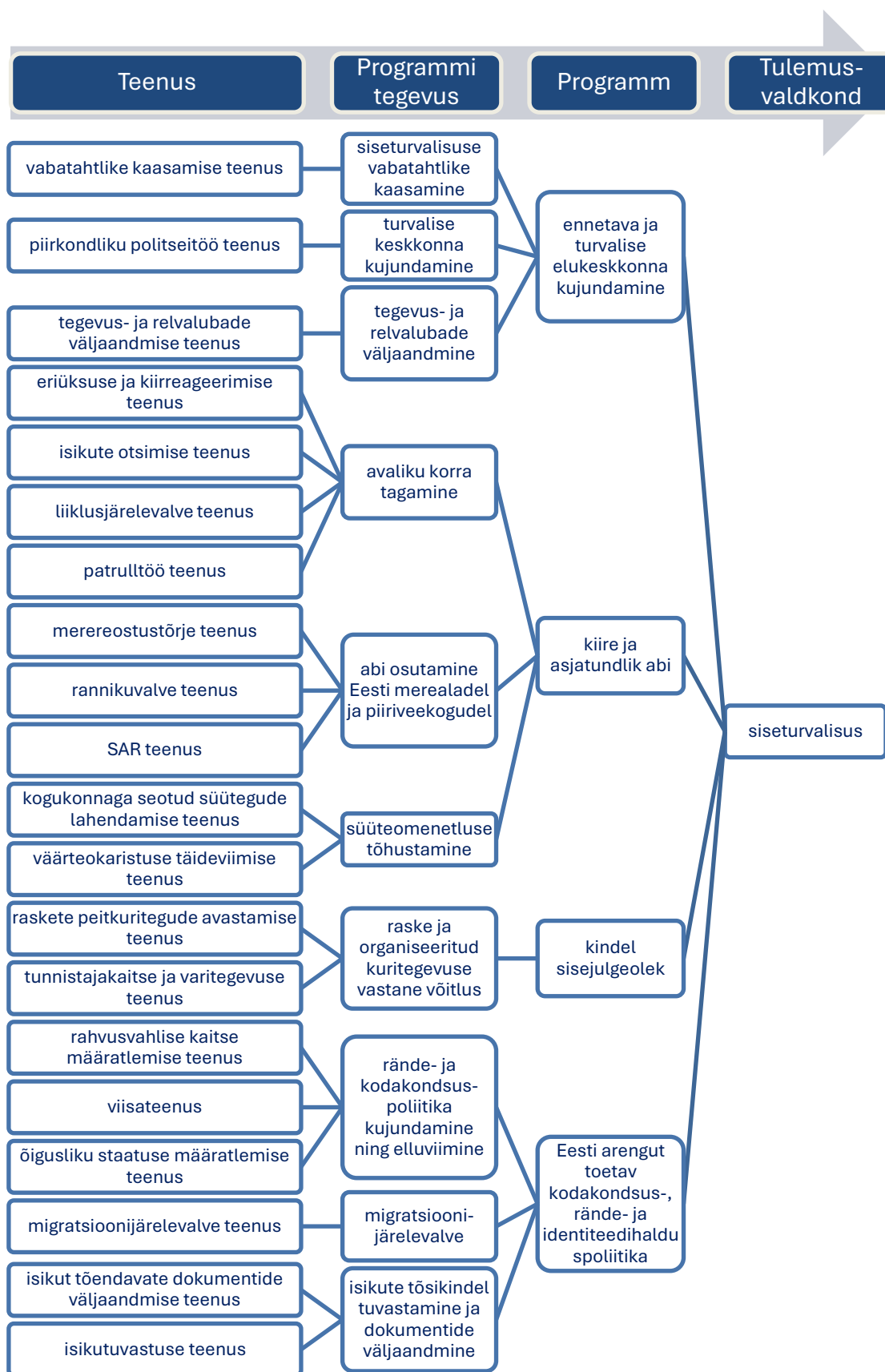
Joonis 12. PPA struktuur

Allikas: PPA organisatsiooni tutvustav info

Paralleelselt selle hierarhilise struktuuriga rakendab PPA alates 2014. aastast teenuspõhist juhtimist, mis on tihedalt seotud riikliku tegevuspõhise eelarvestamise (TERE) süsteemiga. Teenuspõhise juhtimise eesmärk on leida tasakaal strateegiliste eesmärkide, kasutajate vajaduste ja ootuste ning organisatsiooni ressursiliste võimaluste vahel. PPA teenusepõhise juhtimise baasmõistete kohaselt on teenus tegevuse või tegevuste tulem, mis loob teenuse kasutajale terviklikku väärtust. PPA-s on kokku 68 teenust (2025.a mai seisuga), mis jagunevad vastavalt TERE metoodikale ja PPA sisemisele korrale:

- 26 põhiteenust (nt Piiri valvamise teenus, Patrulltöö teenus), mis on suunatud asutuse põhiülesannete täitmiseks üldistes huvides.
- 22 toetavat teenust (nt Rahvusvahelise koostöö teenus), mis toetavad ühe või mitme põhiteenuse osutamist.
- 20 tugiteenust (nt Personalijuhtimise teenus, IT teenused), mis toetavad kõiki PPA teenuseid ja asutuse üldist toimimist.

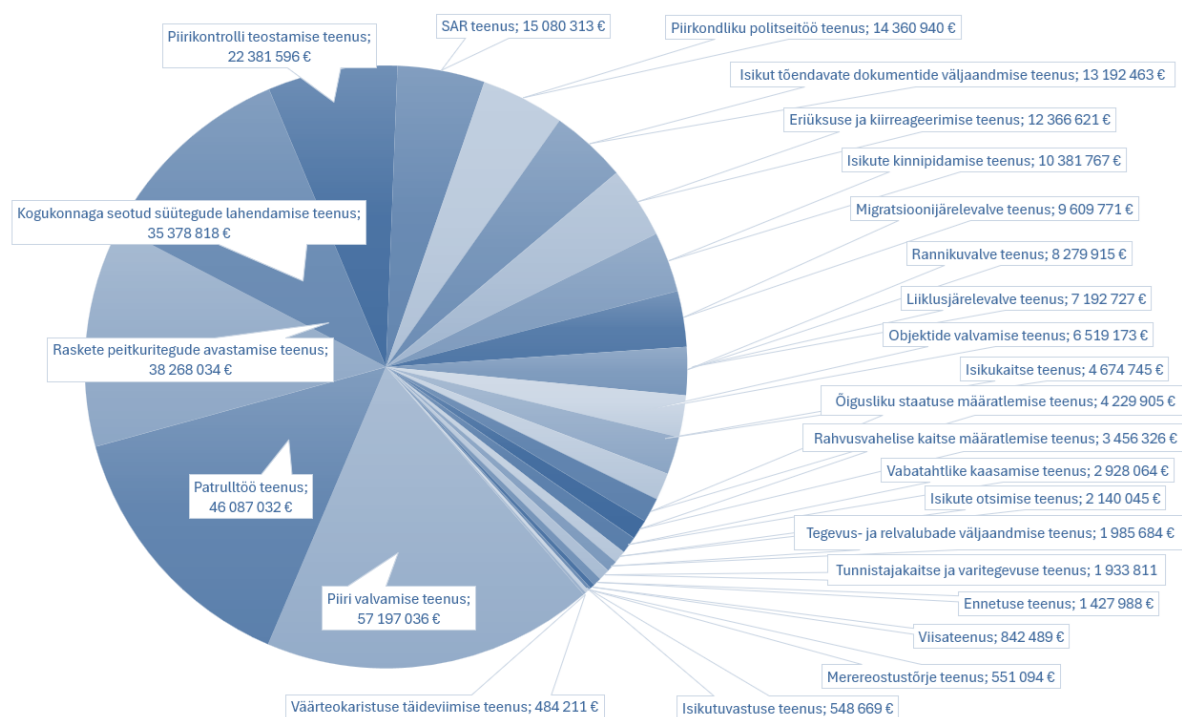
PPA põhiteenused, mis moodustavad organisatsiooni tegevuse tuuma ja on suunatud otseselt avalikkusele, on tihedalt integreeritud riiklikusse strateegilisse raamistikku. Nagu näitab Joonis 13, panustavad PPA 26 põhiteenust nelja peamise STAK-i programmi eesmärkide saavutamisse ning ülesehitus vastab riigis kehtestatud reeglitele, mis on kujutatud ptk 1.5.1 (Joonis 6). Jooniselt 13 on näha, et iga STAK-i programmi raames on defineeritud spetsiifilised programmi tegevused, mille elluviimiseks PPA osutab konkreetseid põhiteenuseid. Näiteks programmi "Kiire ja asjatundlik abi" all kuulub programmi tegevuse "Avaliku korra tagamine" alla mitu olulist PPA põhiteenust, nagu "Patrulltöö teenus", "Liiklusjärelvalve teenus" ja "Eriüksuse ja kiirreageerimise teenus". Samamoodi on "Piirihalduse" programmi tegevuse raames kesksel kohal "Piiri valvamise teenus" ja "Piirikontrolli teostamise teenus". Selline struktureerimine aitab siduda PPA igapäevase tegevuse laiema riikliku siseturvalisuse strateegiaga ning on aluseks ka tegevuspõhisele eelarvestamisele ja kuluarvestusele.



Joonis 13. PPA põhiteenuste ja programmide struktuur

Allikas: Autori koostatud PPA eelarvestruktuuri andmete alusel

PPA põhiteenuste eelarveline kaalukus organisatsiooni kogukuludes ilmneb Jooniselt 14, mis kujutab põhiteenuste maksumusi 2024. aastal. Kolme kulukaima teenuse (piiri valvamine, patrulltöö ja raskete kuritegude avastamine) kogukuluks kujunes üle 140 miljoni euro, samas kui mitmete väiksema eelarvega, kuid riiklikult oluliste funktsioonide – nagu ennetustöö, isikute otsimine ja rahvusvahelise kaitse määratlemine – maksumus jäi alla 3,5 miljoni euro. Teenuste maksumuse ebavõrdset jaotust mõjutab tugevalt tööjõukulude struktuur – näiteks on patrulltöö ja piiri valvamise teenusesse kaasatud sadu ametnikke, mis selgitab nende suurt eelarvelist osakaalu. Seega ei viita teenuste maksumus alati proportsionaalselt nende strateegilisele tähtsusele või kuluefektiivsusele, vaid peegeldab ka personali jaotust organisatsioonis. Lisaks põhiteenuste kuludele sisaldavad need summad ka tugiteenuste (nt juhtimine, personalihaldus, logistika, koolitus, IT, kinnisvara jt) kulusid, mis jaotuvad teenuste vahel vastavalt tegevusmahtudele. Need toetavad teenuste osutamist, kuid ei kajastu eraldi kulureana, mistõttu põhiteenuse maksumus ei koosne üksnes otsestest tegevuskuludest, vaid ka olulisel määral tugiteenuste kuludest.



Joonis 14. PPA põhiteenuste maksumused 2024.aastal

Allikas: PPA kulumudeli aruanne KAIS-is (2025)

Igale teenusele on määratud teenuseomanik, kes vastavalt PPA sisemistele kordadele vastutab oma teenuse planeerimise, eelarvestamise, arendamise, kvaliteedi tagamise, riskide

haldamise ja tulemuslikkuse seire eest üle kogu organisatsiooni. Teenuseomanikud asuvad kesketes struktuuriüksustes (nt administratsioon, arendusosakond, piirivalveosakond), kuid nende vastutusala laieneb horisontaalselt. Prefektuurides on sageli määratud ka teenuse koordinaatorid, kes aitavad teenuseomanikul tagada teenuse ühetaolist rakendamist piirkondlikul tasandil ja osalevad ressursside planeerimisel.

Selline PPA juhtimismudel, kus eksisteerib samaaegselt vertikaalne hierarhiline alluvus (Joonis 12) ja horisontaalne teenuspõhine vastutus, loob praktikas keeruka maatriksjuhtimise olukorra. Teenuseomanikul on vastutus teenuse tulemuste eest, kuid otsene kontroll teenust osutavate inimeste ja ressursside üle on sageli piiratud, kuna need alluvad struktuuriüksuste juhtidele. Nagu teoreetilises osas (ptk 1.1.2) mainitud, on killustatus ja koordineerimiskused avaliku sektori organisatsioonidele sageli iseloomulikud väljakutsed. PPA puhul väljendub see näiteks selles, et teenuseomanikul on raske tagada ühtset teenuse kvaliteeti või prioriteetide järgimist erinevates prefektuurides, kui tal puudub otsene käsuõigus sealsete töötajate üle. Seda kinnitavad ka käesoleva töö raames läbi viidud intervjuud.

Kuigi asutuse formaalsed struktuurid ja protsessid on dokumenteeritud, on rakendamise käigus ilmnenud vajadus olemasolevat teenuspõhise juhtimise süsteemi kriitiliselt hinnata, uuendada ja edasi arendada. Alates 2022. aastast on käimas teenuspõhise juhtimise korrastamise projekt (algselt TPJ 2.0, hiljem PPA+ nime all), mille eesmärk on olnud analüüsida senise süsteemi toimimist, tuvastada kitsaskohad ja töötada välja parendusettepanekud. Kuigi projekt on kestnud juba mitu aastat ning selle raames on tehtud põhjalikke analüüse ja sõnastatud ettepanekuid, ei ole lõplike tulemuste ja uue, korrastatud süsteemi rakendamiseni veel täielikult jõutud (seisuga kevad 2025). See käimasolev uuendusprotsess viitab selgelt, et ka organisatsiooni sees tajutakse praeguses süsteemis olulisi puudujääke ja vajadust muutuste järele. Käesoleva magistritöö raames läbi viidud intervjuud PPA erinevate tasandite juhtide ja spetsialistidega ning tegeliku praktika analüüs kinnitavad ja avavad neid kitsaskohti, tuues esile mitmeid eripärasid ja väljakutseid. Samas toimivad ka

teatud praktilised mehhanismid (EAK tegevus<sup>1</sup>, LVK-de koostamine<sup>2</sup>, juhtkonna otsused<sup>3</sup>), mis võimaldavad organisatsioonil igapäevaselt funktsioneerida ja otsuseid langetada.

Praktikas on aga TERE süsteemi mõju tegelikule juhtimisele piiratud. Intervjueeritud võimekuse omanik I8 on selle suhtes eriti kriitiline:

*"Tegevuspõhine riigieelarve, minu hinnangul, on täielik jama, ei hakka kunagi tööle ja täna töötab topeltraamatupidamise põhimõttel."*

Ta selgitab, et tegelik finantsjuhtimine toimub paralleelselt, "klassikalise raamatupidamise" järgi, ning TERE numbrid ei ole otsuste aluseks. See "topeltraamatupidamine" tekitab lisatööd ilma tajutava kasuta. Ka tippjuht I2 kinnitab, et PPA-d ei ole seni juhitud "läbi raha", mis viitab TERE piiratud rollile strateegilises juhtimises. See näitab, et TERE on jäänud paljude jaoks pigem formaalseks kohustuseks või aruandlusvahendiks, mitte aktiivseks juhtimistöööriistaks. Formaalset on teenuse omanikul suur vastutus oma teenuse tulemuslikkuse ja eelarve eest, nagu näeb ette PPA teenuste ja ressursside haldamise kord. Praktikas aga kurdavad just võimekuse- ja teenuseomanikud, et nende kontroll eelarve ja ressursside, eriti personali ja tugiteenuste üle, on äärmiselt piiratud (I5, I4, I7, I8).

Teenuseomanik I5 illustreerib ükskõiksust suure kuluarvu suhtes, mille kujunemist ta ei kontrolli:

*"Vaatasin oma teenuse maksumust, tekkis küsimus, mida ma teen selle teadmisega, et mu teenus maksab 33 miljonit? Personali raha ei ole üldse minu käes, teenust ei puuduta üldse."*

I5 kriitika väljendab teenuseomanike seas levinud probleemi, kuna kõige suurem kuluartikkel – personali palk – on sageli teiste juhtimisliinide (prefektuurid, kesksed üksused) hallata.

---

<sup>1</sup>Eelarvekomitee (EAK): Formaalset PPA teenuspõhise juhtimise korras defineeritud komitee, kuhu kuuluvad tippjuhid ja finantsvaldkonna esindajad. Praktikas toimib see peamise mehhanismina aasta siseste eelarvemuudatuste tegemiseks ja vabade vahendite (eelarve tegelikust kasutusest tekkivad jäägid) ümberjaotamiseks. See annab süsteemile teatud paindlikkust, võimaldades reageerida ootamatutele vajadustele või katta puudujääke.

<sup>2</sup>Lisavajaduskaardid (LVK-d): SIM valitusalaülene süsteem, mille kaudu teenuse- ja võimekuse omanikud saavad taotleda lisaraha uute algatuste, seadusest tulenevate kohustuste või ettenägematute kulude katteks. LVK-d on aluseks nii RES lisavajaduste sisendina, aga ka välisvahendite kaasamiseks. LVK-de koostamisel järgitakse kokkulepitud formaati, kus tuleb muu hulgas välja tuua ka eelarvelisevajaduse arvutused ning vajaduse seos strateegiaga. Vajaduste prioriteetsust hindab nii PPA kui SIM juhtkond.

<sup>3</sup>Juhtkonna tasandi kokkulepped ja strateegilised otsused: olulised, strateegilise kaaluga ressursijaotuse otsused tehakse sageli juhtkonna tasandil (nii PPA enda juhtkond kui ka koostöös ministeeriumiga). Need otsused ei pruugi alati järgida formaalset eelarveprotsessi, vaid põhinevad strateegilisel analüüsil, poliitilisel tahtel või kokkulepetel.

Võimekuse omanik I8 nimetab teenuspõhist juhtimist seetõttu "illusiooniks". Võimekuse ja teenuseomanikud saavad küll teha ettepanekuid ja väiksemaid ümbertõstmisi oma teenusele jaotatud majandamiskulude eelarve piires, kuid puuduvad hoovad suuremate ressursside, nagu mehitatus või IT-lahendused, juhtimiseks, mille eest nad formaalselt vastutavad. Vastutus ilma piisavate hoobadeta tekitab frustratsiooni ja pärsib initsiatiivi (I3, I5). Intervjuudest jääb kõlama, et tugiteenustel (IT, kinnisvara, logistika, koolitus) on PPA-s märkimisväärne mõju ja sageli ka suurem kontroll eelarve üle kui põhiteenustel ning põhiteenuste omanikud peavad nendega pidevalt läbi rääkima ja kohanema nende standardite ja otsustega (I4, I5, I6, I7, I8). See ei tähenda, et koostööd ei toimuks, kuid üldine võimutasakaal tundub olevat kaldu tugiteenuste poole. Intervjueeritavate hinnangul võib see viia olukorrani, kus tugiteenused lähtuvad pigem omaenda efektiivsusest või standarditest, mitte alati põhiteenuste tegelikest ja spetsiifilistest vajadustest. Võimekuse omanik I8 näeb vajadust põhiteenuse omaniku rolli otsustusulatus suurendamiseks, tuues kitsaskohana välja, et praegu puudub põhiteenuseomanikel motivatsioon kulusid kokku hoida, sest see ei too neile kasu:

*"Põhiteenuste omanikud kirjeldavad oma ootusi üsna valimatult, maksimumi lähedaselt, teades, et nad kunagi seal nii palju ei saa. Ja seal läheb kohe käima see mõisakõis, mida igaüks tõmbab oma valdkonna suunas."*

Tippjuhi I1 vaatenurgast on tugiteenuste koondamine eraldi üksustesse ja nende tsentraalne eelarvejuhtimine põhjendatud vajadusega tagada spetsiifiline kompetents, tervikvaade, standardiseerimine ja efektiivsus kogu organisatsioonis, rõhutades:

*„On ebarealistlik eeldada, et iga põhiteenuse juht suudaks neid aspekte ise hallata lisaks oma põhitegevusele...meie toimimise loogika on ikkagi see, et meie teeme põhiteenuste jaoks, meie peame tagama, et põhiteenused saaksid oma tööd teha..."*

Samas tunnistab I1 ka praktilisi väljakutseid koostöös ja kaasamises põhiteenustega ning näeb vajadust parema infovahetuse ja proaktiivsema lähenemise järele tugiteenuste poolt. Tema vaade aitab tasakaalustada põhiteenuste juhtide kriitikat, pakkudes vähemalt osaliselt argumente praeguse mudeli otstarbekuse kohta.

Kuigi PPA sisedokumendid rõhutavad eelarve juhtimise ja strateegiliste eesmärkide seoste loomise vajadust, tunnistavad peaaegu kõik intervjueeritavad, et praktikas toimivad eelarve ja strateegia suures osas lahus. Tippjuht I2 väljendab intervjuus selget soovi ja

vajadust siduda strateegia ja eelarve paremini ning juhtida PPA-d rohkem "läbi raha". Ta mainib vajadust finantsmõõdikute järele ja teenuseomanike suurema vastutuse olulisust. Teenuse omanik I5 lisab:

*"TAK-id ja tööplaanid ja strateegiad peaksid olema seotud rahaga. Mina ei tunneta, et see oleks seotud rahaga täna meil."*

Eelarve kujuneb valdavalt rulluvalt ajaloolise baasi (I2, I6) ja üldiste kululagede ehk "summasse" planeerimise (I6, I9) alusel. RES ja RE protsess on formaalselt paigas, kuid selle seos PPA sisemiste tegevuskavadega on nõrk. Strateegia seire toimub sageli pärast eelarve kinnitamist (I11), mistõttu ei saa see eelarveotsuseid oluliselt mõjutada. Tippjuht I6 kirjeldab otsuste tegemist "kõhutunde" ja "kõvemini karjumise" põhjal, mis viitab subjektiivsusele ja vähesele seosele analüüsi või strateegiaga. Uusi tegevusi või suuremaid muudatusi rahastatakse sageli läbi eraldi lisavajaduste protsessi (selleks on olemas PPA-sisene kord ja vormid), kus tuleb esitada põhjendused ja taotlused juhtkonnale ja EAK-le (I7) või RES protsessi kaudu ministeeriumile. Sageli on see protsess reaktiivne ja keskendub pigem uutele vajadustele kui olemasoleva ümberhindamisele. Eelarve täitmise seire tehakse regulaarselt (vastavalt PPA korrale), peamiselt SAP BO<sup>4</sup> finantsaruannete, mitte KAIS<sup>5</sup> aruannete põhjal ning teenuse maksumuse asemel jälgitakse pigem kulude vastavust eelarveridadele (I3, I5, I7, I9, I12). Seire ei ole tavaliselt süstemaatiliselt seotud teenuste tulemuslikkuse või strateegiliste eesmärkide täitmisega, kasutades TERE kuluinfot (I1, I2, I4, I5, I6, I10, I11).

Samas ei ole pilt päris mustvalge. Juhtkonna tasandil tehakse siiski strateegilisi otsuseid, mis mõjutavad ressursijaotust. I11 toob konkreetse ja olulise näite, kuidas küberüksuse loomine otsustati rahastada teenindussaalide arvelt. See illustreerib, et vastusena muutunud ohupildile ja strateegilisele vajadusele tehakse ka keerulisi valikuid ressursside ümberpaigutamiseks olemasolevate tegevuste arvelt, isegi kui see põhjustab ebamugavusi muudes valdkondades. Sellised otsused ei pruugi aga alati toimuda läbi formaalse, kõigile läbipaistva eelarveprotsessi, vaid pigem juhtkonna tasandi kokkulepete ja praktiliste ümberkorralduste kaudu. Seega, vaatamata intervjuudes sageli kõlanud kriitikale

---

<sup>4</sup>SAP business objects (SAP BO): Riigi raamatupidamiseks kasutatakse ühtset majandusarvestustarkvara SAP ning SAP BO on sellega seotud toetav aruandluse infosüsteem.

<sup>5</sup>Kuluarvestuse infosüsteem (KAIS) on tegevuspõhise riigieelarve koostamiseks kasutatav riigiülene kuluarvestuse infosüsteem.

strateegia ja eelarve lahususe kohta, ei tähenda see, et PPA-s ei tehtaks strateegilisi otsuseid, mis mõjutavad oluliselt ressursijaotust, vaid seda, et strateegiliste otsuste tegemisel ei kasutata TERE kaudu saadavat infot.

Väljakutsena tuuakse intervjuudes välja ka killustatust mitmel tasandil, mis takistab PPA-l toimida ühtse ja efektiivse tervikuna:

- **Rahastusallikad:** PPA tegevusi ei rahastata ainult stabiilsest riigieelarve baasist. Oluline osa, eriti arendustegevustes ja teatud valdkondades (nt ränne), tuleb välisallikatest (EL fondid). Kuigi see on vajalik lisaraha, toob see kaasa spetsiifilised reeglid, aruandlusnõuded ja ajalise ebakõla riigieelarve protsessiga. Planeerimise hetkel ei ole sageli teada, kas ja kui palju välisraha saadakse, mis muudab tervikliku ja realistliku eelarve planeerimise väga keeruliseks ning tekitab ebakindlust (I7).
- **Aruandlus:** Erinevate rahastusallikate ja sisemiste struktuuride tõttu puudub keskne aruandlus, mis koondaks kogu info (nii finants- kui ka ressursiinfo) ühte kohta. Juhid I7 ja I8 tunnistavad, et neil puudub täielik rahaline ülevaade oma vastutusala ja nad peavad infot eri allikatest käsitsi kokku koguma. See on aeganõudev, suurendab vigade riski ja takistab kiiret ning teadlikku juhtimisotsuste tegemist.
- **Teenuste struktuuri liigne detailsus ja hägusus:** PPA teenuste struktuur on muutunud liiga detailseks (68 teenust), kus teenustel on vaid üks omanik. See "õhukesteks viiludeks viilutamine" killustab vastutust, raskendab meeskonnatööd ja sisulist koostööd. Lisaks on teenuse mõiste kohati ebaselge, mis tekitab segadust (I11).
- **Juhtimisliinide ja rollide ebaselgus (sh maatriksjuhtimine):** Teenuse omanikul puudub sageli otsene kontroll oma teenuse elluviimiseks vajalike inimeste ja tugiteenuste üle, mis loob vastuolu vastutuse ja volituste vahel (I4, I5, I8). I10 toob teravalt välja maatriksjuhtimise probleemid, kus topeltalluvus ja ebaselged rollid tekitavad konflikte, frustratsiooni ja takistavad ühtse kvaliteedi ning efektiivse koostöö tagamist.

Tulemuslikkuse juhtimist mõjutavad ka organisatsioonikultuurilised aspektid, mille osas on PPA nii tegevusi kui väljakutseid. Tugevuseks on kahtlemata töötajate pühendumus ja missioonitunne (I1, I2, I10). Samas toovad intervjuud esile ka probleemseid mustreid:

1. Pidev "tulekahjude kustutamine" ja kriisidele reageerimine jätab vähe ruumi pikaajaliseks planeerimiseks ja proaktiivseks tegutsemiseks (I5, I8).
2. Ressursside nappus ja hirm neist ilma jääda soodustab "mängurlust" planeerimisel (küsitakse ressursse rohkem kui vaja) ja vastumeelsust säästa või optimeerida (I1, I5, I6, I12).

3. Fookus on sageli tegevustel, mitte niivõrd tulemustel või efektiivsusel (I8, I10). Kuigi tulemustele orienteeritus on paranenud, siis toimiva tulemustasusüsteemi puudumine (I1, I2, I7, I10) ei motiveeri piisavalt. Tippjuht I2 illustreerib motivatsioonisüsteemi puudujääke:

*"Orienteeritud tulemustele oleme ikka, aga lihtsalt küsimus on see, et kui palju ja mil määral... aga... me tulemustasusid ei ole inimestele juba nagu aastaid maksnud."*

Lisaks toob I11 välja asjaolu, et PPA praegune teenuspõhise juhtimise mudel loodi spetsiifilises ajaloolises kontekstis kolme suure ja erineva kultuuriga ameti<sup>6</sup> liitmiseks ja „silotornide lõhkumiseks“. See oli eelkõige struktuurireformi tööriist. See taust aitab selgitada, miks süsteem ei pruugi olla ideaalne puhtalt tulemusjuhtimise vaatenurgast ja miks selle edasiarendamine on osutunud keerukaks.

Kokkuvõtvalt selgus, et PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi iseloomustab keerukas kooslus formaalsetest raamistikest, nagu TERE ja teenuspõhine juhtimine, ning tegelikest praktikatest. Kuigi formaalsed süsteemid on loodud eesmärgiga suurendada efektiivsust ja tulemuslikkust, peegeldades tulemusjuhtimise põhimõtteid (Van Dooren et al, 2015; Poister, 2010), on nende praktiline mõju juhtimisele piiratud. Eelarve ja strateegia püsivad suures osas lahus, mis on kooskõlas rahvusvahelise kriitikaga tulemuspõhise eelarvestamise (PBB) rakendamise kohta, kus strateegiliste eesmärkide ja eelarveotsuste tegelik sidumine osutub sageli keeruliseks (Lingenfelter, 2021; Sicilia & Steccolini, 2017; Grossi et al, 2016). Teenuseomanike piiratud kontroll oma ressursside üle, eriti personali ja tugiteenuste osas, on vastuolus detsentraliseeritud vastutuse ideega, mis on tulemusjuhtimise keskne element (Prowle, 2021), ning loob vastuolu formaalse vastutuse ja tegelike volituste vahel, mis võib pärssida aruandekohustuse ja vastutavuse (*accountability*) toimimist (Bovens, 2007).

PPA-siseselt peegeldavad rahastuse ja aruandluse killustatus ning tugiteenuste kohati domineeriv roll avaliku sektori organisatsioonidele omast keerukust ja sisemisi võimudünaamikaid (Poister, 2010; Raudla & Bur, 2023). Kuigi organisatsioonis toimivad praktilised mehhanismid otsuste langetamiseks, ei ole need alati süsteemsed ega läbipaistvad, tuginedes pigem ajaloolisele baasile või subjektiivsetele hinnangutele, mis on omane traditsioonilisemale eelarvestamisele (Joyce, 2015). Lisaks mõjutavad süsteemi toimimist

---

<sup>6</sup>2010.aastal liideti kokku Politseiamet, Piirivalveamet ning Kodakondsus- ja Migratsiooniamet.

PPA ajalooline taust ja organisatsioonikultuurilised aspektid, nagu reaktiivsus ja "mängurlus", mis on kooskõlas käitumuslike ja institutsionaalsete teooriatega organisatsioonide toimimisest (March & Simon, 1958; DiMaggio & Powell, 2000) ning peegeldavad laiemalt levinud väljakutseid tulemusjuhtimissüsteemide rakendamisel, kus mõõdikutele keskendumine võib viia soovimatu käitumiseni (Van Dooren, 2011; Hood, 2002). Seega seisab PPA silmitsi väljakutsega integreerida paremini oma formaalsed, tulemusjuhtimisele orienteeritud süsteemid tegelike juhtimispraktikatega, et liikuda tõeliselt strateegilise ja tulemuspõhise juhtimise suunas (Joyce, 2015). Need PPA tulemuslikkuse juhtimise ja eelarvestamise süsteemi eripärad ning vastuolud teooria ja praktika vahel on tihedalt seotud konkreetsete kuluarvestuse meetodite ja nende kasutamisega organisatsioonis, mida käsitletakse järgnevas alapeatükis.

### 2.3. Kuluarvestuse meetodid ja nende kasutamine PPA-s

Kooskõlas riiklike suunistega ja PPA sisemiste kordadega on PPA rakendanud TERE süsteemi. Selle tehniline pool toimub SAS tarkvaras ning on tuntud KAIS<sup>7</sup>-i nimetuse all. Kulumudeli alusandmeid uuendab PPA Excelis ning kulumudeli tehniline haldamine (SAS CPM, SAS EG) teostatakse Rahandusministeeriumi poolt, mille alusel luuakse juhtimisaruanded (SAS VA-s). Süsteemi eesmärk on jaotada kõik kulud, nii otsesed kui kaudsed, PPA teenustele ja tegevustele, et suurendada läbipaistvust, seostada ressursid tegevustega ja toetada tulemuspõhiseid juhtimisotsuseid. Nagu teoreetilises osas (ptk 1.4.2) kirjeldatud, tugineb selline tegevuspõhine lähenemine (ABC) eeldusele, et ressursse tarbivad tegevused ning teenused omakorda tegevusi (Kaplan & Cooper, 2002), mis peaks võimaldama täpsemat kulude jaotamist ja paremat arusaama kulude tekkepõhjustest võrreldes traditsioonilise kuluarvestusega (Oseifuah, 2014; Alsayegh, 2020). PPA juhised kirjeldavad protsesse, mis eeldavad kuluinfo kasutamist planeerimisel ja juhtimisel ning detailed kulutabelid näitavad, et kulude jaotamine teenuste lõikes tehniliselt toimub.

Kulumudelist arusaamise lihtsustamiseks sisaldab PPA kulumudeli juhis mitmeid ekraanipilte, kuidas erinevaid andmeid alusfailidesse sisestada, näiteks joonise 15 kirju pilt väljendab jooksva eelarvemuudatuse sisestamist. Pilt ilmestab, kuidas finantsarvestuses

---

<sup>7</sup> **Kuluarvestuse infosüsteem (KAIS)** on tegevuspõhise riigieelarve koostamiseks kasutatav riigitulene kuluarvestuse infosüsteem, mis koosneb kolmest tarkvaraprogrammist: andmete töötlemise tarkvara SAS *enterprise guide* (EG), kulude arvestamise tarkvara SAS *cost and profitability management* (CPM) ja aruandluse tarkvara SAS *visual analytics* (VA).

sisemiselt kasutuses olevast aruannetest andmete kulumudelisse kandmiseks tuleb aruannete vahel risti-rästi andmeid sisestada.

Teotlase nr	Periood	Stenaarium	Teenuse nimetus	Kusuhalt/ressurs	KASJ ressur	EA Hlk	EA koona	Konto nimetus	Objekti kood	Projekti kood	Äkru/arat	toetlar (summa)	selgitus	Lisatud SAPI	Limit
1	2021_01	Jooksev_muudatus		OKS70-T03		20	5515	investitari majanduskulud (toetused)			LB	19 000		08.01.21	
	2021_01	Jooksev_muudatus		OKS70-T03		20	5515	investitari majanduskulud			LB	44 000		ADM limit	
2	2021_01	Jooksev_muudatus		OKS70-S29		20	5515	investitari majanduskulud			ORK	521		11.01.21	
	2021_01	Jooksev_muudatus		OKS70-S29		20	5575	investitari majanduskulud - kultuuri- ja vaba aja seostamise toetused			ORK	251			

Joonis 15. Ekraanipilt, mis illustreerib kulumudeli tehnilist haldamist

Allikas: PPA kulumudeli juhis

Kuigi PPA teenuspõhises juhtimises jagunevad teenused põhi-, toetav- ja tugiteenuseks, siis kulumudelil toetavaid ja tugiteenuseid ei eristata ning kajastatakse mõlemad tugiteenustena. Intervjuud finantsanalüütikutega (I9, I12) ja dokumendid kinnitavad, et PPA kuluarvestuse formaalne meetodika hõlmab järgmist:

1. Kulude jaotamine: PPA kulumudelil kasutusel olevad kulud saab liigitada kaudseteks ja otsekuludeks. Kaudsed ja otsekulud kirjeldatakse ja jagatakse mudelis kindlatele kulukogumitele.
  - Otseste kulude jaotamine: Kulud, mis on täies ulatuses seotud konkreetse teenusega, kulumudelil täiendavat jaotamist ei vaja, kuna need on juba algselt seotud kindla teenusega (I9, I12). Kuna PPA eelarvejaotus ning kuluarvestus toimub teenuste lõikes, lihtsustab see kindla teenuse tehtud kulude seostamist.
  - Kaudsete kulude jaotamine: Suur osa kuludest, eriti tugiteenuste (nt IKT, personal, haldus) ja üldjuhtimise kulud, on kaudsed. Need on esmalt seotud konkreetsete tugiteenustega ning jagunevad edasi põhiteenustele vastavalt jaotusreeglitele. Kõige levinum jaotusmeetod on töötajate arv proportsionaalselt põhiteenustes ja teistes tugiteenustes (I9, I12). Kasutusel on ka teisi meetodeid: võimalusel luuakse seosed kindlate kasusaaja teenustega, kasutatakse erinevaid protsentuaalseid jaotusi (nt sidekulud) ja hinnangulisi jaotusi teatud spetsiifiliste kulude puhul (nt kriminalistika, relvastus) (I9, I12).
2. Kulu- ja ressursikomplektid: Kulumudelil kasutatakse kulu- ja ressursikomplekte, mis võimaldavad kindla tunnuse abil teenuste jaotuses spetsiifilisi seoseid luua (nt vahendid, koolitused). Finantsarvestuses eristatakse neid spetsiifiliste arvestusobjekti

tüüpide (KI, MS, OS, VS)<sup>8</sup>, GRANT<sup>9</sup> ja WBS<sup>10</sup> koodidega. Inimressursi jaotamiseks kasutatakse tööliini koode<sup>11</sup>, millele on määratud teenusesse jaotamise osakaalud.

3. Andmeallikad: Jaotuste aluseks on peamiselt SAP finantsandmed, personaliandmed ning kulu- ja ressursikomplektid (I9, I12).
4. Uuendamine: Jaotusprotsente (töötajate arv) uuendatakse kord aastas (1. jaanuari seisuga), muid meetodikaid harvem, peamiselt siis, kui toimuvad olulised muutused (I9, I12).

Finantsanalüütikud I9 ja I12, kes süsteemiga igapäevaselt töötavad, peavad selle üldist loogikat ja jaotusmeetodeid põhimõtteliselt mõistlikuks ja lihtsaks.

*"Põhimõtteliselt kulumudelist arvan ma hästi, idees. Päriselt arvan ka hästi." (I9)*

*"Tegelikult meie kulumudel on väga lihtne." (I12)*

Kuigi formaalne meetodika ja tehniline kuluarvestus eksisteerivad, toovad intervjuud esile mitmeid väljakutseid selle tegelikul kasutamisel PPA-s juhtimisvahendina ning viitavad lahknevusele süsteemi potentsiaali ja praktilise rakenduse vahel:

1. Usalduse ja praktilise kasu küsimus: Nagu teoreetilises osas (ptk 1.1.5, 1.2.3, 1.5.3) korduvalt rõhutatud, ei taga info olemasolu iseenesest veel selle kasutamist juhtimisotsustes. Ka PPA-s väljendavad mitmed võtmeisikud (I2, I4, I5, I8, I10) skepsist TERE/KAIS süsteemist saadava kuluinfo tegeliku kasulikkuse osas. Võimekuse omanik (I8) nimetas seda isegi "topeltraamatupidamiseks", mis ei peegelda tegelikku juhtimisloogikat. See usaldamatus ja tajutav vähene praktiline kasu viibki olukorrani, kus eelarve- ja muud juhtimisotsused põhinevad sageli pigem ajaloolistel kuludel, "kõhutundel", strateegilistel kokkulepetel või poliitilistel kaalutlustel (I2, I6, I9, I11), mitte niivõrd TERE/KAIS kuluarvutustel. See on kooskõlas rahvusvahelise praktikaga, kus PBB-laadsete reformide mõju tegelikele otsustusprotsessidele jääb sageli piiratuks (Lingenfelder, 2021; Raudla, 2022; Mauro et al, 2019).

---

<sup>8</sup> Arvestusobjekti tüübid: KI-kinnisvara, MS-maismaasõidukid, OS-õhusõidukid, VS-veesõidukid

<sup>9</sup> GRANT – tunnus, millega eristatakse toetustega seotud eelarveid ning kulukandeid.

<sup>10</sup> *Work breakdown structure (WBS)* on tunnus, millega eristatakse sihtsuunitlusega või muul põhjusel eristamist vajavaid eelarveid ja kulukandeid.

<sup>11</sup> Tööliini koodid tähistavad kindla funktsiooni või spetsialiseerumisega seotud ametikohti.

2. Kaudsete kulude jaotamise läbipaistvus ja õiglus: Kuigi finantsanalüütikud (I9, I12) kirjeldavad jaotusmetoodikaid, tunnistavad teised juhid (I1, I4, I6, I7, I8), et nende jaoks on kaudsete kulude jaotus ebaselge, "kunstlik", "matemaatiline" ja selle õiglus on küsitav. See peegeldab teoreetilises osas (ptk 1.4.3) käsitletud ühte keskset kuluarvestuse väljakutset avalikus sektoris – kuidas jaotada suurt hulka kaudseid kulusid õiglaselt ja tegelikku ressursikasutust peegeldavalt (Kaplan & Cooper, 2002; Gosselin & Journeault, 2022). PPA-s valdavalt kasutatav FTE-põhine jaotusviis, kuigi lihtne rakendada, ei pruugi alati tabada tegevuste tegelikku ressursitarbimist, mis võibki tekitada juhtides tunde, et jaotus on "kunstlik" ja ebaõiglane. On arenguruumi jaotusreeglite põhjendatuse ja selguse osas, et tagada nende vastavus tegelikule ressursside tarbimisele.
3. Teenuseomanike piiratud kontroll: Kuna teenuseomanikel (I4, I5, I7, I8) puudub kontroll suure osa oma teenuse kulude (eriti personali ja kaudsete kulude) üle, ei näe nad ka otsest väärtust detailsel kuluarvestusel. *"Aga mis ma selle teadmisega edasi teen?"* küsib teenuse omanik I5 retooriliselt, viidates oma teenuse suurele kogumaksumusele, mida ta mõjutada ei saa. See probleem on tihedalt seotud alapeatükis 2.2 kirjeldatud PPA maatriksjuhtimise struktuuriga, kus teenuseomaniku vastutus teenuse kulude ja tulemuslikkuse eest ei pruugi alati kaasneda piisavate volituste ja kontrolliga ressursside üle. See vähene kontroll pärsib huvi kuluinfo vastu ja selle kasutamist juhtimises.
4. Süsteemi keerukus ja läbipaistmatus: Finantsekspert I9 tunnistab, et kulumudeli meetoodika võiks olla paremini dokumenteeritud ja on teistele osapooltele raskesti mõistetav. See vähendab usaldust süsteemi vastu ja takistab selle laiemat kasutuselevõttu. Samuti tekitavad süsteemi keerukus ja kohatine jäikus praktilisi raskusi. Näiteks PPA panustab meditsiinilendude pakkumisega tervishoiusüsteemi, kuid teise valitsusala programmidega ei ole võimalik KAIS-is reegleid luua (I9).

Kokkuvõttena saab väita, et PPA on rakendanud formaalse tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemi (TERE/KAIS), mis põhineb ABC printsiipidel (Kaplan & Cooper, 2002) ning millel on loogiline alus ja tehniline võimekus. Teoreetiliselt peaks selline süsteem pakkuma täpsemat kuluinfot juhtimisotsuste toetamiseks, efektiivsuse hindamiseks ja tulemusjuhtimiseks (Prowle, 2021; Rogošić, 2021). Siiski seisab PPA, sarnaselt paljudele teistele organisatsioonidele nii avalikus kui erasektoris, silmitsi märkimisväärtete

väljakutsetega selle süsteemi laialdasel ja efektiivsel kasutamisel juhtimisvahendina (Alsayegh, 2020; Oseifuah, 2014). Peamisteks takistusteks on usaldamatus süsteemi vastu, mis tuleneb osaliselt selle tajutavast keerukusest ja kaudsete kulude jaotamise ebaselgusest – see on klassikaline ABC rakendamise väljakutse (Frias et al, 2023; Mullins & Zorn, 2003). Teenuseomanike piiratud kontroll oma kulude üle vähendab nende motivatsiooni ja huvi detailse kuluinfo vastu, mis omakorda pärsib süsteemi kasutamist tegelike juhtimisotsuste tegemisel (Cardoso & Rodrigues, 2024). Seega eksisteerib PPA-s lahknevus formaalse kuluarvestussüsteemi olemasolu ja selle tegeliku integreerimise vahel juhtimispraktikatesse, mis on kooskõlas kirjanduses kirjeldatud lahknevusega kuluinfo tootjate ja kasutajate vahel (Cardoso & Rodrigues, 2024). Süsteemil on tunnustatud potentsiaal (I1, I2, I6, I10) toetada tulemuspõhist juhtimist ja eelarvestamist (Van Dooren et al., 2015), kuid selle täielikuks ärakasutamiseks on vaja edasist arendustööd, meetodika võimalikku lihtsustamist, paremat integreerimist juhtimisprotsessidesse ning suuremat selgust ja läbipaistvust, et see muutuks reaalseks ja väärtuslikuks tööriistaks kõikidele juhtimistasanditele. Need PPA kuluarvestuse rakendamise väljakutsed – alates kaudsete kulude jaotamise keerukusest ja süsteemi läbipaistmatuses kuni info vähese kasutamiseni juhtimisotsustes – peegeldavad paljusid teoreetilises osas (ptk 1.4.3) kirjeldatud ABC ja laiemalt tulemuspõhise juhtimise rakendamise probleeme avalikus sektoris ning moodustavad olulise osa PPA eelarvemudeli laiematest kitsaskohtadest, mida analüüsitakse järgmises alapeatükis.

#### **2.4. PPA eelarvemudeli kitsaskohad ja arenguvõimalused**

Eelnevad alapeatükid on detailselt analüüsinud PPA tulemuslikkuse juhtimise, eelarvestamise ja kuluarvestuse süsteemi eripärasid, rakendatavaid meetodeid ning praktikas ilmnevaid väljakutseid. Tuginedes nii ametlikele dokumentidele kui 12 intervjuule PPA erinevate tasandite võtmeisikutega (tippjuhid, valdkonnajuhid ja -eksperdid), joonistub välja pilt süsteemist, kus eksisteerib märkimisväärne lahknevus formaalse raamistiku ja tegeliku toimimise vahel. Käesolev alapeatükk sünteesib peamised tuvastatud kitsaskohad, mis takistavad süsteemi efektiivset ja tulemuslikku toimimist, ning pakub välja intervjuudest ja analüüsist tulenevaid arenguvõimalusi ja suundi olukorra parandamiseks PPA-s. Need kitsaskohad peegeldavad paljusid avaliku sektori tulemusjuhtimise reformide üldiseid väljakutseid, mida on käsitletud ka töö teoreetilises osas.

Intervjuude ja dokumentide analüüsi põhjal saab välja tuua järgmised omavahel tihedalt seotud ja läbivad süsteemsed kitsaskohad:

1. Strateegia ja eelarve lahusus ning tulemusinfo vähene kasutamine: See on kõige fundamentaalsem ja läbivalt mainitud probleem (mainitud kõikide intervjueeritavate poolt).. Eelarve koostamine ja ressursside jaotamine ei lähtu piisavalt PPA pikaajalistest strateegilistest eesmärkidest (mis on määratletud nt Siseturvalisuse Arengukavas STAK 2030), iga-aastastest tegevuskavadest (TAK) ega kogutud tulemusinfost (mõõdikutest). Praktikast domineerib ajaloolisel baasil põhinev eelarvestamine, kus eelmise perioodi eelarvele tehakse vaid marginaalseid muudatusi (väikesed juurdekasvud või kärped), selle asemel et lähtuda tegelikest vajadustest ja strateegilistest prioriteetidest. Nagu võtab kokku tippjuht I2: "Me tegelikult ei ole täna seda juhtinud läbi raha." See on klassikaline eelarvestamise muster, mis püsib ka tänapäeval, takistades suuremaid strateegilisi ümberjaotusi isegi siis, kui prioriteetid muutuvad (Joyce, 2015; Sicilia & Steccolini, 2017). Kuigi formaalne süsteem (TERE) eeldab tulemusinfo (mõõdikute) sidumist eelarvega, kinnitab käesolev uuring rahvusvaheliselt levinud tähelepanekut (Grossi et al, 2016; Raudla & Bur, 2023), et PPA juhid ja finantsplaneerijad kasutavad seda infot tegelike eelarveotsuste tegemisel vähe. See on kooskõlas Raudla (2022) tähelepanekutega, kes leidis, et poliitikud kalduvad tulemusinfot eelarveprotsessis kasutama pigem sümboolselt või retooriliselt, mitte niivõrd sisuliste eelarveotsuste tegemiseks. Ka Mauro jt (2019) uuring PBB rakendamises Põhjamaades näitas, et erinevate osapoolte (sh ministriumid, audiitorid) huvid ja arusaamad PBB eesmärkidest võivad erineda, mis takistab info sisulist kasutamist eelarveotsustes. Põhjustena võib välja tuua nii info tajutud ebausaldusvärsuse või ebasobivuse (liiga keeruline, ebaselge), ajapuuduse, kognitiivse ülekoormuse kui ka poliitilise konteksti, kus tulemusinfo võib olla ebamugav või takistada kompromisside saavutamist (Raudla & Bur, 2023). Lingenfelter (2021) on oma kriitikas tulemuspõhise eelarvestamise kohta just rõhutanud, et see alahindab eelarve inertsi ja poliitilist olemust ning ülehindab tulemusinfo ja eelarvemehhanismide võimet tegelikke muutusi esile kutsuda. PPA juhtum näib seda kriitikat kinnitavat – formaalne PBB-laadne süsteem (TERE) on olemas, kuid selle tegelik mõju strateegilisele ressursijaotusele ja juhtimisele jääb piiratuks just nende süsteemsete takistuste tõttu. Samuti väljendab strateegiliste eesmärkide ja eelarveprotsessi ebapiisavat sidusust see, et fookus on eelarve kontrollimisel kululiikide (nt personalikulud, majandamiskulud) kaupa ja eelarveridade täitmisel, mitte niivõrd sellel, milliseid tulemusi või millist avalikku

väärtust nende kuludega luuakse. See peegeldab laiemat probleemi, kus tulemusjuhtimise süsteemid, sh PBB, ei suuda alati murda traditsioonilist, sisenditele ja kulukontrollile keskenduvat eelarvestamise loogikat (Van Dooren, 2011) ja PPA puhul väljendub see näiteks eelarve täitmise seires, mis keskendub peamiselt kulude vastavusele eelarveridadel (SAP BO aruanded), mitte teenuste maksumusele või tulemuslikkusele (KAIS aruanded).

2. Teenuseomaniku piiratud roll ja vastutus ("näiline" juhtimine): Kuigi PPA teenuspõhise juhtimise formaalne raamistik (PPA kord) annab teenuseomanikule laia vastutuse oma teenuse strateegilise planeerimise, arendamise, kvaliteedi, eelarve ja tulemuslikkuse eest, mis on kooskõlas tulemusjuhtimise detsentraliseeritud vastutuse ideoloogiaga (Van Dooren et al, 2015), siis praktikas on see roll suuresti näiline. Intervjuudest (I4, I5, I7, I8) ja osalusvaatlusest ilmnes selgelt, et teenuseomanikel puudub tegelik kontroll ja otsustusõigus oma teenuse osutamiseks kõige kriitilisemate ressursside üle. Eelkõige puudutab see personaliressurssi: personalikulud, mis moodustavad PPA eelarvest lõviosa, on tihti teiste struktuuriüksuste (nt prefektuurid, kesksed staabid) hallata ning mehitamist, värbamist ja palkasid puudutavad otsused tehakse kõrgemal tasandil või teistes juhtimisliinides. Teenuseomanikul pole sageli võimalik valida, kui palju ja milliseid inimesi tema teenuse osutamiseks tööle võetakse või milline on nende palgatase. Samuti on piiratud kontroll kesksete tugiteenuste (nagu IKT, kinnisvara, logistika, hanked) üle. Teenuseomanikud peavad sageli leppima tugiteenuste poolt pakutavate standardlahenduste ja kehtestatud reeglitega, omamata piisavalt mõju nende sisu, kvaliteedi, kiiruse või maksumuse üle. Selline olukord tekitab märkimisväärse ja frustreeriva lahknevuse deklareeritud vastutuse ja tegelike volituste vahel. Võimekuse omaniku I8 hinnang teenuspõhisele juhtimisele kui "illusioonile" kirjeldab tabavalt seda tunnetust. Teenuseomanikelt oodatakse vastutust teenuse tulemuslikkuse ja eelarve eest, kuid neil puuduvad reaalsed hoovad selle vastutuse kandmiseks. See on otseses vastuolus efektiivse tulemusjuhtimise põhimõtetega, mis eeldavad, et vastutus ja otsustusõigus ressursside kasutamise üle peaksid olema võimalikult lähedal tegevuste elluviimise tasandile (Van Dooren, et al., 2015; Prowle, 2021). Kui juhid ei saa mõjutada oma peamisi kuluallikaid ega valida oma tegevuste elluviimiseks sobivaimaid ressursse, väheneb paratamatult nende motivatsioon võtta vastutust tulemuste eest ning kaob ka huvi detailse kulu- ja tulemusinfo vastu, kuna see info ei ole nende jaoks otseselt juhitav

ega kasulik otsuste tegemisel. See omakorda kahjustab vastutavuse (*accountability*) põhimõtte toimimist (Bovens, 2007).

3. TERE/Kuluarvestuse puudujäägid juhtimisvahendina: Kuigi PPA on rakendanud tehniliselt võimeka tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi (TERE/KAIS), mis tugineb ABC printsiipidele ja peaks teoreetiliselt pakkuma detailset ja täpset infot teenuste tegeliku maksumuse kohta (Alsayegh, 2020; Oseifuah, 2014), ilmnes uuringust, et selle praktiline kasulikkus juhtimisvahendina on paljude juhtide jaoks piiratud ja süsteemi tajutav väärtus madal. Peamised probleemid on süsteemi keerukus ja läbipaistmatus, vähene seos tegelike otsustega ja fokuseeritus formaalsele täpsusele, mitte juhtimisvajadustele. Süsteemi meetodika, eriti kaudsete kulude jaotamise reeglid, on paljudele mitte-finantsjuhtidele (teenuse- ja võimekuseomanikud) raskesti mõistetav ja tundub läbipaistmatu, isegi "kunstlik" (I1, I4, I6, I7, I8). PPA-s valdavalt kasutatav lihtsustatud, peamiselt töötajate arvul (FTE) põhinev kaudkulude jaotusreegel ei pruugi adekvaatselt peegeldada tegelikku ressursikasutust ega põhjustajajärg seoseid, mida ABC teooria rõhutab (Kaplan & Cooper, 2002), tekitades kahtlusi tulemuste õigsuses. Nagu märkis ka finantsvaldkonna esindaja (I9), võiks meetodika olla paremini lahti kirjutatud ja selgitatud. See teadmatus ja läbipaistmatus tekitavad usaldamatust süsteemi ja selle väljundandmete (teenuste maksumuse) vastu. Juhid ei pruugi uskuda, et arvutatud number peegeldab adekvaatselt tegelikkust või on nende jaoks relevantne. See on levinud probleem ABC rakendamisel, kus süsteemi keerukus võib saada takistuseks selle aktsepteerimisel ja kasutamisel (Frias et al, 2023). Ka Gosselin ja Journeault (2022) toovad oma kohaliku omavalitsuse juhtumiuuringus välja, kuidas ABC-süsteemi tehniline keerukus ja ebapiisav seotus olemasolevate eelarvestamistavadega võib tekitada nn "jõukatsumisi" (*trials of strength*) ning takistada süsteemi laialdast kasutuselevõttu, isegi kui selle potentsiaalset kasu tunnistatakse. Kuna juhid tajuvad süsteemi keeruka ja ebausaldusväärse ning neil puudub sageli kontroll paljude kulu komponentide üle (vt eelmine punkt teenuseomanike rolli kohta), siis ei kasutata TERE/KAIS andmeid aktiivselt igapäevaste juhtimisotsuste tegemisel (I1, I2, I4, I5, I6, I10, I11). Eelarve planeerimine, ressursside jaotamine ja isegi tulemuslikkuse hindamine toimuvad sageli muudel alustel (ajalooline baas, poliitilised kokkulepped, "kõhutunne"). See kinnitab Lingenfelteri (2021) ja teiste kriitikute tähelepanekuid, et tulemus- ja kuluinfo olemasolu iseenesest ei garanteeri selle kasutamist otsustusprotsessis.

Intervjuudest ilmnes, et TERE süsteem toimib PPA-s pigem formaalse aruandluskohustuse täitmise vahendina riigi ees ("topeltraamatupidamine"), mitte niivõrd sisemise juhtimise aktiivse tööriistana. Süsteem toodab numbreid, kuid need ei pruugi olla piisavalt integreeritud organisatsiooni reaalsesse juhtimisprotsessidesse ja otsustesse. Nagu rõhutavad Cardoso & Rodrigues (2024), on kriitilise tähtsusega ületada lahknevus kuluinfo tootjate (finantsüksus) ja selle tegelike kasutajate (liinijuhid) vahel, et süsteem omandaks praktilise väärtuse ja toetaks teadlikumaid otsuseid. Seejuures on oluline, et kuluarvestussüsteemid oleksid disainitud kasutajate, sh juhtide tegelikest infovajadustest lähtuvalt, mitte ainult formaalse täpsuse või aruandluskohustuse täitmiseks (Cardoso & Rodrigues, 2024).

4. Tugiteenuste domineerimine ja nõrk seos põhiteenustega: Juhtumiuuringust ilmnes PPA-s selge võimutasakaalu nihe tugiteenuste (eriti IKT, kinnisvara, logistika, aga ka personal ja rahandus) kasuks võrreldes põhiteenuseid osutavate üksustega (I1, I4, I5, I6, I7, I8, I10). See tähendab, et tugiteenustel on sageli suur kontroll oma valdkonna eelarvete, protsesside ja kehtestatud standardite üle, millega põhiteenuseid osutavad üksused peavad kohanema. Põhiteenuste juhtidel (teenuseomanikel) on praktikas vähe võimalusi mõjutada näiteks kasutatavaid IT-süsteeme ja nende arenduskiirust, ruumilahendusi, sõidukite kasutamise põhimõtteid või hangete läbiviimise protseduure, isegi kui need ei vasta täielikult nende spetsiifilistele vajadustele. Intervjuud viitasid korduvalt, et tugiteenuste tegevus ei lähtu alati piisavalt põhiteenuste tegelikest ja spetsiifilistest vajadustest, vaid pigem tsentraalselt kehtestatud (sageli "üks suurus sobib kõigile") standarditest, efektiivsuskaalutlustest tugiteenuse enda vaates või isegi organisatsioonilisest mugavusest. Kuigi tippjuht (I1) tunnistas tugiteenuste olulist toetavat rolli ja tsentraliseerimise vajalikkust kompetentsi ja efektiivsuse tagamiseks, mõõnis ta samas ka koostöö väljakutseid ja vajadust parema kaasamise järele. Selline olukord, kus tugifunktsioonid muutuvad liiga iseseisvaks ja kaotavad tiheda sideme organisatsiooni põhitegevusega, on ohuks igas suures organisatsioonis ning võib viia ressursside ebaefektiivse kasutamiseni ja põhitegevuse takistamiseni (Prowle, 2021). Partnerlussuhte asemel võib tekkida pigem kliendi-teenusepakkuja suhe, kus põhiteenus on sunnitud tarbima seda, mida tugiteenus pakub, mitte vastupidi.
5. Killustatus mitmel tasandil: PPA juhtimis- ja eelarvestamissüsteemi terviklikkust ja efektiivsust pärsib märkimisväärne killustatus mitmel tasandil, mis raskendab

tervikliku pildi saamist, suurendab bürokraatiat ja takistab koordineeritud tegevust, mis on avaliku sektori juhtimise tuntud väljakutsed (Poister, 2010; Bryson & George, 2024).

- **Rahastusallikate killustatus:** Lisaks stabiilsele riigieelarve baasrahastusele sõltub PPA tegevus olulisel määral projektipõhistest välisvahenditest (peamiselt EL fondid). Neil fondidel on oma spetsiifilised reeglid, aruandlusnõuded ja ajakavad, mis ei kattu riigieelarve protsessiga (I7). See muudab tervikliku ja pikaajalise finantsplaneerimise ja -juhtimise väga keeruliseks, kuna projektide rahastusotsused ja nende mahud selguvad sageli alles eelarveaasta jooksul, tekitades ebakindlust ja raskendades ressursside optimaalset jaotamist.
  - **Aruandluse killustatus:** Erinevate infosüsteemide (SAP finantsarvestuseks, KAIS kuluarvestuseks, personaliregistrid, välisprojektide haldussüsteemid, TAK-ide jälgimise tabelid jne) ja rahastusallikate tõttu puudub juhtidel sageli ühtne ja terviklik ülevaade oma vastutusala finantsidest, personalist, varadest ja tulemustest reaalses (I7, I8). Info on hajutatud eri kohtades, sageli eri formaatides ning selle kokku kogumine, võrdlemine ja analüüsimine on aeganõudev ja vigaderohke. See takistab kiiret ja teadlikku reageerimist ning strateegiliste otsuste tegemist.
  - **Struktuurne killustatus (teenused):** PPA teenuste struktuur on väga detailne (uuringu hetkel 68 teenust). See "õhukesteks viiludeks lõikamine" killustab vastutust, võib raskendada teenustevahelist koostööd ja sünergia leidmist ning muuta juhtimise bürokraatlikumaks ja jäigemaks (I11). Tekib küsimus, kas nii detailne jaotus on sisulise teenuspõhise juhtimise seisukohast optimaalne või pigem formaalne struktuur.
  - **Juhtimisliinide killustatus (maatriksjuhtimine):** Nagu eelnevalt mainitud, tekitab PPA-s levinud maatriksjuhtimine (kus töötajatel võib olla mitu juhti – nt teenuseomanik ja struktuuriüksuse juht) ebaselgust rollides ja vastutuses, potentsiaalseid konflikte ning hägustab aruandluskoostööd (I10). See killustab otsustusprotsessi ja takistab ühtset ja selget juhtimist.
6. **Organisatsioonikultuurilised takistused ja reaktiivsus:** Lisaks struktuursetele ja protseduurilistele probleemidele mõjutavad PPA tulemusjuhtimist ja eelarvestamist ka teatud juurdunud organisatsioonikultuurilised mustrid. Need aspektid on seotud

organisatsiooni käitumuslike ja institutsionaalsete teguritega (March & Simon, 1958; DiMaggio & Powell, 2000) ning rõhutavad, et formaalsete süsteemide muutmine ei pruugi olla piisav ilma samaaegsete muutusteta organisatsioonikultuuris ja hoiakutes.

- Reaktiivsus vs proaktiivsus: Igapäevane fookus on sageli operatiivsetel probleemidel ja välistele stiimulitele või kriisidele reageerimisel ("tulekahjude kustutamine"), mis jätab vähe aega ja energiat pikaajaliseks strateegiliseks planeerimiseks, ennetavaks tegevuseks ja süsteemseks arendustööks (I5, I8). See on osaliselt tingitud valdkonna olemusest, kuid ka planeerimisprotsesside ja -kultuuri nõrkusest.
- Eelarvemängud ja hirm ressursside ees: Ajalooliselt väljakujunenud püsiv praktika, kus eelarve planeerimisel küsitakse igaks juhuks rohkem, kui tegelikult vaja ("mängurlus" või "polsterdamine"), ning hirm eelarvekärbete ees vähendavad motivatsiooni otsida sisemisi säästukohti ja optimeerida ressursikasutust (I1, I5, I6, I12). Pigem kaitstakse kiivalt olemasolevat, isegi kui see pole kõige efektiivsem. See on levinud nähtus avalikus sektoris, eriti piiratud ressursside tingimustes ja tuleneb usaldamatusest süsteemi vastu ning ratsionaalsest käitumisest üksikisiku või üksuse vaatest (Raudla & Bur, 2023). Selline käitumine on omane olukordadele, kus tulemusmõõdikutele keskendumine võib tekitada soovi pigem "mängida süsteemi" (gaming the system) kui tegelikult tulemuslikkust parandada, eriti kui usaldus süsteemi vastu on madal (Hood, 2002; Van Dooren, 2011).
- Tegevuskesksus vs tulemuskesksus: Kuigi tulemustele orienteeritus on deklaratiivselt oluline ja sellele pööratakse varasemast rohkem tähelepanu, on praktikas fookus sageli endiselt pigem tegevuste elluviimisel (nt patrullide arv, menetluste arv) kui nende tegeliku mõju ja efektiivsuse hindamisel (I8, I10). Mõõdetakse seda, mida on lihtne mõõta (väljundid), mitte alati seda, mis on strateegiliselt kõige olulisem (tulemused, mõju). Seda süvendab ka toimiva ja motiveeriva tulemustasusüsteemi puudumine, mis ei seo töötajate ja juhtide tasu piisavalt selgelt ja otseselt saavutatud tulemustega (I1, I2, I7, I10). Tippjuhi (I2) sõnad: "...me tulemustasusid ei ole inimestele juba nagu aastaid maksnud" illustreerivad seda selgelt. See on vastuolus tulemusjuhtimise loogikaga, mis eeldab tulemuste ja tasustamise sidumist (Van Dooren et al, 2015).

7. Infosüsteemide ja protsesside puudused: Efektiivse tulemusjuhtimise ja kuluarvestuse rakendamine sõltub suuresti toetavatest infosüsteemidest ja sujuvatest protsessidest. Uuringust ilmnis aga, et PPA olemasolevad peamised süsteemid – riigi keskne raamatupidamistarkvara SAP koos aruandlusmooduliga SAP BO ning spetsiifiline kulu- ja tulemusarvestuse infosüsteem KAIS – ei toeta piisavalt integreeritud ja kasutajasõbralikku juhtimist (I7, I10, I11). Teemakohane kirjandus rõhutab, et kaasaegsete juhtimisarvestuse meetodite edukas rakendamine sõltub tugevalt sobivatest tehnoloogilistest lahendustest ja andmete kvaliteedist (Rogošić, 2021; Frias et al, 2023). Kui infosüsteemid ja protsessid on nõrgad, killustunud või kasutajavaenulikud, siis isegi teoreetiliselt hea metoodika ei hakka praktikas tööle, süvendades usaldamatust ja takistades tulemusinfo reaalsel kasutamist juhtimises (Prowle, 2021).

- Puudulik integratsioon ja andmete hajuvus: Erinevad andmed (finants-, personali-, tegevus-, tulemusandmed) asuvad sageli eri süsteemides või isegi eraldiseisvates Exceli tabelites. Nende süsteemide vahel puuduvad piisavad automaatsed liidesed, mis tähendab, et andmete koondamine, võrdlemine ja analüüsimine nõuab märkimisväärset käsitsi tööd, suurendades vigade riski ja ajakulu. See takistab tervikliku ja ajakohase pildi saamist organisatsiooni tegevusest ja ressursikasutusest, mis on teadlike juhtimisotsuste eelduseks.
- Kasutajavaenulikkus ja keerukus: Süsteeme, eriti KAISI ja SAP BO aruandlusvõimalusi, tajutakse kohati keeruliste ja vähe intuitiivsetena. Standardaruanded ei pruugi vastata juhtide spetsiifilistele infovajadustele ning kohandatud päringute tegemine nõuab erioskusi. See viib olukorrani, kus juhid kas väldivad süsteemide otsest kasutamist, sõltuvad suuresti finantsanalüütikute toest või teevad otsuseid puuduliku info põhjal. Nagu rõhutavad Frias jt (2023), on edukaks rakendamiseks vajalik mitte ainult tehniline lahendus, vaid ka kasutajate koolitus ja pidev tugi, et tagada süsteemi mõistmine ja aktsepteerimine
- Info ajakohasuse ja sobivuse probleemid: Kuigi süsteemid võivad andmeid sisaldada, ei pruugi need olla kättesaadavad piisavalt kiiresti (nt kuluarvestuse tulemused valmivad viitega) või sobivas formaadis, et toetada operatiivseid või kiireid strateegilisi otsuseid. Info esitusviis võib olla liiga tehniline või detailne, mistõttu juhid ei suuda sellest olulist välja noppida.

- Keerukad ja ajamahukad protsessid: Eelarve koostamise, muutmise ja seire ning tegevuste planeerimise protsessid on PPA-s intervjueeritavate hinnangul sageli liiga bürokraatlikud, mitmeastmelised ja ajamahukad. See pärsib paindlikkust ja kiiret reageerimist muutuvatele oludele ning võib vähendada juhtide motivatsiooni protsessides sisuliselt osaleda.
8. Ebaselgus otsustusõiguses: PPA kui suure riigiasutuse tegevust raamivad vältimatult mitmed välised osapooled – eelkõige Siseministerium, Rahandusministerium, Vabariigi Valitsus ja Riigikogu –, kelle poliitilised prioriteedid ja otsused mõjutavad nii strateegilisi suundi kui ka eelarvejaotust. Uuringu põhjal ilmnes, et organisatsioonis puudub sageli piisav selgus selles osas, millises ulatuses on PPA-l endal otsustusautonoomia ressursside kasutamise ja jaotamise üle võrreldes väliste mõjudega (I2, I3, I7, I8). Probleem ei seisne niivõrd autonoomia olemasolus või puudumises, kuna avalik sektor tegutsebki paratamatult poliitilises kontekstis (Poister, 2010; Raudla & Bur, 2023), vaid ebaselgetes piirides ja ootustes. Selgete "mängureeglite" puudumine ja ebaselge kommunikatsioon otsustusõiguse ulatuse kohta tekitavad mitmetasandilisi juhtimisprobleeme:
- Frustratsioon ja motivatsioonilangus: Kui sisemiselt läbi kaalutud plaanid ja eelarveotsused jäävad väliste prioriteetide tõttu rakendamata, kaob töötajatel ja juhtidel motivatsioon edaspidi panustada planeerimisprotsessi – tekib tunne, et "otsustatakse niikuinii mujal".
  - Planeerimise ebaefektiivsus: Ebaselgus otsustusõiguse piiride osas muudab sisemised strateegilised planeerimis- ja eelarveprotsessid osaliselt formaalseteks – ilma teadmista, millistes küsimustes on tegelik otsustusvõime, on keeruline seada selgeid prioriteete ja kasutada ressursse tõhusalt.
  - Vastutuse hägustumine: Kui pole teada, kellel on lõplik otsustusõigus, hajub ka vastutus tulemuste eest. Juhtidel ja teenuseomanikel on keeruline kanda sisulist vastutust, kui nende otsustusõigus on piiratud või määratlemata. See loob ka probleeme aruandluses ja läbipaistvuses (Bovens, 2007).

Intervjuudest ei kooru välja ühtset "võlulahendust", kuid esile kerkivad mitmed olulised arengusuunad ja ettepanekud, mis aitaksid tuvastatud kitsaskohti süsteemselt leevendada, liikudes lähemale tulemuspõhise juhtimise ideaalidele (Joyce, 2015; Van

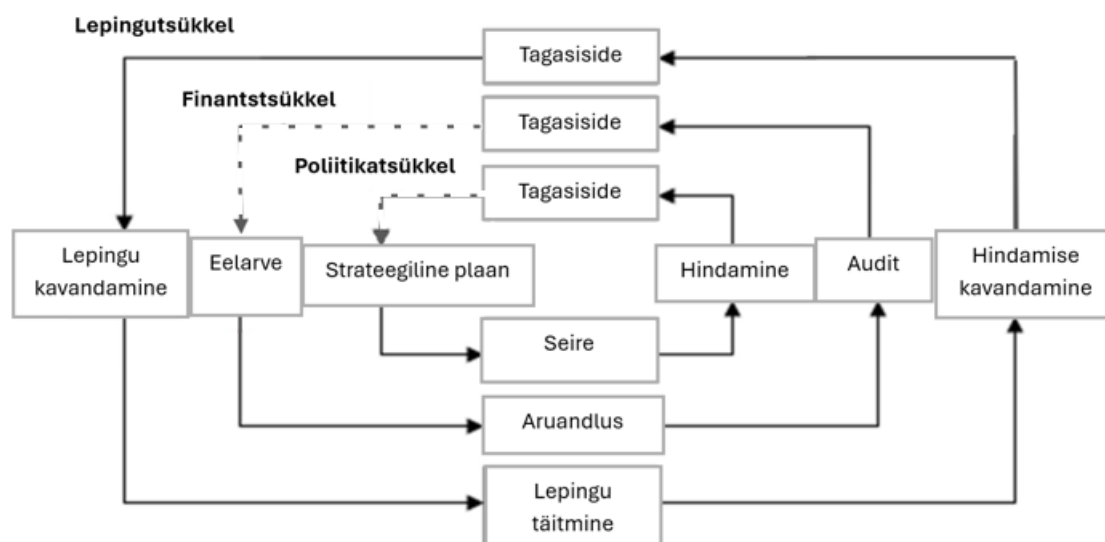
Dooren, et al., 2015). Intervjuude ja dokumentide analüüsi ning teoreetilise kirjanduse põhjal saab välja tuua arenguvõimalusi ja soovitusi PPA süsteemi parendamiseks:

1. Teenuseomaniku rolli tegelik tugevdamine: Anda teenuseomanikele (eriti põhi- ja võimekuse tasandil) suurem kontroll ja vastutus oma teenuse eelarve ja ressurside (sh personali) üle, võimaldades neil oma teenust realselt juhtida. Kaaluda "pööratud" mudeli (I4, I8) rakendamist, kus põhiteenused "tellivad" tugiteenustelt vajalikke teenuseid kokkulepete alusel. See eeldab volituste ja vastutuse ümbervaatamist kooskõlas aruandekohustuse põhimõtetega (Bovens, 2007). See aitaks vähendada PPA-s täheldatud maatriksjuhtimisest tulenevaid pingeid (ptk 1.2.1) ning suurendada teenuseomanike vastutust ja motivatsiooni.
2. Strateegia ja eelarve tugevam ja selgem sidumine: Luua läbipaistev ja toimiv protsess strateegiliste prioriteetide seadmiseks ja nende sidumiseks eelarvega. Strateegia peaks olema üldisem ja fookustatum. Strateegia seire peab toimuma enne eelarve koostamist ja selle tulemused peavad mõjutama ressursijaotust (I2, I6, I11). Kasutada rohkem finants- ja tulemusmõõdikuid juhtimisotsustes (I2), püüdes vältida PBB-le omast vastuolu info olemasolu ja selle tegeliku kasutuse vahel (Lingenfelter, 2021). Selleks on oluline, et tulemusinfo oleks poliitikute ja juhtide jaoks relevantne ja arusaadav ning et oleks olemas poliitiline tahe seda infot ka tegelikult otsustusprotsessis arvestada (Raudla, 2022; Mauro et al, 2019).
3. Tugi- ja põhiteenuste partnerluse arendamine: Luua selgemad koostööprotsessid, parandada infovahetust ja seada ühiseid eesmärke. Tugiteenused peavad aktiivsemalt lähtuma põhiteenuste vajadustest ja pakkuma lahendusi (I1, I3, I10). Kaaluda tugiteenuste rahastusmudeli muutmist, et see sõltuks rohkem põhiteenuste rahulolust või tellimustest, suurendades nii nende kliendikesksust.
4. Kuluarvestuse lihtsustamine ja fookuse muutmine: Kriitiliselt hinnata TERE mudeli detailsusastme vajalikkust PPA sisemise juhtimise kontekstis. Võimalusel lihtsustada kuluarvestust ja kaudsete kulude jaotamist, keskendudes juhtimiseks olulisele informatsioonile, mitte niivõrd formaalsele täpsusele (I8). Kaaluda alternatiivseid, tegevuspõhisemaid (kuid võib-olla lihtsamaid) jaotusreegleid kui valdavalt FTE-põhine meetod, et suurendada jaotamise läbipaistvust ja tajutavat õiglust (Alsayegh, 2020). Tõhustada kommunikatsiooni ja koolitusi, et suurendada juhtide arusaama ja usaldust süsteemi vastu (Cardoso & Rodrigues, 2024). Nagu näitavad mitmed uuringud (Alsayegh, 2020; Gosselin & Journeault, 2022), on ABC-süsteemide liigne

keerukus sageli üks peamisi takistusi nende edukal rakendamisel. Seetõttu võib kaaluda hübriidmudeleid või lihtsustatud lähenemisi, mis vastavad paremini avaliku sektori organisatsiooni spetsiifikale ja ressursidele (Frias et al, 2023).

5. Organisatsioonikultuuri teadlik arendamine: Soodustada koostööd, avatud suhtlemist, efektiivsuse otsimist ja tulemustele orienteeritust. Vähendada "mängurlust" ja hirmu, luues usalduslikumat keskkonda. Rakendada toimiv tulemustasusüsteem, mis seob tasu saavutatud tulemustega (I1, I2, I10), toetades seeläbi tulemusjuhtimise eesmärke (Van Dooren et al, 2015). See eeldab liikumist nn topeltsilmusõppe (*double-loop learning*) suunas, kus ei parandata mitte ainult olemasolevaid protsesse, vaid ollakse valmis kahtluse alla seadma ka süsteemi aluspõhimõtteid ja organisatsioonikultuuri ennast (Van Dooren, 2011).
6. Tervikvaate loomine ja killustatuse vähendamine: Arendada integreeritud infosüsteeme või liideseid, mis koondaksid info erinevatest allikatest ja annaksid juhtidele tervikliku ülevaate (I7). Kaaluda teenuste struktuuri optimeerimist ja juhtimisliinide selgemaks muutmist (I10, I11), et vähendada killustatust ja suurendada koostööd.
7. Proaktiivsuse suurendamine ja pikaajalise planeerimise juurutamine: Luua stabiilsem raamistik ja kultuur pikaajaliseks planeerimiseks ja ennetavaks tegevuseks (I2, I5, I6). Eristada selgemalt püsivajadusi ja arendusvajadusi ning nende rahastamist (I3, I4, I7).
8. Selgemad "mängureeglid": Defineerida ja kommunikeerida selgemalt PPA otsustusautonoomia piirid eelarve ja ressurside jaotamisel võrreldes väliste osapooltega (I3), et juhtida ootusi ja võimaldada realistlikumat planeerimist.

Juba varasemalt tutvustatud Van Dooreni jt (2010) tulemusjuhtimise tsükli ideaalne mudel (Joonis 1) eeldab tugevaid seoseid strateegilise planeerimise, eelarvestamise, elluviimise ja hindamise vahel. PPA juhtum väljendab aga, et mitmed neist seostest on praktikas katkendlikud või formaalsed ning tegelikku tegevust ilmestab pigem joonis 16.



Joonis 16. PPA näite põhjal kohandatud tulemuslikkuse hindamise joonis

Allikas: autori kohandatud (Van Dooren et al, 2010:85)

Kui Van Dooreni mudel rõhutab poliitika-, finants- ja lepingutsüklite omavahelist süstemaatilist tagasisideloogikat, siis joonisel 15 kasutatud katkendjooned tähistavad vähem formaalseid või kaudseid seoseid tsüklite vahel – näiteks strateegiliste eesmärkide ja finantsplaneerimise vahel. Seevastu pidevad jooned ja nooled viitavad otsesele sisendile või protsessi loogilisele järgnevusele. Joonis 15 illustreerib PPA konteksti, kus strateegilised dokumendid (nt STAK, #PPA2030, ATK) peaksid ideaalis kanduma edasi tegevuste ja teenusteni ning kajastuma eelarves (RE, RES), mida toetavad kulumudelid (KAIS) ja aruandluslahendused (SAP BO). Kuigi teoorias peaksid seire, hindamine ja tagasiside looma pideva õppimistsükli, on need PPA praktikas sageli ajaliselt nihkes, formaalsed või vähese mõjuga, mis piirab nende kasutatavust juhtimisotsustes. See viitab tsüklilise juhtimismudeli nõrgenenud rakendumisele ning osutab vajadusele süsteemse tugevdamise järele, et tulemuspõhine juhtimine toimiks tõhusamalt ja toetaks strateegiliste eesmärkide saavutamist.

Eelnevat kokku võttes on PPA eelarvemudeli ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemis mitmeid olulisi ja süsteemseid kitsaskohti, mis takistavad selle täielikku potentsiaali rakendamast ja peegeldavad laiemalt avalikus sektoris esinevaid väljakutseid PBB ja ABC-laadsete reformide elluviimisel. Arenguvõimalused peituvad nende kitsaskohtade süsteemses lahendamises, mis eeldab muudatusi nii protsessides, struktuurides, infosüsteemides kui ka organisatsioonikultuuris. Oluline on liikuda formaalselt raamistikult tegelikult toimiva ja integreeritud juhtimissüsteemi poole, kus strateegia ja eelarve on seotud, teenuseomanikel on

suurem vastutus ja kontroll, kuluinfo on asjakohane ja kasutatav ning koostöö erinevate üksuste vahel on efektiivne. See on kooskõlas arusaamaga, et tulemusjuhtimine avalikus sektoris on kompleksne ja mitmetahuline protsess, mis nõuab tehniliste, organisatsiooniliste ja inimkesksete aspektide tasakaalustatud arendamist (Van Dooren, 2011; Mauro et al, 2019).

### Kokkuvõte

Käesolev magistritöö käsitleb strateegilise juhtimise ja eelarvestamise seoseid Eesti avalikus sektoris, keskendudes tegevuspõhise kuluarvestuse (TERE) rakendamise väljakutsetele ja võimalustele riigiasutuste eesmärkide ning eelarvevahendite omavahelisel seostamisel PPA näitel. Töö teoreetilises osas on antud ülevaade strateegilise juhtimise, tulemuslikkuse juhtimise ja mõõtmise, avalike teenuste ning eelarvestamise põhimõtetest ja meetoditest avalikus sektoris. Erilist tähelepanu on pööratud kuluarvestusele, sh tegevuspõhisele kuluarvestusele (ABC/TERE), analüüsides selle olemust, eesmärke, erinevaid meetodeid ja rahvusvahelises kirjanduses tuvastatud rakendamisega seotud väljakutseid. Samuti on kirjeldatud Eesti riigi strateegilise juhtimise ja eelarvestamise raamistikku ning toodi välja süsteemide kohta esitatud kriitikat ja hiljutisi arenguid, nagu riigieelarve revisjoni algatamine.

Teoreetilise osa kirjanduse ülevaatest selgus, et kuigi tulemuspõhine lähenemine ja täpne kuluarvestus on avaliku sektori efektiivsuse ja läbipaistvuse suurendamiseks olulised (Prowle, 2021; Rogošić, 2021), kaasnevad nende rakendamisega mitmed metoodilised, organisatsioonilised ja poliitilised väljakutsed, sealhulgas eri osapoolte vastandlikud huvid ja arusaamad reformide eesmärkidest, mis sageli takistavad nende täieliku potentsiaali realiseerimist (Lingenfelder, 2021; Mauro et al, 2019; Alsayegh, 2020).

Magistritöö empiirilises osas viidi läbi kvalitatiivne juhtumiuuring PPA-s, kasutades interventsionistlikku ja tegevusuuringu lähenemist (Lukka & Wouters, 2022). Andmeid koguti dokumentide analüüsi, 12 poolstruktureeritud intervjuu PPA erinevate tasandite võtmeisikutega ning autori osalusvaatluse kaudu, et saada sügavuti minev ja kontekstipõhine arusaam PPA praktikatest. Teoreetilises osas teostatud kirjanduse ülevaade ja empiirilises osas läbiviidud juhtumianalüüs võimaldavad vastata töö sissejuhatuses püstitatud uurimisküsimustele alljärgnevalt.

Vastusena esimesele uurimisküsimusele, miks ja kuidas arvutatakse avaliku sektori organisatsioonides eesmärkide saavutamise maksumust võib kirjanduse ülevaate põhjal väita, et põhjused peituvad peamiselt kasvavas surves suurendada avalike vahendite kasutamise efektiivsust, läbipaistvust ja vastutavust (*accountability*) ning toetada teadlikumaid juhtimisotsuseid ja tulemuspõhist eelarvestamist (Prowle, 2021; Rogošić, 2021; Joyce, 2015). Kuidas seda tehakse, sõltub valitud kuluarvestuse meetodist – alates lihtsamast traditsioonilisest kulude jaotamisest kuni keerukama tegevuspõhise kuluarvestuseni (ABC), mis püüab täpsemalt siduda ressursikulu konkreetsete tegevuste ja teenustega (Oseifuah,

2014; Alsayegh, 2020). Juhtumiuuringust selgus, et formaalselt PPA arvutab kulusid teenuste lõikes vastavalt riiklikule TERE metoodikale, mis tugineb tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) printsiipidele (Kaplan & Cooper, 2002; Alsayegh, 2020), kasutades selleks SAP finantsandmeid ja KAIS infosüsteemi. Süsteemi kirjeldatud eesmärgiks on lähtudes riiklikust raamistikust suurendada läbipaistvust ja luua seoseid kulude ning teenuste vahel, mis on kooskõlas tulemuspõhise eelarvestamise ideoloogiaga (Joyce, 2015; Rogošić, 2021). Kulude arvutamisel eristatakse otseseid ja kaudseid kulusid. Otsesed kulud seotakse võimalusel otse teenustega. Kaudsed kulud, mis moodustavad olulise osa, jaotatakse esmalt tugiteenustele ja seejärel, peamiselt lihtsustatud jaotusreegli – töötajate arvu (FTE) – põhjal, põhiteenustele. Vaatamata formaalse süsteemi (sh kuluarvestuse metoodikate, tarkvara ja muude praktikate) olemasolule, selgus empiirilisel juhtumiuuringust, et praktikas kasutatakse seda kuluinfot juhtimisotsustes vähe ning tegelik eelarve planeerimine ja kontroll toimuvad suuresti traditsioonilistel, kululiikide ja ajaloolise baasi põhjal (Lingenfelter, 2021; Grossi, et al., 2016). See illustreerib lahknevust kuluarvestuse süsteemi formaalse rakendamise ja tegeliku kasutamise vahel riigiasutuse juhtimises (Cardoso & Rodrigues, 2024). Peamine põhjus on usaldamatus keeruka ja kohati läbipaistmatuna näiva süsteemi vastu ning selle tajutav vähene seotus tegelike juhtimisvajaduste ja -hoobadega. See viitab probleemidele kuluarvestuse süsteemi tajutava kasulikkuse osas, mis oli ka Veski magistritöö üheks peamiseks järelduseks (Veski, 2020). Tegelik eelarve planeerimine ja kontroll toimuvad endiselt suuresti ajaloolisel baasil ja kululiikide põhised, järgides pigem traditsioonilise eelarvestamise loogikat, kus otsuseid mõjutavad ajalooline baas ja poliitilised kaalutlused rohkem kui tulemusinfo (Grossi et al, 2016; Raudla, 2022; Raudla & Bur, 2023).

Vastuseks käesoleva töö teisele uurimisküsimusele, millised on väljakutsed kulude seostamisel ja (kaudsete) kulude jaotamisel organisatsiooni erinevat tüüpi teenuste ja eesmärkide vahel, võib kirjanduse põhjal esile tuua mitmeid üldiseid raskusi. Nendeks on avaliku sektori teenuste ja eesmärkide keerukus ning raskesti mõõdetavus, otseste põhjustagajärg seoste leidmise keerukus tegevuste ja tulemuste vahel, kaudsete kulude suur osakaal ja nende õiglase jaotamise metoodilised raskused (sobivate jaotusaluste leidmine), andmete kvaliteedi ja kättesaadavuse probleemid ning organisatsioonilised ja käitumuslikud takistused (Frias et al, 2023; Van Dooren et al, 2015; Alsayegh, 2020). PPA-s läbiviidud empiirilisel juhtumiuuringust selgus, et asutuse peamiseks väljakutseks on, mis kinnitab laialdaselt kuluarvestuse kirjanduses (eriti ABC kontekstis) tuvastatud probleeme, on kaudsete kulude õiglane, läbipaistev ja tegelikku ressursikasutust peegeldav jaotamine põhiteenustele

(Frias et al., 2023; Oseifuah, 2014). PPA-s kasutatav peamine jaotusreegel, peamiselt lihtsustatud FTE-põhine jaotusmeetod, ei peegelda paljude juhtide hinnangul piisavalt täpselt tegelikku ressursikasutust ega tegevuste põhiste põhjus-tagajärg seost, mida rõhutab ABC teooria (Kaplan & Cooper, 2002), tundudes seetõttu kunstlik ja tekitades usaldamatust. Teine oluline väljakutse tuleneb PPA maatriksjuhtimise struktuurist, mis muudab isegi otseste kulude (eriti personali) seostamise teenustega keerukaks, kuna teenuseomanikul puudub sageli otsene kontroll oma teenuse osutamiseks vajalike ressursside üle. See hägustab vastutust ja muudab nii tulemuste kui kulude täpse jälgimise teenusepõhiselt raskeks, tekitades aruandekohustuse probleeme (Bovens, 2007). Selline vastutuse ja kontrolli lahknevus on efektiivse tulemusjuhtimise toimimisel laialtlevinud takistus (Van Dooren et al., 2015). Kolmandaks takistavad selget kulujaotust ja -analüüsi andmete killustatus (erinevad rahastusallikad) ja infosüsteemide piirangud, mis on samuti levinud väljakutse modernsete juhtimisarvestuse süsteemide rakendamisel (Rogošić, 2021).

Vastuseks käesoleva töö kolmandale uurimisküsimusele, millised on PPA eelarvemudeli kitsaskohad tulemuslikkuse juhtimise süsteemis ja kuidas parandada (kaudsete) tugiteenuste kulude jaotamist, selgus empiirilisest uuringust mitu läbivat probleemi. Peamised kitsaskohad on strateegiliste eesmärkide ja eelarveprotsessi ebapiisav sidusus, tulemus- ja kuluinfo vähene kasutamine juhtimisotsustes, teenuseomanike piiratud tegelikud volitused oma vastutusala juhtimiseks ning TERE kuluarvestussüsteemi tajutav keerukus ja läbipaistmatus, eriti kaudsete kulude jaotamisel. Need leiud peegeldavad laialt levinud väljakutseid tulemuspõhise eelarvestamise ja tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel avalikus sektoris (Lingenfelter, 2021; Frias et al., 2023). Olukorra parandamiseks tuleks tugevdada teenuseomanike rolli ja otsustusõigust, siduda selgemalt strateegia ja eelarve, lihtsustada ja muuta läbipaistvamaks kuluarvestuse meetodikat (sh kaudsete kulude jaotamist, kaaludes alternatiivseid jaotusreegleid), parandada koostööd põhi- ja tugiteenuste vahel ning arendada terviklikumat ja kasutajasõbralikumat juhtimisinfo süsteemi.

Magistritöö peamine järeldus on, et hoolimata kaasaegsete tulemusjuhtimise ja tegevuspõhise eelarvestamise raamistike (TERE) formaalsest rakendamisest PPA-s, toimib asutuse eelarvejuhtimine praktikas endiselt suuresti traditsioonilistel alustel ning lahknevus teenuspõhise juhtimise kirjeldatud eesmärkide ja tegelikkuse vahel on märkimisväärne. Strateegiliste eesmärkide ja eelarve ebapiisav seotus ning kuluarvestuse vähene kasutamine juhtimisotsustes osutavad fundamentaalsetele väljakutsetele tulemuspõhise eelarvestamise

rakendamisel suures ja keerulises avaliku sektori organisatsioonis, mis kinnitab rahvusvahelises kirjanduses esitatud kriitikat (Lingenfelter, 2021; Grossi et al, 2016; Raudla, 2022; Mauro et al, 2019). See loob olukorra, kus strateegilised eesmärgid ja tegelik ressursikasutus ei pruugi olla optimaalselt seotud.

Autori keskne panus seisneb PPA kui Eesti suurima riigiasutuse juhtumi põhjalikus analüüsis, mis selgitab lahknevusi formaalsete mudelite ja tegelike praktikate vahel, identifitseerib peamised kitsaskohad (eriti seoses kuluarvestuse ja kaudsete kulude jaotusega) ning pakub empiirilistel andmetel ja teoreetilisel ülevaatel põhinevaid praktilisi soovitusi PPA ja potentsiaalselt ka teiste Eesti riigiasutuste juhtimissüsteemide parendamiseks eriti seoses TERE-reformi põhimõtete tegeliku rakendamisega ja sidumisega strateegilise juhtimisega. Ettepanekud keskenduvad strateegia ja eelarve integreerimisele, teenuseomanike rolli tugevdamisele, kuluarvestuse lihtsustamisele ja asjakohasemaks muutmisele ning koostöö parandamisele organisatsioonis.

Edasised uurimissuunad võiksid hõlmata sarnaste juhtumiuuringute läbiviimist teistes Eesti avaliku sektori organisatsioonides (võrdlev analüüs), kuluarvestuse infosüsteemide (KAIS, SAP) kasutajamugavuse ja tegeliku integreerituse sügavamalt uurimist, alternatiivsete kaudsete kulude jaotusmeetodite katsetamist ja mõju analüüsi PPA kontekstis ning hiljuti algatatud riigieelarve revisjoni mõju hindamist tulemuspõhise eelarvestamise praktikatele pikemas perspektiivis.

**Viidatud allikad**

1. Alsayegh, M. (2020). Activity Based Costing around the World: Adoption, Implementation, Outcomes and Criticism. *Journal of Accounting and Finance in Emerging Economies*, 6(1), 251-261. DOI: 10.26710/jafee.v6i1.1074
2. Argento, D. & Peda, P. (2015). Interactions fostering trust and contract combinations in local public services provision. *International Journal of Public Sector Management*, 28(4/5), 335-351. DOI 10.1108/IJPSM-08-2015-0154
3. Barney, J. (1991). Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, 17(1), 99-120. DOI: 10.1177/014920639101700108
4. Bleyen, P., Klimovksy, d., Bouckaert, G. & Reichard, C. (2017). Linking budgeting to results? Evidence about performance budgets in European municipalities based on a comparative analytical model, *Public Management Review*, 19(7), 932-953. DOI: 10.1080/14719037.2016.1243837
5. Bovens, M. (2007). Analysing and Assessing Accountability: A Conceptual Framework. *European Law Journal*, 13(4), 447-468. DOI:10.1111/j.1468-0386.2007.00378.x
6. Bryson, J., Crosby, B. C. & Bloomberg, L. (2014). Public Value Governance: Moving Beyond Traditional Public Administration and the New Public Management. *Public Administration Review*, 74(4), 445-456. DOI:10.1111/puar.12238
7. Bryson, J. & George, B. (2024). *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations: A Guide to Strengthening and Sustaining Organizational Achievement. 6th edition*, Wiley.
8. Cardoso, G. & Rodrigues, E. (2024). Management Public Accounting: An Analysis of Cost Information in the Light of Public Managers' Perception. *Brazilian Business Review*, 21(1), 1-23, DOI: <https://doi.org/10.15728/bbr.2021.1158.en>
9. Christensen, T. & Laegreid, P. (2007). *Transcending New Public Management: The Transformation of Public Sector Reforms.*, Ashgate Publishing.
10. DiMaggio, P. J. & Powell, W. W. (2000). The iron cage revisited: Isomorphism in Organizational Fields. *Advances in Strategic Management*, 48(2), 147-160. DOI:10.2307/2095101
11. Dyer, J. H. (2000). *Collaborative Advantage: winning through their extended enterprise supplier network* , Oxford University Press.

12. Frias, A., Conceicao, A. & Lourenco, C. (2023). Designing and implementing a hybrid management accounting system in a public sector organization. *European Journal of Applied Business Management*, 14-32.
13. Gosselin, M., Journeault, M. (2022). The implementation of activity-based costing by a local government: an actor-network theory and trial of strength perspective. *Accounting & Management*, 19(1). 18-44, DOI 10.1108/QRAM-05-2020-0073
14. Grossi, G., Reichard, C. & Ruggiero, P.(2016). Appropriateness and Use of Performance Information in the Budgeting Process: Some Experiences from German and Italian Municipalities. *Public Performance & Management Review*, 39(3), 581-606. DOI: 10.1080/15309576.2015.1137770
15. Grossi, G., Mauro, S. G. & Vakkuri, J. (2018). Converging and diverging pressures in PBB development: the experiences of Finland and Sweden. *Public Management Review*, 20(12), 1836-1857. DOI: 10.1080/14719037.2018.1438500
16. Hiir, D. (2021). Innovatsioonivõimekuse arendamine läbi disainieksperimentide PPA näitel. *Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool*  
<https://digikogu.taltech.ee/et/Download/535d1fa3-ded0-40fe-8a3b-fe39f5c73f21>
17. Hirsjärvi, S., Remes, P. & Sajavaara, P. (2005). *Uuri ja kirjuta*. Medicina.
18. Hood, C. (2002). The Risk Game and the Blame Game. *Government and Opposition*, 37(1), 15-37. DOI:10.1111/1477-7053.00085
19. International Monetary Fund (2019). *Republic of Estonia - Technical Assistance Report - Public Investment Management Assessment*, Washington: International Monetary Fund.  
<https://www.imf.org/en/Publications/CR/Issues/2019/06/03/Republic-of-Estonia-Technical-Assistance-Report-Public-Investment-Management-Assessment-46963>
20. Joyce, P. G. (2015). *Strategic budgeting for public sector organizations*. Routledge.
21. Jõgiste, K., Peda, P. & Grossi, G. (2012). Budgeting in a time of austerity: the case of the Estonian central government. *Public administration and development*, 32, 181-195. DOI: 10.1002/pad.1611
22. Kaljas, U. (2024). Kvaliteedijuhtimissüsteemi arendusvõimalused Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Ameti näitel. *Magistritöö, Tartu Ülikool*.  
<https://dspace.ut.ee/bitstreams/0b96095e-191b-4193-a600-6a86d3a244c1/download>
23. Kaplan, R. & Cooper, R. (2002). *Kulu ja Tulemus: Kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust*, Fontes.

24. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press
25. Kempeneer, S. & Van Dooren, W. (2021). Using numbers that do not count: how the latent functions of performance indicators explain their success. *International Review of Administrative Sciences*, 87(2), 364–379. DOI: 10.1177/0020852319857804
26. Kütt, K. (2014). Strateegiline planeerimis- ja hindamissüsteem PPA näitel. *Magistritöö, Eesti Ettevõtluskõrgkool Mainor*.  
<https://www.eek.ee/download.php?t=kb&dok=p18n5oim581o7f1shs1smk4eu16mib.pdf>
27. Lawrence, P. R. & Lorsch, J. W. (1967). *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration*. Harvard Business School Press.
28. Lige, M. (2021). Programmipõhine eelarve koostamine Eesti ministeeriumides. *Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool*.  
<https://digikogu.taltech.ee/en/Download/89017734-aa7c-4bfe-8ed7-ccc7288a8c02>
29. Lingenfelter, P. E. (2021). Why does performance budgeting underperform?. *Change The Magazine of Higher Learning*, 53(3), 22-26.  
DOI:10.1080/00091383.2021.1906139
30. Lukka, K. & Wouters, M. (2022). Towards interventionist research with theoretical ambition. *Management Accounting Research*. 55, 1044-5005.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2022.100783>
31. March, J. G. & Simon, H. A. (1958). *Organizations*. John Wiley & Sonsta.
32. Mauro, S. G., Cinquini, L. & Grossi, G. (2017). Insights into performance-based budgeting in the public sector: a literature review and a research agenda. *Public Management Review*, 19(7), 911-931. DOI: 10.1080/14719037.2016.1243810
33. Mauro, S. G., Cinquini, L. & Sinervo, L-M. (2019). Actors' dynamics toward performance-based budgeting: a mix of change and stability? *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 31(2), 158-177, DOI: 10.1108/JPBAFM-07-2018-0068
34. Mullins, D. R. & Zorn, K. (2003). Is activity-based costing up to the challenge when it comes to privatization of local government services? *Public Budgeting & Finance*, 19(2), 37-58. <https://doi.org/10.1046/j.0275-1100.1999.01162.x>
35. Müür, J. (2014). Eesti Politsei- ja Piirivalveameti reorganiseerimine ja selle tulemused. *Magistritöö, Tartu Ülikool*.

<https://dspace.ut.ee/server/api/core/bitstreams/780837cc-43a1-4229-ab84-bf665960d103/content>

36. Nelson, R. R. & Winter, S. G. (1982). *An Evolutionary Theory of Economic Change*. Belknap Press of Harvard University Press..
37. OECD (2019). *Good Practices for Performance Budgeting*, Paris: OECD Publishing. [https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/05/oecd-good-practices-for-performance-budgeting\\_0a446f98/c90b0305-en.pdf](https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2019/05/oecd-good-practices-for-performance-budgeting_0a446f98/c90b0305-en.pdf)
38. OECD (2023). *Performance Budgeting Framework, Draft for discussion, GOV/SBO (2023)1*, s.l.: Public Governance Directorate Committee of Senior Budget Officials. [https://one.oecd.org/document/GOV/SBO\(2023\)1/en/pdf](https://one.oecd.org/document/GOV/SBO(2023)1/en/pdf)
39. Oseifuah, E. (2014). Activity based costing (ABC) in the public sector: Benefits and challenges. *Problems and Perspectives in Management*, 12(4), 581-588, [https://www.researchgate.net/publication/286721232\\_Activity\\_based\\_costing\\_ABC\\_in\\_the\\_public\\_sector\\_Benefits\\_and\\_challenges](https://www.researchgate.net/publication/286721232_Activity_based_costing_ABC_in_the_public_sector_Benefits_and_challenges)
40. Pfister, J. A., Peda, P. & Otley, D.(2023). A methodological framework for theoretical explanation in performance management and management control systems research. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 20(2), 201-228. DOI 10.1108/QRAM-10-2021-0193
41. Poister, H. T. (2010). The Future of Strategic Planning in the Public Sector: Linking Strategic Management and Performance. *Public Administration Review*, 70, 246-254 DOI:10.1111/j.1540-6210.2010.02284.x.
42. Pollitt , C. & Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform: A Comparative Analysis – New Public Management, Governance, and the Neo–Weberian State*. 3rd edition; Oxford University Press..
43. Porter, M. E. (1980). *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
44. Prowle, M. J. (2021). *Management Accounting in Public Service Decision Making*. Routledge.
45. Rahandusministeerium (2023). Riigireformi analüüs: Riigivalitsemise edasised suunad [https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2023-08/Riigireformi%20anal%C3%BC%C3%BCs%202023\\_riigivalitsemise%20edasised%20suunad.pdf](https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2023-08/Riigireformi%20anal%C3%BC%C3%BCs%202023_riigivalitsemise%20edasised%20suunad.pdf)

46. Rahandusministeerium, (2024)a. Tegevuspõhine riigieelarve. <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/tegevuspohine-riigieelarve>
47. Rahandusministeerium, (2024)b. Tegevuspõhise eelarvestamise käsiraamat. <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/tegevuspohise-eelarvestamise-kasiraamat>
48. Rahandusministeerium, (2024)c. Riigi eelarvestrateegia <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/riigi-eelarvestrateegia#riigi-eelarvestratee>
49. Rahandusministeerium (2024)d. Riigi eelarvestrateegia 2025-2028. [https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2024-12/Riigi%20eelarvestrateegia%202025-2028\\_eng.pdf](https://www.fin.ee/sites/default/files/documents/2024-12/Riigi%20eelarvestrateegia%202025-2028_eng.pdf)
50. Rahandusministeerium (2024)e. Riigieelarve olemus ja ulatus <https://www.fin.ee/riigieelarve-olemus-ja-ulatus>
51. Rahandusministeerium (2024)f. Riigieelarve revisjon. <https://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/riigieelarve-revisjon>
52. Rahandusministeerium (2024)g. Riigieelarve seaduse muutmise. [www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/riigieelarve-seaduse-muutmine](http://www.fin.ee/riigi-rahandus-ja-maksud/riigieelarve-ja-eelarvestrateegia/riigieelarve-seaduse-muutmine)
53. Rahandusministeerium (2024)h. Organisatsioonide juhtimiskvaliteet. <https://www.fin.ee/riigihaldus-ja-avalik-teenistus-kinnisvara/riigihaldus/organisatsioonide-juhtimiskvaliteet>
54. Rahandusministri määrus (2025). Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend, RT I, 03.01.2025, 7. <https://www.riigiteataja.ee/akt/103012025007>
55. Raudla, R. & Savi, R. (2015). The use of performance information in cutback budgeting. *Public Money & Management*, 35(6), 409-416.
56. Raudla, R. (2022). Politicians' use of performance information in the budget process. *Public Money & Management*, 42(3), 144-151, DOI: 10.1080/09540962.2021.1989779
57. Raudla, R. & Bur, S. (2023). Austerity and the use of performance information. *Public Money & Management*, 43(6), 627-634. DOI: 10.1080/09540962.2021.2020976
58. Riigikantselei (2021). Eesti strateegilise planeerimise käsiraamat. <https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-01/Strateegilise-planeerimise-kasiraamat.pdf>

59. Riigikogu (2024). Riigieelarve seadus, RT I, 28.11.2024, 3.  
<https://www.riigiteataja.ee/akt/128112024003>
60. Rogošić, A. (2021). Public sector cost accounting and information usefulness in decision-making. *Public sector economics*, 45(2), 207-227.  
<https://doi.org/10.3326/pse.45.2.2>
61. Sicilia, M. & Steccolini, I. (2017). Public budgeting in search for an identity: state of the art and future challenges. *Public Management Review*, 19(7), 905-910. DOI: 10.1080/14719037.2016.1243809
62. Siseministerium (2020) *Siseturvalisuse arengukava 2020-2030*.  
[https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-06/siseturvalisuse\\_arengukava\\_2020\\_2030\\_03.06.2021.pdf](https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-06/siseturvalisuse_arengukava_2020_2030_03.06.2021.pdf)
63. Teece, D. J., Pisano, G. & Shuen, A. (1997). Dynamic Capabilities and Strategic Management.. *Strategic Management Journal*, 18, 509-533.
64. Urbalu, J. (2022). Tegevuspõhine eelarvestamine ja tulemusinfo kasutamine eelarveotsustes Eesti Siseministeriumis ja Päästeametis. *Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool* <https://digikogu.taltech.ee/en/Download/4962cb80-d48b-48aa-b7fd-d643903ea2d9>
65. Vabariigi Valitsus (2021)a. Strateegia "Eesti 2035".  
[https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-06/Eesti%202035\\_PUHTAND%20%C3%9CLDOSA\\_210512\\_1.pdf](https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-06/Eesti%202035_PUHTAND%20%C3%9CLDOSA_210512_1.pdf)
66. Vabariigi Valitsus (2021)b. Strateegilise planeerimise käsiraamat.  
<https://valitsus.ee/sites/default/files/documents/2021-01/Strateegilise-planeerimise-ka%CC%88siraamat.pdf>
67. Vabariigi Valitsus (2023). Tegevusprogramm <https://valitsus.ee/valitsuse-eesmargid-ja-tegevused/valitsemise-alused/tegevusprogramm>
68. Van Dooren, W., Halligan, J. & Bouckaert, G. (2010). *Performance management in the public sector*. Routledge
69. Van Dooren, W., Halligan, J. & Bouckaert, G., (2015). *Performance management in the public sector (2nd edition)*. Routledge
70. Van Dooren, W. (2011). Better, Performance Management: Some Single- and Double-Loop Strategies, *Public Performance & Management Review*, 34(3), 420–433. DOI 10.2753/PMR1530-9576340305

71. Van Dooren, W, De Caluwe, C., Lonti, Z, (2012). How To Measure Public Administration Performance: A Conceptual Model with Applications for Budgeting, Human Resources Management, and Open Government. *Public Performance & Management Review*, 35(3),489–508. DOI 10.2753/PMR1530-9576350306
72. Veski, H (2020). Tegevuspõhise eelarve mõju riigieelarve läbipaistvusele. *Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool*  
<https://digikogu.taltech.ee/et/Download/c4622523-e9b5-4df9-95f5-7f35685fba6d>
73. Vest, K. (2015). Koosloome kontseptsiooni kasutamine Eesti avalike teenuste disainimise protsessi näitel. *Magistritöö, Tallinna Tehnikaülikool*  
<https://digikogu.taltech.ee/et/item/1d94718f-9bf4-40e6-b29c-965b890e3f2e>
74. Wilson, A, Zeithaml, V. A., Bitner, M. J. & Gremler, D. D. (2021). *Services Marketing: Integrating Customer Focus Across the Firm*, McGraw Hill.
75. Wynen, J., Van Dooren, W., Mattijs, J. & Deschamps, C. (2019). Linking turnover to organizational performance: the role of process conformance. *Public Management Review*, 21, 669–685. <https://doi.org/10.1080/14719037.2018.1503704>
76. Výstupová, L., Zámečník, R. & Kozubíková, L. (2020). The sustainability of the existing cost management system with an emphasis on the public sector. *Scientific Papers of the University of Pardubice. Series D, Faculty of Economics & Administration*, 28, 176–188.
77. Yin, R. K. (2018). *Case study research and applications: Design and methods*. Sage publications.

LISA A  
Intervjueeritavate nimekiri

<b>Intervjuu kuupäev</b>	<b>Intervjuu kestus</b>	<b>Intervjueeritava roll</b>	<b>Intervjueeritava tähis töös</b>
17.02.2025	01:10	tippjuht	(I1)
25.02.2025	00:51	tippjuht	(I2)
26.02.2025	00:56	teenuseomanik	(I3)
03.03.2025	01:02	teenuseomanik	(I4)
05.03.2025	01:04	teenuseomanik	(I5)
05.03.2025	00:52	tippjuht	(I6)
06.03.2025	00:48	võimekuse omanik	(I7)
07.03.2025	00:58	võimekuse omanik	(I8)
07.03.2025	01:54	finantsekspert	(I9)
20.03.2025	00:48	analüüsiekspert	(I10)
21.03.2025	01:12	strateegiaekspert	(I11)
21.03.2025	01:18	finantsekspert	(I12)

## LISA B

## Intervjuu küsimustik

**Taustainfo ja üldised küsimused**

1. Mis on Teie ametikoht PPA-s?
2. Kui kaua olete selles ametis töötanud?
3. Millised on Teie peamised ülesanded (vastutusvaldkonnad) seoses eelarve koostamise, kulude arvestuse ja tulemuslikkuse juhtimisega PPA-s?

**Küsimused juhtkonnale**

1. Kui suurt osa kogutud tulemusinfost kajastatakse PPA eelarvedokumentides või eelarveinfot strateegilistes dokumentides kogu organisatsiooni tasandil?
2. Kuidas mõjutavad eelarve planeerimise ja kulude arvestamise protsessid PPA võimet saavutada oma strateegilisi eesmärke?
3. Kuidas Teie olete saanud kogutud tulemusinfot kasutada eelarveprotsessis?
4. Kas Teie hinnangul on PPA eelarvesüsteem paindlik ja võimaldab reageerida organisatsiooni muutuvatele vajadustele?
5. Kas TERE eelarvemudel soodustab või takistab ressursside tulemuslikku ja tõhusat kasutamist?
6. Kuidas/miks on teenuste osutamise efektiivsuse ja maksumuse arvutused olulised PPA jaoks?
7. Kas eelarvemudel võimaldab adekvaatselt hinnata erinevate teenuste osutamise efektiivsust ja maksusumust?
8. Kas Teie arvates on PPA-s tugiteenuste kulude jaotamine põhiteenustele ja eesmärkidele piisavalt selge ja täpne?
9. Kas Teie arvates kajastavad praegused kulude jaotamise meetodid adekvaatselt/objektiivselt tugiteenuste panust erinevate põhiteenuste osutamisse?

10. Kuidas Teile tundub, kas ja mil määral tegevuspõhine eelarvestamine toetab või takistab PPA eesmärkide saavutamist? Kuidas saaks tegevuspõhise eelarvestamise süsteemi PPA-s paremaks teha?
11. Kuidas saaks Teie hinnangul parandada/tõhustada tulemusinfo kasutamist üldiste eelarveotsuste tegemisel PPA tasandil?
12. Millised on Teie arvates PPA eelarvemudeli peamised kitsaskohad seoses tulemuslikkuse juhtimisega? Milliseid muudatusi Te soovitaksite PPA eelarvemudelisse teha, et see toetaks tulemuslikkuse juhtimist, st. prioriteetsete eesmärkide saavutamist paremini?
13. Milliseid olulisi parandusi tuleks Teie hinnangul teha kaudsete kulude jaotamisel põhiteenuste ja eesmärkide vahel?
14. Kuidas Te tajute, kas PPA-s on organisatsiooni kultuur tulemustele orienteeritud?

#### **Küsimused võimekuse- / teenuseomanikele**

1. Millise valdkonna / teenuse eest Te vastutate (lühike kirjeldus)?
2. Kas ja kuidas kasutate kulude arvestust oma igapäevaste juhtimisotsuste tegemisel?
3. Kas (teenuste) kulude/maksumuse arvutamisel võetakse arvesse nii otsesed kui ka kaudsed kulud Teie teenuste puhul?
4. Kuidas seostatakse otsesed kulud Teie konkreetsete teenustega?
5. Milliseid kriteeriume kasutatakse kaudsete kulude jaotamisel Teie teenustele? Miks just need kriteeriumid?
6. Kas Teie arvates on kaudsete kulude jaotamine Teie teenustele õiglane ja adekvaatne?
7. Kuidas arvutatakse Teie teenuste osutamise maksumus? Kas on mingi kindel valem või mudel?
8. Kas on mingeid andmeid, mida on raske koguda või mis ei ole usaldusväärsed, mis takistavad Teie teenuste kulude täpset arvestamist?
9. Millised on Teie peamised väljakutsed Teie teenuste otseste kulude seostamisel ja kaudsete kulude jaotamisel?
10. Millised tulemusmõõdikud on Teie teenuste puhul kõige olulisemad? Millele Te tähelepanu pöörate?

11. Kes on vastutavad Teie teenuste tulemuste saavutamise eest? Kui palju paindlikkust või otsustusõigust on juhtidel valida tegevuste vahel, mida ja kuidas rahastada, et eesmäärke saavutada Teie teenuste raames?
12. Kas ja kuidas olete saanud kogutud tulemusinfot kasutada eelarveprotsessis? Näiteks prioritseerinud raha kasutamist, taotlenud raha juurde, tõstnud raha ümber? Kas tulemusinfo on Teid toetanud Teie teenuste eelarvetaotluste esitamisel, põhjendamisel ja/või otsuste tegemisel? Too palun konkreetseid näiteid.
13. Milliseid täiendavaid mõõdikuid saaks kasutada Teie teenuste maksumuse hindamiseks ja tulemuslikkuse juhtimiseks?
14. Milliseid konkreetseid parandusi saaks teha kaudsete kulude jaotamisel Teie teenustele?
15. Kuidas hindad tugiteenuste panust sinu juhitavate teenuste osutamisse?

#### **Küsimused tugifunktsioonide töötajatele (strateegia / finants / analüüs)**

1. Millised on Teie peamised vastutusvaldkonnad seoses kulude arvestuse ja eelarveanalüüsiga PPA-s?
2. Kas PPA-l on olemas ametlik kulude arvestuse meetoodika või juhendmaterjal?
3. Milliseid kuluarvestuse meetodeid PPA konkreetselt kasutab?
4. Kuidas tagatakse, et kulude arvutamisel võetakse arvesse nii otsesed kui ka kaudsed kulud? Millised kulud kuuluvad konkreetselt kummassegi kategooriasse?
5. Millised on peamised kulukategooriad/kululiigid, mida arvestatakse teenuste osutamisel ja eesmärkide saavutamisel? Kuidas neid konkreetselt mõõdetakse ja jälgitakse?
6. Kuidas seostatakse otsesed kulud konkreetsete teenuste või eesmärkidega? Millised andmed ja süsteemid seda toetavad?
7. Milliseid konkreetseid meetodeid ja valemuid (sh. kulukäitureid) kasutatakse kaudsete kulude jaotamiseks erinevate teenuste ja eesmärkide vahel? Millised on kriteeriumid (nt töötajate arv, ruumipind) ja kuidas neid kriteeriume mõõdetakse ja rakendatakse? Kuidas tagatakse kaudsete kulude jaotamise õiglus/objektiivsus ja täpsus?
8. Kui tihti ja kuidas vaadatakse üle kulude jaotamise meetodeid? Millised andmed ja analüüsid on ülevaatusel aluseks? Kas toimub mingi validatsioon või auditeerimine?
9. Kuidas konkreetselt arvutatakse konkreetsete teenuste osutamise maksumus? Millised valemid või mudelid on kasutusel?

10. Milliseid konkreetseid infosüsteeme kasutatakse kulude arvestuseks ja eelarveanalüüsiks? Kas ja kuidas süsteemid on integreeritud omavahel?
11. Millised on peamised andmeallikad kulude arvestuse jaoks? Kuidas tagatakse andmete kvaliteet (täpsus, usaldusvärsus, õigeaegsus)? Kas on mingeid andmeid, mida on raske koguda või mis ei ole usaldusväärsed ja mis takistavad kulude täpset arvestamist? Kuidas seda probleemi püütakse lahendada?
12. Millised on peamised tehnilised väljakutsed otseste kulude seostamisel konkreetsete teenuste või eesmärkidega? Milliseid tehnilisi muudatusi Te soovitaksite PPA eelarvemudelil, et see paremini toetaks tulemuslikkuse juhtimist?
13. Millised on peamised metodoloogilised väljakutsed kaudsete kulude jaotamisel erinevate teenuste ja eesmärkide vahel? Millised oleksid konkreetset alternatiivsed meetodid tugiteenuste kulude jaotamiseks, mis võiksid olla õiglasemad ja täpsemad tehnilisest perspektiivist?
14. Milliseid muid takistusi ja väljakutseid (lisaks eeltoodud tehnilistele ja meetodilistele) esineb kulude seostamisel teenuste või eesmärkidega?
15. Kas on mingeid kulusid, mida on eriti keeruline seostada või jaotada a teenuste ja eesmärkide vahel? Seda tehniliselt või mõnel muul põhjusel. Miks just need kulud?
16. Milliseid kulude arvestuse ja eelarveanalüüsi protsesse saaks automatiseerida, et suurendada efektiivsust ja täpsust?
17. Milliseid andmeid ja kuidas saaks paremini visualiseerida, et eelarveotsused oleksid rohkem informeeritud?

## LISA C

## Intervjuude transkriptsioonide kodeerimisskeem

TPJ\_ÜLD: Üldine teenuspõhise juhtimise korraldus, definitsioon, eesmärgid, rakendamine.

TPJ\_TUGEVUSED: teenuspõhise juhtimise tugevused, eelised, positiivsed küljed.

TPJ\_NÕRKUSED: teenuspõhise juhtimise nõrkused, puudused, probleemid, kitsaskohad.

TPJ\_ROLLID: Rollide selgus teenuspõhise juhtimise süsteemis.

TPJ\_ARENG: Ettepanekud teenuspõhise juhtimise arendamiseks, parendamiseks.

TPJ\_DEFINITSIOON: Teenuse definitsiooni ebaselgus.

STRAT\_SEOS: teenuspõhise juhtimise seos strateegiliste eesmärkide, planeerimise ja eelarvestamisega.

TULEM\_INFO: Tulemusinfo (kvaliteedimõõdikud, tulemuslikkuse mõõtmine) olemasolu, kasutamine, kvaliteet, mõju otsustele.

TULEM\_JUHT: Tulemuslikkuse juhtimine, sh vastutus tulemuste eest.

KULUARV\_ÜLD: Üldine kuluarvestuse korraldus, meetodika, põhimõtted.

KULUARV\_TÄPSUS: Kuluarvestuse täpsus, usaldusväarsus, läbipaistvus.

KULUARV\_KAUDNE: Kaudsete kulude jaotamise meetodika, õiglus, täpsus.

KULUARV\_OTSENE: Otseste kulude seostamine teenustega.

KULUARV\_VÄLJAKUTSE: Kuluarvestuse väljakutsed.

KULUARV\_ARENG: Ettepanekud kuluarvestuse arendamiseks.

EELARVE\_ÜLD: Eelarveprotsess, eelarve paindlikkus, eelarve seos tulemuslikkusega.

EELARVE\_PLANEERIMINE: Eelarve planeerimise protsess, meetodika, probleemid.

RESSURSID: Ressursside planeerimine, jaotamine, piisavus.

RESSURSIMUDEL: Ressurssimudeli roll, tähtsus, arenguvajadused

KOOSTÖÖ: Koostöö erinevate osapoolte vahel (nt juhtkond, teenuseomanikud, finantsüksus).

INFO: Andmete kättesaadavus, infosüsteemide kasutamine, piisavus, arenguvajadused.

ORG\_KULTUUR: Organisatsioonikultuur, orienteeritus tulemustele.

MUU: Muud olulised teemad, mis ei mahu eelnevate kategooriate alla.

## Summary

### THE CHALLENGES OF LINKING GOVERNMENT BUDGET FUNDS AND OBJECTIVES: THE CASE OF THE ESTONIAN POLICE AND BORDER GUARD BOARD

Ade Brecher

This Master's thesis explores the linkage between strategic management and budgeting within the Estonian public sector, focusing on the challenges and opportunities of implementing activity-based costing (nationally termed TERE) to connect agency objectives with budget resources. It uses the Estonian Police and Border Guard Board (PPA), the country's largest government agency, as a case study.

International research emphasizes the need for public sector organizations to clearly link activities, costs, and results, with performance-based budgeting (PBB) and service-based management being key components. Accurate cost information is deemed critical for effective decision-making, resource allocation, and accountability. However, practical implementation, particularly integrating PBB and Activity-Based Costing (ABC), often faces significant challenges and fails to deliver expected outcomes, a situation mirrored in Estonia where initial assessments pointed towards fragmented strategic planning and weak integration with budgeting processes. Estonia introduced the TERE system in 2020, aiming to enhance efficiency and transparency by linking expenditures directly to activities and services. Nevertheless, persistent challenges, especially regarding the allocation of indirect costs and the limited use of cost information in management, echo internationally documented difficulties with ABC implementation.

The primary aim of this thesis is to explain the possibilities and challenges of linking budget resources and strategic objectives in a public sector organization through the lens of activity-based cost accounting. Against the backdrop of literature on performance management, budgeting, and ABC, the study analyzes the functioning of the PPA's budget model. Key research questions address: 1) Why and how public sector organizations calculate the cost of services and achieving objectives; 2) The main challenges in allocating direct and indirect costs between different types of services and objectives; 3) Specific shortcomings in the PPA's budget model within its performance management system and how the allocation of indirect (support service) costs could be improved. The thesis distinguishes itself from previous Estonian studies by providing a detailed agency-level analysis of cost accounting practices and their connection to service-based management.

The research employed a qualitative case study methodology at the PPA, using an interventionist and action research approach. Data was collected through document analysis, 12 semi-structured interviews with key personnel across different management levels, and participant observation by the author, who works within the organization.

The findings reveal a significant disconnect between the formally implemented TERE framework and actual management practices at the PPA. While costs are formally calculated (RQ1) using the state-mandated ABC-based methodology primarily to meet national requirements and enhance transparency, this cost information is scarcely used for substantive management decisions. Instead, budgeting and control remain largely traditional, relying on historical data and incremental adjustments, indicating a weak link between strategy and budget. Key challenges in cost allocation (RQ2) include the perceived lack of fairness and transparency in distributing substantial indirect costs (the dominant FTE-based method is seen as artificial and lacking causality), difficulties in accurately associating direct costs (especially personnel) with specific services within a complex matrix management structure, and fragmented data across various systems and funding sources.

The main shortcomings identified in the PPA's budget model (RQ3) are the insufficient integration of strategic objectives with the budget process, the limited real authority and control of designated 'service owners' over the resources needed for their services, and the low perceived practical value and usability of the TERE cost accounting system due to its complexity and opaque allocation methods.

The thesis concludes that despite the formal adoption of modern management frameworks, the PPA's budgeting system operates largely on traditional principles, hindering the potential benefits of performance-based management. Key recommendations include strengthening the role and authority of service owners, establishing a clearer link between strategy and budget allocation, simplifying and increasing the transparency of the cost accounting methodology (especially for indirect costs), improving collaboration between core and support services, and developing more integrated and user-friendly management information systems. The study's contribution lies in its in-depth analysis of these practical challenges within a major public agency, offering insights potentially valuable for the PPA and other Estonian public sector organizations undergoing similar reforms. Future research could involve comparative studies, usability analyses of IT systems, and testing alternative cost allocation models.

## Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

1. Mina, Ade Brecher, annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose *Riigiasutuse eelarvevahendite ja eesmärkide seostamise väljakutsed. Juhtumiuuring Politsei- ja Piirivalveameti näitel*, mille juhendaja on Peeter Peda, reprodutseerimiseks eesmärgiga seda säilitada, sealhulgas lisada digitaalarhiivi DSpace kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.

2. Annan Tartu Ülikoolile loa teha punktis 1 nimetatud teos üldsusele kättesaadavaks Tartu Ülikooli veebikeskkonna, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace kaudu Creative Commons'i litsentsiga CC BY NC ND 4.0, mis lubab autorile viidates teost reprodutseerida, levitada ja üldsusele suunata ning keelab luua tuletatud teost ja kasutada teost ärieesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni.

Olen teadlik, et punktides 1 ja 2 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

*Ade Brecher*  
21.05.2025