

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja arvestuse instituut
Majandusarvestuse õppetool

Dissertatsioon *magister artium* kraadi
taotlemiseks majandusteaduses

Nr. 138

Gerli Eisberg

**KULUARVESTUSLIKUD ASPEKTID
ÜLDHARIDUSKOOLIDE FINANTSEERIMISEL**

Juhendaja: prof. Toomas Haldma

Tartu 2006

Kaitsmine toimub Tartu Ülikooli majandusteaduskonna nõukogu koosolekul 31. augustil 2006. aastal kell 13.00 Narva mnt. 4 auditooriumis B202.

Ametlikud oponendid: knd. Sinaida Kalnin, majandusarvestuse lektor, Tartu Ülikool
dots. Jüri Lehtsaar, majandusdoktor, Eesti Maaülikool

Majandusteaduskonna nõukogu sekretär: dots. Kaia Philips, majandusdoktor

SISUKORD

Sissejuhatus.....	5
1. Avaliku sektori organisatsioonide kuluarvestuse peamised arengusuunad	9
1.1. Uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele ja selle mõju haridussektorile	9
1.1.1. Avaliku sektori juhtimise arengusuunad.....	9
1.1.2. Uue lähenemise mõju haridussektori juhtimisele	15
1.2. Uus lähenemine avaliku sektori finantsjuhtimisele.....	21
1.3. Kuluarvestuslikud aspektid üldhariduskoolides.....	25
1.4. Kuluarvestuse mõju üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemile	31
2. Eesti üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteem ning nende täiustamis- võimalused.....	36
2.1. Eesti üldharidussüsteemi finantseerimise areng.....	36
2.2. Finantseerimispõhimõtete analüüs Eesti üldhariduskoolides	48
2.3. Kuluarvestus- ja aruandluspõhimõtete analüüs Eesti üldhariduskoolides	53
2.4. Ettepanekud üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemi täiustamiseks	65
Kokkuvõte	78
Viidatud allikad.....	83
Lisad.....	89
Lisa 1. Eesti hariduse struktuur ja lõppdokumendid.....	89
Lisa 2. Päevakooli õpilaste arvu prognoos kooliastmeti aastateks 2005—2011.....	90
Lisa 3. Vajalik õpilaste ja tundide arv palgamaksmise võimaldamiseks õpetajate- le.....	91
Lisa 4. Üldhariduskoolide asukoht Eesti kaardil.....	92
Lisa 5. Üldhariduskoolide peamised tunnused.....	93
Lisa 6. Üldhariduskoolide tulud ja kulud 2005. aastal.....	94

Lisa 7. Kulude jaotus vastavalt nende seotusele tegevusmahu ja arvestus- objektiga.....	102
Lisa 8. Kulude liigitus lähtudes arvestusobjektist.....	106
Lisa 9. Üldhariduskoolide 2005. a. jääktulupõhine tulemiaruanne.....	108
Summary	112

SISSEJUHATUS

Avaliku sektori eesmärgiks on teenida ühiskonda ning osaleda halduspoliitika elluviimisel. Traditsiooniliselt ei tegutse avaliku sektori organisatsioonid konkurentsikeskkonnas ning seetõttu ei ole neil olnud otsest ajendit kulutuste vähendamiseks ja efektiivsuse suurendamiseks. Viimastel aastatel on järjest enam räägitud avaliku sektori teenuste ja tulemuste efektiivsuse tõstmisest. Efektiivne toimimine eeldab tänapäeva maailmas ajaga kaasaskäimist ja muutustega kohanemist. Sageli on avalikud organisatsioonid sunnitud kiiresti reageerima väliskeskkonnas toimuvale või võtma omaks uusi tööpõhimõtteid. Riigi ja tema ametkondade võimekus reageerida ümbritseva keskkonna muutustele kiiresti ja adekvaatselt on ka iseseisva Eesti jaoks ülioluline. Edu tagavad muudatused, mis on pikalt ette kavandatud ning mille kõiki võimalikke kaasmõjusid on põhjalikult analüüsitud.

Majanduslik surve ja poliitilised protsessid sunnivad riikide valitsusi otsima teid, kuidas avalike organisatsioonide tegevust tõhustada. Efektiivsus on võime saavutada organisatsiooni eesmärgid ja täita selleks vajalikke ülesandeid. Avaliku sektori kulutuste efektiivsuse tõstmine eeldab terve rea omavahel seotud probleemide poliitilist lahendamist, omavalitsuste liitmist, funktsioonide ja vahendite olulist detsentraliseerimist, arvestuse ja kontrollisüsteemide kaasajastamist, finantsjuhtimise täiendõppe laiendamist avalikus sektoris üldiselt aga ka kohalike omavalitsuste tasandil ning nende kaudu ka üldhariduskoolides.

Alates 1970ndate aastate lõpust on paljude arenenud riikide (nt Uus-Meremaa, Austraalia, Inglismaa) avalikus halduses toimunud mitmed muutused, mida iseloomustatakse mõistega “uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele” ehk *New Public Management* (NPM), mis lähtub põhimõttest rakendada avalikus sektoris äri- ja turu juhtimismeetodeid (sh majandusarvestuse valdkonnas). NPM tähendab seega äri- ja turu põhimõtete ning juhtimistehnikate toomist erasektorist avalikku sektorisse.

Ümberkorraldused puudutasid ka arenenud riikide haridussektorit. Hariduse kui avaliku sektori ühe komponendi osatähtsus ühiskonnas kasvab pidevalt. Kooliharidus on muudetud kohustuslikuks enamikes riikides. Kohustusliku koolihariduse kvaliteedi tagamist peetakse avaliku haridussüsteemi üheks peamiseks ülesandeks. Hariduse võrdne kättesaadavus on Euroopa riikide üks põhilistest hariduspoliitilistest eesmärkidest. Võrdsuse printsiibist lähtudes, peaksid kõikides koolides olema samad võimalused hariduse omandamiseks. Viimased sõltuvad omakorda hariduse finantseerimispõhimõtetest. Traditsiooniliselt kantakse valdav osa hariduskuludest avalikest (riigi- ja kohalike omavalitsuste) eelarvetest. Hariduskulud on avalike eelarvete üheks suuremaks kululiigiks.

Haridus- ja Teadusministeeriumi andmetel on Eestis viimastel aastatel investeeritud haridusse igal aastal ca 7–8,5 miljardit krooni, mis on ligi kuuendik kogu Eesti avaliku sektori eelarvest. Üldhariduse rahastamine moodustab kogu hariduskuludest 63% (!). Järelkult liigub üldhariduses oluline osa avaliku sektori rahalistest vahenditest. Eesti avalikku eelarvet iseloomustab aga pidev ressursside piiratus ning seetõttu on esile kerkinud mitmeid valupunkte, millest üks on üldhariduse rahastamine. Näiteks on väiksemate omavalitsuste keskine finantsseis viinud üldhariduskoolid olukorda, kus tingimused õppetööks ei vasta ka elementaarsetele normidele ja nõuetele. Eesmärgiks peaks aga olema kõikidele õpilastele kvaliteetse hariduse omandamiseks võimaluste loomine, olenemata elukohast või sotsiaalsest taustast. Samuti iseloomustab Eesti üldharidust kooliõpetajate rahulolematuse oma palkadega.

Eesti haridusseaduse §11 defineerib üldharidust kui teadmiste, oskuste, vilumuste, väärtuste ning käitumisnormide süsteemi, mis võimaldab inimesel kujuneda pidevalt arenevaks isiksuseks, kes on suuteline elama väärikalt, austama iseennast, oma perekonda, kaasinimesi ja loodust, valima ning omandama talle sobivat elukutset, tegutsema loovalt ning kandma kodanikuvastutust. Teisisõnu on üldharidus kui õppesuund, mis annab õpilasele baasteadmised, mis aitavad hiljem omandada mingit konkreetset ametiala. Üldharidus koosneb põhiharidusest ja keskharidusest.

Üldhariduskoolide tegevust rahastab Eesti riik peaaesjalikult õpilaste arvust ja arvestuslikust õpilaskoha maksumusest lähtudes. Eestis praeguseni kehtiv rahastamismudel loodi eelmise sajandi viimase kümnendi keskel. Mudeli aluseks on stabiilne demograafiline

situatsioon, kuid tänapäeva Eestit iseloomustab just vastupidine olukord ehk õpilaste arvu pidev vähenemine. Selleks, et tagada haridusasutuste tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavus ja põhjendatus, peavad olema koolisüsteemi ja selle finantseerimisega seotud erinevatel osapooltel teada, ühelt poolt, finantseerimispõhimõtted ja teisalt, tegevuse käigus kulude tekkimise mehhanismid. Olulise panuse sellesse saab anda organisatsiooni kuluarvestuse süsteemi raames tehtav kulude käitumise analüüs ning informatiivsema aruandluse koostamine.

Üldhariduskoolidest laekuv aruandlus peaks võimaldama analüüsides läbiviimist ning looma aluse koolide võrdlemiseks. Üldhariduskoolide finantsandmeid puudutavat informatsiooni vajab riik finantseerimisotsuste kujundamiseks, kohalik omavalitsus oma finantsvahendite kasutuse planeerimiseks ning kool ise juhtimisotsuste langetamiseks. Laiema ulatusega informatsiooni kindlustamiseks tuleks lisaks kohustuslikule finantsarvestusele rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid. Üldhariduskoolide finantseerimine ja finantsjuhtimine on tihedalt seotud kuluarvestuslike aspektidega.

Käesoleva töö eesmärgiks on Eesti üldhariduskoolide finantseerimis- ja kuluarvestuse põhimõtete analüüsimine ja selle alusel ettepanekute väljatöötamine üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemi täiustamiseks. Antud tööd võib käsitleda kui loogilist jätku Henri Haldre magistritööle “Üldhariduskoolide finantseerimissüsteem ja selle täiustamise võimalused” (2004). Henri Haldre viis üldhariduskoolides läbi uurimuse, mille ühe tulemusena kerkis esile kuluarvestuse olulisus koolijuhtide igapäeva- ja investeerimisotsustuste kujunemisel ning üldhariduskoolide finantseerimisel. Üldhariduskoolide kuluarvestuspõhimõtted tema töös detailsemat käsitlust ei leidnud. Antud magistritöös keskendutaksegi eelkõige kuluarvestuslikele aspektidele üldhariduskoolide finantseerimisel, st käsitletakse üldhariduskoolide finantseerimispõhimõtteid just kuluarvestuse põhimõtteid arvesse võttes. Efektiivne kuluarvestuse süsteem võimaldab muuhulgas jälgida ja hinnata üldhariduskoolide kulusid, nende otstarbekust, sihipärasust. Kuluarvestusel on oluline roll üldhariduse rahastamise ja raha kulutamise hindamisel.

Töö koosneb kahest peatükist. Esimeses vaadeldakse avaliku sektori organisatsioonide juhtimise ja (kulu)arvestuse arengusuundasid, nende arengute mõju haridussektorile. Peamiste kontseptsioonidena leiavad põhjalikumalt käsitlust “uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele” ehk NPM ning “uus lähenemine avaliku sektori finantsjuhtimisele”

ehk NPFM. Esimeses peatükis leiavad käsitlemist ka üldhariduskoolide kuluarvestuslikud aspektid, mille raames kirjeldatakse kuluarvestuse süsteemi eesmärke ja komponente ning tuuakse välja kululiikide, -kohtade ja -kandjate arvestuse põhimõtted. Peatüki lõpus käsitletakse kuluarvestuse mõju finantseerimis- ja aruandlussüsteemile.

Teine peatükk hõlmab endas ülevaadet Eesti üldharidussüsteemist ja selle hetkelisest olukorrast. Sealsamas analüüsitakse Eesti üldhariduskoolide finantseerimis-, kuluarvestus- ja aruandluspõhimõtteid. Erilist rõhku pööratakse seejuures kulude käitumuslikule aspektile. Teise peatüki lõpus esitab autor ettepanekuid finantseerimis- ja aruandlussüsteemi täiustamiseks.

Üldhariduskoolide tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavuse ja põhjendatuse tagamiseks tuleb korrastada rahastamisskeem ja muuta raha kasutamine tõhusamaks. Oluline on muidugi ka hariduskulutuste eesmärgipärane tõstmine. Sellele kõigele kaasa aitamiseks töötab autor välja üldhariduskoolide jaoks detailse kulude liigituse (muutuv- ja püsikuludeks ning otse- ja kaudkuludeks) ning jääktulupõhise tulemiarunde. Viimast rakendab autor viie üldhariduskooli näitel, kuid antud mudelit saab laiendada kõikidele üldhariduskoolidele. Autorile teadaolevalt on see esimene töö Eestis, milles käsitletakse jääktulupõhist lähenemist üldhariduskoolides.

Autori tänusõnad kuuluvad töö juhendajale prof. Toomas Haldmale asjakohaste märkuste ja nõuannete eest.

1. AVALIKU SEKTORI ORGANISATSIOONIDE KULU-ARVESTUSE PEAMISED ARENGUSUUNAD

1.1. Uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele ja selle mõju haridussektorile

1.1.1. Avaliku sektori juhtimise arengusuunad

Avaliku sektori eesmärgiks on teenida ühiskonda ning osaleda halduspoliitika elluviimisel. Avaliku sektori juhtimine on ühiskonna lahutamatu osa. Majanduslik surve ja poliitilised protsessid sunnivad valitsusi otsima teid, kuidas avalike organisatsioonide tegevust tõhustada. 21. sajandi lõpuaastate ühiskonna areng määrab ära vajaduse uute avaliku sektori juhtimisinstrumentide järele. Juhtimise vahendid peavad vastama kahesugustele nõudmistele: nad peavad aitama avalikul sektoril reageerida keskkonna muutustele ja arvestama juhtimise keerukusega piiratud ressursside tingimustes. Kuigi avalikku sektorit peetakse stabiilsemaks ja vähem muutuvaks kui näiteks eraettevõtlust, leiavad ka avalikus sektoris pidevalt aset suuremad ja väiksemad muudatused. Põhjalikumaid ja ulatuslikumaid muutusi avalikus sektoris võib üldistada mõistega "haldusreform."

Pollitt ja Bouckaert on oma uurimuses (2004: 6) välja toonud, et haldusreform sisaldab endas tahtlikult tekitatud muutust avaliku sektori organisatsioonide struktuuris ja tegevuses eesmärgiga panna neid paremini tööle. Protsessimuudatused võivad seisneda teravishoiu- ja haridusteenustele kõrgemate kvaliteedistandardite kehtestamises või uute eelarvestamispõhimõtete sisseviimises, et muuta avalikud teenistujad rohkem kulude teadlikumaks ja/või jälgida lähemalt kulutuste tegemisel saadavaid tulemusi. Sageli kaasnevad haldusreformiga ka süsteemid, millega avalikke teenistujaid värvatakse, koolitatakse, hinnatakse, edutatakse, distsiplineeritakse ja koondatakse.

Reformidega avalikus sektoris kaasnevad seega efektiivsemaks kujundatud eelarved, personali vähendamised, lepingulised delegerimised jne. Haldusreformil kui mõistel on

mitu tähendust. Erialases kirjanduses on seda mõistet veel kasutatud omavalitsuste ühinemise kontekstis. Antud töös tähendab sõna “haldusreform” ulatuslikku avaliku halduse reformi kogu riigi tasandil, uute juhtimismudelite ja -meetodite kasutuselevõttu.

Käesoleval ajal on avalikus sektoris aset leidnud mitmed põhimõttelised ümberkorraldused, mille olulisemate momentidena on võimalik välja tuua järgmised (Dempster *et al* 2001: 2):

- valitsuse rolli vähenemine avaliku sektori teenuste osutamisel;
- konkurentsituatsiooni soodustamine;
- aruandluskohustuse tagamine avaliku sektori tegevuse üle;
- avalikele organisatsioonidele standardite, selgepiiriliste eesmärkide ja mõõdetavate tegevustulemusi kajastavate näitajate määratlemine;
- suurema tähelepanu pööramine tegevuse väljundtulemustele;
- isereguleeruvate küsimuste (valdkondade) osas juhtiva võimu vähendamine.

Käesoleval ajal on enamik Lääne industriaalühiskondi (nt Uus-Meremaa, Austraalia, Inglismaa), kes on tundnud pidevat ja süvenevat ressursside probleemi ning rahanduslikku stressi, püüdnud avalikku sektorit ja selle juhtimist ümber korraldada. Ümberkorralduste seas on olulisteks osadeks kulude vähendamine, eelarvepiirangud ja ressursside jaotamise läbipaistvus. Toimunud muutuseid iseloomustatakse mõistega “**uus lähene-mine avaliku sektori juhtimisele**” (eesti keeles on kasutatud ka mõistet ’uus haldusjuhtimine’) ehk *New Public Management* (NPM). NPM sisaldab endas universaalset võtit avaliku sektori efektiivsemaks kujundamiseks. NPMi esilekerkimine on avalikus halduses üks olulisemaid rahvusvahelisi trende. NPMi põhiolemus seisneb selles, et rakendada avalikus sektoris äri sektorist pärinevaid juhtimismeetodeid (sh majandusarvestuse valdkonnas).

Christopher Hood’i (1991: 3) arvates on NPMi esiletõus seotud eelkõige nelja teise haldusliku “megatrendiga”:

- püüdlused avalikku tarbimist ja personali vähendades aeglustada või piirata avaliku sektori kasvu;
- liikumine valitsusinstitutionidest (osalise) privatiseerimise suunas;
- automatiseerimise (eelkõige infotehnoloogia) levik avalike teenuste pakkumisel;

- rahvusvaheliste teemade esilekerkimine traditsioonilisele siseriiklikule avalikule haldusele lisaks (keskendudes eelkõige üldistele avaliku halduse teemadele, poliitika kujundamisele, otsustamisstiilidele, valitsustevahelisele koostööle).

NPMi esilekerkimist soodustas kolme faktori kokkulangemine – need on majandussurve, kõrgematasemeline poliitiline kohustus muutuda, grupp ideesid muutuste kujundamiseks. Uus-Meremaa ja Inglismaa kogemused on selles kõige sarnasemad. Mõlemad riigid tundsid majandussurvet ning mõlemal oli selgeid ideid rakendades kõrgematasemeline kohustus muutuda. 1979. a. astus Inglismaal ametisse Margaret Thatcher, kes kindla eesmärgina tahtis ümber kujundada loidu Inglismaa majandust ning unist avaliku teenistust. Uus-Meremaal saabus pöördepunkt 1984. a. juulis, mil võimule sai Leiboristlik Partei ning sellele järgnev Uus-Meremaa dollari tõus. Uus-Meremaa ametnikud pakkusid välja radikaalse lahenduse, mis sisaldas endas piirangute vähendamist majanduses, mitmete riigiasutuste erastamist ning haldusreformi. (Sandford 2000: 3-4)

Kokkuvõtlikult võib öelda, et Uus-Meremaa ja Inglismaa viisid läbi laiahaardelisi avaliku sektori reformprogramme, mis sisaldasid endas privatiseerimist; struktuurilist reformi, mis eraldas operatsioonilised organisatsioonid poliitilistest ministeeriumitest; finantsjuhtimise reformi ning püüdlusi parandada avalike teenuste kvaliteeti.

Nagu enamik halduslikke mõisteid on ka NPM laia tähendusega termin. Selle termini kasulikkus seisneb lihtsalt kasutatavas üldnimetuses, mis koondab endas sarnaseid halduslikke õpetusi, mis domineerisid paljude OECD (*Organization for Economic Cooperation and Development*) riikide haldusreformide plaanides. Erinevad NPMi uurijad ja propageerijad rõhutavad erinevaid rakenduslikke aspekte. Enamlevinud NPMi põhiargumendid on toodud tabelis 1. Viimase aastakümne jooksul esineb Inglismaa, Austraalia, Uus-Meremaa ja paljude teiste OECD riikide “tüüpilises” avaliku sektori poliitikas enamike argumentide ilminguid. Kõik seitse elementi pole korraga ja võrdselt esindatud, sest nad pole sama algpäritoluga. (Hood 1991: 4)

Tabel 1. NPMi põhiargumendid.

Nr.	Põhiargument	Tähendus, sisu	Tüüpiline põhjendus
1.	"Praktiline professionaalne juhtimine" avalikus sektoris	juhtivate töötajate aktiivne, silmnähtav, omal äranägemisel teostatav organisatsiooni kontroll; "vaba juhtimine"	aruandekohustus nõuab vastutuse täpset määratlemist mitte võimu hajutamist
2.	Tegevustulemuste täpsed standardid ja mõõdupuud	eesmärkide, sihtide, edu näitajate defineerimine (eelistatult numbriliselt), eriti spetsialisti teenuste jaoks	aruandekohustus nõuab selget eesmärgipärast aruandlust, efektiivsus nõuab sihtide põhjalikku jälgimist
3.	Suurem rõhuasetus väljundi kontrollile	ressursijaotus ja preemiad seotud tegevustulemuste hindamisega, tsentraliseeritud bürokraatliku personalijuhtimise langemine	vajadus rõhutada pigem tulemusi kui protseduure
4.	Avaliku sektori komponentideks jaotamine	seniste "ühes tükis" ühikute lammutamine, U-vormiliste juhtimissüsteemide ¹ muutmine toodete lõikes koopereerunud ühikuteks, tegutsemine de-tsentraliseeritud eelarvete alusel	vajadus "juhitavate" ühikute järele; erinevad varustamise ja tootmisega seotud huvid; saavutada efektiivsuse eelised, mis tulenevad avaliku sektori siseste ja väliste ainumüügiõiguse kokkulepetest
5.	Suurema konkurentsi sisseviimine avalikku sektorisse	liikumine tähtajaliste lepingute ja avalike protseduuride pakumise suunas	rivaalitsemine kui võti madalamate kuludeni ja paremate standarditeni
6.	Erasektori juhtimispraktika esiletoomine	eemaldumine sõjaväelise stiiliga "avaliku teenuse eetikast," palkamise ja töötasustamise suurem paindlikkus, PR tehnikate kasutamine	vajadus kasutada avalikus sektoris erasektoris "ennast tõestanud" juhtimismeetodeid
7.	Suurema distsipliini ja säästlikkuse rõhutamine ressursikasutuses	otseste kulude vähendamine, töödistsipliini tõstmine, ametiühingute nõudmistele vastu seismine, järelvalvekulude piiramine	vajadus kontrollida avaliku sektori ressursivajadust ja "teha vähemaga rohkem"

Allikas: Hood 1991: 4-5.

¹ U-vormilised ehk funktsionaalsed juhtimissüsteemid on mõnes mõttes klassikalise hierarhilise struktuuriga, kus on tegevuskesksed allüksused, mis võivad jaguneda veelgi väiksemateks struktuuriüksusteks. Lähtudes konkreetsest olukorrast (asutusest, tegevusest), võib struktuuri kasvatada horisontaalsuse suunas või siis sügavuti. Esimesel juhul on tüüpiliselt tippjuhtkonna vahetus alluvuses palju allüksusi. Teisel juhul on määratletud nn "olulisemad" valdkonnad (ka juhid) ja selle konkreetse tegevusvaldkonna alla allutatud lähedasi tegevusi, mis on koondatud omaette struktuursetesse allüksustesse. Üheks tegevusvaldkonnaks on näiteks turundusosakond, mida juhib turundusjuht. (*Ibid.*: 5)

NPM eeldab, et avalikku sektorit tuleb juhtida sarnaselt äriettevõttega. Seega võib öelda, et NPM tugineb erinevatele põhimõtetele, mis aitavad vähendada avaliku sektori kulusid, rõhutades seejuures privatiseerimist ja avalike teenuste omavahelist konkurentsi. NPMi üheks eesmärgiks on muuta avalike rahade kastutamist efektiivsemaks kui seda tehakse traditsioonilisi juhtimismeetodeid kasutades. Üheks oluliseks nõudeks on tegevuste täpne defineerimine, nii et neid saab hiljem kontrollida ja mõõta. NPM uued põhimõtted nõuavad järjekindlat keskendumist väljundile – sellel on omakorda olulised mõjud organisatsioonile. Juhtimises peavad toimuma kultuurilised muutused ning välja tuleb töötada kontrolli- ja jälgimismeetodid. Tabelis 2 on toodud traditsioonilise haldusjuhtimise ja NPMi võrdlus.

Tabel 2. Traditsioonilise haldusjuhtimise ja NPMi võrdlus.

Traditsiooniline haldusjuhtimine	NPM
* protsessikeskne juhtimine (sisendi-juhtimine)	* tegevuste ja efektiivsuse juhtimine (väljundi-juhtimine)
* tsentraalsed ja kõrgelt homogeensed struktuurid	* detsentraalsed ja suhteliselt kõrge iseseisvusega üksused
* rõhk formaalsetel regulatsioonidel	* rõhk tegevustel
* finantsvõimalustele orienteeritus	* kasutaja nõudmistele orienteeritus
* vähe konkurentsimehhanisme (tihti jagatakse rahalised vahendid võrdselt)	* kõigil juhtimistasanditel konkurentsi-mehhanismide sissetoomine

Allikas: Swiss Cadastral ..., 1998: 3.

Traditsioonilises haldusjuhtimises on avalik sektor rangelt lahutatud erasektorist, avalikul sektoril on ühiskonnas eriline tähtsus ja staatus. Traditsioonilises haldusjuhtimises domineerib protsessikeskne juhtimine, mis põhineb tsentraalsel otsustamisel, selgel hierarhial ja vertikaalsel koordineerimisel. Efektiivsusele ja teenuste kvaliteedile erilist tähelepanu ei pöörata. NPM rõhutab avaliku ja erasektori koostööd, tulemustele orienteeritust ja tervikprobleemide lahendamist, detsentraliseeritud juhtimist ja vastutuse hajutamist, horisontaalset koordineerimist. Taotletakse efektiivsust, oluline roll on tuludekulude analüüsil.

NPM on omapärane ratsionaalsete kaalutlustega juhtimise kontseptsioon – valikud tulenevad objektiivsetest analüüsides; toimub alternatiivide hindamine; organisatsiooni juhitakse kasutada olevatest ressurssidest lähtuvalt; juhtimise mehhanismid veenavad isi-

kuid töötama organisatsiooni eesmärkide nimel; isikute, allüksuste ja organisatsiooni kui terviku hindamiseks kasutatakse seatud sihte. NPM toob sisse turunduslikku tüüpi mehhanismid ja madalamad hierarhiad. Samuti keskendub see teenuste pakkumise paremale kvaliteedile, tegevjuhtide kontrolli vähendamisele ja seetõttu tegevjuhtidele suurema vastutuse delegeerimisele. Põhimõtteliselt käituvad avaliku sektori organisatsioonid kui teenuse pakkujad ning võitlevad klientide pärast (nt koolid võistlevad riigi poolt finantseeritavate õpilaste pärast). NPM garanteerib ka kooskõlastatuse, hästi häälestatuse ning organisatsioonilise ja poliitilise efektiivsuse.

Hays ja Kearney tõid välja viis olulisemat vastastikku seotud NPMi põhimõtet (Hays, Kearney 1997, viidatud Weikart 2001: 3-4 vahendusel):

1. **Kulutuste vähendamine** (*downsizing*), mille eesmärgiks on efektiivsema tegutsemise kaudu avaliku sektori asutuste suuruse ja tegutsemisulatus vähendamine.
2. **Juhtimislikkus** (*managerialism*), mille tagamiseks rakendatakse äriettevõtete käitumispõhimõtteid, millega organisatsioonid muudetakse enam vastutavaks ja aruandvaks.
3. **Detsentraliseerimine** (*decentralization*), mille käigus otsustamine viiakse teenuse saajatele lähemale.
4. **Bürokraatia vähendamisega** (*debureucratization*) muudetakse organisatsiooni struktuur rõhuasetusega pigem tulemustele kui protsessile ning pigem osalemisele kui hierarhiale.
5. **Privatiseerimine** (*privatization*) suunab avalike teenuste ja toodete pakkumise vabalt konkureeriva turu tingimustes kasumit taotlevatele või mittetaotlevatele organisatsioonidele.

Seega on NPMi põhimõtted nii struktuurseid (detsentraalsed organisatsioonid ja suurem konkurents) kui juhtimisalaseid (juhtimise läbipaistvus, äri sektori juhtimispraktika, kulude kontroll, tulemuste mõõtmine ja suurem rõhk väljundi kontrollile) komponente hõlmavad.

Kitsamalt võttes võib NPMi käsitleda kui kahe ideede voolu ühinemist. Üks pärineb institutsiooniökonomikast, mis käsitleb uusi juhtimispõhimõtteid nagu tarbija valik, läbipaistvus ning keskendumine lisastruktuuridele. Teine ideede vool sisaldab endas põhi-

mõtet tuua erasektori juhtimise põhimõtted avalikku sektori. NPM rõhutab turumehhanismide sissetoomist avalikku sektori ja töötasu sõltumist tegevusest.

1.1.2. Uue lähenemise mõju haridussektori juhtimisele

Lääne industriaalühiskonna viimase kümnendi haldusreformid puudutasid ka haridussektorit. Enne 80ndaid olid haridussektori reformid Inglismaal, USAs ja Kanadas peamiselt seotud õigluse teemaga: suurem ligipääs teise taseme haridusele ehk keskharidusele, vähemuskeel, usulised õigused ning multikultuurilisus. 80ndate lõpus ja 90ndatel reformide fookus muutus. Ühest küljest olid reformid tsentraliseerivad läbi õppekavade standardiseerimise. Teisest küljest olid reformid detsentraliseerivad läbi isejuhtimise ja kooli vaba valiku. Need trendid on saavutanud globaalse mõõdu ning demokraatlikud riigid õpivad üksteise mudelitest. (Scoppio 2000: 1)

Majanduse globaliseerumine on olnud hilisemate haridusjuhtimise poliitikate üks põhilisi mõjujõude. Globaalse majanduse keskkonnas peavad riigid suurendama oma võimusi konkureerida maailmaturgudel ning see omakorda viib teadmiste standardiseerimiseni. Teadmised saadakse haridussüsteemist. Samuti suurendab riikide konkurentsivõimet kärped sotsiaalsetes väljaminekutes, piirangute tühistamine, privatiseerimine. Paljude riikide poliitikaid iseloomustavad järgmised trendid (*Ibid.*: 1):

1. Konkurentsieelise leidmisele ja majanduse taastamisele kaasaaitamiseks otsitakse haridusalaseid uuendusi.
2. Erinevad poliitikad on suunatud õppekavade ühtsuse, tegevustulemustele baseeruva finantseerimise tsentraliseerimisele ning vastutuse detsentraliseerimisele (vastutuse liikumine keskvalitsemisest koolidesse).
3. Teadmisi peetakse käesoleva sajandi võtmeressursiks ning haridusele pannakse seetõttu rohkem rõhku.
4. Suuremaid teadmisi nõudvad töökohad vahetavad välja väheseid oskusi nõudvaid töökohti ning seetõttu vajatakse efektiivset ja haritud inimkapitali.

Väga raske on saavutada hariduse kõrgeid standardeid, kohanedes seejuures rahvastiku kasvava mitmekesisusega. Avalikult haridussüsteemilt just seda nõutaksegi. Poliitikud nõuavad, et haridussüsteem täidaks kahte vastandlikku eesmärki – saavutada esmaklassilisus ja efektiivsus, ning samal ajal kindlustada sotsiaalne, sooline ning rassiline võrd-

sus. Neomarksistid isegi arvavad, et haridussüsteemi väljundiks võivad olla üleharitud töötajad madalaid oskusi nõudvatel töödel. Ka õiguste üleandmine ja vaba valik võivad viia ebavõrdsusteni. Uuringud on tõestanud, et lapsevanemad valivad pigem sotsiaalsest ideaalidest või mugavuse ja rassismifaktoritest lähtuvalt, mitte aga ei lähtu haridus-ideaalidest või kooli saavutustest. (*Ibid.*: 1) Seega tuleb haridusreform väga põhjalikult läbi mõelda. Eesmärgid peavad olema selged. Poliitikaid tuleb regulaarselt üle vaadata ja hinnata.

Dempster, Freakley ja Parry (2001: 3) uurimus näitas, et NPMi põhimõtete rakendamine on mitmel pool endaga kaasa toonud riikliku üldharidussüsteemi ümberkorraldamise, kaasates endaga alljärgnevaid muutusi:

- otsustusõiguse detsentraliseerimise koolide isejuhtimise läbi;
- tingimuste loomise, mis õhutaks koolidevahelist konkurentsi;
- finantsaruandlusele rangemate nõudmiste kehtestamise;
- tarbijapoolse kontrolli suurendamise koolis toimuva üle;
- õppekavade ja järelvalve tsentraliseerimise;
- surve õpilaste, õpetajate ja direktorite tegevuste väljundil põhinevaks hindamiseks;
- ootuse, et koolid avavad oma tegevuse avalikkuse järelvalvele;
- õpetajate kompetentsuse hindamise tööandja poolt kehtestatud nõuete alusel;
- õpetajate väljaõppe rangema reguleerimise.

Nimetatud muutusi võib märgata ka Inglismaa haridusreformis. Inglismaa on heaks näiteks haldusreformide mõjust haridussektorile. Alates 1980ndate lõpust viis Inglismaa läbi reformprogramme ka haridussektoris. Koolide poliitiline raamistik määrati 1988. a. haridusreformiga ning hiljem on seda erinevate õigusaktidega muudetud. Ümberkorralduste tulemusena saavad koolid ise juhtida enda toimetusi, sealhulgas eelarve juhtimist, millest enamik nende ressursse finantseeritakse. Haridusreformi tulemusena kujundati koolides ka uued eelarvestus- ja arvestussüsteemid.

Alapunkti algust silmas pidades tuleb meelde tuletada, et NPMi üheks lähtekohaks avalike teenuste pakkumisel on konkurentsireguleerimise sisse toomine. 1980ndatel oli Inglismaa keskvalitsuse poliitikas domineerivaks elemendiks individuaalse valiku ja turukonkurentsi rõhutamine. Haridusreformis rõhutati vanemate valikuvõimaluste ning haridustu-

mul tegutsejate arvu suurendamist. Vabama haridusturu loomine tähendas juhtimisarvestuse ja teiste juhtimistehnoloogiate sissetoomist, sest tekkis vajadus informeeritud otsuste järele. 1980ndate haridusreformis oli läbivaks ideeks “juhtimine arvestuse kaudu (*management by accounting*).” (Edwards *et al.* 1997: 13)

Inglismaa haridusreformis oli nii tsentraliseerivaid kui ka detsentraliseerivaid poliitikaide. Tsentraliseerimise tulemuseks oli näiteks rahvuslik eksamisüsteem ning kohustuslik rahvuslik õppeprogramm. Õppeprogrammis seati täitmiseks täpsed eesmärgid ning eesmärkide täitmist testiti. Detsentraliseerimisega loodi koolide kohaliku juhtimise süsteem (LMS – *Local Management of Schools*). (Scoppio 2000: 2-4)

Inglismaa valitsus viis sisse LMSi eelkõige kolmel põhjusel. Poliitiliselt rakendati süsteem sellepärast, et tolle aja konservatiivne valitsus tahtis kaotada võimu kohalike koolide üle. Ideoloogiliselt uskus valitsus, et lapsevanemate ja äriettevõtete esindajad on kooli suhtes palju vastutustundlikumad kui suuremad poliitilised kogumid. Rahanduslikust aspektist lähtudes uskus valitsus, et kohalik juhtimine sunnib koolijuhte suunama rohkem tähelepanu haridusega seotud kuludele. (Claycomb 1998: 19)

Uus haridussüsteem lubab lapsevanematel valida ning koolidel meelitada nii palju õpilasi kui kooli mahutavus lubab. Kuna finantseerimine sõltub õpilaste arvust, on hariduses tekkinud nn turg, kus koolid konkureerivad õpilaste pärast. Kõige enam ihaldatakse akadeemiliselt võimekaid lapsi, sest nad püsivad süsteemis kauem ja toovad seega endaga kaasa rohkem finantseeringut. Vähem tahetakse erivajadustega õpilasi ning madalama sotsiaal-majandusliku taustaga õpilasi. (Scoppio 2000: 4) Selline nn piima pealt koore ärakoorimise protsessi kõige suuremaks ohuks on ebavõrdsuse tekkimine.

Haridusreformi tulemusena omandasid Inglismaa koolijuhid kontrolli kooli eelarvete ja tööjõu palkamise üle. Seadusandluse eesmärgiks oli koolide vastutuse suurendamine, ilma et jaotatavate ressursside kogust muudetaks. (Edwards *et al.* 1997: 14) Eesmärgiks ei olnud mitte koolide üldiste kulude vähendamine vaid efektiivsema ressursikasutusega hariduse kvaliteedi parandamine.

Koolide (kohalik) juhtimine koosneb Inglismaal kahest peamisest aspektist. Esimene neist on ressursside jagamine haldusalas paiknevatele koolidele. Ressursside jaotus pidi

põhinema pigem tegelikel vajadustel kui lihtsalt ajaloolisel kulutamisel. Jaotamise baas arvutatakse vastavalt teatud valemile, mis laias laastus arvestab õpilaste vanust ja arvu. Jaotatavad ressursid peaksid katma suurema osa kooli kuludest. Teine juhtimise komponent suunab kontrolli eelarve täitmise üle kooli juhtkonnale. Kooli juhtkond peab nüüd otsustama, kuidas on kõige parem ressursse kasutada. Ressursside sõltuvus õpilaste arvust peaks koolijuhte suunama õpilaste kütkestamisele ja alleshoidmisele. Koolide väljavaated peaksid seega sõltuma “turu” efektiivsusest. (*Ibid.*: 14)

Paljud koolijuhid olid oma uue rolliga rahul. Õpetajate jaoks kerkis esile uus koolikultuur, milles ressursside jaotamine, kulud ja arvestus on üks osa koolisisisest toimest ja võimust. Koolid võivad suurendada eelarve ülejääkide reserve, mida nad võivad edasi kanda järgmistele perioodidele. Samuti võivad koolid kujundada endale kõrvalisi sissetulekuallikaid, millega saab reserve jällegi suurendada. Üleminek kassapõhiselt arvestuselt tekkepõhisele tõi reservide suuruse rohkem nähtavale. (*Ibid.*: 16-18) Eelnevat kokku võttes võib väita, et Inglismaa haridusreform on heaks näiteks selle kohta, kuidas koolidele suurema vastutuse andmine on koolijuhtidele ja –personalile positiivseks motivatsiooniallikaks. Suurema vastutuse tulemusena seostasid nad ennast rohkem kooli tegevustulemustega ning hoolitsesid selle efektiivsema toimimise eest.

Koolide finantseerimine teatud valemi alusel ja delegeeritud eelarved viisid kulusid vähendavate eesmärkideni. Koole juhiti rohkem juhtimisarvestusest tulenevate numbrite abil. Näiteks rääkis üks kooli juhatajatest (*Ibid.*: 27): “Meie keskmise suurusega juhtimismeeskond on üks tulemustasand. Me anname eelarvejääkidest aru ja otsustame, kus me finantsvahendeid kasutame. Sisemise jaotusvalemi alusel jaotatakse kooli eelarve erinevatele õppeainetele. See sisemine jaotusvalem lähtub õpilaste arvust ja erinevatest kaaludest (nt kas on vaja rohkem kemikaale).” Järelikult on selles koolis õppeprogramm jaotatud õppeaineteks (geograafiaks, ajalooks jne) ning igal õppeainel on enda eelarve.

Ratsionaalsed arvestuslikud kalkulatsioonid võimaldasid koolijuhtidel analüüsida eelarvete erinevaid kuluartikleid ning mobiliseerida nende pingutusi säästlikuks tarbimiseks. Arvestus tõi välja erinevad alternatiivid tegutsemiseks. Ühest küljest saavad koolijuhid demonstreerida erinevatele huvigruppidele (õpetajad, võimuorganid, lapsevanemad jt) oma tegevuse ratsionaalsust ja tõhusust (nt nooremate õpetajate valik). Teisest küljest annab uus “nähtavus” kooli vastas seisvatele huvigruppidele (lapsevanemad, õpetajate

ametiühingud jt) võimaluse rünnata liigset eelarvesäästu ja rõhuda hariduse kvaliteedi-
aspektidele. Koolid peavad ratsionaalselt põhjendama kõrgeid eelarvesääste. (*Ibid.*: 27)

Kokkuvõtlikult võib öelda, et Inglismaa haridussüsteemis toimusid reformi käigus
järgmised neli märkimisväärt muutust (Claycomb 1998: 4):

- Inglismaa koole mõõdetakse aruandlussüsteemi alusel, mis hõlmab endas rahvus-
likke standardeid, avalikke hinnanguid ja koolide hindamise välimist süsteemi.
- Inglismaa koolid võitlevad õpilaste pärast – õpilased võivad ise kooli valida ning
koolide finantseerimine sõltub peaaegu täielikult õpilase arvust.
- Inglismaa koolid on nüüd rohkem mitmekülgsemad, sest uutel koolitüüpidel on
erinevad õpilaste grupid (nt osad on valikulised, ühesoolised või religioossed),
koolide töö on organiseeritud erinevalt ning koolidel on erinev spetsialiteet (kunst,
teadus, klassikaline filoloogia või võõrkeeled).
- Inglismaa koolidel on suurenenud autonoomia, sest otsustamisõigus ning kogu
eelarve täitmisega seonduv delegeeriti koolidele.

Inglismaa haridusreformi protsess polnud lihtne. Esines mitmeid poliitilisi ja praktilisi
raskusi, ettenägematuid probleeme. Kuid peale kahtekümmend aastat, mil kogu rahvas
on vastanud väljakutsele, on ületatud raskused ning kohandatud täideviimise plaanid, on
Inglismaal küllaldaselt kogemusi laialdase haridusreformi planeerimiseks ja läbiviimi-
seks. Õpetajad, lapsevanemad, koolijuhid, poliitikud ja parteid on Inglismaa reformide
poolt ning koole puudutav avalik arvamus on märkimisväärselt paranenud. (*Ibid.*: 4, 23)
Antud töö autori arvates on Inglismaa haridusreformi puudutavad kvaliteetsed ja põhja-
likud uuringud on andnud kogemuse, mida saavad kasutada riigid, mis püüavad leida
efektiivseid viise tõhusate ja kõrgekvaliteediliste koolide rajamiseks.

Claycomb'i arvates (1998: 23-24) võib Inglismaa haridusreformi kogemusest õppida
järgmist:

- Efektiivne koolireformide kavandamine, testimine ja täideviimine nõuab rohkelt
aega ning kõik see peab põhinema selgetel eesmärkidel. Laiaulatuslik muutus võ-
tab aega ning liigne kiirustamine võib saada pigem takistavaks teguriks.
- Poliitikad tuleb regulaarselt üle vaadata ja hinnata. Kui poliitika on läbikukkumi-
sele määratud, siis peaksid poliitikud kõhklematult seda redigeerima.

- Finantside koolidele delegeerimine võimaldab koolidel efektiivselt kujundada endale tarvilikke ressursse.
- Koolide täiustamine ei ole mitte ainult õpetajate, lastevanemate ja poliitikute ülesanne. Koolide tegevuse süsteemne muutumine peaks olema kõigi huvigruppide tahe minna kaasa muutustega.
- Kõige efektiivsemad koolide täiustamise poliitikad hõlmavad lisaks riigi standarditele ja õpilaste hindamisele ka laiahaardelist koolide hindamist ning strateegilist planeerimist.
- Head hariduspoliitikad põhinevad põhjalikel uuringutel ja teadmistel (mis teeb kooli kõrgekvaliteediliseks) mitte poliitilisel otstarbekusel ega ideoloogial.
- Hariduspoliitikate väljatöötamine koostöös õpetajate, koolijuhtide, üldise avalikuse ja professionaalsete poliitikutega kõigil tasemetel võib olla lühiajaliselt ebaefektiivne, kuid pikaajaliselt võib see olla otstarbekas, sest igaüks tunneb väljatöötatud poliitikas oma panust ning on investeerinud selle edusse.

Antud alapunkti lõpetuseks võiks haldusreformide mõjust haridussektorile tuua esile eelkõige koolidevahelise konkurentsi tekitamise aspekti. Haridussektoris konkurentsi tekitamiseks on mitmetes riikides (sh Eestis) loodud soodsad tingimused erakoolide tekkeks ja arenguks. Arvatakse, et konkureerides erakoolidega on ka riiklikud ja munitsipaalkoolid sunnitud oma tegevust efektiivsemalt ümber korraldama. Konkurentsis püsimiseks peaks iga õppeasutus tegelema enesearendamise ja kooli kui organisatsiooni täiustamisega. Negatiivselt mõjub konkurents koolidele, mis pole just kõige parema mainega. Halba mainet võib põhjustada õpilaste halb edasijõudmine ja kõrge väljalangevus, koolihoonete halb seisukord ning asukoha kaugus. Koolide ebapopulaarsus võib viia koolide sulgemiseni.

Konkurentsiprotsessi kõige suuremaks ohuks on ebavõrdsuse tekkimine. Nagu hilisemas analüüsis selgub, on Eesti haridussüsteemis üldhariduskoolid juba konkurentsituatsiooni astudes ebavõrdses stardipositsioonis. Paremad on teatavasti tulemused neis koolides, kus on olemas kõik vajalikud õppetingimused – mõned üldhariduskoolid renoveeriti täismahus riigi rahadega juba enne rahastamissüsteemi muutmist, teised jäävad aga sellistest suuremahulistest investeeringutest ilma. Pealegi on Eestis kujunemas tava, kus üldhariduskoolid hindavad oma õpetuse taset ülikoolidesse sissesaanute hulga järgi.

Haridussüsteem aga ei koosne ju ainult ülikoolidest – üldkeskhariduse asemel on võimalik jätkata oma haridusteed ka kutsekeskhariduse liini pidi. Konkurentsi ei tohiks olla kohustusliku põhihariduse omandamisvõimaluste seisukohalt.

Kokkuvõtlikult võib öelda, et koolid on eri piirkondades eri tingimustes (mõni uhiuues hoones, mõni vanas mõisahäärberis; mõnel rohkem õpilasi, teisel vähem jne) ning muudatused hariduses seavad väiksemad koolid suurema surve alla. Igasugused haridussüsteemi puudutavad muudatused nõuavad väga põhjalikku läbikaalumist, sest nende tegelikud tulemused selguvad haridusprotsessi pikkuse tõttu alles aastate pärast ning need muudatused puudutavad väga paljusid inimesi.

1.2. Uus lähenemine avaliku sektori finantsjuhtimisele

Haldusreform muudab ka avaliku sektori arvestuse meetodeid. Arvestus on üheks oluliseks juhtimisinformatsiooni allikaks. Muutumise protsessis peavad juhtimisarvestuse süsteemid organisatsioone varustama adekvaatse informatsiooniga, mis võimaldab erinevate tasandite juhtidel kiiresti õigeid otsuseid vastu võtta.

Inglismaal algasid haldusreformid Thatcheri valitsusega 1979. aastal. Soomes toimus 1992. aastal majanduslangus, mis omakorda ergutas sealse avaliku sektori reformimist. Reformide tulemusena rakendati 1994. a. kuluprogrammide piiramiseks või kaotamiseks blokeeritud eelarvestamist. Inglismaal ja Soomes olid sarnased reformide tulemused – liiguti sisendile orienteeritud eelarvestamiselt eelarvesüsteemide poole, mis sisaldasid endas tegevustulemusi puudutavat informatsiooni, muutunud vormi ja sisuga aruandeid, kohandatud protseduure ning ajastamist. Mõlema riigi arvestuses võeti täielikult kasutusele tekkepõhine arvestus. Samuti esineb sarnasusi Inglismaa ja Soome avaliku sektori auditeerimispõhimõtete edasiarendustes. Soome ja Inglismaa reformikogemuses on ka mõned erinevused. Detsentraliseerimine (peamine element NPMi reformis) oli Inglismaal tagasihoidlikum. Soomes oli see aga hoopis domineeriv element. Reformi elluviimise protsess oli Inglismaal rohkem pöörasem, karmim, hoogsam kui Soomes. (Kurunmaki *et al.* 2003: 117)

Viimase kümnendi jooksul on raamatupidajad püüdnud välja töötada palju keerulise-
maid kuluarvestuse ja juhtimisarvestuse informatsioonisüsteeme. Mitmed uuringud on
näidanud, et senised arvestussüsteemid on ebaefektiivsed, sest need ei põimu otsustega,
mida teevad organisatsiooni konsultandid ja mis puudutavad ressursikasutust. Otsusta-
jad ei saa piisavalt informatsiooni. Paljud tegevjuhid võivad enda tegevusvabaduse säili-
tamiseks lihtsalt ignoreerida arvestus- ja finantsinformatsiooni. (*Ibid.*: 118) On oluline,
et oma valdkonda tundvad erialaspetsialistid oskaksid kasutada ka arvestussüsteemist
tulevat informatsiooni.

Avaliku sektori organisatsioonide muutmiseks on raamatupidajatel ja tegevjuhtidel
mitmeid erinevaid tehnikaid ja tehnoloogiaid. Üks selge näide on “väärtust raha eest”
(*value for money*) printsiibi igapäevasem kasutamine. Nimetatud printsiip koosneb kol-
mest komponendist: säästlikkus (*economy*) – tegevuse elluviimiseks kasutatakse kõige
kulutasuvamaid ressursse; mõjususe (*efficiency*) – ressursse kasutatakse väljundi maksi-
meerimiseks; tõhusus (*effectiveness*) – väljund vastab seatud eesmärgile (Pickett 2005:
111). Teisisõnu järgitakse, et rahalisi vahendeid kasutakse avaliku sektori organisat-
sioonides säästlikul, tõhusal ja mõjuval viisil.

Poliitikud ja poliitika tegijad tunnevad vajadust loobuda sisendil põhinevast eelarvein-
formatsioonist, mis on poliitika analüüsiks liiga piiratud, ja kasutada väljundil põhinevat
informatsiooni. Üheks muutumise mehhanismiks on ka avalike projektide ning organi-
satsioonide erafinantseerimine, millega kaasneb riski ülekandumine avalikelt teenuste
osutajatelt era teenuste osutajatele. Teiseks võimaluseks on avalike teenuste koordinee-
rimiseks ja organiseerimiseks turumehhanismide kasutamine. (Lapsley 2001: 502-503)

Mitmed riigid on läbinud moderniseerimise protsessi – poliitika, mis muutis laiaulatus-
liku avaliku sektori bürokraatia tarbijate vajadustele vastavate teenuste osutajaks. Selles
üldises trendis on arvestusinformatsioonil ja –praktilal oluline tähtsus. Avaliku sektori
raamatupidamises tuleb kasutusele võtta asjakohased arvestusprintsiibid. Tekkepõhine
arvestus ei olnud peamiselt väljapoole suunatud aruandluse vahend vaid osa sisemisest
üldisest juhtimissüsteemi muutusest. See pidi erasektorile sarnaselt kaasa aitama pare-
male varade juhtimisele, teenuste täpsemale kuluarvestusele ning ratsionaalsemate vali-
kute tegemisele tarnijate hulgast. (Lapsley, Pallot 2000: 214)

Avaliku sektori reformides on aruandlus olnud kogu aeg kesksel kohal. NPFMi kasvava tähtsusega elemendiks on lõputu jada arvestusel baseeruvaid finantsjuhtimise tehnikaid. Tulemuslikkuse hindamise vajadusest lähtuvalt pöörati järjest enam tähelepanu **avaliku sektori finantsjuhtimise uue suuna** (*New Public Financial Management* - NPFM) arendamisele. NPFMi raames on kasvava tähtsusega elemendiks majandusarvestuse meetodite rakendamine (vt. Lapsley, 1999; Olson *et al.*, 2001). Selle eesmärgiks on eelkõige süstida avaliku sektori otsustusprotsessi suuremat finantsteadlikkust. NPFMi abiga loodetakse saavutada sääste kuluefektiivsusest ning parandada tegevustõhusust.

Üldjoontes tuuakse välja viis aspekti, mis viitavad NPFMi reformidele (Guthrie *et al.* 1999: 210-211):

1. **Finantsaruandluse süsteemide arendused**, mis põhinevad raamatupidamise hea tava rakendamisel ja tekkepõhiste finantsaruannete juurutamisel avaliku sektori organisatsioonides.
2. **Turule orienteeritud juhtimissüsteemide väljatöötamine**. See hõlmab avalike teenuste hinnakujundust, teenuste lepingulist delegeerimist ning tulemuste sise- ja väliseid hindamismehhanisme.
3. **Tegevustulemuslikkuse hindamise arendamine**, kasutades seejuures nii finantsilisi kui ka mittefinantsilisi näitajaid, väljundtulemuste mõõtmist ning võrdlusanalüüsi.
4. **Finantsplaneerimise (eelarvestamise) detsentraliseerituse või delegeerituse arendamine**, millega kaasneb püüdlus ühendada finants- ja juhtimisarvestuse süsteeme. Reformi käigus püütakse ühendada eelarved ja eelarve täitmise aruanded (nii finantsilistes kui ka mittefinantsilistes aspektides).
5. **Muutused avaliku sektori sise- ja välisauditites**. Põhirõhk pannakse teenuse osutamise funktsioonide jälgimisele ning vastavate hinnangute koostamisele.

NPFMi filosoofia kõige olulisemaks põhimõtteks on parandada avaliku sektori organisatsioonide tulemusvastutust (*accountability*) valitsuse ning teenuste tarbijate ees. Nendes tingimustes eristatakse poliitilist tulemusvastutust (*political accountability*) ja juhtimislikku tulemusvastutust (*managerial accountability*). (Pollit, Harrison 1992: 3)

Üldiselt seotakse tulemusvastustus organisatsiooni tipporganiga (näiteks nõukoguga). Kuid poliitikute volitused, huvid ja motiivid lahknevad märkimisväärselt ettevõtte nõu-

kogu või juhatuse mudelist. Väga harva omavad nad detailseid teadmisi mingi konkreetse teenuse kohta, mille suhtes neil on poliitiline vastutus. Nende protsesside juhtimine peegeldab vahetpidamatut poliitiliste parteide võitlust (*ibid*). Poliitiline tulemusvastutus hõlmab otsuste ja tegude õigustamist ning see õigustamine on enamasti sõnasutatud nendes terminites, mis iseloomustavad kodanike huvisid. Pollit ja Harrison (*ibid*) märgivad, et need huvid on väga üldised ja mitte alati ühesuunalised ja seetõttu on praktikas argumendi õigustamisel laialdane tegevusulatus. Juhtimisalase tulemusvastutuse puhul antakse vastutus kokkulepitud ülesannete täitmise osas vastavalt kokkulepitud kriteeriumitele. Tegevustulemuste hindamiseks kasutatavad kriteeriumid hõlmavad kokkuhoidu (sisendi minimiseerimist), efektiivsust (väljundi-sisendi suhteid) ning tõhusust (eesmärkide ja tulemuste ühildumist) ehk *value for money* kontseptsiooni.

Arvestusalased muutused NPFMi tingimustes on kaasa toonud arvestusprotsessi ja selle tulemuste suurema läbipaistvuse. Üheks sellega kaasnevak positiivseks momendiks on suurem teadlikkus avaliku sektori käsutuses olevatest varadest. Varade kasutamisel peaks järjest enam jälgima olemasolevate või ka planeeritavate varade kasutamise efektiivsust ja nende koormatuse tagamist (Lapsley 1999: 203-204).

Sama moment on oluline ka haridusasutuste puhul. Olemasoleva koolivõrgu ja muutuva demograafilise situatsiooni tingimustes on äärmiselt oluline jälgida varade (koolimajade) kasutamise efektiivsust ja õpilastega koormatust. Üldharidusmaastikul võib esineda näiteks olukord, kus väikese õpilaste arvuga maakoolil on hallata koolihooneks kohandatud suur mõisahoone ning õppetööks kasutatakse vaid 60% hoone kogupinnast. Kool peab aga tegema kulutusi terve hoone ülalpidamiseks – ei sa ju jätta talvel osa hoonet kütmata või osa katust remontimata. Üheks võimaluseks, kuidas olukorda parandada, on ehitada uus õpilaste arvule vastav koolihoone. Uus hoone nõuab aga väga suuri investeeringuid ning mõisahoone jääks seejuures kasutult seisma – üldkokkuvõttes ei pruugi see olla varakasutuse kõige efektiivsem lahendus. Varade efektiivsemaks kasutuseks võib kool ka õppetööks kasutamata pinna välja rentida, kuid maapiirkondades on rentnikku väga raske leida. Mõisahoones tegutsemise jätkamisel vajab kool kulude katmiseks seega täiendavaid finantsvahendeid. Koolide kuludest lähtuva rahastamise seisukohalt vajalikku informatsiooni annab kuluarvestuslike põhimõtete rakendamine arvestusprotsessis. Kuluarvestusest tulenevaid andmeid saab kasutada koolide finantseerimispõ-

himõtete kujundamisel eesmärgiga tagada koolide käsutuses olevate ressursside maksimaalne efektiivsus.

1.3. Kuluarvestuslikud aspektid üldhariduskoolides

Tõhusalt toimiva rahastamismudeli leidmiseks tuleks üldhariduskoolides lisaks kohustuslikule finantsarvestusele rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid. Kuluarvestus on organisatsiooni majandustegevuse kõigi kulude kogumise, kontrolli ja analüüsi protsess, mis hõlmab ka kulueelarvete koostamist ja majandustegevuse hindamist. Kuluarvestuse protsessi läbimise tulemusena transformeeruvad andmed kulude osas juhtidele vajalikuks informatsiooniks. Kuluarvestus peaks eelnema finantseerimisele. Kuluarvestuse rakendamisega on võimalik kulusid komplekselt ja süsteemselt kajastada, kujundada objektiivsed üldkulude jaotamispõhimõtted ning seejärel kalkuleerida õpilaskoha maksumus. Kuluarvestusest saadavaid andmeid saab kasutada koolide tegevuse juhtimisel eesmärgiga kasutada koolide käsutuses olevaid ressursse maksimaalse efektiivsuse saavutamiseks.

Detsentraliseerimisega kaasnev otsustusõiguse delegeerimine ministeeriumi tasandilt allapoole (kohalikule omavalitsusele või koolile) toob endaga kaasa ministeeriumi tasandilt lähtuva infovajaduse. Ministeeriumi ülesanne on jälgida eesmärkide saavutamist ja selleks on vaja tagasisidet koolidest. Üldhariduskoolidest laekuv informatsioon peaks võimaldama analüüsida läbiviimist ning looma aluse koolide võrdlemiseks. Kohaliku omavalitsuse (KOV) tasandil on vajadus eelkõige üldhariduskoolide kulusid puudutava info järele, et oma finantsvahendite kasutust planeerida. Lisaks on kuluinfo vajalik ka kooli tasandi juhtimisotsuste langetamisel. (Haldre *et al.* 2005: 193) Üldhariduskoolide aruandlusest tuleneva informatsiooni tarbijad on seega kool ise, KOV ja riik.

Üldhariduskoolidest aruannete kaudu saadav tagasiside, mis sisaldab ka kuluarvestuslikku informatsiooni, peaks Bednareki arvates (2004: 4) võimaldama ministeeriumi tasandil hinnata:

- koolide efektiivsusnäitajaid (nt töötajate arv koolis ühe õpilase kohta ja kogukulud õpilase kohta);
- vajadust suurendada KOVide osakaalu piirkonna koolide finantseerimisel;

- finantsvahendite jaotamise aluseks oleva valemi muutmise vajadust;
- mis eesmärkidel KOVid ja üldhariduskoolid haridusteenuse osutamiseks mõeldud vahendeid kasutavad.

Kuluarvestuslike põhimõtete rakendamine üldhariduskooli tasandil peaks aitama nii kooli juhtkonnal kui ka ministeeriumi ametnikel mõista kooli majanduslikku hetkeseisu ning luua lähtekoht tulevikuplaanide koostamiseks. Omades ülevaadet kooli kulustruktuurist ning nende mõjuritest (käituritest) on kooli juhtkonnal olemas alus ebaefektiivsuste vähendamiseks ning kooli tulevikku puudutavate arengukavade koostamiseks, kus on välja toodud lähiaastate olulisemad investeeringud koos põhjalike tasuvusanalüüsidega. Samuti on kuluarvestuslike aspekte arvesse võttes on võimalik kulude kompleksne ja süsteemne kajastamine ning õpilaskoha maksumuse kalkuleerimine. (Haldre *et al.* 2005:194) Kuluarvestusele tuginedes on võimalik vastata ka näiteks küsimusele, kas omada ise koolihoonet või rentida vajaminev pind. Koolihoonete osa väljarentimisel on aga võimalik välja tuua minimaalne rendihind, mis kataks vähemalt renditava hooneosa rendieelse seisukorra säilimise.

Juhtivad organisatsioonid kasutavad kuluarvestussüsteeme eelkõige järgmisteks eesmärkideks (Kaplan, Cooper 2002: 17):

- välja arendada teenuseid, mis vastaksid nii klientide ootustele kui ka tooksid organisatsioonile kasumit;
- anda märku, kas vaja on pidevaid või ühekordseid arendusi (organisatsiooni töö ümberkorraldamist) kvaliteedi, efektiivsuse ja kiiruse valdkonnas;
- aidata esmatasandi töötajaid nende õppimises ja pidevas arendustegevuses;
- suunata toodangu struktuuri ja investeerimisotsuseid;
- valida alternatiivsete hankijate vahel;
- klientidega hinna, teenuse omaduste, kvaliteedi, kohtaletoimetamise ja teeninduse osas läbi rääkida;
- organiseerida sihtturgude ja kliendigruppide tõhusat efektiivset jaotuse ja teeninduse protsessi.

Kuluarvestussüsteemil, mis võimaldab arvestada ja analüüsida kulusid ning nende mõju tegevustulemusele, on seega oluline roll organisatsiooni eesmärkide saavutamisel ja jät-

kusuutlikkuse tagamisel. Eelnevalt toodud eesmärkide saavutamise aluseks on kuluarvestussüsteemi realiseerumine kolmes komponendis (Haldma, Karu 1999: 12):

- kululiikide arvestus,
- kulukohtade arvestus,
- kulukandjate arvestus.

Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte, esinevad organisatsioonis. Kesksete aspektid on seotud kulude registreerimise ja hindamisega. (*Ibid.*: 12) Teisisõnu vastatakse küsimusele, mis liiki kulud organisatsioonis tekivad. Kulude edasise analüüsi eeltingimuseks on samaliigiliste kulude grupeerimine.

Kulukohtade arvestus peab selgitama, millistes organisatsiooni struktuuri või põhitegevuse protsessi osades erinevad kululiigid tekivad. Kesksete aspektidena vaadeldakse selles kuluarvestuse lõigus üldkulude jaotumist kulukohtade lõikes. (*Ibid.*: 12) Kulukohtade arvestus otsib vastust küsimusele, kus kohas organisatsioonis kulud tekivad.

Kulukandjate arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud organisatsioonis kulusid. Kulukandjate arvestus võimaldab võrrelda erinevate arvestusobjektide tulemusi (näiteks õpilaskoha maksumus) ja selle alusel suunata organisatsiooni erinevate tegevusvaldkondade tulemusi. (*Ibid.*: 12) Põhiküsimuseks on see, millega seoses kulusid organisatsioonis tehakse ja kuidas üldkulud jaotuvad kulukandjate vahel.

Kulude analüüsi üheks eeltingimuseks on samaliigiliste kulude grupeerimine. Kulude liigitus sõltub omakorda sellest, milleks andmeid vajatakse. Seepärast tuleks lähtuda põhimõttest **“Erinevad kulud erinevateks eesmärkideks!”** (Alver, Reinberg 1999: 20) Lähtudes eespool vaadeldud arvestuse liikidest saab kulude klassifitseerimise eesmärgid jaotada kolme gruppi (Drury 1994: 19):

- Kulude jaotamine varade hindamiseks, eelkõige objektiivseks varude ja realiseeritud kulude kajastamiseks. See toimub eelkõige finantsarvestuse tarvis.
- Kulude jaotamine juhtimisotsuste ettevalmistamiseks. See eeldab kulude käitumuslike aspektide arvamist erinevates tegevustingimustes.

- Kulude jaotamine kontrolli tarvis. Kulude kontrolli teostamiseks on vajalik kulude mõjutatavuse jälgimine. Sageli klassifitseeritakse kontrolli eesmärgil kulud käitumise alusel muutuv- ja püsikuludeks, seotusest arvestusobjektiga otsesteks ja kaudseteks kuludeks.

Kululiikide identifitseerimise eesmärgiks on samaliigiliste kulude grupeerimine eesmärgiga luua süsteem, mis võimaldaks kuludest paremat ülevaadet saada. Arvestada tuleb kululiigi kujunemise, käitumise ja muutumise erinevaid aspekte. Ei eksisteeri üht ja kindlat liikide grupeerimise metoodikat. Oluline on, et enne grupperimisüsteemi juurutamist organisatsioonis oleks kindel, et kõik kulud on võimalikult adekvaatse tulemuse saamiseks õigesti grupeeritud.

Lähtudes seotusest arvestusobjektiga liigitatakse kulusid otsesteks ja kaudseteks. Kuluobjektiks võib olla suvaline toiming, funktsioon, protsess, struktuuriline allüksus või füüsiline ühik, mis pakub huvi juhtidele ning eeldab kulu eraldi väljatoomist. Näiteks kui eesmärgiks on õpilaskoha maksumuse leidmine, on kuluobjektiks õpilane.

Otsekulud on kulud, mida saab vahetult seostada teatud kindla kuluobjektiga (õpilasega, klassikomplektiga jmt)(Haldma, Karu 1999: 50). Üldhariduskoolides (eeldusel, et kuluobjektiks on õpilane) on üldtunnustatud otsekuludeks põhikulud – näiteks kulud õppevahenditele, hügieenitarvetele. Klassikomplektide arvu seisukohalt on otsekuluks õpetajate palgakulud, sest klassi tuleb õpetada olenemata klassis olevatest õpilaste arvust.

Kaudkulud on kulud, millel puudub vahetu seos objektiga või mida pole mingil põhjusel (näiteks arvestuse suur töömahukus) otstarbekas liigitada otsekuludeks. Arvestusobjektile kantakse kaudkulud sageli teatud subjektiivsete jaotusbaaside alusel. Kaudkuludeks on näiteks ettevõtte juhtkonnaga seotud kulud, arvutivõrguga seotud kulud, ettevõtte tsentraalse müügiesakonna kulud. (*Ibid.*: 50) Kulude liigitamisel otseseks ja kaudseks on määravaks kuluobjekti valik. Üldhariduskoolide kaudkulud on kooli üldhalduskulud, mistõttu nende kirjendamisel õpilaskoha maksumusse tuleb rakendada kaudseid meetodeid. Kaudkulusid kantakse õpilaskoha maksumusse mingist jaotusalusest lähtudes. Kaudkulude jaotusaluseks võib näiteks olla klassikomplektide arv, õpilaste arv jne.

Üld- ja halduskulud, mida sageli nimetatakse lihtsalt administratiivkuludeks või halduskuludeks, on seotud kooli kui terviku funktsioneerimise tagamisega. Halduskuludeks on näiteks üld-ja haldusfunktsioone täitvate töötajate palgad, komandeeringukulud, preemiad, sotsiaalkulud; haldushoone amortisatsioonikulu, kindlustus, remondi- ja hooldekulud; kontoriseadmete remondi ja hooldekulud; kontoritavete ja muude väheväärtuslike vahendite soetuskulud; postikulud jmt.

Oluliseks probleemiks Eesti organisatsioonides on kujunenud kulude tekkemehhanismi tunnetamine erinevates tulemusüksustes ja vastavate kulukäituri määramine. Vastutusalategevuse planeerimise ja kontrolli teostamisel on juhul kindlasti vaja tunda kulude reageerimist tegevusmahu muutustele, mida iseloomustab kulude käitumine (muutuv-, püsikulud). Otsekulud ei ole samastatavad muutuvkuludega ja kaudkulud püsikuludega. Mõlemad liigitused toimuvad erinevatest kriteeriumidest lähtudes.

Muutuvkulud kasvavad või kahanevad olulises vahemikus koos tegevusmahu muutumisega funktsionaalselt. Sinna kuulub näiteks otsene õppematerjali- ja tööjõukulu, müügipersonali komisjonitasud ja müüdü toodangu maksumus. (Drury 1994: 25) Muutuvkulud on tüüpiliselt otsekulud, sest kulude muutus on seostatav tegevusmahtude muutustega ühikutes. Üldhariduskoolides on muutuvkulu näiteks ühekordselt kasutatavad õppevahendid, mille kulu sõltub õpilaste arvust.

Püsikulud jäävad tegevusmahu muutmisel konstantseks. Neid tuleb kanda ka siis, kui toodang kõnealusel perioodil on null. (*Ibid.*: 25) Üldhariduskoolides on püsikuludeks näiteks kindlustusmaksed, amortisatsioon. Püsikulude jälgimine on üldjuhul lihtne. Enamasti on selliste kulude tasumise tähtsajad kokku lepitud ja pigem on siin küsimus juhtimisinfo seisukohalt nende õigeaegse tasumise.

Usaldusväärse informatsiooni saamiseks on oluline, et kululiigid on liigitatud võimalikult üheselt mõistetavalt ja üksikasjalikult. See muudab kuluarvestussüsteemi paindlikuks ja hõlbustab uuenduste või muutuste sisseviimist. Kulukäituri kontseptsiooni rakendamine üldhariduskoolides aitab kaasa kulude põhjuslikkuse mõistmisele.

Kululiikide lõikes arvestuse pidamiseks on üldhariduskoolides lähtealusena võimalik ära kasutada rahandusministri poolt kehtestatud eelarveklassifikaatoreid ning riigieelar-

ve seadusest ja riigi raamatupidamise üldeeskirjast tulenevat aruandluskohustust. Vastavalt riigi raamatupidamise üldeeskirja §4 on üldhariduskoolid kohustatud esitama saldoandmikud (Rahandusministri 11.detsembri... 2003). Kasutades ära eelarveklassifikaatorile baseeruvat süsteemi ning integreeritud eelarve- või raamatupidamisprogrammi on võimalik teostada kululiikide analüüse. Siinkohal tuleb aga mainida, et riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaan ei jaga kulusid otsesteks ja kaudseteks ning muutuvateks ja püsivateks. Kulude põhjalik analüüs eeldab lisaklassifikaatorite kehtestamist.

Ettevõtte kulude arvestus ja analüüs kulukohtade lõikes peab näitama, millistes konkreetsetes punktides organisatsiooni majandustegevuse protsessis tekivad kulud. Vastava arvestuse kujundamisel tuleks lähtuda asutuse organisatsioonilis-funktsionaalsest struktuurist, tegevusprotsessist ja nendevahelistest seostest. Kulukohana vaadeldakse teatavat määratletavat osa või punkti organisatsiooni tegevusprotsessist, milles on eristatav teatud kululiigi teke. Kulukohtade arvestuse põhiülesanneteks on muuhulgas üldkulude või teatud otsekulude tekkimise jälgimine konkreetsetes tekkimise kohtades, kulukoha kui vastutuskeskuse kuluressursi kasutamise kontroll. (Haldma, Karu 1999: 83)

Üldhariduskoolide kulukohtade klassifikatsiooni kujundamisel võib lähtuda erinevatest kriteeriumidest – valik sõltub kuluarvestuse eesmärkidest. Antud töö autori arvates on mõttekas lähtuda funktsionaalvaldkondade määratlusest. Sellele tuginedes kujundatakse välja teatud kulukohtade grupid, lähtuvalt haridusprotsessi etappidest, konkreetseteks kulukohtadeks.

Kolmanda kuluarvestussüsteemi komponendi, kulukandjate arvestuse, aluseks on objektiivne kululiikide ja kulukohtade arvestus. Kulukandjate arvestuse peamiseks ülesanneteks muuhulgas on tulemusüksuste majandustulemuste määratlemine, operatiivse organisatsioonisisese tulemusarvestuse kujundamine (*Ibid.*: 107). Omades ülevaadet üldhariduskoolide kulustruktuurist ning nende kuluobjektidest ja mõjuritest (kulukäituritest), on olemas alus tõhusalt toimiva üldhariduskoolide rahastamismudeli väljatöötamiseks. Kuluobjekt (kulukandja) on igasugune teenus, tegevus, protsess, organisatsiooni allüksus, mis pakub huvi juhtidele ning eeldab kulu eraldi mõõtmist. Üldhariduskoolide kuluobjektiks võivad olla näiteks õpilaskoht, klassikomplekt, kooliruumid, kool tervikuna.

Kulukäiturit on Bjørnenak defineerinud (2000: 194) kui tegurit, mis põhjustab muutusi ressursside tarbimises. Seesama tarbimine võib, aga võib ka mitte, põhjustada muutusi kogukuludes. Sellest vaatenurgast lähtudes võib kulukäitureid tõlgendada kui tegureid, mis põhjustavad tegevusmahu kasvu, kuid mitte tingimata muutust kogukuludes. Kulukäituri kontseptisooni rakendamine üldhariduskoolides aitab kaasa kulude põhjuslikkuse mõistmisele. Tegevuste käitumuslik analüüs võimaldab paremini mõista erinevusi ressursikasutuses. Tegevuste kulu võidakse avalikus sektoris eesmärgiks seada nii tegevustulemuste mõõtmisel, kui ka tegevuste parema läbiviimise ja organiseerimise võimaluste väljaselgitamiseks ning rakendamiseks. Traditsiooniline kulude analüüs keskendub otsestele kulukäiturile – need on tegurid, mis mõjutavad otseselt kogukulusid. Nende tüüpilisteks näideteks on koolide, ruumide, klasside, õpilaste arv. (*Ibid.*: 208)

Siinkohal tuleb mainida, et enamikel Eesti üldhariduskoolidel puudub kuluarvestus kui selline koos vastava aruandlusega, millele tuginedes erinevad osapooled (kool, KOV ja riik) saaks langetada kuluteadlikke haldusotsuseid. Näiteks ei saa koolide praegusest arvestussüsteemist rahastamisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni kulude kohta, mis on vajalikud koolihoone ülalpidamiseks (sh hoonete korrashoiu kulud, mille hulka on arvestatud ka sellega vahetult seotud töötajate (haldurid, koristajad) palgakulud; remondikulud (ühekordsed kulud); hoolduskulud (regulaarsed kulud).

1.4. Kuluarvestuse mõju üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemile

Haldusjuhtimise teoorias on juhtimise kontrollisüsteemi eesmärgiks inimeste motiveerimine ja inspireerimine. Juhtimise kontrollisüsteem püüab seega motiveerida avalikke juhte täitma organisatsioonide poliitikaid ja eesmärgi ning teenima tavakodanike huve. Lisaks nähakse juhtimise kontrollisüsteemis vahendit tegevustega seotud probleemide lahendamiseks ning ressursside kasutuse parandamiseks. Juhtimise kontrollisüsteemi eesmärkideks on tootlikkuse ja efektiivsuse suurendamine ning tegevuskulude vähendamine. Organisatsioonisisene arvestus- ja aruandlussüsteem peab suutma tagada juhtimise kontrollisüsteemile otsustamiseks vajaliku informatsiooni õigel ajal, õiges kohas ja õiges mahus. Lisaks kontrollile peab arvestus- ja aruandlussüsteem tagama vajaliku in-

formatsiooni veel planeerimiseks ja organiseerimiseks. Avaliku sektori organisatsioonid vajavad arvestus- ja aruandlussüsteemist saadavat informatsiooni muuhulgas näiteks üldhariduskoolide finantseerimispõhimõtete kujundamiseks.

Üldhariduskoolide finantseerimine võib põhineda mitmetel erinevatel kriteeriumitel – õpilaste, õpetajate, klassikomplektide või kooliruumide arvul, millele lisaks võidakse arvestada õpilaste, õppekavade ja koolide iseärasusi. Henri Haldre toob oma töös (2004: 39) välja, et tõhusalt toimiva finantseerimismudeli arendamiseks on oluline üldhariduskoolide finantseerimissüsteemi ja sellega seonduvate otsuste vaatlemine kahel tasandil:

1. finantsvahendite juhtimismehhanism riiklikul tasandil, kus vastavalt kehtestatud üldhariduskoolide finantseerimispõhimõtetele toimub eelarvevahendite jagamine koolidele;
2. finantsvahendite kasutamine kooli tasandil õpilaste õppimisvõimalusi ja –tulemusi maksimeerides.

Kogu finantseerimissüsteem ja seeläbi ka üldharidussüsteem saab tõhusalt toimida vaid sel juhul kui on tagatud mõlema tasandi osasüsteemide efektiivsus ning koostöö ja infovahetus. Laiema ulatusega infovahetuse kindlustamiseks tuleks üldhariduskoolides lisaks finantsarvestusele rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid, mida on lähemalt käsitletud eelnevas alapunktis.

Käesoleval ajal avalikku sektorit iseloomustav juhtimise informatsioonisüsteemi muutmine hõlmab endas muuhulgas eelarvestus-, arvestus- ja aruandlussüsteemide täiustamist. Eriti oluline on arvestussüsteemi täiustamine, sest efektiivselt korraldatud arvestussüsteemi põhjal saab kujundada erinevaid aruandevorme, mille põhjal saab teha täpsemaid juhtimisotsuseid. Aruandlus on arvestussüsteemi väljund. Üheks täiustamise võimaluseks on vastutuspõhise eelarvestuse ning arvestuse kujundamine. Vastutuspõhine arvestus varustab juhtimise kontrollisüsteemi vajaliku informatsiooniga. Vastutuspõhise arvestuse tugisüsteemideks on muuhulgas üldine arvestus ning eelkõige eelnevas alapunktis kirjeldatud kuluarvestus.

Eelnevates alapunktides selgus, et NPFGi tulemuseks on avaliku sektori organisatsioonide ja nende üksuste aruandesüsteemide põhielementide ja praktilise tähenduse muutmine. Hästi väljaarendatud arvestussüsteemil on tähtis roll juhtimisprotsessis olulise

tähtsusega õigete otsuste tegemisel ning organisatsiooni eesmärkide saavutamisel. Üheks NPFMi tulemusena toimunud muutuseks on vastutuspõhise arvestuse rakendamine avaliku sektori üksustes. Vastutuspõhise arvestuse all mõistetakse organisatsiooni erinevate tasandite lõikes finantsinfo kogumist, kokkuvõtmist ja aruannete koostamist.

Vastutuspõhine arvestus vaatlleb erinevate tasandite panust läbi jääktulujärgse lähenemise, eraldades püsikulud ja muutuvad kulud. Finantsarvestuses ei eeldata nimetatud kulu liikide eraldamist. Vastutuspõhine arvestus liigendab kulud vastavalt nende mõjutatavusele ühe või teise juhi poolt. Finantsarvestus aga jätab üldjuhul tähelepanuta antud kulude mõjutatavuse aspekti. (Keller 1994, viidatud Lääts, Peets 1999: 48 vahendusel) Teisisõnu on vastutuspõhine arvestus selliste arvestuspõhimõtete kasutamine, mis produtseerivad traditsioonilisest informatsioonist spetsiifilisemad andmed. Olulist rolli mängib siin kuluarvestus. Üksuse raamatupidamise kontoplaan peab võimaldama kulude ja tulude kirjendamist nii erinevate tasandite lõikes kui nende mõjutatavuse aspektist lähtudes.

Vastutuspõhise arvestussüsteemi rakendamise aluseks on organisatsiooni struktuuri detsentraliseerimine, s.o. otsustusvabaduse andmine alluvatele. Detsentraliseerimise eelisena võib välja tuua (Haldma, Karu 1999: 172):

- madalama taseme juhtidel on parim informatsioon kohalikest tingimustest ning seetõttu suudavad nad võtta vastu paremaid otsuseid kui nende ülemused;
- detsentraliseerimine aitab juhtidel omandada juhtimisoskusi, mis kindlustab juhtimise järjepidevuse;
- väikesed otsustamise kulud, eeldusel et tehakse õigeid otsuseid;
- detsentraliseerimine on juhtidele oluliseks motivaatoriks.

Teisisõnu, kui otsused tehakse võimalikult lähedal nende täideviijale, on need kõige asjakohasemad. Just seetõttu võiks ka üldhariduskoolidele (eelkõige koolijuhtidele) anda rohkem usaldust ja vastutust.

Avaliku sektori organisatsiooni majandustulemuste kajastamisel on tulemiaruanne üks peamisi aruandeid. Raamatupidamise seadusega kehtestatud kaks tulemiaruanandeskeemi ei võimalda piisavalt objektiivselt kajastada kulude ja tulude struktuuri ning nende muutusi. Lähtudes aga kulude käitumuslikust aspektist ja soetusest arvestusobjektiga on

võimalik jääktulupõhise (*contribution margin*) lähenemise sisseviimine, mida iseloomustab jääktulul põhineva tulemi kujundamise skeem joonisel 1.

$$\begin{aligned} & \text{Tulu} \\ & - \text{otsesed kulud: muutuvad otsekulud} \\ & \hline & = \text{JÄÄKTULU I} \\ & - \text{püsivad otsekulud (õpilase, klassikomplekti jt tasemete lõikes)} \\ & \hline & = \text{otsekulude-järgne jääktulu ehk JÄÄKTULU II-N (sõltuvalt tasemete arvust)} \\ & - \text{kaudkulud (püsikulud)} \\ & \hline & = \text{ORGANISATSIOONI TEGEVUSTULEM} \end{aligned}$$

Joonis 1. Jääktulupõhise tulemi kujundamine (Haldma, Karu 1999: 69).

Jääktulu I on organisatsiooni tulu ja muutuvate otsekulude vahe. Kui näiteks üldhariduskoolide tuluks on pearaha, mis sõltub õpilaste arvust, siis jääktulu I on pearaha ja õpilase muutuvate otsekulude vahe. Nagu hilisem analüüs näitab, ei sõltu kõik üldhariduskoolide kulud ainult õpilaste arvust. Jääktulu II organisatsiooni tulu ja kõigi otsekulude vahe. Jääktulu II näitab teisisõnu vastava taseme panust kogu organisatsiooni tegevustulemisse. Organisatsiooni tulude ja kulude vahe on organisatsiooni tegevustulem.

Kuigi finantsjuhile esitatakse aruanne toodud rühmade kokkuvõtetena, peaksid ka erinevate tasemete tulemuste analüüsimiseks olema tulemused teada kõigi erinevate kuliikide lõikes. (Haldma, Peets 1997:16) Jääktulupõhise tulemi väljatoomisel saab võrrelda erinevaid koole ja nende tulusust ning võimaldab vaadelda üldhariduskoolide majandustulemusi erinevatel tasanditel (nt õpilane, klassikomplekt jne).

Jääktulupõhise arvestuse kujundamise aluseks organisatsioonis on tegevusmahtude ja majandustulemuste vaheliste seoste analüüs. Jääktulupõhise tulemiaruaande juurutamise eelduseks on detailne kontoplaan, kus kulud on lisaks traditsioonilisele liigendusele (palga-, majandamis-, halduskulud jne) jaotatud veel muutuvateks ja püsivateks. Lisaks peab olema võimalus seostada kulusid tasemetega, aluseks on siin kulude jaotus otses- teks ja kaudseteks. (*Ibid.*: 16) Teisisõnu tuleb välja töötada selline arvestussüsteem, mis võimaldaks kujundada ja koostada informatiivsemaid aruandevorme.

Jääktulupõhise tulemiaruaande skeemi alusel peaks koostama ka eelarve, et hiljem saaks aruandelisi näitajaid võrrelda eelarvelistega ja välja tuua hälbeid. Siinkohal tuleb välja

tuua avaliku sektori eripärad võrreldes erasektoriga. Erasektoris on erinevateks tulutaseteks paindlikud eelarved, avalikus sektoris varieeritakse aga fikseeritud eelarvetega. Teisisõnu määratakse avalikus sektoris kõigepealt kulutused ja seejärel pannakse kokku tulude eelarve. Erasektoris on peamine ressursside võimalikult efektiivne kasutamine, teenides seejuures tulu. Avalikus sektoris rõhutatakse selliseid efektiivse ressursikasutuse näitajaid nagu hálbed eelarves, programmide väljundid, osutatud teenuste hulk. Vastutuspõhise arvestuse rakendamine avalikus sektoris muudaks ressursikasutuse läbipaistvamaks ja paneks konkreetsed juhid vastutama nende poolt mõjutatavate kulude eest.

Avaliku sektori ressursikasutuses kasvab hariduse kui rahvamajanduse ühe sektori osatähtsus ühiskonnas pidevalt. Hariduskulud on avalike eelarvete üheks suuremaks kuluüliigiks. Selleks, et tagada haridusasutuste tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavus ja põhjendatus, peavad olema finantseerimisega seotud erinevatel osapooltel teada, ühelt poolt, finantseerimispõhimõtted ja teisalt, tegevuse käigus kulude tekkimise mehhanismid (Haldre *et al.* 2005: 2). Olulise panuse sellesse saab anda organisatsiooni kuluarvestuse süsteemi raames tehtav kulude käitumise analüüs. Siin on vajalik organisatsioonisisene kuluarvestuse süsteem, mis võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida kulusid ning nende mõju organisatsiooni majandustulemustele. Seda võimaldabki eespool käsitletute leidnud jääktulupõhine lähenemine. Järgnevas peatükis töötab autor välja üldhariduskoolide jaoks detailse kulude liigituse (muutuv- ja püsikuludeks ning otse- ja kaudkuludeks) ning jääktulupõhise tulemiaruaruande, mida rakendatakse viie üldhariduskooli näitel.

2. EESTI ÜLDHARIDUSKOOLOIDE FINANTSEERIMIS- JA ARUANDLUSSÜSTEEM NING NENDE TÄIUSTA- MISVÕIMALUSED

2.1. Eesti üldharidussüsteemi finantseerimise areng

Eestis on haridust traditsiooniliselt väärtustatud. Eestlased on end alati tunnetanud osana Euroopast, seda nii hariduse kui ka kultuuri kontekstis. Riikide (majandus)edu põhineb peamiselt uuendustel. Seetõttu on kõrge haritus- ja haridustase iga ühiskonna arengu ning konkurentsivõime võtmetegur. Ka Eesti väikeriigis saavad ühiskonna ja majanduse arengu tagajaks olla vaid inimesed ning nende hea haridus. Riik teeb ja peabki tegema olulisi investeeringuid ka haridussüsteemi.

Haridus- ja Teadusministeeriumi (edaspidi HTM) andmetel (Ülevaade üldharidusest ..., 2005: 27) on Eestis viimastel aastatel investeeritud haridusse igal aastal *ca* 7–8,5 miljardit krooni, mis on ligi kuuendik kogu avaliku sektori (riigi ja kohalike omavalitsuste) eelarvest. Üldhariduse rahastamine moodustab kogu hariduskuludest selgelt üle poole ehk täpsemalt 63% (!). Kui aastal 1995 olid üldhariduse hariduskulud 1,5 miljardit, siis aastaks 2000 olid nad tõusnud üle 3 miljardi ja aastaks 2004 kokku 5,5 miljardini.

Võrreldes teiste riikidega investeerib Eesti haridusse suhteliselt suurema osa oma avaliku sektori eelarvest. Kui Eestis olid avaliku sektori hariduskulud 2003. aastal 5,8% sisemajanduse koguproduktist (edaspidi SKP), siis OECD riikides olid nad keskmiselt 5,3% SKPst. Samas jääb Eesti tugevalt alla Skandinaavia riikidele, kus hariduskulud moodustavad 7,3% SKPst. (Õpilaste arv ..., 2004: 9) Teisisõnu on Eesti haridus võrreldes arenenud riikidega odav, st kulutused ühe õppija kohta on üsna madalad.

Eesti haridussektoris (eelkõige üldhariduses) liigub seega oluline osa avaliku sektori rahalistest vahenditest. Vaatamata hariduskulude suurele osatähtsusele eelarves, iseloomustab Eesti haridusmaastikku olukord, kus paljud koolihooned vajavad kapitaalremon-

ti ja õpetajad ei ole rahul oma palkadega. Seega on probleemiks leida lahendus, mis võimaldaks jaotada kasinaid avalikke ressursse nii, et tagataks hariduse kättesaadavus ka elanikkonna vaesemale ja ebasoodsamatest oludest pärit (maaelanikud, väikealevite elanikud, puuetega inimesed jne) osale, tegemata samas liiga suuri järeleandmisi hariduse kvaliteedis.

Eesti hariduspoliitika lähtekohaks on Eesti Vabariigi põhiseaduse paragrahv 37, mille kohaselt on igal inimesel õigus haridusele. Et teha haridus kättesaadavaks, peavad riik ja kohalikud omavalitsused ülal vajalikul arvul õppeasutusi. Kaasaegne arusaam õigusest haridusele väljendub võrdsete haridusvõimaluste printsiibis. Selle kohaselt peaks igal inimesel, sõltumata tema soost, elukohast, east, emakeelest ja majanduslikest võimalustest, olema võrdne õigus haridusele.

HTM formuleerib järgmised Eesti haridussüsteemi arengu peaesmärgid (Ülevaade üldharidusest ..., 2005: 9):

1. suurendada õppe sisu vastavust üksikisiku, organisatsiooni ja ühiskonna arengu vajadustele;
2. tagada õppekvaliteet, muutes haridussüsteemi avatumaks ja soodustades konkurentsi;
3. tõsta haridussüsteemi tõhusust;
4. tagada sotsiaalne õiglus, luues tingimused kvaliteetseks õppeks kõigile õppuritele, olenemata soolistest, piirkondlikest või majanduslikest erinevustest;
5. tagada eesti kultuuri ning keele säilimine ja luua eeldused nende arenguks, samas soodustada rahvusvähemuste kultuuri ning keele säilimist ja arengut;
6. detsentraliseerida haridussüsteemi juhtimine ning suurendada õppeasutuste iseseisvust ja vastutust, samas tõhustada haridusministeeriumi strateegilist rolli;
7. luua tingimused pidevateks haridusuuendusteks, tuginedes hariduspoliitilistes otsustes haridussüsteemi seisundi regulaarsele hindamisele ja professionaalsele analüüsile.

Sarnaseid põhimõtteid (konkurents, tõhusus, detsentraliseerimine jmt) peegeldas ka Inglismaa haridusreform, mida on ülevaatlikult kirjeldatud alapunktis 1.1.2. Järelikult iseloomustab ka Eestit teistes Euroopa riikides selgelt täheldatavad detsentraliseerimise püüdlused hariduselu korraldamisel, mis ühelt poolt suurendavad õppeasutuste auto-

noomsust ja teisalt vastutust tulemuste eest. Samuti on Eesti haridussektoris tekitatud tugev konkurents, millega on muuhulgas kaasnenum ka erakoolide teke. Nagu hilisem analüüs näitab, iseloomustab Eesti praegust haridussüsteemi ja selle finantseerimist kaugenemine haridussüsteemi tõhususe, õppekvaliteedi ja sotsiaalse õigluse tagamise ning haridusuuendustega seotud eesmärkidest. Olulist rolli nende eesmärkide täitmisel mängib koolide finantseerimissüsteem. Viimane tuleb korrastada, et tagada üldhariduskoolide tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavus ja põhjendatus. Oluline on muidugi ka hariduskulutuste eesmärgipärasuse tõstmine. Sellele kõigele kaasa aitamiseks töötab autor välja üldhariduskoolide jaoks detailse kulude liigituse (muutuv- ja püsikuludeks ning otse- ja kaudkuludeks) ning jääktulupõhise tulemiaruaruande.

Kaasaegset haridust Eestis võib võrrelda puuga: koolieelne haridus on harali nagu juured, olles suhteliselt ühtlustamata, ühiskonna poolt vähe reguleeritud ning difuusne ka laste erinevate perekondlike tagapõhjade tõttu. Hariduspuu tüveks on kohustuslik üldharidus, mis edasi jaguneb kaheks – akadeemiliseks ja rakendusaruks ning edasi väga paljudeks jämedamateks ja peenemateks oksteks. (Haridus ja ..., 2005)

Haridussüsteemi ülesehitus ja riigi haridusstandardid peaksid looma igähele võimaluse siirduda ühelt haridustasemelt teisele. Eesti Vabariigi haridusseadus (edaspidi EHS)(§2, 14-17) eristab nelja taset:

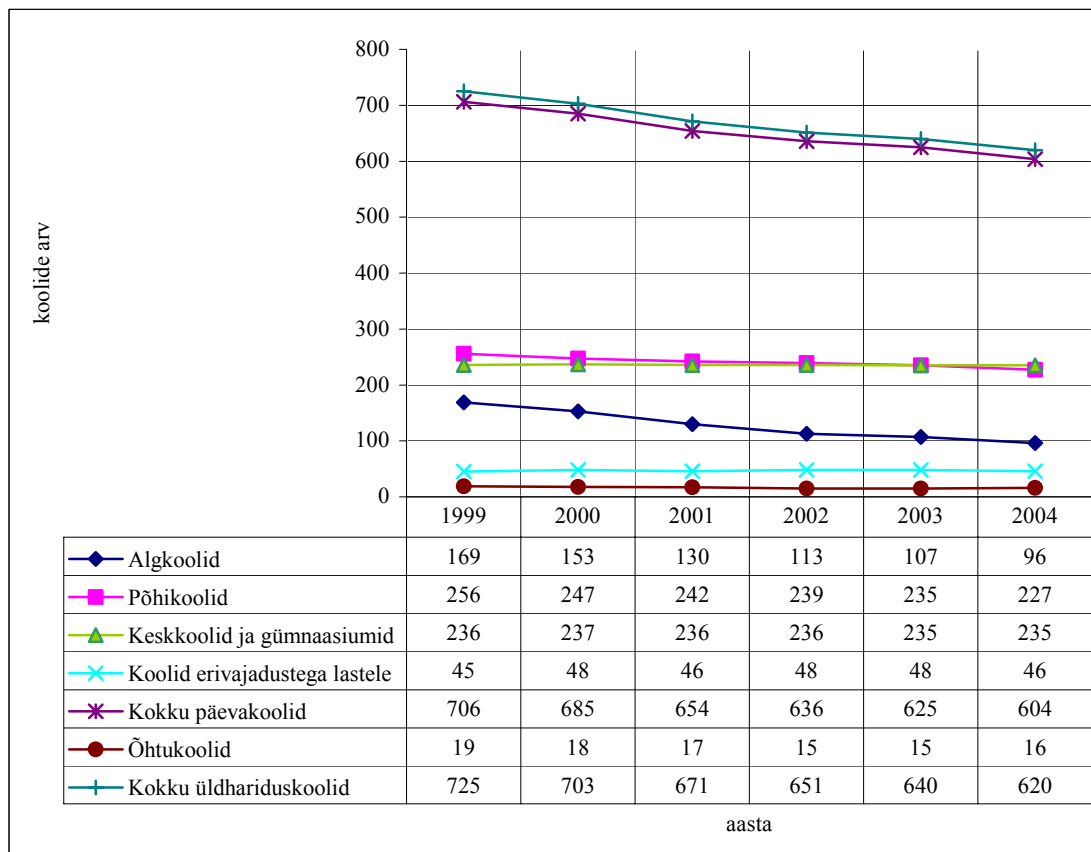
1. **Alusharidus** (eelharidus) – teadmiste, oskuste, vilumuste ja käitumisnormide kogum, mis loob eeldused edukaks edasijõudmiseks igapäevaelus ja koolis.
2. **Põhiharidus (hariduse I tase** ehk 1.-6. klass) – riigi haridusstandardiga ettenähtud kohustuslik üldharidusmiinimum. Põhihariduse omandamine loob eeldused ja annab õiguse jätkata õpinguid keskhariduse omandamiseks.
3. **Keskharidus (hariduse II tase** ehk kaks astet: 7.-9. ja 10.-12. klass) – jaguneb üldkeskhariduseks ja kutsekeskhariduseks. Üldkeskhariduse omandamine loob eeldused ja annab õiguse jätkata õpinguid kõrghariduse omandamiseks. Kutsekeskhariduse omandamine loob eeldused ja annab õiguse asuda tööle õpitud kutse- või erialal või jätkata õpinguid kõrghariduse omandamiseks.
4. **Kõrgharidus (hariduse III tase)** – haridust, mis põhineb üldkeskharidusel, kuid mida riiklikult ei tunnustata kõrgharidusena, loetakse kesk- ja kõrghariduse vahepealseks hariduseks ja seda nimetatakse keskerihariduseks.

Eesti haridussüsteemi ülesehituse ülevaatlik skeem on toodud lisa 1. Igale haridustasele kehtestatakse nõuded, mida nimetatakse riigi haridusstandardiks. Riigi haridusstandardid esitatakse riiklikes õppekavades.

Haridusasutused on koolieelsed lasteasutused, põhikoolid ja gümnaasiumid, kutseõppeasutused, rakenduskõrgkoolid, ülikoolid, huvialakoolid, täiendusõppeasutused jm, samuti neid teenindavad teadus- ja metoodikaasutused. Riik ja kohalik omavalitsus tagavad Eestis igaühe võimalused koolikohustuse täitmiseks ja pidevõppeks õigusaktides ettenähtud tingimustel ja korras. Haridussüsteemi juhtimisel lähtutakse otstarbeka de- tsentraliseerimise põhimõttest. (EHS § 3,4) Eespool nimetatud haridusasutustest on üldhariduskoolid alg- ja põhikoolid ning gümnaasiumid. Üldharidust on Bertocchi ja Spagat (2004: 6) defineerinud kui õppesuunda, millel küll pole otsest sidet konkreetsele ametile asumisega, kuid valmistab õppurit ette baasteadmistes, mida saab kasutada õppides mitut erinevat ametiala.

2004/05. õppeaastal tegutses Eestis 620 üldhariduskooli, neist päevakooli 604 ning õhtukooli 16 (vt joonis 2). Võrreldes 2003/04. õppeaastaga vähenes koolide arv 2004/05. õppeaastal 21 võrra. Päevakoolidest suleti 11 algkooli, 8 põhikooli, 1 gümnaasium ning 2 erivajadustega laste kooli. Vaadeldava perioodi jooksul (1999–2004) vähenes üldhariduskoolide arv 15%. Kokku suleti 106 kooli, neist 103 päeva- ja 3 õhtukooli. Õhtukoolide arv on seega jäänud peaaegu et muutumatuks. Kõige enam on vaatlusalusel perioodil vähenenud alg- ja põhi koolide arv, keskkoolide ja gümnaasiumide arv on jäänud praktiliselt muutumatuks. Alg- ja põhikoolide sulgemine tähendab eelkõige seda, et kaotatakse maapiirkondade väikekoolid ning sellega kaasneb omakorda väikeasulate hääbumine, sest kooli kodulähedus on lastega peredele väga oluline. Sellise koolide sulgemistendentsi jätkumine seab antud töö autori arvates ohtu Eesti maapiirkondade arengu jätkusuutlikkuse.

Õppimine on kooliealistel lastel õigusaktides kehtestatud ulatuses kohustuslik. Õpilane on koolikohustuslik põhihariduse omandamiseni või 17-aastaseks saamiseni. (EHS § 8) Vanematele on koolikohustusliku lapse jaoks kooli valik vaba, kui soovitud koolis on vabu kohti. Kool on kohustatud tagama õppimisvõimalused igale kooli teeninduspiirkonnas elavale koolikohustuslikule lapsele. (Põhikooli- ja Gümnaasiumiseadus (edaspidi PGS) § 18,19)

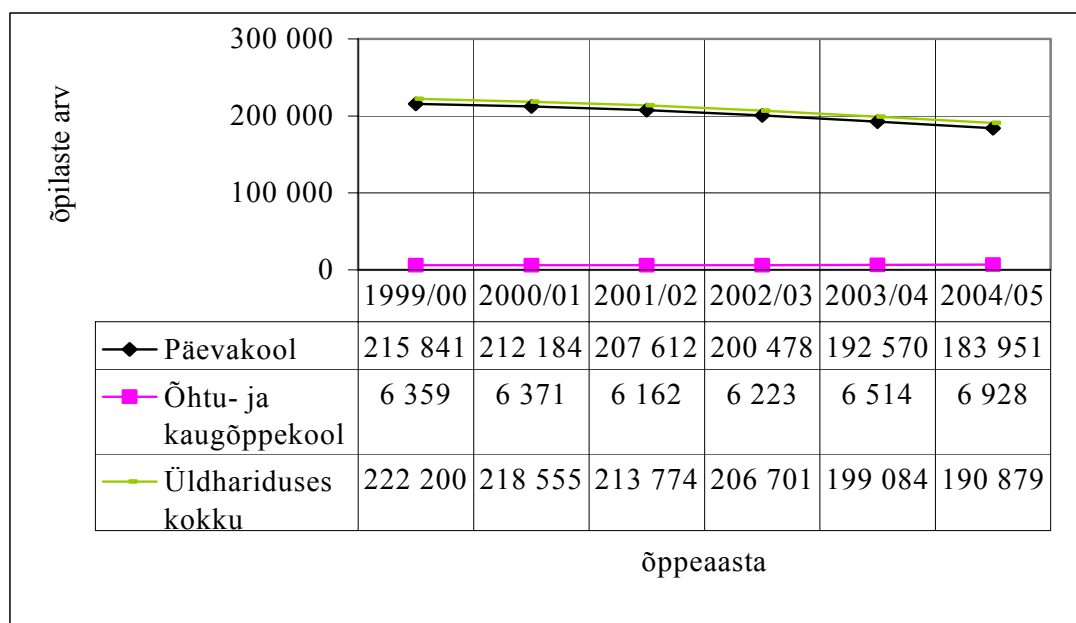


Joonis 2. Üldhariduskoolide arv koolitüübi ja õppevormi järgi aastate lõikes (HTM 2005; autori kujundatud joonis).

Üldhariduslikes koolides õppis 2004/05. õppeaastal 190 879 õpilast, neist päevakoolides 183 951 ja õhtu- ja kaugõppekoolides 6 928 (vt joonis 3). Võrreldes 2003/04. õppeaastaga vähenes üldhariduskoolide õpilaste arv 2004/05. õppeaastal 4%, sh õhtuses ja kaugõppevormis õppivate õpilaste arv kasvas 6%. Eesti üldharidust iseloomustab õpilaste arvu pidev vähenemine. Vaadeldaval perioodil (aastatel 1999–2004) on õpilaste arv üldhariduskoolides vähenenud kokku 14%. Joonisel 3 on viimaseid aastaid iseloomustav õpilaste arvu pidev langus kujutatud graafiliselt. Õpilaste ja koolide arvu vähenemine on ilmselgelt omavahel seoses. Kui väheneb õpilaste arv koolis, väheneb seega ka koolidele eraldatav finantsvahendite hulk, mis omakorda võib tuua endaga kaasa surve väikekooli sulgemiseks.

Aastateks 2005–2011 prognoosib HTM õpilaste arvu mõnevõrra aeglustuvat vähenemist veel igal aastal keskmiselt 5%, jõudes 2010/11. õppeaastaks 135,4 tuhandeni, mis

on 26% ehk 48,5 tuhande õpilase võrra vähem kui 2004/05. õppeaasta õpilaste arv. (Ülevaade üldharidusest ..., 2005:16) Lisas 2 on toodud prognoositavaid suurusi illustreeriv joonis. Prognoosidest lähtuvalt väheneb perioodil 1999–2011 üldhariduskoolide õpilaste arv 222 200-lt 135 383-le ehk 39%. Teisisõnu väheneb 12 aasta jooksul, mis on ka gümnaasiumihariduse omandamise perioodi pikkuseks, õpilaste arv 2/5 võrra. Antud töö autori arvates seab laste arvu pidev langus tõsisse ohtu Eesti regionaalarengu. Õpilaste arvu pidev vähenemine põhjustab lähiaastatel koolide täituvuse languse, millest tulenevalt keskmised kulud õpilase kohta suurenevad (detailsemat informatsiooni kulude käitumisest õpilaste arvu muutudes annab kuluarvestus). Kui koolidele eraldatakse finantsvahendeid mitte lähtudes tegelikest kuludest õpilase kohta vaid fikseeritud summana õpilaste arvust lähtuvalt, võib õpilaste arvu vähenemine omavalitsustele kaasa tuua surve koolide või kooliastmete sulgemiseks.



Joonis 3. Üldhariduskoolide õpilaste arv õppevormi järgi õppeaastate lõikes (HTM 2005; autori kujundatud joonis).

Igasugune muutus koolivõrgus võib omakorda käivitada ulatuslikke protsesse – rände, hariduse kättesaadavuse vähenemise, töökohtade kadumise. Kooli sulgemine tähendab tihti asula hääbumist, sest kooli olemasolu ja kvaliteet mõjutab inimeste elukoha valikut. Lastega peredele on väga tähtis elukohalähedase kooli olemasolu. Pikad kooliteed võivad lastele (eriti väikestele) olla ebaõiglane lisakoorem. Piirkonnas asuvatele ettevõ-

tetele tähendab aga tööjõu äravool omakorda tegutsemisvõimaluste nõrgenemist. Kool on seega regionaalpoliitiliselt strateegilise tähtsusega asutus. Riigis peab olema teatud arv koole, mis regionaalse võrgustikuna tagavad vähemalt kohustusliku põhihariduse kättesaadavuse üle Eesti.

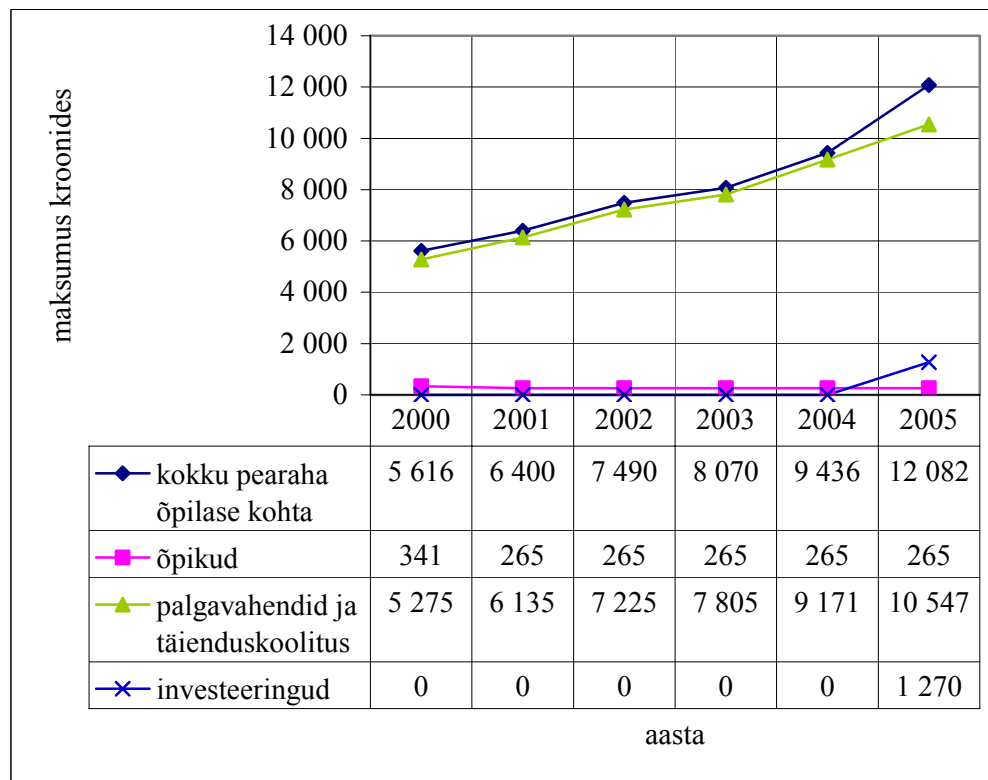
Paratamatult on kooli kodulähedusega seotud vastandlikud huvid: ühelt poolt peaksid lapsed saama käia kodu lähedal koolis, teisalt ei suuda ühiskond ülal pidada väikeseid üksikute õpilastega koole. Põhikooli puhul on kõige olulisem arvestada õppeasutuse paiknemist lapse kodukohas või selle läheduses, samuti ressursside efektiivset kasutamist. Gümnaasiumiastmes on tähtsaimaks tingimuseks õpetamise kvaliteet, mis eeldab kvalifitseeritud pedagoogide olemasolu. Kodulähedus ei ole gümnaasiumiastmes enam nii tähtis. Kuna koolid jäävad õpilastest üha kaugemale, suureneb ka õpilaste transpordivajadus ning transpordikulude katmise vajadus. Koolitranspordiga kaasnevate kulude rahastamist antud töö autori arvates ühtlustada ei ole võimalik, sest piirkonniti olukord väga erinev. See jääb eraldi süsteemiks.

Õpilasele on põhi- ja keskharidus riiklikes õppekavades määratud mahus avalikes õppeasutustes õppemaksuta. Avalikke haridusasutusi finantseeritakse riiklikest, munitsipaal- ja omavahenditest. Riiklikest vahenditest finantseeritakse haridusasutusi vastavalt eelarveseadusele ja Vabariigi Valitsuse kehtestatud korrale. Põhikooli- ja gümnaasiumi-seaduses § 44 lg 2 on sätestatud, et kooli eelarve tulud moodustuvad eraldistest riigi- ja valla- või linnaeelarvest, laekumistest sihtasutustelt, annetustest ja kooli põhimääruses sätestatud kooli õppekava välisest tegevusest saadud tuludest. Otse riigieelarvest ei finantseerita mitte koole, vaid omavalitsusi, kes jaotavad vahendid ilma riigipoolsete ettekirjutusteta kooliti. EHS §31 loetleb haridusasutuste omavahendid, milleks on tulud tasulistest teenustest, tootmis- ja teadustegevusest, lepingulisest kaadriväljaõppest, sponsorite ning üksikisikute annetustest ja muudest laekumistest. Omavahendite kasutamise korra haridusasutustes määrab haridus- ja teadusminister.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus määratleb §-s 6, et omavalitsusüksuse ülesandeks on korraldada antud vallas või linnas koolieelsete lasteasutuste, põhikoolide, gümnaasiumide ja huvialakoolide ning teiste kohalike asutuste ülalpidamist, juhul kui need on omavalitsusüksuste omanduses. Nimetatud asutuste osas võidakse seadusega ette näha teatud kulude katmist kas riigieelarvest või muudest allikatest. EHS §7 lg2 punkt 3

kohaselt tagavad kohalikud omavalitsused oma halduspiirkonna munitsipaalharidusasutuste majandusliku teenindamise ja finantseerimise. Ka PGSi §44 lg3 ütleb sedasama – munitsipaalkooli kulud katab pidaja, s.o. kohalik omavalitsus. Sealsamas on lihtsalt üldises plaanis mainitud, et riigieelarvest määratakse igal aastal toetus valla- ja linnaeelarvetele munitsipaalkooli pedagoogide töötasu, sotsiaalmaksu, täienduskoolituse ja õpikute soetamisega seotud kulude katteks. PGSi §44¹ lg2 nimetab kooli tegevuskulud (personali-, majandamis-, õppevahendite soetamise kulud), kuid pole täpsustatud, milline osa munitsipaalkooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad KOVi. Kui KOVi ülesandeks on hariduse omandamiseks võimaluste loomine (see on ju koolide olemasolu ja nende nõuetekohane toimimine), siis see võiks otseselt kajastuda ka finantseerimisskeemis, kus oleks määratletud, mis kulusid tuleks KOVidel katta. Samas eeldab see kulude täpset liigitamist ja jääktulupõhise lähenemise sissevii-mist – konkreetsemalt käsitletakse seda järgnevates alapunktides.

Vastavalt PGSi §44 tehakse omavalitsusüksusele riigieelarvest hariduskuludeks eraldisi lähtudes õpilaste arvust koolis. Seda riigieelarvelist toetust nimetatakse teisisõnu pearahapõhiseks finantseerimissüsteemiks. Eestis praeguseni kehtiv rahastamismudel loodi eelmise sajandi viimase kümnendi keskel ja selle aluseks on stabiilne demograafiline situatsioon (Ülevaade üldharidusest ..., 2005: 27). Seega on rahastamismudel rohkem kui kümme aastat vana. Joonisel 4 on toodud arvestuslik õpilaskoha maksumus aastatel 2000–2005 ning selle komponendid. Jooniselt on näha, et arvestuslik palgavahendite summa ühe õpilase kohta on iga aastaga suurenenud. Õpikute tarbeks eraldatud summa on jäänud samaks ning see moodustab väga väikese osa õpilaskoha maksumusest. Seejuures on õpikute maksumus inflatsiooni tõttu aastate jooksul kindlasti kallinenud. Palgavahendid sõltuvad antud mudelis õpilaste arvust. Kuid hilisem analüüs näitab vastupidist, st palgavahendid ei sõltu otseselt õpilaste arvust, vaid sõltuvad hoopis klassi-komplektide arvust. Kuna Eestit iseloomustab ebastabiilne demograafiline situatsioon ehk õpilaste arvu pidev vähenemine, siis vähenevad ka üldhariduskoolidele õpilaste arvu alusel makstavad palgavahendid, mis tähendab omakorda, et koolidel võib tekkida probleeme õpetajatele palkade maksmisega. Kuna palgakulu ei sõltu otseselt õpilaste arvust, tuleks see rahastamismudelis ka vastavalt arvesse võtta. Siinkohal on suuresti abi kuluarvestuspõhimõtete rakendamisest.



Joonis 4. Arvestuslik õpilaskoha maksumus 2000–2005 ning selle komponendid (HTM 2005; autori kujundatud joonis).

Hariduskulud jagatakse vastavalt Vabariigi Valitsuse poolt kehtestatud omavalitsusüksuste personalikulude jaotamise koefitsientidele ning hariduslike erivajadustega õpilaste jms koefitsientidele. Need koefitsiendid on sätestatud Vabariigi Valitsuse 15.02.2000. määruses nr 53 “Munitsipaalkooli pedagoogide palgavahendite arvestusliku kulu koefitsiendid valdadele ja linnadele, õppevormidele ja eriõppele”. Nimetatud määrus on küll hetkel kehtetu, kuid järgnevate aastate, ka 2006. aasta osas, on iga-aastastel Vabariigi Valitsuse ministriumidevahelise komisjoni ja Omavalitsusliitude Koostöökogu delegatsiooni läbirääkimistel kokku lepitud, et jätkatakse nimetatud määruses kehtestatud korra rakendamist. (Ülevaade üldharidusest ..., 2005:31)

Personalikulu koefitsiendid omavalitsusüksustele hõlmavad 8 vahemikku – alates kuni 120 õpilasega valdadest (koefitsient 1,5) ja lõpetades üle 5000 õpilasega linnadega (koefitsient 0,89). Hariduslike erivajadustega laste klasside koefitsiendid tulenevad seadusjärgsest õpilaste maksimaalsest lubatud arvust klassis ning arvestavad õpilaste võimalike erivajadustega. Täiendav koefitsient ühe õpilase kohta on 0,2 (parandusõpe) kuni 4,0

(koduõpe). Eraldi koefitsient on kaugõppes ja õhtuses õppevormis õppijatele (0,8). Piirkondlike koefitsientide piiride jäikusest tulenevalt võib riigieelarveline eraldis kohalikele omavalitsusele aastati tunduvalt erineda või olla erinev tulenevalt haldusüksuse liigist. (Seletuskiri pearahamudeli ..., 2005:1) Täiendavad koefitsiendid on kehtestatud väikesaartel asuvatele koolidele. Koefitsientide määramisel on lähtutud eeldusest, et väikese õpilaste arvuga omavalitsustes on haridusteenuse pakkumine suhteliselt kallim, kuna õpilaste arv ühe õpetaja ametikoha kohta on suhteliselt väiksem ja palgakulu õpilase kohta seega suhteliselt suurem. Lisaks on palgavahendite eraldamisel arvestatud ka seda, et erivajadustega laste õpe on suhteliselt kallim ning selleks on erinevate puuetega, erivajadustega lastele kehtestatud eraldi koefitsiendid.

Eesti praegune haridussüsteemi finantseerimisskeem alg-, põhi- ja gümnaasiumihariduse tasandil rajaneb seega pearahasüsteemil. See süsteem ei haaranud kuni 2005. aastani haridussüsteemi kapitalikulu, mis kaetakse riiklike või kohalike investeeringute programmide arvel vastavalt poliitilistele valikutele. Riigieelarve seadusega on 2005. aastast alates õpilaspõhiselt rahastatud ka investeeringukomponent. 2005. a. oli selleks 1 270 krooni (vt joonis 4). Investeeringuvajaduse rahuldamiseks sellest komponendist ei piisa, sest erinevalt perioodilistest tegevuskuludest on investeeringud oma iseloomult ühekordsed suuremad väljaminekud ja need ei sõltu autori arvates koolis õppivatest õpilaste arvust. Halvemas olukorras on siin väiksema õpilaste arvuga koolid, kus on suurem investeeringuvajadus õpilase kohta. Investeeringukomponendi eraldamisel ei arvestata ka asjaolu, et mõned koolid on juba eelnevalt riigieelarveliste vahenditega renoveeritud ja seetõttu on need kohalikud omavalitsused finantsvahendite kasutamise võimaluste valikul paremas seisus. Nad saavad suunata vabad vahendid õpetajate palkade tõstmiseks või muude õppetööks vajalike vahendite soetamiseks.

Jüri Ginter (2004) on antud situatsiooni väga hästi kirjeldanud: “Paljudel on ehk meeles jutt suurest Peetrist ja väiksest Peetrist, kes algul sõid ära väikse Peetri toidu ja siis sõi edasi kumbki oma toitu, st väike Peeter suri nälga. Sellist mudelit rakendatakse ka Eesti hariduskorralduses. Kõigepealt remonditi riigi raha eest ära osa üldhariduskoolide ja seejärel öeldi, et nüüd peavad kõik üldhariduskoolid omavahel hakkama võistlema. Algne loosung oli järgmine: teeme algul ühe kooli korda ja siis teise, summasid ei tohi killus-

tada. Nüüd on aga rahastatakse kõiki koole pearaha alusel võrdselt ning pandi nad omavahel õpilaste pärast või(s)tlema. Suurem osa koole on aga veel korda tegemata.”

Sarnastele probleemidele viitavad ka Reiljan, E. ja Reiljan, V. oma arvamuses (2005: 109), kus nad toovad välja, et nappide ja ebastabiilsete riigieelarveliste haridusinvesteeringute jaotuspõhimõtted on olnud ebaselged ja juhuslikest teguritest mõjutatud, investeeringute tõhusust on vähendanud ka nende killustatus. Alustatud uusehitiste rajamine on jäänud nende sõnul seetõttu venima või isegi seisma, renoveerimisprojektid pole olnud kompleksed. Kohalike omavalitsuste võimet ja soovi koolidesse investeerida on siiani märgatavalt vähendanud lootus tasuta riiklikule investeeringule. Seetõttu on sadakonna nüüdisaegse õpikeskkonnaga kooli kõrval mitu korda enam ebatervislike ja ebaestetiiliste õpitingimustega koole. Koolihooned on kulunud viimaseil aastakümneil uuendamisest kiiremini, seetõttu halveneb õpikeskkond praeguse investeeringutaseme juures enamikus koolides. Keskvalitsus on jätnud asutuspoliitika kulud suuremas osas kohalike omavalitsuste kanda.

Antud töö autori arvates võib olla riiklike piiranguteta investeeringuteks ette nähtud finantsvahendite kõigi õpilaste vahel ühtlaselt äraajagamisel tulemuseks ebaefektiivsus. Kui senini kehtinud rahastamissüsteemis ehitati/remonditi korraga üht koolihoonet, siis pearahasse lülitatud investeerimiskomponendiga selliseid suuremaid tervikprojekte enam ette võtta ei saa. Üksikute osadena tehtavad remonditööd on aga majanduslikult ebaefektiivsed, sest iga remondi järel läheb täiendavaid vahendeid remonditagajärgede likvideerimiseks. Suuremate projektide ettevõtmiseks tuleb koguda raha, mis omakorda tähendab kasutult seisvaid finantsvahendeid, või tuleb võtta laenu.

Lisaks haridusasutuste jooksvatele kuludele tuleb katta koolide vara amortisatsioon ja uuendused. Eestis on koolihooned kulunud uuendamisest kiiremini. Üldhariduskoolide investeeringute koguvajaduse hindamiseks küsis HTM 2003. a. juunis-juulis kõigi maakondade kalkulatsioone ja hinnanguid. Riigikoolide vajaduste hinnangud saadi HTMi Riigivara Haldusbüroolt. Laekunud andmete põhjal kujunes kõigi riigi- ja munitsipaal-üldhariduskoolide remondivajaduseks kokku 5,3 miljardit krooni. Kuna investeeringuteks kasutatavate vahendite hulk ei olnud piisav isegi selleks, et kõik koolid saaksid rahuldada vähemalt kehtestatud minimaalsed nõuded, kutsuti 2003. aastal olukorra parandamiseks ellu programm “21. sajandi kool”. 2003. aastal eraldati „21. saj. kooli“ prog-

rammist üldhariduskoolide investeeringuteks kokku 116,3 mln krooni. Investeeringurahade jaotamisel järgiti 2003. a. konkreetseid kriteeriume. 2004. a. eraldati „21. saj. kooli“ programmist üldhariduskoolide investeeringuteks kokku 84 mln krooni.

Vältimaks rahade jaotamisel poliitilisi otsuseid, liideti alates 2005. a erinevad investeeringuprogrammid (sh „21. saj. kool“) ühtse pearahasüsteemiga, nii et koolipidaja ise otsustaks, kui suures mahus ta investeeringuid teeb. Pearaha sees olevat investeeringukomponenti võib koolipidaja kasutada vastavalt vajadusele otse ehitajale maksmiseks või ehitamiseks võetud laenu eest tasumiseks. (Ülevaade üldharidusest ..., 2005: 35) Seega investeerimiskomponendi kasutamisel ei ole kohalikel omavalitsustel piiranguid ja nad võivad seda kasutada ka muuks otstarbeks.

Omavalitsusüksuste hariduskuludeks on täiendavalt eraldatud summad hariduskulude reservfondi, mis moodustab keskmiselt 3% vastava maakonna linnadele ja valdadele eraldatud hariduskulude summast. Reservfondi vahenditest tagatakse kohalike omavalitsuste koolivõrgu korrastamine ja piirkondlikult oluliste koolide säilitamine ning kaetakse muud õppekorralduslikud kulud. (*Ibid.*: 32)

Lisaks nähakse riigieelarves ette toetus põhiharidust omandavate õpilaste ning võimaluse korral üldkeskharidust omandavate õpilaste koolilõuna kulude katmiseks. Koolilõuna toetuse eraldamisel lähtutakse valla või linna haldusterritooriumil asuvates koolides põhiharidust omandavate õpilaste arvust ja arvestuslikust koolilõuna maksumusest ühe õpilase kohta. (PGS § 32¹)

Eesti haridussüsteemi finantseerimise aluseks olev pearaha on seega arvestuslik kulu ühe õpilase kohta, mille suuruse määrab Haridus- ja Teadusministeerium. Pearahasüsteemi rakendamine iseenesest oli suur samm õiglasema finantseerimise idee poole. Kui kõiki koole rahastatakse õpilaste arvu järgi, siis võib arukamalt ja paremini juhtides raha otstarbekamalt kasutada. Lisaks tekkis vanematel võimalus kooli edukuses mõnevõrra kaasa rääkida – vanemate eelistatud koolis on rohkem õpilasi ja see saab ka rohkem raha. Ajakirjandusest on aga jäänud silma, et suurem osa KOVe ei ole kunagi pearaha suurusega rahul olnud – pearahast ei jätku üldhariduskoolidega seotud ülesannete täitmiseks. Pearahaga seotud probleeme käsitletakse põhjalikumalt järgnevas alapunktis.

2.2. Finantseerimispõhimõtete analüüs Eesti üldhariduskoolides

Üldhariduskoolide seisukohast vaadatuna eeldab efektiivne haridussüsteem kompetent-sust nii pedagoogilisel tasandil – lähtumine iga lapse eripärast (uuringud, diagnostika jne) – kui ka finants- ja majandamistasandil, et tagada tegevuse operatiivsus ja tulemus-likkus. Oluline koht kooli majandamisel on finantsteenistusel, mis ei pea üksnes arvet ettenähtud vahendite kulutamise üle, vaid ka planeerib ressursse ja nende kasutamist, kujundab finantspoliitikat ning otsib teid täiendavate vahendite leidmiseks, et saavutada kooli hariduspoliitikas püstitatud eesmärgid. Enamasti ei peeta Eesti tavakoolis oma ülesandeks majandamisega tegelemist, vaid ainult õppe- ja kasvatustööd.

Üldharidussüsteemi kui Eesti rahvamajanduse ühte sektorit iseloomustab antud töö autori arvates pidev ressursside puudus ja madal efektiivsus. Sellest tulenevalt pole vii-mastel aastatel olnud võimalik tagada õpetajate tööga rahulolu ning uuendada amorti-seerivat infrastruktuuri. Eesti üldharidussüsteemi võib iseloomustada ka järjest süvene-va haridusliku ebavõrdsusega – haridusvõimaluste alanemine vähem kindlustatud pere-de ja maapiirkondade lastele. Samuti sunnib õpilaste arvu kiire vähenemine kõige väik-semaid ja nõrgemaid koole sulgema. Lisaks toimib Eesti üldharidussüsteemis veel tu-rumajanduslik konkurents õpilaste eest, mis paneb paljud gümnaasiumid meelitama enda juurde õppima õpilasi, kelle koht oleks hoopis kutsekeskkoolis. Osad üldharidus-koolid on seejuures ebavõrdsel konkurentsipositsioonil, sest mõned nende niinimetatud konkurendid on riiklike vahenditega korda tehtud enne investeerimiskomponendi liit-mist pearahaga. Korda tehtud koolid saavad investeringuteks ette nähtud vahendid suunata õpetajate palkadesse ning sellega juba kehvemas olukorras olevad koolid kon-kureerida ei suuda.

Haridussüsteem peab andma kõigile lastele võimaluse saada võrdväärne üldharidus, kuid pearaha jagamise praeguste põhimõtete korral hakatakse sellest eesmärgist kauge-nema ning õpilaste arvu vähenemine pingestab olukorda veelgi. Väike kool ja väike vald mõtlevad oma eksistentsile, pearaha praegune süsteem ei motiveeri neid tuleviku-lahendusi otsima. (Haridus ja ..., 2005) Antud töö autori arvates peab hea haridus jõud-ma iga õpilaseni, mitte õpilane ei pea kolima piirkonda, kus saab hea hariduse. Ja selle

tagamine on riigi kohustus. Eesmärgiks peaks olema luua kõikidele õpilastele võimalused kvaliteetse ja võimetekohase hariduse omandamiseks, sõltumata õpilase elukohast või sotsiaalsest taustast.

Paljud koolid peavad pearaha süsteemi ebaõiglaseks. Kehtiv pearaha mudel on liialt lihtsustatud ega suuda tagada lastele elukohast sõltumatuid võrdseid võimalusi. Pearaha üks puudusi on see, et pole arvestatud nii regionaalseid iseärasusi (sh koolitranspordi vajadust) kui ka koolihoonete eripära (mõni kool asub uhiuues hoones, mõni vanas mõisahäärberis). Piirkondlik koefitsient pearaha arvestamisel ei ole regionaalpoliitilisele aspektile rahuldavat lahendust pakkunud. Mudel seab ebavõrdsesse olukorda need koolid ja lapsed, kes asuvad omavalitsustes, kus on küll palju lapsi, kuid kus on näiteks rahvastiku tihedusest tulenevalt vaja ülal pidada mitut kooli, sest koefitsient ei taga piisavate vahendite olemasolu õpetajatele palkade maksmiseks. Praegu kehtiva pearahasüsteemi ebaõiglust iseloomustab järgmine näide. Kui vallas on näiteks 400 last, siis pearahasüsteem ei arvesta, kas on kaks 200 õpilasega kooli või üks 400 õpilasega kool. Kahe kooliga KOVis on õpetamiskulud kaks korda suuremad. Õpilaste arvu järgi makstava pearaha efektiivsemaks kasutamiseks tuleks õpilased koondada ühte kooli. Samuti on keeruline situatsioon, kui kahes erinevas vallas on sama palju lapsi, mis ei pruugi tähendada klassikomplektide arvu võrdsust. Kasulik on pearahasüsteem nendele, kes saavad moodustada liitklasse. Praegune rahastamisskeem ei arvesta ka suurte linnade ümberkaudsete valdade eripära. Paljude valdade lapsed käivad linnakoolis ning selle eest tuleb valdadel maksta linnale vallalaste õpetamise eest. Samas ei suuda vallad maksta õpetajatele nii kõrget palka, mis kompenseeriks suurtest linnadest üha enam maha jäävat maaelu.

Ebaõiglust saab vaadelda võrreldes ka kahe kahte täpselt ühesugust (koolimajad on sama projektiga, mõlemas on üheksa klassi) põhikooli, mis erinevad üksteisest vaid õpilaste arvu poolest. Esimeses koolis õpib 400 õpilast ja teises poole vähem ehk 200 õpilast. Kuna koolihooned on sama projektiga, on kulud klassiruumide kütmiseks, valgustamiseks ja korrashoiuks samas suurusjärgus ning ei sõltu õpilaste arvust. Esimese kooli tulud on aga õpilasest sõltuva pearaha tõttu kaks korda suuremad. Kuna mõlemas koolis oli üheksa klassi ja seetõttu ka võrdsel arvul õpetajaid, siis esimesel koolil on rohkem vahendeid ka õpetajatele palga maksmiseks. Iga klassi õpetamise kulud on ühesuured,

sest õpetaja peab tundi andma olenemata õpilaste arvust klassis. Õpikute ja inventari muretsemiseks vajab suurema õpilaste arvuga kool küll rohkem raha, kuid see on enamasti ühekordse iseloomuga kulu.

Kirjeldatud situatsioonist järeldub, et suurema arvu õpilastega koolid on paremas finantsseisus ning paljud kooliga seotud kulud ei sõltu õpilaste arvust. Kooli majanduskulud sõltuvad nii õpilaste, klassikomplektide arvust kui ka kooli käsutuses olevate (klassi)ruumide arvust: saalidest ja võimlatest, staadionidest, ainekabinettidest, töökodadest. Kõige odavam on majandada koolimajaks ehitatud hoonet. Maal on küllalt palju koolideks kohandatud hooneid (mõisahooned, majandikeskused jne), mida on kulukas käigus hoida. Kooli kapitaalremondi ja uute koolide ehitusraha ei ole võimalik õpilaste pearahasüsteemi kasutades koguda. Pearaha tagab üldhariduskoolide eksistentsi, aga mitte koolide renoveerimist. 2003. aastal HTMi läbi viidud uuringus selgus, et kõigi riigi- ja munitsipaalüldhariduskoolide täiendav remondivajadus on kokku 5,3 miljardit krooni (vt eelmine alapunkt).

Vildakas üldhariduskoolide finantseerimise süsteem motiveerib ka komplekteerima suuri klasse – seda mitte laste, vaid kooli kui asutuse huvides. Suures klassis ei ole õpetajal võimalik tagada individuaalsest lähenemisest. Paratamatult jääb osa lapsi tähelepanu alt välja. Sageli just need, kes seda kõige rohkem vajaksid. Väiksemad klassikomplektid võimaldavad õpetajal õpilasele suuremat tähelepanu pöörata ja õpilase areng toimub soodsamas keskkonnas.

Erinevate üldhariduskoolide sarnasus seisneb riiklikule ainekavale vastavas klassitundi arvus ja koolis töötavate klassikomplektide arvus. Klassikomplekti õppe maksumuse on kooliastmeti võimalik välja arvutada ja selle võib võtta kooli rahastamise aluseks. Neid aspekte peaks õiglane finantseerimismudel muuhulgas endas ka kajastama.

Eesti üldhariduse viimaste aastate arengut iseloomustab üldjoontes nii õpilaste kui õppimisvõimaluste vähenemine. Õpilaste arvu vähenemine on põhjustanud eelkõige maaalgkoolide sulgemist (vt joonis 2, lk 40), mis on pikemaks muutnud nende õpilaste koolitee ja seega tõstatanud ka hariduse kättesaadavuse küsimuse. Kogu riiki ühtlaselt kattev koolivõrk on oluline argument püüdele tasakaalustada rahvastiku üldise vähenemise ja linnadesse siirdumise tingimustes eri piirkondade arenguvaheid.

Väikekoolid ei suuda ka suuremate koolidega tööjõuturul konkureerida – neil on väga raske leida häid õpetajaid. Oluliseks põhjuseks on see, et nad ei suuda pakkuda normkoormust, suur osa õpetajatest töötab alakoormatuna (lisas 3 on taustainformatsiooniks tabel õpetajatele palgamaksmise võimaldamiseks vajaliku õpilaste ja tundide arvu kohta). Maapiirkondade väikekoolid aga ei suuda õpetaja teatud palgataseme säilitamiseks tagada vastavat õpilaste ja tundide arvu. Linnakoolides töötavad õpetajad enamasti norm- või ülekoormatuna. Praegune pearahamudel selliseid regionaalseid iseärasusi ei arvesta ning nendest tulenevad lisakulud tuleb katta kohalikel omavalitsustel. Regionaalselt halvemates tingimustel kohalikel omavalitsustel on aga väikse sissetuleku juures piiratud finantsvõimalused. Pearahapõhine finantseerimine eelistab odavaid õpetajaid. Odavam õpetaja on teatavasti madalama kvalifikatsiooniga.

Kui koolid ei suuda õpetajale pakkuda normkoormusega ametikohta ja ühtlasi ametijärgust tulenevat põhitasu, süvendab see õpetajate puudust – raske on täita õpetajate ametikohti, kus nii koormus kui töötasu moodustab murdosa normaalsest. Töötamine alla normkoormuse on enamasti pealesunnitud, mitte vabatahtlik. Väikestes koolides ei jätku lihtsalt õpetajatele piisavalt koormust. Seetõttu jääb ka palk väga väikeseks, mis omakorda innustab pedagooge alternatiivseid elatusallikaid otsima. Käesoleval ajal võib õpetaja koostada erinevate koolidega mitu töölepingut, mis tähendab omakorda seda, et õpetaja pendeldab erinevate koolide vahet, mis omakorda on õpetajale väga väsitav. Sellisel juhul ei ole kohe kindlasti tegemist õpetajat motiveerivate töötingimustega.

Selleks, et õpetajad saaksid töötada täiskoormusega, peab koolides olema enam paralleelklasse või peavad õpetajad omandama mitme eriala õpetamiseks vajaliku kvalifikatsiooni. Väikesed maakoolid ongi läinud seda teed, et palgatakse mitme aine õpetajaid (nt matemaatika-füüsika-keemia, bioloogia-maateadus-keemia). Üldiselt ei saa õpetaja olla aga kõigis ainetes hea spetsialist. Siit käivitubki nõiaring, sest õppekvaliteedi vähenemine põhjustab laste rände lähimatesse suurematesse koolidesse. Antud töö autori arvates võiks õpetajate puuduse leevendamiseks maapiirkondades kasutada lisasoodustusi – näiteks eluasemekulutuste ja transpordikulutuste hüvitamist või lisatasu maksmist. See võiks ka kajastuda riiklikus finantseerimismudelil, sest niigi kasinates tingimustes vaevlevad maapiirkonnad ei suudaks sellist lisatasu omavahenditest garanteerida. Suuremaid palku ja lisasoodustusi tuleb maksta lihtsalt selleks, et ka keskustest kau-

gemates piirkondades elu säiliks. Paljud väiksemad maakoolid toimivad ka kohaliku seltsielu keskuseks. Väiksemate klassikomplektidega koolidel on ka oma pluss – õpetajal on paremad võimalused õpilasele suuremat tähelepanu pöörata ja õpilase areng toimub soodsamas keskkonnas.

Eelnevat analüüsi kokku võttes võib välja tuua Eestis praegu kehtiva üldhariduskoolide finantseerimissüsteemi järgmised probleemsed punktid:

- sama finantseerimismudelit on kasutatud rohkem kui kümme aastat ja mudel ei rahulda tänaseks päevaks muutunud tingimusi;
- finantseerimismudeli aluseks on stabiilne demograafiline situatsioon, mida tegelikkuses tänases Eestis aga ei ole;
- finantseerimismudel on liialt lihtsustatud ega suuda tagada lastele elukohast ja majanduslikust olukorrast sõltumatuid võrdseid võimalusi;
- finantseerimismudelis pole arvestatud regionaalseid iseärasusi;
- finantseerimismudelis pole arvestatud koolihoonete erinevusi;
- finantseerimissüsteem tagab üldhariduskoolide eksistentsi, aga mitte koolide renoveerimise (investeeringukomponent ei ole piisav);
- finantseerimissüsteem tekitab üldhariduskoolide vahel ebavõrdse (ebaterve) konkurentsi;
- finantseerimissüsteem motiveerib komplekteerima suuri klasse, milles puudub individuaalne lähenemine õpilastele;
- finantseerimissüsteemi väljundiks on probleemid õpetajate töötingimuste ja palgakadega;
- finantseerimissüsteemis on rollid jaotamata – millised kohustused, õigused ja vastutus on üldhariduse korraldamisel riigil, millised koolipidajal;
- finantseerimise aluseks on õpilaste arv, kuid paljud üldhariduskooliga seotud kulud ei sõltu õpilaste arvust (püsikulud jäävad suures osas õpilaste arvu muutudes samaks).

Selleks, et tagada praegu Eestis kehtiva finantseerimismudeli puudusena välja toodud haridusasutuste tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavus ja põhjendatus, peavad olema finantseerimisega seotud erinevatel osapooltel teada, ühelt poolt, finantseerimispõhimõtted ja teisalt, tegevuse käigus kulude tekkimise mehhanismid. Selle

kõigele aitab kaasa kuluarvestus. Seega tuleks tõhusalt toimiva rahastamismudeli leidmiseks üldhariduskoolides lisaks kohustuslikule finantsarvestusele rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid.

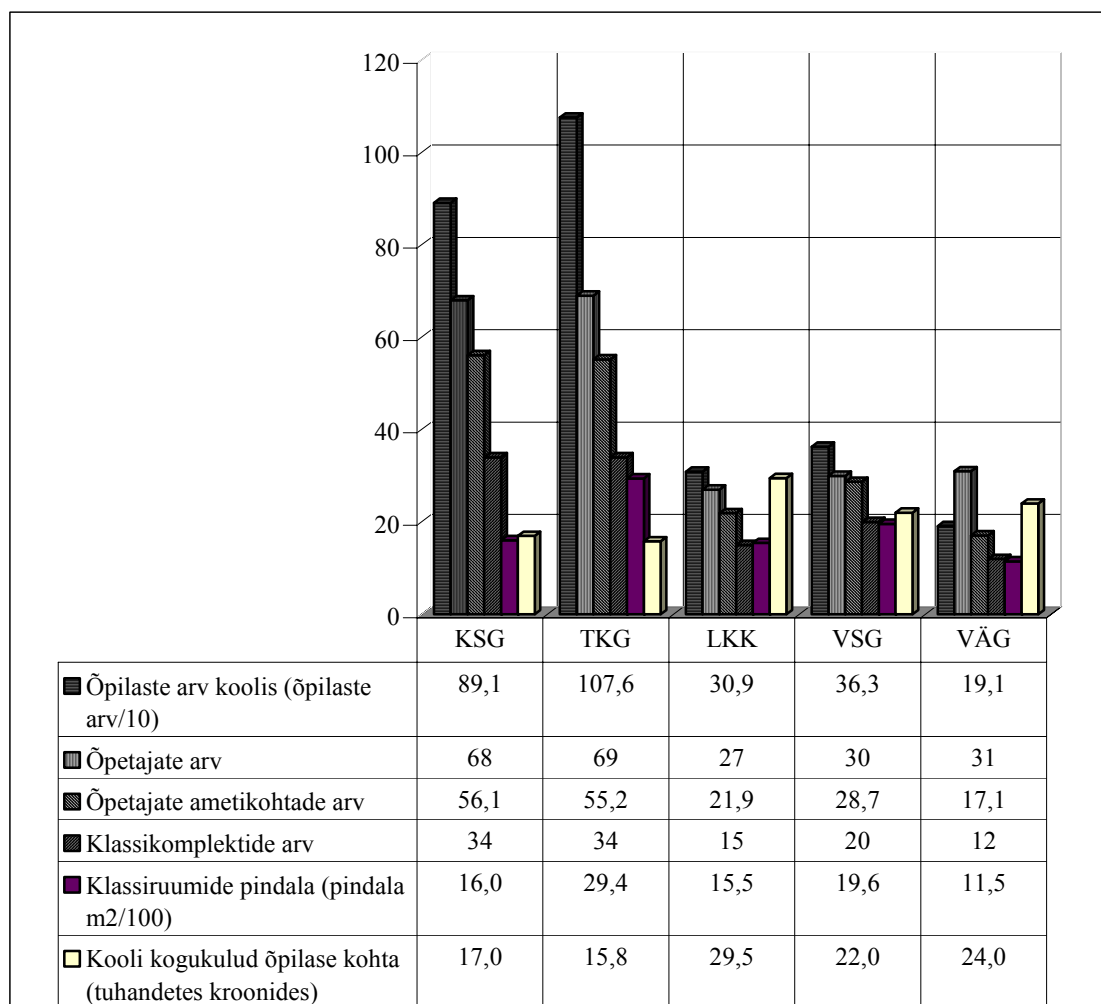
2.3. Kuluarvestus- ja aruandluspõhimõtete analüüs Eesti üldhariduskoolides

Kuluarvestuse protsessi läbimise tulemusena transformeeruvad andmed kulude osas juhtidele vajalikuks informatsiooniks. Üldhariduse finantseerimisel ja ressursside kulumise hindamisel on kuluarvestusel oluline roll. Efektiivne kuluarvestuse süsteem võimaldab jälgida tehtavaid kulusid ja nende käitumist; hinnata otstarbekust; planeerida ressursside vajadust; tuua välja õpilaskoha maksumus jmt (vt ka alapunkti 1.3.). Järgnevalt kasutatakse kuluarvestuslike aspektide käsitlemisel näitena viit erinevates Eesti osades paiknevat põhi- ja keskkooli võimaldavat üldhariduskooli:

- Kadrioru Saksa Gümnaasiumi (KSG),
- Tartu Kommertsgümnaasiumi (TKG),
- Luunja Keskkooli (LKK),
- Vastseliina Gümnaasiumi (VSG) ja
- Värskas Gümnaasiumi (VÄG).

Nimetatud koole puudutava informatsiooni saamiseks on tehtud päringud Eesti hariduse infosüsteemist, Rahandusministeeriumi saldoandmike infosüsteemist ning riigieelarve kassalise täitmise aruandluse andmebaasist. Nendes andmebaasides ei ole info antud tööraames teostava analüüsi tarbeks kõige sobivamal kujul – analüüsiks sobivate numbrite saamiseks on vajalik teha täiendavaid eeldusi ja arvutusi. Näiteks on väiksemate valdade koolide (LKK, VSG ja VÄG) andmed esitatud üheskoos valla andmetega. Koole puudutava info eraldamiseks tuleb andmeid erinevate tunnuste alusel sorteerida. Andmete töötlemisel on tehtud eeldus, et vald eraldab koolile finantsvahendid pearaha valemil alusel, võttes seejuures arvesse kõigi koolis õppivate õpilaste arvu, ka teiste valdade lapsed. Tegelikult eraldab Vabariigi Valitsus hariduskoolides ettenähtud finantsvahendid KOVidele ning viimane võib need oma äranägemise järgi koolide vahel jaotada, st KOV ei ole kohustatud koolidele vahendite eraldamisel lähtuma pearaha suurusest. Eeldatakse ka, et teiste valdade õpilaste õpetamise eest laekuvad vahendid on samas suurusjärgus kui enda valla laste õpetamise eest teistele valdadele makstavad vahendid.

Koolide regionaalne paiknemine on toodud lisas 4. Niinimetatud üldhariduskoolide valimis on esindatud kaks kooli Eesti kahest suuremast linnast, so Tallinnast (KSG) ja Tartust (TKG). Luunja Keskkool on ühe suurema linna, Tartu, naabervalla kool. Kaks ülejäänud kooli (VSG, VÄG) on koolid Lõuna-Eesti piiriäärsetelt väherahvastatud aladelt. Koole iseloomustavad peamised tunnused on toodud võrdleva tabelina lisas 5 ning olulisemad tunnused graafiliselt joonisel 5. Vähemalt 4/5 kõigi koolide õpetajatest on nõutava kvalifikatsiooniga, mis on antud autori arvates hea näitaja. Samas on koolides ülekaalus üle 50-aastased pedagoogid, mis tähendab, et noort vajaliku kvalifikatsiooniga järelkasvu on väga vähe.



Joonis 5. Viie üldhariduskooli peamised tunnused (Päringud Eesti... 2006; Päringud riigieelarve... 2006; autori arvutused ja kujundatud joonis).

Kõige rohkem õpilasi on Tartu Kommertsgümnaasiumis, so 1 076 õpilast, kõige vähem aga Värskas Gümnaasiumis, so 191 õpilast (vt joonis 5). Kadrioru Saksa Gümnaasiumis on küll 185 õpilast vähem kui Tartu Kommertsgümnaasiumis, kuid koolides on võrdselt klassikomplekte ja õpetajaid. Pearahapõhise finantseerimise korral saab KSG 186 õpilase võrra vähem finantsvahendeid kui TKG, kuid mõlemad koolid vajavad enamvähem samas suurusjärgus ressursse õpetajate palgavahenditeks. Kõige suurema klassiruumide pindalaga (2 941,3 m²) on TKG ja kõige väiksema VÄG (1 146 m²). Lihtne arvutus klassiruumide pindala ja õpilaste arvu suhtest näitab, et maakoolidel on kõige rohkem klassipinda õpilase kohta (5-6 m² õpilase kohta)(vt lisa 5). See tähendab omakorda suuremaid ruumide ülalpidamise kulusid õpilase kohta. Maakoolide kogukulud õpilase kohta varieeruvad vahemikus 22–29,5 tuhat krooni. Linnakoolide kulud õpilase kohta on palju madalamad ehk 15,8–17 tuhat õpilase kohta. Nimetatud koolide 2005. aasta tulude ja kulude detailne kontoplaanist lähtuv liigitus on toodud lisa 6.

Majandusarvestuse teostamisel lähtuvad KOVid (nendega koos ka munitsipaalkoolid) alates 2005. aastast oma raamatupidamise korraldamisel rahandusministri 11.12.2003. a. määrusega nr 105 kinnitatud riigi raamatupidamise üldeeskirjast. Järgneva kululiikide käsitlemise aluseks on võetud riigi raamatupidamise üldeeskirja lisa 1 toodud kontoplaan, mille alusel jagunevad üldhariduskoolide kulud kahte suuremasse gruppi: tegevuskulud (personali- ja majandamiskulud) ning muud kulud (muud tegevuskulud, põhivara amortisatsioon ja ümberhindlus). Üldeeskirja kontoplaan ei lähtu kulude liigitamisel ei kulude seotusest arvestusobjektiga (otse- ja kaudkulud) ega ka kulude käitumuslikust aspektist (muutuv- ja püsikulud). Kulude hierarhias detailsemaks minnes võib välja tuua järgmised finantsarvestuses kasutatavad kulugrupid:

I tegevuskulud:

1. personalikulud:

- töötasu;
- erisoodustused;
- maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed;

2. majandamiskulud:

- administreerimiskulud;
- lähetuskulud;
- koolituskulud;

- kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud;
- sõidukite majandamiskulud;
- info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud;
- inventari majandamiskulud;
- toiduained ja toitlustusteenused;
- meditsiinikulud ja hügieenikulud;
- õppevahendite ja koolituse kulud;
- kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud;
- mitmesugused majanduskulud;

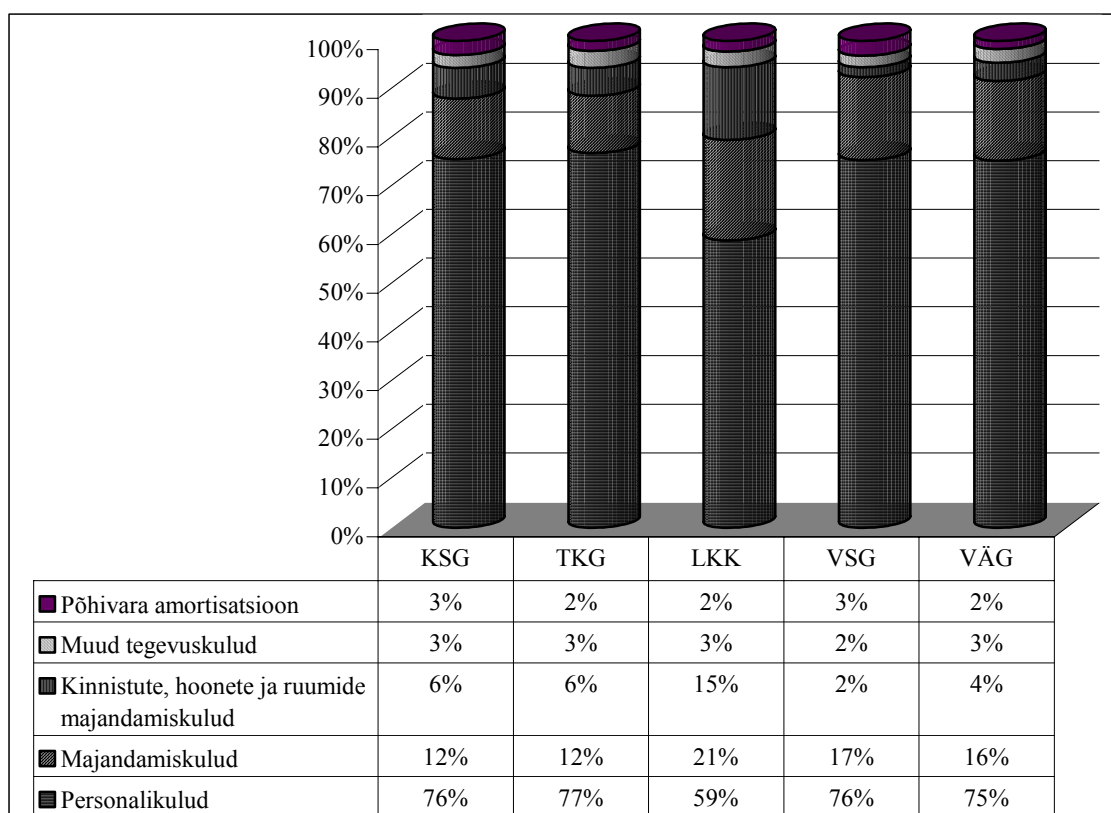
II muud kulud:

1. muud tegevuskulud;
2. põhivara amortisatsioon.

Lisas 6 on toodud eelnevalt nimetatud üldeeskirjast lähtuvate kulugruppide lõikes vaatluse all oleva viie üldhariduskooli 2005. aasta tulude ja kulude detailne liigitus. Tabelis võib märgata ka numbriteta ridasid – need on kontoplaani täiendavate klassifikaatorite read, mis peaksid tagama kuluarvestuseks vajaliku detailsema informatsiooni eristamise, st kontoplaanile lisatakse täiendavad koodid, mis täpsustavad erinevaid kululiike käitumuslikust aspektist lähtuvalt. Antud töö raames neid lisaklassifikaatorite ridasid puudutavat informatsiooni saada ei õnnestunud, kuid oluline on need read siiski välja tuua. Joonisel 6 on aga seesama lisas 6 välja toodud kulusid puudutav informatsioon parema ülevaate saamiseks suuremate kulugruppide ja koolide lõikes kokku võetud. Üldhariduskoolide kulude käitumise analüüsimisel on lähtutud põhimõttest, et koolide kulud sõltuvad nii õpilaste arvust kui ka klassikomplektide, ruumide arvust ja koolist kui tervikust.

Personalikuludena (vt kontoklass nr 50 lisas 6) kajastatakse arvestatud töötasud, nimetatud tasudega maksustamisel võrdsustatud tasud ja erisoodustused ning nendelt arvestatud maksud. Tulumaksuseaduse §48 lg4 kohaselt on erisoodustus igasugune kaup, teenus või rahaliselt hinnatav soodustus, mida tööandja annab töötajale seoses töösuhtega. Näiteks on erisoodustuseks õpetajate eluasemekulude hüvitamine või eluasemetoetuse maksmine ja kooli vara (sh sõiduki) kasutada andmine isiklikul otstarbel. Maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed on kohustuslik pensionikindlustus, töötuskindlustus, sotsiaal-

maks, maksud erisoodustuselt. Personalikulud moodustavad väga olulise osa (täpsemalt üle 60%) üldhariduskoolide tegevuskuludest (vt joonis 6). Õpetajate palgakulu moodustab personalikuludest omakorda kuni 80% (vt lisa 6). Kõige väiksema osa kooli kogukuludest moodustavad Luunja Keskkooli personalikulud. Sealsamas on aga kõige suurema osatähtsusega kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud ning muud majandamiskulud. Kuna viimati nimetatud kulud moodustavad kooli kogukuludest väga olulise osa, siis järelikult ei jää Luunja Keskkoolis enam vabu finantsvahendeid palgakulude maksmiseks.



Joonis 6. Üldhariduskoolide kulude jaotus 2005. aastal (Päringud Rahandusministeeriumi... 2006; Päringud riigieelarve... 2006; autori arvutused ja kujundatud joonis).

Üldhariduskoolide personali moodustavad direktor, õpetajad, psühholoog, koristaja(d), valvur(id) jt, kellede töötasu finantseeritakse erinevatest allikatest (riiklikest, munitsipaal- ja omavahenditest). Õpetajate palgavahendid eraldab riik kohalikele omavalitsustele ning see sisaldub õpilaskoha maksumuses ehk nn pearahas (vt ka eelmine alapunkt). Omavalitsused jaotavad pearahana eraldatud vahendid ilma riigipoolsete ettekirjutusteta kooliti. Ka PGSi §47 lg 2 ütleb, et õpetajate palga lõpliku suuruse üle ot-

sustab valla- või linnavolikogu. Ainsa piiranguga on eelnevalt kokku lepitud töötasu alammäär, mis oleks garanteeritud igale õpetajale vastavalt ta ametijärgule. Vastavalt PGSi § 45 lg1 lepivad munitsipaalkooli õpetajate palga alammäärades (õpetajatele atesteerimisel omistatava ametijärgude lõikes) kokku Vabariigi Valitsus, KOVide volitatud esindajad ja õpetajate registreeritud ühenduste volitatud esindajad. Sisuliselt finantseerib riik õpetajate palga alammäära osa (lähtudes seejuures õpilaste arvust) ning ülejäänud osa palgast tuleb finantseerida KOVil.

Praegu kehtivas üldhariduskoolide finantseerimisskeemis mõjutab õpetajate töötasuks ette nähtud vahendite suurust seega õpilaste arv pearaha kaudu. Kui õpilaste arv koolis väheneb, siis väheneb ka kohalikule omavalitsusele eraldatav summa ning selles sisalduvad palgavahendid. Õpetajaga töölepingus kokkulepitud palgataseme säilitamiseks peab KOV omavahenditest pearaha vahenditest puuduva osa finantseerima. Antud alapunkti alguses on Eestis praegu kehtiva finantseerimisskeemi ühe probleemse kohana toodud välja ka eraldised õpetajate palgavahenditeks. Õpetajate töötasu ei tohiks olla otseses seoses õpilaste arvuga, sest tund tuleb klassis läbi viia olenemata tunnis osalevatest õpilaste arvust. Seetõttu on õiglasem panna õpetajate töötasu sõltuma üldhariduskooli klassikomplektide arvust, sest õpetaja annab tundi klassikomplektile. Direktorite, koristajate, valvurite palgakulud ei sõltu samuti õpilaste arvust. Direktori ja valvurite töötasud on töölepinguga kindlaks määratud ja kooli kui terviku püsivad üldkulud, mis ei sõltu ei ruumide arvust ega kooli suuruselt. Tööle võetud koristajate arv sõltub enamasti koristatavast pinnast (kooliruumide arvust) ja seetõttu on koristajate palgakulu õpilase suhtes kaudkulu, aga ruumide arvu suhtes otsene püsikulu. Siinkohal tuleb esile tuua kontoplaani täiendava lisaklassifikatsiooni vajadus tööliste ja abiteenistujate töötasude juures (vt kontogrupi alamgrupp nr 50028 lisas 6). Näiteks võiks eraldi välja tuua koristajate ja valvurite töötasu, sest neid mõjutavad erinevad käituriid. Samuti on vajalikud lisaklassifikaatorid eristamiseks palkadega seotud maksusid personaligruppide kaupa (vt kontorühm nr 506 lisas 6).

Kõikide valimis olevate koolide juures hakkab silma, et ligikaudu pool kooli personalist on üle 50-aastased (vt lisa 5). Ilmselt on tegemist kvalifitseeritud vanempedagoogidega, kes saavad kõrgemat palka kui keskmine õpetaja. Ühtpidi on positiivne, et leidub palju kõrgelt haritud õpetajaid, teisalt nõuab nende palk suuremaid summasid. Pearaha eral-

damisel aga vanemõpetaja kvalifikatsioonist täiendavaid finantsvahendeid ei saa. Teisest aspektist vaadatuna ei saa jätta märkamata tekkivat õpetajate puudust, kui need suures osakaalus olevad üle 50-aastased õpetajad pensioniikka jõuavad. Noori õpetajaid on väga rakse maapiirkondadesse meelitada. See eeldab täiendavaid palgavahendeid.

Majandamiskulud (vt kontoklass nr 55 lisas 6) moodustavad valimis olevate üldhäriskoolide tegevuskuludest 12–21% (vt joonis 6). Kõige suurema osatähtsusega on majandamiskulud Luunja Keskkoosis, personalikulud on aga selles koolis kõige madalamad. Majandamiskuludena kajastatakse kulud mitmesuguste kaupade ja teenuste ostuks nagu administreerimiskulud, kinnisvara majandamiskulud, koolituskulud, õppevahendite ost jms. Administreerimiskulud hõlmavad: kulusid bürootarvetele (paber, kirjutusvahendid, kirjaklambrid, kaustad jms, v.a kontoritehnika ja –sisustus); trükistele (tellitav ja ostetav perioodiline kirjandus, raamatud, teavikud, blanketid, jms); sideteenustele (telefoni- ja mobiiltelefoniteenused, v.a andmesideteenused ja sidetehnika); postiteenustele; pangateenustele; info- ja PR-teenustele (infovahetus, avalikkussuhted, avalikkuse teavitamiseks vajalikud trükised, veebilehe kujundamine jms); esindus- ja vastuvõtukulud (külaliste toitlustamise, majutamise, transpordi ja kultuurilise teenindamise ning personalile vabaajateenuste tellimisega seotud kulud); muid administreerimiskulusid.

Pearahapõhise finantseerimise kontekstist vaadatuna ei sõltu õpilaste arvust otseselt ükski eelpool nimetatud administreerimisega seotud kululiik. Administreerimiskulud (vt kontogrupp nr 5500 lisas 6) on oma iseloomult pigem kooli kui terviku üldkulud ning õpilase seisukohalt on need kaudsed püsikulud, mis õpilaste arvu muutumisel jäävad samaks. Mõned üksikud administreerimiskulud sõltuvad õpetajate arvust, mida omakorda mõjutab klassikomplektide arv, näiteks kulud õpetajate bürootarvetele. Teisisõnu tuleks kulude käitumuslikku aspekti arvesse võttes bürootarvete kulude (konto nr 550000 lisas 6) kajastamisel kasutada lisaklassifikaatoreid, mis eristaks juhtide ja kantselei ning õpetajate bürootarbed.

Lähetuskuludena (vt kontogrupp nr 5503 lisas 6) kajastatakse koolitöötajate lähetuskulud (v.a koolituslähetus) Vabariigi Valituse poolt kehtestatud piirmäärade ulatuses. Lähetuskulud üle piirmäära kajastatakse erisoodustustena. Lähetuskulud on majutuskulud; transpordikulud (lähetuskohta ja alalisse teenistuskotta sõitmine, sõidupiletite ettetellimine); lähetatute kindlustus; päevaraha; muud lähetuskulud (pagasivedu, linnasisesed

sõidud, sideteenused, viisa vormistamine). Õpilaste arvu muutudes jäävad lähetuskulud muutumatuks, sest need on eelkõige seotud lähetatutega (õpetajad, direktor). Õpilase kui arvestusobjekti suhtes on lähetuskulud kaudsed kulud.

Koolituskulud (sh koolituslähetus)(vt kontogrupp nr 5504 lisas 6) on koolitootajatele tehtavad kulud koolitamiseks ning täiendõppeks, mis on otseselt vajalikud tööülesannete täitmiseks. Koolituskulud on: kulud koolitusteenusele (koolituskursused ja –programmid), õppematerjalidele (raamatud, loengumapid), koolituslähetusele; koolitusruumide rent; muud koolituskulud. Vahendid õpetajate täienduskoolituseks eraldab riik kohalikele omavalitsustele ning see sisaldub õpilaskoha maksumuses ehk nn pearahas (vt joonis 3). Koolituskulude suurus ei sõltu aga õpilaste arvust, sest õpetaja peab ennast täiendama olenemata õpilaste arvust klassis. Õpilase suhtes on õpetajate koolituskulud kaudsed kulud, kuid klassikomplekti suhtes on need otsesed muutuvkulud. Koolidirektori koolituskulud on aga kooli üldkulud, sest koolidirektor koolitab ennast olenemata õpilaste arvust koolis või kooli suuruselt. Ka õpetajate ja juhtkonna lähetus- ning koolituskulude (kontogrupid nr 5503 ja 5504 lisas 6) kajastamisel tuleb kulude käitumusliku aspekti esiletoomiseks kasutada lisaklassifikaatoreid.

Joonisel 6 on parema ülevaate saamise eesmärgil eraldi välja toodud kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud (vt kontogrupp nr 5511 lisas 6), mis muidu kajastatakse majandamiskulude grupis. Nimetatud koolide kinnistute kulud varieeruvad 2%-st (Vastseliina Gümnaasiumis) 15%-ni (Luunja Keskkoolis). Kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud on kulud küttele; elektrile; veele ja kanalisatsioonile; korrashoiule (koristamine, haljastamine, vajalikud töövahendid); valvele (valvamine, tööohutuse tagamine); jooksvale remondile (perioodiline remont ja muu tehniline hooldus); kindlustumaksetele; üüri- ja rendimaksetele ning muud majandamiskulud. Õpilasega on eelnevalt nimetatud kuludest seotud vaid kätepesuvesi (kommunaalkuludest) ja nende kulude eristamiseks tuleb kasutada eraldi klassifikaatorit. Ülejäänud kulusid ei mõjuta ei õpilaste ega klassikomplektide (õpetajate) arv. Peamiselt mõjutab eespool nimetatud majandamiskulusid kooliruumide arv (suurus). Näiteks tuleb koolirume ikka soojana hoida, olenemata ruumis olevatest õpilaste arvust või läbiviidavate tundide arvust. Kui tegemist on elektroonilise valvega, siis sõltuvad valvekulud valvatavast pinnast. Kui aga tegemist on mehitatud valvega, siis on valvuri palgakulu kooli kui terviku üldkulu.

Sõidukite majandamiskulud (vt kontogrupp nr 5513 lisas 6) on: kulud kütusele; remondile ja hooldusele (sh hooldusvahenditele); kindlustusmaksetele; üüri- ja rendimaksetele ning muud sõidukite majandamiskulud. Üldhariduskoolide omanduses võib olla mitmesuguseid sõidukeid – õpilaste transpordiks ette nähtud koolibuss, koolidirektori sõiduauto jne. Kui koolil on juba sõiduk soetatud, tuleb katta sõidukite majandamiskulud olenemata kooli õpilaste arvust. Näiteks kui koolibuss teeb iga koolipäev õpilaste kooli ja koju sõidutamiseks teatud ringi, siis kütusekulu jääb samaks, olenemata sellest, kas bussis sõidab 10 või 15 õpilast. Sõidukite majandamiskulud on oma olemuselt kooli kui terviku püsivad üldkulud.

Kulud info- ja kommunikatsioonitehnoloogiale (IKT kulud, v.a põhivarana arvelevõtmisele kuuluv vara)(vt kontogrupp nr 5514 lisas 6) on: kulud riist- ja tarkvara ostmiseks; riistvara remondile ja hooldusele; riist- ja tarkvara rendile; andmesidele; muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud. IKT kulud ei sõltu õpilaste arvust, sest enamasti soetatakse riist- ja tarkvara ühe arvutiklassi komplekti jagu ning büroosse. Seetõttu on IKT kulude puhul tegemist kooliruumide ja kooli kui terviku püsikuludega (jällegi vajalikud lisaklassifikaatorid erineva käituriaga kulude eristamiseks).

Kulud inventarile (v.a põhivarana arvelevõtmisele kuuluvale inventarile)(vt kontogrupp nr 5515 lisas 6) peale infotehnoloogia kulude on: kulud klasside ja kantselei sisustusele (mööbel, lambid, aknakatted jmt); klassi ja kantselei tehnikale (grafoprojektorid, paljundusaparaadid jmt); remondile ja hooldusele; rendile ning muud inventari kulud. Inventarikulud jäävad õpilaste arvu muutudes samaks. Klassiruumide sisustuse ja tehnikaga seotud kulud on kooliruumide püsikulud. Büroosisustuse- ja tehnikaga seotud inventarikulud on kooli kui terviku üldkulud. Ka siin vajalikud lisaklassifikaatorid.

Kulud toiduainetele ja toitlusteenustele (toitlustamine)(vt kontogrupp nr 5521 lisas 6) sisaldavad selliste toiduainete ja toitlustusteenuste oste, mis ei ole mõeldud kooli personali, vaid õpilaste toitlustamiseks. Riigieelarves nähakse ette toetus põhiharidust omandavate õpilaste ning võimaluse korral üldkeskharidust omandavate õpilaste koolilõuna kulude katmiseks. Koolilõuna toetuse eraldamisel lähtutakse valla või linna haldusterritooriumil asuvates koolides põhiharidust omandavate õpilaste arvust ja arvestuslikust koolilõuna maksumusest ühe õpilase kohta. Järelikult on kulud toiduainetele ja toitlustusteenustele õpilaste arvust otseselt sõltuvad kulud.

Meditstiini- ja hügieenikulud (vt kontogrupp nr 5522 lisas 6) on üldhariduskooli poolt tehtavad kulud nii personali kui ka õpilaste, tervishoiu ja hügieeni tagamiseks, sh ravi- mite ja esmaabitarvete soetamine, meditsiinipunktide varustamine medikamentide ja teiste meditsiiniliste materjalidega, esmaabikursuste korraldamine, meditsiiniline läbi- vaatus ja muu tervisekontroll, kui see on nõutav tulenevalt töö iseloomust, ning töökait- sevahendite, sh nägemisvahendite, ost. Meditsiini- ja hügieenikulud sõltuvad otseselt kas õpilaste või koolitöötajate arvust (vajalikud täiendavad klassifikaatorid).

Kulud õppevahenditele (vt kontogrupp nr 5524 lisas 6) on õppevahendite soetamise ja korrashoiu kulud ning sisaldavad: kulusid õpikutele ja muudele õppevahenditele. Siin kajastatakse ainult õpilaste koolitamiseks tehtud kulud. Omavalitsusüksusele tehakse õpikute tarbeks riigieelarvest eraldisi lähtudes õpilaste arvust koolis ning see sisaldub pearahas. Jooniselt 3 on näha, et pearaha koosseisus olev õpikute tarbeks eraldatud summa on jäänud viimastel aastatel muutumatuks. Õpikute hinnad on aga inflatsiooni tõttu kasvanud. Kulud õppevahenditele võivad olla kas õpilase (õpikute vahetusfond, tunnis ühekordselt kasutatavad kemikaalid katseteks või kontrolltööde paber) või klas- sikomplekti (õpetajate õppevahendid) otsesed muutuvkulud (vajalikud täiendavad klas- sifikaatorid).

Kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud (vt kontogrupp nr 5526 li- sas 6) on üldhariduskoolides eelkõige kultuuriüritustel osalemisega seotud kulud ja need sõltuvad otseselt õpilaste arvust.

Mitmesugused muud majanduskulud (vt kontogrupp nr 5540 lisas 6) on kulud, mis ei ole eelpool klassifitseeritavad.

Muude tegevuskulude (vt kontoklass nr 60 lisas 6) alla kuuluvad maksu-, lõivu-, trah- vikulud, v.a töötasudega seotud maksukulud (nt käibemaks, maamaks, riigilõivud, trah- vid) ja muud (ebatavalised) kulud. Käitumuslikust aspektist vaadatuna on muud tege- vuskulud üldhariduskooli kui terviku püsivad üldkulud ja ei sõltu õpilaste arvust. Valimis olevate üldhariduskoolide tegevuskuludest moodustavad muud tegevuskulud vaid 2–3% (vt joonis 6).

Põhivara amortisatsioon (vt kontoklass nr 61 lisas 6) on materiaalse ja immateriaalse põhivara amortisatsioon. Üldhariduskoolide materiaalse põhivara moodustavad peamiselt järgmised põhivaragrupid: hooned, transpordivahendid, info- ja kommunikatsioonitehnoloogia (nt arvutustehnika), muu amortiseeruv põhivara (nt mööbel, büroomasinad, majandusinventar, valveseadmed). Immateriaalse põhivara moodustab peamiselt tarkvara. Amortisatsioon on oma olemuselt püsikulu. Lähtuvalt seotusest arvestusobjektiga võib üldhariduskoolide põhivara amortisatsiooni jagada põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara (nt klassikomplektides asuv mööbel) ja muu põhivara (nt büromööbel ja -tehnika) amortisatsiooniks. Esimene osa põhivarast on ruumide püsikulu ja teine osa on kooli üldkulu (siin vajalik kulude lisaklassifikatsioon). Koolide põhivara amortiseerub olenemata õpilaste arvust koolis.

Nagu eelnevast selgus ei arvesta riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaan juhtimisarvestuseks vajaliku informatsiooni kogumise vajadusega ja seetõttu puudub seal kulude süsteemne liigitus otse- ja kaudkuludeks ning muutuv- ja püsikuludeks. Antud kulustruktuur on kasutatav kohustusliku finantsarvestuse raames ning mõeldud eelkõige välistele infotarbijatele. Sisemiseks tarbimiseks on selline kulude jaotus liiga üldine ja ei võimalda läbi viia detailset kulude analüüsi nende käitumuslikust aspektist lähtuvalt. Näiteks ei ole siin võimalik vastata küsimusele, kas/kuidas mõjutab õpilaste arvu vähenemine üldhariduskoolide palgakulusid. Samuti ei võimalda selline kulude liigitus kalkuleerida õpilaskoha maksumust. Selleks et erinevad üldhariduskooli puudutavad otsused baseeruksid põhjus-tagajärg seoste analüüsil, tuleks välja töötada komplekssem kuluarvestuse süsteem, mis lähtuks küll üldeeskirjast, kuid võimaldaks otsustajatel saada ka detailsemat kuluinformatsiooni. Üldeeskirja kontoplaanile tuleb lisada mõned täiendavad klassifikaatorid, mis täpsustavad erinevaid kululiike käitumuslikust aspektist lähtuvalt. Eelnevast kulude käitumisest lähtuvas analüüsis välja toodud kuluarvestuslikud probleemid leiavad lahenduse alapunktis 2.4. käsitletud jääktulupõhise lähenemise näol.

Praeguse pearahapõhise finantseerimissüsteemi arvestusobjektiks on õpilane. Eelnevast selgub, et õpilaste arvust sõltuvad otseselt vaid kulud õppevahenditele, koolilõunale, meditsiinile, hügieenivahenditele, kultuuriüritustel osalemisele ning õpilasega otse seotud kommunaalkuludele. Üldhariduskooli kogukuludest moodustavad õpilasega otseselt seotud kulud 5%-st (TKG) kuni 8%-ni (VSG). Lisas 7 on toodud eelnevat teksti kokku-

võttev kulude jaotus vastavalt seosele tegevusmahu ja arvestusobjektiga (käituriga). Kululiikide käitumist tuleks vaadelda ja analüüsida neljal tasandil:

- õpilane,
- klassikomplekt,
- kooliruum,
- kool kui tervik.

Õiglane finantseerimisskeem peaks lähtuma kõigist neljast tasandist (käituri) ning nendega seotud kuludest. Teisisõnu peaks finantseerimise objektiks olema kool ning tema õpilaste, klassikomplektide ja ruumide arv.

Otsustamiseks vajalikku informatsiooni saadakse aruandlusest. Vastavalt raamatupidamise seadusele (§4) ning riigi raamatupidamise üldeeskirjale (§4) koostatakse üldharriduskoolide finants-majandusliku tegevuse kohta iga-aastaseid majandusaasta aruandeid ja kvartalaseid saldoandmikke. Saldoandmiked sisaldavad endas bilanssi ja tulemiaruanne vastava kvartali seisuga. Riigieelarve seadusele vastavalt (§45-46) koostab riigieelarvest finantseeritav riigiasutus oma eelarve täitmise aruande ja esitab selle Rahandusministeeriumile. Eelarve täitmise aruandes on võrdluseks toodud kinnitatud eelarve tulud ja kulud, mis võimaldab võrrelda eelarve tegelikku (kassalist) täitmist kinnitatud eelarvega. Eespool nimetatud aruannete skeemid põhinevad kohustusliku finantsarvestuse määratletud kululiikidel ega võimalda õpilaskoha maksumuse väljatoomist ja põhjus-tagajärg seoste analüüsi. Detailsema kuluinfo saamiseks oleks vajalik koostada lisaks eelnevatele ka tulemiaruanne erinevate tasandite lõikes (näiteks jääktulupõhine tulemiaruanne). Detailsema kuluinfoga sisemised aruanded produtseerivad traditsioonilisest informatsioonist spetsiifilisemad andmed, mida saavad kasutada erinevad huvigrupid (näiteks direktor kooli efektiivsemaks juhtimiseks, riik kooli finantseerimisskeemi väljatöötamiseks jne).

2.4. Ettepanekud üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemi täiustamiseks

11. novembril 2003. a. tutvustati HTMi pressikonverentsil munitsipaalkoolide rahastamissüsteemi analüüsiva komisjoni töö vahearuannet. Laiapõhjalisse komisjoni kuuluvad institutsioonide esindajad jõudsid üksmeelele ainult selles, et üldhariduskoolide rahastamissüsteemi on vaja muuta, sest praegune on killustatud ja ebaefektiivne. Haridussüsteemi liigub raha praegu kuue ministeeriumi ja vähemalt 15 rahastamiskanali kaudu. Linda Järve kirjutab oma artiklis (2003), et suurim probleem on väikeste omavalitsuste ja koolide minimaalne investeerimissuutlikkus. Mõnes koolis ei vasta õppetingimused elementaarsetele nõuetele. Praegu jõuab igast haridussüsteemile antud kroonist kooli 60 senti, ülejäänud kaob ära, sest senine rahastamisviis pole efektiivne ja koolil on lisaks hariduse andmisele liiga palju funktsioone. Nii kulutab üks mõisakool osa oma rahast mõisapargi aednikule maksmiseks. (Järve 2003)

Mitmeaastase töö tulemusena sai 2006. aastal HTMi juhitud töörühm valmis nn kohalike omavalitsuste põhikoolide ja gümnaasiumide rahastamismudeli projekti, mille kohaselt kaovad pearaha ümberarvutamise koefitsiendid. Juulis 2006. a. esitati see projekt valitsuskabineti nõupidamisele – antud töö kirjutamise hetkeks ei ole veel teada, kas omavalitsuste põhikoolide ja gümnaasiumide uue rahastamismudeli alused on heaks kiidetud või mitte. Uus rahastamismudel töötati välja lähtudes järgmistest põhimõtetest (Memorandum valitsuskabineti... 2006: 2):

- Õpilaskoha maksumus kujundatakse lähtudes õppijate arvust, nende hariduslikust erivajadusest, klasside struktuurist koolis ja kohalikus omavalitsuses, koolis kasutatavast õppekeelest ning piirkonna koolivõrku iseloomustavatest mõõdikutest (summaarne õppijate arv, geograafiline eripära – saared, suured vahemaad - hõre-asutusalad).
- Esimesest kuni kuuenda klassini arvestab rahastamise mudel tähtsaima kriteeriumina elukohalähedust. Algharidust peab õppija saama elukohalähedases koolis ja see tuleb viia läbi kvaliteetses õppikeskkonnas (kvalifitseeritud õpetaja). Efektiivsusele suunatud näitajaid selles kooliastmes ei arvestata.
- Põhihariduse osas on välja töötatud kolmetasemeline baasmaksumuste süsteem, mis määratleb miinimumressursside vajaduse vastavates klassides. Gümnaasiumi

osas on esimesele kohale seatud õpetuse kvaliteedi ja efektiivsuse kriteeriumid – olulisel kohal on õppijate arv gümnaasiumi astmes ning elukohalähedus ei ole selles astmes kriitiline tegur.

Uus rahastamise mudel põhineb klassipõhisel baasrahal, mis on grupeeritud kooliastmete kaupa. Mudel arvestab õppijate arvu vastavas klassis (vajadusel määratleb liitklassi) ja piirkonnas ning arvestab vastava klassi õpetamiseks vajalikku ressursi (arvestades palgamiinimume, juhtimiskulusid jne) kohaliku omavalitsuse toetuseks. Saadud tulemus on õpetamiseks kuluv tegelik maksumus, mis on seotud õppekava rakendamise maksusega. (Memorandum valitsuskabineti... 2006: 2) Rahastamismudeli muudatused ei puuduta aga senikehtivas rahastamisskeemis sisalduvaid investeeringutoetusi ja eraldi õpikute soetamiseks. Investeeringukomponent on suurenenud 1 270 kroonilt 1 310 kroonile õpilase kohta. Õpikute soetamiseks ette nähtud eraldi on jäänud 265 kroonile õpilase kohta.

HTMi juhitud töörühma poolt välja nn kohalike omavalitsuste põhikoolide ja gümnaasiumide rahastamismudeli projekti tugevaks küljeks on see, et ta arvestab õpilaste ja klassikomplektide arvu ehk teisisõnu finantseerimine on rohkem koolikeskne kui omavalitsusekeskne. Teine tugev külj seisneb kooliastmete kulude erinevuse arvesse võtmises. Varasemalt said I-II kooliaste finantseeritud samal tasemel gümnaasiumi ja põhikooli klassidega, kuigi algõppes oli rühmatundidega õpe rohkem kui kaks korda odavam. Seega olid algklassid oluliselt ülefinantseeritud ning kõrgemad klassid alafinantseeritud.

Pearaha investeerimiskomponent ei ole ka siin mudelis piisav investeeringuvajaduse rahuldamiseks. Pealegi on mudelist välja jäänud ülejäänud koolide erinevusi põhjustavad tegurid (näiteks koolide hoonete ülalpidamiskulude erinevused). Konkretiseerimata on ka erinevate osapoolte (riik ja KOV) rollid üldhariduskooli finantseerimisel. Eespool nimetatud arvesse võtmata aspektid tuleks samuti finantseerimismudelisse lülitada. Abiks on siin kuluarvestuse rakendamine. Kuluarvestuse protsessi läbimise tulemusena transformeeruvad andmed kulude osas juhtidele vajalikuks informatsiooniks. Omades ülevaadet üldhariduskoolide kulustruktuurist ning nende mõjuritest (käituritest) on olemas alus tõhusalt toimiva üldhariduskoolide rahastamismudeli väljatöötamiseks.

Kuluarvestus peaks baseeruma vastutuspõhise arvestuse kontseptsioonil, mille all mõistetakse organisatsiooni erinevate vastutuspriirkondade lõikes finantsinfo kogumist, kokkuvõtmist ja aruannete koostamist. Vastutuspõhine arvestus vaatab organisatsiooni erinevate üksuste panust läbi jääktulujärgse lähenemise, eraldades püsikulud ja muutuvad kulud ning otse- ja kaudkulud. Jääktulupõhine arvestus võimaldab näha üldhariduskoolide püsikulusid, mis jäävad samaks õpilaste arvu muutumisel. (vt ka alapunkti 1.4.)

Kululiikide arvestuse täiustamise eesmärgiks on võimalikult palju üldhariduskoolide kulusid siduda otseselt kulukandjaga – pearahamudeli jaoks on selleks õpilane. Kulude sidumine kulukandjaga võimaldab näha, millega seoses on kulusid tehtud. Eelnevas alapunktis käsitleti põhjalikult kulude käitumist ja seotust arvestusobjektiga, mida on neli: õpilane, klassikomplekt, kooliruum ja kool kui tervik (vt lisa 7). Kuludest parema ülevaate saamiseks tuleb üldeeskirja kontoplaanis toodud kulugruppide alaliigid grupeerida arvestusobjekti järgi (vt lisa 8). Kulude grupid on saadud lisa 7 toodud kululiikide sorteerimisel arvestusobjekti (veerg 3) järgi.

Antud töö autori arvates võib kulude käitumuslikku aspekti arvesse võttes jagada üldhariduskoolide kulud järgmiselt (vt ka lisa 8):

- õpilasega seotud otsesed muutuvkulud,
- klassikomplektiga seotud otsesed muutuvkulud,
- ruumiga seotud otsesed (õpilase suhtes kaudsed) püsikulud,
- kooli üldkulud (püsikulud).

Kulud, mida saab otseselt kanda arvestusobjektile (nt õpilasele), on kajastatud otsekuludena (nii püsi- kui ka muutuvkulud) ning kaudkuludena on kajastatud kulud, millel puudub vahetu seos arvestusobjektiga.

Õpilasega seotud otsesed muutuvkulud sõltuvad koolis õppivatest õpilaste arvust ning suurenevad/vähenevad õpilaste arvu suurenemisel/vähenemisel. Teisisõnu kehtib siin järgmine valem:

õpilasega seotud otsesed muutuvkulud = õpilaste arv × muutuvkulu õpilase kohta.

Autori arvates on õpilasega seotud otsesed muutuvkulud järgmised:

- õpilaste kätepesuvesi;

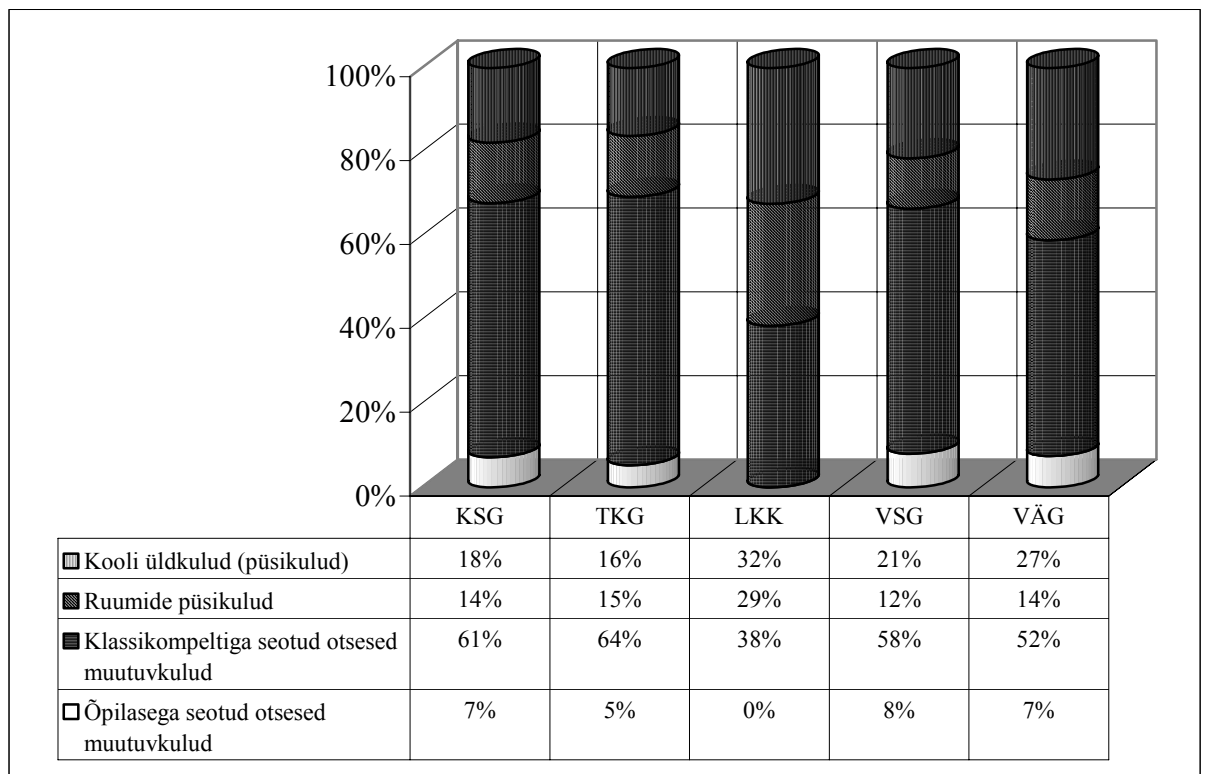
- toitlustuskulud;
- meditsiini- ja hügieenikulud;
- kulud ühekordsetele õppevahenditele, õpikutele ja
- kulud kultuuriüritustel osalemisele.

Riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaani esimesest suuremast kulugrupist ehk tegevuskuludest lähtuvalt on tegemist järgmiste majandamiskuludega (vt ka alapunkt 2.2.): kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud; toiduained ja toitlustusteenused; meditsiinikulud ja hügieenikulud; kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud. Autori pool tehtud arvutuste alusel sõltub kooli kõikidest kuludest otseselt õpilaste arvust väga väike osa – need moodustavad üldhariduskoolide kõikidest kuludest 5%-st (TKG) kuni 8%-ni (VSG). Õpilasega seotud otsesed muutuvkulud on õpilase kohta 0,1–1,8 tuhat krooni. Peamised koolidevahelised erinevused tekivad toitlustuskuludest ja kuludest õpikutele (vt lisa 9). Joonisel 8 on toodud üldhariduskoolide kulude jaotus 2005. aastal kulude käitumuslikku aspekti arvesse võttes ja joonisel 9 on toodud seesama kulude jaotus õpilase kohta tuhandetes kroonides. Kuna otseselt õpilaste arvust sõltub väike osa üldhariduskoolide kuludest, võib väita, et seetõttu pole senine hariduse pearahapõhine finantseerimine olnud piisav.

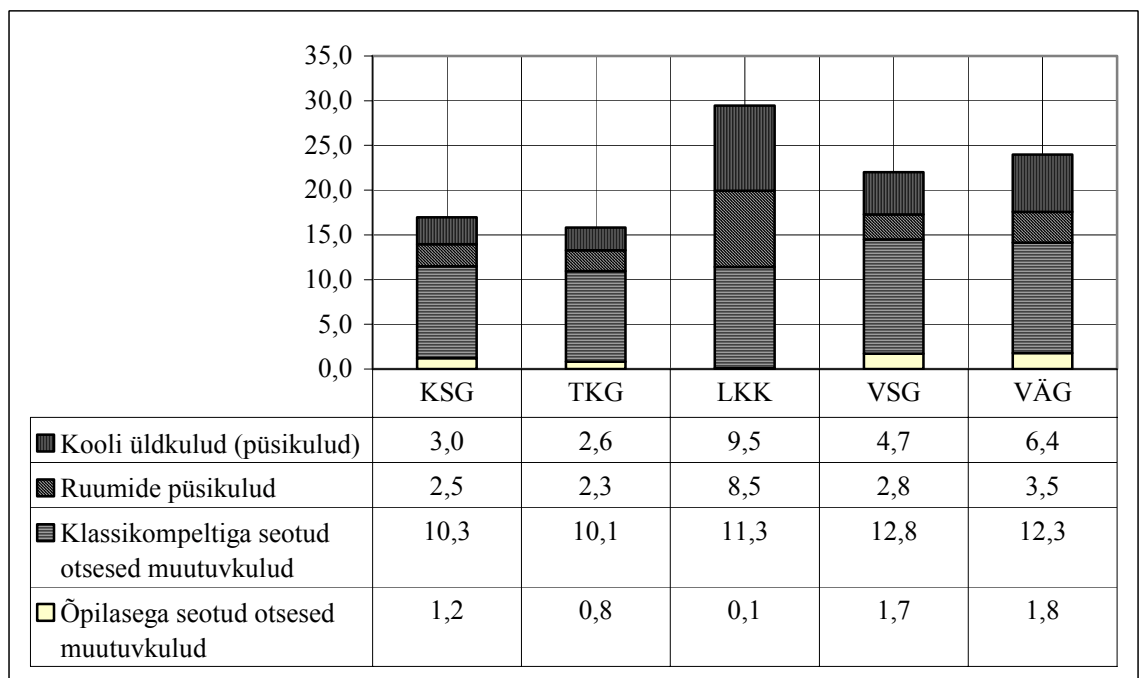
Klassikomplektiga seotud otseseid muutuvkulusid mõjutab kooli klassikomplektide arv mitte aga klassikomplektis õppivate õpilaste arv. Siia kulude gruppi kuuluvad peamiselt õpetajatega seotud kulud, sest õpetaja viib klassis tunni läbi olenemata selles õppivatest õpilaste arvust. Klassikomplektiga seotud otsesed muutuvkulud on järgmised:

- õpetajatega otseselt seotud palgakulud,
- erisoodustused,
- bürootarbed,
- lähetuskulud,
- koolituskulud,
- õpetajate meditsiini- ja hügieenikulud,
- õpetaja poolt tunnis kasutatavad õppevahendid.

Riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaani esimesest suuremast kulugrupist ehk tegevuskuludest lähtuvalt on tegemist personalikulude ning järgmiste majandamiskuludega (vt ka alapunkt 2.2.): administreerimiskulud, lähetuskulud, koolituskulud, meditsiinikulud ja hügieenikulud, õppevahendite ja koolituse kulud.



Joonis 8. Üldhariduskoolide kulude jaotus 2005. aastal kulude käitumuslikku aspekti arvesse võttes (autori arvutused lisades 6–7 toodud andmete põhjal).



Joonis 9. Üldhariduskoolide kulude jaotus 2005. aastal kulude käitumuslikku aspekti arvesse võttes õpilase kohta (tuhandetes kroonides, autori arvutused lisades 6–7 toodud andmete põhjal).

Üldhariduskoolide kogukuludest moodustavad klassikomplektiga seotud otsesed muutuvkulud 38%-st (LKK) kuni 64%-ni (TKG)(vt joonis 8). Klassikomplektiga seotud otsesed muutuvkulud õpilase kohta on 10,1–12,8 tuhat krooni (vt joonis 9). Peamised erinevused tulenevad palgavahendite erinevusest koolides (vt lisa 9).

Ruumiga seotud otsesed püsikulud tuleb katta olenemata kooli õpilaste ja klassikomplektide arvust. Näiteks tuleb koolimaja eest pidevalt hoolt kanda, et ta ei laguneks. Kooliruumi ei ole õige samastada klassikomplektiga, sest ühes kooliruumis võib erinevatel aegadel anda koolitunde mitmele klassikomplektile. Ruumidega seotud otsesed püsikulud on autori arvates järgmised:

- koristajate palgakulud;
- küte ja soojusenergia;
- elekter;
- vesi ja kanalisatsioon;
- korrashoiu- ja remondimaterjalid;
- korrashoiuteenused;
- valveteenused;
- remont, restaureerimine, lammutamine;
- üür ja rent; muud kinnistute, hoonete, ruumide kulud;
- kooliruumi info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud;
- põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu;
- põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon.

Riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaani esimesest suuremast kulugrupist ehk tegevuskuludest lähtuvalt on tegemist personalikulude ning järgmiste majandamiskuludega (vt ka alapunkt 2.2.): kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud; info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud; inventari majandamiskulud. Põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon kajastatakse üldeeskirja järgselt teises suuremas kulugrupis ehk muudes kuludes. Ruumide püsikulud moodustavad üldhariduskoolide tegevuskuludest 11-15% (vt joonis 8). Ruumide püsikulud õpilase kohta on 2,3– 8,5 tuhat krooni (vt joonis 9). Kõige kõrgemad ruumide püsikulud on Luunja Keskkoolis, kus kõrged abipersonali palgakulud. Põhilised erinevused tulenevad küttekuludest, inventari soetamise kuludest ja põhivara amortisatsioonidekuludest (vt lisa 9).

Kooli üldkulud on kooli kui terviku funktsioneerimiseks (teenindamiseks) vajalikud kulud, mida ei saa otseselt seostada ühegi eespool nimetatud arvestusobjektiga. Siia gruppi kuuluvad autori arvates järgmised kululiigid:

- ▣ juhtide ja muu personali palgakulud;
- ▣ juhtide ja kantselei bürootarbed;
- ▣ trükised ja muud teavikud;
- ▣ sideteenused; postiteenused;
- ▣ pangateenused;
- ▣ esindus- ja vastuvõtukulud;
- ▣ info- ja PR teenused;
- ▣ muud administreerimiskulud;
- ▣ juhtide lähetus- ja koolituskulud;
- ▣ kindlustuskulud (hoonete, masinate);
- ▣ kütus;
- ▣ sõidukite remont ja hooldus;
- ▣ sõidukite rent;
- ▣ muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud;
- ▣ muu inventari soetus- ja hoolduskulu;
- ▣ muu personali meditsiini- ja hügieenikulud;
- ▣ muud tegevuskulud;
- ▣ muu põhivara amortisatsioon.

Riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaani esimesest suuremast kulugrupist ehk tegevuskuludest lähtuvalt on tegemist personalikulude ning järgmiste majandamiskuludega (vt ka alapunkt 2.2.): administreerimiskulud; lähetuskulud; koolituskulud; kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud; sõidukite majandamiskulud; info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud; inventari majandamiskulud; meditsiinikulud ja hügieenikulud ja mitmesugused muud majanduskulud.

Teisest suuremast kulugrupist ehk muudest kuludest lähtuvalt kuuluvad kooli üldkulud järgmistesse alagruppidesse: muud tegevuskulud ning põhivara amortisatsioon. Kooli üldkulud moodustavad kõige olulisema osa Luunja Keskkooli kogukuludest ehk täpselt 32% (vt joonis 8). Ka üldkulud õpilase kohta on Luunja Keskkoolis kõige kõrge-

mad, so 9,5 tuhat krooni õpilase kohta (vt joonis 9). Luunja Keskkoolil on kõige kõrgem direktori töötasu ja ka kõrged remondi, restaureerimise kulud (vt lisa 9). Teistel koolidel jääb kooli üldkulude osatähtsus vahemikku 16–27%, ning üldkulud õpilase kohta jäävad vahemikku 2,6–6,4 tuhat krooni. Peamised koolidevahelised erinevused tulenevad juhtide palgakuludest, remondikuludest ja muudest üldkuludest. Kokkuvõtlikult võib öelda, et kõige olulisema osa üldhariduskoolide kogukuludest moodustavad klassikomplektiga seotud otsesed muutuvkulud ning püsiva iseloomuga kooli üldkulud.

Lähtudes detailsest kontoplaanist, kus kulud on lisaks traditsioonilisele liigendusele (personali-, majandamis-, muud tegevuskulud jne) jaotatud veel muutuvateks ja püsivateks ning otsesteks ja kaudseteks (vt lisa 8), saab välja töötada jääktulupõhise arvestusskeemi. Jääktulupõhine arvestus võimaldab tegevusmahtude ja majandustulemuste vaheliste seoste analüüsi. Jääktulupõhise arvestuse väljundiks on jääktulupõhine tulemiaruanne, mille võimalik mitmetasemeline skeem üldhariduskoolide jaoks on toodud joonisel 7. Skeemi koostamisel on aluseks võetud eelnev kulude analüüs.

Jääktulupõhise tulemiaruanne alusel saab koostada ka riigi raamatupidamise üldeeskirjast lähtuvaid finantsarvestuseks vajalikke tulemiaruandeid. Jääktulupõhine tulemiaruanne on tulude ja kulude vahe erinevatel kulude tasemetel. Alapunktis 2.1. on välja toodud, et avalikke haridusasutusi finantseeritakse riiklikest, munitsipaal- ja omavahenditest. Need moodustavad jääktulupõhise tulemiaruanne tulude poole (vt joonist 7). Siinkohal tuleb veel mainida, et otse riigieelarvest ei finantseerita mitte koole, vaid omavalitsusi, kes jaotavad vahendid ilma riigipoolsete ettekirjutusteta kooliti. Antud skeemis on aga parema ülevaate saamiseks riigieelarvelised vahendid eraldi välja toodud. Riigieelarvest eraldatakse hariduskuludeks vahendeid lähtudes õpilaste arvust koolis ehk nn pearahana. Lisaks nähakse riigieelarves ette toetus põhiharidust omandavate õpilaste ning võimaluse korral üldkeskharidust omandavate õpilaste koolilõuna kulude katmiseks. Koolitoidutoetus rahastatakse riigieelarve eraldi reana õpilasepõhiselt.

TULUD

Riigieelarvelised vahendid

pearaha

koolilõuna

muud vahendid (nt hariduskulude reservfond)

Munitsipaalvahendid

Omavahendid

tasuline koolitusteenus

tulu õppekava välisest tegevusest

renditulud

muud laekumised kooli majandustegevusest

annetused

TULUD KOKKU

- ÕPILASEGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD

Õppevahendid

tunnis ühekordselt kasutatavad (nt keemiakatsete materjal, kontrolltööde paber)

õpikute vahetusfond

Koolilõuna

Osalemine kultuuriüritustel

Meditatsioonikulud ja hügieenivahendid

Õpilasega otseselt seotud kommunaalkulud (nt kätepesuvesi)

= JÄÄKTULU I

- KLASSIKOMPLEKTIGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD

Õpetajate palgakulud

Õpetajate tunnis kasutatavad õppevahendid

Õpetajate kontoritarbed

Õpetajate koolitus ja lähetus

= JÄÄKTULU II

- RUUMIDE PÜSIKULUD

Põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu

Põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon

Elekter ja küte

Vesi ja kanalisatsioon

Jooksev remont

Koolimaja korrashoid

Elektrooniline valve

Muud ruumidega seotud majandamiskulud

= JÄÄKTULU III

- KOOLI ÜLDKULUD (PÜSIKULUD)

Muude töötajate palgakulud

Bürootarbed, trükised ja muud teavikud

Posti- ja sideteenused

Info ja PR-teenused

Transpordikulud

Muu inventari soetus- ja hoolduskulu

Muu põhivara amortisatsioon

Muud halduskulud

Muud üldkulud

= TEGEVUSTULEM

Joonis 7. Üldhariduskoolide jääktulupõhine tulemiaruanne (autori koostatud).

Täiendavalt eraldatakse summad hariduskulude reservfondi, mis moodustab keskmiselt 3% vastava maakonna linnadele ja valdadele eraldatud hariduskulude summast. Üldhariduskoolide omavahendid on tulud tasulistest teenustest, tootmis- ja teadustegevusest, lepingulisest kaadriväljaõppest, sponsorite ning üksikisikute annetustest ja muudest laekumistest. Ülejäänud kooli tulud tulevad munitsipaalvahenditest – PGSi §44 g3 järgi katab munitsipaalkooli kulud pidaja, s.o. KOV.

Jääktulupõhise tulemiaruaande kulude liigid määrab ära eelkõige riigi raamatupidamise üldeeskirja kontoplaan (koos mõnede lisaklassifikaatoritega), kuid kulude sellised koondgrupid kujunesid välja eelneva kulude analüüsi kokkuvõtteks (vt lisa 8). Antud töö autor koostas ka näitena vaadeldud viie üldhariduskooli 2005. aasta tulemiaruanne põhjal jääktulupõhise tulemiaruaande (vt lisa 9). Põhimõtteliselt saab joonisel 7 toodud jääktulupõhise tulemiaruaande skeemi rakendada kõikide üldhariduskoolide puhul.

Vajalik on eelnevas alapunktis välja toodud erinevate kulude käitumuslikust aspektist lähtuvate lisaklassifikaatorite kehtestamine.

Jääktulupõhises tulemiaruaandes on tulude poolel pearaha toodud koos investeerimiskomponendiga, kuid vaatluse all olevate koolide investeringukomponendi suurus ei ole autorile teada. Jääktulujärgses lähenemises piisas sellest komponendist vaid jooksvate kulude katmiseks. Autori arvates ei ole investeerimiskomponendi lülitamine pearahasse põhjendatud. Tõhusam võimalus oleks antud töö autori arvates korraldada see pearahast eraldi maakondlikul tasandil, kus otsustatakse koolide investeerimiskavade alusel, millisesse kooli investeerimisrahad paigutatakse. Sellisel juhul võetakse arvesse ka mõnedesse koolidesse viimastel aastatel tehtud investeringud, mis investeerimiskomponendi lülitamisel pearahasse andis neile koolidevahelises konkurentsivõime eeliseisundi.

Joonisel 7 on jääktulu I see osa üldhariduskoolide tulust, mis ületab õpilasega seotud otseseid muutuvkulusid. Siin grupis on toodud kulud, mis funktsionaalselt muutuvad koos õpilaste arvuga. Vaatluse all oleva viie üldhariduskooli jääktulu I on positiivne (vt lisa 9), mis tähendab seda, et riigieelarvelistest vahenditest piisab täiesti otseselt õpilasega seotud kulude katmiseks.

Jääktulu II kujuneb klassikomplektidega seotud otseste muutuvkulude ja jääktulu I vahena. Vaatluse all oleva viie üldhariduskooli jääktulu II on positiivne (vt lisa 9), mis tähendab seda, et riigieelarvelistest vahenditest piisab täiesti nende koolide otseselt klassikomplektidega seotud kulude (sh õpetajate palkade) katmiseks. Siinkohal tuleb aga esile tuua asjaolu, et üldiselt on koolides kõigepealt teada riigieelarvelised vahendid ja vastavalt nende suurusele tehakse ka kulud. Eesti haridussüsteemi iseloomustab olukord, kus õpetajad ei ole rahul oma töötingimus ja palgaga. Joonisel 7 on näha, et õpetajate palk on seotud klassikomplektide arvuga. Seda põhjendab fakt, et tund peab toimuma olenemata klassis õppivatest õpilaste arvust. Kui näiteks üheksanda klassi õpilaste arv suureneb 24-lt 32-le, siis tuleb moodustada ühe klassikomplekti asemel kaks 16 õpilasega paralleelklassi, mis omakorda kahekordistab õpetajate töökoormust. Kooli tuludesse lisandub aga ainult 6 õpilase pearaha.

Jääktulupõhine lähenemine võimaldabki siinkohal analüüsida näiteks vajalikku tulu juurdekasvu, mis kataks klassikomplektide arvu suurenemisega kaasneva õpetajate palgakulu kasvu.

Jääktulu III kujuneb ruumide püsikulude ja jääktulu II vahena. Teisisõnu näeb selles jääktulu astmes, kui suur peaks olema pearahast saadav tulu, et katta ruumide püsikulud. Siin on asjakohane eelmises alapunktis toodud näide kahe täpselt ühesuguse põhikooli kohta, mille koolimajad on sama projektiga ja mõlemas on üheksa klassi. Koolid erinevad üksteisest vaid õpilaste arvu poolest. Esimeses koolis õpib 400 õpilast ja teises poole vähem ehk 200 õpilast. Kuna koolihooned on sama projektiga, on kulud klassiruumide kütmiseks, valgustamiseks ja korrashoiuks samas suurusjärgus ning ei sõltu õpilaste arvust. Esimese kooli tulud on aga õpilasest sõltuva pearaha tõttu kaks korda suuremad. Teisel koolil võib tekkida probleeme ruumide püsikulude katmisega. Vaatluse all oleva viie üldhariduskooli tulu muutub kolmandal tasemel negatiivseks (va Värskas Gümnaasium). Teisisõnu ei piisa pearahast saadavast tulust, et katta ruumide püsikulud. Ülejäänud osa tuleb katta KOVil. Jääktulu III-st kooli üldkulude maha arvamisel saadakse üldhariduskooli kui terviku tegevustulem ehk tulu, mis ületab kõiki üldhariduskooli kulusid. Pearahast saadav tulu ei kata üheski vaatluse all olevas üldhariduskoolis kooli kui terviku kulusid. Puuduv osa kuludest tuleb katta KOVil (vt lisa 9 konto 700000).

Alapunktis 2.1. on juhitud tähelepanu asjaolule, et PG Sis pole täpsustatud, milline osa munitsipaalkooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad KOVid. Üldhariduskoolide finantseerimismudel on peaks selgelt kajastatud eri osapoolte vastutus. Kui kohaliku omavalitsuse ülesandeks on hariduse omandamiseks võimaluste loomine (see on ju koolide olemasolu ja nende nõuetekohane toimimine), siis see võiks otseselt kajastuda ka finantseerimisskeemis, kus oleks määratletud, mis kulusid selleks tuleks KOVidel katta. Lähtudes jääktulupõhisest tulemiaruandest ja KOVidele seadusega pandud ülesandest võiksid KOVid katta ruumide ja kooli kui terviku üldkulusid. Riik võiks finantseerida õpilase ja klassikomplektiga seotud kulusid.

Eelnevad töö käigus autori poolt tehtud analüüsid võimaldavad teha järgmised ettepanekud üldhariduskoolide finantseerimissüsteemi täiustamiseks:

- Oluline on tagada kõigi osapoolte (riik, KOVid ja koolid) ühtne arusaam rahastamismudelist.
- Üldhariduskoolide finantseerimine ja finantsjuhtimine on tihedalt seotud kuluarvestuslike aspektidega. Seetõttu on oluline koolide kuluarvestusmetoodikate arendamine ja rakendamise toetamine riiklikul tasandil.
- Finantseerimine võiks toimuda rohkem kulupõhiselt kui õpilasepõhiselt. Teisisõnu peaks finantseerimise objektiks olema kool ning tema õpilaste, klassikomplektide ja ruumide arv.
- Selleks et üldhariduskoolide rahastamissüsteem oleks toimiv ja tasakaalus, on vajalik rollide jaotus – millised kohustused on üldhariduse korraldamisel riigil, millised koolipidajal. Tulenevalt seadusega pandud ülesannetest võiks riik finantseerida õpilase ja klassikomplektiga seotud kulusid ning KOVid võiksid katta ruumide ja kooli kui terviku üldkulusid.
- Koolihoonete renoveerimiseks määratud investeeringute korraldamiseks oleks tõhusam võimalus korraldada see pearahast eraldi maakondlikul tasandil, kus otsustatakse koolide investeerimiskavade alusel, millisesse kooli investeerimisrahad paigutatakse.
- Väikestele, kuid vajalikele koolidele tuleks sisse seada riiklik regionaaltoetus lisaks üldisele finantseerimissüsteemile.
- Õpetajate meelitamiseks maapiirkondadesse tuleks sisse seada lisasoodustuste süsteem.

- Haridussüsteemi rahastamine peab olema orienteeritud arengu ja õigluse tagamisele.

Eelnevad töö käigus autori poolt tehtud analüüsid võimaldavad teha järgmised ettepanekud üldhariduskoolide aruandlussüsteemi täiustamiseks:

- Kasutada detailsema informatsiooni saamiseks jääktulupõhist aruandlust, sest see võimaldab analüüsida erinevate otsuste mõju üldhariduskooli tegevustulemile, riigieelarvest eraldavate finantsvahendite piisavust tegevuskulude katmisel jne.
- Oluline on aruandlusega tagada kõigile ühtemoodi arusaadav informatsioon (rahastamisskeem peab olema infoga kaetud).

Kokkuvõtlikult võib öelda, et jääktulupõhise tulemiaruanne skeemil on praktiline tähtsus üldhariduskoolide rahastamissüsteemile ja vajalik on see eelkõige kolmel tasandil: kool, KOV ning riik läbi HTMi. Oluline on tagada kõigi osapoolte ühtne arusaam rahastamismudelist. Jääktulupõhine tulemiaruanne võimaldab analüüsida erinevate otsuste mõju üldhariduskooli tegevustulemile, riigieelarvest eraldavate finantsvahendite piisavust tegevuskulude katmisel jne. Antud lähenemise abil saab konkreetselt ära määrata, milline osa munitsipaalkooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad KOV-id. Jääktulupõhise tulemiaruanne alusel saab koostada ka riigi raamatupidamise üldeeskirjast lähtuvaid finantsarvestuseks vajalikke tulemiaruandeid.

KOKKUVÕTE

Käesolevas magistritöös on analüüsitud Eesti üldhariduskoolide kui avaliku sektori olulise osa finantseerimis- ja kuluarvestuspõhimõtteid ning töötatud välja ettepanekud üldhariduskoolide finantseerimis- ja aruandlussüsteemi täiustamiseks. Alates eelmise sajandi viimase kümnendi keskpaigast Eestis kehtivat üldhariduse finantseerimissüsteemi iseloomustab kaugenemine võrdväärse üldhariduse võimaluse tagamise eesmärgist. Üldhariduse rahastamise aluseks olevast õpilasest lähtuvast pearahast alati ei piisa kooli kulude katmiseks, sest see ei arvesta ei regionaalseid iseärasusi ega ka koolihoonete erinevusi. Paljud kooliga seotud kulud ei sõltu õpilaste arvust. Probleemne on ka kompetentsete õpetajate leidmine väikekoolidesse, sest viimased ei suuda pakkuda õpetajale normkoormust ja seetõttu ka vastavat töötasu. Heade õpetajate puudumisel rändavad õpilased väikekoolidest lähimatesse suurematesse koolidesse. Õpilaste arvu vähenemine võib aga põhjustada kooli sulgemise.

Eesti üldharidust iseloomustab nii õpilaste arvu kui ka õppimisvõimaluste pidev vähenemine. Võrreldes 2003/04. õppeaastaga vähenes õpilaste arv 2004/05 õppeaastal 4%. Ministeerium prognoosib õpilaste arvu edasist vähenemist igal aastal keskmiselt 5%. Õpilaste arvu vähenemine võib tuua kaasa surve koolide sulgemiseks. 2004/05 õppeaastal oli võrreldes eelneva aastaga 21 kooli vähem. Kooli sulgemine võib tähendada asula hääbumist. Seoses eelnevaga iseloomustavad haridust seega kaks vastandlikku probleemi: ühelt poolt peaks laste koolitee olema võimalikult lühike ehk kool peaks asuma kodu lähedal, teisalt on väikese õpilaste arvuga koolide ülalpidamine väga kulukas.

Haridus- ja Teadusministeeriumi andmetel on Eestis viimastel aastatel investeeritud haridusse igal aastal ca 7–8,5 miljardit krooni, mis on ligi kuuendik kogu avaliku sektori eelarvest. Üldhariduse rahastamine moodustab kogu hariduskuludest selgelt üle poole ehk täpsemalt 63%. Üldharidussektor võtab endale seega suure osa nappidest avaliku sektori ressurssidest. Siiski on mitmed koolimajad lagunemas ja õpetajate palk madal.

Üldhariduse finantseerimissüsteem peaks võimaldama jaotada kasinaid ressursse nii, et kõigile oleks tagatud võrdne hariduse kättesaadavus hariduse kvaliteeti seejuures alandamata.

Viimasel ajal iseloomustavad arenenud riikide avalikku sektorit otsingud oma tegevuse tõhustamiseks ja ressursside efektiivseks kasutamiseks. Otsingute käigus on avalikus sektoris aset leidnud mitmed muutused, mille peamisteks märksõnadeks on muuhulgas konkurentsi soodustamine, detsentraliseerimine, riigi osatähtsuse vähendamine avalike teenuste osutamisel. Selliseid avalikku sektorit ja selle juhtimist puudutavaid ümberkorraldusi võetakse kokku mõistega “uus lähenemine avaliku sektori juhtimisele” ehk *New Public Management* (NPM). NPMi põhiolemus seisneb selles, et rakendada avalikus sektoris äri sektorist pärinevaid juhtimismeetodeid.

21. sajandi ümberkorraldused puudutasid ka arenenud riikide haridussektorit. Muutuste tulemusena anti koolidele rohkem iseseisvust läbi isejuhtimise ja vaba valiku. Muutuste eesmärgiks oli hariduse kättesaadavuse ja kvaliteedi parandamine ning efektiivsem ressursikasutus. Lisaks loodi haridussektoris tingimused, mis võimaldasid koolidevahelist konkurentsi, mis omakorda tõi kaasa erakoolide esilekerkimise. Ümberkorralduste tulemusena vaadati üle ka (finants)aruandlus ning kehtestati aruandlusele uued nõuded ja vormid, sest tekkis vajadus informeeritud otsuste järele.

NPMi esilekerkimisel mängisid olulist rolli ka erinevad arvestusel põhinevad finantsjuhtimise tehnikad, mida võetakse kokku mõistega “avaliku sektori finantsjuhtimise uus suund” ehk *New Public Financial Management* (NPFM). NPFMi abiga parandati avaliku sektori tegevustõhusust ning kuluefektiivsust. NPFMi kõige olulisemaks põhimõtteks on parandada avaliku sektori organisatsioonide tulemusvastutust valitsuse ning avalikkuse ees. Arvestusalased muutused tõi kaasa arvestusprotsessi ja selle tulemuste suurema läbipaistvuse. Üldhariduskoolide seisukohalt võimaldab rahastamismudeli aluseks oleva arvestusprotsessi asjakohasus efektiivsemat piiratud ressursside jaotust.

Tõhusalt toimiva üldhariduskoolide finantseerimismudeli väljatöötamisel tuleks lisaks tavapärasele arvestusprotsessile rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid. Kuluarvestusprotsess muudab andmed ressursikasutuse (kulude) osas juhtimises kasutatavaks informatsiooniks. Täiendavalt võimaldab kuluarvestus välja tuua tegelikele kuludele

vastava õpilaskoha maksumuse, mida omakorda peaks arvesse võtma rahastamismudeli väljatöötamisel.

Selleks et tagada finantseerimismudeliga eraldatavate ressursside piisavus, peab teadma tegevuse käigus kulude tekkimise mehhanisme. Olulist rolli mängib siin kuluarvestuse süsteemi raames tehtav kulude käitumise analüüs. Jälgida tuleb ka kulude seotust arvestusobjektiga. Kulud peavad olema liigitatud võimalikult üheselt mõistetavalt ja üksikasjalikult. Lähtealusena on siin võimalik kasutada rahandusministri poolt kehtestatud eelarveklassifikaatoreid.

Kuluarvestussüsteemi väljundiks on aruandlus. Efektiivselt korraldatud arvestussüsteemi põhjal saab koostada erinevaid aruandeid. Üheks efektiivseks arvestussüsteemiks on vastutuspõhine arvestus, mis varustab juhte otsustamiseks vajaliku informatsiooniga. Vastutuspõhine vaatleb organisatsiooni erinevate tasandite panust läbi jääktulujärgse lähenemise. Teisisõnu produtseerib vastutuspõhine arvestus traditsioonilisest finantsarvestusest saadavatest andmetest spetsiifilisemad andmed.

Finantsarvestuses esitatakse organisatsiooni majandustulemusi puudutavad andmed raamatupidamise seadusega kehtestatud tulemiaruanDES. Selline tulemiaruanne ei võimalda aga piisavalt objektiivselt kajastada kulude ja tulude struktuuri ning nende muutusi. Jääktulujärgne lähenemine võimaldab välja tuua põhjus-tagajärg seosed majandustulemuste ja organisatsiooni erinevate kulutasandite vahel. Jääktulupõhine tulemiaruanne eeldab kulude jaotamist muutuvateks ja püsivateks ning otsesteks ja kaudseteks.

Eesti üldhariduskooli finantseeritakse riiklikest, munitsipaal- ja omavahenditest. Põhikooli- ja gümnaasiumiseaduses pole aga täpsustatud, millise osa kooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad kooli pidajad ehk kohalikud omavalitsused. Kooli pidaja ülesandeks on hariduse omandamiseks võimaluste loomine (see on ju koolide olemasolu ja nende nõuetekohane toimimine), mis võiks kajastuda ka finantseerimisskeemis, kus oleks määratletud, kes millise osa kooli kuludest katab. See omakorda eeldab aga kulude detailsemat liigitust.

Alates 2005. aastast lähtuvad kohalikud omavalitsused ja koos nendega ka üldhariduskoolid kulude kajastamisel rahandusministri poolt kehtestatud klassifikaatoritest. Antud

kulustruktuur on koostatud eelkõige finantsarvestuse tarvis. Siin puudub kulude süsteemne liigitus otse- ja kaudkuludeks ning muutuv- ja püsikuludeks. Tuleks välja töötada komplekssem kuluarvestuse süsteem, mis võimaldaks välja tuua ka põhjus-tagajärgseid jääktulupõhise lähenemise näol. Selleks võib üldhariduskooli kulud jaotada õpilasega seotud otsesteks muutuvkuludeks, klassikomplektiga seotud otsesteks muutuvkuludeks, ruumiga seotud otsesteks (õpilase suhtes kaudseteks) püsikuludeks ja kooli üldkuludeks (püsikuludeks). Antud jaotus lähtub põhimõttest, et kõik kulud ei sõltu ainult õpilaste arvust.

2006. aastal sai Haridus- ja Teadusministeeriumi töörühm valmis pearahamudeli projekti, mille tugevaks plussiks on asjaolu, et rahade jagamisel arvestatakse ka klassikomplektide arvu. Mudelist on aga välja jäänud näiteks koolihoonete ülalpidamiskulude erinevused ja seetõttu ei ole tegemist kõige efektiivsema finantseerimismudeliga.

Magistritöö käigus autori poolt tehtud analüüsid võimaldavad teha järgmised ettepanekud üldhariduskoolide finantseerimissüsteemi täiustamiseks:

- Oluline on tagada kõigi osapoolte (riik, KOVid ja koolid) ühtne arusaam rahastamismudelist.
- Üldhariduskoolide finantseerimine ja finantsjuhtimine on tihedalt seotud kuluarvestuslike aspektidega. Seetõttu on oluline koolide kuluarvestusmetoodikate arendamine ja rakendamise toetamine riiklikul tasandil.
- Finantseerimine võiks toimuda rohkem kulupõhiselt kui õpilasepõhiselt. Teisisõnu peaks finantseerimise objektiks olema kool ning tema õpilaste, klassikomplektide ja ruumide arv.
- Selleks et üldhariduskoolide rahastamissüsteem oleks toimiv ja tasakaalus, on vajalik rollide jaotus – millised kohustused on üldhariduse korraldamisel riigil, millised koolipidajal. Tulenevalt seadusega pandud ülesannetest võiks riik finantseerida õpilase ja klassikomplektiga seotud kulusid ning KOVid võiksid katta ruumide ja kooli kui terviku üldkulusid.
- Koolihoonete renoveerimiseks määratud investeeringute korraldamiseks oleks tõhusam võimalus korraldada see pearahast eraldi maakondlikul tasandil, kus otsustatakse koolide investeerimiskavade alusel, millisesse kooli investeerimisrahad paigutatakse.

- Väikestele, kuid vajalikele koolidele tuleks sisse seada riiklik regionaaltoetus lisaks üldisele finantseerimissüsteemile.
- Õpetajate meelitamiseks maapiirkondadesse tuleks sisse seada lisasoodustuste süsteem.
- Haridussüsteemi rahastamine peab olema orienteeritud arengu ja õigluse tagamisele.

Magistritöö käigus autori poolt tehtud analüüsid võimaldavad teha järgmised ettepanekud üldhariduskoolide aruandlussüsteemi täiustamiseks:

- Kasutada detailsema informatsiooni saamiseks jääktulupõhist aruandlust, sest see võimaldab analüüsida erinevate otsuste mõju üldhariduskooli tegevustulemile, riigieelarvest eraldavate finantsvahendite piisavust tegevuskulude katmisel jne.
- Oluline on aruandlusega tagada kõigile ühtemoodi arusaadav informatsioon (rahastamisskeem peab olema infoga kaetud).

Antud magistritöö raames koostati üldhariduskoolide aruandluse tarbeks jääktulupõhine tulemiaruanne skeem ja rakendati seda viie üldhariduskooli näitel. Jääktulupõhine tulemiaruanne võimaldab analüüsida erinevate otsuste mõju üldhariduskooli tegevustulemile, riigieelarvest eraldavate finantsvahendite piisavust tegevuskulude katmisel jne. Antud lähenemise abil saab konkreetselt ära määrata, milline osa munitsipaalkooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad KOV-id võttes seejuures arvesse seadusandlusega määratud ülesandeid. Jääktulupõhise tulemiaruanne alusel saab koostada ka riigi raamatupidamise üldeeskirjast lähtuvaid finantsarvestuseks vajalikke tulemiarundeid. Kokkuvõtlikult võib öelda, et jääktulupõhise tulemiaruanne skeemil on praktiline tähtsus üldhariduskoolide rahastamissüsteemile ja vajalik on see eelkõige kolmel tasandil: kool, KOV ning riik läbi HTMi.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Tallinn: Trükkal, 1999, 176 lk.
2. **Bednarek, P.** Using Public Primary and Secondary Schools Reporting Information for Performance Measurement. Paper presented at the EAA Annual Congress, 2004, 9 p.
3. **Bertocchi, G., Spagat, M.** The Evolution of Modern Educational Systems. Technical vs. General Education, Distributional Conflict and Growth. – Journal of Development Economics, April 2004, Vol. 73, Issue 2, p. 559, 24 p.
4. **Bjørnenak, T.** Understanding Cost Differences in the Public Sector – a Cost Drivers Approach. – Management Accounting Research, 2000, 11, pp. 193-211.
5. **Claycomb, C.** Public Schools, Private Prospects. Lessons from English School Reform. National Association of State Boards of Education, 1998, 24 p. [http://www.nasbe.org/Educational_Issues/Reports/Lessons%20from%20England.pdf]. 20.04.2005.
6. **Dempster, N., Freakley, M., Parry, L.** The Ethical Climate of Public Schooling Under New Public Management. – Internal Journal of Leadership in Education, Jan 2001, Vol 4, Issue 1, 12 p [<http://search.epnet.com/directasp?an=4273412&db=aph>]. 20.03.2005.
7. **Drury, C.** Costing: an Introduction. 3rd Ed, London: Chapman & Hall, 1994, 491 p.
8. **Edwards, P., Ezzamel, M., Robson, K.** Educational Institutions and Accounting Colonization: the Local Management of Schools Reforms in the UK. Manchester: University of Manchester, 1997, 55 p.

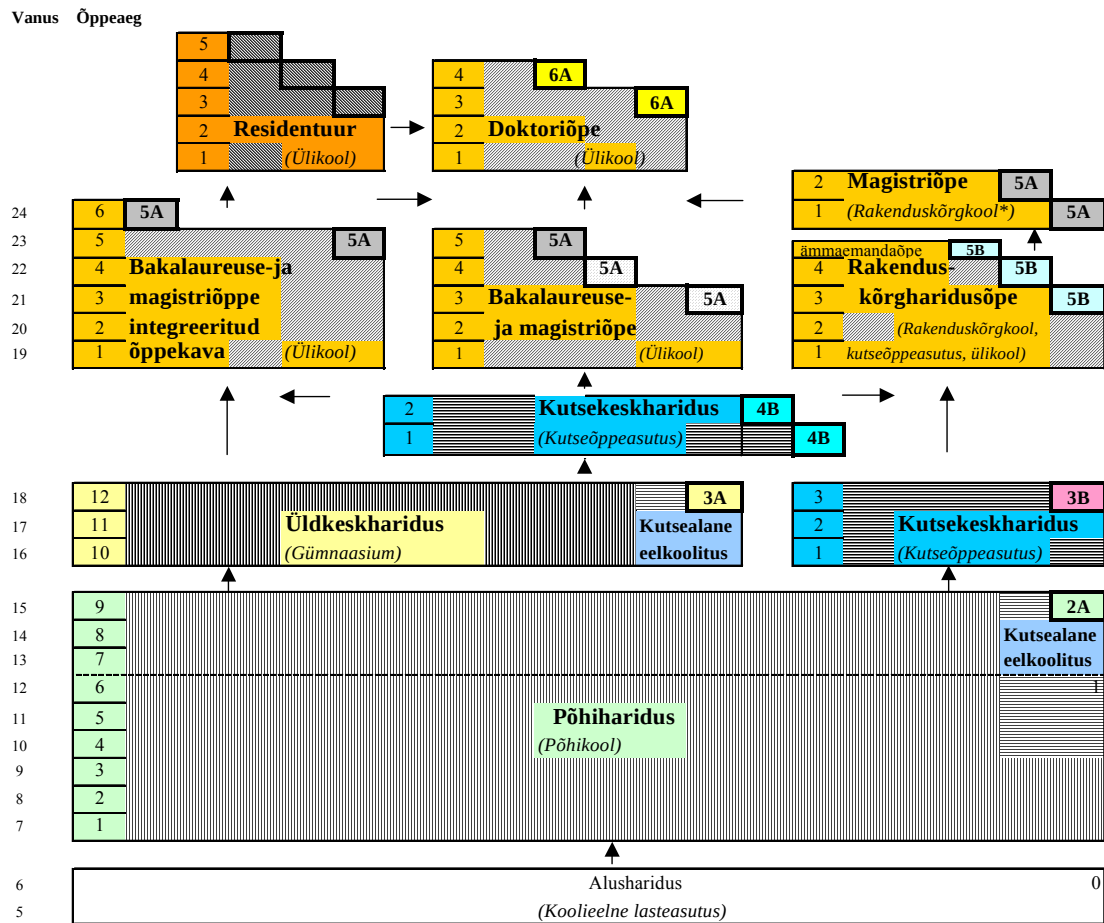
9. Eesti kaart. [<http://www.sauemois.ee/pilt.php?id=51>]. 30.06.06.
10. Eesti Vabariigi haridusseadus. Vastu võetud Riigikogus 23. märtsil 1992. a. – Riigi Teataja, 1992, nr 12, art 192. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=816786>]. 31.01.2005.
11. Eesti Vabariigi põhiseadus. Vastuvõetud rahvahääletusel 28. juunil 1992. a – Riigi Teataja I osa, 1992, nr 26, art 349. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=63-3949>]. 31.01.2005.
12. **Ginter, J.** 21. sajandi haridus – heade mõtete tapalava? – Postimees, 23.09.2004. [<http://www.postimees.ee/230904/esileht/arvamus/145364.php>]. 21.01.2006.
13. **Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C.** Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward. – Financial Accountability & Management, 1999, Vol. 15, Issue 3/4, pp. 209-228.
14. **Haldma, T., Karu, S.** Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafiko & AT Audiko, 1999, 192 lk.
15. **Haldma, T., Peets, P.** Ettevõttesisene aruandlus – paberiuputus või eduka tegevuse alus. – Ärielu, 1997, nr 2, lk 16-17.
16. **Haldre, H.** Üldhariduskoolide finantseerimissüsteem ja selle täiustamise võimalused. TÜ majandusarvestuse õppetool, 2004, 133 lk. (magistritöö)
17. **Haldre, H., Eisberg, G., Haldma, T.** Kuluarvestuse roll finantsjuhtimise arendamisel. – Majandusteadus ja haridus Eestis. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2005, lk. 183-219.
18. Haridus ja teadus. Estonica. [http://www.estonica.org/est/lugu.html?menyy_id=781-&kateg=4&alam=26&leht=3]. 05.05.2005
19. **Haridus- ja teadusministeerium.** Koolide, õpilaste arv 2004/2005. E-maili teel saadud statistika. 24.10.2005.

20. **Hays, S.W., Kearney, R.C.** Riding the Crest of a Wave: The National Performance Review and Public Management Reform. – *International Journal of Public Administration*, 20(1), 1997, pp. 11-40. Viidatud Weikart, L.A. The Giuliani Administration and the New Public Management in New York City. – *Urban Affairs Review*, 2001, vol. 36, issue 3, pp. 359-382 vahendusel.
21. **Hood, C.** A Public Management for All Seasons? - *Public Administration*, 1991, Vol. 69, Issue 1, pp. 3-19.
22. **Järve, L.** Kooli jõuab peaaegu igast kroonist 60 senti. – *Õpetajate Leht*, 14. november 2003. [<http://www.opleht.ee/Arhiiv/2003/14.11.03/koik.shtml>]. 21.01.2006.
23. **Kaplan, R.S., Cooper, R.** Kulu ja tulemus. Kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust. Tallinn: Fontese kirjastus, 2002, 407 lk.
24. **Keller, W.D.** Managerial Accountants Handbook. 4th Ed, John Willey & Sons Inc, 1994. Viidatud Lääts, K., Peets, P. Vastutuspõhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, lk 48 vahendusel.
25. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993. a. – *Riigi Teataja I osa*, 1993, nr 37, art 558. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.-jsp?id=910966>] 21.01.2006.
26. **Kurunmaki, L., Lapsley, I., Melia, K.** Accountingization v. Legitimation: a Comparative Study of the Use of Accounting Information in Intensive Care. – *Management Accounting Research*, 2003, Vol. 14, Issue 2, pp. 112-139.
27. **Lapsley, I.** Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or Rationalizing Modernity? – *Financial Accountability & Management*, 1999, August/November, pp. 201-207.
28. **Lapsley, I.** The Changing Public Sector: from Transition to Transformation. – *The European Accounting Review*, 2001, Vol. 10, Issue 3, pp. 501-504.

29. **Lapsley, I., Pallot, J.** Accounting, Management and Organizational Change: A Comparative Study of Local Government. – Management Accounting Research, 2000, Vol. 11, pp. 213-229.
30. Memorandum valitsuskabineti nõupidamisele. Teema: Vabariigi Valitsuse määruse “Põhikooli ja gümnaasiumi riikliku õppekava” üldosa eelnõu ning kohalike omavalitsuste põhikoolide ja gümnaasiumide rahastamismudeli projekt. Tartu: Haridus- ja Teadusministeerium, 30.06.2006, 3 lk.
31. **Olson, O., Humphrey, C., Guthrie, J.** Caught in an Evaluatory Trap: a Dilemma for Public Services Under NPFM. – The European Accounting Review, 2001, Vol. 10, Issue 3, pp. 505-522.
32. **Pickett, K.H.S.** The Essential Handbook of Internal Auditing. Chichester: John Wiley & Sons Ltd, 2005, 182 p.
33. **Piirsang, E.** Üldhariduse rahastamine. – Haridus- ja Teadusministeerium: ettekande materjalid, 2005.
34. **Pollit, C., Harrison, S.** Handbook of Public Services Management. Blackwell Publishers, 1992, 284 p.
35. **Pollitt, C., Bouckaert, G.** Public Management Reform: A Comparative Analysis. Oxford: Oxford University Press, 2004, 345 p.
36. Põhikooli- ja gümnaasiumiseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. septembril 1993. a – Riigi Teataja I osa, 1993, nr 63, art 892. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=-784125>]. 31.01.2005
37. Päringud Eesti hariduse infosüsteemist (EHIS). 30.06.06.
38. Päringud Rahandusministeeriumi saldoandmike infosüsteemist. 30.06.06.
39. Päringud riigieelarve kassalise täitmise aruandluse andmebaasist. 30.06.06.

40. Rahandusministri 11. detsember 2003. a. määrus nr 105 “Riigi raamatupidamise üldeeskiri.” – Riigi Teataja lisa, 2003, nr 130, art 2103. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=991408>] 21.04.2005.
41. **Reiljan, J., Reiljan, E.** Eesti üldhariduse finantsreformi vajalikkus ja probleemid. – Riigikogu Toimetised, 2005, 12, lk 106-119. [<http://www.riigikogu.ee/rva/toimetised/rito12/artiklid/16reiljan.htm>]. 21.04.2006.
42. Riigieelarve seadus. Vastu võetud Riigikogus 06. juunil 1999. a. – Riigi Teataja I osa, 1999, nr 55, art 584. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=733542>]. 21.04.2005.
43. **Sandford B.** New Public Management, North American Style. Toronto: Toronto University, 2000, 18 p. [<http://www.scar.utoronto.ca/~mgmt/courses/mgtc42/nastyle.doc>]. 16.01.2005.
44. **Scoppio, G.** Common Trends of Standardisation, Accountability, Devolution and Choice in the Educational Policies of England, U.K., California, U.S.A., and Ontario, Canada. – Current Issues in Comparative Education, 2000, Vol. 2, Issue 2, 11 p. [<http://www.tc.columbia.edu/cice/articles/gs122.pdf>]. 20.04.2005.
45. Seletuskiri pearahamudeli tabeli juurde. – Riigikogu kultuurikomisjon, 07. jaanuar 2005.
46. Swiss Cadastral Surveying and New Public Management. 1998. [<http://www.sli.unimelb.edu.au/fig7/Brighton98/Comm7Papers/SS31-Steudler.html>]. 10.02.2005.
47. Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. detsembril 1999. a. – Riigi Teataja I osa, 1999, nr 101, art 903. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=994548>]. 20.04.2006.
48. Vabariigi Valitsuse 15. veebruari 2000. a. määrus nr 53 “Munitsipaalkooli pedagoogide palgavahendite arvestusliku kulu koefitsiendid valdadele ja linnadele, õppevormidele ja eriõppele.” – Riigi Teataja I osa, 2000, nr 12, art 86. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=71812>]. 20.04.2005.

49. Õpilaste arv üldhariduse päevases õppes. Haridus- ja Teadusministeerium, 2004, 15 lk. [<http://www.hm.ee/failid/3809.doc>]. 05.05.06.
50. Ülevaade üldharidusest 2001–2005. Haridus- ja Teadusministeerium, 2005, 75 lk. [<http://www.hm.ee/index.php?popup=download&id=4445>]. 08.05.06.



Residentuur (järgneb arsti ja hambaarstiõppele)
 Doktoriope (8) (6A)
 Magistriope ja integreeritud õppekavad (arsti-, hambaarsti-,
 proviisori-, loomaarsti-, arhitekti- ning ehitusinseneriope, klassi-
 õpetaja õpetajakoolitus) (7) (5A)

Kõrgharidus (III tase)

Bakalaureuseope (6) (5A)
 Rakenduskõrgharidusope (5) (5B)

Kutsekeskharidus üldkeskhariduse baasil (3 KKKB) (4B)

Keskharidus (II tase)

Üldkeskharidus (3) (3A), kutsealane eelkoolitus gümnaasiumis
 Kutsekeskharidus põhihariduse baasil (3 KKP) (3B)

Põhikooli 7. - 9. klass (2) (2A)
 Kutsealane eelkoolitus põhikoolis (7.-9. kl, muusika al. 4. kl)

Põhiharidus (I tase)

Põhikooli 1. - 6. klass (1)

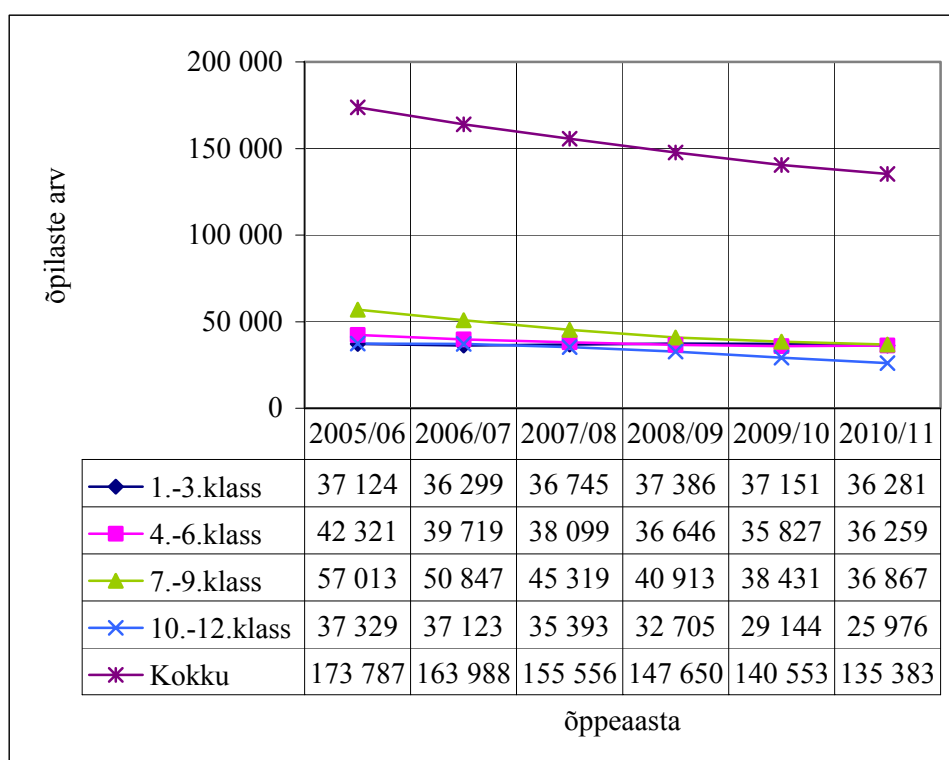
Alusharidus (0)

Lõpudokumendid

- 2A Põhikooli lõputunnistus
- 3A Gümnaasiumi lõputunnistus ja Riigieksami tunnistus
- 3B Lõputunnistus põhihariduse baasil kutsekeskhariduse omandamise kohta (Riigieksami tunnistus)
- 4B Lõputunnistus keskhariduse baasil kutsekeskhariduse omandamise kohta
- 5B Rakenduskõrgharidusope diplom
- 5A Bakalaureusekraad ja vastav diplom
- 5A Magistrikraad ja vastav diplom;
- 6A doktorikraad ja vastav diplom
- Residentuuri lõpetamist tõendav tunnistus

Märkus: * Magistriope toimub rakenduskõrgkooli ja ülikooli koostöös

Päevakooli õpilaste arvu prognoos kooliastmeti aastateks 2005—2011



Allikas: HTM 2005; autori kujundatud joonis.

Liigitus/ klassid		1. kl.	2. kl.	3. kl.	4. kl.	5. kl.	6. kl.	7. kl.	8. kl.	9. kl.	Gümnaasiumiaste					
											õpetaja			vanemõpetaja		
Vajalik õpilaste arv klassiti	õpetaja, min. tunnid	13	15	16	16	18	19	19	20	21	32	41	50	32	41	29
	vanemõpetaja, min. tunnid	15	17	18	18	20	21	21	22	24						
	õpetaja, max. tunnid	13	15	18	18	21	25	25	25	26						
	vanemõpetaja, max. tunnid	15	17	21	21	24	28	28	29	30						
Klassitundide arv nädalas	minimaalne võimalik tundide arv	20	23	25	25	28	30	30	32	34	32	41	50	32	41	29
	maksimaalne võimalik tundide arv	20	23	29	29	34	41	41	42	44						

Allikas: Piirsang, 2005.

Täiendavad tingimused:

- ▣ õpetaja palga alammäär on 7 000 krooni kuus;
- ▣ vanemõpetaja palga alammäär on 8 000 krooni kuus;
- ▣ koormusnorm on 22 tundi nädalas ja 0,15 lisa klassijuhatajana;
- ▣ lisatud 3% täiendkoolitust ja 10% juhtkonna palgavahendeid;
- ▣ pearaha 10 547 (ei sisalda õpikute ja investeeringute osa, vt joonis 4);
- ▣ pearaha koefitsient on 1,0.

Üldhariduskoolide asukoht Eesti kaardil



Allikas: Eesti kaart 2006; autori täiendused.

Kaardil kasutatud lühendid:

KSG – Kadrioru Saksa Gümnaasium

TKG – Tartu Kommertsgümnaasium

LKK – Luunja Keskool

VSG – Vastseliina Gümnaasium

VÄG – Värskä Gümnaasium

Üldhariduskoolide peamised tunnused

Kooli tunnused	KSG		TKG		LKK		VSG		VÄG	
Aadress	Harjumaa		Tartumaa		Tartumaa		Võrumaa		Põlvamaa	
Koolipidaja	Tallinna Haridusamet		Tartu Linnavalitsus		Luunja Vallavalitsus		Vastseliina Vallavalitsus		Värska Vallavalitsus	
Omandivorm	Munitsipaalomand		Munitsipaalomand		Munitsipaalomand		Munitsipaalomand		Munitsipaalomand	
Koolitüüp	Gümnaasium põhikooliga		Gümnaasium põhikooliga		Gümnaasium põhikooliga		Gümnaasium põhikooliga		Gümnaasium põhikooliga	
Õpilaste arv koolis/ keskmine õpilaste arv klassis	891		1 076		309		363		191	
1. kooliaste (1-3 klass)	219	22	232	26	41	14	44	15	37	12
2. kooliaste (4-6 klass)	219	27	294	33	69	23	80	20	52	17
3. kooliaste (7-9 klass)	262	26	353	35	127	21	133	17	55	18
4. kooliaste (10-12 klass)	191	24	197	30	72	24	106	20	47	15
Klassikomplektide arv	34		34		15		20		12	
1. kooliaste (1-3 klass)	9		9		3		3		3	
2. kooliaste (4-6 klass)	7		9		3		4		3	
3. kooliaste (7-9 klass)	11		10		6		8		3	
4. kooliaste (10-12 klass)	7		6		3		5		3	
Õpetajate arv	68	100%	69	100%	27	100%	30	100%	31	100%
alla 25 a	2	3%	1	1%	0	0%	0	0%	0	0%
25 - 29 a	10	15%	8	12%	0	0%	1	3%	0	0%
30 - 39 a	11	16%	12	17%	9	33%	5	17%	13	42%
40 - 49 a	18	26%	17	25%	5	19%	9	30%	8	26%
üle 50 a	27	40%	31	45%	13	48%	15	50%	10	32%
Nõutava kvalifikatsiooniga õpetajad	93%		94%		96%		90%		83%	
Eelmisel õppeaastal täiendus- koolitusel osalenud õpetajad	5%		91%		92%		80%		65%	
Õpetajate ametikohtade arv/ õpilaste arv õpetaja ametikoha kohta	56,1		55,2		21,9		28,7		17,1	
1. kooliaste (1-3 klass)	10,5	21	12,4	19	3,4	12	3,8	12	3,0	12
2. kooliaste (4-6 klass)	11,8	19	11,4	26	3,5	20	6,5	12	3,8	14
3. kooliaste (7-9 klass)	17,5	15	18,9	19	8,5	15	9,8	14	5,1	11
4. kooliaste (10-12 klass)	16,3	12	12,5	16	6,5	11	8,6	12	5,2	9
Klassiruumide arv	31		49		29		32		21	
Klassiruumide pindala (m ²)	1 603,8		2 941,3		1 545,0		1 960,2		1 146,0	
Õpperuumi ruutmeetrid õpilase kohta	1,8		2,7		5,0		5,4		6,0	
Kooli tegevuskulud õpilase kohta (tuhandetes kroonides)	17,0		15,8		29,5		22,0		24,0	

Allikas: Päringud Eesti ... 2006; autori arvutused.

Konto nr	Üldeeskirja kontoplaani tulud ja kulud / lisaklassifikatsioon (tuhandetes kroonides)	KSG	TKG	LKK	VSG	VÄG
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	3. TEGEVUSTULUD	10 943,5	13 801,7	4 860,6	5 493,7	3 436,6
32	KAUPADE JA TEENUSTE MÜÜK	715,2	1 348,1	199,9	323,5	260,4
322	Tulud majandustegevusest	599,7	1 248,0	199,9	323,5	260,4
3220	Tulud haridusalasest tegevusest	599,7	1 248,0	199,9	323,5	260,4
322030	tasu töövihikute, õppematerjali ja muude õppekulude katteks	93,6	162,7	31,2	40,7	22,2
322040	tasu toitlustamiskuludeks	364,2	913,3	121,4	228,3	141,8
322050	õppekava välisest tegevusest saadud tulud	141,9	168,8	47,3	42,2	1,9
322090	muud tulud haridusalasest tegevusest	0,0	3,2	0,0	12,3	94,5
323	Tulud majandustegevusest	115,5	100,1	0,0	0,0	0,0
3233	Üür ja rent	115,5	100,1	0,0	0,0	0,0
323320	mitteeluruumidelt	73,4	64,8	0,0	0,0	0,0
323340	tulu elektrienergia müügist	33,5	0,0	0,0	0,0	0,0
323350	tulu vee- ja kanalisatsiooniteenustest	8,6	0,0	0,0	0,0	0,0
323390	muu tulu üüri ja rendiga kaasnevast tegevusest	0,0	35,3	0,0	0,0	0,0
35	SAADUD TOETUSED	10 228,3	12 453,6	4 660,7	5 170,2	3 176,2
350	Saadud sihtfinantseerimine	602,2	852,0	179,9	252,2	186,0
3500	Tegevuskuludeks saadud sihtfinantseerimine	602,2	852,0	179,9	252,2	186,0
350000	kodumaise sihtfinantseerimine tegevuskuludeks (koolitoit)	595,2	649,0	123,2	135,2	101,3
350000	kodumaise sihtfinantseerimine tegevuskuludeks (õppelaen)	0,0	36,2	34,3	14,7	0,0
350000	kodumaise sihtfinantseerimine tegevuskuludeks (muu)	7,0	103,8	22,4	93,6	77,9
350020	välisabi tegevuskuludeks	0,0	63,1	0,0	8,7	6,8
3502	Saadud sihtfinantseerimine põhivara soetuseks	0,0	0,0	0,0	103,3	0,0
350200	kodumaine sihtfinantseerimine põhivara soetuseks	0,0	0,0	0,0	103,3	0,0
352	Saadud mittesihotstarbeline sihtfinantseerimine	9 626,1	11 601,6	4 480,8	4 814,7	2 990,3

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
352000	riigieelarvest kohaliku omavalituse eelarve tasandusfondi (pedag)	9 606,9	11 601,6	4 463,6	4 814,7	2 984,8
352110	muud avalik-õiguslikele juriidiliste isikute vahelised toetused	0,0	0,0	5,0	0,0	5,5
352900	muu mittesihotstarbeline sihtfinantseerimine	19,2	0,0	12,2	0,0	0,0
	TEGEVUSKULUD	-15 120,6	-17 038,4	-9 111,1	-7 979,8	-4 576,4
	5. TEGEVUSKULUD	-14 282,6	-16 092,8	-8 614,7	-7 547,1	-4 371,2
50	PERSONALIKULUD	-11 444,9	-13 112,6	-5 379,6	-6 026,7	-3 451,0
500	Töötasu	-8 588,7	-9 797,5	-4 004,0	-4 503,0	-2 585,0
5002	Töötajate töötasu	-8 525,9	-9 727,3	-3 977,6	-4 493,5	-2 577,4
50021	juhtide töötasu (direktor)	-691,4	-812,2	-386,0	-459,9	-255,4
50024	tippspetsialistide töötasu (õppeala juhataja)	-594,8	-255,5	-786,9	-386,8	-365,8
50025	keskastme spetsialistide töötasu (sekretär, raamatupidaja jne)	-76,9	0,0	0,0	-290,9	-217,3
50026	õpetajate töötasu	-6 612,9	-7 862,2	-2 520,9	-3 002,3	-1 480,2
50028	töölised ja abiteenistujad	-549,9	-797,4	-283,8	-353,6	-258,7
	koristajate töötasu					
	valvurite töötasu					
5005	Ajutiste lepinguliste töötajate töötasu	-62,8	-70,3	-26,4	-9,5	-7,6
505	Erisoodustused	0,0	-20,4	-19,6	-8,5	0,0
	juhtide erisoodustused					
	õpetajate erisoodustused					
505040	õppelaenu kustutamine	0,0	-20,4	-19,6	-8,5	0,0
506	Maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed	-2 856,2	-3 294,6	-1 356,0	-1 515,2	-866,0
	juhtide töötasult ja erisoodustustelt arvestatud					
	õpetajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud					
	koristajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud					
	valvurite töötasult ja erisoodustustelt arvestatud					

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
506000	sotsiaalmaks töötasudelt	-2 815,9	-3 231,4	-1 321,3	-1 486,5	-853,1
506010	sotsiaalmaks erisoodustustelt	0,0	-6,7	-8,5	-3,6	0,0
506030	tulumaks erisoodustustelt	0,0	-9,1	-6,2	-2,6	0,0
506040	töötuskindlustusmakse	-40,2	-47,5	-20,0	-22,5	-12,9
55	MAJANDAMISKULUD	-2 837,7	-2 980,3	-3 235,1	-1 520,4	-920,2
5500	Administreerimiskulud	-87,8	-172,2	-201,9	-55,2	-88,8
550000	bürootarbed	-44,9	-66,1	-20,8	-28,3	-13,1
	juhtide ja kantselei bürootarbed					
	õpetajate bürootarbed					
550001	trükised ja muud teavikud	-9,0	-34,7	-14,4	-6,3	-18,8
550002	paljundus- ja printimiskulud	0,0	0,0	-8,2	0,0	-0,1
550010	sideteenused	-19,8	-33,1	-26,1	-16,6	-16,6
550011	postiteenused	0,0	-7,0	-1,5	-0,1	-1,3
550012	pangateenused	-0,1	-1,9	0,0	0,0	-3,5
550013	majandusvedude teenused	-0,7	-2,6	-33,1	0,0	-28,2
550040	esindus- ja vastuvõtukulud (va kingitused, auhinnad)	-0,1	-6,7	-82,4	-2,2	0,0
550041	kingitused ja auhinnad (va oma töötajatele)	-12,0	0,0	-2,5	-0,5	-0,8
550050	juriidilised teenused	0,0	0,0	-0,3	0,0	0,0
550052	personaliteenused	-1,2	0,0	-0,5	0,0	0,0
550060	info- ja PR teenused	-0,1	-14,1	-7,9	-1,2	-0,8
550099	muud administreerimiskulud	0,0	-6,0	-4,2	0,0	-5,6
5502	Uurimis- ja arendustööd	0,0	0,0	0,0	-82,1	0,0
550200	uurimis- ja arendustööd	0,0	0,0	0,0	-82,1	0,0
5503	Lähetuskulud (v.a. koolituslähetus)	0,0	-103,1	-3,8	-45,3	-7,0
	juhtide lähetuskulud					

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	õpetajate lähetuskulud					
550301	majutuskulud	0,0	-11,1	-0,1	-2,3	-0,1
550302	transpordikulud	0,0	-83,1	-3,7	-18,4	-5,5
550304	päevarahad	0,0	-8,9	0,0	-11,2	-0,4
550309	muud lähetuste kulud	0,0	0,0	0,0	0,0	-1,0
550311	pikaajalise lähetuse majutuskulud	0,0	0,0	0,0	-9,9	0,0
550312	pikaajalise lähetuse sõidukulud	0,0	0,0	0,0	-3,5	0,0
5504	Koolituskulud (s.h. koolituslähetus)	-209,8	-175,8	-83,6	-110,0	-33,9
	juhtide koolituskulud					
	õpetajate koolituskulud					
550400	koolitusteenused	-176,3	-170,8	-82,4	-76,5	-31,7
550402	koolitusruumide ja -inventari rent	-11,4	0,0	0,0	0,0	0,0
550410	majutuskulud	0,0	0,0	0,0	-1,0	-0,7
550420	sõidukulud	-22,1	-5,0	-1,2	-9,7	-1,4
550440	päevarahad	0,0	0,0	0,0	-15,2	-0,1
550490	muud koolitusega seotud kulud	0,0	0,0	0,0	-7,6	0,0
5511	Kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud	-958,0	-971,1	-1 358,7	-164,4	-171,4
	õpilasega otseselt seotud kommunaalkulud					
551100	küte ja soojusenergia	-292,7	-326,3	-285,1	0,0	0,0
551101	elekter	-117,3	-140,3	-85,6	-78,3	-61,0
551102	vesi ja kanalisatsioon	-73,0	-41,8	-127,0	0,0	0,0
551103	korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud	-119,8	-80,2	-57,8	-38,9	-90,9
551104	korrashoiuteenused	-42,8	-44,9	-10,2	-8,1	0,0
551105	valveteenused	-11,6	-10,7	-10,0	0,0	0,0
551106	remont, restaureerimine, lammutamine	-300,8	-287,7	-729,0	-21,5	-1,8

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
551107	kindlustusmaksed	0,0	0,0	-15,1	-17,6	-0,6
551108	üür ja rent	0,0	-8,1	0,0	0,0	-3,0
551109	muud kinnistute, hoonete, ruumide kulud	0,0	-31,0	-38,9	0,0	-14,1
5512	Rajatiste majandamiskulud	0,0	0,0	0,0	-3,8	-1,8
551230	korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud	0,0	0,0	0,0	-3,8	0,0
551290	muud rajatiste majandamisega seotud kulud	0,0	0,0	0,0	0,0	-1,8
5513	Sõidukite majandamiskulud	0,0	-12,0	-40,5	-42,5	-82,2
551300	kütus	0,0	0,0	-16,5	-10,8	-40,2
551303	korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud	0,0	0,0	-4,0	-7,5	0,0
551306	korrashoiu- ja remonditeenused	0,0	0,0	-5,2	-5,1	-9,1
551307	kindlustus	0,0	0,0	-1,3	-9,8	-7,1
551308	rent	0,0	-12,0	-13,5	-8,6	-25,8
551310	õhusõidukite kütus	0,0	0,0	0,0	-0,7	0,0
5514	Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud	-109,4	-62,2	-81,0	-65,7	-20,8
	kooliruumi info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud					
	muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud					
551400	infotehnoloogiline riistvara ja tarvikud	-99,5	-50,7	-76,9	-43,8	-14,8
551401	kommunikatsioonitehnoloogiline riistvara ja tarvikud	0,0	0,0	-1,1	0,0	0,0
551410	info- ja kommunikatsioonitehnoloogiline tarkvara	0,0	0,0	0,0	-0,1	0,0
551460	remondi- ja hooldusteenused	-1,8	-5,7	-0,3	-1,4	0,0
551480	info- ja kommunikatsioonitehnoloogilise riist-ja tarkvara rent	-8,1	0,0	0,0	0,0	-2,4
551490	muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogilised kulud	0,0	-5,9	-2,7	-20,4	-3,6
5515	Inventari majandamiskulud	-261,6	-359,2	-86,5	-57,3	-68,9
	põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu					
	muu inventari soetus- ja hoolduskulu					

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
551500	inventar ja selle tarvikud	-243,1	-344,4	-76,1	-52,0	-52,8
551560	remondi- ja hooldusteenused	-18,5	-13,9	-0,7	-2,8	-14,3
551580	rent	0,0	0,0	-9,7	0,0	
551590	muud inventari majandamiskulud	0,0	-0,9	0,0	-2,5	-1,8
5516	Töömashinate ja seadmete majandamiskulud	0,0	-2,5	0,0	-7,2	0,0
551600	töömashinate ja seadmete tarvikud	0,0	-2,5	0,0	0,0	0,0
551660	remondi- ja hooldusteenused	0,0	0,0	0,0	-1,3	0,0
551690	muud töömashinate ja –seadmete majandamiskulud	0,0	0,0	0,0	-5,9	0,0
5521	Toiduained ja toitlustusteenused	-742,8	-619,7	123,2	-428,9	-249,3
552100	toiduained	0,0	0,0	123,2	-428,9	-249,3
552110	toitlustusteenused	-742,8	-619,7	0,0	0,0	0,0
5522	Meditshiinikulud ja hügieenikulud	-1,6	-12,2	-7,0	-0,1	-0,4
	õpilaste meditsiini- ja hügieenikulud					
	õpetajate meditsiini- ja hügieenikulud					
	muu personali meditsiini- ja hügieenikulud					
552200	meditsiini- ja hügieenitarbed	-1,6	-6,0	-5,0	-0,1	-0,2
552230	tervishoiuteenused	0,0	-6,2	-2,0	0,0	-0,2
5524	Õppevahendite ja koolituse kulud	-368,9	-359,1	-1 484,8	-359,7	-140,9
	õpilaste õppevahendid					
	õpetajate õppevahendid					
552400	õpikud	-256,8	-261,2	-115,2	-78,8	-43,3
552420	tööraamatud ja –vihikud	-79,2	0,0	-43,7	-107,3	-46,8
552440	muud õppevahendid	-32,9	0,0	-10,6	-37,6	-50,5
552450	koolitusteenused	0,0	0,0	-1 315,3	-94,2	0,0
552490	muud õppevahendite ja koolituse kulud	0,0	-97,9	0,0	-41,8	-0,3

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
5525	Kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud	-95,3	-131,2	0,0	-69,5	-51,2
552500	materjalikulu	-29,2	0,0	0,0	0,0	0,0
552520	ürituste ja näituste korraldamise kulud	-30,2	-131,2	0,0	-69,5	-51,1
552530	etendus- ja kontserttegevuse kulud	-16,2	0,0	0,0	0,0	0,0
552560	tootmistehnilised ja salvestuskulud	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1
552590	muud kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud	-19,8	0,0	0,0	0,0	0,0
5539	Muu erivarustus ja –materjalid	0,0	0,0	0,0	0,0	-2,5
553920	väetised	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,3
553940	seemned	0,0	0,0	0,0	0,0	-2,2
5540	Mitmesugused majanduskulud	-2,6	0,0	-10,5	-28,7	-1,1
554020	muud mitmesugused majanduskulud	0,0	0,0	0,0	-27,0	0,0
554090	transporditeenused	-2,6	0,0	-10,5	-1,7	-1,1
	6. MUUD KULUD	-838,0	-945,6	-496,4	-432,7	-205,2
60	MUUD TEGEVUSKULUD	-394,4	-592,2	-293,6	-188,3	-127,8
601	Maksu-, lõivu-, trahvikulud	-394,4	-592,2	-293,6	-188,3	-127,8
601000	käibemaks	-394,4	-592,0	-293,6	-187,4	-127,7
601060	muud maksud	0,0	0,0	0,0	-0,9	0,0
601070	riigilõivud	0,0	0,0	0,0	0,0	-0,1
601095	maksuvõlalt arvestatud intressid	0,0	-0,1	0,0	0,0	0,0
605	Kulu ebatõenäoliselt laekuvaks hinnatud nõuetest	0,0	0,0	0,0	0,9	0,0
605030	kulu ebatõenäoliselt laekuvatest nõuetest müüdud toodete ja teenuste eest	0,0	0,0	0,0	0,6	0,0
605090	kulu ebatõenäoliselt laekuvatest muudest nõuetest	0,0	0,0	0,0	0,3	0,0
61	PÕHIVARA AMORTISATSIOON	-443,6	-353,4	-202,8	-244,4	-77,4
	põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon					
	muu põhivara amortisatsioon					

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
611	Materiaalse põhivara amortisatsioon	-443,6	-353,4	-202,8	-244,4	-77,4
6110	Hoonete ja rajatiste amortisatsioon	-183,8	-114,4	-150,1	-151,7	-28,6
6114	Masinate ja seadmete amortisatsioon	0,0	0,0	0,0	-44,6	0,0
611400	masinate ja seadmete amortisatsioon	0,0	0,0	0,0	-20,8	0,0
611405	transpordivahendite amortisatsioon	0,0	0,0	0,0	-23,8	0,0
6115	Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia seadmete amortisatsioon	-194,0	-101,3	-36,3	-41,0	-21,9
6116	Muu amortiseeruva materiaalse põhivara amortisatsioon	-65,7	-137,7	-16,4	-7,1	-26,9
	ARUANDEPERIOODI TULEM	-4 177,0	-3 236,7	-4 250,5	-2 486,1	-1 139,8
700000	siirded eelarvest (KOVil koolile)	4 177,0	3 236,8	4 250,5	2 486,1	1 139,7
	ARUANDEPERIOODI TULEM JA SIIRDED KOKKU	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Allikas: Paringud Rahandusministeeriumi... 2006; Paringud riigieelarve... 2006; autori arvutused.

Kulude jaotus vastavalt nende seotusele tegevusmahu ja arvestusobjektiga

Üldeeskirja kontoplaani kululiik		Seos tegevusmahuga: (3)	Arvestusobjekt (käitur) (4)
(1)	Täiendav klassifikatsioon (2)		
I TEGEVUSKULUD			
1. Personalikulud:			
Töötasu			
	juhtide (direktor, õppeala juhataja) töötasu	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate töötasu	muutuvkulu	klassikomplekt
	töölise ja abiteenistujate töötasu		
	koristajate töötasu	püsikulu	kooliruum
	valvurite töötasu	püsikulu	kool kui tervik
Erisoodustused			
	juhtide erisoodustused	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate erisoodustused	muutuvkulu	klassikomplekt
	eluasemekulude katmine		
	lähetuskulude hüvitamine		
	isikliku sõiduvahendi kasutamise hüvitis		
	õppelaenu kustutamine		
	vara või teenuse üleandmine madalama hinnaga		
	taseme- ja vabahariduslik koolitus		
	esindus ja vastuvõtukulud		
	muud erisoodustused		
Maksud ja sotsiaalkindlustusmaksed			
	juhtide töötasult ja erisoodustustelt arvestatud	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud	muutuvkulu	klassikomplekt
	Koristajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud	püsikulu	kooliruum
	valvurite töötasult ja erisoodustustelt arvestatud	püsikulu	kool kui tervik
	sotsiaalmaks töötasudelt		
	sotsiaalmaks erisoodustustelt		
	tulumaks erisoodustustelt		
	töötuskindlustusmaks		
2. Majandamiskulud:			
Administreerimiskulud			
	bürootarbed		
	juhtide ja kantselei bürootarbed	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate bürootarbed	muutuvkulu	klassikomplekt
	trükised ja muud teavikud	püsikulu	kool kui tervik
	sideteenused	püsikulu	kool kui tervik
	postiteenused	püsikulu	kool kui tervik
	pangateenused	püsikulu	kool kui tervik
	esindus- ja vastuvõtukulud (va kingitused, auhinnad)	püsikulu	kool kui tervik
	info- ja PR teenused	püsikulu	kool kui tervik
	muud administreerimiskulud	püsikulu	kool kui tervik
Lähetuskulud (v.a. koolituslähetus)			
	juhtide lähetuskulud	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate lähetuskulud	muutuvkulu	klassikomplekt
	majutuskulud		

(1)	(2)	(3)	(4)
	transpordikulud		
	lähetatute kindlustus		
	päevarahad		
	muud lähetuste kulud		
	Koolituskulud (s.h. koolituslähetus)		
	juhtide koolituskulud	püsikulu	kool kui tervik
	õpetajate koolituskulud	muutuvkulu	klassikomplekt
	koolitusteenused		
	koolitusmaterjalid		
	koolitusruumide ja -inventari rent		
	majutuskulud		
	sõidukulud		
	koolituslähetuse kulud		
	muud koolitusega seotud kulud		
	Kinnistute, hoonete ja ruumide majandamiskulud		
	õpilasega otseselt seotud kommunaalkulud	muutuvkulu	õpilane
	küte ja soojusenergia	püsikulu	kooliruum
	elekter	püsikulu	kooliruum
	vesi ja kanalisatsioon	püsikulu	kooliruum
	korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud	püsikulu	kooliruum
	korrashoiuteenused	püsikulu	kooliruum
	valveteenused	püsikulu	kooliruum
	remont, restaureerimine, lammutamine	püsikulu	kooliruum
	kindlustusmaksed	püsikulu	kool kui tervik
	üür ja rent	püsikulu	kooliruum
	muud kinnistute, hoonete, ruumide kulud	püsikulu	kooliruum
	Sõidukite majandamiskulud		
	kütus	püsikulu	kool kui tervik
	remont ja hooldus	püsikulu	kool kui tervik
	korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud	püsikulu	kool kui tervik
	kindlustus	püsikulu	kool kui tervik
	rent	püsikulu	kool kui tervik
	muud sõidukite majandamiskulud	püsikulu	kool kui tervik
	Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud		
	kooliruumi info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud	püsikulu	kooliruum
	muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud	püsikulu	kool kui tervik
	infotehnoloogiline riistvara ja tarvikud		
	kommunikatsioonitehnoloogiline riistvara ja tarvikud		
	info- ja kommunikatsioonitehnoloogiline tarkvara		
	remondi- ja hooldusteenused		
	info- ja kommunikatsioonitehnoloogilise riist-ja tarkvara rent		
	muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogilised kulud		
	Inventari majandamiskulud		
	põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu	püsikulu	kooliruum

(1)	(2)	(3)	(4)
	muu inventari soetus- ja hoolduskulu	püsikulu	kool kui tervik
	inventar ja selle tarvikud		
	remondi- ja hooldusteenused		
	rent		
	muud inventari majandamiskulud		
	Toiduained ja toitlustusteenused		
	toiduained	muutuvkulu	õpilane
	toitlustusteenused	muutuvkulu	õpilane
	Meditsiinikulud ja hügieenikulud		
	õpilaste meditsiini- ja hügieenikulud	muutuvkulu	õpilane
	õpetajate meditsiini- ja hügieenikulud	muutuvkulu	klassikomplekt
	muu personali meditsiini- ja hügieenikulud	püsikulu	kool kui tervik
	meditsiini- ja hügieenitarbed		
	tervishoiuteenused		
	Õppevahendite ja koolituse kulud		
	õpilaste õppevahendid	muutuvkulu	õpilane
	õpetajate õppevahendid	muutuvkulu	klassikomplekt
	õpikud		
	tööraamatud ja -vihikud		
	muud õppevahendid		
	koolitusteenused		
	muud õppevahendite ja koolituse kulud		
	Kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud		
	kultuuriüritustel osalemine	muutuvkulu	õpilane
	Mitmesugused majanduskulud		
	muud mitmesugused majanduskulud	püsikulu	kool kui tervik
	II MUUD KULUD		
	1. Muud tegevuskulud	püsikulu	kool kui tervik
	Maksu-, lõivu-, trahvikulud		
	käibemaks		
	maamaks		
	riigilõivud		
	trahvid		
	Muud tegevuskulud		
	muud kulud (ebatavalised kulud)		
	2. Põhivara amortisatsioon		
	põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon	püsikulu	kooliruum
	muu põhivara amortisatsioon	püsikulu	kool kui tervik
	Materiaalse põhivara amortisatsioon		
	Hoonete ja rajatiste amortisatsioon		
	Masinate ja seadmete amortisatsioon		
	masinate ja seadmete amortisatsioon		
	transpordivahendite amortisatsioon		
	Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia seadmete amortisatsioon		
	Muu amortiseeruva materiaalse põhivara amortisatsioon		

Lisa 7 järg

(1)	(2)	(3)	(4)
Immateriaalse põhivara amortisatsioon			
	tarkvara amortisatsioon		
	muu immateriaalse põhivara amortisatsioon		

Allikas: Rahandusministri 11.detsembri... 2003; autori täiendused.

Kulude liigitus lähtudes arvestusobjektist

Kululiik (1)	Üldeeskirja kulugrupp (2)	Seos tegevus- mahuga (3)	Arvestusobjekt (käitur) (4)
ÕPILASEGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD			
õpilasega otseselt seotud kommunaalkulud	hoonete ja ruumide maj.kulud	muutuvkulu	õpilane
toiduained	toitlustus	muutuvkulu	õpilane
toitlustusteenused	toitlustus	muutuvkulu	õpilane
õpilaste meditsiini- ja hügieenikulud	meditsiini- ja hügieenikulud	muutuvkulu	õpilane
õpilaste õppevahendid	õppevahendite kulud	muutuvkulu	õpilane
kultuuriüritustel osalemine	kultuuri- ja vaba aja kulud	muutuvkulu	õpilane
KLASSIKOMPLEKTIGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD			
õpetajate töötasu	personalikulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate erisoodustused	personalikulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud maksud	personalikulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate bürootarbed	administreerimiskulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate lähetuskulud	lähetuskulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate koolituskulud	koolituskulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate meditsiini- ja hügieenikulud	meditsiini- ja hügieenikulud	muutuvkulu	klassikomplekt
õpetajate õppevahendid	õppevahendite kulud	muutuvkulu	klassikomplekt
RUUMIDE PÜSIKULUD			
koristajate töötasu	personalikulud	püsikulu	kooliruum
koristajate töötasult ja erisoodustustelt arvestatud maksud	personalikulud	püsikulu	kooliruum
küte ja soojusenergia	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
elektter	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
vesi ja kanalisatsioon	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
korrashoiu- ja remondimaterjalid; lisaseadmed, -tarvikud	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
korrashoiuteenused	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
valveteenused	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
remont, restaureerimine, lammutamine	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
üür ja rent	hoonete ja ruumide maj.kulud	püsikulu	kooliruum
muud kinnistute, hoonete, ruumide kulud	hoonete ja ruumide maj.kulud	Püsikulu	kooliruum
kooliruumi info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud	IKT kulud	Püsikulu	kooliruum
põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu	inventari maj.kulud	Püsikulu	kooliruum
põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon	põhivara amortisatsioon	Püsikulu	kooliruum

Lisa 8 järg

(1)	(2)	(3)	(4)
KOOLI ÜLDKULUD (PÜSIKULUD)			
juhtide (direktor, õppeala juhataja) töötasu	personalikulud	Püsikulu	kool kui tervik
valvurite töötasu	personalikulud	Püsikulu	kool kui tervik
juhtide erisoodustused	personalikulud	Püsikulu	kool kui tervik
juhtide töötasult ja erisoodustustelt arvestatud maksud	personalikulud	Püsikulu	kool kui tervik
valvurite töötasult ja erisoodustustelt arvestatud maksud	personalikulud	Püsikulu	kool kui tervik
juhtide ja kantselei bürootarbed	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
trükised ja muud teavikud	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
sideteenused	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
postiteenused	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
pangateenused	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
esindus- ja vastuvõtukulud (va kingitused ja auhinnad)	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
info- ja PR teenused	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
muud administreerimiskulud	administreerimiskulud	Püsikulu	kool kui tervik
juhtide lähetuskulud	lähetuskulud	Püsikulu	kool kui tervik
juhtide koolituskulud	koolituskulud	Püsikulu	kool kui tervik
kindlustusmaksed (hoonete)	hoonete ja ruumide maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
kütus	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
remont ja hooldus (sõidukite)	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
korrashoiu- ja remondimaterjalid, lisaseadmed ja -tarvikud (sõidukite)	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
kindlustus (sõidukite)	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
sõidukite rent	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
muud sõidukite majandamiskulud	sõidukite maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
muud info- ja kommunikatsioonitehnoloogia kulud	IKT kulud	Püsikulu	kool kui tervik
muu inventari soetus- ja hoolduskulu	inventari maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
muu personali meditsiini- ja hügieenikulud	meditsiini- ja hügieenikulud	Püsikulu	kool kui tervik
muud mitmesugused majanduskulud	mitmesugused maj.kulud	Püsikulu	kool kui tervik
muud tegevuskulud	muud tegevuskulud	Püsikulu	kool kui tervik
muu põhivara amortisatsioon	põhivara amortisatsioon	Püsikulu	kool kui tervik
finantstulud ja -kulud	finantstulud ja -kulud	Püsikulu	kool kui tervik

Allikas: Rahandusministri 11.detsembri... 2003; autori täiendused.

Konto nr	Tulu/kulu (tuhandetes kroonides)	KSG	TKG	LKK	VSG	VÄG
(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	TULUD					
	riigieelarvelised vahendid	10 228,3	12 453,6	4 660,7	5 170,2	3 176,2
352000	pearaha	9 606,9	11 601,6	4 463,6	4 814,7	2 984,8
350000	koolilõuna (tehingupartner RAM)	595,2	649,0	123,2	135,2	101,3
350000	kodumaise sihtfinantseerimine tegevuskuludeks	7,0	103,8	22,4	93,6	77,9
350000	õppelaenu kustutamiseks	0,0	36,2	34,3	14,7	0,0
350020	välisabi tegevuskuludeks	0,0	63,1	0,0	8,7	6,8
350200	kodumaine sihtfinantseerimine põhivara soetuseks	0,0	0,0	0,0	103,3	0,0
352110	muud avalik-õiguslikele juriidiliste isikute vahelised toetused	0,0	0,0	5,0	0,0	5,5
352900	muu mittesihotstarbeline sihtfinantseerimine	19,2	0,0	12,2	0,0	0,0
	omavahendid	715,2	1 348,1	199,9	323,5	260,4
322030	tasu töövihikute, õppematerjali ja muude õppekulude katteks	93,6	162,7	31,2	40,7	22,2
322040	tasu toitlustamiskuludeks	364,2	913,3	121,4	228,3	141,8
322050	tulu õppekava välisest tegevusest	141,9	168,8	47,3	42,2	1,9
322090	muud tulud haridusalasest tegevusest	0,0	3,2	0,0	12,3	94,5
3233	renditulud	115,5	100,1	0,0	0,0	0,0
	TULUD KOKKU	10 943,5	13 801,7	4 860,6	5 493,7	3 436,6
	- ÕPILASEGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD					
	õppevahendid					
552420	tunnis ühekordselt kasutatavad (nt keemiakatsed, tööde paber)	-79,2	0,0	-43,7	-107,3	-46,8
552400	õpikute vahetusfond	-256,8	-261,2	-115,2	-78,8	-43,3
552450	koolitusteenused (kohatasu koolis)					
5521	Koolilõuna	-742,8	-619,7	123,2	-428,9	-249,3
	osalemine kultuuriüritustel					

Üldhariduskoolide 2005. a. jääktulupõhine tulemiaruanne

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
5522	meditsiinikulud ja hügieenivahendid	-1,6	-12,2	-7,0	-0,1	-0,4
	= JÄÄKTULU I	9 863,2	12 908,7	4 817,9	4 878,6	3 096,8
	- KLASSIKOMPLEKTIGA SEOTUD OTSESED MUUTUVKULUD					
50026/506000/506040	õpetajate palgakulud	-8 923,8	-10 495,3	-3 365,4	-4 396,7	-2 266,2
505040/506010/506030	õpetajate erisoodustused (sh maksud)	0,0	-36,2	-34,3	-14,7	0,0
552440/552490	õpetate tunnis kasutatavad õppevahendid	-32,9	-97,9	-10,6	-79,4	-50,8
	õpetajate kontoritarbed					
5503	õpetajate lähetus	0,0	-103,1	-3,8	-45,3	-7,0
5504	õpetajate koolitus	-209,8	-175,8	-83,6	-110,0	-33,9
	= JÄÄKTULU II	696,7	2 000,3	1 320,2	232,6	739,0
	- RUUMIDE PÜSIKULUD					
5514/5515/5516	põhitegevusega seotud ruumides asuva inventari soetus- ja hoolduskulu	-371,0	-423,9	-167,5	-130,2	-89,7
6110/6115/6116	põhitegevusega seotud ruumides asuva põhivara amortisatsioon	-425,1	-342,0	-187,8	-184,5	-74,5
551100	küte ja soojusenergia	-292,7	-326,3	-285,1	0,0	0,0
551101	elekter	-117,3	-140,3	-85,6	-78,3	-61,0
551102	vesi ja kanalisatsioon	-73,0	-41,8	-127,0	0,0	0,0
551103	jooksev remont	-119,8	-80,2	-57,8	-38,9	-90,9
551104	koolimaja korrashoid	-42,8	-44,9	-10,2	-8,1	0,0
50028/506000/506040	töölise ja abiteenistujate palgakulu	-730,7	-1 063,8	-1 694,2	-566,4	-345,4
551105	elektrooniline valve	-11,6	-10,7	-10,0	0,0	0,0
	muud ruumidega seotud majandamiskulud					
	= JÄÄKTULU III	-1 487,3	-473,6	-1 304,9	-773,8	77,5
	- KOOLI ÜLDKULUD (PÜSIKULUD)					
	muude töötajate palgakulud					
50021/506000/506040	juhtide töötasu (direktor)	-919,5	-1 083,7	-515,3	-614,1	-341,0

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
50024/506000/506040	tippspetsialistide töötasu (õppeala juhataja)	-790,5	-340,5	-1 050,5	-516,5	-488,3
5005/506000/506040	ajutiste lepinguliste töötajate töötasu	-80,3	-93,1	-35,2	-12,8	-10,1
550000	bürootarbed	-44,9	-66,1	-20,8	-28,3	-13,1
550001	trükised ja muud teavikud	-9,0	-34,7	-14,4	-6,3	-18,8
550002	paljundus- ja printimiskulud	0,0	0,0	-8,2	0,0	-0,1
550010	sideteenused	-19,8	-33,1	-26,1	-16,6	-16,6
550011	postiteenused	0,0	-7,0	-1,5	-0,1	-1,3
550012	pangateenused	-0,1	-1,9	0,0	0,0	-3,5
550013	majandusvedude teenused	-0,7	-2,6	-33,1	0,0	-28,2
550040	esindus- ja vastuvõtukulud (va kingitused, auhinnad)	-0,1	-6,7	-82,4	-2,2	0,0
550041	kingitused ja auhinnad (va oma töötajatele)	-12,0	0,0	-2,5	-0,5	-0,8
550050	juriidilised teenused	0,0	0,0	-0,3	0,0	0,0
550052	personaliteenused	-1,2	0,0	-0,5	0,0	0,0
550060	info ja PR-teenused	-0,1	-14,1	-7,9	-1,2	-0,8
550200	uurimis- ja arendustööd	0,0	0,0	0,0	-82,1	0,0
551106	remont, restaureerimine, lammutamine	-300,8	-287,7	-729,0	-21,5	-1,8
551107	kindlustusmaksed	0,0	0,0	-15,1	-17,6	-0,6
551108	üür ja rent	0,0	-8,1	0,0	0,0	-3,0
5513	sõidukite majandamiskulud	0,0	-12,0	-40,5	-42,5	-82,2
5525	kommunikatsiooni-, kultuuri- ja vaba aja sisustamise kulud	-95,3	-131,2	0,0	-69,5	-51,2
	muu inventari soetus- ja hoolduskulu					
6110/6114	muu põhivara amortisatsioon	-18,4	-11,4	-15,0	-59,8	-2,9
550099/551109/ 5512/5539/5540	muud halduskulud	-2,6	-37,0	-53,6	-32,5	-25,1
60	muud üldkulud	-394,4	-592,2	-293,6	-188,3	-127,8

(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
	= TEGEVUSTULEM	-4 177,0	-3 236,8	-4 250,5	-2 486,1	-1 139,7
700000	siirded eelarvest (KOVil koolile)	4 177,0	3 236,8	4 250,5	2 486,1	1 139,7
	ARUANDEPERIOODI TULEM JA SIIRDED KOKKU	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0

Allikas: autori koostatud lisa 6 toodud andmete põhjal.

SUMMARY

THE ASPECTS OF COST ACCOUNTING IN FINANCING OF GENERAL SCHOOLS

Gerli Eisberg

The idea of the public sector is to serve the society and to attend in implementing of the administration policy. Traditionally public organisations do not act in the conditions of the competition and therefore they haven't had stimulus for reducing costs and increasing efficiency. In the last years more and more are discussed about increasing effectiveness of services and performance in the public sector. Nowadays effective action presumes being with it and adapting itself to changes. Very often public organisations are forced to quickly respond to transformations in the environment or to accept new acting principles. State's and its department's capability to very quickly and adequately react to changes taking place in the environment is essential to Estonia as well. Successful are changes that are planned for a long time and if the cumulative effects are deeply analysed.

Lately the public sector of developed countries is characterized by retrievals of ways how to make their action and admission of resources more efficient. During these retrievals many changes have been taken place. Main keywords for these changes are promoting the competition, decentralizing, decreasing the relative importance of state in rendering public services. This kind of reconstructions that take place in the public sector and its management are summed up by a concept called "New Public Management" (NPM). The main idea of NPM is to apply private sector management techniques in the public sector (including accounting).

Reconstructions that took place in the 21st century included also the education sector of developed countries. As a result of changes general schools got more independence through self-management and free choice. Improving accessibility and quality of education and more effective admission of resources were purposes of these changes. In addition, in the education sector there were promoted conditions that enabled competition between general schools. In consequence of the competition private schools emerged. As a result of reconstructions the (financial) reporting was reviewed and new conditions and forms for reporting were established. There was a need for more informed decisions.

Different financial management techniques that are based on accounting played an important role in coming up of the NPM and these are summed up by a concept called New Public Financial Management (NPFM). By means of the NPFM efficiency of operations and costs was improved. The most important principle of NPFM is to increase accountability of public organisations in front of government and the public eye. Changes in accounting principles also brought along much bigger transparency of the accounting process and its output. Considering general schools, appropriate accounting process that is the basis of the financing model enables more effective allocation of limited public resources.

The importance of education as a component of public sector is increasing constantly. School education is compulsory in majority countries. The main task of the public education system is to ensure the quality of obligatory education. Equal opportunity to obtain education is one of the most important purposes of education policy of European states. Proceeding from the principle of equality, there have to be same opportunities to obtain education in all general schools. In turn, these depend on financing principles of the general education. Prevailing part of educational costs are covered by public (state and local authority) budgets. Educational costs are one of the largest types of costs in public budgets.

Beginning from the end of the previous century there is a general education-financing model in force in Estonia. This model is characterized by drifting away from the purpose of the equal opportunities to obtain general education. Financing of general education is based on the pupil's head tax. But this is not enough for covering the costs of

schools, because the model doesn't count regional features and peculiarities of school buildings. Many costs of the school do not depend on the number of pupils. There are also problems with flattering competent teachers to small schools, because they couldn't offer standard burden to teachers and therefore they couldn't offer adequate wages. If there are no good teachers in small schools, pupils will move to the nearest schools that are bigger. Decline in the number of pupils may be the reason for shutting down of schools.

Estonian general education is characterized by the constant decline in the number of pupils and learning opportunities. Comparing to the school year of 2003/04 the number of the pupils decreased 4% in the school year of 2004/05. The ministry predicts coming decline of the number of pupils every year on average 5%. Decreasing number of pupils brings along the pressure to shut down schools. Comparing to the previous school year there were 21 schools less than in the school year of 2004/05. Shutting down of schools might mean disappearing for a settlement. Considering previous, there are two problems in the general education – first, school road for children should be as short as possible, i.e. the school should be close to home; second, it is very expensive to maintain schools with few pupils.

The statistics of the Estonian Educational and Scientific Ministry says that lately there have been invested about 7-8,5 billions crowns in the education in Estonia. This makes up about one sixth from the public sector's budget. Financing of general education is more than half of the educational costs, i.e. 63%. Therefore it can be said that the sector of general education gets a big part from limited public resources. Still are school buildings falling apart and teacher's wages are low in Estonia. The financing system of general education should enable to divide limited resources in a way that equal opportunities for obtaining general education are ensured for everybody. And the quality of education may not drop.

In order to ensure the covering of costs of general schools the different parties of the financing system should know financing principles and forming mechanisms of costs in general schools. Analysing behaviour of costs during cost accounting process and preparing more informative reports are playing important part here.

The aim of this job is to analyse financing principles and cost accounting of general schools in Estonia and on the basis of the analysis to work out suggestions how to upgrade financing and reporting systems of general schools. This job could be handled as a sequel of Henri Haldre's job called "The Financing Systems of Secondary Schools and Ways of its Improvement" (2004). Henri Haldre carried out an inquiry in Estonian general schools. As a result it came out that cost accounting is very important in everyday and investment decisions of the school leaders and in financing of general schools. Henri Haldre didn't handle cost accounting principles of general schools so deeply in his job. Among other things effective cost accounting system enables to follow and evaluate costs of general schools and functionality and purposefulness of these costs. Cost accounting plays an important role in financing of general schools and in estimating the usage of resources.

The job consists of two chapters. In the first chapter there are observed evolution trends in the management and (cost) accounting of public sector organisations and the influence of these trends on the education sector. The concepts of "New Public Management" (NPM) and "New Public Financial Management" (NPFM) are handled more deeply in this chapter. In the first chapter there are also described the main aspects on cost accounting in general schools. More specifically, there are discussed objectives and components of the cost accounting system in the first chapter. At the end of the chapter there are analysed the impact of the cost accounting to the systems of financing and reporting.

In the second chapter there is given an overview of the general education system and its condition in Estonia. On the spot financing principles of general schools of Estonia are described. The chapter continues with analysis of situation in general education, i.e. financing, cost accounting and reporting principles of general schools in Estonia. Special accent there is on cost behaviour. At the end of the second chapter there are suggestions made for upgrading financing and reporting systems.

For developing an efficient financing model of general schools there have to be applied cost accounting principles in the common accounting process. Cost accounting process changes the data about usage of resources into information that can be used in making management decisions. In addition, cost accounting enables to calculate the price of a

pupil's seating and it considers actual costs for that. In turn, the financing model should take into account this price of a pupil's seating.

In order to assure sufficiency of resources that are shared out by using the financing model, cost arising mechanisms have to be understood. An important part plays here analysing the behaviour of the costs during cost accounting process. The classification of costs has to be done unequivocally understandably and specifically. The classification imposed by the minister of finance can be used as a basis for that.

Output of cost accounting system is reporting. On the basis of effective accounting systems several reports could be composed. One of the effective accounting systems is responsibility accounting that provides leaders with information that is needed for decision making. Responsibility accounting divides the organisation into smaller and more easily controllable units and observes each unit's share through contribution margin approach. In other words, the responsibility accounting produces more specific data than traditional financial accounting.

In financial accounting outcomes of the organisation is reported in income statement that's form is described by accounting law. This kind of form of income statement doesn't enable to enough objectively express the structure of costs and their behaviour. The contribution margin approach enables to analyse cause and effect relations between outcomes and organisation units. The contribution margin approach assumes costs to be classified as variable, fixed and direct, indirect costs.

General schools are financed using resources from state, local authority and school's internal funds in Estonia. But the law doesn't specify which part of resources is from state and which from local authority. The owners of the majority of general schools are local authorities. The duty of general school owners is to create the opportunities for obtaining the education, i.e. existing and functioning of general schools. Duties connected with general schools should be considered also in financing model, where it is made concrete which part of costs all signatories pay up. In turn, it presumes detailed classification of costs.

Since the year 2005 all local authorities (general schools among these) use the classification imposed by the minister of finance in calculating costs. This classification of costs is composed above all for financial accounting. Costs are not classified as variable, fixed and direct, indirect costs in that system. As it was told before, the contribution margin approach assumes the costs to be classified variable, fixed and direct, indirect costs. More complex cost accounting system has to be developed, that enables to bring out cause and effect relations. Costs of general school could be classified as pupil bounded direct variable costs, class set bounded direct variable costs, room bounded direct fixed costs and school's overhead (fixed) costs. This classification is based on the concept that not all costs depend on the number of pupils.

Suggestions for improving on financing systems of general schools made by author are as follows:

- It is important to assure the same understanding of the financing model.
- The financing and financial management are closely connected to the aspects of cost accounting. Therefore it is important to support the developing and applying methods of cost accounting of general schools by state.
- The general school's financing system should be more cost-based than pupil-based. In other words the financing object should be school and its number of pupils, class sets and rooms.
- In order the general school's financing system to be operative and stable, arrangement of roles is necessary. Which part plays state and which local authorities in organizing general education. Owing to the fact that the law describes the duties of different parties, state should cover costs that are bonded to pupils and class sets, and local authorities should cover costs that are bounded to room and overhead costs.
- More efficient way for organizing resources that are meant for renovating school buildings is to manage these separately from pupil's head tax in the level of counties. There are investment plans used in deciding in which school investments are made in the level of counties.
- There should be additional regional subsidy established for smaller but essential schools.

- There should be additional advantages for flattering competent teachers to the hinterland.
- The financing system of general education should be orientated on ensuring of evolution and fairness.

Suggestions for improving on reporting systems of general schools made by author are as follows:

- In order to obtain more detailed information, the contribution margin approach should be used. This approach enables to analyse the impact of different decisions on general school's outcome, on the sufficiency of state budget resources in covering school's costs etc.
- It is important to assure that understanding of information in the same (the financing model has to be covered by information).

There was composed an income statement scheme based on the contribution margin approach in this job. The scheme was applied on five general schools that are located in different parts of Estonia. The contribution margin approach enables to analyse the impact of different decisions on general school's outcome, on the sufficiency of state budget resources in covering school's costs etc. Considering the duties described by law, this approach enables also determine which part plays state and which local authorities in organizing general education. On the basis of the contribution margin approach also the common income statements that are required by the law could be composed. In brief the income statement scheme based on the contribution margin has practical importance on the general school's financing system and above all it is essential on three levels: school, local authority and state though the ministry.