

TARTU ÜLIKOOL  
Majandusteaduskond

Tamara Hlevno

**TULEMUSPÕHINE EELARVESTAMINE KOHALIKUS  
OMAVALITSUSES (SAUE LINNAVALITSUSE NÄITEL)**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: doktorant Karina Kenk

Tartu 2016

Soovitan suunata kaitsmisele .....

Karina Kenk

Kaitsmisele lubatud “ ..... 2016. a

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

.....  
Tamara Hlevno

## **SISUKORD**

SISSEJUHATUS .....	4
1. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE OLEMUS JA SELLE RAKENDAMISE TEOREETILISED ALUSED .....	7
1.1 Tulemuspõhise eelarvestamise olemus.....	7
1.2. Tulemuspõhise eelarvestamise eelised ja puudused.....	17
1.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise eeldused kohalikus omavalitsuses.	24
2. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE RAKENDAMISE VÕIMALUSED EESTI KOHALIKETES OMAVALITSUSTES .....	27
2.1. Kohalike omavalitsuste finantsplaneerimine ja eelarvestamine Eestis .....	27
2.2. Tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamine Saue linnavalitsuses...	33
2.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise võimalused Eesti kohalikes omavalitsustes Saue linnavalitsuse näitel .....	44
KOKKUVÕTE.....	47
VIIDATUD ALLIKAD .....	50
LISAD .....	56
Lisa 1. Tekke- ja kassapõhise raamatupidamisarvestuse kasutamise Eesti linnavalitsustes .....	56
Lisa 2. Intervjuu küsimused .....	57
SUMMARY .....	58

## SISSEJUHATUS

Alates 1990-test aastatest kasutavad paljud OECD (*The Organisation for Economic Co-operation and Development*) riikide kohalikud omavalitsused oma eelarvestamises mittefinantsilist informatsiooni (Curristine *et al.*, 2007: 173) ning iga aastaga muutub see olulisemaks. Eestis kasutavad samuti paljud kohalikud omavalitsused mittefinantsilisi mõõdikuid (Haldma, Kenk, 2014: 294). Haldma ja Kenki artiklist selgub, et ainus tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe rakendav kohalik omavalitsus Eestis on Saue linnavalitsus. Seega autor arvab, antud teemat tuleb uurida, sest see on tänapäeval aktuaalne. Kindlasti tahetakse igas linnavalitsuses iga aastaga jõuda kõrgemale tulemustasemele. Autori arvates nii riik kui ka riigi elanikud on huvitatud sellest, et kohalike omavalitsuste töö muutuks paremaks ning nad saaksid oma tegevusega saavutada parima tulemustaseme, see omakorda mõjutaks ka elanikkonna heaolulaset või vähemalt sellega rahulolu. Seega uurides tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe Saue linnavalitsuses, soovib autor välja selgitada, kuidas toimub täpsemalt nende rakendamine praktikas.

Autori bakalaureusetöö eesmärk on leida praktilisi soovitusi tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks Eesti kohalikes omavalitsustes. Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

- anda ülevaate tulemuspõhise eelarvestamise olemusest;
- anda ülevaate tulemuspõhise eelarvestamise eelistest ja puudustest võrreldes traditsiooniliste eelarvestamise meetoditega;
- anda ülevaate tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise eeldustest kohalikus omavalitsuses;
- kirjeldada KOV-ide finantsplaneerimist ja eelarvestamist Eestis;
- analüüsida tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe rakendamist Saue linnavalitsuses, selgitada välja selle tugevused ja puudused;

- leida praktilisi soovitusi tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe rakendamiseks teistes Eesti KOV-ides Saue linnavalitsuse näitel.

Autori arvates soovitude andmine on tähtis, sest nagu ka teistel eelarvestamise meetoditel tulemuspõhisel eelarvestamisel on omad eelised ja puudused, mis võivad raskendada selle rakendamist konkreetsetes organisatsioonides. Samuti tuleb silmas pidada kohaliku omavalitsuse üksuse spetsiifilisust. Seega tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine erinevate riikide kohalikes omavalitsustes on võrreldamatu ning teiste riikide konkreetne kogemus selles valdkonnas võib olla Eesti asutustele kasutu.

Maailmas eelarvestamist käsitlevate uurimistööde arv on üsna suur. Autori bakalaureusetöö põhineb erinevatel teadusartiklidel. Praegused autori teadmised põhinevad J. Diamond'i erinevate aastate artiklidel (2001, 2002, 2003). J. Diamond kirjeldab oma töödes avaliku sektori tulemuslikkuse juhtimise raamistikku ning selle tulemuspõhise eelarvestamist. Autor kasutas bakalaureusetöö kava kirjutamiseks ka teiste autorite artikleid. Üks nendest on „*Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities*“ (Curristine et al., 2007), mis täpsemalt kirjeldab tulemusinformatsiooni rolli eelarvestamise protsessides. Samuti autor sai ülevaate tulemuspõhisest eelarvestamisest R. McGill'i artiklist (2001), milles ta uurib tulemuspõhist eelarvestamist Tanzanias ja Andra Pradesh'is. Peale selle autori teadmised põhinevad Robinsoni töodel (2005, 2011), millistes on täpsemalt kirjeldatud tulemuspõhine eelarvestamine nii riiklikul tasemel, kui ka kohalikul. Vastava kirjanduse saamiseks kasutas autor peamiselt erinevaid andmebaase (EBSCO, Google Scholar, JSTOR).

Peamisteks eesti keelseteks teoreetilisteks allikateks võib pidada kohaliku omavalitsuste korralduse seadust ja kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadust. Samuti kasutas autor teoreetiliste teadmiste laiendamiseks kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatu (2012). Samuti üks kasutatud allikatest on Haldma ja Kenki (2014) teadusartikkel, kust autor sai teada, millistes KOV-ides Eestis rakendatakse tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe. Eestis on tulemuspõhise eelarvestamise printsiipidega arvestamist eelarvestamisel varem uurinud Jõgi (2006) ja Õismaa (2012) oma magistritöödes. Omakorda nad ei uurinud, kuidas täpsemalt toimub nende rakendamine praktikas.

Peale selle tuleb tugineda Eesti kohaliku omavalitsuse korralduse seadusele, et teha selgeks, mis on KOV ja missuguseid ülesandeid tema peab täitma, ning Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadusele, et tuvastada, kuidas peab toimuma finantsjuhtimine KOV-s. Need on peamised infoallikad, kuna Eestis seda teemat pole veel piisavalt uuritud.

Töö empiirilises osas uuritakse Eesti kohalikes omavalitsustes ning eeskujuks võetakse Saue linnavalitsust ja selle põhjal täpsemalt uuritakse tulemuspõhist eelarvestamist. Selgitatakse ja antakse hinnang eelarvestamisele Saue linnavalitsuses, analüüsitakse eelarvestamist teiste Eesti kohalikes omavalitsustes ning lõpuks püütakse teha praktilisi soovitusi tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks Eesti kohalikul tasandil. Analüüsi läbiviimisel autor tugineb teoreetilistele teadmistele, mis on saadud vastavast kirjandusest.

Bakalaureusetöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis püüab autor teha ülevaate varasemate tööde tulemuspõhise eelarvestamise valdkonnast. Teoreetilises osas selgitakse tulemuspõhise eelarvestamise mõistet, tuuakse välja selle eelised ja puudused ning kirjeldatakse selle rakendamise eeldused kohalikus omavalitsuses. Peale selle esimeses peatükis võrdleb autor tulemuspõhist eelarvestamist traditsiooniliste eelarvestamismeetoditega. Töö teises osas autor püüab selgitada välja, kuidas korraldatakse tulemuspõhist eelarvestamist Eestis ning täpsemalt Saue linnavalitsuses ja üldse eelarvestamist Eesti kohalikes omavalitsustes. Selleks on vaja läbi viia dokumentide analüüs ning intervjuu Saue linnavalitsuse esindajatega. Analüüsiks vajalikud andmed võib leida KOV-ide koduleheküljelt, siseministeeriumi koduleheküljelt ja dokumendiregistrist.

Autor soovib tänada oma bakalaureusetöö juhendajat doktorant Karina Kenk asjakohaste märkuste, nõuannete ning ettepanekute eest. Samuti ta tänab bakalaureuseseminari komisjoni Toomas Haldma ja Kertu Lääts koordinaalselt erineva välisvaade eest ning Saue linnavalitsuse linnapead Harry Pajundi meeldiva koostöö eest.

Märksõnad: eelarvestamine, tulemuslikkus, tulemuspõhine eelarvestamine, kohalik omavalitsus.

# **1. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE OLEMUS JA SELLE RAKENDAMISE TEOREETILISED ALUSED**

## **1.1 Tulemuspõhise eelarvestamise olemus**

Esimeses peatükis teeb autor ülevaate varasemate tööde tulemuspõhise eelarvestamise valdkonnast. Samuti selgitab tulemuspõhise eelarvestamise mõistet, toob välja selle eelised ja puudused ning kirjeldab selle rolli kohalikus omavalitsuses. Peale selle esimeses peatükis võrdleb autor tulemuspõhist eelarvestamist traditsiooniliste eelarvestamismeetoditega.

Eelarve mõiste tekkis 20. sajandi alguses, et aidata juhtidele planeerida kulusid ja raha liikumist. Oma varasemal arengustaadiumil eelarved kujutasid ennast tulevaste kulude ja tulude eelkalkulatsiooni. Aja jooksul eelarved muutusid asutuse planeerimise ja kontrolli keskseks elemendiks. Hetkel eelarve on kõige võimsam vahend juhtimise kontrollis.

Eelarvel võib olla väga suur roll, sest see võib suurendada tipp-juhtkonna võimu ja jõudu ning piirata madalama taseme juhtide autonoomiat, mis omakorda võib põhjustada muutusi asutuse tegevuse tulemuslikkuses. (Cardos *et al.* 2014: 573-574; Helmuth 2010). Nagu eespool oli juba mainitud, et eelarvel on väga tähtis roll asutuse tegevuses, kuid tuleb silmas pidada, et valminud eelarve kinnitamisele eelneb selle koostamise protsess. Eelarve koostamise ajal märkamata jäänud vead võivad tuua asutusele kahju. Seega eelarvestamise protsess on väga tähtis igale organisatsioonile. Lucey (1992: 85, 103) põhjal eelarvestamine on asutuse järgmise perioodi vajaduste hindamise protsess, mis põhineb varasemal kogemusel. A. Schick (2007: 110) defineerib eelarvestamist kui protsessi, mis kujundab informatsioon ümber otsuseks. Sellistest definitsioonidest selgub, et eelarvestamine on protsess, mille käigus kogutakse

informatsiooni varemaste perioodide kogemusest ning selle põhjal tehakse otsust tulevaste vajaduste rahuldamiseks.

Eelarvestamise protsessi tähtsust juhtimises kinnitavad oma töös ka Adebayo *et al.* Nad väidavad, et juhid peavad kõigepealt juhtima tähelepanu eel-arvestamisele, sest see aitab nendele võimalikult vara keskenduda tegevus- või finantsprobleemidele, mis omakorda soodustab edasise tegevuse planeerimist (Adebayo *et al.* 2014: 100). Kuid juhid peavad silmas pidama eelarve koostamise meetodit, sest nad ei või jagama raha kord allüksuste alusel, kord programmide alusel või teiste faktorite alusel, sest see võib luua rohkem probleeme (Schick 2007: 113). Seega võib kindlalt väita, et eelarvestamine omab tähtsat rolli asutuse tegevuses.

Eelarvestamist võib liigitada erinevalt. Ainsoo *et al.* (2002: 310) põhjal võib eristada kolm eelarvestamise liiki, mis omakorda langevad kokku kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatus (2012: 43) esitatud eelarvestamise meetoditega. Nende põhjal võib liigitada eelarvestamise meetodid järgmiselt:

- aegrea ehk traditsiooniline ehk kulupõhine eelarvestamine (*line-item budgeting, cost-based budgeting*),
- nullbaasiline eelarvestamine (*zero-based budgeting*),
- tulemuspõhine eelarvestamine (*performance budgeting*) ja programmipõhine eelarvestamine (*programm budgeting*) (Ainsoo *et al.* 2002: 310; Kohaliku omavalitsuse... 2012: 43).

Omakorda Schaeffer (2000: 12) eristab järgmisi eelarvestamise meetodeid:

- eelarvestamine (*line-item budgeting*),
- programmipõhine eelarvestamine (*programm budgeting*),
- tulemuspõhine eelarvestamine (*performance budgeting*).

Mõlemad ülaltoodud liigitused sisaldavad aegrea ehk traditsioonilist ehk kulupõhist eelarvestamist. Aegrea ehk traditsioonilise ehk kulupõhise eelarvestamise korral koostatakse eelarve eelmise aasta tegelikke andmete põhjal arvestades järgmise aasta planeeritud tegevustega (Hänninen 2013: 6). Peale selle Ainsoo *et al.* (2002: 310) põhjal võib väita, et see meetod on enim kasutatavam eelarvestamise meetod paljudes organisatsioonidest, sest ei nõua spetsiifilise teadmisi, mis on vajalikud teiste

eelarvestamismeetodite kasutamise korral. Samuti selle eelarve eelis on lihtsus koostamisel (Ainsoo *et al.* 2002: 310). Omakorda traditsioonilisel eelarvestamisel on ka puudused. Kõigepealt Hänninen (2013: 7) väidab, et see eelarvestamise meetod aitab ennustada rahaliste vahendite laekumiste ja väljaminekute tipp-perioodi, kuid samal ei arvesta teiste faktoritega. Cardoso *et al.* (2014: 574) teadusartiklis on väidetud, et aegrea eelarvestamise meetodi puuduseks on võimatus kohanduda muutustega majanduses ja ettevõtte keskkonnas. Peale selle traditsiooniline eelarvestamise meetod ei toeta pidevat täiustamist asutuse finantsjuhtimisel ning sellise meetodi korral kulutused pole seotud neid põhjustavate tegevustega (Lucey 1992: 129). Omakorda aegrea eelarve on sobilik ainult stabiilsetele organisatsioonidele, millele muutused nii sisekeskkonnas kui ka väliskeskkonnas kas ei avalda mõju või avaldatud mõju on ebaoluline (Hänninen 2013: 7). Seega võib järeldada, et traditsiooniline eelarvestamise meetod pole parim eelarvestamise meetod tänapäeva pidevalt muutuv maailmas.

Ülaltoodud liigitustes on ka erinevused. Kõigepealt Schaeffer'i liigitus ei sisalda nullbaasilist eelarvestamist. Nullbaasiline eelarvestamine on eelarvestamise meetod, mille korral alustatakse uue aasta eelarve koostamist nullist ja kirjeldakse kõik kulutused justkui kõik tegevused olid algatatud esimest korda (Garrison 1991: 326; Hänninen 2013: 7). Seda meetodit võib täielikult vastandada traditsioonilisele eelarvestamisele, mille jaoks on tähtis eelmiste aastate kogemus. Sellest hoolimata kritiseeritakse ka nullbaasilist eelarvestamist. Peamiseks puuduseks peetakse seda, et eelarve koostamist tuleb alustada iga aasta alguse pealt. Kriitikud arvavad, et see on liiga sageli ja parem on kasutada nullbaasilist eelarvestamist iga viie aasta tagant ning see peab olema teistesse eelarvestamise meetoditesse integreeritud. (*Ibid.*: 326-327). See leiab kinnituse ka Ainsoo *et al.* (2002: 310) teadustöös, mille kohaselt mõned Eesti kohalikud omavalitsused kasutavad nullbaasilist eelarvestamist iga nelja või viie aasta tagant, et analüüsida kindlakskujunenud kulude proportsioone. Samuti eelarve koostamise protsess sellisel meetodil on aja- ja ressursimahukas (Garrison 1991: 326; Hänninen 2013: 7; Lucey 1992: 101).

Schaefferi liigituse korral programmipõhine ja tulemuspõhine eelarvestamine on jaotatud kaheks eelarvestamise meetoditeks. Kuigi siin kohal tuleb juhtida tähelepanu sellele, et paljud autorid ei eristu neid meetodeid ning kasutavad neid mõisted

sünonüümidenä (Diamond 2003: 4; Makashina 2008: 1). Schaefferi (2000: 15) artikli põhjal nii programmipõhine kui ka tulemuspõhine eelarvestamise korral tulemuslikkuse mõõtmiseks kasutatakse indikaatoreid, kuid eelarvetel on erinev fookus. Ta arvab, et tulemuspõhisel eelarvel on rõhk juhtimise tõhususele ning programmipõhise eelarve korral keskendutakse ühiskondlikule kasule, mida ta saab teatud kulutuste eest. Omakorda kõik need eelarvestamise meetodid on väljundipõhised ehk nende rakendamisel lähtutakse oodatavast tulemusest (Jõgi 2006: 23). Selles töös autor keskendub viimasele Schaefferi liigituse eelarvestamise meetodile ehk tulemuspõhisele eelarvestamisele.

**Tulemuspõhine eelarvestamine** (*performance budgeting, performance based budgeting*) on üks uuematest eelarvestamise meetoditest. Sellist meetodit hakati rakendada 1960-ndate keskel USA-s (Ho 2011: 391). Seega ka erinevad autorid defineerivad seda mõistet erinevalt. Tabelis 1 on kokkuvõtvalt esitatud erinevate autorite tulemuspõhise eelarvestamise definitsioonid.

**Tabel 1.** Erinevate autorite definitsioonid mõistele „tulemuspõhine eelarvestamine“.

Autorid	Märksõnad
Yi Lu (2007: 2)	Protsess, tulemusinfo kasutamine ressursside jaotamisel, strateegiline kava
McGill(2001: 337)	Tulemuste genereerimine, ressursside jaotamine, strateegiline kava
OECD (2005: 7); Robinson, Brumby (2005: 5)	Ressursside jaotamine, mõõdetavad tulemused
Terientieva (2013: 73)	Eelarve haldamise mehhanism, sotsiaalsed ja majanduslikud prioriteetidid, sotsiaalselt olulised tulemused

Allikas: autori koostatud erinevate autorite artiklite põhjal.

Yi Lu (2007: 2) arvates tulemuspõhine eelarvestamine on eelarve koostamise protsess, mille käigus kasutatakse tulemusinfot ressursside jaotamisest, mis on saadud strateegilisest kavast. Sarnane arvamus on ka McGillil (2001: 337), kes defineerib seda meetodit kui tulemuste (väljundite, in.k. *outputs*) saavutamise protsess mõju genereerimise teel; ressursside jaotamise meetod, mis tuleneb strateegilisest kavast. Mõlemad autorid väidavad, et tulemuspõhine eelarvestamine on ressursside jaotamise protsess, mis põhineb informatsioonil strateegilisest kavast. Teiste artiklite põhjal tulemuspõhine eelarvestamine on eelarvestamise vorm ehk ressursside jaotamise

mehhanism, mis seob eraldatud ressursside fondi mõõdetavate tulemustega (OECD, 2005: 7; Robinson, Brumby, 2005: 5).

Terientieva (2013: 73) oma töös defineerib tulemuspõhist eelarvestamist kui eelarve haldamise mehhanismi, kus eelarve kulutuste mahud ja suunad on seotud sotsiaalsete ja majanduslike prioriteetidega konkreetses piirkonnas või asutuses ning oodatavate kvantitatiivsel esitatud sotsiaalselt oluliste tulemustega. Autori arvates Terientieva definitsioon kõige paremini sobib tulemuspõhise eelarvestamise defineerimiseks kohalikus omavalitsuses, sest KOV-il on tavaliselt oma haldusterritoorium ning sellele on tähtsad tulemused sotsiaalses valdkonnas. Kuid tuleb silmas pidada, et Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatus esitatud definitsiooni kohaselt tulemuspõhine eelarvestamine on eelarvestamine, mis seob ressursside eraldamist mõõdetavate tulemustega. Selle definitsiooniga kõige paremini sobivad OECD ning Robinson ja Brumby toodud definitsioonidele. Seega käesolev töö keskendub nende autorite definitsioonidele. Antud bakalaureusetöös kavatakse autor uurida tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuvõimalusi teistest eelarvestamise liikidest Eesti kohalikes omavalitsustes. Seega arvab autor, et on tähtis, et töös kasutatavad autorite mõiste definitsioonid kattusid Eesti kohalike omavalitsuste finantsjuhtimist reguleeritavates dokumentides ja käsiraamatutes esitatud definitsioonidega.

Kuna kõikidele tulemuspõhise eelarvestamise definitsioonidele on sarnane ressursside jaotamine ning tulemusinfo kasutamine, siis on tähtis märgata, et sõltuvalt tulemusinfo kasutamisest ja ressursside jaotamisest on ka erinevad tulemuspõhise eelarvestamise liigid (OECD 2005: 5; Curristine *et al.* 2007: 173). Tabelis 2 on esitatud kolm erinevat tulemuspõhise eelarvestamise liiki. Tabelis on esitatud erinevate tulemuspõhise eelarvestamise liikide tunnused kolme kriteeriumi lõikes: seos tuleminfo ja rahastamise vahel, planeeritud või tegelik tulemuslikkus ning eelarvestamise eesmärk. Tabelist samuti selgub, et on kolm tulemuspõhise eelarvestamise liiki: ettekandeline, tulemuslikkuse informeeritud ja otsene tulemuspõhine eelarvestamine. Kuna põhiliseks kriteeriumiks tulemuspõhise eelarvestamise liigitamiseks oli seos tulemusinfo ja rahastamise vahel, siis tuleb rõhutada, et mida tugevam on see seos, seda otsesemaks muutub tulemuspõhine eelarvestamine.

Samuti ka Robinson (2011: 19) juhib oma töös tähelepanu erinevatele tulemuspõhise eelarvestamise mudelitele ja nende funktsioonidele. Kõigepealt selliseks mudeliteks on traditsiooniline tulemuspõhine eelarvestamine (*performance budgeting*) ja nullbaasiline eelarvestamine (ZBB, *zero-based budgeting*). Nende meetodite peamine erinevus seisneb selles, et traditsioonilise tulemuspõhise eelarvestamise korral peavad kõik programmid olema järjestatud prioriteetsuse järgi. Omakorda nullbaasilise eelarvestamise puhul on tähtis programmide järjekord. Samuti nullbaasilise eelarvestamise korral aruandeperioodi eelarve koostamisel ei arvestata eelmiste aastate tulemustega ehk eelarvestamine hakkab „nullist“ ning planeerimine ja eelarvestamine on lahutamatud protsessid (McGill 2001: 378-379).

**Tabel 2.** Tulemuspõhise eelarvestamise liigitamine.

Liik	Seos tulemusinfo ja rahastamise vahel	Planeeritud või tegelik tulemuslikkus	Eelarvestamise põhieesmärk
Ettekandeline	Seos puudub	Tulemuslikkuse eesmärgid ja/või resultaat	Aruandluskohustus
Tulemuslikkuse informeeritud eelarvestamine	Lahtine/kaudne seos	Tulemuslikkuse eesmärgid ja/või resultaat	Planeerimine ja/või aruandluskohustus
Otsene tulemuspõhine eelarvestamine	Sügav/otsene seos	Tegelik/saadud tulemuslikkus	Ressursside jaotamine ja/või aruandluskohustus

Allikas: Curristine *et al.* (2007: 174).

Robinsoni arvates need kaks mudelit võivad olla kasutusel kõikidel riikliku aparadi tasanditel, omakorda mõned teised mudelid sobivad kasutamiseks ainult konkreetsetes asutustes (nt. koolid, haiglad). Tema arvates tulemuspõhist eelarvestamist tuleb liigitada (Robinson 2011: 20):

- prioriteetide järgi (kas tähtsam on konkreetse tulemuse saavutamine või tulemuste vastavus nendeni jõudmiseks tehtud kuludele);
- mõõdikute ehk indikaatorite järgi, mis on kasutatud tulemuste hindamiseks (Robinson 2011: 20).

Järelikult tulemuspõhise eelarvestamise mudeli valimisel tuleb silmas tulemuste prioriteetsus ja mõõdikuid, mitte ainult tulemuspõhise eelarvestamise kontseptsiooni.

Omakorda tulemuste hindamiseks võivad olla kasutatud mõõdikud, mis on valitud erinevate kriteeriumite kohaselt. Artley ja Strohi (2001: 20) järgi paljud tulemuslikkuse mõõdikud võivad kuuluda kriteeriumite lõikes ühte järgmisest kuuest rühmast:

- mõjus (effectiveness) – näitab väljundi maksumuse ja selle tootmiseks kulutatud ressursi suhet;
- tõhusus (efficiency) – näitab, mis määral tegevuse käigus jõutakse kavandatava tulemuseni minimaalse ressursikuluga;
- kvaliteet (quality) – näitab, mil määral toode või teenus vastab tarbijate vajadustele ja ootustele ehk määrab tarbijate rahulolu;
- õigeaegsus (timeliness, своевременность) – näitab, kas planeeritud tulemuseni jõuti õigeaegselt;
- tootlikkus (productivity) – näitab tegevuse käigus saadud lisaväärtust;
- ohutus (safety) – näitab organisatsiooni töökeskkonna ja töötajate turvalisust (Artley, Stroh 2001: 20).

Kuid tuleb silmas pidada, et sõltuvalt asutuse olemusest mõõdikud võivad olla jaotatud teistesse rühmadesse või üldse teise süsteemi järgi, näiteks tegevusvaldkonna järgi.

A. Shahi (2003: 79) käsiraamatust selgub, et tulemuspõhine eelarvestamine koosneb erinevatest etappidest:

- eesmärkide püstitamine ja soovitatud tulemuste määratlemine;
- eesmärkide sidumine nendele vastavate mõõdikutega;
- vajaliku informatsiooni olemasolu, et jõustada püstitatud eesmärkide saavutamist;
- motiveerimine, et jõustada püstitatud eesmärkide saavutamist tegelikkuses;
- põhjustamine, kuidas on seotud tulemused ja nendeni jõudmiseks vajalikud ressursid (Shah 2003: 79).

Vastavalt nende etappide järjestusele toimub ka tulemuspõhise eelarve koostamine. Kõigepealt tuleb asutusel määrata mõõdetav eesmärk ja soovitatav tulemus, milleni kavatakse jõuda. Peale selle määratakse indikaatorid ehk tulemuste näitajad ehk tulemuste mõõdikud, mille abil on võimalik jälgida eesmärkide täitmist. Siis esitakse informatsioon, mis aitaks jõuda soovitatud tulemuseni, ning motiveeritakse, et täita oma

eesmärki. Viimasel etapil arvutatakse kulud ja põhjustatakse, kuidas nad on seotud püstitatud eesmärkideni ehk kindlaksmääratud tulemusteni jõudmisega.

Teiste autorite tööde põhjal võib väita, et tulemuspõhine eelarvestamine keskendub kolmele elemendile: lõpptulemused, strateegia (ehk erinevad võimalused planeeritud tulemusteni jõudmiseks) ning tegevus (ehk mis oli tehtud, et jõuda eesmärkideni lähemale) (Schick 2007: 123-124; Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 53-54). Võrreldes Strohi (2003) käsiraamatus esitatud tulemuspõhise eelarvestamise komponentidega on näha, et Schick ning Maksimovska-Veljanovski ja Stojkov pööravad rohkem tähelepanu tegevusele ning selle elluviimise erinevatele variantidele ehk strateegiate mitmekesisusele, aga nad ei vaatle tulemuste hindamise etappe. Autori arvates see suurendab tulemuste hindamise abstraktsust, kuna juhul puudub konkreetne raamistik tulemuste hindamiseks. Vastupidi käsiraamatus esitatud etapid arvestavad sellega ning nende seas on indikaatorid, mis viidavad, kas soovitud tulemused on saadud või mitte, kuid strateegiale seal ei pöörata tähelepanu. See võib olla puuduseks, sest vale tegevuse elluviimise viisi võib takistada soovitud tulemusteni jõudmist.

Autori arvates siinkohal on tähtis eristada tulemuslikkust tulemusest. ISO (*International Organization for Standardization*) 9000: 2000 standardi järgi tulemuslikkus on kavandatava tugevuse täitmise ja plaanitud tulemuse saavutamise tase. Artley ja Strohi (2001: 19) järgi tulemuslikkuse mõõtmine (*performance measurement*) on pidev tegevusprogrammi saavutuste jälgimine, eriti edusamme eelnevalt püstitatud eesmärkideni jõudmisel jälgimine. Eristatakse ka vahe- ja lõplikku tulemuslikkust. Vahetulemuslikkust hinnatakse mõnedel ajahetkedel perioodi jooksul. Selline tulemuslikkuse liik aitab hinnata, kuidas jõutakse püstitatud eesmärkideni ning selgitada, kas valitud meetod on produktiivne. Lõplik tulemuslikkus näitab, mis määral on jõudnud püstitatud eesmärkideni perioodi lõpu seisuga. (Faiberg 2006: 23).

Väljundipõhine hindamine (*output based evaluation*) on meetod, mida kasutatakse tulemuslikkuse jälgimiseks juba kümme aastat. Kuid tegelikult kasulikkust mõõdab mitte valmistatud toodete hulk, vaid tegevusest saadud tulemus (*result*). Tulemust määravad organisatsiooni eesmärgid ning tulemus on kasu, mida klient ja kogu elanikkond saab tarbitud teenuste tulemusena. Näiteks patsientide arv, kes said ravi riigi haiglas, on toode, omakorda nende patsientide protsent, kes on võimelised elama pärast

iseseisvalt, on tulemus. Seega toode võib esineda ka näitajana tulemuslikkuse hindamisel, kuid mitte iseseisvalt näidata tulemust. (Hatry 2005: 16)

On olemas erinevad tulemuslikkuse hindamise ja juhtimise süsteemid. Edukas tulemuslikkuse hindamissüsteem järgib järgmiseid printsiipe:

- mõõta ainult seda, mis on tähtis (mitte mõõta väga palju või vähe ning mõõta seda, mis näitab tarbijate rahulolu);
- keskenduma tarbijate vajadustele (kas tarbijate arvates see, mida mõõdetakse, on tähtis?);
- töötajate tulemuslikkuse hindamisprotsessi kaasalöömine (töötajatel peab olema tunne, et nendel on vastutus) (*How to Measure Performance...*, 2005).

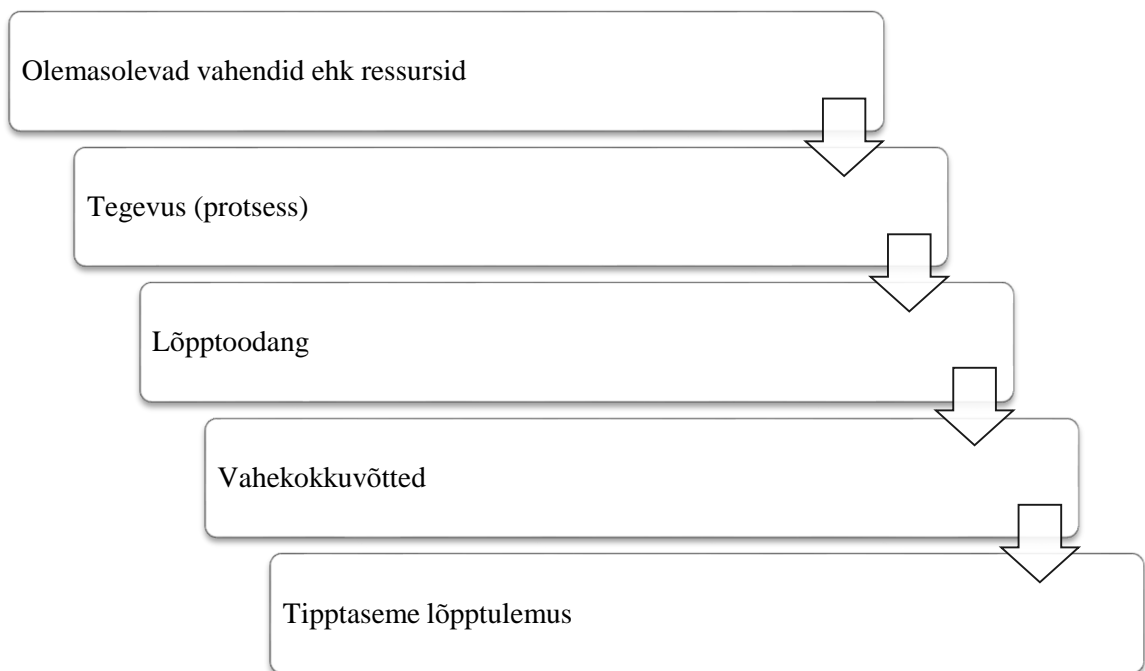
Üks tulemuslikkuse juhtimise süsteemi etappide ja terviklikkuse hindamise mudeliks on PDCA-mudel (*PLAN-DO-CHECK-ACT* ehk planeeri-teosta-kontrolli-korrigeeri). PDCA on universaalne juhtimismudel. Seda meetodid on lihtne kasutada, see on praktiline ning vastab rahvusvahelistele standartidele. Näiteks rahvusvaheline standard ISO (*International Organization for Standardization*) 9001:2015 nõuab pidevat kvaliteedijuhtimissüsteemi täiustamist ning selle standardi järgi kvaliteetjuhtimissüsteemi aluseks on PDCA-tsükkel ehk Demingi tsükkel (*Quality management principles* 2015: 6). PDCA tsüklil puudub lõpp nagu ringil, seega see kordub. Selline korratavus tekitab vajalikke pingeid asutuse arendamiseks, sundides töötajaid ületama mugavuse piire ja pakkuma uusi ideid (Kloot, Martin 2000: 231-232). Universaalne PDCA mudel koosneb neljast komponendist (Epstein, Campbell 2002: 2):

- strateegiline ja aastane planeerimine (*plan*);
- tulemuspõhine eelarvestamine (*do*);
- tulemuslikkuse mõõtmise ning aruandlus (*check*);
- tulemusel põhinev otsuste tegemine (*act*) (*Ibid.*).

Sellest loetelust võib näha, et tulemuspõhine eelarvestamine on osa tulemuslikkuse hindamise süsteemist, kuid ka ilma teiste PDCA-mudeli etappideta see eelarvestamise liik ei saa esineda ning sellele juhib autor tähelepanu järgmises peatükis.

Robinson (2011: 29) oma töös keskendub tulemuste hindamiseks rohkem tulemuste ahela süsteemile. Joonisel 1 on esitatud tulemuste ahel. Jooniselt on näha, et

lõpptoodangu valmistatakse tootmistegevuse ehk protsessi kaudu olemasolevatest vahenditest. Selle lõpptoodangu põhjal tehakse vahekokkuvõtteid, mis omakorda loovad suurema tipptaseme lõpptulemust avalikkusele. Robinsoni järgi valmistoodang on teenused ja tooted, mida pakub riiklik asutus oma välisklientidele. Tavalised need on sellised teenused, mis tekitavad otsest ühiskonna kasu. Lõpptoodanguks võivad olla erinevate meditsiiniteenuste mahud; spetsialistide konsultatsioonid põllumajandus tootjatele; üliõpilaste arv, kes on saanud kõrgharidust või kriminaalasjade arv, mis on politseil uurimisel. Tipptaseme lõpptulemus Robinsoni töös tähendab oodatavat teenuste mõju ühiskonnale ehk riigiasutuse programmide rakendamise teel ühiskonnas tehtud muudatused. Näiteks tootlussektoris läbiviidud tervisekontrollide arv on lõpptoodang ning nende oodatav tulemus on vähendada haigestumiste ja mürgistumiste arvu inimeste seas, kes kasutavad neid teenuseid. (Robinson 2011: 29-31)



**Joonis 1.** Tulemuste ahela süsteem

Allikas: (Robinson 2011: 30).

Paljud valitsuse poolt pakutavate teenuste eesmärk on saavutada rohkem kui üht lõpptulemust. Näiteks oodatav tulemus keskharidusest on elanikkonna haridustase kasv. Peale selle koolihariduse eesmärk on stimuleerida majandustegevust. Seega keskhariduse tulemuseks on nii kõrgem haridustase, kui ka majandustegevuse kasv. Kuna teise tulemust (majandustegevuse kasv) saavutati esimese (keskharidus) kaudu,

siis eeldatakse, et kõrgem haridustase on vahetulemus ning majandustegevuse kasv on tiptaseme lõpptulemus. Vahetulemused on seotud kõrgema taseme tulemustega loogilise põhjusliku seosega (st vahetulemused viivad kõrgematele lõpptulemustele). (Robinson 2011: 31-32)

Siin kohal tuleb rõhutada, et tulemuspõhise eelarvestamise iseloomujooneks on keskendumine tulemustele, mitte rahaliste vahendite kokkuhoidmine. Vastupidi Makashina (2008: 1) väidab oma töös, et tulemuspõhise eelarvestamise eesmärgiks on kontrollida tehtud kulutuste vastavust saadud majanduslikele ja sotsiaalsetele tulemustele, hinnata teatud tegevuse olulisust ning majandusliku ja sotsiaalset tõhusust, mis on sellest eelarvest finantseeritav, ning hiljem keskenduda kõrgemate tulemustega tegevustele. Tema arvates selline lähenemine on vajalik nii tulemuslikkuse paranemiseks ning ressursside efektiivsemaks kasutamiseks (ehk tuleb rohkem panustada nendesse tegevusse, mille tulemuslikkus on kõrgem, ning vähem madala tulemuslikkusega tegevustele). Sama väidab ka A. Schick (2007: 117).

Autor pooldab Makashina ja Schick'i vaadet ning arvab, et selline lähenemine sobib hästi kohaliku omavalitsuse olemusega. Kuid tuleb silmas pidada, et ei ole võimalik leida selline eelarvestamise viis, mis sobis igas olukorras. Seega järgmises peatükis autor keskendub tulemuspõhise eelarvestamise eelistele ja puudustele.

## **1.2. Tulemuspõhise eelarvestamise eelised ja puudused**

Tulemuspõhisel eelarvestamisel nagu ka teistel eelarvestamise liikidel on oma puudused ja eelised. Maksimovska-Veljanovski ja Stojkov tõid oma töös välja tulemuspõhise eelarvestamise peamised eelised ja puudused. Kokkuvõtvalt nad on esitanud tabelis 3 ning tabelist on näha, et tulemuspõhisel eelarvestamisel on rohkem miinuseid kui plusse. Edaspidi käesoleva töö autor vaatleb neid põhjalikumalt.

Vaatamata sellele, et erinevate autorite tulemuspõhise eelarvestamise definitsioonid erinevad, on võimalik välja tuua selle eelarvestamise liiki peamised eelised ja puudused, mis sobivad erinevatega lähenemistega tulemuspõhisele eelarvestamisele. Kõigepealt tulemuspõhine eelarvestamine on eelarvestamise süsteem, mis ühendab otsustajaid ja valijaid eelarve prioriteetide formuleerimisel (Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014:

54). Kuid seda eelist võib tõlgendada erinevalt. Maksimovska-Veljanovski ja Stojkov pöörduvad tähelepanu sellele, et suhtlemine eelarve otsustajate ja valijate toimub mitte vahetult, vaid tulemusinfo kaudu, mis on saadud varasemate aastate põhjal. Analüüsid tulemusinfot juhivad jälgida trendi ning teha vastavaid otsuseid. Kui eelmiste aastate andmete põhjal selgub, et mõnda programmi rakendamine on ebaefektiivne ning soovitud tulemusteni ei jõudnud, siis see viidab sellele, et tuleb midagi muuta programmide rakendamisel, mis omakorda toob muutusi eelarves. Makashina (2008: 2) samuti pooldab sellist arvamust ning väidab, et see annab infot mitte ainult otsustajatele, kuid ka ühiskonnale, et elanikkond saaks teada, mis eesmärgid on püstitatud ning mis meetodid nende jõudmiseks on valitud. Tema arvates tulemuspõhise eelarvestamise puhul peab eelarveinfo olema avatud ning saadav kõigile, kes on selles huvitatud. (Makashina 2008: 2; Terientieva, Lisina 2012: 2)

**Tabel 3.** Tulemuspõhise eelarvestamise eelised ja puudused.

Eelised	Puudused
Ühendab poliitikuid (otsustajaid) ja valijaid eelarve prioriteetide formuleerimisel.	Puudub tasakaal indikaatorite ja koondnäitajate vahel.
Põhineb suhetel projektide ning programmide finantseerimisel ja oodatavatel tulemustel.	Ametnike motivatsioon.
Vahendite kulutamise seletamiseks on tähtsad missiooni ja eesmärgi mõisted	Kõhklev ja osaline tulemuspõhise eelarvestamise kasutuselevõtmine paralleelselt traditsioonilistele meetoditele.
Saadud tulemuste jooksev võrdlemine eelnevalt määratud soovitud tulemustega.	Suutmatus eraldada vastutust erinevate eelarve täitjate vahel.
Tulemuste hindamine on võtmelement tulemuspõhiseks eelarvestamiseks.	Reformide läbiviimine.
	Erinev poliitiline kultuur.

Allikas: autori koostatud Maksimovska-Veljanovski, Stojkov (2014) põhjal.

Teiseks tulemuspõhise eelarvestamise eeliseks võib pidada finantseerimise ja tulemuste seost ehk mida rohkem raha panustakse seda kõrgem peab olema tulemus (Makashina 2008: 1; Schick 2007: 117). Tulemuspõhise eelarvestamise abil on võimalik kulutada vahendeid efektiivsemalt. See tähendab, et tulemusinfo alusel saavad juhivad otsustada, mis programmid ja/või projektid täidavad nendest oodatud ja mis mitte ning selle põhjal saab juhtkond otsustada, millesse tuleb rohkem panustama. Siin kohal tuleb pöörduda tähelepanu sellele, et otsus vähem või rohkem panustama võib olla tehtud ka perioodi keskel. Traditsiooniliste eelarvestamise meetodite puhul selline otsus lihtsalt näitas erinevust planeeritud kulutuste ja tegelike kulude vahel. Omakorda tulemuspõhise

eelarvestamise korral see on viis, mis aitab jõuda tulemusteni lähemale (Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 55).

Järgmiseks tulemuspõhise eelarvestamise eeliseks on missiooni ja eesmärkide tähtsus, sest see aitab seletada, miks rahalised vahendid olid kulutatud. Tulemuspõhise eelarvestamine õnnestub ainult siis, kui juhtidel on piisavalt suur vabadus vahendite kulutamiseks (Kohaliku omavalitsuse ... 2012: 44; Makashina 2008: 2; Diamond 2003: 4; Terientieva, Lisina 2012: 2). Omakorda ressursside efektiivne kulutamine tulemuste lähemale jõudmiseks on võimalik ainult siis, kui vahendite kulutaja on teadlik eesmärkidest ja asutuse missioonist. Konkreetse eesmärgi olemasolu korral on vähem oht, et juhid hakkavad ressursside kulutamisel kuritarvitama ning käituma enda kasuks. (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 44) Ratsionaalne juht sellistes tingimustes hakkab kasutama kõike võimalike informatsiooni otsuste tegemiseks vahendite jaotamiseks ja kulutamiseks (Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 55).

Neljas tulemuspõhise eelarvestamise eelis on soovitud ehk oodatud tulemuse jooksev võrdlemise tegelikult saadud tulemusega. See tunnusjoon aitab juba perioodi keskel jälgida, kas liikumine toimub õiges suunas või valitud meetodid tulemuste saamiseks ei õigusta ennast. Peale selle, et see annab kõrgemale juhtkonnale infot realiseeritud programmide tulemuslikkusest, jooksev tulemuste järelevalve vähendab ohtu, et perioodi aruannetes esitatud tulemused erinevad eelnevalt määratletud tulemustest. Õigeaegsed eelarve korrigeerimised aitavad muuta eelarve täitmist arusaadavaks kõigile protsessi kaasatud töötajatele. (Terientieva 2013: 76, 90)

Viimaseks tulemuspõhise eelarvestamise eeliseks Maksimovska-Veljanovski ja Stojkovi järgi on tulemuste hindamine. See selgub juba tulemuspõhise eelarvestamise definitsioonist ehk tulemuspõhise eelarvestamise keskne tunnusjoon on eesmärkide püstitamine ja nende suunas liikumine (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 44). Omakorda hindamine on üks raskematest tulemuspõhise eelarvestamise joontest. Terientieva (2013: 76) järgi asutusel peab olema koostatud hindamise raamistik, mille jälgides oleks võimalik hinnata, kas liikumine toimub õiges suunas või mitte. Siin kohal tuleb aga rõhutada, et valesti koostatud ning tasakaalustamatu hindamise raamistik võib muuta hindamist liiga keeruliseks ning arusaamatuks. Sellest tuleb välja esimene tulemuspõhise eelarvestamise puudus.

Tabelis 3 on näha, et esimene tulemuspõhise eelarvestamise puudus on indikaatorite ja eesmärkide tasakaalumatus. Siinkohal võib eraldada mitu probleemi. Kõigepealt see on indikaatorite ja eesmärkide sõnastus ning nende vastavus üks teisele (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 44; Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 56; Schick 2007: 127-128). Sageli ühele eesmärgile vastab mitu indikaatorit, kuid nad alati ei pruugi näidata eesmärgile liikumist. Näiteks eesmärgiks on keskkooli lõpetavate õpilaste haridustase tõstmine, aga indikaatorite hulgas on ka koolimaja remont (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 44). Siin on selge, et koolimaja renoveerimine ei avalda olulist mõju õpilaste haridustasemele. Sellist eesmärgi pigem aitaks hinnata kõrgharidust omandamist jätkavate õpilaste arv või riigieksamite hinnete tase. Peale selle Schick (2007: 128) juhib tähelepanu sellele, et mõnikord indikaatorid mõõdavad tulemust pealiskaudselt. See põhjustab seda, et palju olulist infot, mis on vajalik järgnevate otsuste vastuvõtmiseks, võib jääda juhi kahe silma vahele. Peale selle paljud indikaatorid on formaalsed ning ei sisalda olulist infot (Terientieva 2013: 76; Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 56). Nende autorite põhjal võib väita, et indikaatorid peavad sisaldama ainult olulist infot, mis võib mõjutada otsustamist.

Teiseks oluliseks probleemiks võib pidada töötajate motivatsiooni. Eespool oli juba mainitud, et tulemuspõhise eelarvestamise korral antakse rohkem vabadust otsustama madalama taseme juhtidele ehk nendele antakse rohkem vastutust (Makashina 2008: 2). Omakorda see tähendab, et juhtide motivatsioon mõjutab tulemuste saavutamist. Maksimovska-Veljanovski ja Stojkov (2014: 56) toovad esile, et juhid pole huvitatud tulemuste maksimeerimisest kui oodatav tulemus on juba saadud ning ressursse jäi üle, kuid tulemuste maksimeerimine oleks ühiskonnale kasulik. Selle probleemi lahendamiseks nad pakuvad rakendada asutustes tulemustasustamist, mitte palkamist.

Järgmiseks tulemuspõhise eelarvestamise puuduseks on eelarvestamise meetodi rakendamine kulupõhise eelarvestamise kõrval. Juba oma olemusest tulemuspõhine eelarvestamine ei saa olla kombineeritud näiteks kulupõhise eelarvestamisega, sest nende eesmärgid on radikaalselt erinevad. Terientieva (2013: 76, 91) artikli põhjal võib järeldada, et tulemuspõhise eelarvestamise kasutusele võtmisel sageli pole hästi läbitöötatud selle rakendamise plaan, on põhjendamatud tähtsad mõisted ja vajadused.

Samuti tulemuste planeerimine on ebakvaliteetne. Seega võib tihti juhtuda, et selle meetodi rakendamine ei õnnestu või muutud eelarvestamist veelgi keerulisemaks.

Erineva eelarve osa täitmine toimub erinevates allüksustes. See omakorda tähendab, et erineva eelarve osa eest peavad vastutama erinevad inimesed. Maksimovska-Veljanovski ja Stojkov (2014: 57) pööravad tähelepanu erinevustele erinevate juhtkonna tasemete vahel. Nad väidavad, et sageli erineva taseme juhid näevad lõpptulemust erinevalt. Seega on see alati tähtis, et eelarve täitmise eest vastutavad inimesed oleksid teadlikud oodatavatest tulemustest ning kõrgema juhtkonna oodatustest ning kõrgem juhtkond peab usaldama teiste tasemete juhtidele kui tulemuspõhine eelarvestamine on juba asutuses kasutusele võetud.

Järgmiseks probleemiks on reformide läbiviimine. Paljud autorid, kes kirjeldavad tulemuspõhise eelarvestamise kasutuselevõtmist Venemaal, väidavad, et tavaliselt eelarve täitmise kaasatud inimesed ei ole reformide ettevalmistustele kaasatud. See põhjustab arusaamatust eelarve täitjate seast, kuidas konkreetsed reformid peavad olema rakendatud. Peale selle paljudele olulistele dokumentidele pööratakse vähe tähelepanu ning puudub ühine aruandlusvorm. Samuti on reformide elluviimine paljudel asutustel liiga keeruline (näiteks see sõltub asutuse suuruselt) ning ajakulukas, millega tavaliselt reformide kulutajad ei arvestata. (Terientieva 2013: 73; Rodioniva 2001: 4; Makashina 2008: 5)

Viimane probleem, mis on esitatud Maksimovska-Veljanovski ja Stojkovi artiklis on erinevused poliitilises kultuuris. Sellele pöörab tähelepanu ka Makashina (2008: 1). Need autorid väidavad, et sõltuvalt poliitilisest kultuurist tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine ei pruugi alati õnnestuma. Igas riigis tulemuspõhisel eelarvestamisel on omad omadused. See tähendab, et maailmas puudub ühine tulemuspõhise eelarvestamise metoodika, kuid kindlasti on mõned kesksed tunnused, mis on esitatud selle eelarvestamise meetodi definitsioonis.

Ülaltoodust selgub, et tulemuspõhisel eelarvestamisel on omad eelised ja probleemid. Samuti eelmises peatükis autor juhtis tähelepanu traditsiooniliste meetodite eelistele ja puudustele, seega autori arvates tuleb võrrelda tulemuspõhist eelarvestamist traditsiooniliste eelarvestamismeetoditega. Selle võrdlusanalüüsi kokkuvõetav info on

esitatud tabelis 4. Tabelist on näha, et traditsiooniliste eelarvestamismeetodite ning tulemuspõhise eelarvestamise vahel on palju erinevusi. Peamine erinevus seisab rahaliste vahendite jaotamisel. Traditsiooniliste eelarvestamismeetodite korral on vahendid jaotamine toimud otstarbe järgi: funktsionaalne, ametkondlik ning majanduslik. Omakorda tulemuspõhise eelarvestamise puhul nende jaotamine toimub programmide ning strateegiliste eesmärkide vahel. Sarnane printsiip on ka organisatsioonilise struktuuri määramisel. Peale selle eelarve planeerimisel tulemuspõhise eelarvestamise korral peab olema hästi seletatud prioriteedid, eesmärgid ning oodatavad tulemused ning selle põhjal toimub rahaliste vahendite jaotamine. Traditsioonilise eelarvestamise korral on tähtis kulude otstarbe seletamine.

**Tabel 4.** Tulemuspõhise eelarvestamise ja traditsiooniliste eelarvestamismeetodite võrdlustabel.

Karakteristik	Traditsioonilised eelarvestamismeetodid	Tulemuspõhine eelarvestamine
Rahaliste vahendite jaotamine	On jaotud funktsionaalseteks, majanduslikeks ja ametkondlikeks otstarbeks.	Jaotud programmide või strateegiliste eesmärkide vahel.
Eelarve planeerimine	Tähtis on rahaliste vahendite kulutuste seletamine.	Tähtis on prioriteetide ja oodatavate tulemuste seletamine.
Planeerimise ajaperiood	Tavaliselt 1 aasta.	Tavaliselt 3 aastat.
Vabadus vahendite ümberjagamisel	<ul style="list-style-type: none"> <li>Vahendite ümberjagamine erinevate artiklite vahel pole võimalik või on raskendatud.</li> <li>Perioodi lõpus eelarvejäägid likvideeritakse.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>On võimalik vahendite ümberjagamine erinevate artiklite vahel.</li> <li>On võimalik nii olemasoleva perioodi jääkide tõstmine järgmisele aastale, kui ka järgmise perioodi eelarve vahendite kasutamine käesoleval aastal.</li> </ul>
Eelarve täitmise kontroll	<ul style="list-style-type: none"> <li>Väline kontroll</li> <li>Kontrollitakse kulude vastavust planeeritule.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Madalama taseme juhtidel on rohkem vastutust otsuste tegemisel.</li> <li>Pidev tegevuse järelvalve ja audit.</li> <li>Kontrollitakse tulemuste saavutamist</li> </ul>
Organisatsiooniline struktuur	Funktsioonide järgi	Tavaliselt projektide ja programmide järgi
Töötajate vastutus	Madal	Kõrge

Allikas: autori koostatud Makashina (2008: 3) põhjal.

Tulemuspõhise eelarvestamise definitsiooni määramisel selgus, et paljude autorite arvates selle eelarvestamise meetodi tähtsaks komponendiks on strateegilise kava olemasolu, mis tavaliselt tähendab, et asutuse plaanid on teada mitte ainult järgmiseks aastaks, vaid vähemalt kolmeks järgnevas aastaks. Seega tulemuspõhise eelarvestamise korral planeerimise periood on tavaliselt kolm aastat, omakorda traditsiooniliste meetodite puhul planeeritakse asutuse tegevust ainult üheks aastaks. Sellest tulevad ka järgmised erinevused.

Olulised erinevused tulemuspõhise ja traditsiooniliste eelarvestamise meetodite vahel on vahendite ümberjagamisel. Traditsioonilise meetodi puhul likvideeritakse eelarvejäägid perioodi lõpus. Vastupidi tulemuspõhise eelarvestamise korral ressursside ümberjagamine erinevate projektide ja programmide vahel on võimalik (Helmuth 2010: 410). See aitab ka suunata rahalised vahendid nendele projektidele ja programmidele, mis toovad kõrgemat tulemust. Samuti on võimalik ka raha ületõstmine erinevate perioodide vahel. Autor arvab, et mõnikord on see hea, kui projektid õigustavad kulutusi nendele, kuid mõnikord võib see esile tuua ka probleeme järgmistel perioodidel.

Eespool eeliste ja puuduste nimekirjas oli juba esitatud, et tulemuspõhise eelarvestamise puhul antakse madalama taseme töötajatele rohkem vabadust otsustamisel ning see tõstab nende vastutust. Kaoordinaalselt erineb olukord traditsiooniliste meetodite puhul, otsustamisvõimalu on ainult kõrgema taseme töötajatel. Sellest tuleneb ka erinevused kontrollis. Traditsiooniliste eelarvestamismeetodites domineerib väline kontroll ning kontrollitakse kulude vastavust eelarves planeeritutele. Omakorda tulemuspõhise eelarvestamise korral eelistatakse pidevat sisest järelevalvet ning kontrollitakse rohkem tulemuste vastavust planeeritutele tulemustele, mitte kas kulud on raamide piires.

Tulemuspõhisel eelarvestamisel on palju plusse ja miinuseid ning suuremad erinevused traditsiooniliste meetoditega seisnevad vastutuse ja vahendite jaotamisel. Kuid ei tohi unustada, et tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine oluliselt sõltub ka organisatsiooni olemusest. Seega järgmises alapeatükis keskendub autor oma tähelepanu tulemuspõhise eelarvestamise rollile kohalikus omavalitsuses.

### **1.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise eeldused kohalikus omavalitsuses**

Eelmisest peatükist selgus, et tulemuspõhisel eelarvestamisel on palju eeliseid, mis omakorda tõstavad selle eelarvestamise meetodi osatähtsust kohaliku omavalitsuse finantsplaneerimises ja -juhtimises, kus tulemuslikkus omab väga tähtsat rolli. Ühiskond ootab valitsuselt reforme nii majanduslikult rasketel aegadel, kui ka edenemise aastatel. Aga nagu on teada, et kriiside ja majandusliku raskuste momentidel inimesed ja ettevõtted nõuavad avalikust sektorist suuremat aktiivsust riigi juhtimisest. (Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014: 52). Selline olukord on mitte ainult riiklikul tasandil, kui ka kohalikul. Seega tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamine oleks kasulik ka KOV-ides.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse järgi kohalik omavalitsus (KOV) on valla või linna demokraatlikult valimiste teel moodustatud omavalitsusüksus, millel on õigus, võime ja kohustus seaduste alusel iseseisvalt korraldada ja juhtida kohalikku elu pidades silmas KOV-i elanikkonna vajadusi ja huve ning KOV-i arengu iseärasusi (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, § 2 lg 1). Kohalik omavalitsus on kõige lähedam elanikkonnale võimuorgan, millel on võimalus kaasata oma tulemuslikkuse hindamisse elanikkonna. Samuti KOV-i kaudu edastatakse enamused teenuseid, mis on rahvastiku poolt nõutud. Järelikult, et kohaliku omavalitsuse tegevus oleks efektiivne, peab KOV oma tegevust keskenduma elanikkonna vajaduste rahuldamisele. Selleks peab KOV olema teadlik nendest vajadustest. (Rodionova 2011: 3)

Tulemuspõhise eelarvestamise kohalikul tasandil kasutamisele võtmine on kompleksne ja raske ülesanne, milleks KOV-il peab olema piisav kogus rahalisi vahendeid. Peale selle J. Diamondi (2002: 15) teadustöö põhjal saab väita, et tulemuspõhisele eelarvestamisele on soovitatav minna ainult siis, kui kasutusele on võetud tekkepõhine arvestus. Tekkepõhine on arvestus, mille korral kajastatakse majandustehingud vastavalt selle toimumisele, sõltumata raha laekumisest ja väljaminemist (Raamatupidamise seadus, § 5). Tekkepõhise arvestuse olemasolu avaldab positiivset mõju eelarvestamisele KOV-is (Diamond 2002: 15):

- lihtsustab programmi tulemuslikkuse hindamist näidates programmi kogukulu,
- lihtsustab finantsolukorra määramist näidates kõik aktivad ja kohustused,

- suurendab juhtkonna tulemuslikkuse aruandekohustust,
- tegevus on motivatsioon parima tulemuse saavutamiseks suurenenud läbipaistvuse tõttu,
- pakub laiem valik otsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni,
- võimaldab olemasolevate ressursside tõhusamat kasutamist,
- pakub tõhusama otsuste tegemise aluse sellistes valdkondades nagu töötaja koormus, säästmine kõrgema prioriteediga eesmärkide rahastamiseks, läbirääkimised (*Ibid.*).

Omakorda Robinsoni ja Lasti (2009: 7) töö põhjal saab väita, et tekkepõhine raamatupidamisarvestus pole otsene eeldus tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks. Nad väidavad, et tekkepõhine arvestamine aitab lihtsamalt siduda raha liikumisi tulemustega. Seega võib järeldada, et tekkepõhise arvestusprintsipiide rakendamine on kasulik ning soodustab tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekut ning aitab luua sellele sobilik alus.

Tulemuspõhise eelarve formuleerimisel kõik KOV-i kulud peavad olema jaotatud tegevusalade järgi. Iga tegevusala jaoks koostatakse eraldi programm, mis peab sisaldama eesmärkide, ülesannete ning vahendite kirjeldust, mis on vajalikud eesmärkide saavutamiseks. Samuti seal peavad olema kirjas, kuidas hakatakse mõõtma tulemust ehk peab olema esitatud tulemuste hindamise raamistik (nt. indikaatorid koos seletustega). (Makashina 2008: 1) Siinkohal tuleb rõhutada, et tulemuspõhise eelarvestamise korral eelarved koostatakse programmide ja eesmärkide lõikes.

Nagu ka Kohaliku omavalitsuse korralduse seadusest selgub, peavad KOV-id vastutama oma haldusterritooriumi arengu eest ning adekvaatselt hindama oma võimalusi ja ressursse (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, § 2 lg 1). Seega see veel kord kindlustab tulemuspõhise eelarvestamise kasutuselevõtmist kohalikul tasandil. Terientieva ja Lisina (2012: 2) väidavad oma töös, et tulemuspõhise eelarvestamise kasutamine kohalikus omavalitsuses aitab mitte ainult hinnata avalike ressursside kasutamist teatud eesmärgi saavutamisel, vaid ka analüüsida nende kasutamise tõhusust konkreetsete sündmuste lõikes. Peale selle üks tulemuspõhise eelarvestamise eelistest on juhtide otsustusautonoomia suurendamine, kuid see toob kaasa ka suuremat vastutust. Eriti on see märgatav avalikus sektoris, kuhu kuuluvad ka kohalikud

omavalitsused. Vastutus riiklike ressursside kasutamise eest motiveerib juhte jaotama ressursse otstarbekalt. Nad on huvitatud vahendite efektiivses kasutamises ning parimate tulemuste saavutamises. (Terientieva, Lisina, 2012: 2). Seega võib väita, et tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine kohalikus omavalitsuses on kasulik ehk see eelarvestamise meetod omab tähtsat rolli kohalikus omavalitsuses.

Samuti ka Makashina (2008: 2) arvates tulemuspõhisel eelarvestamisel on tähtsam roll kohalikus omavalitsuses kui traditsioonilisel eelarvestamisel ehk kulupõhisel eelarvestamisel. Tema väidab, et selle meetodi rakendamine kohalikus omavalitsuses toob kaasa mitte ainult ressursside efektiivsemat kasutamist ja tulemuslikkuse kasvu, kui ka elanikkonna rahulolu kasvab. Kuid tuleb silmas pida, et kõik see toimiks, peavad olema selgeks tehtud kõik tulemuspõhise eelarvestamise vahendid. Sellisteks elementideks on (Terientieva 2013:73; Makashina 2008: 1):

- majandusaasta aruanded (kõigepealt tegevusaruanne),
- pikaajalised ja riiklikud programmid,
- munitsipaalteenuste register,
- munitsipaalteenuste kvaliteedistandardid,
- munitsipaalteenuste vajaduste hinnang;
- munitsipaalteenuste maksumuse hinnang;
- munitsipaaalsed ülesanded teenuste osutamisel (Terientieva 2013:73; Makashina 2008: 1).

Need on peamised elemendid, mille põhjal on võimalik hinnata, kuidas toimib tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine kohalikus omavalitsuses. Käesolevas töös autor keskendub rohkem Saue linnavalitsuse majandusaasta aruannete uurimisele, sest Eestis puudub seadus, mis reguleerib tulemuspõhist eelarvestamist nagu Venemaal. Järgmises peatükis on esitatud empiiriline analüüsi ja uuringu metoodika.

## **2. TULEMUSPÕHISE EELARVESTAMISE RAKENDAMISE VÕIMALUSED EESTI KOHALIKETES OMAVALITSUSTES**

### **2.1. Kohalike omavalitsuste finantsplaneerimine ja eelarvestamine Eestis**

Teises peatükis autor selgitab, kuidas korraldatakse tulemuspõhist eelarvestamist Eestis ning täpsemalt Saue linnavalitsuses ja teistes Eesti kohalikes omavalitsustes. Eelnevalt oli lühidalt kirjeldatud käesoleva bakalaureusetöö metoodika. Selles osas kirjeldab autor põhjalikumalt dokumendianalüüsi ning intervjuu koostamise põhimõtteid, teeb järeldusi ja teeb ettepanekud tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuks teistele Eesti kohalikele omavalitsustele.

Konkreetselt antud bakalaureusetöö teemal pole veel Eestis uurimisi läbi viidud. Kõige lähedasemad uuringud käesolevale tööle on H. Jõgi (2006) magistritöö teemal „Eelarvestamise täiustamine kohalikes omavalitsustes (Tartu linnavalitsuse näitel)“ ja M. Õismaa (2012) magistritöö teemal „Eelarvestamise täiustamise võimalused Politsei- ja Piirivalveametis“, millistes autorid uurivad eelarve täiustamise võimalusi, mitte konkreetselt tulemuspõhisele eelarvestamisele ülemineku võimalusi või tulemuspõhise eelarvestamise täiustamist. Mõlemad autorid kasutavad oma uuringus kaks meetodit – dokumendianalüüsi ja intervjuusid. Teistes riikides tulemuspõhist eelarvestamist uuritavate tööde hulk on suur, kuid suurim osa nendest uurib selle eelarvestamise liiki riiklikul tasandil. Sellisteks töödeks on Yi Lu (2007) Gruusias tehtud uuring ning Kagu-Euroopas läbi viidud uuring (Maksimovska-Veljanovski, Stojkov 2014). Need autorid, nagu ka Tartu Ülikoolis kaitstud magistritööde autorid, kasutasid uuringu läbiviimiseks dokumendianalüüsi ja intervjuueerimist.

Kohalikul tasandil on tulemuspõhine eelarvestamine hästi uuritud Venemaal, sest juba 2004. aastal seal toimus eelarvestamisreform, mille kohaselt kõik riiklikud asutused

peavad liikuma tulemuspõhise eelarvestamise suunas (Постановление РФ No. 249, 2004). Bakalaureusetöö autor kasutas eeskujuna enda uuringu läbiviimiseks Rodionova (2011) ja Terientieva (2013) töid. Siin kohal tuleb juhtida tähelepanu, et tulemuspõhist eelarvestamist Venemaal uuritavad autorid kasutasid ainult dokumendianalüüsi, kuid nende tööde peamine eesmärk oli analüüsida, kas tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine vastab määruses märgitule või mitte.

Oma bakalaureusetöös autor kasutab dokumendianalüüsi, nagu ka kõik eespool mainitud autorid. Üheks autori töö ülesandeks on analüüsida eelarvestamist Saue linnavalitsuses. Antud linnavalitsus sai autori poolt valituks, sest T. Haldma ja K. Kenk 2014. aastal tehtud uuringu põhjal selgus, et Saue linnavalitsus on ainus eesti KOV, kus kasutatakse tulemuspõhist eelarvestamist (Haldma, Kenk 2014: 294). Autor hakkab analüüsima aastate 2012–2014 dokumente, sest aasta 2014 on viimane aasta, mille kohta on saadavad kõik vajalikud dokumendid, ning 2012. aasta eelarve seletuskirja põhjal võib väita, et seal kasutatakse tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe (Saue linna... 2012; Haldma, Kenk 2014: 294). Varasemate dokumentide põhjal seda väita ei saa. On olemas ka värskemad andmed, kuid nendest on kättesaadavad ainult eelarved ja nende seletuskirjad. Seega nendes esitatud infot pole võimalik võrrelda tegelikkusega, kuna vastavate aastate majandusaasta aruanded pole veel avalikustatud.

Selle meetodi abil kavatses autor kasutada Saue linnavalitsust tulemuspõhise eeskujuna tulemuspõhisele eelarvestamisele üliminekuks teistele eesti KOV-idele. Dokumendianalüüsiks vajalikke andmeid saab autor Saue linna eelarvetest, põhieeskirjadest, majandusaastaruannetest ning teistest dokumentidest. Oma bakalaureusetöö empiirilises osas hakkab autor analüüsima aastate 2012–2014 dokumente, sest aasta 2014 on viimane aasta, mille kohta on saadavad kõik vajalikud dokumendid, ning 2012. aasta eelarve seletuskirja põhjal võib väita, et seal kasutatakse tulemuspõhise eelarvestamise printsiipe (Saue linna... 2012; Haldma, Kenk 2014: 17). Neid andmeid võib pidada usaldusväärseks, sest need on pärit avalikest dokumentidest ning paljud nendest on audiitoritega kontrollitud (nt. majandusaastaruannetest). Peale selle viis autor läbi intervjuu Saue linnavalitsuse ametnikega. Täpsem intervjuu kirjeldus ja selle koostamise meetoodika on kirjeldatud järgmises töö osas

Intervjuu on tähtis, et selgitada, kuidas hetkel on korraldatud eelarvestamine Saue linnavalitsuses ja kuidas toimus üleminek tulemuspõhisele eelarvestamisele, võrrelda intervjuude tulemusi dokumendianalüüsil saadud tulemustega. Intervjuu teel saadud andmete usaldusväärsus on madalam, kuna nendes võib esineda vastajate subjektiivne arvamus, mis ei pruugi langeda kokku tegelikkusega täiel määral. Autor arvab, et töös kasutatavad meetodid on andmetega kooskõlas ning varasemates uuringutes on kasutatud nii dokumendianalüüs kui ka intervjuueerimine. Tulemuspõhine eelarve on eelarve, mis seob ressursside eraldamise mõõdetavate tulemustega (Kohalike omavalitsuste ..., 2012: 43). Tulemuspõhise eelarvestamise korral kontrollitakse eelkõige, kas eelarvestamisel kindlaks määratud tulemused on täidetud ja mis määral, samas kulude vastavust eelarvele vaadatakse vähem (Jõgi, 2006: 30). Seega tulemuspõhine eelarvestamine on orienteeritud rohkem tulemustele, mitte rahaliste vahendite kokkuhoidmisele. Tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamine Eesti kohalikes omavalitsustes aitaks määrata konkreetseid tulemusi, milleni kohalik omavalitsus planeerib jõuda. Autori bakalaureusetöö teema probleem seisneb tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamises Eesti KOV-ides.

KOV-ides tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks peab sellel kindlasti olema eelarve- või muu strateegia. See tingimus on Eestis täidetud. KOV-i eelarvestrateegia koostetakse arengukavas märgitud eesmärkide saavutamiseks, et planeerida kavandatavate tegevuste finantseerimist (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 20). Majandusaasta aruanne on vajalik dokument tulemuslikkuse hindamiseks ja juhtimiseks KOV-s. KOV-i majandusaasta aruanne koostatakse vastavalt raamatupidamise seadusele. Kuid lisaks sellele seal peavad olema märgitud (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 29):

- 1) „ülevaade kohaliku omavalitsuse üksuse arengukavas või muudes arengudokumentides ettenähtud eesmärkide täitmisest aruandeaastal. Mõõdikute rakendamisel tuleb ülevaates esitada mõõdikute kavandatud ja tegelikud andmed;
- 2) ülevaade eelarvestrateegias kavandatud finantsdistsipliini tagamise meetmete rakendamiseks kavandatud tegevuste või saneerimiskava täitmise kohta käesoleva seaduse §-des 40 ja 44 nimetatud menetluse ajal“ (*Ibid.*).

Eesti kohaliku omavalitsuse seaduse kohaselt tulemuslikkuse hindamine Eesti KOV-ides hoolimata kasutatavast eelarvestamismeetodist toimub kolme kriteeriume kohaselt: säästlikus, tõhusus ja mõjususe (Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, § 48 lg 3). Neid eesmärke kõige enam toetab tulemuspõhine eelarvestamine. Eelnevalt teoreetilises osas selgus, et Artley ja Strohi (2001: 20) järgi võib tulemuslikkuse hindamise mõõdikuid jagada kuueks erinevaks rühmaks, kuid samas nad võivad olema jaotatud teisiti sõltuvalt vajadustest. Seega võib väita, et Eestis tulemuslikkuse hindamise mõõdikud on jaotatud kolmeks rühmaks ehk nad mõõdavad tehtud tööde säästlikust, tõhusust ja mõjusust.

Säästlikus KOV-is tähendab kokkuhoidliku ja ettevaatliku suhtumist ressursside kulutamises. Selle kriteeriumi lõikes rohkem pööratakse tähelepanu sisenditele ehk olemasolevatele ressurssidele. Muutusi kvaliteedis, mis on sellise käitumisega tehtud, vaadeldakse juba tõhususe all. Säästlikust on lihtne mõõta, kuid säästlik suhtumine ei tähenda veel, et sama head tulemused on tõhususe ja mõjususe lõikes. Näiteks võib sisse osta mingit teenust või toormaterjali planeeritust odavama hinnaga, kuid sellest võib kaotama teenuse kvaliteet. (Kohaliku omavalitsuse ... 2012: 44)

Omakorda tõhususe mõõtmine on keerulisem, sest avalikud teenused on tavaliselt tasuta teenused ning nende hinda rahaliselt on raske määratleda. Tõhususe all mõistetakse olukorda, milles võimalikult palju teenuseid ning kaupu pakutakse võimalikult vähesel rahal eest. Tähtis on teenuste väärtuste ning kulutatud sisendite suhe. (*Ibid.*). KOV-i olemusest juba selgub, et selle üks tähtsamatest eesmärkidest on tõhususe tõstmine, sest mida kõrgem on osutavate teenuste kvaliteet, seda kõrgem on ka elanikkonna rahulolu KOV-i tegevusega.

Kolmas kriteerium on mõjususe. Seda on kõige keerulisem mõõta, kuna sellega püütakse kindlaks teha, miks üldse tehakse kulusid, mis on tehtud. Siinkohal võib öelda, et seda määratakse saadud tulemuste ja nendeni jõudmiseks tehtud kulutustega. See tähendab, et mõjususe kasvab, kui sama tulemusteni jõutakse väiksemate kulude eest või kõrgemale tulemustasemele samade kulutuste eest. (Kohaliku omavalitsuse ... 2012: 45)

2012. aastal rakendus uus kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, mille kohaselt KOV-id peavad moderniseerima ja kaasajastama eelarvekorralduse ja finantsplaneerimise. Peale selle käesoleva töö raames on tähtis, et KOV-id peavad rakendama keskpika eelarvestamise põhimõtteid koos tulemuspõhise eelarvestamise aspektidega. (2014. aasta... 2013: 3). Eespool oli juba mainitud, et üks tulemuspõhise eelarvestamise omadusest on keskpikk planeerimine ning tavaliselt see on kolm aastat. Eestis see periood on kolm aastat. Seega peavad KOV-id koostama eelarvestrateegiat neljaks aastaks ning koostetakse KOV-i arengukavas esitatud eesmärkide saavutamiseks (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 40).

Peale selle tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuks soovitavaks eelduseks on tekkepõhise arvestus printsiipide rakendamine. See eeldus selgus eelmises peatükis J. Diamondi (2002: 15) töö põhjal. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse kohaselt Eestis saavad KOV-id valima, kas nende eelarve on tekkepõhine või kassapõhine (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 5). Omakorda raamatupidamise seadusest selgub, et vaatamata eelarvestamisele raamatupidamine peab olema korraldatud ainult tekkepõhiselt (Raamatupidamise seadus, § 5). Seega autor arvab, et tekkepõhise arvestusprintsiipide rakendamine KOV-is oleks kasulik, sest see muutuks eelarvestamist ja raamatupidamist võrreldavaks.

Eeltoodust selgub, et Eesti KOV-id võivad valida tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamise vahel. Seega autor valis KOV-ide nimekirjast 30 linnavalitsust ning analüüsis nende eelarve dokumentide põhjal, mis eelarvestamise meetodit nendes kasutatakse. Selline valik oli tehtud sellepärast, et autoril oleks võimalus vajaduse korral võrrelda nendega Saue linnavalitsust, kuna linnaosa ja valla valitsustel võivad olla teised omadused, mis ei pruugi langeda kokku linnavalitsuse omadustega. Lisas 1 on esitatud Eesti linnavalitsustes kasutatavad raamatupidamismeetodid valitud KOV-ide lõikes. Lisast 1 selgub, et ainult neli linnavalitsust 30-st rakendab tekkepõhist eelarvestamist. (Elva, Haapsalu, Saue, Tallinn). Omakorda ülejäänud linnavalitsused kasutavad kassapõhist arvestamist. Kuid tuleb silmas pidada, et kõik KOV-id „on kohustatud koostama eelarve tekkepõhiselt eelarve tekkepõhiselt hiljemalt järgmise eelarveaasta kohta pärast seda, kui riigieelarve on koostatud tekkepõhiselt“ (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 59). See tähendab, et lähimas tulevikus hakkavad ka

hetkel kassapõhist arvestamist kasutatavad KOV-id rakendama tekkepõhist raamatupidamistarvestust. Kuna mitte otsene eeldus on täidetud ainult neljas KOV-is, siis võib järeldada, et tulemuspõhise eelarvestamise kasutusele võtmine on nendes tõenäolisem.

Omakorda Saue linnavalitsuses rakendatakse tekkepõhist eelarvestamist alates aastast 2012 (Saue linna 2012. aasta eelarve seletuskiri: 3). Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamatus on kirjeldatud Saue linnavalitsuse tekkepõhise eelarve kasutamise positiivne kogemus (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 34). Ainus negatiivne külg on ajaline ning on seotud juhtide isiklike harjumustega ehk nad pidid uue eelarve täitmise aruannete saamise korraga. Saue linnavalitsuse tekkepõhise eelarvestamise rakendamise positiivsed küljed on järgmised (Kohaliku omavalitsuse... 2012: 34):

- suurenes juhtide huvi omatulude laekumiste vastu,
- suurenes juhtide huvi õigeaegse kulude raamatupidamises kajastamise vastu,
- juhid on huvitatud tegelike tulude ja kulude vastavuses,
- väljaminekutel põhinev mõtlemine muutub kulupõhiseks,
- muutub olulisemaks sihtvahendite kasutamise aruannete koopiade õigeaegne edastamine raamatupidamisse,
- kajastatakse kassat mitteläbivaid toetusi ja nende arvelt tehtud kulutusi,
- raamatupidamise ja eelarve täitmise aruanded muutuvad võrreldavamaks volikogu tasandil (*Ibid.*).

Peale selle üks tulemuspõhise eelarvestamise tunnusest oli eelarveperioodi jooksul eelarve muutmise võimalus. Vastavalt Kohaliku omavalitsuse üksuse finantskorralduse seadusele võivad KOV-id muuta oma eelarvet lisaelarvega, kuid sellele alati peab olema lisatud seletuskiri põhjendustega selle vajaduse kohta (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 26).

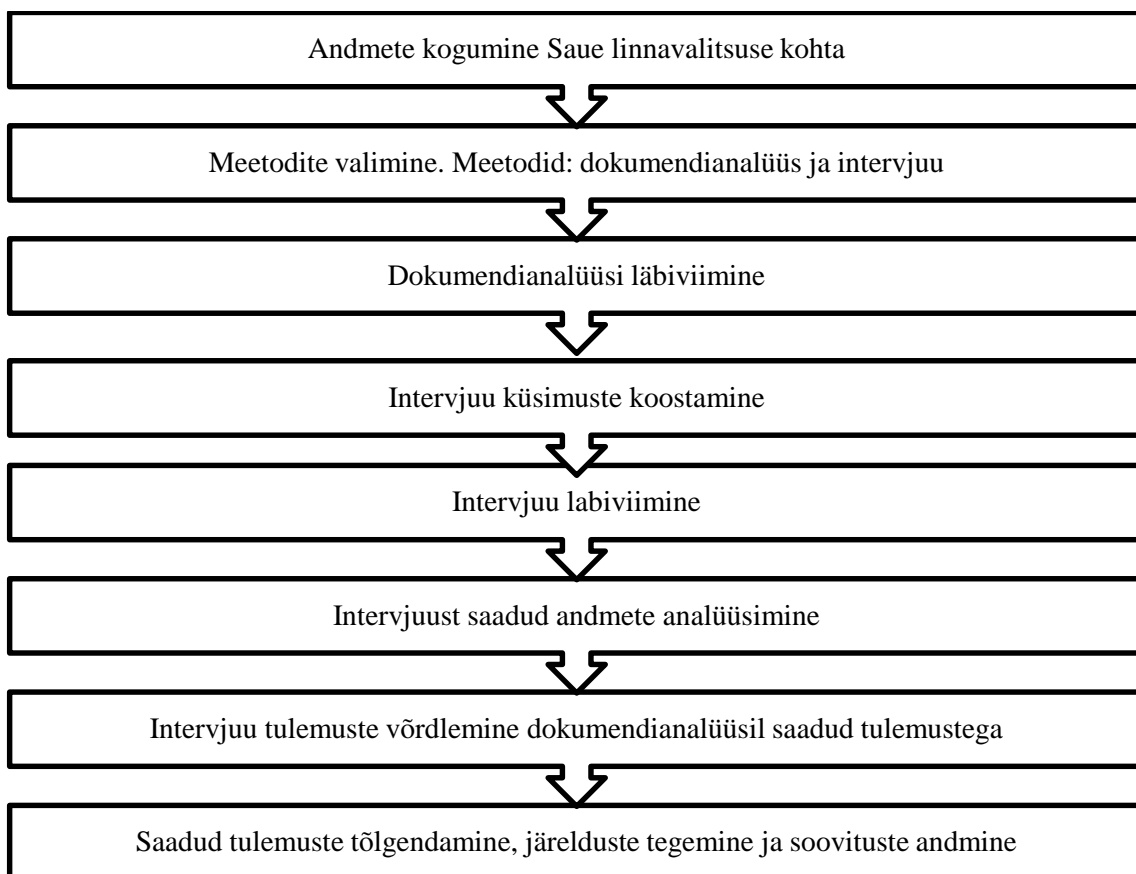
Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse põhjal KOV-idelt on kohustatud eelarve planeerimisel lähtuda eelarvestrateegiast ja arengukavast ning kajastama seletuskirjas jooksva aasta eelarve püstitatud eesmärkide täitmist (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 22). Kuigi sellest alapeatükis selgus, et

Eesti KOV-idel võivad olla ka need tulemuspühise eelarvestamise omadused, mis pole otseselt seadusandluses kajastatud.

## **2.2. Tulemuspühise eelarvestamise printsiipide rakendamine Saue linnavalitsuses**

Käesolevas alapeatükis hakkab autor analüüsima tulemuspühise eelarvestamise printsiipide rakendamist Saue linnavalitsuses. Siinkohal tuleb juhtida tähelepanu empiirilise uuringu käigule. Joonisel 2 on esitatud autori empiirilise uuringu etapid. Kõigepealt alustas autor informatsiooni kogumisest Saue linnavalitsuse kohta, et selgitada, mis analüüsi on võimalik teha kättesaadavate andmete põhjal. Teine uuringu etapp oli meetodi valik. Esialgu autor valis meetoditeks dokumendianalüüsi ning interneti küsitlust, kuid ta asendas küsitluse intervjuuga. Järgmisena viis autor dokumendianalüüsi ning hakkas tegelema intervjuu küsimuste koostamisega. Seejärel püüdis autor võtta ühendust Saue linnavalitsusega ning viia läbi intervjuu. Intervjuu küsimuste koostamise ja intervjuu läbiviimise metoodikat kirjeldab autor edaspidi põhjalikumalt. Peale intervjuust saadud andmete analüüsimist võrdles dokumendianalüüsil saadud tulemusi intervjuu tulemustega. Kõige viimasena tegeles autor tulemuste tõlgendamise, järelduste tegemistega ning teistele KOV-idele soovitus väljatöötamisega.

Saue linnavalitsus on Harjumaal asuv KOV, millesse kuulus 1. jaanuari 2016. aasta seisuga 5779 elanikku (Eesti Statistika). Saue linn asub Tallinna hästi kiiresti arenevas lähikümbruses. See omakorda nii soodustab linna arenguvõimalusi, kui ka toob kaasa ka uusi probleeme, milledega pole linn varem kokku puutunud. Saue linnavalitsuse pikaajaline eesmärk on linnaelanike linna tehnilise infrastruktuuri, kultuuri-, haridus-, spordi- ja sotsiaalsfääriga rahulolu kindlustamine. (Majandusaasta aastaaruanne 2014... 2015: 14). Teaduslikku kirjanduse ülevaatest selgus, et tulemuspühise eelarvestamise printsiipide rakendamine KOV-ides on tähtis elanikkonna rahulolu määratlemiseks. Seega autor arvab, et sellise eesmärgi olemasolu peab viitama tulemuspühise eelarvestamise printsiipide rakendamisele Saue linnavalitsuses.



**Joonis. 2.** Empiirilise uuringu läbiviimise etapid

Allikas: autori koostatud.

Saue linnavalitsuse koosseisus on 5 inimest (Saue linnavalitsuse koduleheküljel). Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse kohaselt eelarve eelnõu koostab valla- või linnavalitsus (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 22). Seega autori plaanides oli intervjuuerida Saue linnavalitsuse liikmeid.

Empiirilises uuringus kasutatava intervjuu küsimused olid koostatud autori teoreetilistel teadmistel. Tabelis 5 on esitatud intervjuu küsimused koos autori oodatustega. Intervjuu küsimuste koostamisel tugines autor tabelis 3 esitatud tulemuspõhise eelarvestamise eelistele ja puudustele ning teistele selle eelarvestamise meetodi omadustele ja eeldustele. Intervjuu peamiseks eesmärgiks oli saada ettekujutust tulemuspõhisest eelarvestamisest Saue linnavalitsuses.

Intervjuu koosneb kolmest osast, mis hõlmavad küsimusi eelarve planeerimise, aruandluse ning tulemuspõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessi kohta. Kokku intervjuus on 22 küsimust. Intervjuu küsimustega saab tutvuda lisa 1.

**Tabel 5.** Intervjuu küsimuste koostamise metoodika.

Osa	Küsimus	Autori ootus
Planeerimine	Mis ametikohtadel töötavad kaasatud tulemuspõhise eelarve koostamise protsessi inimesed?	<ul style="list-style-type: none"> <li>Selgitada, kes on kaasatud eelarvestamise ja indikaatorite määratlemise protsessidesse, et hiljem võrrelda, kas eelarvestamise protsessi ja aruandlusse on kaasatud samad inimesed või erinevad..</li> <li>Selgitada, mis on nende protsesside aluseks.</li> </ul>
	Kas ja mil määral on eelarve koostamise protsessi kaasatud linna elanikud ja teised huvitatud isikud?	
	Kirjeldage tulemuspõhise eelarvestamise protsessi Saue linnavalitsuses.	
	Kelle pädevuses on eelarve seletuskirjas toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?	
	Millest lähtudes määratakse eelarve seletuskirjas toodud tulemusnäitajad/indikaatorid?	
	Kuidas toimub rahaliste vahendite jaotamine tegevusvaldkondade vahel ja mis seda mõjutab?	
Aruandlus	Kuidas on korraldatud sisemine tulemuslikkuse aruandlus Saue linnavalitsuses?	<ul style="list-style-type: none"> <li>Selgitada, kuidas täpsemalt toimub aruandlus.</li> <li>Selgitada, kuidas toimub tulemusinfo töötlemise protsess.</li> <li>Selgitada, kes on kaasatud aruandlusse ja majandusaasta aruannete indikaatorite määratlemise protsessidesse, et hiljem võrrelda, kas intervjuu planeerimise osast saadud vastustega.</li> <li>Selgitada, kas aruandlus erineb planeeritud tulemustest ning tegevusvaldkondade lõikes.</li> <li>Määrata tulemusinfo, mis mõjutab järgmise aasta eelarvet.</li> </ul>
	Kuidas kogutakse tulemusinfot? Kes tegeleb sellega täpsemalt?	
	Kuidas töödeldakse tulemusinfot Saue linnavalitsuses?	
	Kelle pädevuses on majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?	
	Millest lähtudes määratakse majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajad/indikaatorid?	
	Kas ja mil määral erineb tulemuslikkuse aruandlus tegevusvaldkondade lõikes?	
	Kas ja mil määral erineb tulemuslikkuse aruandlus tegevusvaldkondade lõikes?	
	Kas ja mil määral erineb tegelik rahaliste vahendite kasutamine eelarves planeeritud rahasummast?	
	Mis 2014. aasta andmed mõjutasid 2015. aasta eelarve koostamist ja mil määral?	
	Ülemineku protsess	
Kuidas Teie hindate tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamist Saue linnavalitsuses?		
Kui tähtsa rolli mängib/mil määral on tähtis tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamine kohalikus omavalitsuses?		
Kas ja mil määral olete rahul Saue linnavalitsuse eelarvestamises tehtud muudatustega?		
Tooge välja tulemuspõhise eelarvestamise eelised ja puudused kohaliku omavalitsuses Saue linnavalitsuse näitel.		
Kas ja mil määral oli eelnev üleminek tekkepõhisele arvestamisele tähtis?		
Mida võite soovitada teistele Eesti kohalikele omavalitsustele tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekul?		

Allikas: autori koostatud.

Kõik intervjuu küsimused olid koostatud teoreetilistest allikatest saadud teadmiste põhjal, et kontrollida, kas tegelik olukord vastab teoreetiliselt kirjeldatule või mitte. Intervjuu planeerimise ja aruandluse osad oli loodud kõigepealt selleks, et teada saada, kas ja mil määral on seotud eelarve planeerimine ja aruandlus. Autor kavatses nende osade küsimuste abil välja selgitada, kuidas täpsemalt korraldatakse neid protsesse Saue linnavalitsuses.

Nende osade küsimuste põhjal soovis autor võrrelda, kas nendesse kaasatud inimesed on samad või neid korraldavad inimesed on erinevad. Samuti autor soovis vaadelda samast vaatenurgast indikaatorite valimist nii eelarve seletuskirja kui ka majandusaasta aruande jaoks. Peale selle intervjuu aruandluse osa küsimused hõlmasid tulemisinfo töötlemist ning selle kasutamist järgneva aasta eelarve planeerimisel. Teoreetilisest ülevaatest selgus, et tulemuspõhise eelarvestamise omadus on eelarve planeerimine tegevusvaldkondade lõikes. Seega kahes esimeses intervjuu osas on ka küsimused tegevusvaldkondade eelarvete kohta. Nende küsimuste abil soovis autor teada saada, kas ja mil määral erineb eelarve planeerimine tegevusvaldkondade lõikes ning mis seda mõjutab.

Kolmas intervjuu osa on pühendatud tulemuspõhisele eelarvestamisele ülemineku protsessile Saue linnavalitsuses. Selle osa küsimused keskendusid Saue linnavalitsuse kogemusele tulemuspõhise eelarvestamises ning tulemuspõhise eelarvestamise protsessi kaasatud inimeste isiklikele arvamusele. See osa oli tähtis, et määratleda, kuidas võiks toimuda üleminek tulemuspõhisele eelarvestamisele Eesti KOV-ides ning mis probleemidega võivad Eesti KOV-id kohtuda selle protsessi käigus.

Intervjuu läbiviimisele kuulus autoril kaks nädalat. Autor proovis võtta ühendust viie Saue linnavalitsuse liikmetega, et viia läbi intervjuu, kuid oli tõenäosus, et mitte kõik nõustuvad. Seega kavatses autor intervjuuerida vähemalt kaks inimest, kellest üks pidi olema Saue linnavalitsuse finantsjuht, kuid paljude põhjuste tõttu kolm isikut loobus intervjuus osalemist ning ühe inimesega ei õnnestunud ühendust võtta. Seega käesolev töö põhineb ühel intervjuul. Intervjuu oli läbiviidud Saue linnavalitsuse linnapeaga e-kirja teel. Läbiviidud intervjuu küsimused on esitatud lisas 2. Lisast on näha, et linnapeale esitatud küsimuste arv on väiksem tabelis 5 planeeritavast küsimuste arvust. See on põhjustatud sellega, et mõned küsimused on ainult finantsjuhi pädevuses ning

linnapea pole kompetentne nendes. Seega lisas 2 puudub üleminekuprotsessi osa. Intervjuust saadud andmed olid käsitsi kodeeritud märksõnadega. Edaspidi on esitatud tähtsamad intervjuu tulemused.

Tabelis 6 on esitatud intervjuu küsimused koos kodeeritud vastustega. Vastuste kodeerimisel püüdis autor märksõnadega esile tuua selle peamine mõte. Intervjuust selgus, et tulemuspõhise eelarvestamisse Saue linnavalitsuse on kaasatud ökonomist ning finantsjuht.

Teooriast tuleneb, et tulemuspõhise eelarvestamise üheks eeliseks on elanikkonna kaasamine eelarve koostamisse (vt tabel 3). Intervjuu läbiviimiselt selgus, et Saue linna elanikud on kaasatud sellesse esimese ja teise eelarveprojekti lugemise volikogus vahel. Kuid siinkohal tuleb juhtida tähelepanu sellele, et Eestis ka teised KOV-id kaasavad elanikkonna eelarve planeerimisse, kus ei rakendata tulemuspõhist ega tekkepõhist eelarvestamist. Selliseks näiteks on Tartu linnavalitsus (Tartu 2016. aasta eelarve raamat : 108).

Peale selle intervjuuga kavatses autor määratleda indikaatorite valimisega tegelevate inimeste ametipositsioonid nii eelarve kui ka majandusaasta aruanne jaoks ning selgitada, mille põhjal need tulemusnäitajad valitakse. Saue linnavalitsuse linnapeal sõnul eelarve planeerimisel indikaatoreid valivad valdkondade juhid ning abilinnapead ja majandusaasta aruandesse valivad tulemusnäitajaid linnavalitsuse liikmed. Tundub, et sellega tegelevad erinevad inimesed, kuid tuleb rõhutada, et Saue linnavalitsuse valdkondade juhid on linnavalitsuse koosseisus (Majandusaasta aastaaruanne 2014: 7). Seega võib järeldada, et indikaatorid nii majandusaastaruandesse kui ka eelarvesse valib sama ringkond inimesi. Samuti intervjuu vastustest selgub, et indikaatorite määratlemiseks on peamiseks aluseks linnavalitsuse arengukava. Seega teooria leiab kinnituse, et tulemuspõhise eelarve koostamise aluseks on arengukava (vt tabel 1, tabel 3). Omakorda teoreetilisest ülevaatest tulenes, et tulemuspõhise eelarve vahendite jaotamise aluseks on eelmise aasta tulemused. Samuti ka intervjuust selgub, et Saue linnavalitsuse eelarve planeerimisel arvestatakse eelmise aasta näitajatega ja nende täitmisega.

**Tabel 6.** Läbiviidud intervjuu küsimused kodeeritud vastustega.

Osa	Küsimus	Kodeeritud vastused
Planeerimine	1. Mis ametikohtadel töötavad kaasatud tulemuspõhise eelarve koostamise protsessi inimesed?	Ökonomist, finantsjuht
	2. Kas ja mil määral on eelarve koostamise protsessi kaasatud linna elanikud ja teised huvitatud isikud?	On kaasatud, 1. ja 2. volikogus lugemise vahel
	3. Kelle pädevuses on eelarve seletuskirjas toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?	Valdkondade juhid, abilinnapead
	4. Millest lähtudes määratakse eelarve seletuskirjas toodud tulemusnäitajad/indikaatorid?	Arengukava, koalitsiooni leping
	5. Kas ja mil määral lähtutakse arengukavas välja toodud eesmärkidest ja näitajatest indikaatorite valimisel?	Peamine alus.
	6. Kuidas toimub rahaliste vahendite jaotamine valdkondade vahel ja mis seda mõjutab?	Aluseks on: <ul style="list-style-type: none"> <li>• eelneva aasta näitajad ning nende täitmine,</li> <li>• arengukava.</li> </ul> Lisanduvad: <ul style="list-style-type: none"> <li>• investeeringud,</li> <li>• tegevused (vastavalt koalitsiooni lepingule).</li> </ul>
Aruandlus	7. Kuidas on korraldatud sisemine tulemuslikkuse aruandlus Saue linnavalitsuses?	Valitsuse tasand
	8. Kuidas kogutakse tulemusinfot? Kes tegeleb sellega täpsemalt?	Raamatupidamisest, tegevusvaldkondade juhid. Koondi koostab finantsjuht
	9. Kelle pädevuses on majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?	Linnavalitsuse liikmed
	10. Millest lähtudes määratakse majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajad/indikaatorid?	Arengukava, aruandeaasta eelarve
	11. Kas ja mil määral erineb tegelik rahaliste vahendite kasutamine eelarves planeeritud rahasummast?	Võib erineda. Suurimad kõikumised investeeringutes. Erinevad põhjused.
	12. Mis 2014. aasta andmed mõjutasid 2015. aasta eelarve koostamist ja mil määral?	Investeeringud.

Allikas: autori koostatud.

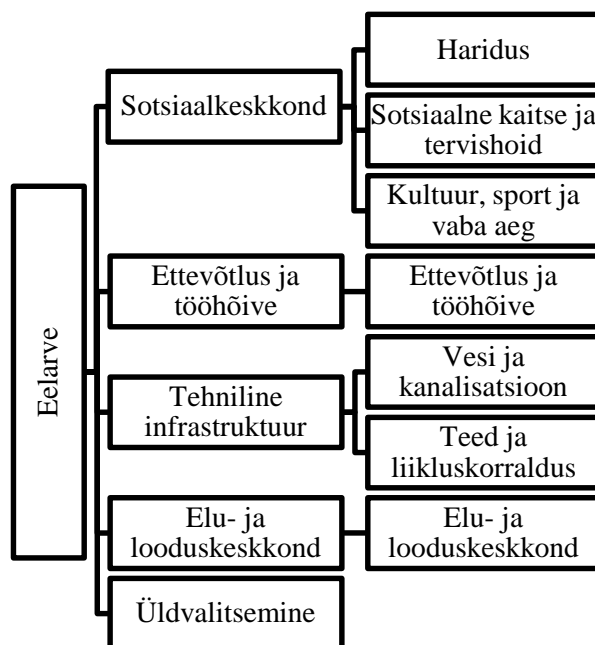
Peale selle on tähtis arvestada ka arengukavaga, mis leidis kinnituse eelmises lõigus. Kuna eelmise aasta indikaatorid ja nende täitmine on tähtis, siis tuleb pöörduda tähelepanu tulemusinformatsioonile. Intervjuu vastuste põhjal saab väita, et tulemusinfot kogutakse Saue linnavalitsuses tegevusvaldkondade lõikes. Selle eest

vastutavad tegevusvaldkondade juhid ning info tuleneb raamatupidamisest. Autori arvates selline infokogumine positiivselt mõjutab juhtimisest, sest juhid on teadlikud oma tegevusvaldkonna tulemustest ning vajaduse korral saavad jooksvalt muuta tulemusteni jõudmist. See kinnitab teoreetilisest ülevaatest tulenevat eeldust, et tulemuspõhise eelarvestamise korral juhtidel on kõrgem vastutus ning nad on huvitatud parimateni tulemusteni jõudmisest. Tegevusvaldkondade juhid edastavad infot finantsjuhile, kes tegeleb tulemusinfo töötlemisega ning koostab kondi.

Töö autori arvates oli tähtis selgitada, kas ja mil määral erinevad tegelikud kulutused eelarve planeeritust. Saue linnavalitsuse linnapea sõnul suuremad kõikumised on investeeringute lõikes. Sellest tuleneb ka suur investeeringute mõju järgneva aasta eelarve koostamisele. Samuti linnapea vastas, et 2014. aasta investeeringute andmed oluliselt mõjutasid 2015. aasta eelarvet. Edaspidi keskendub autor dokumendianalüüsile ning selle tulemuste võrdlemisele intervjuus saadud andmetega.

Nagu teoreetilisest ülevaatest selgus, tulemuspõhise eelarvestamise peamiseks tunnuseks on tulemuste seadmine eraldavate ressurssidega ning ressursid peavad olema jaotatud erinevate tegevuste lõikes. Samuti Saue linnavalitsuses on koondeelarve on jaotatud erinevate tegevusalade lõikes ning iga tegevusala eelarve on jaotatud meetmete lõikes. Joonisel 4 on esitatud Saue linnavalitsuse eelarve jaotus. Jooniselt on näha, et Saue linnavalitsuse eelarve on jaotatud viie tegevusvaldkonna lõikes ning mõnda valdkondade eelarved on jaotatud veel meetmete lõikes. Sellisteks valdkondadeks on sotsiaalkeskond ja tehniline struktuur.

Seega võib järeldada, et Saue linnavalitsuses rakendatakse tulemuspõhisele eelarvestamisele iseloomulikku eelarve jaotussüsteemi ehk eelarve on jaotatud erinevate tegevusalade lõikes. Peale selle igal tegevusvaldkonnal on omad eesmärgid, mille täitmise aitavad mõõta indikaatorid. Tabelis 7 on esitatud eesmärkide arvud erinevate tegevusalade ja meetmete lõikes aastatel 2012 -2014. Tabelist on näha, et erinevatel aastatel on sama tegevusvaldkonna tulemus määravate indikaatorite arv erinev. Siinkohal tuleb juhtida tähelepanu sellele, et 2012. aastal puudub üldvalitsemise valdkonnas indikaatorite arv. See on seotud sellega, et sel aastal üldvalitsemist ei vaadeldud tegevusvaldkonnana.



**Joonis 4.** Saue linnavalitsuse eelarve jaotus

Allikas: (2012. aasta eelarve... 2011: 4; 2013. aasta eelarve... 2012: 4; 2014. aasta eelarve... 2013: 4); autori koostatud.

Tabelist 7 on näha, et suuremad muutused on sotsiaalkeskonna meetmetes, eriti hariduses ja sotsiaalses kaitstes ja tervishoius. Aastate jooksul hariduse indikaatorite arv kasvas kahest kaheksani. Ühest poolest see on hea näitaja, sest aitab hinnata eesmärgini jõudmist täpsemalt. Teiselt poolt teooriast selgus, et indikaatorite paljusus muutub tulemuslikkuse hindamist keerulisemaks. Kuna suuremas osas indikaatorite arv samade meetmete lõikes suurenes, siis võib järeldada, et aastate jooksul tulemuslikkuse hindamine Saue linnavalitsuses muutub keerulisemaks. Kuigi dokumendianalüüsi põhjal pole võimalik kinnitada intervjueeritava vastused, mis on seotud inimestega, kelle pädevuses on indikaatorite valimine.

Peale selle Saue linna arengukava 2012-2022 põhjal saab väita, et selle kasutatakse eelarve koostamisele, sest aastate 2012-2014 eelarvete seletuskirjades esitatud indikaatorid peegeldavad arengukavas planeeritud tegevusi ja nende tulemusi.

**Tabel 7.** Saue linnavalitsuse erinevate tegevusvaldkondade indikaatorite arv meetmete lõikes aastatel 2012-2014.

Tegevusvaldkond	Meede	Aasta		
		2012	2013	2014
Sotsiaalkeskond	Haridus	2	3	8
	Sotsiaalne kaitse ja tervishoid	4	6	8
	Kultuur, sport ja vaba aeg	2	3	3
Ettevõtlus ja tööhõive	Ettevõtlus ja tööhõive	3	2	1
Tehniline infrastruktuur	Vesi ja kanalisatsioon	1	1	1
	Teed ja liikluskorraldus	2	4	4
Elu- ja looduskeskkond	Elu- ja looduskeskkond	3	2	2
Üldvalitsemine		-	5	6

Allikas: (2012. aasta eelarve... 2011: 20-30; 2013. aasta eelarve... 2012: 23-35; 2014. aasta eelarve... 2013: 5-10); autori koostatud.

Arengukavas esitatud valdkonnad samuti langevad kokku eelarvetes esitatud valdkondadega. See omakorda kinnitab linnapea sõnu, et eelarve koostamisel ja indikaatorite valimisel tuginetakse linnavalitsuse arengukavale. Omakorda konkreetse tegevuskava aastate lõikes olemasolu muudaks dokumendianalüüsi põhjalikumaks.

Teoreetilisest ülevaatest samuti selgus, et tulemuspõhine eelarvestamine on ainult üks PDCA tsükli osa. See tähendab, et tulemuspõhine eelarvestamine ei saa esineda iseseisvalt ning sellele eelneb planeerimise etapp ning järgneb aruandluse etapp. Eesti KOV-ides planeerimise osa dokumendiks on arengukava ning aruandlusedokumendina esineb majandusaasta aruanne. Edaspidi uurib autor, kuidas kõik need kolm etapi on omavahel seotud.

Siinkohal soovib autor juhtida tähelepanu Saue linnavalitsuse arengukavale. Arengukava on väga tähtis dokument Eesti KOV-ide finantsjuhtimiseks. Seal peavad olema avaldatud eesmärgid, mille põhjal korraldatakse eelarve planeerimist ning hiljem majandusaruannetes kontrollitakse eesmärkide täitmist (Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 22, § 29).

Saue linna arengukavas 2012-2020 strateegilised eesmärgid ja alaeesmärgid on esitatud tegevusvaldkondade lõikes, mis langeb kokku nii eelarvetes kui ka majandusaasta aruannetes esitatud eesmärkide liigitustega. Omakorda Saue linnavalitsuse arengukavas puudub vastavate aastate tegevuskava aastate lõikes ning valdkondade ja meetmete, mis takistab võrrelda planeerimise etapil tehtud otsused eelarvestamisel ja aruandmisel tehtavate otsusega. Seega võib teha järelduse, et tegevuskava olemasolu muudaks kolmel esimeselt PDCA tsükli etapidel esitatud informatsiooni võrreldavamaks. Kindlasti tegevuskavad on esitatud vastavate aastate eelarve seletuskirjades, kuid seal pole arusaada, mis alaeesmärkidega on seotud valitud tegevused.

Olemasoleva info põhjal saab võrreld eelarvestamise etapil püstitatud eesmärke nende täitmisega majandusaasta aruannetes. Tabelis 8 on esitatud aastate 2012-2014 eelarve seletuskirjates ja majandusaasta aruannetes esitatud indikaatorite arv.

**Tabel 8.** Saue linnavalitsuse eelarve seletuskirjates ja majandusaasta aruannetes esitatud indikaatorite arv aastate 2012-2014 aastate ja tegevusvaldkondade ning meetmete lõikes.

Tegevusvaldkond	Meede	Eelarve seletuskiri			Majandusaasta aruanne			Mõlemad		
		2012	2013	2014	2012	2013	2014	2012	2013	2014
Sotsiaalkeskond	Haridus	2	3	8	2	3	8	2	3	8
	Sotsiaalne kaitse ja tervishoid	4	6	8	4	6	8	4	6	8
	Kultuur, sport ja vaba aeg	2	3	3	2	3	3	2	3	3
Ettevõtlus ja tööhõive	Ettevõtlus ja tööhõive	3	2	1	3	2	1	3	2	1
Tehniline infrastruktuur	Vesi ja kanalisatsioon	1	1	1	1	1	1	1	1	1
	Teed ja liikluskorraldus	2	4	4	2	4	4	2	4	4
Elu- ja looduskeskkond	Elu- ja looduskeskkond	3	2	2	3	2	2	3	2	2
Üldvalitsemine		-	5	6	-	5	6	-	5	6

Allikas: autori koostatud aastate 2012-2014 Saue linnavalitsuse eelarve seletuskirjade ja majandusaasta aruannetes esitatud informatsiooni põhjal.

Tabelist selgub, et vastavate aasta eelarve seletus ja majandusaasta aruannes esitatud indikaatori arv on sama ning samuti nende eesmärkide sõnastus ei erine. Seega võib

väita, et eelarvestamisel püstitatud indikaatoride ja majandusaasta aruannetes esitatud nende täitmine on omavahel seotud.

Kuna kõik indikaatorid olid samad, siis soovis autor võrrelda indikaatori abil planeeritud tulemust ning seele täitmist. Kuna indikaatorite arv on suur, siis autor juhuslikult valis aasta ja meede, mille indikaatorite täitmist ta hakkab kontrollima. Selliseks meedeks sai haridus aastal 2013. Tabelis 9 on esitatud valitud meede ja selle indikaatorid aastal 2013. Tabelist selgub, et valitud indikaatorid on kvalitatiivsed. Kolmest indikaatorist kaks on täidetud, omakorda üks indikaator on täidetud osaliselt (gümnaasiumi astmes õpivate õpilaste arv on planeeritus väiksem). Kuigi selles tabelis esitatud info põhjal pole võimalik järeldada, kas et sarnaselt täidetakse neid ka teiste meetmete lõikes. Selleks tuleb eraldi uurida indikaatorite täitmist Saue linnavalitsuses, mis omakorda on väga mahukas uuring. Tabelis 9 esitatud andmete põhjal saab väita, et indikaatorite täitmist kirjeldatakse vastavalt eelnevalt püstitatud indikaatorite sõnastusele.

**Tabel 9.** Saue linnavalitsuse sotsiaalkeskkonna hariduse meede indikaatorid ja nende täitmise aastal 2013.

Indikaator	Täitmine
Saue Gümnaasiumi põhikooli astmes õpib 644 (+/-5%) õpilast ja gümnaasiumi astmes 170 (+/-5%) õpilast.	Saue Gümnaasiumi põhikooli astmes õppis 666 ja gümnaasiumi astmes 161 õpilast.
Saue lasteaia „Midrimaa“ antakse alusharidust <b>364</b> lapsele	Kahe moodulrühma rentimisega võimaldati alushariduse andmist <b>400</b> lapsele.
Saue linna põhikooliealiste laste üldarvust <b>88%</b> õpib Saue Gümnaasiumis.	2013/2014 õppeaastal suurenes Saue Gümnaasiumi põhikooliastme õpilaste arv, ka Saue linna registris olevate õpilaste arv. 2013.a detsembris õppis Saue Gümnaasiumis <b>90</b> protsenti linna põhikooliastme õpilastest. Saue Gümnaasiumi põhikooli lõpetajatest 63 protsenti jätkas õpinguid gümnaasiumi astmes, 72 protsenti gümnaasiumi lõpetajatest jätkas õpinguid kas Eestis või välismaal

Allikas: autori koostatud Saue linnavalitsuse 2013. aasta majandusaasta aruanne põhjal.

Autori analüüsi põhjal saab väita, et tulemuspõhine eelarvestamine üks PDCA tsükli etappidest. Saue linnavalitsuse aruandlus on seotus tulemuspõhise eelarvestamisega. Samuti seadusest selgub, et arengukavas püstitatud eesmärgid on tulemuspõhise eelarvestamise ning aruandes esitatud tulemuste täitmise võrdlemise püstitatud

eesmärkidega aluseks. Omakorda tegevuskava olemasolu arengukavas aitaks uurida seost PDCA tsükli kolme esimeste etapide vahel.

Järgmises töö osas annab autor soovitusi teistele Eesti KOV-idele tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks Saue linnavalitsuse näitel.

### **2.3. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise võimalused Eesti kohalikes omavalitsustes Saue linnavalitsuse näitel**

Teooriast selgus, et tulemuspõhisele eelarvestamisele üleminekuks KOV-is peavad olema täidetud mitu eeldust. Eestis tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel tuleb lähtuma seadusandlusest. Tulemuspõhise eelarvestamise definitsioonist selgub, et selle eelarvestamise meetodi rakendamine pole võimalik ilma strateegilise- ja/või arengukavata. Seaduse kohaselt ei või Eesti KOV-id selle koostamisest loobuda. See on põhiline dokument, mille põhjal valitakse indikaatorid tulemuste hindamiseks eelarvesse ja hiljem ka majandusaasta aruandesse.

Peale selle soovitavaks eelduseks on tekkepõhise eelarvestamise kasutamine. Saue linnavalitsusel on positiivne kogemus selle koostamise kohta. Samuti ka autori arvates tekkepõhise eelarvestamise kasutamine oleks kasulik, sest see lihtsustaks tulemuste sidumist nende jõudmiseks tehtavate kuludega. Saue linnavalitsuse kogemuse põhjal saab väita, et tekkepõhise eelarvestamise rakendamine suurendab juhtide huvi mitmete KOV-i juhtimistegevuste vastu ning raamatupidamine muutub võrreldavamaks eelarve täitmise aruannetega kohalikul tasandil. Seega see oleks kasulik tulemuspõhise eelarvestamisele üleminekul KOV-is.

Nagu teada, tulemuspõhise eelarvestamise korral koostetakse eelarve tegevusvaldkondade lõikes. Peale selle tulemuste hindamiseks indikaatorite valimine toimub samuti valdkondade järgi. Saue linnavalitsuse kogemusest selgub, et selline eelarve planeerimine annab juhtidele rohkem tegutsemisvõimalusi ning nende vastutus suureneb. Seega juhid on huvitatud oma tegevusvaldkonna tulemuses. Saue linnavalitsuses juhid samuti koguvad tulemusinfot oma tegevusvaldkonna kohta raamatupidamisest. Eriti kasulik on see jooksvate tulemuste jälgimisel, sest juhid saavad mõjutada tulemuste saavutamist ning motiveerida alluvaid töötajaid panustada

tulemuste saavutamisse. Seega võib järeldada, et tulemuspõhise eelarvestamise printsiipide rakendamine on kasulik Eesti KOV-idele.

Eelnevalt oli juba mainitud, et Eesti KOV-ides juba rakendatakse elanikkonna kaasamist eelarve planeerimisse. Oma olemusest tulemuspõhine eelarvestamine on eelarvestamine, mille rakendamisel on tähtsad sotsiaalsed prioriteedid (vt. Tabel 1). Nagu teada, elanikkonna jaoks need prioriteedid on väga tähtsad. Järelkult nende rahuldamisest sõltub elanikkonna rahulolu. See tähendab, et KOV-id peab olema huvitatud sotsiaalsete prioriteetide määratlemisel ja elanikkonna oodatuste rahuldamisel. Seega autor arvab, et tulemuspõhise eelarvestamise rahuldamisega Eesti KOV-id saavad tõsta elanikkonna rahulolu KOV-i tööga.

Seega Saue linnavalitsuse näitel saab eristada tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise positiivsed küljed KOV-is:

- planeerimisel on tähtis oodatav tulemus,
- eelarve planeerimisel ja indikaatorite valimisel on tähtis eesmärk ja KOV-i strateegilised plaanid,
- seletab tehtud kulutuste seost mõõdetavate tulemustega,
- kasvab juhtide vastutus pidevalt jälgida tulemusi ning motiveerida alluvaid tulemuste jõudmiseks,
- KOV-i elanikkonna arvamus on tähtis eelarve koostamisel,
- arvestatakse eelmiste aastate tulemusnäitajatega arvestamine järgneva aasta planeerimisel.

Omakorda see ei tähenda, et tulemuspõhise eelarvestamist rakendatav KOV ei kohtu raskustega. Saue linnavalitsuse näitel on selgel jälgitav, et iga aastaga indikaatorite arv valdkondade lõikes kasvab. Teoreetilisest ülevaatest selgus, et nende paljusus võib raskendada tulemuste mõõtmist. Peale selle on teada, et tulemuspõhise eelarvestamise rakendamiseks on tähtis organisatsiooni kultuur ja töötajate vahelised suhted. See omakorda mõjutab nii juhtide kui ka alluvate motivatsiooni tulemuste saavutamisel ning võib juhtuda, et see muutub negatiivseks küljeks. Samuti tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine KOV-is ei tähenda, et tegelikud kulutused vastavad eelarves

planeeritule. Intervjuust Saue linnavalitsuse linnapeaga selgus, et erinevused võivad esineda ning nendest pole võimalik lahti saada.

Omakorda on tähtis ka arengukava, eelarve ja aruandluse seos. Selleks peab KOV korraldama kõik need etapid põhjalikumalt. Läbiviidud analüüsis selgus, et Saue linnavalitsuse arengukava seos on raskesti jälgitav teiste etapidega. Seega autor soovib nii Saue linnavalitsusele kui ka teistele Eesti KOV-idele arengukavale lisada ka tegevuskava aastate, meetmete lõikes, et sest paljud arengukavas esitatud eesmärgid hõlmavad kogu arengukava perioodi. See aitaks määrata PDCA tsükli planeerimise etapi seost teiste selle tsükli osadega.

Käesoleva töö koostaja arvates tulemuspõhisest eelarvestamisest saadav ühiskondlik kasu on suurem kui võimalik kahju. Ta arvab, et Saue linnavalitsuse positiivne kogemus tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel annab motivatsiooni selle rakendamiseks teistele Eesti KOV-idele, kuid selle rakendamiseks soovitude andmiseks peab teemat edasi arendama ning viima läbi täiendav empiriline analüüs.

## KOKKUVÕTE

Eelarve mõistet erinevad autorid defineerivad erinevalt, kuid vaatamata sellele eelarved jäävad asutuse planeerimise ja kontrolli keskseks elemendiks. Eelarvel on väga suur roll organisatsiooni ning väga oluline on selle koostamise protsess.

Üldjuhul võib eelarvestamist defineerida kui asutuse järgmise perioodi vajaduste hindamise protsessi, mis põhineb varasemal kogemusel. Eelarvestamise protsessi käigus saavad võimalikult vara keskenduda tegevus- või finantsprobleemidele. Peale selle eelarvestamine saab mõjutada ka juhtide autonoomiat organisatsioonis.

Eelarvestamist liigitakse erinevalt. Tavaliselt jaotakse neid traditsiooniliseks meetoditeks ehk kulupõhiseks ja väljundipõhiseks. Väljundipõhisesse eelarvestamise meetoditesse kuuluvad nullbaasiline, programmipõhine ja tulemuspõhine eelarvestamine. Käesolevas töös keskenduti viimasele eelarvestamise meetodile. Paljud organisatsioonid kasutavad traditsioonilist eelarvestamist, sest see ei nõua spetsiifilisi teadmisi ning on lihtsamini jälgitav, kuigi sellel on rida puudusi.

Tulemuspõhine eelarvestamine on üks uuematest eelarvestamise meetoditest. Käesolevas töös esitatud tulemuspõhise eelarvestamise mõiste defineerimise aluseks on erinevates asjakohastes teadustöodes välja pakutud definitsioonid. Nendest saadud informatsiooni sünteesimisel oli väljatöötatud järgnev mõiste. Tulemuspõhine eelarvestamine on eelarvestamine, mis seob ressursside eraldamist mõõdetavate tulemustega. Tulemuspõhise eelarvestamise iseloomujooneks on keskendumine tulemustele, mitte rahaliste vahendite kokkuhoidmine. KOV-s selle meetodi rakendamise peamisteks eelisteks on juhtide autonoomia suurendamine ning elanikkonna eelarvestamise protsessi kaasamine.

KOV-is selle eelarvestamise meetodi rakendamisel tuleb lähtuda seadusandlusest. Eestis KOV-i finantsjuhtimist reguleerivad peamiselt kohaliku omavalitsuse üksuse

finantsjuhtimise seadus ning kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses. Samuti tuleb arvestada ka raamatupidamise seadusega. Nende seaduste kohaselt KOV-i eelarve võib olla koostatud nii kassa- kui ka tekkepõhiselt, raamatupidamine pead olema korraldatud tekkepõhiselt ning soovi korral KOV-id saavad rakendada ka tulemuspõhist eelarvestamist.

Tulemuspõhise eelarve rakendamiseks peavad olema täidetud mõned eeldused. Peamine eeldus on arengukava, eelarvestrateegia või muu strateegia olemasolu, mille põhjal saab koostada järgmise perioodi eelarve. Samuti on soovitatav rakendada tekkepõhist eelarvestamist, sest see omakorda lihtsusta tulemuspõhist eelarvestamist. Saue linnavalitsuse tekkepõhise eelarve kasutamise kogemus on positiivne ning selle põhjal käesoleva bakalaureusetöö autor soovitab ette tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist KOV-is koostada eelarve tekkepõhiselt.

Bakalaureusetöö empiirilises uuringus kasutati intervjuerimist ning dokumendianalüüsi. Intervjuu oli läbiviidud Saue linnavalitsuse linnapeaga ning dokumendianalüüs põhines Saue linnavalitsuse avalikult kättesaadavate dokumentidel. Analüüsi käigus selgus, et Saue linnavalitsuse kogemus tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel on positiivne ning kõik intervjuu küsimustega hõlmatud teoreetilised väited leidsid kinnitust.

Empiirilise uuringu käigus selgus, et Saue linnavalitsuse tulemuspõhine eelarve on koostatud erinevate tegevusvaldkondade lõikes eelmise aasta tulemusnäitajate ja arengukava baasil ning tulemuste hindamiseks kasutatakse vastavaid indikaatoreid. Omakorda iga aastaga kasutatavate indikaatorite arv kasvab ning selle tõttu tulemuste hindamine võib muutuda keerulisemaks. Peale selle intervjuu käigus selgus, et tulemuspõhist eelarvestamist Saue linnavalitsuses korraldavad finantsjuht ja ökonomist, kuid samas protsessi on kaasatud kõik linnavalitsuse liikmed ehk tegevusvaldkondade juhid kui ka linna elanikud. Linnavalitsuse liikmete pädevuses on indikaatorite valimine, tulemusinfo kogumine ning pidev tulemuste jälgimine. Omakorda tulemusinfo töötlemine ning tulemuste koondaruanne koostamine on finantsjuhi pädevuses.

Saue linnavalitsuse näitel selgus, et tulemuspõhise eelarve rakendamine KOV-il omab mitu positiivset külge, kuid see ei tähenda probleemide puudumist. Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamist KOV-is suuremas osas saavad takistada organisatsioonisisene kultuur ja töötajate vahelised suhted, kuid selle eelarvestamise meetodi rakendamisest saadav ühiskondlik kasu on suurem kui takistuste tõttu saadud kahju.

Käesoleva bakalaureusetöö autori arvates Saue linnavalitsuse positiivne kogemus tulemuspõhise eelarve kasutamisest on hea eeskuju teistele KOV-idele selle eelarvestamise meetodi rakendamisel. Kuid praktiliste soovitude ülemineku perioodi ületamiseks nõuavad edasisest teema arendamist. Selleks tuleb täpsemalt uurida, kuidas toimus üleminek tulemuspõhisele eelarvestamisele Saue linnavalitsuses, mis käesoleva töö raames ei õnnestunud. Seda on võimalik teha kõigepealt Saue linnavalitsuse finantsjuhi ning seejärel teiste linnavalitsuse liikmete intervjuerimise teel. Selleks on vaja ka teoreetilises ülevaates keskenduda rohkem tulemuspõhise eelarvestamise üleminekuperioodile.

## VIIDATUD ALLIKAD

- 1) **Adebayo, O., Lawrence, I., Taofeek Sola, A.** Budgetary Control: A Tool for Cost Control in Manufacturing Companies in Nigeria. – European Journal of Business and Management, 2014, Vol. 6, No. 37, pp. 98-108.  
URL: <http://www.iiste.org/Journals/index.php/EJBM/article/view/18696/18852>
- 2) **Ainsoo, D., Jaansoo, A., Milt, T., Pedastsaar, E., Sootla, G., Surva, A., Tammert, P., Tüür, T.** Local Government Budgeting: Estonia. – Local Government Budgeting. Editor M. Hogye, 2002, pp. 273-327.  
URL:  
<http://unpan1.un.org/intradoc/groups/public/documents/UNTC/UNPAN013816.pdf>
- 3) **Artley, W., Stroh, S.** The Performance-Based Management Handbook. *s.l.*, 2001, 100 p.  
[<http://www.orau.gov/pbm/pbmhandbook/Volume%202.pdf>]. 19.05.2016.
- 4) **Cardoş, I., R., Pete, Ş., Cardoş, V., D.** Traditional budgeting versus beyond budgeting: a literature review. – Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2014, Vol. 23, pp. 573-580. (review)
- 5) **Curristine, T., Lonti, Z., Joumard, I.** Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities. – OECD Journal on Budgeting, 2007, Vol. 5, No. 1, pp. 161-201.  
URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/43412680.pdf>
- 6) **Diamond, J.** From Programm to Performance Budgeting: The Challenge for Emerging Market Economies. – International Monetary Fund, 2003, 28 p.  
URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp03169.pdf>
- 7) **Diamond, J.** Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? – International Monetary Fund, 2002, 31 p.  
URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2002/wp02240.pdf>

- 8) **Diamond, J.** Performance Budgeting: Managing the Reform Process. – International Monetary Fund, 2001, 25 p.  
URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2003/wp0333.pdf>
- 9) Eesti Statistika. [<http://www.stat.ee/>]. 18.05.2016.
- 10) **Epstein, P. D., Campbell, W.** Use and the Effects of Using Performance Measures for Budgeting. – Management and Reporting, 2002, 34 p.  
URL: [http://www.seagov.org/sea\\_gasb\\_project/local\\_austin.pdf](http://www.seagov.org/sea_gasb_project/local_austin.pdf)
- 11) **Garrison, R., H.** Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making. Sixth edition. Boston: Irwin , 1991, 810 p.
- 12) **Haldma, T., Kenk, K.** Performance measurement and management in Estonian local governments. 2014, *s.l.*, pp. 284-309. (käsikiri)
- 13) Handbook on Public Sector Performance Reviews. – World Bank. Editor A. Shah. 200,03, 353 p.  
[[http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2004/11/04/000160016\\_20041104112256/Rendered/PDF/303440v30shah1handbook.pdf](http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/IW3P/IB/2004/11/04/000160016_20041104112256/Rendered/PDF/303440v30shah1handbook.pdf)].  
21.05.2016.
- 14) **Helmuth, U.** Better Performance with Performance Budgeting? Analyzing Cases of Success and Failure in Public Administrations. – International Public Management Journal, Vol. 13, No. 4, 2010, pp. 408-428.  
DOI: 10.1080/10967494.2010.524833
- 15) **Ho, A., T.-K.** PBB in American Local Governments: It's More than a Management Tool. – Public Administration Review, Vol. 71, No. 3, 2011, pp. 391-401.  
DOI: 10.1111/j.1540-6210.2011.02359.x
- 16) How to Measure Performance: A Handbook of Techniques and Tools.  
[<http://www.orau.gov/pbm/handbook/handbook2.html>]. 19.05.2016.
- 17) **Hänninen, V.** Budgeting at a Crossroads – The Viability of Traditional Budgeting – A Case Study. Alto University, 2013, 90 p. (magistritöö)
- 18) **Jõgi, H.** Eelarvestamise täiustamine kohalikes omavalitsustes (Tartu linnavalitsuse näitel), Tartu, 2006, 110 lk. (magistritöö)

- 19) **Kloot, L., Martin, J.** Strategic performance management: A balanced approach to performance management issues in local government. – Management Accounting Research, Vol. 11, 2000, 21 p.  
DOI: 10.1006/mare.2000.0130
- 20) Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993. a. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr. 37, art. 558.  
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/28501>]. 7.04.2016.
- 21) Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise käsiraamat 2012.  
[[https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF\\_strat\\_arendusprojektid/27\\_kov\\_kasiraamat.pdf](https://riigikantselei.ee/sites/default/files/content-editors/TOF/TOF_strat_arendusprojektid/27_kov_kasiraamat.pdf)]. 07.04.2016.
- 22) Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. septembril 2010. a. – Riigi Teataja I osa, 2010, nr. 72, art. 543.  
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/13361493>]. 3.11.2015.
- 23) **Lu, Y.** Performance Budgeting: The Perspective of State Agencies. – Public Budgeting & Finance, Vol. 27, No. 4, 2007, pp. 1-17.  
DOI: 10.1111/j.1540-5850.2007.00890.x
- 24) **Lucey, T.** Management accounting. London: DP Publications, 1992, 558 p.
- 25) Lühivaade Saue linna 2016. aasta eelarvest.  
[[https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3435101/L%C3%BChi%C3%BCleuvaade+2016+eelarvest\\_%C3%B5ige.pdf/bdb11361-e46c-4e19-8a06-49df59a50f47](https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3435101/L%C3%BChi%C3%BCleuvaade+2016+eelarvest_%C3%B5ige.pdf/bdb11361-e46c-4e19-8a06-49df59a50f47)].  
24.05.2016. (käsikiri)
- 26) **Maksimovska-Veljanovski, A., Stojkov, A.** Performance-Based Budgeting In South-Eastern Europe: A Legal and Economic Perspective. – Central European Journal of Public Policy, Vol. 8, No. 1, 2014, pp. 50-77.  
URL: <http://www.cejpp.eu/index.php/ojs/article/view/161/123>
- 27) **McGill, R.** Performance Budgeting. – The International Journal of Public Sector Management, Vol. 14, No. 5, 2001, pp. 376-390.  
DOI: 10.1108/09513550110404633
- 28) Modernising Government. The Way Forward. – OECD, Paris, 2005, 230 p.  
[<http://www.ntpu.edu.tw/~pa/course/syllabus/herman/96-2Modernising%20gov.pdf>]. 21.05.2016.
- 29) Quality management principles, 2015.

- [<http://www.iso.org/iso/pub100080.pdf>]. 16.12.2015.
- 30) Pajundi, Harry. (Saue linnavalitsuse linnapea). Autori intervjuu. Elektronposti kiri. 20. mai 2016.
- 31) Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. Novembril 2002. a. – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 102, art. 600.  
[<https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>]. 21.05.2016.
- 32) **Robinson, M., Brumby, J. Does Performance Budgeting Work?** – International Monetary Fund, 2005, 76 p.  
URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/wp/2005/wp05210.pdf>
- 33) **Robinson, M., Last, D. A Basic Model of Performance-Based Budgeting.** – International Monetary Fund, 2009, 16 p.  
URL: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/tnm/2009/tnm0901.pdf>
- 34) Saue linna arengukava 2012–2020.  
[<https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/4311/0201/2040/Lisa.pdf#>]. 24.05.2016.  
(käsikiri)
- 35) Saue linna 2012. aasta eelarve seletuskiri.  
[<http://saue.kovtp.ee/documents/107809/3435101/SaueLinnaEelarve2012.seletuskiri.pdf/98b7f850-8192-428f-894d-9306b09bf3f8?version=1.0&inheritRedirect=true>].  
07.04.2016. (käsikiri)
- 36) Saue linna 2012. majandusaasta aastaaruanne.  
[<https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3578441/aastaaruanne2012.pdf/a3925981-be5a-4e85-9815-6a73f6697db9>]. 24.05.2016. (käsikiri)
- 37) Saue linna 2013. aasta eelarve seletuskiri.  
[<https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3435101/SaueLinnaEelarve2013.seletuskiri.pdf/3fd47564-ed71-4921-89bb-45a567ab535d>]. 24.05.2016. (käsikiri)
- 38) Saue linna 2013. majandusaasta aastaaruanne.  
[<https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3578441/aastaaruanne2013.pdf/55f88a6a-5147-476c-84b8-25dadefdec13>]. 24.05.2016. (käsikiri)
- 39) Saue linna 2014. aasta eelarve seletuskiri.  
[<https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3435101/SaueLinnaEelarve2014.seletuskiri.pdf/9d2535de-d932-4bc3-87f8-c3997cab1db7>]. 24.05.2016. (käsikiri)
- 40) Saue linna 2014. majandusaasta aastaaruanne.

- [<https://saue.kovtp.ee/documents/107809/3578441/majandusaastaaruanne2014.pdf/8c375287-8b86-4613-b00a-80bbfa54e27a>]. 24.05.2016. (käsikiri)
- 41) Saue linnavalitsuse kodulehekülj. [<https://saue.kovtp.ee/linnavalitsus>]. 24.05.2016.
- 42) **Schaeffer, M.** Municipal Budgeting. – World Bank, 2000, 44 p.  
[<http://budget-57-508-201.wikispaces.com/file/view/Municipal+Budgeting+%26+Finance+-+Schaeffer.pdf>]. 21.05.2016.
- 43) **Schick, A.** Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules or Analytic Tools? – OECD Journal on Budgeting, Vol. 7, No. 2, OECD, 2007, pp. 109-138.  
URL: <https://www.oecd.org/gov/budgeting/42188101.pdf>
- 44) Tartu linna 2016. aasta eelarve.  
[<https://www.tartu.ee/data/2016.%20a%20eelarve%20raamat.pdf>]. 24.05.2016.  
(käsikiri)
- 45) **Õismaa, M.** Eelarvestamise täiustamise võimalused Politsei- ja Piirivalveametis, Tartu, 2012, 108 lk. (magistritöö)
- 46) **Макашина, О., В.** Бюджетирование, ориентированное на результат. – Вестник ИГЭУ, 2008, No. 1, 5 стр.  
URL: [http://ispu.ru/files/str.\\_23-27.pdf](http://ispu.ru/files/str._23-27.pdf)
- 47) Постановление Правительства РФ от 22.05.2004 No 249 (ред. от 06.04.2011) "О мерах по повышению результативности бюджетных расходов", 2004.  
[[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_88769/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_88769/)]. 07.03.2016.
- 48) **Робинсон, М.** Бюджетирование, ориентированное на результат. 2011, 234 стр.  
[[http://pfmresults.com/files/PB-Budgeting-Manual\\_RUS.pdf](http://pfmresults.com/files/PB-Budgeting-Manual_RUS.pdf)]. 21.05.2016.
- 49) **Родионова, Ю., В.** Применение бюджетирования, ориентированного на результат, в целях повышения эффективности расходов муниципального бюджета. – Современная Экономика: проблемы, тенденции, перспективы, No. 5, 2011, 7 стр.  
URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/primenenie-byudzhetrovaniya-orientirovannogo-na-rezultat-v-tselyah-povysheniya-effektivnosti-rashodov-munitsipalnogo-byudzheta>

- 50) **Терентьева, И., В.** Анализ внедрения инструментов бюджетирования по результатам на муниципальном уровне (на примере Владимирской области). – Современная Экономика: проблемы, тенденции, перспективы, No. 8, 2013, стр. 73-96.  
URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/analiz-vnedreniya-instrumentov-byudzhetrovaniya-po-rezultatam-na-munitsipalnom-urovne-na-primere-vladimirskoy-oblasti>
- 51) **Терентьева, И., В., Лисина, Е., В.** Проблемы и перспективы внедрения программного бюджетирования в России. – Современная Экономика: проблемы, тенденции, перспективы, No. 6, 2012, 7 стр.  
URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/problemy-i-perspektivy-vnedreniya-programmnogo-byudzhetrovaniya-v-rossii>
- 52) **Файберг, Т., В.** Оценка результативности деятельности бюджетных учреждений, *s.l.*, 2006, 3 стр.  
URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-rezultativnosti-deyatelnosti-byudzhethnyh-uchrezhdeniy>
- 53) **Хатри, Г. П.** Мониторинг результативности в общественном секторе. Москва: Фонд “Институт экономики города”, 2005, 277 стр.

## LISAD

### Lisa 1. Tekke- ja kassapõhise raamatupidamisarvestuse kasutamise Eesti linnavalitsustes

Linnavalitsus	Raamatupidamisarvestuse meetod	Allikas (dokument, aasta)
Elva	<b>Tekkepõhine (alates aastast 2016)</b>	Elva linna eelarve seletuskiri (2016)
Haapsalu	<b>Tekkepõhine (alates aastast 2015)</b>	Haapsalu linna eelarve seletuskiri (2015, 2016)
Jõgeva	Kassapõhine	Jõgeva linna eelarve seletuskiri (2016)
Kallaste	Kassapõhine	Kallaste linna eelarve seletuskiri (2016)
Keila	Kassapõhine	Keila linna eelarve seletuskiri (2016)
Kiviõli	Kassapõhine	Kiviõli eelarve seletuskiri (2016)
Kohtla-Järve	Kassapõhine	Kohtla-Järve linna eelarve seletuskiri (2015)
Kunda	Kassapõhine	Kunda linna eelarve seletuskiri (2016)
Kuressaare	Kassapõhine	Kuressaare eelarve (2016)
Loksa	Kassapõhine	Loksa eelarve seletuskiri (2016)
Maardu	Kassapõhine	Maardu linna eelarve (2016), Maardu linna eelarve seletuskiri (2014)
Mustvee	Kassapõhine	Mustvee eelarve seletuskiri (2016)
Mõisaküla	Kassapõhine	Mõisaküla eelarve strateegia 2016-2019
Narva	Kassapõhine	2015. majandusaasta aastaaruanne
Narva-Jõesuu	Kassapõhine	Narva-Jõesuu eelarve seletuskiri (2016)
Paide	Kassapõhine	Paide linna eelarve seletuskiri (2016)
Paldiski	Kassapõhine	Paldiski linna eelarve seletuskiri (2016)
Põltsamaa	Kassapõhine	Põltsamaa eelarve (2016)
Pärnu	Kassapõhine	Pärnu linna eelarve (2016)
Rakvere	Kassapõhine	Rakvere linna eelarve seletuskiri (2016)
Saue	<b>Tekkepõhine (aastast 2012)</b>	Saue linna eelarve seletuskiri (2012, 2014, 2016)
Sillamäe	Kassapõhine	Sillamäe eelarve seletuskiri (2016)
Sindi	Kassapõhine	Sindi linna eelarve (2016)
Tallinn	<b>Tekkepõhine</b>	Tallinna eelarve seletuskiri (2016)
Tartu	Kassapõhine	Tartu linna eelarve seletuskiri (2016)
Tõrva	Kassapõhine	Tõrva linna eelarve (2016)
Valga	Kassapõhine	Valga linna eelarve seletuskiri (2016)
Viljandi	Kassapõhine	Viljandi linnavalitsuse kodulehekülg
Võhma	Kassapõhine	Võhma linna eelarve seletuskiri (2016)
Võru	Kassapõhine	Võru linna eelarve seletuskiri (2016)

Allikas: autori koostatud erinevate dokumentide põhjal.

## Lisa 2. Intervjuu küsimused

<b>Intervjueeritav:</b>	Harry Pajundi
<b>Ametikoht ja seos uuritava valdkonnaga:</b>	Saue linnapea
<b>Intervjuu läbiviimise aeg ja koht:</b>	20.05.2016, Saue
<b>Intervjuu liik:</b>	e-kirja teel
<b>Intervjueerija:</b>	Tamara Hlevno

### I. Planeerimine

1. Mis ametikohtadel töötavad kaasatud tulemuspõhise eelarve koostamise protsessi inimesed?
2. Kas ja mil määral on eelarve koostamise protsessi kaasatud linna elanikud ja teised huvitatud isikud?
3. Kelle pädevuses on eelarve seletuskirjas toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?
4. tulemusnäitajad/indikaatorid?
5. Kas ja mil määral lähtutakse arengukavas välja toodud eesmärkidest ja näitajatest indikaatorite valimisel?
6. Kuidas toimub rahaliste vahendite jaotamine valdkondade vahel ja mis seda mõjutab?

### II. Aruandlus

1. Kuidas on korraldatud sisemine tulemuslikkuse aruandlus Saue linnavalitsuses?
2. Kelle pädevuses on majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajate/indikaatorite määratlemine/valimine?
3. Millest lähtudes määratakse majandusaasta aruannetes toodud tulemusnäitajad/indikaatorid?
4. Kas ja mil määral erineb tegelik rahaliste vahendite kasutamine eelarves planeeritud rahasummast?
5. Mis 2014. aasta andmed mõjutasid 2015. aasta eelarve koostamist ja mil määral?

## **SUMMARY**

### **PERFORMANCE BUDGETING IN ESTONIAN LOCAL GOVERNMENTS (IN CASE OF LOCAL GOVERNMENT OF SAUE)**

Tamara Hlevno

From 1990s in many OECD (The Organisation for Economic Co-operation and Development) countries local governments use non-financial information in its budgeting (Curristine et al., 2007: 173) and each year it becomes more important. In Estonia also a lot of local governments use non-financial metrics (Haldma, Kenk, 2014: 294). Haldma and Kenk article appears that the only performance budgeting principles implemented local government is the local government of Saue. Therefore, the author believes this to be clarified, because it is actual today. Certainly, every government wants to reach every year a higher level of performance. In author's opinion, both the state and the people of the country are keen to work with local governments to become better and to enable them to achieve the best result of its activity level, it would impact on the welfare of the population, or at least the level of satisfaction with it. Thus, studying the performance budgeting principles in Saue municipal government, the author would like to find out in detail how they are implemented it in practice.

This bachelor thesis aims to find practical recommendations for the implementation of performance budgeting in Estonian local governments. To achieve the purpose of the thesis author has defined the following research tasks:

- to provide an overview of performance budgeting;
- to provide an overview of the performance budgeting advantages and disadvantages compared to traditional budgeting methods;
- to provide an overview of the prerequisites for the implementation of performance budgeting in local government;
- to describe the financial planning and budgeting in Estonian local governments;

- to analyze the implementation of performance budgeting principles in Saue local government, to identify its strengths and weaknesses;
- to find practical recommendations for the implementation of performance budgeting principles in other Estonian local governments in case of local government of Saue.

Budget concept is defined differently by different authors, but despite that budget is still the central element for planning and control. Budget has a very great role in the organization and its preparation process is also important. As a rule budgeting can be defined as the body needs evaluation process for the next period based on past experience. Budgeting process can focus as early as possible on operational or financial problems. In addition, budgeting can also affect the autonomy of the leaders in the organization.

Budgeting can be assigned differently. Usually it is divided up among the traditional methods or cost-based and output based budgeting. Zero based budgeting methods, program-based and performance budgeting are output based budgeting methods. This thesis focuses on the latter method of budgeting. Many organizations use traditional budgeting, because it does not require specific knowledge and are more easily traceable, even though it has a number of disadvantages.

The performance budgeting is one of the newest methods of budgeting. In this thesis, the definition of the concept of performance budgeting is based on the various definitions proposed in relevant researches. The term was developed by the synthesis of information obtained in other theoretical works. The performance budgeting is budgeting that links the allocation of resources for measurable results. The Performance budgeting focuses on the results rather than on the financial savings. The main advantages of implementation of this method in local governments is increasing the autonomy of the leaders and the population involvement into the budgeting process.

This budgeting method's implementation should be based on the laws. In the local government's financial management in Estonia is regulated primarily by the Local Government Financial Management Act and the Local Government Act. It should also be taken into account the Accounting Act. Under these laws, the local government's

budget can be drawn both cash and accrual basis accounting must be conducted on an accrual basis, and, if desired, local governments can implement the performance budgeting.

Some prerequisites must be fulfilled before implementation of performance budgeting. The main premise is the development plan or strategy which can be used to prepare the budget for the next period. It is also recommended to implement accrual-based budgeting as it further simplifies performance budgeting. Municipal government of Saue has a positive experience in implementation of accrual budgeting and on this basis, this thesis the author suggests to prepare the budget on an accrual basis before the implementation of performance budgeting in local governments.

The empirical study of bachelor's thesis is based on interviews and document analysis. The interview was conducted with mayor of municipal government of Saue and document analysis was based on publicly available documents. The analysis revealed that experience of the local government of Saue in implementation of performance budgeting is positive, and all the theoretical arguments were confirmed by interviewee answers.

Empirical studies revealed that the performance budget of local government of Saue was divided into different parts by various fields of activity and on the basis of the previous year performance indicators and the results a. In turn, each year the number of indicators used grows and due to that the results of the assessment can become more complex. Moreover, the performance budget in Saue city is prepared by a financial manager and an economist, but into the process are involved all the members of the municipal government.. Members of the local government are competent in indicator selection, the result of the collection of information and the continuous monitoring of the results. In turn, the result of information processing and preparation of a summary report of the results are within the competence of a financial manager.

Case study showed that the implementation of performance budgeting in local government has several positive sides, but that does not mean there are no problems. The implementation of performance-based budgeting of local governments is largely able to prevent the internal organizational culture and employee relations, but social

benefits applied by this budgeting method is greater than the obstacles resulting from the damage.

In author's opinion local government of Saue has a positive experience of the use of performance budgeting and it is a good example for other Estonian local governments in implementing of this budgeting method. However, practical recommendations to overcome the transitional period require the further development of the subject. Further can be investigated the transition from traditional to performance budgeting in Saue city government, which in the context of this work will not succeed. There can be done interviews first with Financial Manager, and then with the other members of the Local government of Saue. It also requires a review of the theoretical information that focuses more on transition period from traditional to performance budgeting.

Key words: performance, budgeting, performance budgeting, local governments.

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Tamara Hlevno (49403055722)

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Tulemspõhine eelarvestamine kohalikus omavalitsuses (Saue linnavalitsuse näitel)“, mille juhendaja on Karina Kenk,

1.1. reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2. üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 24.05.2016