

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond  
Rahanduse ja arvestuse instituut  
Majandusarvestuse õppetool

Dissertatsioon *magister artium* kraadi taotlemiseks  
majandusteaduses

Nr 108

Ülle Päril

**ARVESTUSINFORMATSIOONI KASUTAMINE  
ETTEVÕTTE JUHTIMISPROTSESSIS**

Juhendaja: prof Toomas Haldma

Tartu 2004

Kaitsmine toimub Tartu Ülikooli majandusteaduskonna nõukogu koosolekul 16. juunil 2004. aastal kell 13.00 Narva mnt 4 auditooriumis A216.

Ametlikud oponentid:       lektor Sirle Kasendi, MA (maj)  
                                      dots Jüri Lehtsaar, majandusdoktor

Majandusteaduskonna  
nõukogu sekretär:       dots Kaia Philips, majandusdoktor

## **SISUKORD**

<b>SISSEJUHATUS</b> .....	4
<b>1. ARVESTUSINFORMATSIOONI KASUTAMINE</b>	
<b>JUHTIMISPROTSESSIS</b> .....	8
1.1. Arvestusinformatsiooni roll ettevõtte juhtimisprotsessis .....	8
1.2. Finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamine juhtimisprotsessis .....	17
1.3. Mitterahaliste näitajate kasutamine juhtimisprotsessis .....	25
<b>2. ARVESTUSINFORMATSIOONI KASUTAMINE EESTI ETTEVÕTETE</b>	
<b>JUHTIMISPROTSESSIS</b> .....	32
2.1. Uurimuse eesmärgid ja valimi iseloomustus.....	32
2.2. Finantsarvestuse näitajate kasutamine ettevõtete juhtide poolt .....	36
2.2.1. Kasumiaruande näitajate kasutamine juhtimises .....	36
2.2.2. Bilansinäitajate kasutamine juhtimises .....	41
2.3. Juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamine juhtide poolt.....	45
2.4. Mitterahaliste näitajate kasutamine juhtide poolt .....	52
2.5. Juhtide poolt nõutavad täiendavad andmed .....	57
<b>KOKKUVÕTE</b> .....	64
<b>VIIDATUD ALLIKAD</b> .....	70
Lisa 1. Ankeet: Arvestusinfo kasutamine ettevõtte juhtimisel.....	78
Lisa 2. Valimisse kuulunud ettevõtete nimekiri.....	82
Lisa 3. Arvestusnäitajate jälgimise olulisus ja perioodilisus. (%) .....	83
Lisa 4. Kasumiaruande näitajate jälgimise perioodilisus erineva suurusega .....	84
ettevõtete puhul (%) .....	84
Lisa 5. Bilansi näitajate jälgimise perioodilisus erineva suurusega .....	85
ettevõtete puhul (%) .....	85
Summary .....	86

## SISSEJUHATUS

Ettevõtte juhi ülesanne on saavutada teiste inimeste kaasabil planeeritud tulemused. Juhtimisprotsess toimub läbi planeerimise, organiseerimise ja kontrollimise. Nii planeerimisel, organiseerimisel kui ka kontrollimisel peab juht tegema mitmesuguseid otsustusi. Juhtimisotsused tuginevad infol ning otsuste kvaliteet võib sõltuda kasutatud info kvaliteedist.

Arvestuse infosüsteem on ettevõtte infosüsteemi kõige suurem alamsüsteem. Ettevõtete arvestuse infosüsteemis on integreeritud finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse infosüsteem. Finantsarvestuse infosüsteemi põhieesmärk on koguda ettevõtte majandustehingute kohta infot välistarbijate huvidest lähtuvalt ning finantsnäitajad peegeldavad eelkõige ettevõtte kui terviku tulemusi. Juhtimisarvestuse infosüsteemi peamiseks ülesandeks on genereerida infot ettevõtte sisekasutajate huvisid silmas pidades ning peegeldada peamiselt ettevõtte segmentide tulemusi.

Juhtimisarvestuse alastes kirjutistes tuuakse välja probleemid, mis tekkivad finantsarvestuse näitajate kasutamisel ettevõtte juhtimisprotsessis. Samas uurimistulemused tõestavad, et finantsarvestuse näitajad on juhtide poolt väga palju kasutatavad.

Viimastel aastakümnetel on toimunud muutused ärikeskkonnas ja -mudelites. Vähenenud on ettevõtte materiaalsete varade osatähtsus väärtusloomes. Oluliseks on muutunud tulemuste saavutamisel mittemateriaalsed tegurid nagu innovatsioon, paindlikkus, teenuste kvaliteet, koostöö ja teadmised.

Muutused ärikeskkonnas nõuavad ka arvestussüsteemi muutumist. Finantsarvestus ja ettevõtte segmendarvestus on suunatud põhiliselt ettevõttes toimuvatele protsessidele ja materiaalsele varadele ega käsitle sageli uue keskkonna olulisi äriaspekte. Selleks, et suunata plaanide elluviimist ning hinnata lähemate perioodide edukust, vajatakse üha

rohkem lisaks finantsarvestuse andmetele ja ettevõttes toimuvaid protsesse kajastavatele juhtimisarvestuse andmetele ka andmeid ettevõttega seotud protsesside kohta ümbritsevast keskkonnast.

Üha rohkem tõuseb päevakorraale ettevõtte klientide, turgude ja konkurentidega seotud andmete kogumine ja nende analüüsimine. Samuti muutub aina olulisemaks arvestussüsteemide integreerimine ettevõtteväliste osapooltega. Seetõttu kuulub paljudes ettevõtetes juhtimisarvestuse infosüsteemi aina rohkem ka ettevõttevälist infot. Lisaks rahalistele näitajatele lülitatakse sellesse süsteemi ka mitterahalisi näitajaid, sealhulgas lisaks kvantitatiivsetele näitajatele ka kvalitatiivseid näitajaid. Eesmärk on sellises integreeritud süsteemis leiduvaid andmeid koos analüüsida ning genereerida seeläbi tänapäeva ärikeskkonnas juhtidele vajalikku infot.

Tänapäeva infotehnoloogiat kasutades on mõeldav suuremahuliste andmehulkade hankimine läbi infosüsteemide omavahelise integreerimise. Mida rohkem kogutakse infot, seda paremal üldistuse tasemel peab seda pakkuma infotarbijatele, et nendeni jõudev info maht ei ületaks kriitilist vastuvõtuvõime piiri. Info kasutamine äriprotsessis eeldab ettevõttes olemasoleva info igakülgset ja komplekset analüüsi. Vastasel juhul muutuvad kogutud andmed ja edastatud info kasutuks. Ettevõtte juhi seisukohast tekib aga küsimus, kas ja millise info hankimine ning kasutamine on otstarbekas ja oluline ettevõtte edukaks juhtimiseks. Eeldusel, et ettevõtte juhid on ratsionaalselt käituvad, kasulikkust maksimeerivad isikud, püüavad nad kasutada info hankimisel ja kasutamisel kõige ökonoomsemaid meetodeid.

Käesoleva töö eesmärgiks on Eesti ettevõtete juhtide arvestusinfo kasutamise ja nende poolt nõutavate täiendavate andmete vajaduse analüüsi tulemusena prognoosida Eesti ettevõtete juhtimisarvestuse lähiaja suundumusi.

Magistritöö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

1. Analüüsida finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ja mitterahaliste näitajate kasutamist ettevõtete juhtide poolt.
2. Analüüsida, kas ja milline on seos ettevõtte suuruse, edukuse ning finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ja mitterahaliste näitajate kasutamise vahel.

3. Analüüsida seoseid arvestussüsteemis täiendavate andmete vajaduse ning ettevõtte suuruse ja eduka arengu vahel.

Tööl on ka praktiline tähtsus. Arvestusteoreetikud peaksid saama parema ülevaate, kuidas ettevõtete juhid hindavad arvestusest saadavaid andmeid. Ettevõtete juhid peaksid saama aga lisainformatsiooni selle kohta, millised on seosed arvestussüsteemist saadava info kasutamise ja ettevõtte majandusnäitajate vahel.

Töö esimeses osas antakse ülevaade arvestusinformatsiooni rollist ettevõtte juhtimisprotsessis ning analüüsitakse finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ning mitterahaliste näitajate kasutamist ning nende näitajate kasutamisega kaasnevat probleeme. Juhtimise ja arvestusinfo seoste käsitlemisel on käesolevas töös tuginetud Üksvärav (2004); Lucey (1992); Alver, Reinberg (1999); Kaplan, Norton (2001); Speckbacher *et al.* (2003); Mendoza, Bescos (2001); Ittner, Larcker (2003) jt töödele.

Töö teine osa sisaldab Eesti ettevõtete juhtide arvestusnäitajate kasutamise analüüsi. Analüüsitakse finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ja mitterahaliste näitajate kasutamist. Kõikide probleemide puhul lähenetakse kahest aspektist. Esiteks, kui suur osa vastajatest peab oluliseks ühe või teise näitaja jälgimist ning teiseks, millise perioodilisusega peetakse oluliseks nende näitajate jälgimist. Seejärel uuritakse seoseid arvestusnäitajate kasutamise ning ettevõtte suuruse ja edukuse vahel. Jällegi on vaatluse all mõlemad aspektid – nii see, millist näitajat peetakse oluliseks kui ka näitaja kasutamise perioodilisus. Selle osa lõpus analüüsitakse arvestussüsteemiga rahulolu ja puuduoleva info ning ettevõtte edukuse ja suuruse vahelisi seoseid.

Varasematest töödest, milles on uuritud arvestusnäitajate kasutamist ettevõtte juhtide poolt, on käesolevas uurimuses kasutatud Ramos (2000); Dudgal (1998); Haldma, Lääts (2002); Speckbacher *et al.* (2003); Ittner, Larcker (2003); Mendoza, Bescos (2001) jt töid.

Töös kasutatud uurimustes käsitletakse bilansi ja kasumiaruande kasutamist, käesolevas töös analüüsitakse ka kasumiaruande- ja bilansikirjete kasutamist ettevõtte juhtide poolt. Varasemates töödes on ettevõtte suuruse näitajaks võetud ettevõtte töötajate arv ning

majandusnäitajatest vaadeldakse müügikäibe, kasumi suurust ja kasvu ning varade ja kapitali tootlikkus. Käesolevas töös uuritakse ettevõtte suuruse (töötajate arv) ning edukuse (kasumi olemasolu, kasumi, müügikäibe ja bilansimahu kasv) seoseid arvestusnäitajate kasutamise kohta. Varasemates uurimustes käsitletakse ettevõtte funktsionaalsete üksuste juhtide ja tippjuhtide rahulolu juhtimisarvestusest saadava informatsiooniga. Käesolev töö keskendub ainult ettevõtte tippjuhi infovajadusele.

Käesoleva töö empiirilise osa andmed on saadud 2002.a. sügisel korraldatud küsitluse tulemusel. Küsitluses osales 72 Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtte juhti. Uurimuse küsimustik sisaldas nii avatud kui ka kinniseid küsimusi ning hõlmas järgmisi valdkondi:

- Ettevõtte näitajad - töötajate arv, jagunemine allüksusteks ning kasumi, müügikäibe ja bilansimahu suurus ja muutumine.
- Ettevõttes kogutavad ja juhtimisel oluliseks peetavad finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahalised ja mitterahalised näitajad ning nende näitajate jälgimise perioodilisus.
- Puuduolevate arvestusnäitajate identifitseerimine.

Andmete analüüsil on uurimuses kasutatud tüpoloogilist, analüütilist ning kombineeritud rühmitamist. Statistilisel analüüsil on kasutatud ühe- ja kahemõtmelist analüüsi ning sagedusanalüüsi. Saadud uurimisandmed on esitatud struktuurisuhtarvudena ning leitud keskmisi näitajaid. Andmed on esitatud tabelite ja arvjoonistena. Andmete töötlemisel on kasutatud tabelarvutusprogrammi *Excel*.

# 1. ARVESTUSINFORMATSIOONI KASUTAMINE JUHTIMISPROTSESSIS

## 1.1. Arvestusinformatsiooni roll ettevõtte juhtimisprotsessis

Ettevõtetes teevad inimesed erinevaid töid ning sooritavad mitmesuguseid tegevusi. Vajadus kooskõlastada ja korraldada lõpptulemuse saamiseks täideviiva iseloomuga töid ja toiminguid kutsub esile juhtimisliku iseloomuga tegevuse. Juhtimine tekib seal, kus inimeste vahel esineb tööjaotus ning sellelt pinnalt võrsunud võimu- ja alluvussuhted. Juhtimise abil pannakse organisatsioon terviklikult ja sihikindlalt liikuma ning korraldatakse ja jälgitakse tema suundumist. Ettevõtte juhtimine lähtub inimestest ja on suunatud inimestele, st juhtimise subjekt ja objekt on inimene. Juhtimine on tulemuste saavutamine teiste inimeste kaasabil (Üksvärv 2004: 24-25).

Juhtimise põhitegevused on **planeerimine, organiseerimine ja kontrollimine**. Nendest organiseerimine ja kontrollimine on seotud põhiliselt oleviku ja lähiminevikuga ning suunatud peamiselt ettevõtte sisemistele protsessidele. **Planeerimine** on seotud põhiliselt tuleviku ja väliskeskkonnaga. Planeerimise eesmärgiks on tulevikus kas mõjutada väliskeskkonda või kohaneda sellega ning kasutada ära väliskeskkonnast tulenevad võimalused. Planeerimise esmaülesandeks on hõlbustada juhil ja ka organisatsioonil eesmärke saavutada. Planeerimise kaasabil toimub väliskeskkonna ja ettevõtte sisekeskkonna sidumine läbi strateegia.

Strateegilised plaanid hõlmavad kogu ettevõtte, panevad paika üldeesmärgid ning püüavad kindlaks määrata nende seisundi keskkonna suhtes. Strateegilised plaanid katavad pika ajavahemiku, tavaliselt kolm, viis või enam aastat. Kuna tegemist on pikaajalise ette ennustamisega, siis strateegilistes plaanides üksikasjadesse ei süveneta. Strateegiliste plaanide koostamisel vajab ettevõtte juht eelkõige ettevõtet kui tervikut peegeldavaid näitajaid. Kuna strateegiline plaan tehakse pika aja peale, siis ka

kasutatavad näitajad hõlmavad tavaliselt pikemat perioodi. Sageli kasutatakse aastase perioodi näitajaid.

Planeerimisel on väga oluline omada ka väliskeskkonda puudutavaid näitajaid, sest strateegilise plaaniga seotakse ettevõtte väliskeskkonna oodatavad suundumised ettevõtte sisekeskkonna võimalustega. Sisekeskkonna ja väliskeskkonna koosmõju analüüsimiseks on vajalik integreerida ühtsesse infosüsteemi mõlemat keskkonda peegeldavad ja neid mõjutavad andmed. Oluline on omada informatsiooni nii turgude, kliendieelistuste, kui ka vajalike ja võimalike ressursside kohta.

Muutuvast keskkonnast tulenenud nõuete peegeldamiseks on praktikas levinud strateegiliste plaanide aeg-ajalt üle vaatamine. See võib toimuda kindlate ajavahemike järel, tavaliselt üks kord aastas. Seega on strateegiliste plaanidega tegelemine ettevõttes tavaliselt kord aastas aset leidev protsess. Siis toimub nii tehtud plaanide hindamine kui vajadusel uute plaanide tegemine.

Strateegiliste plaanide alusel koostatakse taktikalised plaanid. Taktikalised plaanid hõlmavad üldiselt lühemaid ajavahemikke – need hõlmavad kuni aastast perioodi. Kuna planeeritav periood on lühem, siis ka andmed mida kasutatakse selliste plaanide koostamiseks, peegeldavad lühemat perioodi. Nende plaanide koostamise ja plaanide täitmise jälgimisega tegeletakse sagedamini kui strateegiliste plaanidega. Aastaplaan on tavaliselt jaotatud kvartali- ja/või kuuplaanideks ning vastava tihedusega jälgitakse ka tavaliselt plaani täitmist peegeldavaid näitajaid. Taktikaliste plaanide koostamiseks vajatakse ka üksikasjalikumaid andmeid. Lisaks ettevõtte kui terviku andmetele muutuvad siin oluliseks ka ettevõtte segmentide tulemusnäitajad. Lühiajaliste plaanide koostamisel ja jälgimisel vajatakse ettevõttevälist keskkonda puudutavaid näitajaid vähem kui strateegiliste plaanide koostamisel ja täitmise jälgimisel.

**Organiseerimine** on tegevus, mille käigus täitmisele kuuluvad tööd jaotatakse üksikisikute vahel. Organiseerimise käigus moodustatakse ettevõttes allüksused. Allüksus on organisatsiooni siseehituse osa, mis hõlmab mitu üksteisega seotud või üksteisest sõltuvat ametikohta (Üksvärav 2004:97). Organiseerimine kehtestab juhitavas valdkonnas ressursside kasutamise kindla korra (*ibid.*:81).

Organiseerimisel vajab ettevõtte juht detailseid, tavaliselt lühiperioodi kajastavaid näitajaid allüksuste tegevustulemuste või nende planeeritavate näitajate kohta. Organiseerimisega eelpool toodud mõistes puutub ettevõtte juht tavaliselt kokku suhteliselt harva, siis kui on tegemist uue organisatsiooni loomise või olemasoleva täiustamisega. Seega on organiseerimistegevuseks kasutatavaid näitajaid vaja vastavalt vajadusele, kindlat perioodilisust siin tavaliselt välja tuua ei saa.

**Kontrollimine** on tegevus, mille abil selgitatakse tehtava vastavus planeeritule või kindlaksmääratule. Kontrollimisel on kaks põhieesmärki – tulemuste kindlakstegemine ja muutuste vajaduse põhjendamine. Kiired muutused keskkonnas, tehnoloogias, tarbijate eelistustes ja mujal nõuavad ettevõttele oma strateegiliste ja taktikaliste plaanide pidevat hindamist ja ümberhindamist. Kontrollimine aitab neid muutusi ära tabada ning juhil oma tegevuses peegeldada. (Üksvärv 2004:310-314) Kontrollimine on planeerimise vastaspool, st kontroll peab kaasa aitama, et see mis on planeeritud, tõepoolest ka toimib. Kontrollimise objekt on inimese tegevus, mingi tegevusvaldkond, toodete omadused, teenuste tase või midagi muud.

Kontrollimise teostamiseks vajab ettevõtte juht mitmesuguseid allüksuse tegevustulemusi peegeldavaid näitajaid. Näitajad, mille kaudu hinnatakse allüksuse või üksikisiku tegevustulemusi peaksid olema mõjutatavad allüksuse poolt, objektiivselt ja suhteliselt lihtsalt mõõdetavad, arusaadavad ning peegeldama hästi allüksuselt oodatavat tulemust. Seega kontrollimise teostamiseks vajab ettevõtte juht mitmesugust informatsiooni ettevõtte segmentide kohta. Tavaliselt on kontrollimise kord ja periood kokku lepitud, kuid mõnikord vajab juht andmeid ka kokkulepitud perioodide vahelisel ajal või vajab täiendavaid andmeid lisaks eelnevalt kokkulepitud aruannetele.

**Otsustamine** on tegevus, mis on vajalik nii planeerimisel, organiseerimisel kui ka kontrollimisel. Otsused põhinevad tavaliselt tõsiasjade ja arvamuste kogumil. **Tõsiasjad** on tegelikele oludele vastavad ning neid hästi iseloomustavad sündmused, olukorrad, andmed, näitajad ja muu taoline. Tõsiasjad peegeldavad tegelikkust moonutamata ja on võrreldes põhjendamata, suvaliste arvamustega otsustamisel kõige kindlamaks aluseks. Tõsiasjad, mida on kogutud, töödeldud ja interpreteeritud lähtudes kasutaja vajadustest, moodustavad **informatsiooni** (Üksvärv 2004:259).

**Ettevõtte juhtimise infosüsteem** on ulatuslik süsteem, mis hõlmab kogu ettevõttesse sisenevat infot ning korraldab info sellisesse vormi, et juhtidel oleks seda mugav oma igapäevatoos rakendada (Alver, Reinberg 1999: 9). Juhtimise infosüsteem annab kõikidele organisatsiooni tasandi juhtidele võimaluse koguda, analüüsida ja summerida mitmesugust laadi informatsiooni, mida nad vajavad efektiivseks tegutsemiseks. Juhtimise infosüsteem toetab tippjuhtkonda strateegiate formuleerimisel ja poliitikate kujundamisel; aitab keskastme juhte täide viia pikaajalisi plaane – kasutada infot selliselt, et paranevad töötajate tulemusnäitajad, toodete kvaliteet ja klienditeenindus; annab esmatasandi juhtidele juurdepääsu operatiivsetele näitajatele.

Arvatakse, et juhtidel on hea ülevaade ja piisav informeeritus juhitavast ettevõttest ja ärikeskkonnast. Kuid viimaste aastakümnete uurimustulemused kinnitavad, et juhtidel on sageli moonutatud pilt oma ettevõttest ja seda ümbritsevast keskkonnast (Mezias, Starbuck 2003: 16). Ettevõtete juhid baseeruvad oma analüüsidel formaalsetel ettevõtte (finants-) aruannetel, (mida nad sageli ei mõista); isiklikel kogemustel; juttudel, mida kuulevad; ülemuste arvamustel ja teistel väga mitmekesistel allikatel (*ibid.*: 16). Otsustamisel tugineb ettevõtte juhtkond suurele hulgal informatsioonile, millest osa kogutakse eesmärgistatult ning osa moodustab lihtsalt informatsioonilise keskkonna. (Haldma *et al.* 2003; Mendoza, Bescos 2001)

Ajalisest aspektist tuleb arvestada asjaoluga, et peaaegu kõik majandusotsused võetakse vastu ajahädas, st majanduspraktikas eraldatakse otsuse vastuvõtmiseks vähem aega kui oleks tarvis probleemsituatsiooni kohta käivate teadmiste ja informatsiooni kasutamiseks otsuse ettevalmistamise kõige ökonoomsemal režiimil. (Reiljan, Kasemets 2001:53) See tingib, et juhid arendavad oma strateegia, kuidas infot koguda. Kasutatakse vaatlusi, isiklike kontakte jne. Osa juhtimisotsuste tegemiseks vajalikust informatsioonist pärineb arvestusest, kuid mitteformaalsed kanalid on sageli efektiivsem ja kiirem informatsiooni hankimise viis (Bruns, McKinnon 1992a, 1992b, 1993, viidatud Mendoza, Bescos 2001).

Kas juhtide vähene informeeritus võib halvasti mõjuda ettevõtte majandustulemustele. Uurimistulemused kinnitavad, et mitte alati. Uurimustes tuuakse esile, et viis, kuidas tippjuhid interpreteerivad ärikeskkonda, on suurema mõjuga ettevõtte tulemustele kui

see, kui palju nad omavad infot ümbritsevast ärikeskkonnast. (Sutcliffe, Weber 2003: 75)

Otsustajaks on inimene, mistõttu otsustuskäiku lisanduvad tema isikupärased jooned nagu arusaamad, hoiakud, eelistused jms. Mida otsustamisel eriti silmas peetakse, see moodustab otsustaja otsustamisaluse. Tavapärased otsustamisalused erinevad suuresti sisult ja laadilt. Tavapärased otsustamisalused on tõsiasjad, kogemused, ametiseisund ja sisekaemus (intuitsioon). Otsus ei pruugi niivõrd sõltuda probleemide, tõsiasjade ja lahenduste arvestusest, kuivõrd otsustaja suhtumisest, veendumusest ja hoiakust neisse. (Üksvärv 2004: 246)

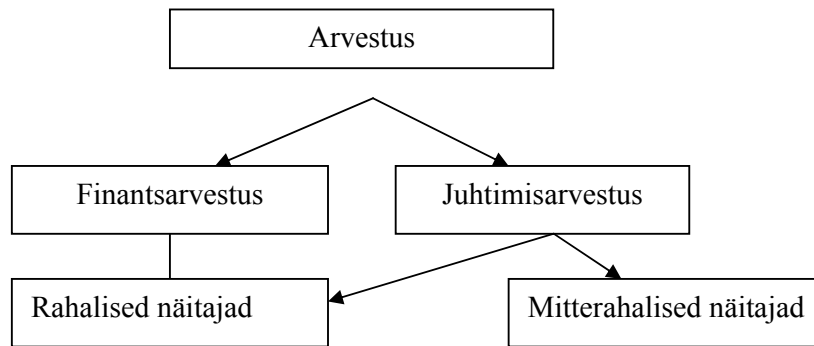
**Arvestuse infosüsteem** on ettevõttes kõige suurem formaalse infosüsteemi alam-süsteem (Gelinas *et al.* 1990). Arvestuse infosüsteem on inim- ja kapitaliressurssidest koosnev kogum (Cushing, Romey 1990). Arvestuse infosüsteem koosneb rakendatavast infotehnoloogiast (riist- ja tarkvara), kogutavatest andmetest, andmete töötlemise protseduuridest ning inimestest, kes koguvad ja kasutavad neid andmeid.

Arvestuse infosüsteem sisaldab peamiselt finantsandmeid. Seetõttu on suur osa juhtidele antavast info hulgast finantsandmetel baseeruv. Finantsandmetel baseeruv info on üldjuhul minevikku fokuseeritud. Juhtide põhiline ülesanne on aga tegeleda tulevikuga, suunata ettevõtet kokkulepitud eesmärkide suunas ning nad teevad otsustusi tuleviku tarvis. Seega püütakse sageli arvestussüsteemist saada finantsinfo baasil (st mineviku põhjal), anda soovitusi tulevikus toimimiseks. (Mendoza, Bescos 2001)

Ettevõtte juhile peab olema kättesaadav kogu talle vajalik arvestusalane info. (Cushing, Romey 1990). Mõnikord ettevõtte infosüsteem ei võimalda juhtide juurdepääsu neile vajalikele arvestusandmetele. Siin võib olla mitmeid põhjusi, nagu näiteks:

- tehnilised põhjused – kõik vajalik arvestusinfo ei ole selles infosüsteemis, millele on juhil juurdepääs, kättesaadav;
- subjektiivsed põhjused – osa infost, mis oleks juhile oluline, hoitakse teadlikult kellegi konkreetse isiku käsutuses, et see isik saaks ennast tunda vajalikuna;
- organisatsioonist lähtuvad põhjused – ettevõttes ei ole välja selgitatud, millist arvestusinfot kellele ja millal on vaja jne.

Arvestuse infosüsteem jaotatakse tinglikult **finantsarvestuse** infosüsteemiks ja **juhtimisarvestuse** infosüsteemiks (joonis 1). Finantsarvestuse infosüsteem on arvestuse infosüsteemi see osa, mille eesmärgiks on koguda ettevõtte majandustehingute andmestik reeglite järgi, mis võimaldaks majandusaasta lõpus koostada raamatupidamisregulatsioonidele vastav raamatupidamise aastaaruanne. Finantsarvestuse reeglistik on paika pandud arvestades eelkõige ettevõtteväliste infotarbijate huvisid. Juhtimisarvestuse infosüsteemi peamine eesmärk on ettevõtte juhtide varustamine neile vajalike aruannetega.



**Joonis 1.** Arvestusnäitajate jagunemine (autori koostatud).

Vastavalt EV Raamatupidamise seadusele (RPS § 14, lg 1), on kehtestatud kõikidele ettevõtetele kohustus koguda majandustehingute andmed vastavalt raamatupidamise reeglitele ning koostada ja esitada peale majandusaasta lõppu raamatupidamise aastaaruanne. Raamatupidamise aastaaruanne peab vastavalt olulisuse printsiibile kajastama kogu olulise info. Oluline on selline aruandefo, mille avaldamata jätmine võib mõjutada aruande kasutajate poolt aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid (RPS § 16). Raamatupidamise aastaaruande koostamise ja selleks andmete kogumise reeglid on paika pandud eelkõige ettevõtteväliste infotarbijate huvidest lähtuvalt. Seadusega ettenähtud aastaaruandeid kasutatakse aga mitte ainult aktsionäride ja teiste väljaspool ettevõtet asuvate kasutajate poolt, vaid ka ettevõtte juhtide poolt. Mõned autorid paigutavad juhid üheks olulisemateks finantsarvestuse näitajate kasutajateks (Gabas 1996, Ramos 2000).

Ettevõttes on sageli loodud lisaks finantsarvestuse infosüsteemile ka juhtimisarvestuse infosüsteem, mille peamine ülesanne ongi genereerida infot just ettevõtte sisekasutajate

huvisid ja vajadusi silmas pidades. Ettevõttesisest kuluarvestust vaadeldakse kui finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse ühisosa, sest finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestuse infot finantsaruannete koostamisel. Juhtimisarvestus ammutab kuluarvestusest infot nii otsuste langetamise kui ka juhtimise selliste osategevuste nagu eelarvestamine, tegevuse hindamine ja reguleerimine (*controlling*) tarvis. (Alver, Reinberg 1999: 13-14)

Juhtimisarvestus on teinud viimastel aastakümnetel läbi olulise arengu. Traditsiooniline (industriaalajastust pärinev) juhtimisarvestus keskendub eelkõige ettevõttesisesele kuluarvestusele ja analüüsile, mida vajatakse tootmise (põhitegevuse) juhtimise ja kontrolli otstarbel, kuid mille näitajaid kasutatakse ka planeerimisel ja otsustamisel. Tänapäeval rõhutatakse juhtimisarvestuse põhieesmärgina juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku info tagamist, kus olulist rolli mängivad lisaks rahalistele näitajatele aina rohkem mitterahalised (mittefinants-) näitajad. Suurbritannia juhtimisarvestuse spetsialiste ühendav organisatsioon CIMA on defineerinud juhtimisarvestust kui juhtimise lahutamatu koostisosa, mis tegeleb info identifitseerimise, esitamise ja interpreteerimisega strateegiate formuleerimiseks, tegevuse planeerimiseks ja reguleerimiseks ning otsuste langetamiseks (Lucey 1992: 1).

Erinevates riikides on siiski juhtimisarvestuse areng olnud erinev. Nii nagu kogu arvestuses, nii ka juhtimisarvestuses on täheldatavad kaks suunda. Esiteks nn kontinentaal-euroopa suund, kus juhtimisarvestuse spetsialistid tegelevad peamiselt ettevõttesisese kuluarvestusega ning juhtimisarvestuse põhilisi arenguid nähakse eelkõige kuluarvestuse uute meetodite kasutuselevõtus. Mitterahaliste ja ettevõtte väliskeskkonda peegeldavate näitajate integreerimine ühtsesse arvestuse infosüsteemi ei ole nendes riikide ettevõtete arvestuses olulisel kohal. Uurimistulemused näitavad, et saksa keelt kõnelevates riikides kasutab ettevõttesiseses aruandlussüsteemis 26% ettevõtetest mitterahalisi näitajaid. (Speckbacher *et al.* 2003: 381). Lisaks saksakeelsetele riikidele kuuluvad siia näiteks veel Belgia, Rootsi, Itaalia (Scherrer 2000, Bruggeman *et al.* 2000, Ask *et al.* 2000, Barbato *et al.* 2000).

Teine suund on nn anglo-ameerika suund, kus rõhutatakse juhtimisarvestuse laiemat tähendust, st ettevõtte juhtide varustamist neile vajaliku informatsiooniga, sealhulgas kogu ettevõtte infosüsteemist saadava integreeritud ja analüüsitud informatsiooniga. (Ittner, Larcker 1998, Kaplan, Norton 1992, 2001a, Lebas 2000, Bihmani 2000) Selle

suuna esindajad rõhutavad mitterahaliste näitajate ning ka kvalitatiivsete näitajate kasutamise vajalikkust. Uurimistulemused näitavad, et ca 50% suurtest USA firmadest kasutavad mitterahalisi näitajaid mõõdikute süsteemis (Marr 2001: 30, Williams 2001) Suurbritannia ettevõtetest 57% (*Balanced Scorecard* .... 2001, Bihmani 2000: 230). Nendes riikides leitakse, et niivõrd ei ole tegemist arvestusega selle traditsioonilises tähenduses, kuivõrd informatsiooni analüüsimise ja edastamise teenuse osutamiseiga juhtidele. Lisaks Ameerikale ja Suurbritanniale võib siia lugeda näiteks ka Prantsusmaa.

Eesti ettevõtetes baseerus ettevõtte sisemine arvestus- ja aruandlussüsteem veel 90ndate lõpus suuresti finantsarvestuse reeglitel ja aruannetel (Haldma, Lääts 2002: 391), kuid samas täheldati selle arvestusharu kiiret arengut ning paljud ettevõtted viisid sisse arvestuse, eelkõige kuluarvestuse süsteemi sisse muudatusi (*ibid.*: 387). Seega Eesti ettevõtetes täheldati ettevõttesisese kuluarvestuse kiiret arengut 90ndate lõpul.

Tavaliselt on finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse infosüsteem ettevõttes integreeritud, nii et vahe tegemine ettevõttes, kust algab üks süsteem ja lõpeb teine, on sageli võimatu. Tulenevalt juhtide vastutusest ja ülesannetest, kasutavad juhid seega mõlemaid, nii finantsarvestuse kui juhtimisarvestuse andmeid ja aruandeid.

Nagu jooniselt 1 näha, võib kogu arvestuse infosüsteemis leiduvad näitajad jagada kaheks – rahalised ja mitterahalised näitajad. Nii rahalised kui ka mitterahalised näitajad võivad baseeruda nii juhtimisarvestusel kui ka finantsarvestusel. Finantsarvestuses kajastatakse peamiselt need andmed, mida saab väljendada rahas. Juhtimisarvestuses kasutatakse aga nii rahalisi kui ka mitterahalisi näitajaid. Käesolevas uurimistöös on käsitletud nii finantsarvestuse kui ka juhtimisarvestuse näitajate kasutamist ning nii rahaliste kui ka mitterahaliste näitajate kasutamist ettevõtete juhtide poolt.

Kieso ja Weygandi poolt on toodud arvestuse määratluses on öeldud, et arvestus on teenindustegevus. Arvestuse funktsioon on anda majandusüksuse kohta kvantitatiivset ning peamiselt finantsilist informatsiooni, mis on kasutatav majanduslike otsuste tegemisel ja võimaldab kasutajal teha kindla valiku alternatiivsetest tegevussuundadest. (Kieso, Weygandt 1997: 2) Selle määratluse kohaselt võivad olla arvestuse andmeteks ka mittefinantsandmed, kuid rõhutatakse kvantitatiivsete andmete kasutamist. Tänapäeval tuuakse aina rohkem esile vajadus lülitada ühtsesse arvestuse infosüsteemi

ka kvalitatiivsed andmed (Ittner, Larcker 1997, Gordon, Steven 1999; Hoque, James 2000; Kaplan, Norton 2001b).

Tänapäeva arvestuse infosüsteemi ülesehitamisel ei saa piirduda ainult rahaliste ja kvantitatiivsete andmetega, sest mõned ettevõttesised kliendid (näiteks turundusosakond ja personaliosakond) vajavad tegevustulemuste analüüsiks lisaks kvantitatiivsetele andmetele ka kvalitatiivseid andmeid. Viimane lähenemine on küll vähem levinud, sest ettevõtetes turundustegevus ja töötajate rolli tähtsustamine on ärikeskkonnas suhteliselt uus suund. Eeldusel, et arvestussektor ettevõttes on teenindusüksus, kes kogub kokku andmed ning edastab analüüsitud andmed infotarbijale, peaks olema kõik ettevõtte valdkonnad kaetud neile vajaliku infoga.

Tänapäeva arvestussüsteem peaks toetama lisaks tootmisosakonnale ka turundusosakonna ja personaliosakonna tööd ning andma ettevõtte tippjuhtkonnale ettevõtte tegevustulemustest igakülgset, integreeritud infot. (Balcom *et al.* 1997, Ittner, Larcker 2003; Groot 2000) Arvestus ei ole ettevõttes enam suhteliselt eraldiseisev üksus, vaid on muutunud ja muutub üha rohkem teenindusosakonnaks, kelle klientideks on eelkõige kõik ettevõttes töötavad juhid, lisaks veel ka äripartnerid. Ameerikas tehtud uurimuste tulemusel on leitud, et isegi arvestusspetsialistide töökoht ettevõttes on liikunud arvestusosakonnast ettevõtte sellesse osakonda, mida teenindatakse (Russell 1999).

Juhtimisobjektide suuruse ja juhitavate protsesside keerukuse kasvades suureneb väga kiiresti alginfo maht, mis on tarvis fikseerida nende seisundi ja arengu adekvaatseks peegeldamiseks. On avaldatud arvamust, et tootmise mahu kasvuga aritmeetilises progressioonis kaasneb info mahu kasv geomeetrilises progressioonis. Juhtimisinfo maht peab aga suurenema alginfo mahust palju aeglasemalt. Info mahule esitab üsna ranged piirid juhi võime (töövõime) info vastuvõtmisel ja kasutamisel. Juhtimisinfo hulk ei tohi ületada juhi võimalusi seda kasutada, vastasel korral juhtimise kvaliteet ja juhtimiseks tehtud kulutuste efektiivsus langeb. (Reiljan, Kasemets 2001; Üksvärav 2004)

Uurimistulemused on näidanud, et kui otsustajatele on antud väga palju informatsiooni üheskoos, siis info juhtimise protsess muutub aeglaseks ja kaotab fookuse. Juhtidel

tekkib raskusi nendele suunatud informatsiooni selekteerimisega ning sealt olulise info kätte saamisega (Lewis 1993; Stocks, Harrell 1995). Juhtimisotsuste informatsiooniga varustamise parandamiseks jääb üle vaid üks võimalus – parandada juhtimisinfo kvaliteeti selle mahtu oluliselt suurendamata. Mida keerulisema protsessiga on tegemist, seda kõrgema abstraktsioonitasemega infot tuleb juhtimisel kasutada (Reiljan, Kasemets 2001: 26, 27).

Empiirilised uuringud on tõestanud, et suur osa juhtimisinfosüsteemide kokkuvõtte põhjustest ei seisne mitte tehnilistes puudustes, vaid on seletatav kasutaja puuduliku arusaamisega süsteemi funktsioneerimisest, mis tuleneb aga omakorda süsteemi ebasobivusest kasutajale. Infosüsteem võib olla väga heal tehnilisel tasemel üles ehitatud ja selles võib sisalduda väga palju andmeid. Kui aga need, kellele info määratud on, neid üles ei leia, neid interpreteerida ja kasutada ei oska või neid andmeid ei vaja, siis on kogu süsteem mõttetu ja tavaliselt siis ka ajapikku laguneb. Juhid on pidevalt hädas suure info hulgaga, mis on ebasobivalt esitatud ja ei ole piisavalt arusaadav. (Hofstetter 1993, Lewis 1993)

Juhtimisprotsessis vajavad ettevõtte juhid mitmesugust infot. Neile kättesaadav info peaks kajastama nii ettevõttes toimuvaid protsesse ja nende protsesside ettevõttes avalduvaid tulemusi kui ka ettevõtte sisemiste protsesside väliskeskkonnas avalduvaid tulemusi. Kuna tänapäeva kiiresti muutuv ärikeskkonnas on kujunenud oluliseks strateegiline juhtimine ja planeerimine, siis muutub tähtsamaks ka informatsioon väliskeskkonnas toimuvate muudatuste ja protsesside kohta. Seetõttu on oluline uurida, kuidas juhtide arvestusinfo kasutamine ja ettevõtte arvestuse infosüsteem on kohanenud viimasel ajal ärikeskkonnas toimunud muutustega.

## **1.2 Finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamine juhtimisprotsessis**

Töö käesolevas osas analüüsitakse varem tehtud uurimistöödele tuginedes finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse rahaliste näitajate olulisust ettevõtte juhtimisprotsessis. Käesolevas osas on kasutatud selliste autorite nagu Ramos (2000); Dudgal (1998); Haldma, Lääts (2002); Mendoza, Bescos (2001) jt uurimistöid.

Ramos (2000) ja Dudgal (1998) töödes on uuritud Hispaania erineva suurusega tootmisettevõtete juhtide hinnangut finantsarvestuse näitajate ja aastaaruande ning juhtimisarvestuse kuluaruannete kasutamise olulisusele. Nendes töödes käsitletakse eraldi bilansi ja kasumiaruande kasutamist ja analüüsitakse rahulolu aastaaruande formaadiga, kuid ei analüüsita nende aruannete erinevate näitajate kasutamist. Nendes töödes on uuritud ettevõtte suuruse ja arvestussüsteemist saadava infoga rahulolu seoseid.

Haldma ja Lääts (Haldma, Lääts 2002) on uurinud ettevõtte sisemise arvestuse arengut Eesti suuremates tootmisettevõtetes. Nende uurimus käsitleb peamiselt ettevõtte segmentide arvestuse rahaliste näitajate kasutamist. Nende töös ei käsitleta mitterahaliste näitajate kasutamist ning näitajate olulisust juhtimisprotsessis.

Mendoza, Bescos (2001) uurimuses, mis viidi läbi Prantsusmaal, käsitletakse ettevõtte funktsionaalsete üksuste juhtide ja tippjuhtide rahulolu juhtimisarvestusest saadava informatsiooniga. Vaatluse all on nii rahalised kui mitterahalised näitajad.

Ramose poolt Hispaania 54s ettevõttes läbi viidud uurimuse tulemused kinnitavad, et enamus juhte hindab raamatupidamise aastaaruande näitajaid juhtimise seisukohast väga vajalikuks. Selle uurimuse andmete alusel pidas aastaaruannet juhtimise seisukohalt vajalikuks ligi 83% vastanutest (Ramos 2000). Teise Hispaanias tehtud uurimuse tulemusena leiti, et aastaaruannet pidas oluliseks 78,5% vastajatest (Gabas 1996). Sarnastele tulemustele on jõudnud ka varem Suurbritannias läbi viidud uuringu tulemustel Carsberg, (Carsberg *et al.* 1985;) ning ka Broto ja Barker( Broto 1995; Barker, Noonan 1996, viidatud Ramos 2000: 13).

Aastaaruande näitajate kasutamisel ettevõttesisese juhtimisvahendina võiks eeldada, et rahulolematust on selle aastase perioodiga. Ramose uurimus seda aga ei kinnita. Ramos toob välja, et juhid peavad oluliseks infoallikaks finantsarvestuse aruandeid ning on rahul ka selle aastase esitamise perioodiga, sest ettevõtete sees kasutatakse aastaaruandele sarnaseid näitajaid, kuid kalendrikuu perioodiga. (Ramos 2000: 15). Seega ettevõtetes kasutatakse ära kohustusliku finantsaruandluse jaoks toimivat infosüsteemi, mida jälgitakse tihedamini, tavaliselt kord kuus.

Samas uurimuses võrdleb Ramos ka kasumiaruande ja bilansi kasutamist juhtide poolt, ning saab tulemuse, et juhid hindavad kasumiaruannet juhtimisprotsessis kõrgemalt kui bilanssi. Väga vajalikuks peab vastavalt kasumiaruannet 87% ja bilanssi 81% vastanutest (*ibid.*: 7). Kasumiaruande kõrge kasutatavuse põhjustena võib välja tuua järgmised punktid (Merchant 1998: 457-458):

- kasumit saab mõõta ajalisel baasil (lühiajaliselt), suhteliselt täpselt ja objektiivselt;
- kasumiaruande näitajad on küllalt tihedalt seotud omanike rikkuse suurendamise näitajatega;
- kasum ja rentaablusnäitajad on kontrollitavad olulisel määral nende juhtide poolt, kelle tegevust hinnatakse;
- arusaadavad – igas äriõpetuse programmis on raamatupidamine ning seetõttu kõik teavad, kuidas andmed on saadud ja mida kajastavad ning kuidas neid saab mõjutada.

Ettevõtte suurus seab nõuded ettevõttesisesele infosüsteemile ja sealhulgas ka arvestuse infosüsteemile. Suuremad firmad on rohkem detsentraliseeritud organisatsioonistruktuuriga ja rohkem spetsialiseerunud funktsioonide ja protsessidega. Seeläbi nende koordineerimise ja kommunikeerimise probleemid on ka suuremad. Suuremates firmades on arvestuse ja kontrollisüsteemid spetsiifilisemad ja keerukamad (Speckbacher *et al.* 2003: 374, Ramos 2000, Libby, Waterhouse 1996). Samale tulemusele on jõudnud ka Dudgale (1998) uurides väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete arvestusnäitajate kasutamist juhtimisprotsessis. Ta leiab, et suured ettevõtted vajavad arvestusinfot rohkem kui väikesed ettevõtted, kuna infovajadus suureneb, kui ettevõtte on komplitseeritum ja ka suhted väliste ettevõtetega kasvavad.

Uuritud on seost ettevõtte suuruse ja rahulolu aastaaruande formaadist saadava info vahel. Leitud on, et ettevõtte suurusest sõltub rahulolu aastaaruande formaadiga, vastavalt väikeettevõtetest rahul 75%, keskmistest 65% ja suurtest 50%. (Ramos 2000: 17) Sama kinnitab ka teiste uurijate tulemus, kes leiavad, et finantsarvestuse aruanded on rohkem kasutusel väikestes ettevõtetes (Dudgale 1998, Broto 1995; Barker, Noonan 1996, viidatud Ramos 2000).

Kuna juhtimisarvestuse infosüsteem ja ettevõttesisesed aruanded on loodud just ettevõtte erinevate tasemete juhtide huvisid silmas pidades, siis võiks siit järeldada, et need aruanded on ka ettevõtetes kõrgelt hinnatud ja rohkesti kasutatavad. Ramos (2000:24) jõuab aga järeldusele, et seadusega ettenähtud finantsarvestuse aruanded on kõrgemalt hinnatud juhtide poolt kui spetsiaalselt juhtidele koostatud juhtimisarvestuse aruanded. Antud uurimuses on leitud, et kasumiaruannet peab vajalikuks 87% vastanutest, juhtimisarvestuse kuluaruandeid peab vajalikuks 81% vastanutest. Samas toob ta tulemuse, et mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks peetakse juhtimisarvestuse kuluaruandeid. Väikestes ettevõtetes peetakse juhtimisarvestuse kuluaruandeid oluliseks 40% vastajate poolt ja suurtes firmades 93% vastajate poolt. Seega võib siit teha hoopis järelduse, et finantsarvestuse aruandeid kasutavad mõlemad, nii suured kui väikesed ettevõtted. Suured ettevõtted kasutavad lisaks finantsarvestuse aruannetele ka juhtimisarvestuse aruandeid ning peavad ka juhtimisarvestuse aruandeid olulisteks.

Ka Eestis varem läbi viidud uurimused kinnitavad, et Eesti ettevõtetes on olulisel kohal just finantsarvestusel põhinevate andmete kasutamine ettevõtte juhtimisel (Haldma, Lääts 2002: 386, Haldma *et al.* 2003). Haldma ja Lääts põhjendavad seda asjaoluga, et plaanimajanduses ei olnud ettevõtetel vaja välja arendada juhtimisarvestuse süsteeme ning turumajanduse ajajärgul toimusid suured muutused finantsraamatupidamises, mistõttu ettevõtetes oli põhitähelepanu pööratud just viimasele. Teise olulise aspektina toovad nad välja, et nii ettevõtete juhid kui ka finantsspetsialistid ei oma juhtimisarvestuse osas piisavaid teadmisi ja kogemusi. Samas on täheldatud, et juhtimisarvestus ettevõtetes on viimasel aastatel oluliselt arenenud ning see on toimunud tänu tihenunud konkurentsikeskkonnale ning juhtide ja finantsspetsialistide koolitusprogrammidele (*ibid.*: 386-387). Ka Ramos toob finantsarvestus näitajate laialdasema kasutuse põhjuseks võrreldes juhtimisarvestuse näitajatega välja nii arvestusspetsialistide kui ettevõtte juhtide vähesed teadmised ja kogemused juhtimisarvestuse vallas (Ramos 2000:28).

Finantsarvestuse aruannete suure kasutatavuse põhjustena ettevõtte juhtimisprotsessis toob Merchant (1998: 301-302) välja rida põhjuseid:

- finantseesmärgid on tähtsad kasumile orienteeritud ettevõtetes;

- finantsnäitajad on kõikehaaravad ja summaarsed tegevusnäitajad;
- enamus finantsnäitajaid suhteliselt täpsed ja objektiivsed;
- finantstulemuste kaudu vastutusüksuse tulemuste hindamise moodus on mittepealetükkiv;
- suhteliselt odav, sest peab vähe andmeid koguma lisaks sellele, mida nii kui nii kogutakse finantsarvestuse tarvis.

Sellele loetelule võib lisada veel ühe põhjuse, mis on välja toodud Ramose poolt (2000: 28), mis ka autori arvates on väga oluline, nimelt harjumus. Finantsaruanded on traditsioonilised aruanded, mida on harjutud kasutama.

Kuigi finantsarvestuse näitajad on juhtide poolt kõrgelt hinnatud ja kasutatavad, juhitakse erialases kirjanduses tähelepanu nende näitajate ettevõttesise kasutamisega seotud probleemidele ja ohtudele (Merchant 1998; Johnson, Kaplan 1987; Haldma *el al.* 2003; Alver, Reinberg 1999; Mendoza, Bescos 2001). Üldistades nende autorite poolt välja toodud probleeme, võib need jagada kaheks: probleemid finantsaruande näitajate usaldusväärsusega ja nende küllaldasusega:

### **Info usaldusväärsusega seotud probleemid**

a) Varade tegelik väärtus ja bilansiline väärtus võivad olla erinevad.

Bilans ei peegelda varade tegelikku väärtust, sest hindamise aluseks on võetud soetusmaksumus. Materiaalse põhivara soetusmaksumuse mahaarvestamine on eneses-tmõistetav, kuid tema tegeliku väärtuse suurenemist üldiselt ignoreeritakse. Põhivara raamatupidamisarvestuse peamine eesmärk ei ole mitte vara tegeliku väärtuse kirjeldamine, vaid vara tootmisprotsessis kasutamise kajastamine: “Valitud amortisatsioonimeetod peab peegeldama vara kasutamisest tema kasuliku eluea jooksul saadavat majanduslikku kasu (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas). (IAS 16 p 41).” (Raamatupidamise...: 139) “Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja –määrade valikul eesmärgiks mitte vara jääkväärtuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus” (*ibid.*: 139).

b) Bilansis ei ole kirjas kõik varad, mis osalevad tulude genereerimises.

Bilanss ei peegelda mitut olulist vara (nt inimressursse, lepingud). Paljud varad, millel tegelikult on rahaline väärtus olemas, pole bilansis kajastatud, kuna nende objektiivne hindamine on äärmiselt keeruline. Raamatupidamisarvestus ignoreerib mõningaid majanduslikke väärtusi ja väärtuste muutusi. Finantsaruanded on orienteeritud raamatupidamiskannetele, paljud muutused aga ei kajastu kannetes ja ei mõjuta finantsaruandeid. Finantsaruannetes kajastub ainult see info, mida saab mõõta rahas. Näiteks kasum ei kajasta riski ja riski muutust. Kui ettevõtte ei muuda tulevaste rahavoogude ajastatust või hulka, kuid muudab nad kindlamini laekuvaks, suurendab ettevõtte väärtust. See aga ei kajastu kasumis.

c) Finantsaruanded on “kujundatavad” ettevõtte juhtkonna poolt – bilansikirjete hindamine ja tulude-kulude ajastamine.

Arvestusspetsialistid ja firma juhtkond on teatud määral vabad valima alternatiivseid võimalusi sündmuste kirjendamiseks kontodel. Mitmed raamatupidamise aruannetes kajastatavad finantsnäitajad tuginevad juhtkonna hinnangutel, mitte üheselt mõõdetavatel andmetel. Näideteks raamatupidamishinnangute rakendamisel on (RTJ 1 :68):

- (a) Nõuete ja varude allahindluse summa hindamine;
- (b) materiaalse ja immateriaalse põhivara kasuliku eluea hindamine ja amortisatsiooni määramine;
- (c) õiglase väärtuse meetodil kajastatavate varaobjektide väärtuse hindamine;
- (d) eraldise moodustamine garantiikohustuseks või poolelioleva kohtuprotsessiga seonduvate kulutuste katteks.

Eelnevast tuleneb, et bilansi andmed on osaliselt „kujundatud“ juhtkonna eesmärkidest lähtudes. Raamatupidamisnäitajad sõltuvad sellest, milliseid arvestusmeetodeid kasutatakse.

Raamatupidamise arvestusreeglid on konservatiivsed, tulusid kajastatakse hiljem ja vähem, kulusid võimalikult varakult ja rohkem. Kasumi arvestuses on arvesse võetud laenatud kapitali kulusid, kuid ei kajasta omakapitali kulusid, mis võivad olla sageli suuremad. Suurim oht on aga raamatupidamisnäitajate keskendumine lühiajalisusele.

Kui ainult lühiajaliste näitajate põhjal otsustada, siis pikaajalises perspektiivis ei pruugi see ettevõtte tulemustele hästi mõjuda.

### **Info küllaldasusega seotud probleemid**

a) Finantsaruanded on hetke seis vaatega minevikku.

Bilanss fikseerib majandusseisu ainult konkreetsel ajamomendil, kajastab ettevõtte varasid, kohustusi ja omakapitali teatud hetkel. Lisaks kajastuvad finantsaruannetes möödunud sündmused. Infotarbijat huvitab aga rohkem see, mis võib toimuda tulevikus. Pole garantiid, et mineviku näitajad on õige indikaator tuleviku ennustamiseks.

b) Finantsaruannete info on liiga üldine, et aidata juhte aru saada operatsioonitasandi ja ettevõtte tasandi protsesside seostest.

Finantsaruannetes sisalduvad näitajad on kompleksnäitajad, nende kujunemine on seotud väga paljude faktoritega. Ettevõtte juhil on väga raske näha näitaja taga kõiki olulisi faktoreid, mis mõjutasid tulemuste tekkimist. Pealegi enamus faktoritest, mis mõjutavad finantstulemuse kujunemist on sageli mittefinantsiseloomuga.

Selleks, et anda ettevõtte protsessidest parem ülevaade, luuakse ettevõtetes juhtimisarvestuse süsteemid. Ettevõtetes tegeletakse lisaks finantsarvestusele ka ettevõtte segmentide tulemusarvestuse ja analüüsiga. Ettevõtte segmendiarvestuse tulemusena saadakse detailsemaid andmeid ettevõtte allüksuste ning toodete ja teenuste kohta. Samas lünka, mis tekkib arvestuses seoses varade hindamisega ja arvestusega ettevõttesisene tulemusarvestus ei ületa. Ka ettevõtte segmentide arvestuse andmed on mineviku andmed, kuid nad on lähemal operatsioonitasandile, seega annavad veidi parema pildi ettevõttes toimuvast. Seega on nende andmetega püütud eelkõige lahendada detailsema info saamise vajadust ehk küllaldasuse probleemi.

Eestis 1999. a läbiviidud uurimuses, kus uuriti ettevõttesisest kuluarvestust, saadi tulemuseks, et 82% ettevõtetes oli kasutusel ettevõtte sisemise aruandluse ja arvestuse süsteem. (Haldma, Lääts 2002: 391). Uurimistulemused viitavad samas Eesti ettevõtete väga kiirele juhtimisarvestuse arengule 90ndate lõpus. 74% uurimuses küsitatud Eesti suuremate ettevõtete esindajatest ütleb, et nende ettevõtetes on tehtud aastatel 1996-

1999 muudatusi juhtimisarvestuse süsteemides. Peamiselt oli tegemist kuluarvestussüsteemi täiendamisega (Haldma, Lääts 2002: 387).

Uurimistulemusena on leitud, et Eesti suuremate ettevõtete sisemises arvestuses tegeletakse ettevõtte funktsionaalsete allüksuste ja toodetega seotud tulemusarvestusega rohkem kui kliendigruppide ja müügipiirkondade tulemusnäitajate jälgimisega. (Haldma *et al.* 2003: 76). Sarnastele tulemustele on jõudnud ka teised uurijad. Mezias ja Starbuck (2003: 16) on jõudnud järeldusele, et ettevõtte juhid keskenduvad meelsamini sissepoole suunatud infote, kasutavad otsustustes ettevõtte sisemisi protsesside ja ettevõtte sees avalduvate tulemuste infote. Sageli ei ole ettevõttes loodud infosüsteemi, mis peegeldaks pidevalt ka ettevõtte väliste osapooltega seonduvaid ettevõtte tegevuse tulemusi.

Mendoza ja Bescos (Mendoza, Bescos 2001: 266) uurisid ettevõtte juhtide rahulolu arvestussüsteemist saadava infoga ning leidsid, et üldiselt ollakse ettevõtte sisemise kuluarvestusega pigem rahul kui mitterahul. Nende uurimuses ligi pooled küsitletavatest väljendasid kõrget rahulolu sisemiste protsesside ja kuluarvestuse ning analüüsiga, vastavalt 53,3% ja 47,5%. Ainult 10,9% oli sisemiste protsesside ning 23,3% kuluarvestuse ja analüüsi infoga vähem rahul.

Finantsarvestuse puudujääke on püütud kompenseerida ka mitmete analüüsi ja juhtimisarvestuses kasutatavate arvestusmeetoditega. Kasumi näitaja asemel soovitatakse kasutada EVA mudelit, kuid selle mudeli puuduseks võib tuua asjaolu, et ka see lähtub siiski traditsioonilisest finantsarvestuse mudelist, lisades sellele mõned mittemateriaalsed varad nagu uurimine ja areng, kuid nende varade hindamine on ikkagi traditsiooniline st baseerub nende ajaloolisel väärtusel ja additiivsel mudelil. (Speckbacher *et al.* 2003). Soovitatakse kasutada ka minevikku suunatud kasumi asemel tulevaste rahavoogude nüüdisväärtust, kuid suurimaks takistuseks on siin tuleviku raskesti ennustatavus. Soovitatakse varade hindamisel rakendada ajaloolise soetusmaksumuse asemel nende turuväärtuse või kasutusväärtuse meetodit, siin on kõige suuremaks takistuseks arvestuse keerulisus ja väga suured nõuded infotehnoloogiale.

Arvestusnäitajate kasutamist ettevõtte juhtide poolt ei ole palju uuritud, kuid nendes töödes, mis selles vallas on tehtud, on leitud, et finantsarvestuse aruandeid vaatamata nende puudustele, peetakse ettevõtte juhtide poolt juhtimisprotsessis väga olulisteks. Uurimistulemustena on leitud, et suuremates ettevõtetes vajatakse lisaks finantsarvestuse aruannetele ettevõtte segmente kajastavat arvestust ja aruandlust.

Ettevõtte segmendiarvestusest on rohkem kasutusel funktsionaalsete allüksuste ja toodetega seotud arvestus ja aruandlus, vähem tegeletakse klientide ja turgudega seonduva arvestuse ja aruandlusega. Seega tegeldakse rohkem ettevõtte sisemistele protsessidele ja nende protsesside ettevõttes avalduvatele tulemustele suunatud arvestusega kui ettevõtetest väljaspool avalduvate seoste ja tulemustega.

Finantsarvestuse aruannete suure kasutatavuse põhjustena võib välja tuua eelkõige nende aruannete saamise madalaid kulusid ning arvestusspetsialistide ja juhtide harjumusi neid kasutada ning arvestusspetsialistide ja juhtide väheseid teadmisi ja kogemusi juhtimisarvestuse vallas. Käesoleva töö empiirilises osas analüüsitakse Eesti ettevõtete juhtide finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse rahaliste näitajate (ettevõtte segmendiarvestuse) kasutamist ning võrreldakse tulemusi töö selles osas vaadeldud uurimuste tulemustega.

### **1.3. Mitterahaliste näitajate kasutamine juhtimisprotsessis**

Võrreldes industriaalajastuga, on tänase infoajastu ärimudel muutunud. Kui varem investeeriti põhiliselt tootmisvahenditesse ja füüsilisse põhivarasse, siis nüüdseks on vähenenud ettevõtte materiaalsete väärtuste osatähtsus ja üha suuremat tähtsust omandavad mittemateriaalsed väärtused. Ettevõtted suunduvad tööstuslikust konkurentsist informatsiooniajastu konkurentsi. Industriaalajastul seisnes konkurentsi edutegur peamiselt materiaalsete varade juhtimises, tänapäeval on oluline juhtida mittemateriaalseid varasid nagu teenused, innovatsioon, paindlikkus ja teadmised (Speckbacher *et al.* 2003; Balcom *et al.* 1997).

Sõltuvuse teooria peamise idee kohaselt sõltub ettevõttes rakendatava arvestussüsteemi tõhusus eelkõige selle võimest reageerida ja kohaneda nii ettevõtet ümbritsevas keskkonnas toimivate kui ka ettevõttesiseselt aset leidvate muutustega. (Haldma *et al.*

2003: 52) Industriaalajastul töötati välja finantsjuhtimise ja -kontrolli süsteemid, et jälgida ja hinnata finants- ja füüsilise kapitali paigutust. Enamkasutatavateks näitajateks olid ärikasum ja varade rentaablus (Kaplan, Atkinson 1989). Traditsioonilised rahalised tulemusnäitajad, mis olid adekvaatsed industriaalajastu keskkonnas, ei ole seda enam kaasaegses infoajastu keskkonnas (Kaplan ja Norton, 1996a, 2001a).

Traditsioonilise raamatupidamismudeli ja traditsiooniliste rahaliste tulemusnäitajate kasutamisel on kaks olulist eeltingimust:

- (1) kogu olulise informatsiooni saab edastada läbi rahaliste mõõdikute;
- (2) väärtusloome protsessi saab kirjeldada ja juhtida lineaarse additiivse mudeli abil. (Speckbacher *et al.* 2003: 363–364)

Peamine põhjus, miks rahaliste näitajatele keskendunud, additiivne lineaarne arvestusmudel on tänapäeval mitteadekvaatne, on tänapäeva teadmispõhised firmad, kus mittemateriaalsete varade eraldamine ja atribuutieruvus on palju suurem probleem kui materiaalsete varade puhul. Kui enamus füüsilisi varasid on eraldatavad ja omavad rahalist (turu)väärtust, siis tavaliselt mittemateriaalsed varad on seotud teiste materiaalsete või mittemateriaalsete varadega. Mittemateriaalsed varad ei oma sageli väärtust iseeneses. Teenused, õigeaegne edastamine, kliendi lojaalsus- tavaliselt ei saa neid eraldada konkreetsest tootest. Meeskonna teadmised ja oskused ei oma väärtust eraldiseisvana. Nende väärtus on olulisel määral protsessist, organisatsioonist, reeglitest ja ettevõtte strateegiast. (Speckbacher *et al.* 2003; Ittner, Larcker 2001)

Lisaks mõõtmisnäitajate piiratusele juhivad Kaplan ja Norton (2001b:89) tähelepanu ettevõtte strateegia rollile väärtusprotsessis. Nad vaatavad ettevõtte strateegiat kui spetsiifilist moodust, millega ühendatakse materiaalsed ja mittemateriaalsed varad. Nad tunnetavad, et väärtus luuakse strateegia poolt, mis seob osa varasid spetsiifilisel moel.

Kaplan, Norton (2001b: 89) rõhutavad, et väärtus tavaliselt ei kuulu mõnele spetsiifilisele mittemateriaalsele varale. See luuakse strateegia poolt, mis seob varasid spetsiifilisel moel. Väärtuse loomine ei ole additiivne või lineaarne ning seetõttu ei saa siduda lineaarselt (peamiselt) rahavoo juhtimise mudeliga, mis püüab siduda otsustused rahaliste tulemustega „matemaatilisel teel“. Mittemateriaalsete väärtuste kasu on palju raskem omistada konkreetsele äriüksusele kui füüsiliste varade kasu. Seepärast, et

väärtusefekt füüsilisest varast kuulub tavaliselt sellele äriüksusele, kes „omab“ seda vara, immateriaalsed väärtused, nagu innovatsioon, kogemused, reputatsioon, on tavaliselt kogu ettevõtte vara, mida ei jagata erinevate üksuste vahel. (Speckbacher *et al.* 2003, Norreklit, 2000)

Lisaks ettevõtte sees toimunud muutustele, on ettevõtted aina rohkem sõltuvad ümbritsevast keskkonnast. Ümbritseva keskkonna ühed elemendid on ettevõtte poolt mõjutatavad, kuid teisi saab ettevõtte juhtkond vaid jälgida ning reageerida nende muutustele (Lebas 2000: 89). Ettevõtte poolt mõjutatavad ümbritseva keskkonna olulised elemendid on näiteks turustuskanalid, filiaalid, tarnijad, edasimüüjad, partnerid. (Boulton *et al.* 2000; Kaplan, Atkinson 1989)

Tihenevas konkurentsisis ja globaliseeruvus ärikeskkonnas muutub aina olulisemaks mõjutada keskkonna elemente ning reageerida võimalikult kiiresti väliskeskkonna mittemõjutatavatele muutustele. Leitud on, et juhtidel oleks vaja jälgida ainult olulisi nõvõtmenäitajaid, sealhulgas lisaks ettevõttesisestele näitajatele ka süsteemi väliseid, keskkonda peegeldavaid näitajaid, nagu näiteks konkurentsiolukorda, muutusi nõudluses ja klientide maitse-eelistustes, tehnoloogilisi arenguid, jne (Lebas 2000: 89). Ettevõtte sees on vaid kulud. Tulemused avalduvad väljaspool ettevõtet. (Boulton *et al.* 2000: 229; Drucker 1995: 61)

Kui varem said ettevõtted suurepäraselt hakkama põhiliselt ettevõtte sisse suunatud rahaliste arvestusandmetega, siis tänapäeval muutub aina olulisemaks info, mis peegeldab organisatsioonidevahelisi ja ettevõtetest väljaspool asetleidvaid protsesse ja väärtusi. „Ettevõtte ei ole mingi eraldiasuv saareke, ka ei konkureeri ta üksinda. Tegelikult on ta osa dünaamilisest turust, mis tekitab olulisi kahesuunalisi infovoogusid”. (Boulton *et al.* 2000: 229)

Ettevõtetest väljaspool olevate protsesside info muutub aina olulisemaks ka seetõttu, et paljud ettevõtted on valinud kululiidri strateegia asemel erinemise või keskendumise strateegia, mis aga eeldab omakorda paremat ja rohkem infot turgude, kliendigruppide, konkurentide kohta. See eeldab ka tihedat koostööd tarnijate, turustajate ja teiste partnerite vahel. See tähendab aga omakorda nii ettevõtte sisse suunatud arvestus-süsteemi kui ka organisatsioonidevahelise ja ettevõtetest väljapoole suunatud arvestus-

süsteemi arengut. Oluliseks muutub kogu väärtusahela jälgimine ja mõjutamine, ei piisa ainult ettevõtte sees toimuva kirjeldamisest läbi rahaliste andmete.

Erialakirjanduses on palju rõhutatud, et ettevõtted saavad efektiivselt juhtida ainult seda, mida nad suudavad mõõta (Boulton *et al.* 2000; Kaplan, Norton 1992). Ettevõtetel on vaja head mõõtmissüsteemi, sest mõõtmissüsteem mõjutab ettevõtte tegevust. Selleks, et mõõtmissüsteem töötaks, on vaja omakorda välja arendada arvestussüsteem, mis toetaks mõõtmissüsteemi. Seega arvestus- ja mõõtmissüsteem on teineteisega tihedalt seotud ning juhtimise seisukohast eraldiseisvatena, teineteisest lahus olevatena on mõlemad suhteliselt kasutud. Mõõtmissüsteem, mida ei toeta hästi ülesehitatud ja ajakohane arvestussüsteem võib osutada ebaökonomseks, raskesti kasutatavaks. Mõõtmissüsteem, mis on üles ehitatud halvasti, võib negatiivselt mõjutada aga organisatsiooni tulemusi. “Mõõdikutega on sama lugu nagu laetud kahuritega – nii väärkasutamisel kui ka valesti sihtimisel on nad ühtviisi ohtlikud (Üksvärav 2004: 375)”. Hea mõõtmissüsteem mõjutab ettevõtte tegevust mitmel viisil, ta edastab juhiseid, stimuleerib tegevusi võtmepiirkonnas, hõlbustab õppimist ja suunab käitumist. (Bourne 2000: 8)

Hea mõõtmissüsteem peab sisaldama tasakaalu rahaliste- ja mitterahaliste näitajate vahel, tasakaalu sisemistes ja välimistes näitajates, tasakaalu minevikku ja tulevikku suunatud näitajate vahel (Bourne 2000: 18). Lisaks kvantitatiivsetele näitajatele peaks lülitama juurde ka kvalitatiivsed näitajad. (Granlund, Lukka 1998). Seega ka arvestuse infosüsteemis peab olema võimalik koguda nii rahalisi- kui mitterahalisi näitajaid, ettevõtte sisemisi ja ettevõtte väliseid näitajaid. Näitajaid, mis on suunatud minevikku ja tulevikku ning lisaks kvantitatiivsetele näitajatele ka kvalitatiivseid näitajaid.

Keskendumine ainult rahalistele näitajatele ei ole piisav, sest siis tekkib soov pigem vähendada kulusid kui soodustada kasvu. Kulude vähendamise taktika võib olla edukas lühikese aja jooksul, kuid mitte pikaajalises perspektiivis. “Tulud ja kulud ei selgita klientide vajadusi või kasumi põhjuseid. Kuluinformatsioon ütleb meile, kui palju kulutati millele ja kuhu, kuid ei võimalda näidata, mis põhjustas kulusid.” (Johnson, 1990, viidatud Kaplan, Cooper 1998: 80) Finantsnäitajad on head resultaadi mõõtmiseks, kuid nad ei anna infot, kui hästi erinevad tegevused on tehtud. Rahalised näitajad ei anna ka infot, mil viisil oleks võimalik tulemusi muuta.

Mitterahaliste näitajate lülitamine mõõdikute süsteemi võib pakkuda mitmesugust kasu. Juhid saavad pilku heita äri arengule veel enne kui rahalised näitajad neile informatsiooni annavad (Ittner, Larcer 2003:88). Nad saavad hinnata investeerimisotsuste tulemuslikkust varem kui seda näitavad rahalised näitajad, sest näiteks klientide rahulolu kasv on varasem indikaator kui nende samade klientide poolt hiljem tekitatud müügi käibe kasv.

Uurimistulemused näitavad, et ettevõtte juhid on teadvustanud uute ärimudelite ja ärikeskkonna poolt tingitud muutuse olemasolu. Ameerika Ühendriikides 1998. aastal läbiviidud uurimuses leiti, et ettevõtete tegevjuhid liigitasid „klientide rahulolu“ ja „lojaalse töötajaskonna“ kahe kõige olulisema väärtuse loomist määrava teguri hulka, klientide rahulolu pidas oluliseks ca 95% vastanutest, lojaalne töötajaskonda ca 80% vastanutest. Neile näitajatele järgnesid traditsioonilised kasumiaruandega seotud näitajad: käibe kasv, kasumimarginaal, tegevuse netotulem (ca 75–80% vastanutest). (Boulton *et al.* 2000: 41-42). Sarnastele tulemustele on jõutud ka teistes uurimustes: Hollandis 1994. a läbiviidud uurimuses finantsjuhid ja *controllerid* tõid kriitiliste eduteguritena välja toote kvaliteedi, teenuse usaldusväarsuse, müügihinna, tootearenduse jne (Groot 2000:173, 174).

Hollandis (*ibid* 2000:174) läbiviidud uurimuses toodi aga välja, et kõige enam kasutatavad tulemusnäitajad on eelarve ja tegeliku realisatsiooni võrdlus, toote kasumlikkus, materjalikulu jne. Sama tuli välja ka Ameerikas (Boulton *et al.* 2000: 41) tehtud uurimuse tulemusena. Ka selles uurimuses leiti, et kuigi juhid teadvustavad olulisi edutegureid ja ka tunnistavad vajadust neid mõõta, ei tee nad seda. Põhjustena, miks nad seda ei tee, tõid nad välja rahuldavate hindamis- ja mõõtmissüsteemide puudumise, eelnenud ebaõnnestunud katsed ning mõõtmise ja hindamisega seotud suured kulud. Sama kinnitavad ka paljud teised uurimistulemused (Groot 2000: 174, Bihmani 2000: 231, Barbato *et al.* 2000: 159, Israelsen *et al.* 2000: 47), kuigi olulisteks eduteguriteks peetakse mitterahaliste näitajate poolt väljendatavaid faktoreid, on kõige laialdasemalt ettevõtetes kasutatusel siiski rahalised näitajad. Seega kriitilisi edutegureid küll teadvustatakse, kuid neid ei mõõdata.

Uurimistulemusena leitud, et kõige suurem rahulolematuse on seotud välise infoga – kliente, eriti aga konkurentide puudutava infoga. Mendoza ja Bescose (2001: 266)

uurimuses 2/3 vastajatest märkis, et neil on puudu oluline info ja välja toodi kaks põhilist infokao valdkonda: ühelt poolt info klientide ja konkurentide kohta ja teiselt poolt omanike strateegiline orientatsioon. Seega leitakse, et ettevõtte juhid, kes on teadvustanud väliskeskkonna ja strateegia rolli ettevõtte tulemuste kujunemisel, ei ole rahul arvestussüsteemis sisalduva peamiselt ettevõtte sisemistele protsessidele suunatud ja peamiselt rahalise informatsiooniga.

Ittner, Larcer (2003) Ameerikas läbi viidud uurimuses analüüsitakse mitterahaliste näitajate kasutamist ettevõtte juhtimisprotsessis. Nende töös on analüüsitud seoseid mitterahaliste näitajate kasutamise ja ettevõtte majandusnäitajate vahel. Ettevõtte suuruse näitajaks on võetud selles uurimuses ettevõtte töötajate arv ning majandusnäitajatest vaadeldakse müügi käibe ning kasumi suurust ja kasvu ning varade ja kapitali tootlikkust.

Ittner ja Larcer (Ittner, Larcer 2003: 88) oma uurimuse tulemusena väidavad, et viimastel aastakümnetel on kasvanud nende ettevõtete arv, kes mõeldavad klientide lojaalsust, töötajate rahuolu ja teisi mitterahalisi näitajaid. Selles uurimuses on leitud ka seos mitterahaliste näitaja kasutamise ja ettevõtte tegevustulemuste vahel. Ettevõtted, kes kasutavad mitterahalisi näitajaid mõõtmisüsteemis, nendel oli märgatavalt kõrgemad varade ja kapitali tootlikkus viimase viie aastases perioodis kui nendel, kes seda ei teinud.

Teistes uurimustes on leitud, et mitterahaliste näitajate kasutamine on positiivses korrelatsioonis ettevõtetes, kus tooted on varajases või kasvustaadiumis ja ettevõtetes mis on tugeva turupositsiooniga (Hoque, James 2000: 11) ning ka ettevõtted, kes püüavad konkurentsipositsiooni turul parandada, kasutavad üha rohkem mitterahalisi näitajaid. (Ittner, Larcker, 1997).

Speckbacher on uurinud saksa keelt kõnelevates riikides mitterahaliste näitajate kasutamist (Speckbacher *et al.* 2003) ning mitterahaliste näitajate kasutamise ja ettevõtte suuruse vahelisi seoseid. Leitud on, et mitterahaliste näitajate lülitamist mõõdikute süsteemi kasutavad üldjuhul suuremad ettevõtted. Speckbacher *et al.* (2003: 374); samasuguse tulemuse on saanud näiteks ka Hoque, James (2000), Drury *et al.* (1993).

Lähtudes käesolevas peatükis toodud uurimistulemuste andmetest võib järeldada, et seoses ärikeskkonna ja ärimudelite muutumisega on tekkinud ka ettevõtte juhtide poolt nõudmine kaasaegse, tänapäeva olulisi äriaspekte kajastava arvestuse järele. Tänapäeva ettevõtte juhtimisprotsessis jääb väheseks peamiselt rahalistel näitajatel ja peamiselt ettevõtte sisemistele protsessidele suunatud arvestusest. Käesoleva töö empiirilises osas analüüsitakse Eesti ettevõtete mitterahaliste näitajate kasutamist ning mitterahaliste näitajate kasutamise ja ettevõtte suuruse ja majandustulemuste vahelisi seoseid.

## **2. ARVESTUSINFORMATSIOONI KASUTAMINE EESTI ETTEVÖTETE JUHTIMISPROTSESSIS**

### **2.1. Uurimuse eesmärgid ja valimi iseloomustus**

Lähtudes töö eesmärgist, on käesoleva töö empiirilises osas analüüsitud arvestusinformatsiooni kasutamist Eesti ettevõtete juhtide poolt. Töö eesmärgi täitmiseks on empiirilise osa ülesanneteks:

- 1) analüüsida finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ja mitterahaliste näitajate kasutamist Eesti ettevõtete juhtide poolt;
- 2) analüüsida, kas ja milline on seos ettevõtte suuruse ja finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ning mitterahaliste näitajate kasutamise vahel;
- 3) analüüsida, kas ja milline on seos ettevõtte edukuse ja finantsarvestuse, juhtimisarvestuse rahaliste näitajate ning mitterahaliste näitajate kasutamise vahel;
- 4) analüüsida ettevõtte suuruse seoseid ettevõtte arvestuse infosüsteemist saadava arvestusinfoga rahulolu ja täiendavalt nõutava arvestusinformatsiooni vahel;
- 5) analüüsida ettevõtte edukuse seoseid ettevõtte arvestuse infosüsteemist saadava arvestusinfoga rahulolu ja täiendavalt nõutava arvestusinformatsiooni vahel.

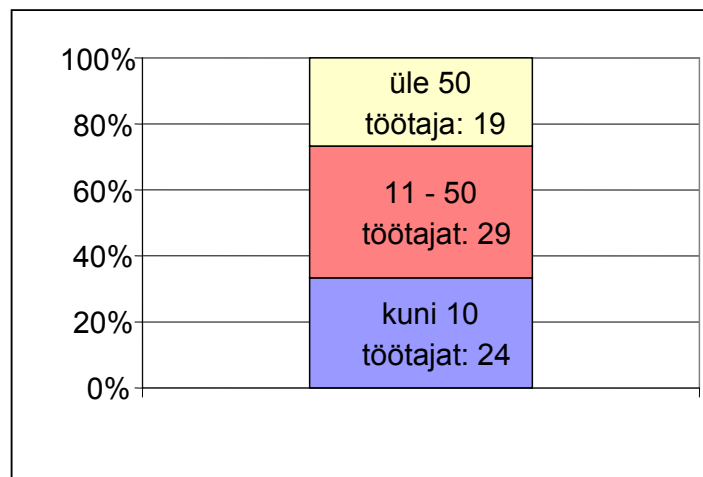
Empiirilise osa ülesannete täitmiseks koostas autor ankeedi, kus uuris antud valdkonda kolmest aspektist lähtudes. Uuritud on ettevõtte terviktasandi näitajate kasutamist, mida peegeldavad finantsnäitajad, ettevõtte erinevate segmentide rahaliste näitajate kasutamist ja mitterahaliste näitajate kasutamist (lisa 1). Vastajatel paluti märkida millised ankeedis toodud näitajatest ja millise perioodilisusega on olulised ettevõtte juhile ettevõtte juhtimisprotsessis. Võimalikud ajalised perioodid olid aasta, kvartali, kuu, nädal, päev ja reaalaeg.

Küsimustiku lõpus palutakse veel kord esile tuua kõige olulisemad näitajad, mida kasutatakse ettevõttes juhtimisotsuste tegemisel. Selle küsimuse funktsiooniks on kontroll ja täpsustamine. Juhul kui vastaja vastus tabelis ja viimases küsimuses oli

erinev, siis arvestati viimase küsimuse vastusega. Mõningatel juhtudel oli tabelis märgitud oluliseks mitu erinevat perioodi. Ka siis võeti töötlustabelisse viimases küsimuses toodud perioodilisus. Andmete töötlemisel on leitud, mitu protsenti vastajatest peab vastava näitaja jälgimist oluliseks antud perioodilisusega. Üldine olulisuse määr on kõikide perioodide olulisuse määrade summa.

Küsitlus korraldati autori poolt 2002. a sügisel. Selleks võeti ühendust Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtete juhtidega. Mõned ankeedid on täidetud küsitleja poolt, intervjuu tulemusena, enamus ankeetidest on täidetud küsitletava poolt. Kuna eesmärgiks oli saada ülevaade tippjuhtide poolt kasutatavast arvestusinfost, siis valimi koostamisel ei peetud oluliseks ettevõtte tegevusala.

Ankeete väljastati 100, tagastati 75 täidetud ankeeti (75%), millest 3 ankeeti ei olnud täidetud nõuetekohaselt ning ei saanud töödelda. Seega töödeldud ankeete kokku 72 (72% väljastatud koguarvust). Valimisse kuulunud ettevõtete nimekiri on toodud lisas 2. Kuna valimisse kuuluvad ettevõtted erinevatelt tegevusaladelt ning käesoleva uurimistöö eesmärgiks on analüüsida ettevõtte juhi infokasutust, on käesolevas uurimuses ettevõtete suuruse näitajaks töötajate arv.



**Joonis 2.** Valimi jagunemine ettevõtte suuruse alusel (autori koostatud).

Küsimustikus on jaotatud ettevõtted nelja gruppi: kuni 10 töötajat, 11–50 töötajat, 51–100 töötajat, üle 100 töötaja. Edasise analüüsi käigus aga leiti, et otstarbekam on

analüüsiks jaotada ettevõtted kolme gruppi: kuni 10 töötajaga ettevõtted, 11 kuni 50 töötajaga ettevõtted ja üle 50 töötajaga ettevõtted (vt joonis 2).

Selline jagunemine on tehtud kaalutlusel, et juhtimise ja arvestuse seisukohast on tegemist kvalitatiivselt erinevate ettevõtetega. Alla 10 töötajaga ettevõttes liigub suurem osa infost sageli mitteformaalseid kanaleid pidi ning mida suuremaks läheb ettevõtte töötajate arv, seda olulisemaks muutub ettevõttes formaalne aruandluse ja infosüsteem ning spetsiifilisemaks juhtkonda kuuluvate töötajate funktsioonid. Eelnimetatud gruppides on ankeete vastavalt 24, 29 ja 19 (vt joonis 2). Kuna antud uurimus puudutab ka ettevõttesisest arvestust, sealhulgas ettevõtte allüksuste arvestust, siis oli vaja kindlaks määrata, kas ettevõtte jaguneb allüksusteks. Valimisse kuuluvatest ettevõtetest on allüksusteks jaotatud 38 (52,8%) ettevõtet.

Ettevõtte tegevusala tuvastamiseks on kasutatud lisaks ankeetidele toodud vastustes andmete täpsustamiseks ka Krediidinfo andmeid, mis omakorda põhinevad Äriregistri andmetel (Eesti..., 2003). Tegevusaladest on esindatud hulgikaubandus, jaekaubandus, tootmine ja teenindus. Tabelis 2.1 on toodud valimisse kuuluvate ettevõtete jagunemine tegevusalade kaupa arvuliselt ja protsendina kõikidest valimisse kuuluvatest ettevõtetest. Seitsme vastuse puhul ei olnud võimalik kindlaks teha ettevõtte nimetust ja tegevusala.

**Tabel 2.1.** Ettevõtete jagunemine tegevusvaldkonniti (autori koostatud)

Tegevusala	Ettevõtete arv	Ettevõtetest %
hulgikaubandus	25	34,8 %
jaekaubandus	16	22,2 %
tootmine	15	20,8 %
teenindus	9	12,5 %
ei avalda tegevusala	7	9,7 %

Kõige rohkem on valimis hulgikaubandusega tegelevaid ettevõtteid, 34,8% ehk 25 ettevõtet, järgnevad jaekaubandus 22,2% (16 ettevõtet) ja tootmine 20,8% (15 ettevõtet) ning teenindus on esindatud 12,5% valimisse kuuluvatest ettevõtetest ehk 9 ettevõtet. Edaspidi töös ettevõtte tegevusala ja arvestusnäitajate kasutamise vahelisi seoseid ei käsitleta, sest neid erinevusi ei olnud.

Ettevõtte edukuse määramiseks on toodud ankeeti küsimused 1.5–1.10 (lisa 1), vastavalt küsimus eelmise majandusaasta müügikäibe, bilansimahu ning kasumi suuruse ning nende näitajate kasvamise/kahanemise kohta viimastel aastatel. Vastused on kodeeritud järgnevalt: müügikäibe, bilansimahu ja kasumi kasv on märgitud „1“, näitajate kahanemine „-1“ ning eelmise majandusaasta kasum on tähistatud „1“ ja kahjum „-1“. Ankeetidel, kus puudusid andmed näitajate kohta või näitajate muutust ei peetud oluliseks, on nende vastuste väärtus märgitud „0“-ga.

Leitud on ettevõtte edukuse näitaja. Selle näitaja arvutamiseks iga ettevõtte kohta on vastuste väärtuste punktid on kokku liidetud. Edukuse analüüsi valimisse ei kuulu vastused, kus on jäetud kõikidele küsimustele (1.5–1.10) vastamata (2 ankeeti). Arvutatud näitaja alusel on valimisse kuuluvad ettevõtted jaotatud edukateks ja vähem edukateks ettevõteteks.

Edukad ettevõtted on need, kelle näitaja väärtus on kaks kuni neli. Sellesse gruppi kuulub kokku 44 ettevõtet (61,1%), kellest 35 (79,5%) märgivad viimase majandusaasta kasumit ja 8 ei avalda kasumit (vt tabel 2.2). Kasumi kasvu märgib sellest grupist 39 vastajat (88,6%), käibe kasvu 40 vastajat (90,9%), bilansimahu kasvu märgib 29 vastajat (65,9%). Allüksuste olemasolu märgivad nende ettevõtete juhtidest 26 (59,1%)

**Tabel 2.2.** Vastuste jagunemine edukuse näitajate alusel (autori koostatud)

Näitaja	Kasum			Kasumi kasv			Käibe kasv			Bilansimahu kasv		
Tähistus	1	0	-1	1	0	-1	1	0	-1	1	0	-1
3-4	35	8	1	39	4	1	40	4	0	29	15	0
Alla 2	17	5	4	1	19	6	6	16	4	4	21	1

Vähem edukad ettevõtted on need, kelle edukuse näitaja väärtus on 1 või väiksem. Sellesse gruppi kuulub 26 ettevõtet, nendest viimase majandusaasta kasum 17 ettevõttel (65,3%), kasumi kasvu märgib ühe ettevõtte esindaja (3,8%), käibe kasvu märgib kuus vastajat (23,1%) ja bilansimahu kasvu neli vastajat (15,4%). Sellesse gruppi kuuluvatest ettevõtete esindajatest on märkinud allüksuste olemasolu 10 vastajat (38,5%) .

## **2.2. Finantsarvestuse näitajate kasutamine ettevõtete juhtide poolt**

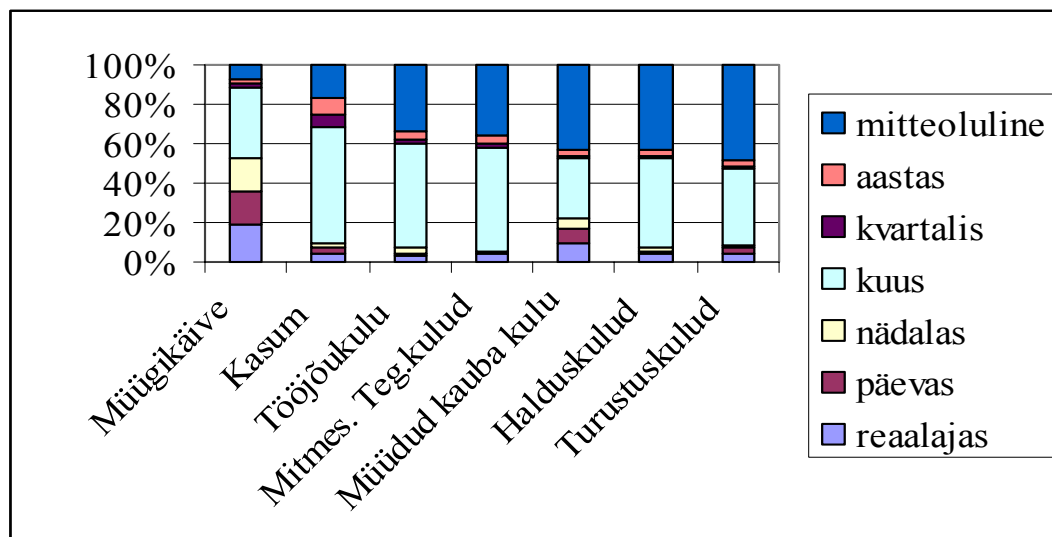
### **2.2.1. Kasumiaruande näitajate kasutamine juhtimises**

Finantsarvestuse aruanded on kõikides ettevõtetes kohustuslikus korras koostatavad ning seetõttu püüavad ettevõtte juhid neis sisalduvaid näitajaid kasutada ka ettevõtte juhtimisel. Finantsarvestuse näitajate kasutamine ja jälgimise perioodilisus sõltub juhtkonna soovidest ja arvestussüsteemi ülesehitusest.

Finantsarvestuse näitajate kasutamise analüüsimiseks on töös välja toodud kasumiaruandest seitse ja bilansist kaheksa näitajat. Töös käsitletud kasumiaruande näitajad on järgmised: ettevõtte kasum, ettevõtte müügikäive ning kulukirjetest ettevõtte müüdnud kaupade kulu, tööjõukulu, tegevuskulud, üldhalduskulud ning turustuskulud. Bilansinäitajate puhul on küsimustikku toodud üldised näitajad (ilma alaliigendusega) ning ei ole sisse toodud põhivara, omakapitali ning saadud ja antud laenude kirjeid. Seega bilansi näitajatest on esindatud just lühiajaliselt enam mõjutatavad näitajad – raha jääk, nõuded ostjate vastu, varude saldo, ettemaksed hankijatele, ostjate ettemaksed, hankijatele tasumata arved, maksuvõlad ja võlad töövõtjatele.

Ettevõtte tasandil müügikäibe näitaja jälgimist peab oluliseks 93,1% vastanutest (joonis 3). Viiest vastajast, kes ei pidanud ettevõtte müügikäibe jälgimist oluliseks. Nendest kaks peavad oluliseks jälgida müügikäivet mitte ettevõtte kui terviku tasandil, vaid ettevõtte segmendi tasandil.

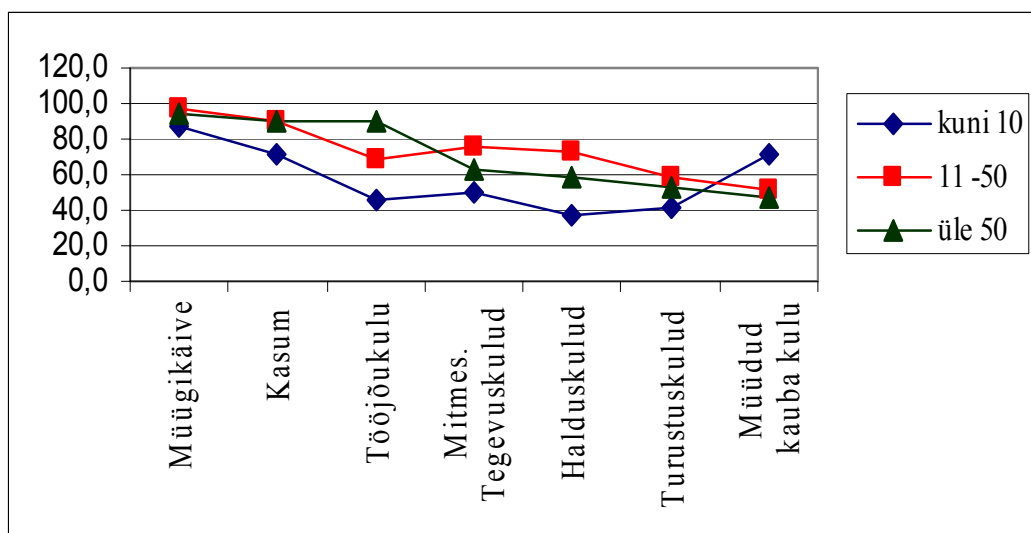
Kasumi jälgimist peab oluliseks 83,3% vastanutest. Oluliseks ei pidanud ettevõtte kasumi jälgimist 12 vastajat (16,7%). Nendest 9 vastajat peavad oluliseks kasumlikkust jälgida madalamal tasemel kui ettevõtte tervikuna. Seega nii müügikäibe kui ka kasumi jälgimist nii ettevõtte kui ka ettevõtte segmendi tasandil ei pidanud oluliseks kolm vastajat (4,2%). Võrreldes müügikäibega, kuludega seotud näitajaid jälgitakse rohkem ettevõtte segmendi tasandil.



**Joonis 3.** Kasumiaruande näitajate olulisus ja jälgimise intervall (autori koostatud).

Kulude jälgimist peavad oluliseks ligi pooled vastajatest. Lühiperioodi jooksul kontrollitavaid kulusid nagu tegevuskulud, tööjõukulud ja müüdüd kaupade kulude jälgimist peab oluliseks jälgida vastavalt 63,9%; 66,7% ja 56,9% kõikidest vastajatest. Üldhalduskulude jälgimist peab oluliseks 56,9% ja turustuskulude jälgimist 51,4% kõikidest vastajatest. Üldhalduskulude ning turustuskulude jälgimine on võrreldes eelpoolnimetatud kuludega vähemoluline, mis on seletatav nende kulude püsiva iseloomuga.

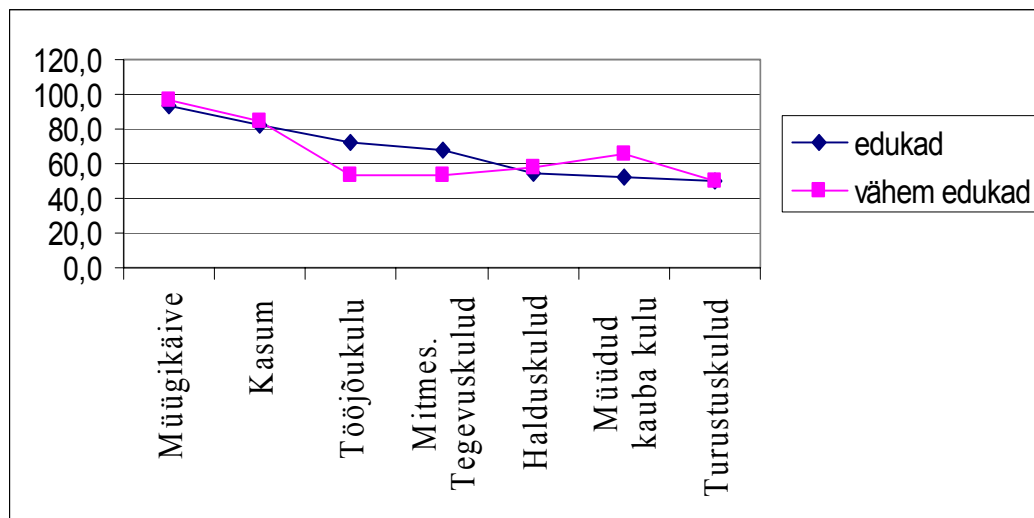
Analüüsid erineva suurusega ettevõtete kasumiaruande näitajate jälgimist paistab silma (vt joonis 4), et kuni 10 töötajaga ettevõtete juhid hindavad üldiselt neid näitajaid võrreldes suuremate ettevõtete juhtidega vähem olulisteks. Erandi moodustab näitaja „müüdüd kauba kulu“, sest see näitaja on tegevusala spetsiifiline. Oluliseks peavad seda näitajat hulgi- ja jaekaubandusega tegelevate ettevõtete juhid. Kuni 10 töötajaga ettevõtete juhtidest peavad ülejäänud näitajaid oluliseks alla 50% nende ettevõtete juhtidest. Seega võib järeldada, et üle 10 töötajaga ettevõtte puhul muutuvad kasumiaruande näitajad ettevõtte juhtimisel oluliseks.



**Joonis 4.** Erineva suurusega ettevõtete juhtide olulisuse hinnang kasumiaruande näitajatele (%) (autori koostatud).

Järgnevalt vaatleme edukate ja vähem edukate ettevõtete kasumiaruande näitajate jälgimise erinevusi. (Edukate ja vähem edukate ettevõtete määratlus toodud lk.36). Mõningane erinevus on märgata tööjõukulude ja mitmesuguste tegevuskulude puhul, nimelt neid näitajaid peavad edukate ettevõtete juhid veidi olulisemaks kui vähem edukate ettevõtete juhid. Edukate ettevõtete juhtidest peavad neid näitajaid oluliseks ligikaudu 70% vastajatest, vähem edukate ettevõtete juhtidest ligikaudu 50% (joonis 5). Tegemist on kuludega, mille juhtimine sõltub ettevõtte juhtkonna tasandil vastu võetud otsustest.

Vähemedukate ettevõtete juhid peavad võrreldes edukate ettevõtete juhtidega olulisemaks jälgida müüdüd kauba kulu. Seega edukate ettevõtete juhid pööravad rohkem tähelepanu kulude jälgimisele, mida on võimalik rohkem mõjutada juhtkonna tasandi otsustega, vähem edukate ettevõtete juhid peavad olulisemaks jälgida aga operatiivtasandi kulusid.



**Joonis 5.** Edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtide hinnang kasumiaruande näitajatele (%) (autori koostatud).

Kuigi tänapäeva infotehnoloogia võimaldab paljusid arvestusandmeid jälgida igapäevaselt või ka reaajas, peavad enamus vastanutest oluliseks kulude näitajaid finantsarvestuse tasandil jälgida kord kuus, kuigi on ka ettevõtteid, kus oluliseks peetakse kulude jälgimist ka sagedamini kui kord kuus (6-7%% kõikidest vastanutest) või harvem kui kord kuus (4-5% vastajatest) (joonis 3). Tähelepanuväärne, et kõikide kulude puhul, sealhulgas ka näiteks üldhalduskulud (püsikulud), on põhiline jälgimise intervall kord kuus.

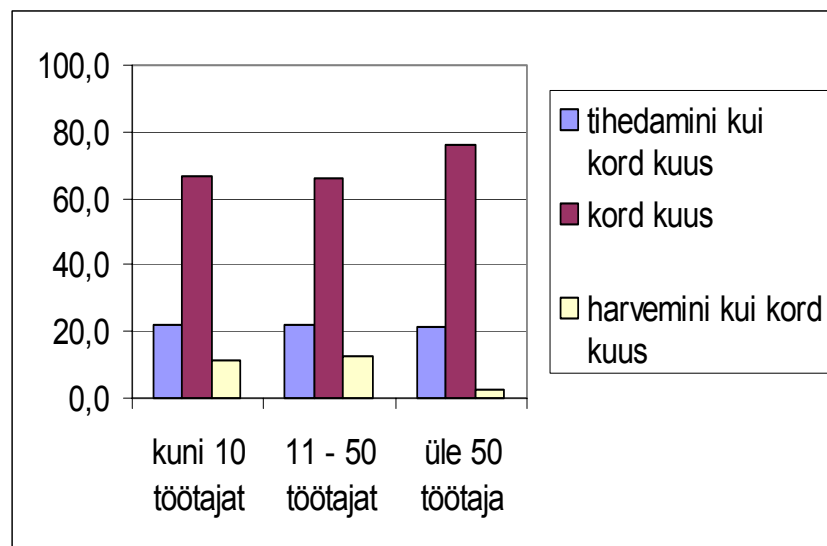
Ühelt poolt on kord kuus näitajate jälgimine ratsionaalne, sest näitajate tihedam jälgimine ei ole paljudel juhtudel otstarbekas kas või seetõttu, et paljud näitajad on pikemaajalise iseloomuga ning sagedane jälgimine tekitaks vaid asjatut infomüra ning ka protsesside valesimõistmist (vt ka Cooper, Kaplan 1998). Näitajate jälgimise perioodilisuse määrab ära ka informatsiooni vastuvõtuvõime. Juhtidel on sageli raskusi optimaalse, vajaliku info välja selekteerimisega. Seetõttu ongi tähelepanuväärne, et pikaajalisi kulusid (üldhalduskulud) jälgitakse igakuiselt, kuigi nii tihe jälgimine võib kasu asemel hoopis kahju tekitada.

Kõikidest vastajatest 88,9% (joonis 3, andmed toodud lisas 3) pidasid oluliseks jälgida ettevõtte müügikäibe näitajat vähemalt üks kord kuus, kusjuures 36,1% kõikidest vastajatest peab oluliseks jälgida ettevõtte müügikäivet kord kuus ning 16,7%

vastajatest peab oluliseks jälgida ettevõtte müügikäivet kord nädalas ja 36,1% vähemalt kord päevas. Väga tihedat müügikäibe jälgimist peavad oluliseks eelkõige kaubandusega tegelevad ettevõtted. Kaubandusega tegelevatest ettevõtetest 48,8% peavad oluliseks jälgida müügikäivet vähemalt kord päevas ja 17,1% kord nädalas. Tootmisettevõtete esindajatest vastavalt 26,7% ja 13,3%.

Ettevõtte kasumi jälgimine kord kuus on oluline 58,3% vastaja arvates, ainult 6,9% kõikidest vastajatest arvab, et ettevõtte kasumit on oluline jälgida kord kvartalis ja 8,3% vastajatest et kord aastas. Vastajad, kes pidasid oluliseks ettevõtte kasumit jälgida kord aastas, leiavad üldiselt sama ka kõigi teiste finantsnäitajate puhul.

Näitajate jälgimise perioodilisuses on erinevus erineva suurusega ettevõtete vahel. Mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks muutub näitajate jälgimine kord kuus. Joonisel 6 on lisas 4 toodud andmete keskmised näitajad. Kui kokku võtta kasumiaruande vaadeldud andmete jälgimise perioodilisus, siis on näha, et osa kuni 50 töötajaga ettevõtete juhtidest jälgib neid näitajaid harvemini kui kord kuus. Üle 50 töötajaga ettevõtete puhul harvemini kui kord kuus kasumiaruande näitajate jälgimine toimub väga väheste ettevõtte juhtide poolt (0,8%), vaid ligikaudu 20% vastajatest jälgib neid andmeid tihedamini kui kord kuus.

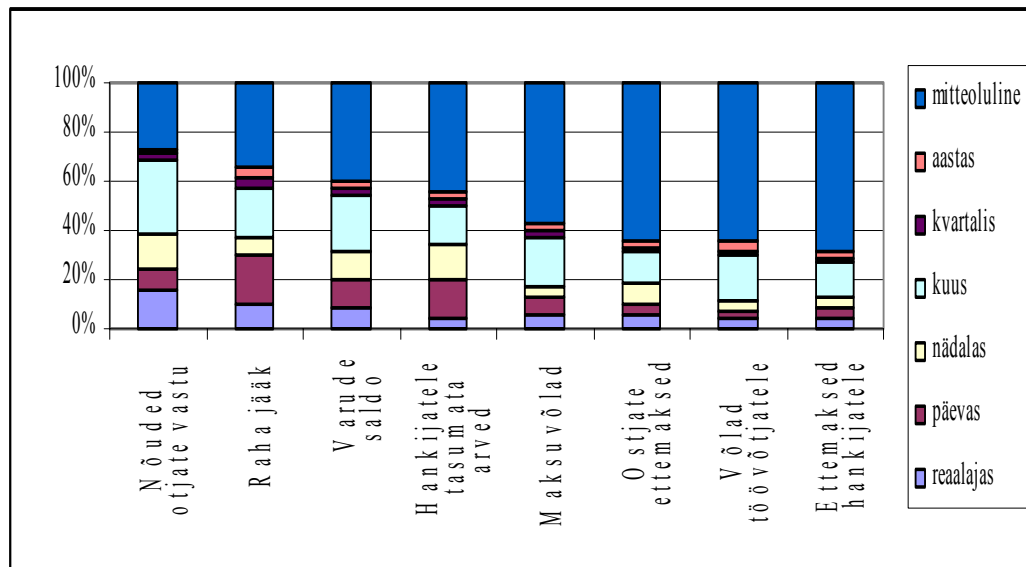


**Joonis 6.** Kasumiaruande kõikide näitajate keskmine jälgimise periood (%) (autori koostatud).

Kuna üle 50 töötajaga ettevõtete puhul toimub kasumiaruande näitajate jälgimine kas kord kuus või tihedamini, siis võib tegemist olla kontrolli otstarbel kasumiaruande näitajate jälgimisega. Kuni 50 töötajaga ettevõtete juhtidest osa jälgib neid näitajaid harvem kui kord kuus (10%). Sel juhul võib tegemist olla finantsandmete kogumisega põhiliselt välise aruandluse tarvis või nende andmete kasutamine pikemaajaliste plaanide koostamisel. See viitab asjaolule, et ettevõtte sisemine operatiivne kontrollimehhanism nendel juhtudel ei baseeru finantsandmete kasutamisel. Kuni 50 töötajaga ettevõtete puhul kasumit jälgitakse harvem kui kord kuus 16,3% juhtudest, kulusid 4,2% juhtudest.

## 2.2.2. Bilansinäitajate kasutamine juhtimises

Bilansinäitajatest uuritakse käesolevas töös lühiajaliselt mõjutatavaid näitajaid. Nõuded ostjate vastu näitaja jälgimist peab oluliseks 72,2% kõikidest vastajatest. Raha saldo jälgimist peab oluliseks 65,3% ning hankijatele tasumata arvete saldo jälgimist peab oluliseks 55,6% kõikidest vastajatest. Varude saldo jälgimist peab oluliseks 59,7% kõikidest vastajatest (joonis 7).



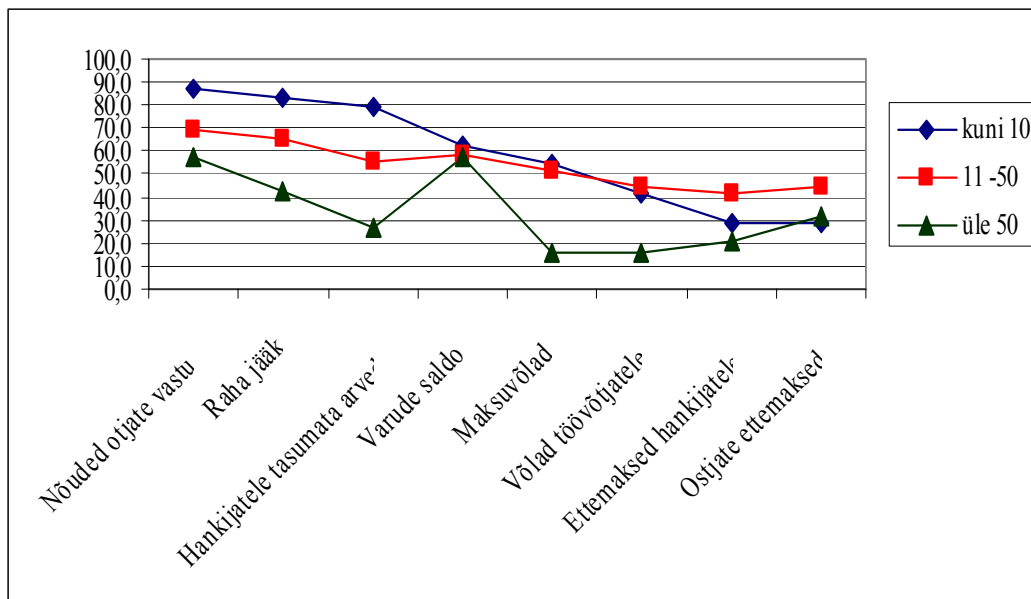
**Joonis 7.** Bilansinäitajate olulisus ja jälgimise intervall (autori koostatud).

Vähem kui 50% vastajatest peavad oluliseks näitajate „Ostjate ettemaksed“ ja „Võlgnevus töövõtjatele“ jälgimist, keskmine olulisus 36,1% kõikides vastajatest.

Ettemaksete puhul on oluline ka vaadata, kui paljudel ettevõtetel selline näitaja on olemas, sest sellest sõltub ka vastava näitaja üldine olulisus. Ostjate ettemaksed puuduvad 9,7% ettevõtetest. Seega on ostjate ettemaksete madala olulisuse üheks põhjuseks selle näitaja puudumine bilansis ning tavaliselt on ka summa võrreldes teiste näitajatega ebaoluline.

Seega sarnaselt varasemate uurimistulemustega (Ramos 2000, Gabas 1996, Haldma, Lääts 2002, Haldma *et al.*2003) peavad ettevõtete juhid finantsarvestuse näitajate jälgimist ettevõtte juhtimisel oluliseks. Ettevõtete juhid peavad olulisemaks jälgida kasumiaruande näitajaid kui bilansinäitajaid.

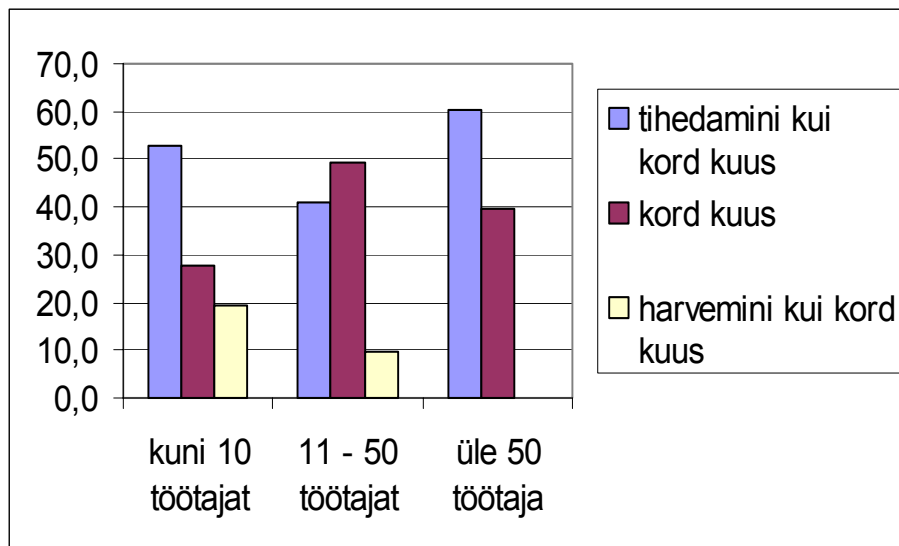
Analüüsid erineva suurusega ettevõtete juhtide bilansinäitajate jälgimist, siis on näha (joonis 8), et mida väiksema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks hindavad ettevõtete juhid nende näitajate jälgimist (joonis 8). Üheks põhjuseks võib siin pidada asjaolu, et väikeettevõtte juht täidab sageli ka finantsisti ja finantsjuhi ülesandeid, suuremate ettevõtete puhul on need ülesanded jaotatud vastavate spetsialistide vahel. Varude saldo jälgimises kui ettevõtte sisemisi protsesse peegeldava näitaja jälgimises ei ole erinevusi ettevõtete suuruse lõikes. Bilansinäitajate jälgimise osas edukate ja mitteedukate ettevõtete vahel olulisi erinevusi käesoleva töös ei leitud.



**Joonis 8.** Erineva suurusega ettevõtete juhtide hinnang bilansi näitajatele (%) (autori koostatud).

Analüüsid bilansinäitajate jälgimise perioodilisust, võib tähele panna, et näitajate “Nõuded ostjate vastu“, “Raha jääk“, „Varude saldo“ ja “Hankijatele tasumata arved“ puhul peetakse oluliseks tihedamat jälgimist võrreldes kasumiaruandest kulude jälgimisega. Nende bilansinäitajate jälgimise intervall on ligi 40% vastajate arvates oluline vähemalt kord nädalas. 25-30% kõikidest vastajatest peab oluliseks nende näitajate igapäevast jälgimist, ligikaudu 20% vastajatest üks kord kuus jälgimist.

Edasistes uurimustes vajaks täpsustamist tulemus, et ettevõtte juhtimise seisukohast peetakse 11,5% vastajate arvates oluliseks jälgida igapäevaselt maksuvõlgade saldot. Ligi pooled nendest vastajatest, kes pidasid oluliseks jälgida vähemalt kord päevas maksuvõlgade näitajat, peavad seda ka oluliseks töövõtjatele võlgnevuse juures (5,7% kõikidest vastajatest). Seega ligi 6% kõikidest vastajatest leiab, et mõlema näitaja – nii maksuvõlgade kui võlgnevus töövõtjatele – jälgimine kord päevas on oluline. Saadud tulemus võib viidata väga pingelisele finantsseisule ja asjaolule, et ettevõtte juht tegeleb sellises situatsioonis otseselt raha liikumisega seotud küsimustega.



**Joonis 9.** Bilansinäitajate jälgimise keskmine perioodilisus erineva suurusega ettevõtetes (%) (autori koostatud).

Sarnaselt kasumiaruandega, ka bilansinäitajate puhul paistab silma, et kuni 50 töötajaga ettevõtete juhtidest väike osa (6-7%) kasutab bilanssi kas planeerimise otstarbel või ei hinda väga kõrgelt selles aruandes toodud näitajaid ning vaatab neid üks kord aastas (joonis 9, andmed lisas 5). Harvemini kui kord kuus jälgib kuni 10 töötajaga ettevõtete

juhtidest bilansinäitajaid ligikaudu 20% vastanutest, 11-50 töötajaga ettevõtete juhtidest ligikaudu 10% vastajatest. Seega, mida suurema ettevõttega on tegemist, seda enam väärtustatakse bilansinäitajate jälgimist operatiivse kontrolli otstarbel.

Käesoleva uurimuse tulemusena võib järeldada, et finantsarvestuse näitajate jälgimist peavad ettevõtete juhid väga oluliseks. Sarnasele tulemusele on jõutud ka varem tehtud uurimistöodes (Ramos 2000, Haldma, Lääts 2002). Analüüsi tulemusena selgus, et uurimuses käsitletud finantsarvestuse näitajatest on kõige olulisemad müügikäive, kasum ja tööjõu kulud kasumiaruandest ning nõuded ostjate vastu ja raha jääk bilansinäitajatest (tabel 2.3). Ettevõtte tasandil müügikäibe näitaja jälgimist peab oluliseks 93,1% vastanutest, kasumi jälgimist 83,3%, tööjõu kulude jälgimist 66,7% ning nõuded ostjate vastu jälgimist 65,3%.

**Tabel 2.3.** Kõige olulisemaks hinnatud finantsarvestuse näitajad (autori koostatud)

Näitaja	Üldine olulisuse määr (%)
Müügikäive	93,1
Kasum	83,3
Nõuded ostjate vastu	72,2
Tööjõu kulud	66,7
Raha jääk	65,3

Nii nagu käesolevas uurimuses, ka Ramose andmetel ettevõtte juhid väärtustavad enam kasumiaruannet võrreldes bilansiga. kasumiaruanne on väga vajalik juhtidele 87% vastanute arvates ja bilanss 81% vastanute arvates (Ramos 2000: 17). Käesolevas uurimuses kasumiaruande näitajatest kõige olulisemaks peetud ettevõtte müügikäibe näitaja jälgimist (93,1%), kuid bilansinäitajatest kõige olulisemaks peetud näitaja, nõuded ostjate vastu, peab oluliseks võrreldes Ramose tulemusega veidi vähem, 72,2% vastajatest.

Seega leiab kinnitust üldine arvamus, et ettevõtete juhid on eelkõige orienteeritud kasumiülesannete täitmisele ja sellega seotud andmete jälgimisele, alles seejärel pööratakse tähelepanu varade ja finantside juhtimisele ja kontrollimisele. Saadud tulemust võiks seostada ettevõtte juhtide ülesandega - ettevõtete omanikud ootavad ettevõtte tegevjuhtkonnalt esmajärjekorras kasumiülesande täitmist ning sageli on

ettevõtte tippjuhtkonna motiveerimise süsteem seotud just eelkõige kasuminäitajaga (Merchant 1998, Kaplan, Norton 2001a, 1992, Ittner, Larcker 1997 jt). Samas paljudel juhtudel jälgitakse tippjuhtkonna hindamisel lisaks ka varade kasutamise näitajaid ning likviidsuse näitajaid (Merchant 1998), mis teeb ettevõtete juhtidele oluliseks ka bilansinäitajate jälgimise.

Teiseks saab finantsnäitajate kasutamise analüüsist järeldada, et mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks muutub kasumiaruande näitajate jälgimine. Finantsarvestuse näitajate jälgimise kõige enam kasutatav intervall on kuu. Mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks muutub kord kuus kontrolli otstarbel finantsarvestuse näitajate jälgimine. Käesoleva töö tulemused finantsarvestusnäitajate kasutamise perioodi osas on ka sarnased Ramose uurimistulemusele, kus leitakse, et kuigi finantsarvestuse peamine väljund – aastaaruanne esitatakse kord aastas, ettevõtte sees kasutatakse finantsarvestuse baasil saadavat kuu bilanssi ja kasumiaruandeid (Ramos 2000: 15). Väiksemates ettevõtetes toimub operatiivne tulude-kulude juhtimine ja kontroll paljudel juhtudel ilma formaalsete andmeteta. Bilansinäitajaid, vastupidi, peavad olulisemaks kuni 10 töötajaga ettevõtete esindajad, sest sellises ettevõttes täidab ettevõtte juht sageli ka finantsisti ja finantsjuhi ülesandeid. Samale järeldusele on jõudnud oma uurimuses ka Dudgale (1998).

Kolmandaks võib finants arvestuse näitajate kasutamise analüüsist järeldada, et edukate ettevõtete juhid on enam orienteeritud juhtkonna otsuste poolt mõjutatavate näitajate jälgimisele, vähem edukate ettevõtete juhid tegelevad aga enam operatiivtasandi näitajate jälgimisega.

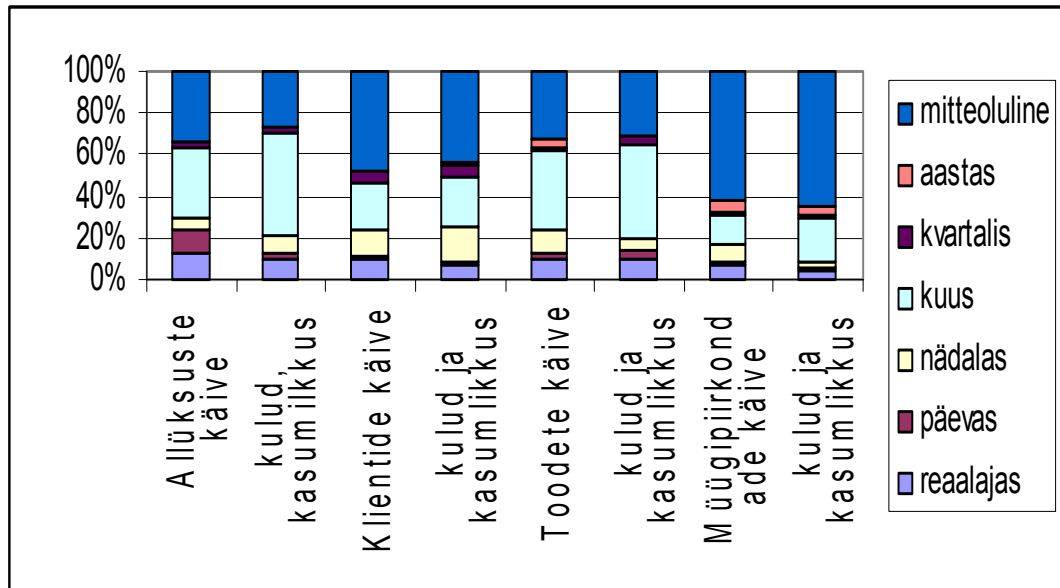
### **2.3. Juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamine juhtide poolt**

Uurimuse ankeedis on välja toodud 20 erinevat juhtimisarvestuse rahalist näitajat, mis kuuluvad nelja gruppi: allüksuste, klientide, tootegruppide ja müügipiirkondade näitajad. Kõiki neid grupe on analüüsitud nii käibe kui tulemusnäitajate (kulud ja/või efektiivsus) osas. Nelja ettevõtte esindajad ei märkinud ühegi ankeedis toodud juhtimisarvestuse rahalise näitaja olemasolu. Seega käesoleva uurimuse andmete alusel võib öelda, et 95% uurimuses osalenud ettevõttes on olemas ettevõtte segmente kajastav

arvestussüsteem. Eestis 1999. a läbiviidud uurimuses, saadi tulemuseks, et 82% ettevõtetes oli kasutusel ettevõtte allüksuste sisemise aruandluse ja arvestuse süsteem. (Haldma, Lääts 2002: 391).Uurimistulemused viitavad samas Eesti ettevõtete väga kiirele juhtimisarvestuse arengule 90ndate lõpus. 74% uurimuses küsitletud Eesti suuremate ettevõtete esindajatest ütleb, et nende ettevõtetes on tehtud aastatel 1996-1999 muudatusi juhtimisarvestuse süsteemides. (Haldma, Lääts 2002: 387) Kuigi käesoleva uurimuse ja 1999. a läbiviidud uurimuse valimid on erinevad – käesoleva uurimuse valimisse kuuluvad väiksemad ettevõtted kui võrreldavasse uurimusse – võiks siiski järeldada, et ettevõttesisene arvestus Eesti ettevõtetes on jätkuvalt jõudsalt arenev.

Käesolevas uuringus vaid kuus vastajat (8,3%) ei pidanud oluliseks või ei omanud ettevõttes uurimuses käsitletud juhtimisarvestuse rahalisi näitajaid. Nendest üks (16,7%) vastaja ei ole rahul arvestuse infosüsteemist saadava infoga, ta tunneb puudust just ettevõtte segmentide arvestusest. Ülejäänud viis vastajat ei ole vastanud küsimusele puuduoleva info kohta, seega ei ole väljendanud ka rahulolu olemasoleva infosüsteemiga. Nende kuue ettevõtte puhul on tegemist viiel juhul kuni 50 töötajaga ettevõttega ja üks on üle 50 töötajaga ettevõtte.

Ettevõtte juhtimisarvestuse rahaliste näitajate olulisus on toodud joonisel 10. Allüksuste näitajate olulisuse arvutamisel kuuluvad valimisse vastused, kus märgitakse allüksuse olemasolu ettevõttes. 38 vastajat märkis, et ettevõtte on jaotatud allüksusteks. Ettevõtte allüksuste kulude ja/või kasumlikkuse jälgimist peab oluliseks 73,7% (28 vastajat) nendest vastajatest, kelle ettevõttes olid allüksused. 67,8% ettevõtetest, kes pidasid oluliseks allüksuste kulude ja/või kasumlikkuse jälgimist, peavad oluliseks jälgida neid näitajaid kord kuus, sagedamini kui kord kuus 28,5% ja harvemini kui kord kuus 3,5%.



**Joonis 10.** Allüksuste juhtimisarvestuse rahaliste näitajate olulisus ja perioodilisus (%). (Autori koostatud)

Allüksuste käivet peab oluliseks jälgida 65,8% nendest vastajatest, kes märgivad ettevõttes allüksuste olemasolu. 44,1% nendest vastajatest, kes pidasid oluliseks allüksuste käibe jälgimist, peab oluliseks selle jälgimist vähemalt kord nädalas, 52,0% kord kuus ning 3,9% harvemini kui kord kuus. Seega allüksuste kulude ja/või kasumlikkuse jälgimist peetakse veidi olulisemaks kui allüksuste käibe jälgimist. Samas käibe jälgimine toimub tihedamini, ligi pooltel juhtudel vähemalt kord nädalas ja pooltel juhtudel kord kuus.

Kui võrrelda allüksuste ja terve ettevõtte käibe ja kasumi näitajate jälgimist, siis selgub, et ettevõtte tasandi näitajate jälgimist peetakse juhtide poolt olulisemaks kui allüksuste tasandi jälgimist. Vastavalt ettevõtte müügikäibe jälgimist peab oluliseks 93,1% kõikidest vastajatest, allüksuse tasandi müügikäibe jälgimist peab oluliseks 65,8% allüksusi omavate ettevõtete esindajatest. Ettevõtte kasumi jälgimist peab oluliseks 83,3% kõikidest vastajatest, allüksuste kulusid ja/või kasumlikkust peab oluliseks jälgida 73,7% allüksusi omavate ettevõtete esindajatest. Seega leidis ka käesolevas uurimuses kinnitust Ramose (2000) uurimuses saadud tulemus, et finantsarvestuse näitajaid peetakse ettevõtte juhtide poolt olulisemateks kui ettevõtte sisemise arvestuse näitajaid.

Lähtudes ettevõtte tippjuhi ülesannetest, mis on eelkõige terve ettevõtte strateegia kujundamine ja elluviimine, võib pidada allüksuste jälgimise olulisuse näitajat suhteliselt kõrgeks – ligi 70% vastanutest leiavad, et ettevõtte juhil on oluline lisaks terve ettevõtte tulemusi peegeldavatele näitajatele jälgida ka ettevõtte allüksuste näitajaid. Näitajate jälgimise perioodilisus on aga sarnane. Nii ettevõtte tasandil kui ka allüksuste tasandil kasumi/kasumlikkuse näitajaid peetakse üldiselt oluliseks jälgida kord kuus ning käibenäitajaid kord kuus või tihedamini kui kord kuus.

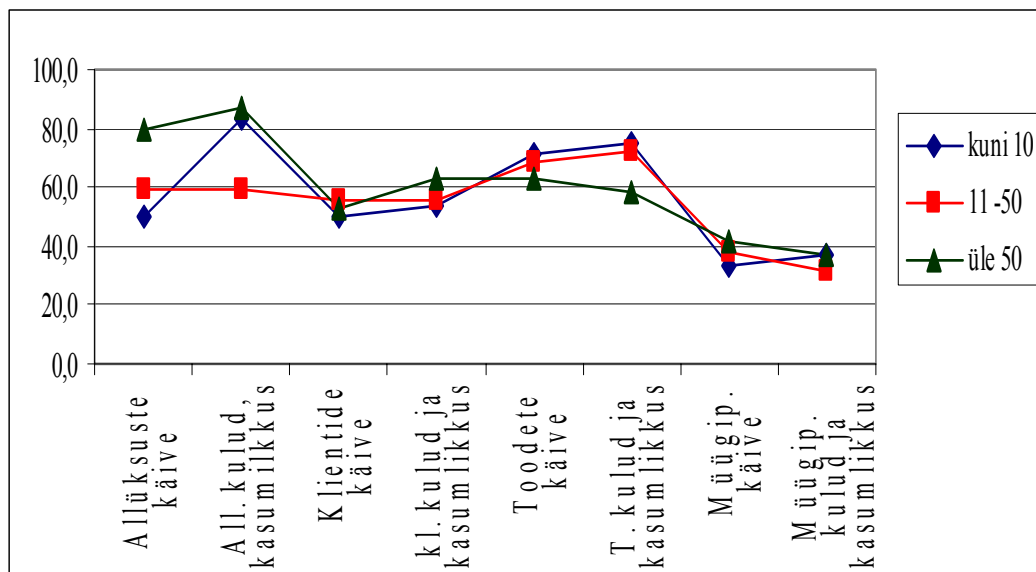
Analüüsides teiste ettevõtte sisemiste tulemusnäitajate jälgimist ettevõtte juhtide poolt, siis on näha, et ligi 70% vastanute arvates on oluline jälgida toodetega seotud näitajaid ning ligi 55% vastajate arvates klientidega seotud näitajaid. Nii allüksuste kui toodete ja klientide näitajate puhul peetakse käibe jälgimisest olulisemaks kulude ja kasumlikkuse näitajate jälgimist. Kõige suurem vahe on siin allüksuste näitajate puhul, 7,9 protsendipunkti, teiste näitajate puhul on see erinevus väike, paar protsendipunkti. Müügi- piirkondadega seotud näitajaid peab oluliseks jälgida ligikaudu üks kolmandik vastajatest ning selle näitaja puhul peetakse käibe jälgimist veidi olulisemaks kui kulude jälgimist, erinevus 2,8 protsendipunkti.

Toodete ja allüksuste näitajate jälgimise eelistatud periood on kord kuus, müügi- piirkondade ja klientide näitajate puhul jälgitakse pooltel juhtudel kord kuus, pooltel juhtudel tihedamini kui kord kuus. Neid juhte, kes peavad allüksuste näitajate jälgimist ainult kord aastas oluliseks, sellesse valimisse ei kuulu. Klientide käivet ja toodete kuludega seotud näitajaid peavad kõik vastajad oluliseks jälgida tihedamini kui kord aastas.

Kui analüüsida juhtimisarvestuse rahaliste näitajate jälgimise perioodilisust, siis võib täheldada, et enamus juhte kasutab nii klientide, toodete, müügi- piirkondade kui ka allüksuste näitajaid siiski enam kontrolli otstarbel, millele viitab nende näitajate jälgimine enamustel juhtudel kord kuus või isegi sagedamini. Allüksuste, toodete ja müügi- piirkondade näitajate puhul võib täheldada, et käibe näitajaid jälgitakse mõnevõrra tihedamalt kui kulude näitajaid, erinevus on kuni kaheksa protsendipunkti. Samas vajaks täiendavat uurimist fakt, et kas ettevõtte infosüsteemis igapäevaselt kättesaadavaid andmeid tõepoolest iga päev jälgitakse. Kahtlemata on tänapäeval infotehnoloogia kaasabil paljude andmete jälgimine ühtses infosüsteemis igapäevaselt

võimalik, kuid veelkord tasub kahtluse alla seada sellise toimimise otstarbekus. Antud juhul võiks tõlgendada seda kui juhile antud võimalust reaajas andmeid jälgida.

Järgnevalt analüüsime erineva suurusega ettevõtete juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamist. Allüksuste olemasolu märgib kuni 10 töötajaga ettevõtte 24 vastajast 6, ehk 25%, 11-50 töötajaga 29 ettevõtte esindajatest 17 ehk 58,6% ja üle 50 töötajaga 19 ettevõttest 15 ehk 78,9%. Suuremad ettevõtted on jaotatud allüksusteks ning nagu näha jooniselt 11, on suuremate ettevõtete puhul olulisem allüksuste näitajate jälgimine. Kui 11-50 töötajaga ettevõtte puhul märgib allüksuste käibe ja kulude jälgimise olulisust ligikaudu 50% vastajatest, siis üle 50 töötajaga ettevõtte puhul märgib nende näitajate jälgimise olulisust ligikaudu 85% vastajatest. Kuni 10 töötajaga ettevõtete esindajate vastus nõuaks täiendavat uurimist, sest antud uurimuses on valim väga väike.



**Joonis 11.** Erineva suurusega ettevõtete juhtide olulisuse hinnang juhtimisarvestuse rahalistele näitajatele (%) (autori koostatud).

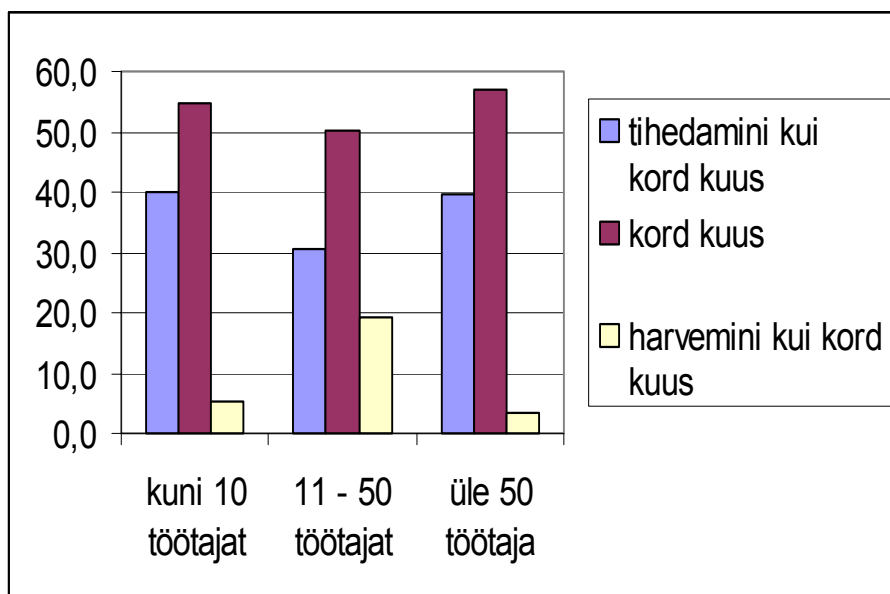
Toodetega seotud näitajaid peavad olulisemaks jälgida alla 50 töötajaga ettevõtete juhid võrreldes suuremate ettevõtete juhtidega. Üle 50 töötajaga ettevõtete juhid peavad kõige olulisemaks jälgida allüksuste näitajaid (85% vastajatest) ning seejärel toodete ja klientidega seotud näitajaid (60% vastajatest). Nende ettevõtete juhid peavad müügiir-kondandega seotud näitajate jälgimist kõige vähem oluliseks (40% vastajatest). Väiksemate ettevõtete juhid peavad kõige olulisemaks toodetega seotud näitajaid (70%

vastajatest), klientide ja allüksustega seotud näitajaid peavad oluliseks ligikaudu 60% vastajatest ja müügipiirkondadega seotud näitajaid ligikaudu 30% vastajatest.

Seega üle 50 töötajaga ettevõtete juhid peavad lisaks finantsarvestuse näitajatele, mis peegeldavad ettevõtte kui terviku tegevustulemusi jälgida ettevõtte allüksuste tulemusnäitajaid, alla 50 töötajaga ettevõtete juhid peavad oluliseks lisaks finantsnäitajatele jälgida toodetega seotud tulu-kulu näitajaid. Klientidega seotud näitajate jälgimine on kõikide ettevõtete puhul, olenemata nende suurusest, kolmandal kohal.

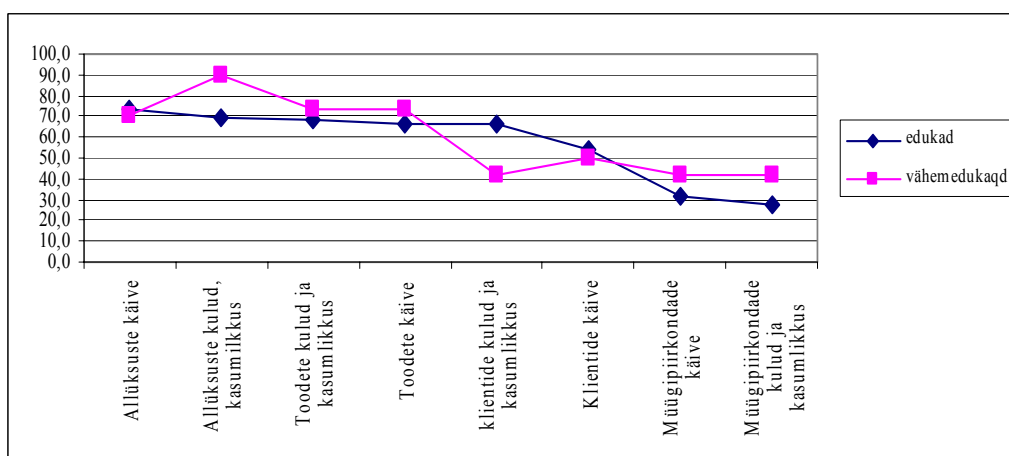
Ettevõtte juhtimisarvestuse rahaliste näitajate jälgimisel on täheldatav, et ettevõtte allüksuste ja toodete näitajaid peetakse oluliseks jälgida ligikaudu 70% vastajate arvates, ettevõttes klientidega seotud arvestust ligikaudu 60% vastajate arvates ja müügipiirkondadega seotud näitajaid ligikaudu 35% vastajate arvates. Võrreldes käesoleva töö tulemusi varem Eestis läbi viidud uurimustega, siis tulemus on sarnane. Ka Haldma poolt läbi viidud uurimuse tulemusena on leitud, et Eesti ettevõtted tegelevad kliendigruppide ja müügipiirkondade näitajate jälgimisega vähemal määral kui tegevustulemustega ettevõttesiseste funktsioonide lõikes. (Haldma *et al.* 2003: 76).

Seega leidis ka käesolevas uurimistöös kinnitust Ramose uurimuses saadud tulemus (Ramos 2000: 24), et ettevõtet kui tervikut kajastavad finantsarvestuse tulu-kulu näitajaid peetakse olulisemateks kui allüksuste tulu-kulu näitajaid, kuid samas ka mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks muutub allüksuste näitajate jälgimine (vt pt 1.2 lk 21).



**Joonis 12.** Juhtimisarvestuse rahaliste näitajate jälgimise perioodilisuse seos ettevõtte suurusega (%) (autori koostatud).

Analüüsid juhtimisarvestuse rahaliste näitajate jälgimise perioodilisust ja ettevõtte suuruse seoseid, siis on näha jooniselt 12, et olenemata ettevõtte suurusest, kõige rohkem jälgitakse neid andmeid kord kuus või tihedamini kui kord kuus. Jällegi on näha, et suuremate ettevõtete puhul, antud juhul üle 50 töötajaga ettevõtetel, muutub oluliseks formaalne kord kuus kontroll läbi arvestussüsteemi – väheneb harvemini kui kord kuus jälgimise osatähtsus ja suureneb kord kuus jälgimise osatähtsus.



**Joonis 13.** Edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtide hinnang juhtimisarvestuse rahalistele näitajatele (%). (autori koostatud)

Võrreldes edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamist (joonis 13) võib tähele panna, et allüksuste kulude ja kasumlikkuse näitajaid peavad olulisemateks mittekasvatavate ettevõtete esindajad. Vastupidine on seos aga klientidega seotud näitajate jälgimise korral. Klientidega seotud kulude ja kasumlikkuse näitajate jälgimist peavad edukate ettevõtete esindajad olulisemaks kui mitteedukate ettevõtete esindajad. Mõlemal juhul erinevus ligikaudu 20 protsendipunkti. Seega edukate ettevõtete juhid väärtustavad ettevõttest väljas olevate osapoolte, antud juhul klientide, näitajate jälgimist enam kui mitteedukate ettevõtete juhid. Ettevõtte sisemisi näitajaid peavad olulisemaks jälgida vähem edukate ettevõtete juhid. Mõlemat liiki ettevõtete juhid peavad ettevõtte segmentide kulude jälgimist olulisemaks kui segmentide käivete jälgimist.

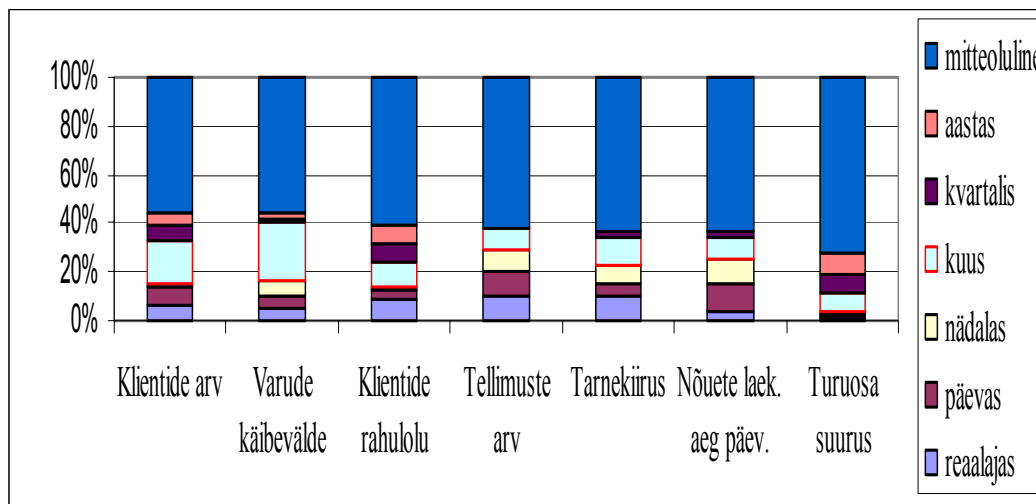
Juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamise analüüs näitas, et need näitajad on keskmiselt 70% juhtide poolt juhtimisprotsessis oluliseks hinnatud. Võrreldes finantsarvestuse näitajatega on juhtimisarvestuse rahalised näitajad vähem kasutatavad ettevõtte juhtide poolt, kuid ettevõtte allüksuste näitajate olulisus kasvab koos ettevõtte suurusega. Samale tulemusele on jõudnud uurimustes ka teised uurijad (Haldma, Lääts 2002; Ramos 2000). Nii nagu ka finantsarvestuse näitajate puhul, ka juhtimisarvestuse rahaliste näitajate jälgimise intervall on põhiliselt kord kuus kõikide ettevõtete puhul. Mida suurema ettevõttega on tegemist, seda olulisemaks muutub kord kuus juhtimisarvestuse rahaliste näitajate alusel ettevõtte tegevuse jälgimine.

Edukate ja vähem edukate ettevõtete vahel on käesoleva uurimistöö valimi puhul mõningane erinevus ettevõtte allüksuste näitajate jälgimises. Edukad ettevõtted peavad võrreldes vähem edukate ettevõtetega olulisemaks ettevõtte klientidega seotud näitajaid, vähem edukate ettevõtete juhid võrreldes edukate ettevõtete juhtidega peavad olulisemaks allüksuste näitajate, ehk ettevõtte sissepoole suunatud näitajate jälgimist.

#### **2.4. Mitterahaliste näitajate kasutamine juhtide poolt**

Uurimuse läbiviimisel kasutati seitset mitterahalist näitajat (vt lisa 1). Nendeks olid klientide arv, tarnekiirus, varude laos seismise aeg, tellimuste arv, arvete laekumise aeg, turuosa suurus ja klientide rahuolu. Uurimuses käsitletud mitterahalised näitajad võib jagada kaheks: finantsarvestuse andmetest tuletatavad mitterahalised näitajad (varude

laos seismise aeg, arvete laekumise aeg) ning näitajad, mis ei ole otseselt seotud finantsarvestuse aruannetega (klientide arv, tarnekiirus, tellimuste arv, turuosa suurus ja klientide rahulolu).



**Joonis 14.** Mitterahaliste näitajate jälgimise olulisus ja perioodilisus (%) (autori koostatud).

Küsitluses märgitud mitterahalistest näitajatest ühtegi ei pidanud oluliseks 14 vastajat, mis moodustab kõikidest vastajatest 19,4%. Käesolevas uurimistöös käsitletud mitterahalistest näitajatest on enamus ettevõttest väljapoole suunatud toote (teenuse) kvaliteediga seotud näitajad, nagu klientide rahulolu, turuosa, tarnekiirus. Suhteid klientidega peegeldavad ka tellimuste arv, klientide arv ja laekumiste välde. Seega on tegemist eelkõige kliendisuhteid peegeldavate näitajatega.

Analüüsid uurimistöös käsitletud mitterahalisi näitajaid eraldi, selgub, et kõik need näitajad on olulised alla poole vastajate arvates. Kõige olulisemaks peetakse varude käibevälde ja klientide arvu jälgimist (44,4% vastajate arvates). Sellised näitajad nagu kliendi rahulolu, tellimuste arv, tarnekiirus ja nõuete laekumise aeg päevades on olulised ligikaudu 37% vastajate arvates ning turuosa suurust peab oluliseks jälgida 28% vastajatest. Seega võrreldes finantsarvestuse näitajate ja juhtimisarvestuse näitajatega, peavad ettevõtete juhid mitterahaliste näitajate jälgimist vähem oluliseks.

Kuigi finantsaruannetest tuletatav näitaja – varude käibevälde – on uurimuses käsitletud mitterahalistest näitajatest üks olulisemaid, selgub, et selle näitaja jälgimist peab oluliseks siiski vähem vastajaid kui finantsarvestuse näitaja varude saldo jälgimist. Samasugune seos on ka ostjatelt laekumata arvete ja nõuete laekumise aja (päevades) jälgimisel. Tähele tuleb panna siinjuures tõsiasja, et vastavad bilansinäitajad peegeldavad mingi hetke seisuga, vastav mitterahaline näitaja võtab aga arvesse ka perioodi näitajat, on seega mingi perioodi üldistus.

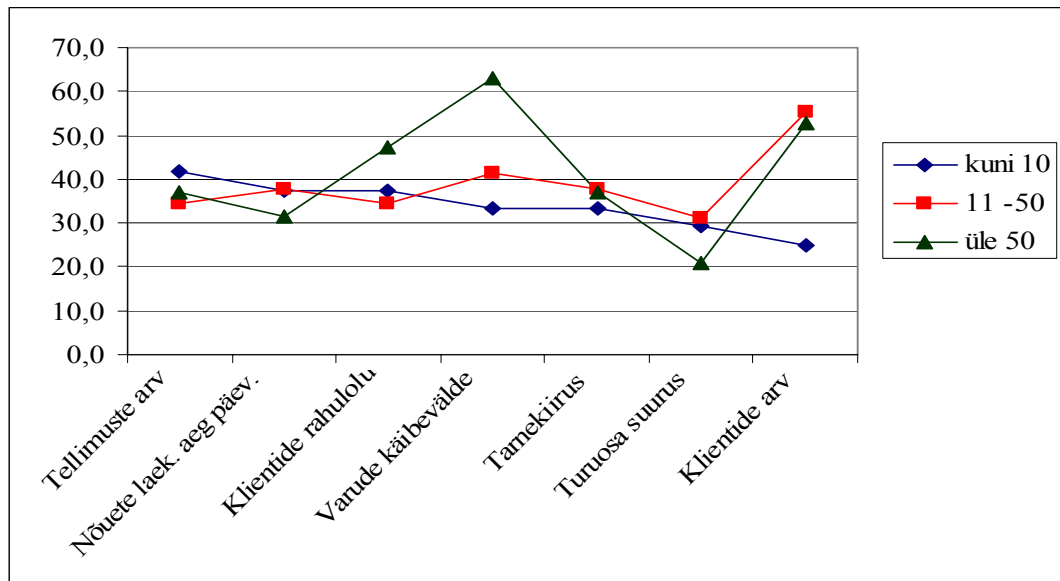
Bilansinäitajat, nõuded ostjate vastu, peab oluliseks jälgida 72,2% vastajatest, laekumise vältet päevades peab oluliseks jälgida 36,1% vastajatest. Varude saldot peab oluliseks jälgida 59,7% vastajatest, varude käibevälde päevades, 44,4% vastajatest. Varude saldo ja varude käibevälde näitaja jälgimise perioodilisuses olulisi erinevusi ei ole. Eelnevalt võib teha järelduse, et üldiselt eelistatakse rahalisi näitajaid mitterahalistele näitajatele. Sarnasele tulemusele on jõudnud ka teised uurijad (Silk 1998, Marr 2001, Williams 2001, Rigby 2001, Ramos 2000). Kuigi mitterahalised näitajad võivad olla informatiivsemad juhtimisotsuste tegemisel ning paremini peegeldada finantsnäitajaid mõjutavaid tegureid, kasutatakse neid siiski vähe. Eesti kontekstis mängib siin kindlasti olulist rolli nii juhtide kui arvestusspetsialistide väga väike kogemus turumajanduse konkurentsikeskkonnas tegutsemisel. Puudu jääb sageli ka tänapäevasest vastavast koolitusest/haridusest, sest suur osa ettevõtte juhtidest ja arvestusspetsialistidest on kogemused ja hariduse saanud plaanimajanduse tingimustes. (vt ka Haldma, Lääts 2002: 386).

Analüüsidest joonisel 14 toodud näitajate jälgimise perioodilisust, võib tähele panna, et nendest kahte näitajat – klientide rahulolu ja turuosa – kasutavad ettevõtte juhid sageli just planeerimise otstarbel ning strateegiliste eesmärkide täitmise jälgimise otstarbel, sest nende näitajate puhul on kord aastas ja kord kvartalis näitajate jälgimine veidi suurema osakaaluga kui teiste näitajate puhul, 15% vastajatest. Need näitajad peegeldavad tulevaste perioodide finantsnäitajate võimalikku trendi – klientide rahulolu ja turuosa on aluseks tulevaste perioodide tulule ja kasumile. Teiste näitajate puhul on perioodilisus lühem (kuni kuu). Seega on tegemist operatiivse juhtimise ja kontrolli instrumentidega.

Mõneti tekitab jällegi küsimusi näitajate jälgimise perioodilisuse tulemus. Klientide rahulolu ja turuosa suurust ning ka teisi näitajaid peetakse juhtide poolt oluliseks jälgida igapäevaselt. Klientide rahuolu puhul võib olla tegemist pideva püüdlusega kliente võimalikult hästi teenindada, kuid raske on mõõta igapäevaselt klientide rahulolu. Seega võib järeldada, et ei ole tegemist mitte formaalsete andmete saamisega klientide rahulolust, vaid pigem mitteformaalse info pideva kogumisega. Küll aga annab selline tulemus infot sellest, et ettevõtte juhid väärtustavad klientide rahulolu ettevõtte edukal juhtimisel ja püüavad selle poole, et iga kliendi teenindamisel oleks see võimalikult hästi tagatud.

Nii nagu juhtimisarvestuse rahaliste näitajate puhul, ilmneb ka mitterahaliste näitajate puhul, et ettevõtte sisemisi protsesse peegeldavaid näitajaid peetakse olulisemaks kui väliskeskkonnaga seotud protsesside jälgimist. Varude käibevälde, mis on eelkõige sisemise töökorralduse näitaja, peetakse mitterahalistest näitajatest kõige olulisemaks. Ettevõttest väljapoole suunatud näitajaid – turuosa, klientide rahulolu, tarnekiirus – aga vähemolulisteks. (Klientide arvu suhteliselt suur olulisus on tingitud siin hulgi- ja jaekaubandusega tegelevate ettevõtete suures osatähtsuses.) Siin võib põhjuseid olla mitu. Esiteks on traditsiooniline arvestusmudel tegelenud eelkõige ettevõttesiseste protsesside kirjeldamisega. Teiseks on ettevõtte juhtidel ja arvestusspetsialistidel olnud vähe aega harjuda tänapäevaste ärimudelitega, kus üha enam saavad määravaks ettevõtetevaheline koostöö, kiire reageerimine turumuutustele ja paindlik vastamine kliendi ootustele.

Analüüsid mitterahaliste näitajate olulisust erineva suurusega ettevõtete juhtide hinnangus, on märgata erinevust eelkõige näitaja „Varude käibevälde päevades“ kasutamisel. Üle 50 töötajaga ettevõtetest peab seda näitajat oluliseks ca 65% vastanutest, väiksemate ettevõtete puhul aga ainult ca 35% vastanutest (vt joonis 15). Seega ettevõtte sisemistele protsessidele suunatud näitaja puhul suuremad ettevõtted võtavad kasutusele ja peavad oluliseks lisaks finantsarvestuse näitajatele ka mitterahalisi näitajaid.



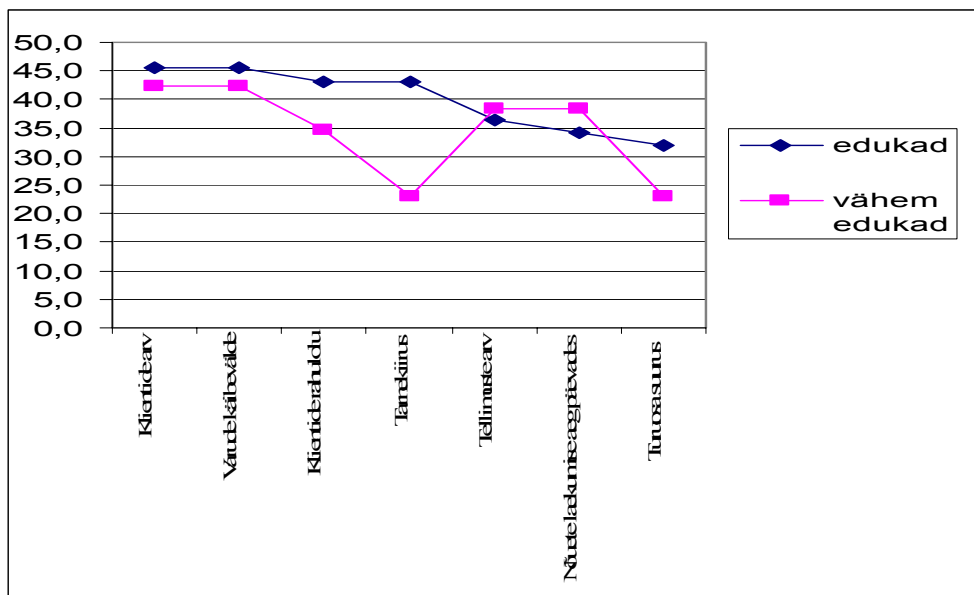
**Joonis 15.** Erineva suurusega ettevõtete juhtide olulisuse hinnang mitterahalistele näitajatele (%)(autori koostatud).

Tulemus, et suuremad ettevõtted kasutavad rohkem mitterahalisi näitajaid, läheb kokku ka teiste uurijate poolt saadud tulemustega. Näiteks Austraalias Hoque ja James poolt tehtud uurimuse tulemusena selgub, et mitterahaliste näitajate kasutamine ja ettevõtte suurus on positiivses korrelatsioonis (Hoque, James 2000). Saksa keelt kõnelevates riikides tehtud uurimus (Speckbacher *et al.* 2003) näitas samuti, et suuremad ettevõtted kasutavad rohkem mitterahalisi näitajad kui väiksemad ettevõtted. Sarnastele tulemustele on jõudnud ka teised uurijad (Bruns, Waterhouse 1975; Merchant 1981; Ezzamel 1990; Libby, Waterhouse 1996).

Tähelepanuväärne on veel ka tulemus, et üle 50 töötajaga ettevõtete juhid peavad klientide rahulolu jälgimist olulisemaks võrreldes väiksemate ettevõtete juhtidega, kuid vähemoluliseks peavad turuosa suuruse jälgimist. Kuni 50 töötajaga ettevõtete juhid hindavad mõlemat näitajat ligikaudu 35% vastajate arvates oluliseks, suuremate ettevõtete juhid on rohkem keskendunud klientide rahulolu kui turuosa jälgimisele. Ülejäänud näitajate osas olulist erinevust antud valimi puhul välja tuua ei saa.

Analüüsid mitterahaliste näitajate kasutamist edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtide poolt võib tähele panna, et edukate ettevõtete juhid peavad üldiselt nende näitajate jälgimist olulisemaks kui vähem edukate ettevõtete juhid (joonis 16). Kõige

suurem erinevus on tarnekiiruse, klientide rahulolu ning turuosa suuruse jälgimisel. Tegemist on eelkõige ettevõttest välja suunatud ja kvaliteeti peegeldavate näitajatega.



**Joonis 16.** Edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtide hinnang mitterahalistele näitajatele (%) (autori koostatud).

Seega, kui üldiselt on leitud, et ettevõtte sisemisi protsesse peegeldavaid näitajaid jälgitakse rohkem kui klientide, tarnijate ja turuga seotud protsesse, siis see ilmneb nii rahaliste kui ka mitterahaliste näitajate jälgimise puhul. Samuti võib teha järelduse, et edukad ettevõtted peavad olulisemaks nii rahaliste kui mitterahaliste klientidega seotud näitajate jälgimist võrreldes mitteedukate ettevõtete juhtidega.

## 2.5. Juhtide poolt nõutavad täiendavad andmed

Uurimuses kasutatud küsimustikus oli näitajate grupi juures küsimus vajalike, kuid ettevõtte infosüsteemis puuduvate näitajate kohta. Tegemist on nõ avatud küsimusega, kuhu vastaja sai vabalt oma arvamuse kirjutada (vt lisa 1). Kõikidest vastajatest vastas täiendavate andmete vajadust väljendavale küsimusele 22 vastajat ehk 31,4% kõikidest valimisse kuuluvatest ettevõtete juhtidest (tabel 2.4, rida 1). Edukate ettevõtete esindajad avaldavad arvamust rahulolu ja puuduolevate andmete kohta aktiivsemalt, võrreldes vähem edukate ettevõtete esindajatega. Edukate ettevõtete esindajatest 17 ehk

38,6% avaldas arvamust, vähem edukate ettevõtete esindajatest vastas sellele küsimusele 5 ettevõtte juhti, ehk 19,2%.

Ankeetides toodud vastuseid analüüsiti autori poolt ning jaotati lähtuvalt nende sisust viide gruppi:

- on rahul;
- tunneb puudust olemasolevate andmete analüüsist;
- vajab täiendavalt ettevõtteväliseid andmeid (konkurentide andmed, turuandmed jms);
- tunneb puudust ettevõtte segmentide detailsemast kuluarvestusest ja analüüsist;
- vajab tihedamat aruandlust.

Sisuliselt võib vastused liigitada kaheks: vastused, kus ollakse rahul olemasoleva arvestuse infosüsteemist saadava infoga (31,8% kõikidest küsimusele vastanutest ehk 7 vastajat) ja vastused, kus tuuakse välja täiendav infovajadus.

**Tabel 2.4.** Arvestussüsteemiga rahulolu väljendavale küsimustele vastuste jagunemine lähtudes ettevõtte edukusest ja kasvust(%) (autori koostatud)

	Kokku		Edukad		Vähem edukad	
	%	vastajate arv	%	vastajate arv	%	vastajate arv
Avaldab arvamust	31,4	22	38,6	17	19,2	5
On rahul	31,8	7	35,3	6	20,0	1
<b>Tunneb puudust</b>						
Vajab ettevõtteväliseid andmeid	22,7	5	17,6	3	40,0	2
Andmete analüüsi	9,1	2	0,0	0	40,0	2
Segmenti arvestus ja analüüs	36,4	8	41,2	7	20,0	1
Tihedam aruandlus	9,1	2	0,0	0	40,0	2

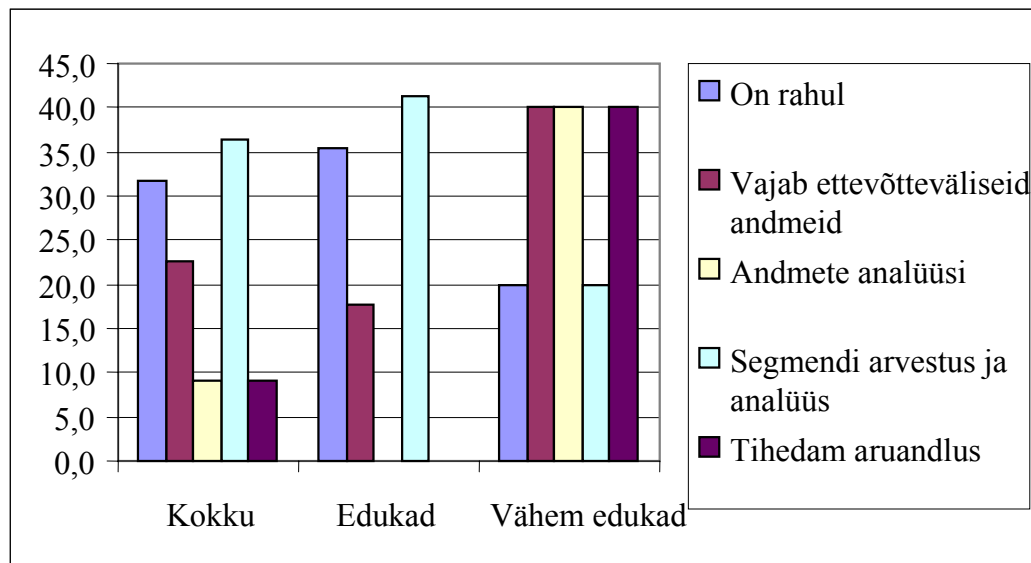
Tabelis 2.4 on arvatud rahulolu ja puuduoleva infoga seotud vastuste osatähtsus vastavasse gruppi kuulunud vastuste arvust. Kõikidest sellele küsimusele vastajatest on olemasolevast infosüsteemist saadava arvestusinfoga rahul kokku 7 vastajat, ehk 31,8%. Rohkem on rahul edukate ettevõtete juhid (6 vastajat), vähem edukate ettevõtete juhtidest on rahul 1 vastaja (tabel 2.4, joonis 17). Uurimuses, mis viidi läbi Prantsusmaal, kus küsitleti 120 juhti üheteistkümnest suuremast ettevõttest, jõuti tulemusele, et ettevõtetes, kus müük ja kasum väheneb, on mitterahulolu suurem.

(Mendoza, Bescos 2001: 272). Käesolevas uurimuses on näha, et rahulolu on sellistes ettevõtetes väiksem. Käesoleva uurimuse tulemus erineb Rigby (2001: 151) uurimuse tulemusest, kus leiti, et keskmine rahulolu arvestuse infosüsteemiga ei ole erinev edukate ja vähem edukate ettevõtete vahel.

Kõige rohkem tuntakse puudust ettevõtte segmentide tulu-kulu arvestusest ja analüüsi ning ettevõttevälistest andmetest (vastavalt 36,4% ja 22,7% küsimusele vastajatest). Ettevõtte segmendi arvestuse osas on toodud arvamused, et infosüsteem võiks lisaks olemasolevale infole sisaldada:

- toodete ja tootegruppide rentaablusi, klientide rentaablusi;
- kui palju kulub ressursse ühe tellimuse täitmiseks;
- klientide, tootegruppide tulu, kulu ja kasumlikkuse näitajaid.

Kokku tunneb segmentide detailsemast tulemusarvestusest ja analüüsi puudust kaheksa vastajat, nendest seitse on edukate ettevõtete juhid ja üks vähem eduka ettevõtte juht. Seega edukate ettevõtete juhid on rohkem rahul arvestuse infosüsteemist saadava infooga, kuid tunnevad siiski puudust detailsemast segmendi arvestusest.



**Joonis 17.** Ettevõtte arvestuse infosüsteemist saadavate andmetega rahulolu ja ettevõtte edukuse seosed (%) (autori koostatud).

Võrreldes käesoleva uurimistöö tulemusi Mendoza ja Bescose töö tulemustega, siis sealt järeldub, et üldiselt ollakse ettevõtte segmendi arvestusega pigem rahul kui mitterahul.

Nende uurimuses ligi pooled küsitletavatest väljendasid kõrget rahulolu sisemiste protsesside ja kuluarvestuse ning analüüsiga, vastavalt 53,3% ja 47,5%. Ainult 10,9% oli sisemiste protsesside ning 23,3% kuluarvestuse ja analüüsi infoga vähem rahul (Mendoza, Bescos 2001: 266). Seega käesoleva töö tulemuse alusel võib väita, et Eesti ettevõtetes on ettevõttesisene kuluarvestus vähem arenenud ning sellest tunnevad puudust eriti edukate ettevõtete juhid.

Ettevõttevälistest andmetest tunneb puudust kokku viis vastajat, nendest kolm on eduka ettevõtte juhid ja kaks vähem eduka ettevõtte juhid. Ettevõttevälistest andmetest on nimetatud näiteks:

- kliendi rahulolu,
- konkurentide käive ja kulud,
- objektiivne info turuosast,
- asjakohased ja usaldusväärsed statistilised andmed, millega oma näitajaid võrrelda.

Mendoza ja Bescose uurimuses leiti, et kõige suurem rahulolematuse on seotud välise infoga – kliente puudutava infoga, eriti aga konkurentide puudutava infoga. Mendoza ja Bescose uurimuses 2/3 vastajatest märkis, et neil on puudu oluline info ja välja toodi kaks põhilist infokao valdkonda: ühelt poolt info klientide ja konkurentide kohta ja teiselt poolt omanike strateegiline orientatsioon. (Mendoza, Bescos 2001: 266) Käesolevas uurimuses toob ettevõttevälistest info puuduse küll välja, kuid mitte nii suurel määral. Siin võib küsimus olla ka käesoleva uurimistöö suhteliselt väikeses valimis.

Kaks vastajat tõi välja vajaduse olemasolevaid andmeid arvestussüsteemist tihedamalt kätte saada. Märkiti, et mitterahalised näitajad, nagu „Varude käibevälde“ ja „Arvete laekumise aeg“, võiksid olla kättesaadavad tihedamini, näiteks reaalsajas (praegu kord nädalas). Tuntakse puudust ka müügikatte keskmise protsendi järele kord nädalas, senini on see kättesaadav kord kuus. Olemasolevate andmete parema analüüsi vajadus tuuakse välja vastustes, kus nimetatakse olemasolevate andmete ökonoomikat, mida võib mõista analüüsina, ning vajadust suhtarvude järele. Nii andmete esituse tihedamast perioodist kui ka analüüsist tunnevad puudust mitteedukate ettevõtete juhid.

Eelnevast analüüsist võib järeldada, et kuigi ettevõtete juhid hindavad segmendi-arvestuse ja mitterahaliste klientidega seotud näitajate jälgimist vähem oluliseks kui finantsarvestuse näitajate jälgimist, tuntakse samas nendest näitajatest puudust. Ettevõtete juhid teadvustavad nende näitajate kasutamise vajalikkust, kuid ei suuda tagada nende näitajate olemasolu ettevõtte arvestuse ühtses infosüsteemis.

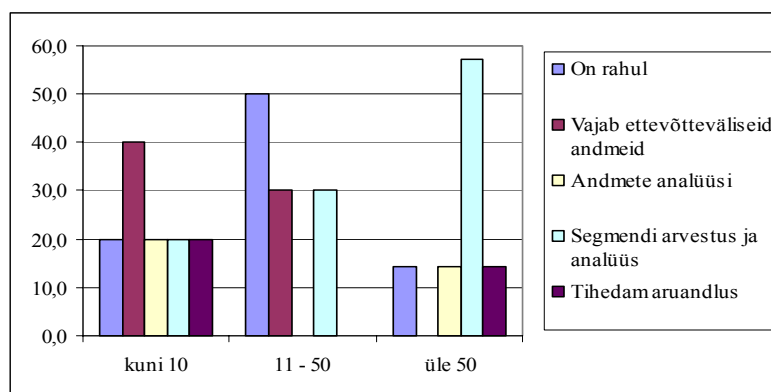
Järgmisena analüüsime seoseid ettevõtte suuruse ja olemasolevate arvestusandmetega rahulolu ja täiendavalt nõutavate andmete vahel. Mida suurema ettevõttega on tegemist, seda aktiivsemalt väljendatakse arvamust arvestussüsteemist saadava info kohta. Kuni 10 töötajaga ettevõtete juhtidest avaldab arvamust 5 vastajat ehk 20,8%, 11–50 töötajaga ettevõtete juhtidest 10 ehk 34,5% ja üle 50 töötajaga ettevõtete juhtidest 7 ehk 36,8% (tabel 2.5).

Kõige rohkem on olemasolevast arvestussüsteemist saadava infoga rahul 11–50 töötajaga ettevõtete esindajad (50,0% sellesse gruppi kuulunud vastanutest) ja kõige vähem on sellega rahul üle 50 töötajaga ettevõtete esindajad (ainult 14,3% vastanutest). Kuni 10 töötajaga ettevõtete esindajatest on olemasolevast arvestuse infosüsteemist saadavate andmetega rahul 20% (tabel 2.5, joonis 18). Sellist tulemus võib põhjendada asjaoluga, et väga väikeste ettevõtete puhul on formaalne arvestus sageli suunatud eelkõige ettevõttevälistele tarbijatele, enamus ettevõtte sisesest infost liigub sellistes ettevõtetes mitteformaalseid kanaleid pidi. Samas ettevõtte juhid teadvustavad siiski formaalsete andmete ja nende analüüsi vajalikkust. Üle 50 töötajaga ettevõtete puhul on aga tegemist juba piisavalt suurte ettevõtetega, kus muutub oluliseks ettevõttesisene detailsem arvestus ja kontroll, mis aga Eesti ettevõtetes on küll kiires arengus, kuid ei ole veel jõudnud ettevõtete juhtide poolt soovitud tasemele.

**Tabel 2.5.** Arvestussüsteemiga rahulolu väljendavatele küsimustele vastuste jagunemine lähtudes ettevõtte suurusest (%) (autori koostatud)

	kuni 10 töötajat		11-50 töötajat		Üle 50 töötaja	
	%	vastajate arv	%	vastajate arv	%	vastajate arv
Avaldab arvamust	20,8	5	34,5	10	36,8	7
On rahul	20,0	1	50,0	5	14,3	1
<b>Tunneb puudust</b>						
Vajab ettevõtteväliseid andmeid	40,0	2	30,0	3	0,0	0
Andmete analüüsi	20,0	1	0,0	0	14,3	1
Segmendi arvestus ja analüüs	20,0	1	30,0	3	57,1	4
Tihedam aruandlus	20,0	1	0,0	0	14,3	1

Eelneva arutelu paikapidavust kinnitab ka tabelis 2.5 toodud puuduoleva info analüüs. Tabelist 2.5 ja jooniselt 18 on näha, et mida suurema ettevõttega on tegemist, seda rohkem tuntakse puudust ettevõtte segmentide tulemusarvestusest. 11–50 töötajaga ettevõtete juhid tunnevad lisaks segmendi arvestusele puudust ka ettevõttevälistest andmetest. Ettevõttevälistest andmetest tunnevad puudust ka kuni 10 töötajaga ettevõtete juhid, kuid selle grupi poolt on nimetatud ka andmete analüüsi, segmendi arvestuse ja tihedama aruandluse vajadust.



**Joonis 18.** Arvestussüsteemiga rahuloluga seotud vastuste jagunemine lähtudes ettevõtte suurusest. (%) (Autori koostatud)

Võrreldes käesoleva töö tulemusi Mendoza ja Bescose uurimusega, siis nemad ei leidnud seost ettevõtte suuruse ja informatsiooniga rahulolu vahel (Mendoza, Bescos 2001:272). Põhjus võib siin olla uurimustes valimisse kuuluvate ettevõtete üldise suuruse vahel. Käesoleva uurimuse valimisse kuulusid juhtimise ja info kasutamise seisukohast erinevad ettevõtted – nii kuni 10 töötajaga ettevõtted kui ka üle 50 töötajaga

ettevõtted. Mendoza ja Bescose uurimuses osales 11 Prantsusmaa suuremat ettevõtet – seega ettevõtted, kus formaalne arvestussüsteem on oluline ettevõtte juhtimisel ja kontrollil. Nii Mendoza ja Bescos uurimuses kui ka käesolevas uurimuses ei leitud seost vastaja hariduse ja arvestusinfoga rahulolu vahel ning ettevõtte tegevusala ja arvestusinfoga rahuolu vahel.

Käesoleva uurimistöö tulemusena võib järeldada, et edaspidi hakkab ettevõtete arvestussüsteem sisaldama veelgi rohkem andmeid - ettevõtete sisemine segmendarvestus muutub detailsemaks ning aina rohkem hakatakse koguma ka väliskeskonnaga seonduvaid näitajaid. See omakorda tõstab edaspidi veelgi olulisemaks andmete analüüsi ja kasutajatele andmete kõrgema abstraktsioonitasemega esitamise rolli. Kuna infosüsteemide integreerimise tulemusena on võimalik aina rohkem erinevaid andmeid ettevõtte arvestussüsteemi koondada, siis sellise andmehulga kasutamiseks läheb aina rohkem vaja andmete analüüsi võimalusi nii infotehnoloogia kui ka arvestusspetsialistise teadmiste ja kogemuste näol. Arvestus eelmise sajandi tähenduses kui põhiliselt andmete kogumine asendub aina rohkem andmete analüüsi ning esitamise rolliga, sest andmete kogumine toimub tänu kaasaegsele infotehnoloogiale suuresti automaatselt. Inimese rolliks jääb edaspidi aina rohkem kogutud andmete analüüs ja interpreteerimine.

## KOKKUVÕTE

Ettevõtete juhid vajavad informatsiooni otsustusprotsessis. Juhtide peamine ülesanne on vaadata tulevikku, koostada plaane ja siis suunata ettevõtet planeeritud eesmärkide poole. Selleks, et varustada ettevõtete juhte informatsiooniga, on ettevõtetes loodud infosüsteem. Tavaliselt on arvestuse infosüsteem kõige suurem formaalne infosüsteem ettevõttes.

Viimasel ajal on toimunud olulisi muutusi nii ärikeskkonnas ja -mudelites kui ka arvestuses. Arvestuses on täheldatud rõhuasetuse muutust – ettevõtte arvestussüsteem on suunatud rohkem ettevõttesiseste infotarbijate teenistusse. Eriti suur on muutus olnud Eesti kontekstis, kuid samasugust muutust on täheldatud ka mujal.

Veel kümnekond aastat tagasi seostati Eestis arvestuse infosüsteemi eelkõige finantsraamatupidamisega ja arvestuse peamiseks eesmärgiks oli anda informatsiooni ettevõttevälistele infokasutajatele. Tänapäeval on paljudes Eesti ettevõtetes arvestuse tähtsamaks ülesandeks ettevõtte sisemiste infokasutajate infovajaduste rahuldamine. Arvestus ei ole ettevõttes enam suhteliselt eraldiseisev üksus, vaid on muutunud ja muutub üha rohkem teenindusosakonnaks, kelle klientideks on eelkõige kõik ettevõttes töötavad juhid, lisaks veel ka äripartnerid.

Käesolevas töös on käsitletud arvestust ühtse süsteemina, kus kogutakse, hoitakse ja analüüsitakse andmeid, mis lisaks ettevõtte sisemistele aspektidele kajastavad ka teisi olulisi aspekte, mis omakorda osalevad tuleviku tulude teenimises, kuid mida traditsiooniline arvestus ei kajasta. Lähtudes eeldusest, et arvestusosakond on ettevõttes juhte teenindav osakond, peab arvestussüsteemi ülesehitusel lähtuma ettevõttesiseste klientide erinevatest nõudmistest.

Traditsiooniline ettevõttesisene arvestussüsteem on keskendunud tootmise ja tippjuhtkonna toetamisele. Seoses sellega on palju rõhku pööratud just finantsarvestus-

ja kuluarvestussüsteemide väljaarendamisele. Tänapäeva ärikeskkond nõuab aina rohkem ettevõttest välja vaatamist. Oluliseks on muutunud ettevõtte turundustegevus, suhted klientidega, samuti on konkurentsipüsimiseks aina rohkem vaja koostööd teha hankijate ja teiste äripartneritega, aga ka konkurentidega. Sellised muutused ärikeskkonnas toovad endaga kaasa ka suuremad nõudmised arvestussüsteemile, sest senine finantsarvestus ja eelkõige tootmisele suunatud juhtimisarvestus ei käsitle tavaliselt uue keskkonna olulisi äriaspekte.

Selleks, et teha strateegilisi plaane ja suunata nende elluviimist, suunata turundustegevust ning võimalikult täpselt hinnata lähemate perioodide edukust, vajatakse üha rohkem lisaks finantsarvestuse andmetele ja traditsioonilistele kuluandmetele ka andmeid ettevõtet ümbritsevast keskkonnast - nii rahalisi kui mitterahalisi, nii kvantitatiivseid kui kvalitatiivseid andmeid. Üha teravamalt tõuseb päevakorda ettevõtte klientide ja konkurentidega seotud andmete kogumise tähtsus ja nende analüüsimine, sealhulgas arvestussüsteemide integreerimine ettevõtteväliste osapooltega.

Uurimistulemused kinnitavad, et finantsarvestuse aruanded on juhtide poolt väga palju kasutatavad (Ramos 2000, Gabas 1996). Finantsarvestusest saadavad andmed on küll heaks üldistuseks minevikus tehtule, kuid nad ei räägi midagi tulevikust, klientidest ja konkurentsikeskkonnast. Traditsioonilised juhtimisarvestuse näitajad on samuti juhtide poolt rohkesti kasutatavad (Ramos 2000; Haldma, Lääts 2002), kuid need näitajad on keskendunud eelkõige ettevõtte segmentide kuluarvestusele, analüüsile ning kontrollile. Traditsioonilised juhtimisarvestuse näitajad annavad juhtidele infot ettevõttes viimasel ajal toimunud, kuid need andmed ei ole enamustel juhtudel integreeritud turu, klientide ja konkurentide andmetega ning seetõttu on nende alusel väga raske lähituleviku ennustamine.

Uurimistulemused on näidanud, et üldiselt eelistavad ettevõtete juhid rahalisi näitajaid mitterahalistele näitajatele (Silk 1998, Marr 2001, Rigby 2001, Ramos 2000). Samas on viimastel aastakümnetel kasvanud nende ettevõtete arv, kus aruandlussüsteemides kasutatakse mitterahalisi, sealhulgas kvalitatiivseid näitajaid (Ittner, Larcker 1997, 2003; Kaplan, Norton 1992). Uurimistulemustena on leitud, et mitterahalisi näitajaid kasutatakse rohkem kasvustaadiumis ja tugeva turupositsiooniga ettevõtetes ning

ettevõtetes, kes püüavad turul konkurentsipositsiooni parandada (Hoque, James 2000; Ittner, Larcker 1997). Samuti on leitud, et mitterahalisi näitajaid kasutavad rohkem suuremad ettevõtted (Speckbacher *et al.* 2003, Hoque, James 2000; Drury *et al.* 1993).

Käesoleva töö teoreetilise osa põhiväärtuseks on lähenemine arvestussüsteemile eelkõige kui ettevõtete juhte teenindavale süsteemile. Sageli lähenetakse arvestusele kui finants- ja tootmisarvestusele, st lähtutakse põhimõttest, et arvestussüsteem sisaldab peamiselt ettevõtte sisemisi protsesse peegeldavaid rahalisi ja kvantitatiivseid andmeid. Käesolev töö püüab rõhutada asjaolu, et tänapäevane arvestussüsteem peaks sisaldama rohkem mitterahalisi ning sealhulgas ka kvalitatiivseid andmeid ning olema integreeritud nii kogu ettevõttesisese infosüsteemiga kui ka sisaldama andmeid ettevõtteväliste protsesside kohta.

Käesoleva töö autor viis läbi küsitluse Eesti väikese ja keskmise suurusega ettevõtete juhtide hulgas. Eesti ettevõtete juhtide arvestusnäitajate kasutamise analüüsist selgus, et finantsarvestuse näitajate jälgimist peavad ettevõtete juhid väga oluliseks. Käesolevas uurimuses käsitletud finantsarvestuse näitajatest peetakse kõige olulisemateks näitajateks „Müügikäive”, „Kasum” ja „Tööjõu kulud” kasumiaruandest ning „Nõuded ostjate vastu” ja „Raha jääk” bilansist. Ettevõtte tasandil müügikäibe näitaja jälgimist peab oluliseks 93,1% vastanutest, kasumi jälgimist 83,3%, tööjõu kulude jälgimist 66,7% ning nõuded ostjate vastu jälgimist 65,3% vastanutest.

Juhtimisarvestuse rahaliste näitajate kasutamise analüüsist selgus, et käesoleva uurimuse valimisse kuuluvatest ettevõtetest 95% omab ettevõtte segmente kajastavat arvestussüsteemi. Juhtimisarvestuse rahalised näitajad on juhtimisprotsessis olulised keskmiselt 70% juhtide arvates. Võrreldes finantsarvestuse näitajatega on juhtimisarvestuse rahalised näitajad vähem kasutatavad ettevõtte juhtide poolt. Juhtimisarvestuse rahalistest näitajatest ettevõtte allüksuste näitajate jälgimise olulisus kasvab koos ettevõtte suurusega. Nii allüksuste kui ka toodete ja klientide näitajate puhul peetakse olulisemaks kulude ja kasumlikkuse jälgimist võrreldes müügikäibe jälgimisega.

Mitterahaliste näitajate kasutamise analüüsist selgus, et alla 50% valimisse kuulunud ettevõtete juhtidest pidas nende näitajate jälgimist oluliseks. Seega, võrreldes

finantsarvestuse näitajate ja juhtimisarvestuse rahaliste näitajatega, peavad Eesti ettevõtete juhid mitterahaliste näitajate jälgimist vähem oluliseks.

Kuigi finantsaruannetest tuletavat näitajat „Varude käibevälde“ peetakse uurimuses käsitletud mitterahalistest näitajatest üheks olulisemaks, selgub, et selle näitaja jälgimist peab oluliseks siiski vähem vastajaid kui finantsarvestuse näitaja „Varude saldo“ jälgimist. Samasugune seos on ka „Ostjatelt laekumata arvete“ ja „Nõuete laekumise aeg päevades“ jälgimisel. Kuigi mitterahalised näitajad võivad olla informatiivsemad juhtimisotsute tegemisel ning paremini peegeldada finantsnäitajaid mõjutavaid tegureid, kasutatakse neid siiski vähem kui rahalisi näitajaid. Eesti kontekstis võib mängida siin olulist rolli nii juhtide kui ka arvestusspetsialistide suhteliselt vähene kogemus turumajanduse konkurentsikeskkonnas tegutsemisel.

Käesoleva uurimuse tulemusena võib välja tuua, et ettevõtte juhid jälgivad arvestuse infosüsteemis sisalduvaid näitajaid tavaliselt sagedusega kord kuus. Erandi moodustab müügikäibe jälgimine, mida jälgitakse nii ettevõtte tasandil kui ka ettevõtte segmendi tasandil tihedamini. Üle 50 töötajaga ettevõtete puhul kasvab kord kuus näitajate jälgimise osakaal ning väheneb harvemini kui kord kuus näitajate jälgimise osakaal.

Analüüsidest erineva suurusega ettevõtete juhtide arvestusnäitajate kasutamist ettevõtte juhtimisprotsessis, selgub et kasumiaruande näitajate jälgimist väärtustavad üle kümne töötajaga ettevõtete juhid kõrgemalt kui alla kümne töötajaga ettevõtete juhid. Bilansinäitajate jälgimise puhul on suund vastupidine - alla kümne töötajaga ettevõtete juhid peavad bilansinäitajate jälgimist olulisemaks. Allüksuste tulemuste jälgimist peavad oluliseks üle 50 töötajaga ettevõtete juhid, väiksemate ettevõtete juhid peavad segmendarvestusest kõige olulisemaks toodetega seotud näitajate jälgimist. Üle 50 töötajaga ettevõtete juhid peavad olulisemaks ettevõtte sisemisi protsesse peegeldava mitterahalise näitaja „Varude käibevälde“ jälgimist.

Edukate ja vähem edukate ettevõtete juhtide näitajate jälgimise analüüsi tulemusena selgus, et edukate ettevõtete juhid väärtustavad võrreldes vähem edukate ettevõtete juhtidega rohkem tööjõukulude ja mitmesuguste tegevuskulude jälgimist. Samuti väärtustavad edukate ettevõtete juhid rohkem klientide kulude ja kasumlikkusega seotud näitajate jälgimist. Edukate ettevõtete juhid peavad olulisemaks ka ettevõttest väljapoole

suunatud, selliste kvaliteediga seotud mitterahaliste näitajate, nagu „Tarnekiirus“, „Klientide rahulolu“ ning „Turuosa suurus“, jälgimist. Seega, edukate ettevõtete juhid peavad oluliseks jälgida lisaks ettevõtte sees toimuvatele protsessidele ka ettevõttest väljaspool toimuvaid ettevõtte tegevusega seotud protsesse. Nad peavad olulisemaks jälgida väärtusahela „tervikpilti“.

Analüüs näitas, et kõige rohkem tunnevad ettevõtete juhid puudust ettevõtte segmendarvestusest ja ettevõttevälistest andmetest. Segmendarvestusest tunnevad puudust suuremate, üle 50 töötajaga ettevõtete juhid, väiksemate ettevõtete juhid tunnevad puudust eelkõige ettevõttevälistest näitajatest. Edukate ettevõtete juhid tunnevad puudust nii segmendarvestusest kui ka ettevõttevälistest näitajatest.

Käesoleva uurimistöö tulemustest on teinud töö autor järgmised järeldused:

1. Vaatamata sellele, et finantsarvestuse aruannete näitajad on tulevikku vaatamiseks ja ka saavutatud tulemuste analüüsiks vähe informatiivsed, kasutavad ettevõtte juhid neid siiski palju ettevõtte juhtimisprotsessis. Selle põhjuseks võib tuua ettevõtte juhtide ja arvestusspetsialistide vähesed teadmised ja kogemused juhtimisarvestuse vallas, samuti finantsarvestuse andmete vähesete kuludega kättesaadavuse. Seega juhtimisarvestuse edasine areng sõltub eelkõige nii ettevõtte juhtide kui ka arvestusspetsialistide arvestusalaste teadmiste arengust ning ka infotehnoloogia arengust.
2. Kuigi ettevõtte juhid keskenduvad meelsamini ettevõtte sisemiste protsesside infole, võib edaspidi selles osas oodata mõningast muutust. Kuna edukad ettevõtted kasutavad, kuid samas ka tunnevad puudust, ettevõtte protsessidega seonduvast ettevõttevälisest infost, siis vastavalt infotehnoloogia arengule ja arvestusspetsialistide teadmiste ja kogemuste kasvule, hakatakse neid andmeid ka aina rohkem ettevõtete arvestuse infosüsteemi integreerima. Seega kasvab lähiajal veelgi ettevõtte arvestuse infosüsteemides olev andmete hulk, seda nii detailsema ettevõtte segmendarvestuse arvel kui ka ettevõttevälise info arvel.
3. Arvestuse infosüsteemis kasvav andmete hulk tõstab omakorda edaspidi veelgi olulisemaks andmete analüüsi ja kasutajatele andmete kõrgema

abstraktsioonitasemega esitamise rolli. Arvestus eelmise sajandi tähenduses kui põhiliselt andmete kogumine asendub aina rohkem andmete analüüsi ning esitamise rolliga, sest andmete kogumine toimub tänu kaasaegsele infotehnoloogiale suures osas automaatselt. Inimese rolliks jääb edaspidi aina rohkem kogutud andmete analüüs ja interpreteerimine.

## VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, J, Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Tallinn 1999, OÜ Deebet. 177 lk.
2. **Ask Urban, Ax Christian, Jönsson Sten.** Cost Management in Sweden: From Modern to Post-Modern. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 1-30.
3. **Balanced Scorecard is Fast Becoming a Must Have Process for Corporate Change**, Anonymous, 2001. Management Services, Vol. 45 (8) , pp. 5-6.
4. **Balcom, J.E., Ittner, C.D., Larcker, D.F.** Strategic performance measurement: lessons learned and future directions.- J. Strategic Performance Means. 1997, 1 (2), pp.22-32
5. **Barbato Bergamin Maria, Collini Paolo, Quagli Alberto.** Management Accounting in Italy: Evolution within Tradition. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 140 – 163.
6. **Barker, P.C. and Noonan, C.** Small Company Compliance with Accounting Standards. Dublin City University Business School, Dublin, 1996. viidatud M.M.Ramos, Usefulness of Accounting Reporting for the Internal user. Empirical evidence. Working Paper , The 23 Annual Congress of European Accounting Assotsiation, Munich, Germany, March 29.31, 2000.
7. **Bhimani Alnoor.** Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice, and the Profession. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 218 – 242.

8. **Boulton, R.E.S., Liebert, B.D, Samek S.M.** Cracking the value code: How Successful businesses are creating wealth in the New Economy.-HarperBusiness, Harpercollins Publishers, 2000. tõlgitud OÜ Fontese Kirjastus 2001, 279 lk.
9. **Bourne Mike and Pippa.** Understanding the Balanced Scorecard in a week. Hodder &Stoughton.2000,p.95
10. **Broto Rubio, J.** Utilidad de la normalizacion del coste del producto en la empresa., Diario Cinco Dias, 6 de junio,1995.,viidatud M.M.Ramos, Usefulness of Accounting Reporting for the Internal user. Empirical evidence. Working Paper , The 23 Annual Congress of European Accounting Assotsiation, Munich, Germany, March 29.31, 2000.
11. **Bruggeman Werner, Slagmulder Regine, Waeytens Dominique.** Management Accounting Changes: The Belgian Experience. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 1-30.
12. **Bruns, W.J. and McKinnon , S.M.** The Information Mosaic. 1992a, Boston , - MA:Harvard Business School Press.
13. **Bruns, W.J. and McKinnon , S.M.** Management information and accounting information: what do managers want?, in Epstein, M.J. (ed.) Advances in Management Accounting, 1992b,Vol.1. Greenwich, CO; Jail Press Inc ., pp. 55-80.
14. **Bruns, W.J. and McKinnon , S.M.** Information and managers: a field study,- Journal of Management Accounting Research, 1993, 5 (Fall):pp. 84-108.
15. **Bruns, W.J., Waterhouse, J.H.** Budgetary control and organizational structure.- J.Acc.Res., 1975, Autumn, pp.177-203.
16. **Carsberg, B., Page, M.J.; Sindall, A.J., and Waring, I.D.** Small company financial reporting, 1985, Prentice-Hall International, London. viidatud M.M.Ramos, Usefulness of Accounting Reporting for the Internal user. Empirical

- evidence. Working Paper , The 23 Annual Congress of European Accounting Assotsiation, Munich, Germany, March 29.31, 2000.
17. **Cooper R., Kaplan R.S.** The promise – and peril – of integrated cost systems. - Harward Business Review Jul-Aug. 1998
  18. **Drury, C., Braund, S., Ostborne, P.** (1993), A Survey of Management Accounting Pracitices in UK Manufacturing Companies. London: Chartered Association of Cerified Accountants). Viidatud Bhimani Alnoor. Management Accounting in the United Kingdom: Reflections on Research, Practice, and the Profession. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 218 – 242
  19. **Cushing, Barry E., Romey, Marshall B.** Accounting informatsion Systems . 5th ed. , Addison-Wesley Publishing Company, 1990, 830 lk.
  20. **Drucker Peter F.** The Information Executives Truly Need. Redesigning the corporation requires a new set of tools and concepts.- Harvard Business Review, Jan.-Feb. 1995, pp. 54 – 62.
  21. **Dugdale, D.** The statutory accounts of smaller companies: a burden or an aid to business? - Management Accounting, 1998,vol.76, (2), feb., pp.50-52.
  22. Eesti ettevõtete info. Tasuta Firmapäring [<http://www.kredinfo.ee>] 05.12.2003
  23. **Ezzamel, M.** The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. Manage. Acc. Res., 1990,1,pp. 181- 197.
  24. **Gabas, F.** Analisis de la demanda de informacion financiera en la coyuntura actual., Revista Espanola de Financiacion y Contabilidad, 1996, no 86, pp.103-137.viidatud M.M.Ramos, Usefulness of Accounting Reporting for the Internal user. Empirical evidence. Working Paper , The 23 Annual Congress of European Accounting Assotsiation, Munich, Germany, March 29.31, 2000 vahendusel.
  25. **Gelinas, U.J., Oram, A.E., Wiggins, W.P.** Accounting information Systems. Boston. PWS-KENT Publishing Company, 1990, 926 p.

26. **Granlund, M. and Lukka, K.** It's a small world of management accounting practices., - Journal of Management Accounting Research, 1998, 10, pp. 79-153.
27. **Groot Tom L. C. M.,** Managing Costs in The Netherlands. Past Theory and Current Practice. - Management Accounting European Perspectives. Oxford University Press. Oxford, 2000, pp.164 – 179.
28. **Haldma Toomas, Listra Enn, Mullaste Meelis.** Aastaruande analüüs ja ettevõttesisene aruandlussüsteem. 2003, Raamatupidaja.ee OÜ, Tallinn, 95 lk.
29. **Haldma Toomas, Lääts Kertu.** Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. – Management Accounting Research , 2002, 13(4), pp.379-400.
30. **Hofstetter, P.** Das informationssystem als Element des Controlling. Zürich: Schelthess Polygraphische Verlag AC, 1993, 371 s.
31. **Hoque, Z., James, W.** Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. - J.Manage.Acc. Res., 2000, 12, pp.1-17
32. **Israelsen Poul, Andersen Michael, Rohde Carsten, Sorensen Poul Erik.** Management Accounting in Denmark: Theory and Practice. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 31-53.
33. **Ittner C.D., Larcker D.F.** Innovations in performance measurement: trends and research implications.- Management Accounting Research, 1998, 10, pp.205-238
34. **Ittner, C.D, Larcker, D.F.** Quality strategy , strategy control systems, and organizational performance. Acc. Organ. Society 22, 1997, pp.293-314.
35. **Ittner, C.D., Larcker, D.F.** Assessing empirical research in managerial accounting : a value-based management perspective.- J.Acc. Econ., 2001, 32 (1-3), pp. 349 – 410.

36. **Ittner C.D., Larcker D.F.** Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement, Harvard Business Review , November 2003, pp. 88-95.
37. **Johnson H. T.** “Beyond Product Costing: A Challenge to Cost Management’s Conventional Wisdom,” Journal of Cost Management (Fall 1990), 12-21. viidatud Kaplan Robert S, Cooper R., Cost and effect: using integrated cost systems to drive profitability and performance. Harvard Business School Press, Boston Massachusetts. Tõlgitud Fontese Kirjastus 2002, 407 lk.
38. **Johnson H.T., Kaplan R.S.** Relevance Lost. - MA,1987, Boston,Harvard Business School Press.
39. **Gordon Judith R., Steven, R.** Information Systems A Management Approach Sec. Edition . Gordon The Dryden Press 1999, 586 p.
40. **Kaplan R.S., Atkinson A.A.** Advanced Management Accounting. 3.Ed. 2000 Englewood Cliffs (N.J.): Prentice Hall, 923 p.
41. **Kaplan Robert S., Atkinson Anthony A. Advanced Management Accounting** 2nd ed. Englewood Cliffs (N.J.): Prentice Hall, 1989, p.817
42. **Kaplan R.S., Norton, D.P.** The Strategy-Focused Organization.- Harvard Business School Press, 2001a, Harvard, pp. 36-42.
43. **Kaplan, R.S.** Measuring manufacturing performance: a new challenge for managerial accounting research. - Acc. Rev., 1983, 58, pp. 686-705
44. **Kaplan, R.S., Norton, D.P.** The Balanced Scorecard.- Harvard Business School Press, 1996a, Harvard, pp. 55-60.
45. **Kaplan, R.S., Norton , D.P.** The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance.- Harvard Business Review, 1992, 70(1), pp.71-79.
46. **Kaplan, R.S., Norton, D.P.** Transforming the Balanced Scorecard from performance measurement to strategic management. -Accounting Horizons, 2001b, 15 (1), pp.87 -104; 15 (2), pp.147 – 160.

47. **Kieso Donald E., Weygandt Jerry J.** Intermediate Accounting. John Wiley & Sons, New York , 1997, viidatud K. Kallas. Finantsarvestuse alused. Tallinn 2002 , 336 lk vahendusel.
48. **Lebas Michel.** Management Accounting Practice in France. – Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 74 – 99.
49. **Lewis, C.** A source of competitive advance? - Management Accounting (CIMA), 1993, 71(1)pp. 44-60.
50. **Libby, T., Waterhouse, J.H.** Predicting change in management accounting systems. - J. Management Accounting Research, 1996, 8, pp. 137-150.
51. **Lucey T.** Management Accounting. 3.ed., DB Publications, London, 1992, 885 p.
52. **Marr, B.** Scored for life. - Financial Management. April 2001, 30.
53. **Mendoza C., Bescos P.L.** An explanatory model of managers' information needs: implication for management accounting.- The European Accounting Review, 2001, 10:2, pp.257-289.
54. **Merchant, K.A.** The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behavior and performance.- Acc. Rev., 1981, 4, pp. 813-829.
55. **Merchant Kenneth A.** Modern management control systems: text and cases / Kenneth A. Merchant Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, c1998 Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall, 851p.
56. **Mezias J.M., Starbuck W.H.** What Do Managers Know, Anyway?- Harvard Business Review, May 2003, pp. 16-17.
57. **Norrekliit, H.** The balanced on the Balanced Scorecard-a critical analysis of some of its assumptions. - Management. Accounting Research, 2000, 11,pp. 65-88.
58. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 16.12.2002. RT I, 102,60.

59. Raamatupidamise toimkonna juhendid Seisuga 01.07.2003, sine loco:Agitaator OÜ, sine anno, 315 lk.
60. **Ramos M.M.** Usefulness of Accounting Reporting for the Internal user. Empirical evidence. Working Paper , The 23 Annual Congress of European Accounting Assotsiation, Munich, Germany, March 29.31, 2000.
61. **Reiljan J., Kasemets K.** Majandusotsuste teoreetilised alused. Õpik kõrgkoolidele. 2001, Tartu Ülikooli Kirjastus, Tartu, 348 lk
62. **Rigby, D.** Management tools and techniques:a survey. -California Manage. Rev., 2001, 43 (2) , pp.139-160.
63. **Russell Keith A.,Siegel Gary H., Kulesza Bud C.S.,** Counting More Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. – Management Accounting Quartely, 1999, Fall .
64. **Scherrer Gerhard,** Management Accounting: A German Perspective.– Management Accounting European Perspectives. Bhimani Alnoor. Oxford University Press. Oxford. 2000, pp. 100 - 122.
65. **Shileds M.D.** Research in management accounting by North Americans in the 1990`s.- Journal of Management Accounting Research, 1997, 9, pp.3-61.
66. **Silk S.** Automating the Balanced Scorecard.- Manage. Acc.79(11) ,1998, pp. 38 – 44.
67. **Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T.** A descriptive analysis on the impelementation of Balanced Scorecards in German –speaking countries.- Management Accounting Research 14 (2003) pp.361 – 387.
68. **Stocs M.H. and Harrell, A.** The impact of an increase in accounting information level on the judgement quality of individuals and groups.- Accounting, Organizations and Society, 1995, 20(7/8),pp.685-700.

69. **Sutcliffe K. M., Weber K.** High Cost of Accurate Knowledge.- Harvard Business Review. May 2003, pp. 74-82.
70. **Üksvärav Raoul.** Organisatsioon ja juhtimine. Kolmas, täiendatud trükk. sine loco, 2004, 473 lk.
71. **Wikinson Joseph W.; Cerullo Michael J.** Accounting Information Systems, Essential Concepts and Applications, 3th ed., John Wiley & Sons Inc., 1997, 984 lk.
72. **Williams S.** Drive your business forward with the Balanced Scorecard. Manage. Services, 2001, 45 (6), 28 – 30.

**Ankeet: Arvestusinfo kasutamine ettevõtte juhtimisel****1. Ettevõtte üldised andmed**

- 1.1. Ettevõtte nimetus.....
- 1.2. Ettevõtte tegevusala .....
- 1.3. Töötajate arv (märkida ristikesega )  
     kuni 10 töötajat.....  
     11-50 töötajat.....  
     51–100 töötajat.....  
     üle 100 töötaja.....
- 1.4. Ettevõtte on jaotatud allüksusteks(vastutuskeskusteks)      jah/ei
- 1.5. Eelmise majandusaasta müügi käive .....
- 1.6. Käive on viimastel aastatel kasvanud/kahanenud/ jäänud umbes samaks
- 1.7. Eelmise majandusaasta lõpukuupäeva bilansimaht .....
- 1.8. Bilansimaht on viimastel aastatel kasvanud/ kahanenud/ jäänud umbes samaks
- 1.9. Eelmise majandusaasta kasum.....
- 1.10. Kasum on viimastel aastatel kasvanud/kahanenud/ jäänud umbes samaks

**2. Andmed küsmustele vastaja kohta**

- 2.1. Nimi .....
- 2.2. Ametnimetus .....
- 2.3. Haridus    Kõrgem      jah/ ei  
                   Majandusharidus    jah/ei
- 2.4. kuulub ettevõtte omanikeringi olulise osaga      jah/ei

**3. Ettevõttes kasutatavad finantsnäitajad , mida arvutatakse ja kogutakse kooskõlas aastaaruande koostamise (finanstraamatupidamise ) reeglitele. Märkida ristiga, kui tihti andmeid saadakse. Märkida kõik variandid, näiteks kasum terve ettevõtte kohta arvutatakse aastas, kuu ja kvartali kohta.**

Kasumiaruande näitajad	1 x aastas	1 x kvartalis	1 x kuus	1 x nädalas	1 x päevas	Reaal - ajas
Ettevõtte müügikäive						
Ettevõtte müüdnud kaupade kulu						
Ettevõtte tööjõukulud						
Mitmesugused tegevuskulud						
Ettevõtte üldhalduskulud						
Ettevõtte turustuskulud						
Ettevõtte kasum						

Bilansi näitajad	1 x aastas	1 x kvartalis	1 x kuus	1 x nädalas	1 x päevas	Reaal ajas
Raha jääk						
Nõuded ostjate vastu						
Varud						
Ettemaksed hankijatele						
Ostjate ettemaksed						
Hankijatele tasumata arved						
Maksuvõlad						
Võlad töövõtjatele						

Siia on võimalus lisada veel finantsaruande näitajaid, mis ettevõttes on kättesaadavad, kuid mis eelnevates tabelites ei kajastunud.

Näitaja	1 x aastas	1 x kvartalis	1 x kuus	1 x nädalas	1 x päevas	Reaal ajas

Nüüd märkige eelnevates tabelites: - need andmed, mida peate oluliseks ettevõtte juhtimisel - tõmmake ring ümber

Milliseid finantsarvestuse andmeid ja kui sageli võiks teie ettevõtte aruandlussüsteem veel pakkuda kui ei oleks infotehnoloogilisi, finants- või inimeste oskuste- kogemuste piiranguid?

**4. Ettevõttes väljatöötatud reeglite järgi kogutavad ja arvatavad näitajad**

Näitaja	1 x aastas	1 x kvartalis	1 x kuus	1 x nädalas	1 x päevas	Reaal- ajas
Võtmeklientide grupi käive						
Käive võtmeklientide kaupa						
Teeninduskulud klientide kaupa						
Kliendigruppide kasumlikkus						
Kasumlikkus klientide kaupa						
Kliendigrupi müügiKate						
Kliendi müügiKate						
Tootegrupi käive						
Tootegrupiga seotud kulud						
Tootegrupi kasumlikkus						
Tootegrupi müügiKate %						
Käive allüksuse (osakondade) kaupa						
Tegevuskulud allüksuste kaupa						
Kasumlikkus allüksuste kaupa						
MüügiKate % allüksuste kaupa						
Müügiipiirkonna käive						
Müügiipiirkonna tegevuskulud						
Müügiipiirkonna kasumlikkus						
Müügiipiirkonna müügiKate %						
Kulud ühe tellimuse kohta						

Nüüd märkige eelnevas tabelis: - need andmed, mida peate oluliseks ettevõtte juhtimisel, mida kasutate (jälgite) alati - tõmmake ring ümber

Milliseid arvestusandmeid ja kui sageli võiks teie ettevõtte aruandlussüsteem veel pakkuda kui ei oleks infotehnoloogilisi, finants- või inimeste oskuste- kogemuste piiranguid?

.....

.....

.....

.....

.....

.....

**5. Mittefinantsnäitajad, mida ettevõtte aruandlus – infosüsteem sisaldab.**

Siia kuuluvad andmed ettevõtte tegevuse kohta, mis ei ole väljendatavad rahas .

Näitaja	1 x aastas	1 x kvartalis	1 x kuus	1 x nädalas	1 x päevas	Reaal- ajas
Klientide arv						
Tarnekiirus (tellimusest kliendile)						
Varude laos seismise aeg päevades						
Tellimuste arv						
Arvete laekumise aeg päevades						
Turuosa suurus						
Kliendite rahulolu						

Nüüd märkige eelnevas tabelis:

- need andmed, mida peate oluliseks ettevõtte juhtimisel, mida kasutate (jälgite) alati -  
tõmmake ring ümber

Milliseid andmeid ja kui sageli võiks teie ettevõtte aruandlussüsteem veel pakkuda kui  
ei oleks infotehnoloogilisi, finants- või inimeste oskuste- kogemuste piiranguid?

.....  
 .....  
 .....  
 .....

**6. Kui nüüd võtta kokku kõik näitajad, mis on toodud eelnevates tabelites, siis:**

Millised näitajad on teile ettevõtte edukaks juhtimiseks kõige olulisemad, ilma milleta ei  
oleks teie tööd (ettevõtte arendamist, juhtimist) võimalik hästi teha. Märkige nende  
näitajate number ja aruandlussagedus.

.....  
 .....  
 .....

## Valimisse kuulunud ettevõtete nimekiri

A.M.F. Hulgi AS	Proflin AS
Aardla Hulgi	Puiduekspert
Adavere Grete Hulgiladu AS	Põlva Sylvester
Aide AS	Põlva Tarbijate Ühistu
Antennikeskus Kaks Oü	Rain AS
ARP arvutid OÜ	Raitar AS
Avallone Lõuna Eesti AS	Rautakesko Tartu As
Awero OÜ	Repal-E OÜ
Baltika AS	Sangar AS
Beiersdast Eesti OÜ	Setra Mõis AS
Cybernetica AS	Tarbus AS
Dimela AS	Tarkon AS
EBBaltikum OÜ	Tartem AS
Echo Hill OÜ	Tartu Jäälill AS
Eddikont OÜ	Tartu Kaubamaja Toiduosakond AS
Esvika Elekter AS	TTK Kalda Konsum
ETK	Tartu Terminal AS
ETK Logistikadivisjon Tartu terminal	Tartu Viljasalv Ühistu
ETK Tartu Terminal	Tevo Grupp AS
FEB AS	Tobaccoland Eesti As
FIE Maarika Andre	Triobalt OÜ
Handymann OÜ	TVK Teenused OÜ
Inertrade OÜ	Valgjärve Puidutööstuse OÜ
Jetikaubad OÜ	Vau - tehnika AS
Johnny AS	
Jõgeva Majandusühistu	
Kanpol AS	
Katrina-Tex OÜ	
Kemetriks	
Konversus Oü	
Kreenholmi kudumise AS	
Kummibox OÜ	
Lafarge Tekkin OÜ	
Lederin OÜ	
Makro Trade Baltic OÜ	
Merge OÜ	
Metaan AS	
Metalli Grupp OÜ	
Nõo Lihatööstus AS	
Palmett Lukud OÜ	
Piima Hulgi OÜ	

## Arvestusnäitajate jälgimise olulisus ja perioodilisus. (%)

	reaalajas	päevas	nädalas	kuus	kvartalis	aastas	oluline
Müügikäive	19,4	16,7	16,7	36,1	1,4	2,8	93,1
Kasum	4,2	2,8	2,8	58,3	6,9	8,3	83,3
Tööjõukulu	2,8	1,4	2,8	52,8	2,8	4,2	66,7
Mitmes. Teg.kulud	4,2	1,4	0,0	52,8	1,4	4,2	63,9
Müüdnud kauba kulu	9,7	6,9	5,6	30,6	1,4	2,8	56,9
Halduskulud	4,2	1,4	1,4	45,8	1,4	2,8	56,9
Turustuskulud	4,2	2,8	1,4	38,9	1,4	2,8	51,4
	reaalajas	päevas	nädalas	kuus	kvartalis	aastas	oluline
Raha jääk	9,7	20,8	6,9	19,4	4,2	4,2	72,22
Nõuded otjate vastu	15,3	9,7	13,9	29,2	2,8	1,4	65,28
Varude saldo	8,3	11,1	12,5	22,2	2,8	2,8	59,72
Ostjate ettemaksed	5,6	4,2	8,3	13,9	1,4	2,8	55,56
Võlad töövõtjatele	4,2	2,8	4,2	19,4	1,4	4,2	41,67
Maksuvõlad	5,6	6,9	4,2	20,8	2,8	2,8	36,11
Ettemaksed hankijatele	4,2	4,2	4,2	15,3	1,4	2,8	36,11
Hankijatele tasumata arved	4,2	15,3	15,3	15,3	2,8	2,8	31,94
	reaalajas	päevas	nädalas	kuus	kvartalis	aastas	oluline
Allüksuste käive	13,2	10,5	5,3	34,2	2,6	0,0	65,79
kulud, kasumliikkus	10,5	2,6	7,9	50,0	2,6	0,0	73,68
Klientide käive	9,7	1,4	12,5	22,2	6,9	0,0	52,78
kulud ja kasumliikkus	6,9	1,4	16,7	25,0	5,6	1,4	56,94
Toodete käive	9,7	2,8	11,1	38,9	1,4	4,2	68,06
kulud ja kasumliikkus	9,7	4,2	5,6	45,8	4,2	0,0	69,44
Müügipiirkondade käive	6,9	1,4	8,3	13,9	1,4	5,6	36,11
kulud ja kasumliikkus	4,2	1,4	2,8	20,8	1,4	4,2	33,33
	reaalajas	päevas	nädalas	kuus	kvartalis	aastas	oluline
Klientide arv	6,9	6,9	1,4	18,1	5,6	5,6	44,4
Varude käibevalde	5,6	4,2	6,9	23,6	1,4	2,8	44,4
Klientide rahulolu	8,3	4,2	1,4	9,7	8,3	6,9	38,9
Tellimuste arv	9,7	11,1	8,3	8,3	0,0	0,0	37,5
Tarnekiirus	9,7	5,6	6,9	12,5	1,4	0,0	36,1
Nõuete laekumise aeg päevades	4,2	11,1	9,7	9,7	1,4	0,0	36,1
Turuosa suurus	1,4	1,4	1,4	6,9	8,3	8,3	27,8

**Kasumiaruande näitajate jälgimise perioodilisus erineva suurusega ettevõtete puhul (%)**

<b>kuni 10 töötajat</b>	reaalajas	kord päevas	kord nädalas	kord kuus	kord kvartalis	kord aastas
Müügikäive	8,3	12,5	37,5	20,8	4,2	4,2
kaubakulu	8,3	4,2	16,7	37,5	0,0	4,2
Tööjõukulud	0,0	0,0	4,4	37,5	0,0	4,2
Mitmesugused tegevuskulud	0,0	0,0	0,0	45,8	0,0	4,2
Üldhalduskulud	0,0	0,0	0,0	33,3	0,0	4,2
Turustuskulud	0,0	4,2	4,2	29,2	0,0	4,2
Kasum	0,0	4,2	8,3	41,7	8,3	8,3
<b>11-50 töötajat</b>						
Müügikäive	24,1	17,2	3,4	48,3	0,0	3,4
kaubakulu	10,3	10,3	0,0	24,1	3,4	3,4
Tööjõukulud	3,4	3,4	0,0	51,7	3,4	6,9
Mitmesugused tegevuskulud	6,9	3,4	0,0	55,2	3,4	6,9
Üldhalduskulud	6,9	3,4	0,0	55,2	3,4	3,4
Turustuskulud	5,9	3,4	0,0	41,4	3,4	3,4
Kasum	6,9	3,4	0,0	62,1	6,9	10,3
<b>üle 50 töötaja</b>						
Müügikäive	26,3	21,1	10,5	36,8	0,0	0,0
kaubakulu	10,5	5,3	0,0	31,6	0,0	0,0
Tööjõukulud	5,3	0,0	5,3	73,7	5,3	0,0
Mitmesugused tegevuskulud	5,3	0,0	0,0	57,9	0,0	0,0
Üldhalduskulud	5,3	0,0	5,3	47,4	0,0	0,0
Turustuskulud	5,3	0,0	0,0	47,4	0,0	0,0
Kasum	5,3	0,0	0,0	73,7	5,3	5,3

Autori koostatud

**Bilansi näitajate jälgimise perioodilisus erineva suurusega ettevõtete puhul (%)**

<b>Kuni 10 töötajat</b>	<b>Reaalajas</b>	<b>Kord päevas</b>	<b>Kord nädalas</b>	<b>Kord kuus</b>	<b>Kord kvartalis</b>	<b>Kord aastas</b>
raha jääk	12,5	29,2	16,7	12,5	8,3	4,2
Nõuded ostjate vastu	16,7	4,2	25,0	33,3	4,2	4,2
Varude saldo	8,3	8,3	20,8	12,5	8,3	4,2
Ettemaksed hankijatele	4,2	0,0	8,3	8,3	4,2	4,2
Ostjate ettemaksed	0,0	0,0	16,7	4,2	4,2	4,2
Hankijatele tasumata arved	8,3	16,7	29,2	16,7	4,2	4,2
Maksuvõlad	4,2	4,2	8,3	25,0	8,3	4,2
Võlad töövõtjatele	8,3	0,0	8,3	16,7	4,2	4,2
<b>11-50 töötajat</b>						
raha jääk	6,9	17,2	3,4	27,6	3,4	6,9
Nõuded ostjate vastu	10,3	17,2	10,3	27,6	3,4	0,0
Varude saldo	6,9	13,8	6,9	27,6	0,0	3,4
Ettemaksed hankijatele	3,4	6,9	3,4	24,1	0,0	3,4
Ostjate ettemaksed	3,4	6,9	6,9	24,1	0,0	3,4
Hankijatele tasumata arved	0,0	17,2	13,8	17,2	3,4	3,4
Maksuvõlad	6,9	10,3	3,4	27,6	0,0	3,4
Võlad töövõtjatele	0,0	3,4	3,4	31,0	0,0	6,9
<b>üle 50 töötaja</b>						
raha jääk	10,5	15,8	0,0	15,8	0,0	0,0
Nõuded ostjate vastu	21,1	5,3	5,3	26,3	0,0	0,0
Varude saldo	10,5	10,5	10,5	26,3	0,0	0,0
Ettemaksed hankijatele	5,3	5,3	0,0	10,5	0,0	0,0
Ostjate ettemaksed	15,8	5,3	0,0	10,5	0,0	0,0
Hankijatele tasumata arved	5,3	10,5	0,0	10,5	0,0	0,0
Maksuvõlad	5,3	5,3	0,0	5,3	0,0	0,0
Võlad töövõtjatele	5,3	5,3	0,0	5,3	0,0	0,0

# The Accounting Information Use in the Management Process of a Company.

Ülle Päril

Summary

In the decision process the managers of the companies require information. The main task of the manager is to look to the future, directing the enterprise towards planned objectives. In order to provide managers with the necessary data, there exists information system in the company. Usually the accounting information system is the biggest formal information system in a company.

Recently changes have occurred in the business environment and the business models. Changes in the business environment, however, demand change in the present accounting system, because financial accounting that is used up to now, and especially management accounting concentrated to production, does not handle important business aspects of the new environment. Furthermore, for strategic planning and leading the plans coming into force, directing marketing steps and for estimating as exactly as possible the success of the forthcoming period, even more financial, as well as non-financial, quantitative, as well as qualitative data is needed in addition to the information from the financial accounting. More than before, it is becoming important to collect and analyse the data related to clients and competitors, as well as questions how to integrate accounting systems with the external section

The present infotechnological possibilities allow to collect enormous amount of information, whereas the use of this information in the business process assumes integration and complex analysis of the data collected in the company. The more information is gathered, the better generalisation level it should have to be offered for the information users in order the amount of the data not to exceed the critical acceptance-capability limit. In this case the information forwarded becomes useless. Therefore, situation has developed where despite of the quick development of the infotechnology, managers feel the lack of useful information. They are often short of necessary information, whereas the amount of data arriving to the manager has increased considerably.

The core value of the theoretical part of the present thesis is that the accounting system is considered mainly as a system of services for the manager. Often accounting is considered as financial and production accounting based on the concept that accounting system includes mainly quantitative data reflecting the internal processes of the company. This work points out that contemporary accounting system should include qualitative data, needs to be integrated with the whole internal information system and also include data concerning external processes. In this thesis accounting is handled as an united system, where additionally to the internal aspects, covered by financial and traditional managerial accounting, also external aspects that become part of earning future gains, are gathered, stored and analysed. This data (for example market share, the share of loyal customers, customer satisfaction) is not considered in the traditional accounting.

Starting from the changes in business environment and business models and from the fact that the managers of the company lack the necessary information in the present day information society, the goal of the empirical part of the present research is to analyse the accounting information use and to find interconnections between information use and the successful development of the company and the size of the company. In the relevant management accounting literature the weak sides of financial accounting indicators is pointed out. The approach to the examined problem is seldom from the point of view of the manager or with the question how important and which role the information from the accounting system plays in the management of the company. It is known that the application of the accounting principles using the contemporary infotechnology is possible, however, is it rational? Assuming that the company managers behave rationally, maximising their utility, it would be expected that they use the most rational methods in gathering of the information. The practical value of the present analysis is to find out whether the application of the new accounting principles can be traced in the economic results of the company.

Consequently the result of the research should benefit two interested parties: accounting theorists should get the better overview of the situation in the companies - what is the attitude of the company managers towards the data obtained from accounting; the managers of the companies should receive additional information about which

accounting data managers consider important in the management process and whether there exist and what are like the interconnections between accounting data and the economic indicators of the company.

The objective of this thesis is to determine whether there exists relationship between the use of the data from the accounting information system and the size and successful development of the company and what is the interconnection like.

In order to achieve the objective set, the tasks of the empirical section are as follows:

1. to analyse the use of the financial and non-financial indicators in the financial and managerial accounting by the managers of the Estonian companies;
2. to analyse whether there exists and describe the relationship between the size of the company, its successful development and the use of the financial and non-financial indicators in the financial and managerial accounting;
3. to analyse the interconnection between the size and the successful development of the company and satisfaction of the accounting information obtained and missed.

The empirical section of this thesis is based on the questionnaire survey carried out among the managers of 72 small and medium size enterprises. The companies in the selected sample are divided according to the number of employees into 3 groups: companies with up to 10 employees, companies with 11-50 employees and companies with over 50 employees. The respective sub sample sizes are as follows: 24, 29 and 19. Among the sample, 38 companies (52,8%) are being divided into smaller units. In order to estimate the success of the companies, the questionnaire included questions about the turnover, balance sheet volume and profit of the previous economic year, as well as questions to indicate the trends of these in the recent years. Based on that, the companies were divided into two groups: successfully developing enterprises (44) and not developing and/or companies who did not earn any profit (26).

The main results of the study are as follows:

1. The company managers consider monitoring of the financial accounting indicators very important. The analysis showed that the most crucial indicators were considered to be turnover, profit and labour costs from the income statement and the accounts

receivable and the money balance in the balance sheet. Around 93% of the managers consider observing of the turnover on the company level important, monitoring of profit is necessary for 83,3%, of employment costs 66,7% and the accounts receivable for 65,3%.

2. From the selected sample 95% of the companies used accounting system covering various segments of the company. In average 70% of the managers appreciated use of the financial indicators of the management accounting in the management decisions. Compared to financial accounting indicators, management accounting indicators are less used, but the importance of the sub units of the companies increases when size of the company increases. Monitoring of costs and profitability of various products and clients of sub-division are considered to be more important than observing the turnover.

3. While analysing the non-financial indicators considered in this thesis, it was found that all these indicators are important for less than half of the managers answering the questionnaire. Therefore compared to the financial and managerial accounting indicators, the managers consider non-financial indicator monitoring less important.

Despite that the indicators from the financial reports “stock’s turnover” is considered one of the most important non-financial indicators in the study, it results that it is considered less important than “stock balance”. The same relationship exists between monitoring of the indicators “accounts receivable” and “the collection time of the accounts receivable”. Whereas non-financial indicators can be more informative while making management decisions and reflect better the factors influencing the financial indicators, they are not used widely. In Estonian context, lack of the experience of the managers as well as accounting specialists working in the competition environment can be considered to play important role here

4. As a result of the research it can be pointed out that the managers of the company monitor the indicators in the accounting information system with the frequency of once a month. Exception is turnover, which is observed on the company level and on the subdivision level more often. For the companies with more than 50 employees the share of once in a month monitored indicators is increasing, decreasing share of the less than once in a month monitored indicators.

5. Managers of the companies with less than 10 employees value less monitoring of the income statement than managers of companies with more than 10 employees. For the balance sheet indicators' monitoring the direction is the opposite. Managers in the companies with less than 10 employees consider them more important. Monitoring of the subdivision results is considered important in the companies more than 50 employees, smaller companies' managers consider the most important monitoring production related indicators in segment accounting. The manager of the companies with 50 employees consider more crucial observing of the non-financial indicator – “stock turnover” (varude käibevalde) which characterises internal processes.

6. The analysis of the monitoring habits of the managers of the successfully developing and not developing enterprises' managers showed that those from successful companies consider more valuable labour costs and operating expenses from the income statement. Also, the successful manager values more observing of the client cost and profitability-related data, as well as non-financial quality related indicators directed towards out of the company (speed of supply, customer satisfaction, market share). Therefore the managers of the successful companies consider important to monitor the internal processes as well as external company related processes. They consider the “general picture” to be more important.

7. The most managers lack of segment accounting (especially the managers of the companies with more than 50 employees) and external data (especially the managers of the smaller companies). Managers of successful companies need more segment accounting as well as external indicator accounting.

Based on the results of the present research, the following consequences may be drawn:

1. Financial accounting indicators are being used and considered to be important by majority of the managers in the management process. In case of the bigger enterprises, financial accounting is a means of managing and control. This conclusion results from the analysis of the answers to the survey, where using income statement indicators is important and the managers of the bigger companies use them at least once a month. The managers of the small enterprises are in many cases financial directors or similar,

finding more important to monitor at least once a month or more often the balance sheet indicators.

2. The future development of accounting in Estonia is most of all related to the segment accounting as well as accounting for the information that reflects the external environment processes and integrating non-financial indicators to the united accounting system in the company. This conclusion is based on the result of the research finding that successfully developing enterprises already use and consider monitoring important, whereas there is often lack of necessary indicators for the managers of those companies too.

3. To some extent the development level of the Estonian companies' accounting is different from the Western patterns, because they point out the lack of external indicators. Managers in the West are generally satisfied with the segment accounting in these countries. Therefore it might be expected that continuous very fast development in segment accounting is going to proceed in Estonia, when more attention will be drawn to gathering, monitoring and adding of external information to the company's united accounting information system.