

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Ettevõtetmajanduse instituut

Toomas-Hendrik Parts

**JUHTIMISARVESTUSE ROLL ETTEVÕTTE
AS PERE RESTORANID NÄITEL**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Kertu Lääts

Tartu 2012

SISUKORD

SISSEJUHATUS	4
1. JUHTIMISARVESTUSE TEOREETILINE RAAMISTIK	6
1.1. Juhtimisarvestuse valdkonnad ja rolli määratlus	6
1.2. Juhtimisarvestuse traditsiooniline roll ja selle muutuseid mõjutavad tegurid.....	14
1.3. Juhtimisarvestuse roll tänapäeva majanduskeskkonnas	21
2. JUHTIMISARVESTUSSÜSTEEMI ROLLI OLEMUS JA ARENGUSUUNAD AS- is PERE RESTORANID	29
2.1. AS Pere Restoranid tutvustus ja juhtimisstruktuur.....	29
2.2. AS Pere Restoranide juhtimisarvestussüsteemi analüüs	32
2.3. Juhtimisarvestuse roll AS-is Pere Restoranid ning ettepanekud juhtimisarvestussüsteemi ja selle rolli muutmiseks.....	46
KOKKUVÕTE.....	51
VIIDATUD ALLIKAD	54
SUMMARY	59

SISSEJUHATUS

Igasugune majandustegevus, kas siis eraettevõtete näol või avaliku sektori asutustena, nõuab arvestuse pidamist. Juhtidel on vaja vastu võtta strateegiliselt tähtsaid otsuseid, planeerida ettevõtte tuleviku eesmärged, reguleerida erinevate allüksuste vahelist koordinatsiooni ning teha seda kõike kasumlikult. Nende protsesside edukaks toimimiseks on juhil vaja adekvaatset informatsiooni selliste juhtimisotsuste vastuvõtmiseks. Selle informatsiooni peab juhile tagama efektiivne juhtimisarvestus. Tänapäeval on ettevõtte juhtimine ning selle tõttu ka juhtimisprotsessi abistavad protsessid pidevalt arenevad – otsuseid tuleb vastu võtta minimaalse aja jooksul, kasutades maksimaalselt olemasolevat infot. Juhtimisarvestust on traditsiooniliselt vaadatud kui teistest organisatsiooni tegevusvaldkondadest eraldi seisvat üksust, mille ülesandeks on teiste üksuste tegevuse objektiivne kontrollimine, planeerimine ja informeerimine. Traditsiooniliselt on juhtimisarvestusega tegelevate töötajate rolliks olnud rutiinne tegevustulemuste „arvestamine“ – info kogumine tulemuste kohta ja selle sobivaks tegemine juhtidele. Selline tegevus nõuab päevast päeva sarnaste meetodite rakendamist.

Tegelikkuses on aga juhtimisarvestuse olemus ja roll oluliselt muutumas – kadumas on rutiinsus, kindlad reeglistikud ja normid. Juhtimisarvestuse olemuse muutust on uuritud juba mitmeid aastakümneid, Lääne-Euroopas ja Ameerikas kerkisid eelpool mainitud muutused esile juba mitukümmend aastat tagasi, kuid Eestisse on hakanud need muutused jõudma alles sel sajandil. Enamus juhtimisarvestuse olemusega seotud empiirilise info on koostatud ettevõtete põhjal, mis tegelevad tootmisega. Vähe on uuritud aga juhtimisarvestuse rolli ettevõtetes, mille tegevusvaldkond on teenindussektoris. Seega peab autor sobivaks uurida juhtimisarvestuse mõju ettevõtte arengule AS Pere Restoranide näitel ehk ettevõtte näol, mis tegutseb toidlustussektoris Tartus ja Pärnus. Autori arvates on antud probleemi uurimine vajalik, et paremini mõista teenindussektoris tegutseva ettevõtte juhtimisarvestuse rolli.

Eelnevast tulenevalt on antud bakalaureusetöö eesmärgiks selgitada AS Pere Restoranide näitel juhtimisarvestuse rolli ettevõttes ning selle tulemusena pakkuda välja võimalusi juhtimisarvestuse rolli paremaks toimimiseks tänapäeva majanduskeskkonnas. Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse alljärgnevad ülesanded:

- käsitleda juhtimisarvestuse teoreetilist olemust ja erinevaid valdkondi,
- anda ülevaade juhtimisarvestuse traditsioonilisest rollist ja selle rolli muutumist esilekutsuvatest teguritest,
- anda ülevaade juhtimisarvestuse muutuvast rollist tänapäeva majanduskeskkonnas,
- anda ülevaade AS Pere Restoranidest ja selle struktuurist,
- tuginedes teooriale viia läbi AS Pere Restoranide juhtimisarvestussüsteemi kriitiline analüüs ning selle analüüsi tulemusena hinnata juhtimisarvestuse rolli ettevõttes,
- tuginedes teoreetilisele tagapõhjale teha ettepanekuid AS Pere Restoranide juhtimisarvestusesüsteemi edasiseks arendamiseks, mis toetaks juhtimisarvestuse tänapäevast rolli.

Autor kajastab töö teoreetilises osas juhtimisarvestuse mõistet ning selle erinevaid valdkondi: kuluarvestust, eelarvestamist, aruandlust ja tegevustulemuste mõõtmist. Lisaks käsitleb autor juhtimisarvestuse ühe enam muutuvat rolli, mis tuleneb mitmetest erinevatest organisatsioonivälisest ja -sisestest teguritest. Autoril on plaanis uurida juhtimisarvestuse rolli mõju ettevõttele ning hilisemalt empiirilises osas koostada kriitiline analüüs põhinedes sellele teooriale. Teoreetiliste allikatena on autor kasutanud nii eesti keelset (J. Alver, K. Lääts, P. Haldma) kui ka välismaist teoreetilist kirjandust (J. L. Zimmerman, C. Drury), kuid tähtsustatud on ka teooria aktuaalsust ehk kasutatud on võimalikult tänapäevast lähenemist juhtimisarvestuse olemusele ja rollile. Selleks vajaliku informatsiooni leidmiseks kasutas autor erinevate teadusartiklite leidmiseks teaduslikke andmebaase ja erinevaid teaduslikke ajakirju.

Töö empiiriline osa põhineb ettevõtte AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi rolli uurimisel, selle kriitilises analüüsis ning arenguvõimaluste leidmises. Vajaliku informatsiooni kogumiseks viidi läbi intervjuud AS Pere Restoranide finantsjuhi Jane

Kedusega. Samuti sai autor informatsiooni ettevõttesisestest juhtimisarvestuse aruannetest – rahavoogude aruanne, käivete aruanne, ettevõtte koondaruanne. Autor kasutas ka ettevõtte majandusaasta aruandeid, et näha juhtimisarvestussüsteemi mõju ettevõtte tulemustele. Seega on tegemist kvalitatiivse uurimismeetodiga. Autor viis läbi korduvaid struktureerimata intervjuusid, mille abil tuleks esile AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi olemus, seda mõjutavad tegurid, selle puudused, selle roll ettevõttele kui tervikule ning võimalikud arengusuunad. Seejärel võrdles autor intervjuu tulemusena saadud informatsiooni erinevusi juhtimisarvestuse teoreetilisest tagapõhjast ning tõi välja esinenud erinevuste eeldatavad põhjused ning võimalikud ettepanekud ettevõtte juhtimisarvestuse rolli muutmiseks tänapäevasemaks.

1. JUHTIMISARVESTUSE TEOREETILINE RAAMISTIK

1.1. Juhtimisarvestuse valdkonnad ja rolli määratlus

Esmalt tuleks selgelt määratleda juhtimisarvestuse olemus. Juhtimisarvestus on üks majandusarvestuse osadest, mis vastandub finantsarvestusele, sest erinevalt viimasest pakub juhtimisarvestust infot just ettevõttesisestele isikutele ja siseste otsuste vastuvõtmiseks. Juhtimisarvestus on raamatupidamise osa, mis tegeleb finantsplaneerimisega ja mille tulemusi kasutatakse ettevõtte töö parandamiseks (Mereste 2003: 294). Vastav definitsioon jääb autori arvates siiski liialt formaalseks, sest ei ava juhtimisarvestuse protsessi mitmetasandlikkust. Eesti keelses teemakohases kirjanduses on juhtimisarvestust ehk otsusepõhjenduslikku majandusarvestust defineeritud kui protsessi, mis peab tagama juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku info; see hõlmab spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid, mille eesmärgiks on anda juhtkonnale ettevõtte juhtimiseks vajalikku infot (Alver, Reinberg 2002: 12).

Samas ei ole juhtimisarvestuse eesmärgiks ainult otsuste tegemiseks vajaliku info genereerimine, vaid hõlmab ka teisi eesmärke. Seega peab autor parimaks järgnevat definitsiooni, mis kajastab tulemuslikult juhtimisarvestuse mitmenäolist olemust: „Juhtimisarvestus on juhtidele teatud üksuse tegevuse planeerimiseks, hindamiseks, kontrolliks ning ressursside asjakohase kasutamise kohta vajaliku informatsiooni identifitseerimise, mõõtmise, kogumise, analüüsimise, valmistamise, tõlgendamise ja vahendamise protsess. Juhtimisarvestus hõlmab ka aruannete koostamist ettevõtte juhtimisega otseselt mitte seotud gruppidele nagu näiteks aktsionärid, krediiditorid, reguleerivad riigiasutused ja maksuamet“. (CIMA Official Terminology 2012) Tähtis on rõhutada ka juhtimisarvestuse olulisust töötajate koordineerimisel ja motiveerimisel (Hansen, Mouritsen 2007: 4).

Selleks, et paremini tajuda juhtimisarvestuse mitmenäolist olemust ning laiaulatuslikku mõju ettevõtte tegevusele, tuleks anda ülevaade juhtimisarvestuse valdkondadest. Ettevõtte juhtimisarvestussüsteem koosneb neljast omavahel ühendatud valdkonnast (Lääts 2011: 36):

- ettevõttesisene kuluarvestussüsteem,
- ettevõttesisene planeerimissüsteem ehk eelarvesüsteem,
- ettevõttesisene aruandlussüsteem,
- tegevustulemuste mõõtmine.

Kuluarvestus omab ettevõtte juhtimisarvestuses kesksel rolli, sest selle alusel saadakse peamine informatsioon otsuste tegemiseks. Kuluarvestust defineeritakse kui protsessi, mis mõõdab ja esitab finants- ja muud informatsiooni, mis on seotud ressursside soetamise ja tarbimisega organisatsioonis. (Bhimani *et al.* 2008: 936). Kuluarvestus on oluliseks informatsiooni allikaks nii juhtimis- kui ka finantsarvestusele.

Juhtide informatsiooni vajaduste, kuluarvestuse eesmärkide ning kuluarvestuse raames kasutatavate meetodite ja tehnikate vahel valitseb kindel seos. Peamised eesmärgid, mida kuluarvestus täitma peab on (Hawkins *et al.* 2004):

- 1) toote/teenuse müügihinna kindlaks määramine,
- 2) kulude kontrollimine,
- 3) informatsiooni pakkumine otsuste tegemiseks,
- 4) kuluarvestusest tuleneva kasumi välja selgitamine,
- 5) finantsaruannete koostamise abistamine.

Kuluarvestuse toimub kahes peamises etapis. Kõige pealt jagatakse kulud teatud kategooriatesse (tööjõu-, materjali-, üldkulud). Seejärel määratakse kindlad kulud kulu objektidele. (Drury 2008: 28) Järgnevalt annab autor ülevaate peamistest kulude kategoriseerimise võimalustest.

Kulusid võib kõige üldisemalt jaotada otse- ja kaudkuludeks. Otsekulud on sellised kulud, mida saab konkreetselt siduda mingi kulu objektiga. Kaudkulud siduda kindla objektiga ei saa, need on üldise iseloomuga. (*Ibid.* 28–29)

Kulude kategoriseerimine võib toimuda ka kulude käitumise alusel ehk nende sõltuvusest mingist ettevõttele olulisest näitajast. Muutuvkulud on sellised, mis muutuvad üheskoos kulukäituriaga. Püsikulud jäävad aga konstantseks kulukäituri muutudes. (Alver 2002: 50) Hilisema analüüsi eesmärgil on oluline eristada kulusid ka mõjutatavuse alusel. Mõjutatavad on kulud, mille suurus saab ettevõtte reguleerida oma tegevusega. Mittemõjutatavaid kulusid aga reguleerida ei saa. (Drury 2008: 36)

Nagu juba mainitud on kuluarvestus ettevõtte jaoks väga oluline. See on vajalik juhtkonnale, töötajatele, ettevõttevälistele sihtgruppidele ning ka riigile (Hawkins *et al.* 2004). Kõige enam panustab sellest siiski juhtkond ning sellest tulenevalt ka kogu ettevõtte. Järgnevalt on esitatud loetelu kuluarvestuse hüvedest juhtidele (*Ibid.*):

- kuluarvestus pakub hindamatut informatsiooni protsesside, toodete, ametikohtade ja tegevuste kulude kohta;
- aitab välja selgitada toodete omahinda ning ka soovitud müügihinda;
- aitab pikas perspektiivis kulusid kokku hoida;
- aitab elimineerida masinate ja materjalide ebaefektiivset kasutamist;
- selgitab välja kahjumlikud tegevused, mida tuleks vältida;
- aitab kontrollida finantsaruannete õigsust;
- aitab kontrollida varude juhtimist;
- annab aluse prognooside tegemiseks tuleviku tulemuste kohta.

Kuluarvestusest saadav informatsioon on oluline organisatsiooni tegevuse planeerimiseks ja kontrollimiseks. Selle abil prognoositakse organisatsiooni võimalikke tuleviku tulemusi. See tegevus kuulub, aga juba järgmise juhtimisarvestuse valdkonna alla ehk ettevõtte planeerimissüsteemi.

Planeerimise all peetakse silmas otsustusprotsessi võimalike ressursside kasutamise kohta. Planeerimise kaudu kujundatakse juhtide tulevikukontseptsioon ja seos organisatsiooni eesmärkidega, struktureeritakse juhtide vastutusastmed planeerimise ja kontrolli osas ning soodustatakse juhtidevahelist kommunikatsiooni. Planeerimine hõlmab endas prognoosimist, projekteerimist ja eelarvestamist. Prognoosimine püüab aimata eelseisvaid sündmusi, olukordi ja tulemusi, mis on väljaspool ettevõtte otsest kontrolli. Projekteerimine annab hinnangud ettevõtte olukorrast erinevates

majandussituatsioonides. Eelarvestamine seob aga juhi vastutusega ehk juht võtab endale vastutuse planeeritud eesmärkide saavutamiseks. (Lääts, Peets 1999: 102–106) Seega on planeerimissüsteemi olulisem osa kindlasti eelarvestamine.

Eelarve on juhtkonna poolt esitatud teatud tegutsemisplaani kvantitatiivne väljend tuleviku kohta, mis peaks abistama selle plaani koordineerimist ja rakendamist. Eelarve võib koosneda esitatud plaani nii finantsilistest kui ka teistest aspektidest. (Bhimani *et al.* 2008: 467) Eelarvestamise protsess koosneb järgmistest tegevustest (Zimmerman 2009: 239–240):

- 1) kõikide organisatsiooni allüksuste plaanide koostamine ja kinnitamine mingiks kindlaks ajaperioodiks eeldatavate hinnangute kujul;
- 2) allüksuste plaanide koordineerimine tasakaalustatud tervikuks terve organisatsiooni tasandil;
- 3) tegelike ja eelarvestatud tulemusi võrdlevate aruannete valmistamine ja algsete plaanide ülevaatamine, arvestades esinenud erinevusi.

Eelarved on ettevõttele vajalikud mitmel erineval eesmärgil. Nende abil saab planeerida igapäevast tegevust selliselt, et see vastaks ettevõtte pikaajalistele plaanidele. Eelarvete abil saab ühendada omavahel organisatsiooni erinevate allüksuste tegevusi ja tagada nende harmoneeritud toimimist. Samuti saab eelarvete abil siduda asjakohased inimesed kindla funktsiooniga, mille efektiivse funktsioneerimise eest nad vastutavad. Eelarvel on oluline roll ka töötajate motiveerimisel, et tagada nende tegevuse vastavus organisatsiooni eesmärkidega. Rõhutada tuleks ka eelarve kontrollifunktsiooni, mille alusel saavad juhid kontrollida ettevõtte tegevuse efektiivsust. Võrreldes tegelikke tulemusi eelarveliste hinnangutega, saavad juhid avastada ettevõtte tegevuse kitsaskohad. Samuti saab hinnata töötajate tegevustulemust eelarvetele vastavuse kaudu. Kui töötajad/juhid saavutavad eelarves seatud sihtmärgid, siis on võimalik neid premeerida. (Drury 2008: 355–356)

Eelarvete puhul tuleks vaadata ka nende ajalisi pikkusi. Omavahel võib eristada lühiajalisi, keskmisi ning pikaajalisi eelarveid. Lühiajalised eelarved koostatakse ühe aasta kohta, keskmise pikkusega eelarved ühe kuni kolme aasta kohta ning pikaajalised eelarved on kõik eelnevatest pikemad eelarved. (Cox, Fardon 1997: 362) Lühiajaliste eelarvete puhul on olulisimal kohal eeldused koguste ja hindade kohta. Pikaajaliste

eelarvete puhul keskendutakse turu seisundite ja tehnoloogia arengu hindamisele. (Zimmerman 2009: 259)

Eelnevalt kajastatud organisatsiooni planeerimissüsteem on tihedalt seotud kontrollimisega. Planeerimine ei täida oma ülesannet, kui seda ei kasutata tegelike tulemuste hindamisel. Kontroll seisnebki tegelike tulemuste hindamisel ja neile hinnangu andmises. Kontroll tagatakse tegevusi kajastavate aruannete abil. Organisatsiooni kui terviku majandustulemuste kujunemise jälgimiseks on vajalik aruandlus, mis peab näitama, kuidas kujuneb organisatsiooni kui terviku majandustulemus erinevate allüksuste tulemuste kaudu. (Lääts, Peets 1999: 118–120) Hästitoimiv aruandlussüsteem peab võimaldama (*Ibid.*: 120):

- integreerida tulemusi (toodete ja tootegruppide, tegevusvaldkondade, organisatsiooni kui terviku lõikes);
- liigendada aruandlussüsteemi aruandeperioodide lõikes (eristatakse päeva-, nädala-, kuu-, kvartali- ja aastaaruandeid);
- luua ühtset planeerimis- ja aruandlussüsteemi;
- näha protsesse dünaamikas ja tooma välja peamised hälbed võrdlusbaasidega;
- teostada seisundianalüüsi ja majandusnäitajate vaheliste seoste põhjuslikku analüüsi;
- esitada igale juhtimistasandile vaid need aruanded, mis on talle vajalikud juhtimisotsuste langetamiseks.

Peamine on jälgida seda, et aruanne käiks kokku vastava plaaniga ehk plaanide ja aruannete omavaheline võrreldavus. Aruandlusprotsessis tuleks silmas pidada hea aruandlussüsteemi olulisi elemente ning mitte seada aruande koostamist eesmärgiks omaette (Haldma, Ärielu 1997; viidatud Lääts, Peets 1999: 121 vahendusel). Aruannete hulga määramisel tuleks lähtuda printsibist, nii palju kui vajalik ja nii vähe kui võimalik. Silmas tuleks pidada ka seda, et arvestussüsteemi kulud seoses aruannete suure mahu ja liigse detailsusega ei kasvaks rohkem kui tulu saadavast informatsioonist. (Kotsar 2001: 22)

Aruandlussüsteemi puhul on oluline hinnata ka selle vastutuspõhisust. Hästi kujundatud vastutuspõhine aruandlussüsteem on oma olemuselt mitmetasandiline (Lääts, Peets 1999: 121):

- esimese tasandi moodustavad toodete jääktulud, pakkudes olulist informatsiooni just konkreetseid tooteid puudutavate otsuste tarvis;
- teine tasand mõõdab organisatsiooni individuaalsete vastutuskeskuste jääktulusid, näidates seega iga üksuse panust organisatsiooni tulemuse kujunemisel;
- kolmanda tasandi moodustavad erinevate üksuste tulemused kokku, mis kujutavad endast organisatsiooni kui terviku andmeid.

Organisatsiooni kui terviku seisukohalt on kõik kolm eelpool nimetatud tasandit olulised, sest organisatsiooni lõpptulemus kujuneb läbi mitmete toodete ja teenuste, mille pakkumine hõlmab mitme erineva üksuse jõupingutusi (Lääts, Peets 1999: 121). Vastutuspõhise aruandlussüsteemi loomisel tuleb silmas pidada organisatsiooni struktuuri, et aruandlusstruktuur vastaks organisatsiooni omale ning arvestada aruandluse korraldamise dünaamilisust ehk fakti, et mingi olulise sisendi (kliendid, tehnoloogia, toodang) muutumisel, muutub ka aruandlussüsteem.

Neljandaks juhtimisarvestuse valdkonnaks on tegevustulemuste mõõtmine ehk kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete mõõtmete valik ja kasutamine. Need nii kvantitatiivsed kui ka kvalitatiivsed mõõtmised võivad olla seotud organisatsiooni võimekusega, protsesside läbiviimisega ning tegevuse tulemustega. (Lichiello, Turnock 1997: 9) Tegevustulemuste mõõtmise mõõtühikuid võib kategoriseerida kuute gruppi: tõhusust hindavad, efektiivsust hindavad, kvaliteeti hindavad, ajakasutust hindavad, produktiivsust hindavad ning ohutust hindavad (How to measure ... 1995: 5).

Kui ettevõtte ei saa oma tegevusi mõõta, ei saa neid tegevusi ka kontrollida ning kui puudub kontroll, ei saa eksisteeriv juhtimine olla efektiivne, sest puudub tagasiside. Samuti ei saa ilma usaldusväärsete mõõtmisteta vastu võtta vajalikke otsuseid. Seega on tegevustulemuste mõõtmine vajalik mitmel eesmärgil (*Ibid*: 7):

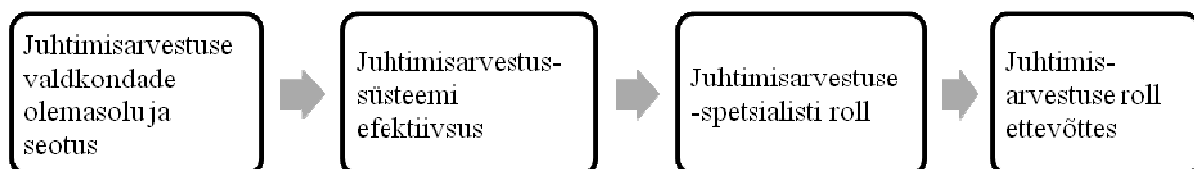
- kontroll – mõõtmine aitab vähendada erinevust kokku lepitud normidest;

- enesehindamine – mõõtmine aitab hinnata kui edukalt protseduure on läbi viidud, lisaks hinnata ka tehtud parandusi;
- pidev paranemine – mõõtmine aitab identifitseerida vigu, protsessi trende ning kindlaks määrata protsesside efektiivsust ja tõhusust ning võimalusi paranemiseks;
- juhtkonna hindamine – ilma mõõtmiseta ja vastavate mõõtmisteta puudub kindlus eesmärkide saavutamise suhtes, mille eest vastutab juhtkond.

Eelpool esitatud juhtimisarvestuse valdkondade teoreetilise analüüsi põhjal saab väita, et juhtimisarvestus on ettevõttes üks peamisi informatsiooni saamise allikaid ning otsuste tegemise alustalaks. Selleks, et paremini mõista juhtimisarvestuse kaudu saadava info olulisust on vaja mõista ettevõtte kui terviku informatsioonisüsteemi. Selle all peetakse silmas kõikvõimalikke informatsiooni allikaid alates formaalsetest palga-, ostu-, müügiandmestikest lõpetades erinevate märgete, klientide kaebustega, juhtide hinnangutega. Oluline on eristada eraldi mõistena juhtimisarvestussüsteemi, mis on osa firma informatsioonisüsteemist, sisaldades eelarveid; infot iga toote kulude kohta; infot hetke varude kohta ja perioodilisi finantsaruandeid. Juhtimisarvestussüsteem on ka üks osa ettevõtte kontrollisüsteemist, mille raames toimub tulemuste hindamine, töötajate õiglane kompenseerimine, ametist alandamine/premeerimine ning vallandamine (Zimmerman 2009: 3). Seega mõjutab ettevõtte juhtimisarvestus oluliselt ka töötajate rahulolu ja motiveeritust, sest nende tasustamine on otseselt sõltuv juhtimisarvestuse protsessi käigus edastatud infost. Juhtimisarvestusega tegelevad isikud (finantsjuhid, sisestajad, raamatupidajad) kasutavad juhtimisarvestussüsteemi, et luua vajalikku informatsiooni otsuste vastuvõtmiseks. Need isikud peavad pidevalt hindama ning täiustama süsteemi toimimist, arvestades juhtide poolt soovitud informatsiooni olemusest (Wilkinson 1991: 20).

Juhtimisarvestusele võib omistada juhtimisarvestusesüsteemi ning juhtimisarvestusega tegelevate inimeste kaudu kahte erinevat rolli, kas traditsioonilist või tänapäevast. Olenevalt sellest rollist, tuleneb ka juhtimisarvestuse roll ettevõttes. Autori arvates tuleb ettevõtte juhtimisarvestuse rolli määramisel analüüsida sellega tegelevate isikute rolli. Samas tuleb arvesse võtta, et kindla rolli tekkimiseks juhtimisarvestuse läbiviijate seas on ettevõttes vajalik omada efektiivset juhtimisarvestussüsteemi. Seega on efektiivse

juhtimisarvestussüsteemi olemasolu eelduseks juhtimisarvestusega tegelevate isikute rolli väljakujunemisel, mis omakorda määrab ka juhtimisarvestuse rolli terves ettevõttes. Sellest tulenevalt analüüsib autor antud töös juhtimisarvestussüsteemi efektiivsust ning juhtimisarvestuse läbiviijate rolli. Järgnevalt on esitatud joonis, mis kajastab autori arvamust juhtimisarvestuse rolli kujunemisest ettevõttes.



Joonis 1.1. Juhtimisarvestuse rolli kujunemine. (autori koostatud)

Juhtimisarvestuse valdkondade ehk kuluarvestuse, eelarvestamissüsteemi, aruandlussüsteemi ning tegevustulemuste mõõtmise olemasolu ettevõttes ning nende omavaheline seotus on peamiseks eelduseks efektiivse juhtimisarvestussüsteemi tekkeks. Efektiivne juhtimisarvestussüsteem on omakorda eelduseks juhtimisarvestuse spetsialistide kindla rolli välja kujunemisel ning juhtimisarvestuse spetsialistide rollist tuleneb ka kogu juhtimisarvestuse roll ettevõttes.

Efektiivse juhtimisarvestussüsteemi puhul on oluline juhtimisarvestuse erinevate valdkondade rakendamine ettevõttes ning nende omavaheline seotus. Ettevõtte peab omama integreeritud eelarvestamis- ja aruandlussüsteemi, mille kesksel kohal oleks kuluarvestus. Samuti on vajalik tegevustulemuste mõõtmine, et olla teadlik ettevõtte tõhususest ja arengust. Kõikide nende valdkondade kooskõlastamine ühtseks juhtimisarvestussüsteemiks on eelduseks selle süsteemi efektiivsuse saavutamiseks.

Efektiivne juhtimisarvestussüsteem on omakorda eelduseks juhtimisarvestuse spetsialisti rolli välja kujunemisel. Kui ettevõtte juhtimisarvestus on piisavalt mitmekülgne tekib juhtimisarvestuse spetsialistidel võimalus omistada tänapäevane juhtimisarvestuse spetsialisti roll, kui aga juhtimisarvestussüsteem on ebaefektiivne ning puudustega on raske juhtimisarvestuse spetsialistil omandada midagi enam traditsioonilisest rollist.

Olenevalt juhtimisarvestuse spetsialistide rollist kujuneb ka juhtimisarvestuse kui terviku roll ettevõttes. Kui juhtimisarvestuse spetsialistidel on tänapäevane ehk hübriidne roll, kus lisaks standardsetele tööülesannete täitmisele omatakse ka konsultandi rolli ning osaletakse strateegiliste otsuste vastuvõtmise protsessis, siis on ka juhtimisarvestusel tervikuna ettevõttes täita oluline roll. Samas kui juhtimisarvestuse spetsialistidel on traditsiooniline roll, siis ei saa juhtimisarvestusel tervikuna kujuneda ettevõttes olulist rolli. Sellisel juhul jääb see roll teisejärguliseks ehk juhtimisarvestus on ettevõttes olemas, kuid seda ei suudeta täiel määral rakendada.

1.2. Juhtimisarvestuse traditsiooniline roll ja selle muutuseid mõjutavad tegurid

Antud peatükis kavatseb autor anda ülevaate juhtimisarvestuse traditsioonilise olemuse eeldustest, traditsioonilise efektiivse juhtimisarvestussüsteemi tunnusjoontest ning juhtimisarvestusega tegelevate isikute traditsioonilisest rollist. Samuti toob autor välja peamised tegurid, mis on mõjutanud juhtimisarvestuse ning ka sellega tegelevate spetsialistide traditsioonilise rolli muutust. Kuna autor kavatseb analüüsida juhtimisarvestusega tegelevate isikute traditsioonilist rolli, siis tuleks üheselt määratleda selliste juhtimisarvestusega tegelevate isikute mõiste, et hilisemas tekstis ei tekiks arusaamatusi. Eesti keelses kirjanduses puudub kindel termin, mis vastaks inglise keelsele mõistele „*management accountant*“. Eksisteerivad mõisted pearaamatupidaja, *controller* ning juhtimisarvestuse spetsialist, nendest täpsem vastet on just juhtimisarvestuse spetsialist, mistõttu kasutab autor edaspidi vastavat terminit, mida tuleks pidada eelpool nimetatud inglise keelse termini sünonüümiks. Mõisted pearaamatupidaja ja *controller* jäävad liialt juhtivale tasandile nende kasutamiseks.

Traditsioonilist juhtimisarvestust iseloomustab arvestusemeetodite ja –tehnikate kasutuselevõtt, mis tulenesid majandusteooria ja otsustusteooria arengust. Traditsioonilist juhtimisarvestust iseloomustavad meetodid põhinesid järgnevatel eeldustel (Epstein, Lee 1999: 4; viidatud Botes 2009: 31 vahendusel):

- tegevus- ja juhtimisülesanded on rutiinsed,

- väliskeskond on stabiilne kui välja arvata üksikud hinna ja nõudmise kõikumised,
- juhtimisarvestuse ainu eesmärgiks on otsuste vastuvõtmise toetamine.

Siiski tuleks vaadelda seda perioodi kritiseerivalt, sest kasutatud meetodid ei arvestanud ratsionaalsusega, piiratud informatsiooniga ning arvestusmeetodite kasulikkusega. Samuti ei võetud arvesse tehnoloogilisi muudatusi, muutusi tootenõudluses ning konkurentide tegevust. (Epstein, Lee 1999: 4; viidatud Botes 2009: 32 vahendusel)

Traditsioonilisele kuluarvestusele on omane etteantud üldkulumäärade (otsesed tööjõukulud, otsesed tööjõu tunnid) kasutamine kaudsete kulude sidumiseks erinevate üksuste ja toodetega. Selliste traditsiooniliste meetodite kasutamine on sattunud kriitika alla, sest need sisaldavad märkimisväärseid vigu, mis viivad valede otsuste vastuvõtmiseni. (Taylor 2000: 4) Traditsioonilisele eelarvestamissüsteemile on omane, et eelarve koostamisega tegelevad just juhtimisarvestusega tegelevad isikud ning organisatsiooni tippjuhid eelarvestamisprotsessis ei osale. Traditsioonilisele aruandlussüsteemile on omane lühiajaliste tegevuste kontroll ning aruandlus. Sellise lähenemise peamiseks probleemiks on vähene seotus ettevõtte strateegia ja konkureerivate faktoritega, mis pakuvad paremat ülevaadet pikaajalistest tegevustulemustest ja edust (Roberts, 1990; Nixon, Burns 2005, viidatud Durden, Perera 2008: 3 vahendusel).

Eelnevast peatükist tulenevast saab väita, et organisatsiooni juhtimisarvestuse adekvaatseks toimimiseks on vajalik omada efektiivset juhtimisarvestussüsteemi. Järgnevalt on välja toodud efektiivse traditsioonilise juhtimisarvestussüsteemi tunnused (Wilkinson 1991: 7):

- juhtimisarvestussüsteem peab pakkuma piisavalt adekvaatset informatsiooni, et identifitseerida kõige kasumlikum toode või teenus ning vastav hinna- ja turundusstrateegia, et saavutada soovitud läbimüük;
- juhtimisarvestussüsteem peab pakkuma adekvaatset informatsiooni võimalike tootmise/teenuse osutamise ebaefektiivsuste leidmiseks ning tagama, et tooted oleks toodetud minimaalsete kuludega;

- koos tulemuste hindamis- ja tasustamissüsteemiga looma stiimuli juhtidele firma väärtuse maksimeerimiseks;
- juhtimisarvestussüsteem peab toetama finantsarvestuse ja maksude arvestamise funktsioone;
- juhtimisarvestussüsteem peab olema firmale kasulik ehk tootma tulusid rohkem kui ise kulutab.

Loetelu põhjal võib väita, et traditsiooniline juhtimisarvestuse olemus hindab juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse määratlemisel peamiselt selle tehnilisi tunnuseid, mis on omased juhtimisarvestusest saadavale informatsioonile. Puudulikuks jääb juhtimisarvestussüsteemi kultuurilise ja käitumusliku mõju hindamine. Samuti ei ole määratud tunnusjooni, mis hindaksid informatsiooni liikumise/kättesaamise kiirust ning adekvaatse informatsiooni pakkumist tarbijate rahulolu kohta.

Enne kui hakata analüüsima tegureid, mis mõjutavad juhtimisarvestuse spetsialistide muutuvat rolli, tuleks anda ülevaade nende senisest traditsioonilisest rollist. Traditsioonilise juhtimisarvestuse spetsialisti rolli all peetakse silmas 20. sajandi teisespooles sellele ametikohale kinnistunud tunnuseid. Juhtimisarvestuse spetsialiste nähti kui rutiinseid arvepidajaid, kelle peamiseks eesmärgiks oli informatsiooni ettevalmistamine ja tõlgendamine juhtidele otsuste vastuvõtmiseks (Jablonsky *et al.* 1993, viidatud Burns, Baldvinsdottir 2007: 118 vahendusel). Juhtimisarvestuse spetsialistid olid teistest ettevõtte üksustest eraldatud ning teadmatud ettevõtte operatiivsest tegevusest, ilmudes „pildile“, vaid korra kuus, kui tuli tippjuhtidega arutada igakuiseid aruandeid (Burns, Baldvinsdottir 2007: 118).

Traditsioonilise rolli puhul ei olnud juhtimisarvestuse spetsialist osalev otsuste vastuvõtmise protsessis. Neid võeti otsustusprotsessi seisukohast kui abistavat personali ning sageli teavitati neid teatud otsustest alles pärast nende vastuvõtmist. Suurema osa ajast tegelesid juhtimisarvestuse spetsialistid arvestuse mehaaniliste aspektidega – valmistati eelarveid ja varude kuluaruandeid, kontrolliti ettevõtte väljaminekuid, koostati standardiseeritud finantsaruandeid.

Lisaks selle omistatakse traditsioonilisele juhtimisarvestuse spetsialisti rollile kontrollija olemust. Juhtimisarvestuse spetsialiste nähti kui objektiivseid teiste tegevustulemuste

vaatlejaid ja mõõtjaid, kes pidid jälgima iga ettevõtte üksuse tegevust ning koostama selle põhjal aruandeid tippjuhtidele (*Ibid.*: 118). Kokkuvõtvalt võib öelda, et traditsioonilise juhtimisarvestuse spetsialisti rolli all peetakse silmas rutiinset arvepidamist ja informatsiooni kogumist, olles teadmatutes organisatsiooni kui terviku operatiivsest ja ärilisest tegevusest.

Juhtimisarvestuse traditsioonilisele olemusele heidetakse ette nelja peamist probleemi (Hansen, Mouritsen 2007: 13):

- 1) eelistab rahalisi tegevustulemuste hindamise mõõtühikuid mitterahalistele,
- 2) eelistab hierarhilisi suhteid samatasandilistele,
- 3) eelistab standardseid „*status quo*“ seisundeid tegevuse parandamisele,
- 4) eelistab kontrolli võimu detsentraliseerimisele.

Eelpool kirjeldatud juhtimisarvestuse spetsialisti traditsiooniline roll on aga tänapäeval kadumas. Enne kui autor asub kirjeldama uut rolli, mille suunas liigutakse, tuleb välja tuua peamised tegurid, mis on vastava muutuse esile kutsunud. Tegureid saab käsitleda üldisest määratlusest lähtuvalt ning sõltuvusteooriast lähtuvalt. Üldine tegurite määratlus nimetab nelja peamist tegurit. Nendeks on globaliseerumine, tehnoloogia areng, arvestusalased skandaalid ning organisatsioonilised muutused.

Globaliseerumisega kaasneb suurem konkurents avatud turgude tõttu, kiirem informatsiooni levik ning efektiivsem toote/teenuse transport. Samuti kaasneb globaliseerumisega toodete eluea lühenemine tarbijate huvi kestvuse vähenemise tõttu, mistõttu väheneb omakorda ka konkurentsieelise kestvus. See kõik paneb juhid olukorda, kus on vaja kiiremat, kuid veelgi adekvaatsemat informatsiooni, mille hankimisega peavad tegelema juhtimisarvestuse spetsialistid. Teine globaliseerumise tõttu tulenev faktor on suurem toote/teenuse kvaliteedile rõhutamine ning tarbijate heaolu tõstmine. Seega peavad juhtimisarvestuse spetsialistid tegelema ka kvalitatiivse info analüüsimisega. Lisaks suureneb ka riski olulisus erinevate transaktsioonide puhul, mistõttu peavad juhtimisarvestuse spetsialistid olema võimelised analüüsima riski mõjusid. (Burns, Baldvinsdottir 2007: 119)

Teiseks teguriks on tehnoloogia ning selle muutumise kiirus. Tänapäeval kasutavad juhtimisarvestuse spetsialistid enamuse tööülesannete lahendamiseks arvuteid ning

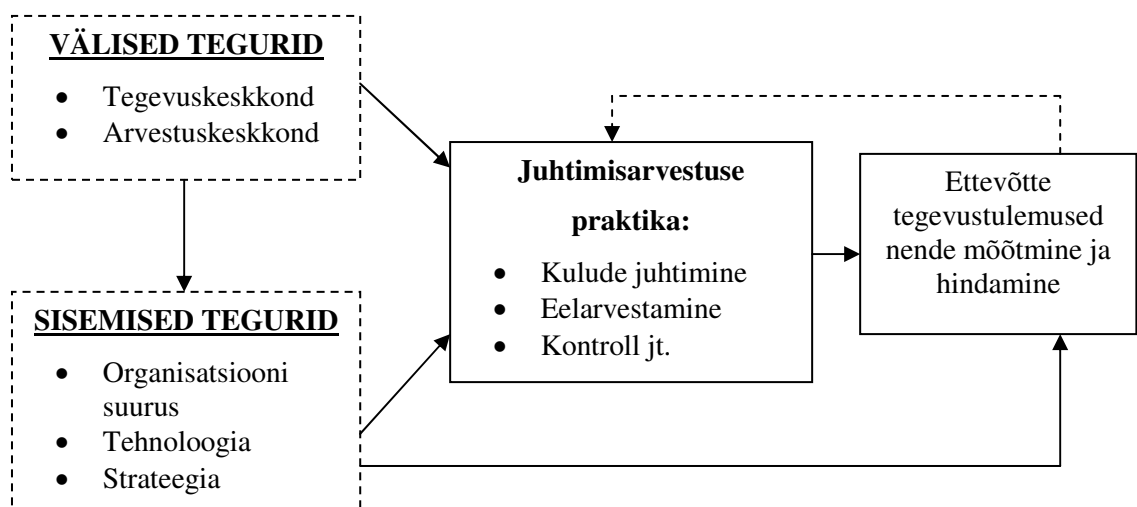
pidevalt lisandub uusi ning efektiivsemaid programme, mille abil konkreetseid arvestusmeetodeid rakendada. Samuti mõjutab juhtimisarvestuse spetsialistide tööd ettevõtte tootmistegevuse automatiseerimine. (Burns, Baldvinsdottir 2007: 119–120) Informatsioonitehnoloogia arengu tõttu toimub info levik kordades kiiremini ning suuremates mahtudes, mistõttu peavad ka juhtimisarvestuse spetsialistid olema võimelised töötlemata suuremal hulgal infot ning eristama ebaolulist infot olulisest ehk nad peavad rakendama infotehnoloogia kõrget arengut enda tugevusena.

Kolmanda tegurina, mis suunab juhtimisarvestuse spetsialisti rolli arengut, tuleks vaadata arvestusalaseid skandaale. Viimastel aastatel on avalikustatud mitmed skandaale suurfirmade raamatupidamisega, kus firma juhid tegutsesid omakasupüüdliselt ehk tegelevad pettustega. Selliste juhtumite ära hoidmiseks on karmistatud seniseid reglementatsioone, mis peaksid karmistama arvestusala spetsialistide tegevust ning nende kui ettevõtte tegevuse kontrollijate funktsiooni. (Burns, Baldvinsdottir 2007: 120) Uutest reglementatsioonidest on mõjutatud ka juhtimisarvestuse spetsialistid, sest nende reglementatsioonide tõttu suurenevad ka nõudmised neile kui kontrollijatele, mistõttu tuleb veel suuremat tähelepanu pöörata tegevustulemuste õigsusele ja täpsusele.

Neljanda tegurina tuleks vaadelda organisatsioonilisi muutusi, kuna need võivad mõjutada informatsiooni vajadust ning seega ka juhtimisarvestuse spetsialistide tööd, kes selle informatsiooni kogemise ja töötlemisega tegelevad. Näitena võib tuua organisatsioonide suurenemise, ühinemise ja omandamise, mille tulemusena muutub ettevõttesisene informatsiooni kasutamise viis. Samasugune efekt on ka vastupidisel tegevusviisil ehk igasugustel kärpimistel (ettevõtte suurus, personal, struktuur). Hiljutisem informatsiooni vajaduste muutust esilekutsuv trend on ettevõtete võrgustike ja liitude teke, mille tulemusena toimub informatsiooni jagamine, koostöö ning suureneb ettevõtete paindlikus. Eriti levinud on meetod, kus erinevad ettevõtted teevad koostööd teadus- ja arendustegevuse valdkonnas ning olulist mõju omab ka vertikaalse integratsiooni kasutamine. Kindlasti ei saa mainimata jätta ka kliendisuhete juhtimise mõju, mis tänapäeva konkurentsirohkes majanduskeskkonnas on eduka äritegevuse alustalaks. Selle all tuleb silmas pidada kliendisuhete tähtsustamist ning kliendi nõudmistele vastutulekut, kus on oluline mõju ka juhtimisarvestuse spetsialistidel, kes

peavad suutma pakkuda juhtidele adekvaatset infot kliendisuhete parandamiseks ja täiustamiseks. (*Ibid.*: 121) Organisatsiooniliste muutuste all võib käsitleda ka majandusraskustes olevat, organisatsiooni mõjutavad tegureid, sest majandusraskuste tulemusena peab organisatsioon vastu võtma otsuseid ärilise tegevuse muutmiseks, et edukalt jätkata.

Eelpool nimetatud tegureid saab kõrvutada ka sõltuvusteooria põhjal välja toodavate ettevõtte arvestussüsteemi mõjutavate teguritega. Sõltuvusteooria kohaselt ei eksisteeri universaalset juhtimisarvestuse süsteemi, mis oleks igas ettevõttes rakendatav saavutamaks seatud eesmäärke. Selle teooria kohaselt on efektiivse arvestussüsteemi loomiseks vaja arvestada spetsiifilisi tegureid, mis ettevõtte arvestussüsteemi mõjutavad. Nendeks teguriteks on keskkond, organisatsiooni suurus, rakendatav tehnoloogia ja strateegia. Arvestussüsteemi mõjutavaid tegureid võib käsitleda kahe grupina: ettevõttesisese ja –välise teguritena. (Haldma, Lääts 2002: 11) Sõltuvusteooria paremaks mõistmiseks on autor järgnevalt välja toonud joonise sõltuvusteooria teoreetilisest kontseptsioonist.



Joonis 1.2. Sõltuvusteoorial põhinevad tegurid ja nende mõju ettevõtte juhtimisarvestuse ülesehitusele ning tegevustulemustele (Allikas: Haldma, Lääts 2002: 13)

Välise teguritena tuleks vaadelda tegevuskeskkonda ja arvestuskeskkonda. Tegevuskeskkonna puhul on oluline just selle määramatus ja vaenulikkus ehk intensiivsest konkurentsist tulenev olukord tegevusvaldkonnas. (*Ibid.*: 11).

Arvestuskeskkonna puhul tuleb silmas pidada kohalikke raamatupidamise tavasid ja organisatsiooni juhtimisarvestuse meetodeid.

Sisemiste teguritega nähakse organisatsiooni suurust, tehnoloogiat ja strateegiat. Organisatsiooni suurus mõjutab juhtide poolt nõutavat informatsiooni kogust ning seega tuleb organisatsiooni suurenedes määrata juhtidel kindlad reeglid, rollid, hierarhia ning detsentraliseeritus otsuste tegemisel, et tagada edukas tegutsemine (Child, Mansfields 1972; viidatud Haldma, Lääts 2002: 12 vahendusel). See mõjutab juhtimisarvestuse spetsialistide informatsiooni töötlemise protsessi. Tehnoloogilise faktori all peetakse silmas tootmisprotsessi olemust, selle rutiinsust ja tööülesannete mitmekesisust (Emmanuel, *et al.* 1990, viidatud Haldma, Lääts 2002: 12 vahendusel).

Joonisel 1.2 on noolte abil ära näidatud ka sisemiste ja välimiste tegurite mõjud. Välimised tegurid mõjutavad nii siseseid tegureid kui ka ettevõtte juhtimisarvestuse praktikat. Näitena võib tuua konkurentsi, mis mõjutab ettevõtte strateegiat ja struktuuri ning ka rakendatavat kulude juhtimise ja kontrolli meetodeid. Sisemised tegurid mõjutavad omakorda samuti organisatsiooni juhtimisarvestuse praktikat ning samas ka ettevõtte tegevustulemuste hindamist ja mõõtmist. Arvestada tuleb ka ettevõtte tegevustulemuste hindamisest ja mõõtmisest tuleneva tagasiside mõjuga ettevõtte juhtimisarvestuse praktikale. (Haldma, Lääts 2002: 12–13)

Eelpool Burns'i ja Baldvinsdottiri poolt välja toodud juhtimisarvestuse spetsialistide rolli muutust esilekutsuvaid tegureid saab viia vastavusse sõltuvusteooria põhjal arvestussüsteemi mõjutavate teguritega. Globaliseerumine samastub ettevõtte tegevuskeskkonnaga, sest mõlemad sisaldavad konkurentsi rolli, ning samas ka organisatsiooni strateegiaga, sest globaliseerumise all peeti silmas organisatsiooni strateegia muutusi tihenevas konkurentsisis. Tehnoloogia tegur on eraldi välja toodud nii sõltuvusteooria kui ka üldise tegurite määratluse puhul, seega ei pea nende tegurite üksteisele vastavust selgitama. Arvestusalaste skandaalide tegurit võib mingil määral samastada arvestuskeskkonnaga, sest selle tulemusena täiustatakse reglementatsioone ning arvestusmeetodeid. Organisatsioonilisi muutusi võib samastada organisatsiooni suuruse, strateegia ning samas ka tegevuskeskkonnaga. Nagu eelpool mainitud peetakse organisatsiooniliste muutuste all silmas organisatsiooni suurenemist ja kahanemist, kuid ka ühinemisi ja eraldumisi, mis on kõik otseses seoses organisatsiooni suuruse

muutumise ja seetõttu ka strateegia muutumisega. Samas võib ühinemise näol silmas pidada ka tegevuskeskkonna muutust, sest konkurents väheneb (liitutakse konkurendiga) kui toimub ühinemine või omakorda suureneb (ühinemise näol ettevõtte suureneb ning tekivad konkurendid, keda varem ei võetud konkurendina näiteks organisatsiooni suuruse erinevuse tõttu).

Traditsioonilisele juhtimisarvestusele on omane juhtimisarvestuse spetsialisti tagasihoidlik roll ettevõttes. Seetõttu ei saa ka juhtimisarvestusel olla ettevõtte seisukohalt vaadates olulist rolli. Samas on eelpool nimetatud tegurite mõjul juhtimisarvestuse spetsialistide roll muutumas, mistõttu muutub ka juhtimisarvestuse enda roll ettevõttes. Eelpool nimetatud tegurid mõjutavadki traditsioonilise juhtimisarvestuse muutumist tänapäevasemaks, millest annab autor ülevaate järgnevas peatükis.

1.3. Juhtimisarvestuse roll tänapäeva majanduskeskkonnas

Antud peatükis annab autor ülevaate juhtimisarvestuse tänapäevasest olemusest ning sellega kaasnevast juhtimisarvestuse spetsialistide tänapäeva rollist. Samuti tuleks analüüsida, milliseid omadusi peetakse tänapäeval omaseks efektiivsele juhtimisarvestussüsteemile.

Tänapäeva juhtimisarvestuses on toimunud muutus organisatsiooni käsitlemises. Senine üpriski mehaaniline vaatenurk on asendunud organisatsiooni kui vastastikku sõltuvate osade koostoime vaatlemisega (Birnberg 2000: 717, viidatud Botes 2009: 34 vahendusel). Juhtimisarvestus ei saanud olla enam lihtsalt abistav protsess otsuste vastuvõtmiseks, vaid selle abil tuli leida lahendeid töötajate motiveerimiseks saavutamaks organisatsioonilisi eesmärke (Boer 2000: 321, viidatud Botes 2009: 35 vahendusel). Juhid hakkasid kahtlema traditsiooniliste juhtimisarvestuse protseduuride asjakohasuses. Juhtimisarvestuse olemust hakkasid oluliselt mõjutama mitmed tegevuskeskkonna tegurid: tootmise automatiseerimine, informatsioonitehnoloogia areng ja globaalne konkurents. (Zimmerman 2009: 15).

Kõige paremini kajastab juhtimisarvestuse tänapäevast rolli Bell *et al.* (2009) poolt toodud mõiste, mis defineerib juhtimisarvestust kui mõõtmisüsteemi ja tegevus- ning finantsalast informatsiooni pakkuvat süsteemi, mis suunab juhtide tegevust, motiveerib käitumist ja toetab ning loob kultuurilisi väärtusi, mis on vajalikud organisatsiooni strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Selles definitsioonis sisaldub neli põhiideed, milleks on juhtimisarvestuse olemus, ulatus, eesmärk ja omadused. Oma olemuselt on juhtimisarvestus mõõtmisprotsess. Juhtimisarvestuse ulatusse kuulub finantsinformatsioon, nagu näiteks kulude ja tegevusalane informatsioon. Juhtimisarvestuse eesmärk ei ole mitte koostada kohustuslike finantsaruandeid ja maksuaruandeid, vaid aidata organisatsioonil saavutada oma peamised strateegilised eesmärgid. (Bell *et al.* 2009) Juhtimisarvestuse mõiste tänapäevast rolli kajastab ka *Institute of Management Accountants* (IMA) määratlus juhtimisarvestusele, mille kohaselt on juhtimisarvestus elukutse, mis hõlmab partnerlust juhtimisotsuste vastuvõtmisel, planeerimis- ja tegevustulemuste mõõtmisüsteemide kavandamist, ning eriteadmiste pakkumist sellise aruandlussüsteemi koostamiseks, mis aitaks juhtkonda organisatsiooni strateegia loomisel ja rakendamisel (IMA 2012). Tänapäeval on juhtimisarvestuse mõistele lisandunud just strateegiliste eesmärkide saavutamise abistav roll. Kui varasemalt defineeriti juhtimisarvestust kui kindlalt väljakujunenud tegevusi, mille peaesmärgiks oli juhtidele informatsiooni pakkumine, siis tänapäevastes juhtimisarvestuse definitsiooni määratlustes on kajastatud juhtimisarvestuse spetsialistide suuremat rolli nii ettevõtte strateegia rakendamises kui ka nende konsulteerivat ning võrdsemat rolli otsuste vastuvõtmisel.

Selleks, et hinnata juhtimisarvestuse tänapäeva rolli ettevõttes, oleks vaja välja tuua mitte ainult efektiivse juhtimisarvestuse spetsialisti tänapäeval tajutavat olemust, vaid ka efektiivse juhtimisarvestusesüsteemi omadusi, sest tänapäeval analüüsitakse juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse hindamiseks oluliselt rohkem tunnusoone, milliseid võib kokkuvõtvalt jaotada kolmeks (Bell *et al.* 2009):

- tehniline – efektiivne juhtimisarvestus suurendab mõõdetud nähtustest arusaamist ja pakub asjakohast informatsiooni strateegilisteks otsusteks;
- käitumuslik – see julgustab tegevusi, mis on kokkusobivad organisatsiooni strateegiliste eesmärkidega;

Mõõdetud tulemused võivad väljendada erinevaid kultuurseid dimensioone, nendest neli tähtsamat on järgmised (*Ibid.*).

1. Uskumusi ja eetilisi väärtusi kasutatakse tegevuse hindamiseks ja kasulikkuse hindamiseks.
2. Hoiakud esindavad mingis grupis, kultuuris, ühiskonnas domineerivat kollektiivset maailmavaadet. Mõõdetud tulemused, mis on hoiakutega vastuolulised ei ole tunnustatud.
3. Poliitilised väärtused on kultuuriliste väärtuste eriline osa. Need käsitlevad väärtusi, mis mõjutavad ressursside jaotamist ja teisi gruppide huvidega seotud juhtumeid.
4. Organisatsioonilised väärtused on samuti kultuuriliste väärtuste eraldi osa. Need peegeldavad mingi kindla organisatsiooni imagot.

Võrreldes traditsioonilise efektiivse juhtimisarvestussüsteemiga on tänapäevasel efektiivsel juhtimisarvestussüsteemil palju laiahaardelisemad tunnusjooned. Kui traditsioonilise juhtimisarvestussüsteemi puhul hinnati efektiivsust ainult selle süsteemi tehniliste tunnusjoonte alusel ehk hinnati just juhtimisarvestuse abil saadava informatsiooni efektiivsust ning juhtimisarvestussüsteemi valdkondade omavahelist kooskõlalisust, siis tänapäevase efektiivse juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse hindamise puhul hinnatakse ka juhtimisarvestuse kultuurilist ja käitumuslikku mõju. See tähendab, et tänapäevane efektiivne juhtimisarvestussüsteem peaks olema laialdasema mõjupiirkonnaga ehk mõjutama organisatsiooni töötajate käitumist ning nende kultuurilisi väärtusi. Lisaks on täiustunud ka tänapäevane tehniline dimensioon, kus rõhk on mahukama informatsiooni kiiremal töötlemisel ehk suur mõju on infotehnoloogia arengul.

Eelnevalt käsitles autor tänapäevase efektiivse juhtimisarvestussüsteemi olemust. Järgnevalt tuleks anda ülevaade, milline on see juhtimisarvestuse spetsialisti roll, mille suunas liigutakse. Juhtimisarvestuse spetsialistide töö ei ole enam lihtsalt rutiinne arvepidamine ja kontrollimine, vaid on muutumas „põnevamaks“ ja konsulteerivamaks (Burns, Baldvinsdottir 2007: 123).

Juhtimisarvestuse spetsialistidele juhtide poolt esitatud nõudmised on suurenenud sotsiaalsete ja keskkondlike väljakutsete tõttu, mille tulemusena suurenevad ettevõtte

tegutsemise võimalused. Juhid vajavad rikkalikus koguses informatsiooni, mis suudaks töötajaid informeerida vastuvõetud otsuste mõjust ning sunniks neid tegutsema. (Sustainability and ... 2011) Seetõttu tegutsevad üha enam juhtimisarvestuse spetsialiste enamiku oma tööajast ettevõttesiseste konsultantidena ja analüütikutena. Aina vähem tegeletakse standardsete raportite valmistamisega ning rohkem just informatsiooni analüüsimise ja tõlgendamisega. Enam ei töötata isoleerituna eraldi osakonnas, vaid kuulutakse mingisse kindlasse tegevusosakonda, mida konsulteeritakse. Juhtimisarvestuse spetsialistid töötavad mitmefunktsionaalsetes rühmades, osalevad igapäevaselt organisatsioonisisese suhtluses ning on aktiivselt kaasatud otsuste vastuvõtmisesse. (Counting More, ... 1999: 3)

Mitmetel juhtudel omistavad juhtimisarvestuse spetsialistid oma rühmades eestvedaja rolli, sest ollakse hinnatud väärtusliku informatsiooni eest, mida pakutakse. Neid võetakse kui usaldusväärseid nõustajaid ja äripartnereid. Partnereid selles kontekstis, et enam ei vaadata juhtimisarvestuse spetsialiste kui alluvaid, vaid kui võrdset ehk neil on õigus ja kohustus teavitada tegevjuhte informatsiooni adekvaatsusest ning õigus soovitada muudatusi otsuste tegemisel. (Counting More, ... 1999: 5) Seega võib väita, et tänapäeva juhtimisarvestuse spetsialiste iseloomustab hübriidsus, sest täidetakse oma traditsioonilist rolli, samal ajal tegutsedes konsultantide ja analüütikutena. Selline juhtimisarvestuse spetsialistide ennetav roll tähendab seda, et nad saavad keskenduda ettevõtte eetiliste väärtuste edendamisele (Burns, Baldvinsdottir 2007: 123).

Juhtimisarvestuse spetsialistide uus roll nõuab neilt teadmisi terve ärilise protsessi tajumisest ja seoste mõistmisest. See tähendab seda, et neil peab olema oskus tajuda ärilisi ja juhtimisalaseid probleeme ning oskus ära kasutada enda tehnilisi arvestamise oskusi kõikvõimalike organisatsiooniliste küsimuste lahendamiseks. (Burns, Baldvinsdottir 2007: 124)

Üks oluline muutus esineb ka arvestusinfo kasutamise puhul. Tänapäeval on toimunud ülemaailmne liikumine integreeritud raportide eelistamisele, mis kajastaksid nii rahalist kui ka mitterahalist informatsiooni. Juhtimisarvestuse spetsialistid omavad ideaalset positsiooni selliste raportide loomiseks ning juhtidele vastava informatsiooni pakkumiseks. (Sustainability and ... 2011) Selline soodne positsioon tuleneb muudatusest, et juhtimisarvestuse spetsialistid kasutavad arvestusinfot ennetavalt,

strateegiale orienteeritult ning põimunult mitte finantsalase informatsiooniga. Samuti on see vajalik, et tagada tegevuse paranemine, suurendada efektiivsust ning väärtuse loomist. (Counting More ... 1999: 6–7) Juhtimisarvestuse spetsialistid peavad suutma ühendada raamatupidamiskontode abil saadavat informatsiooni erinevate organisatsiooni rahaliste ja mitterahaliste mõõtühikutega, samuti pika- ja lühiajaliste tegevustulemuste näitajatega (Burns, Baldvinsdottir 2007: 125). Seega on tänapäeva juhtimisarvestuse spetsialist huvitatud erinevate informatsiooni allikate ühendamisest ning seoste loomisel raamatupidamiskontode ja mitterahaliste tegevustulemuste näitajate vahel. See on vajalik, et juhid saaksid näha seoseid igapäevase operatiivse tegevuse, raamatupidamise ja ettevõtte üldise strateegia vahel. (*Ibid.*: 125)

Tänapäeval ei piisa juhtimisarvestuse spetsialistide puhul enam traditsioonilistest arvestamise oskustest, sest nende omamist peetakse enesestmõistetavaks. Küll aga on tänu juhtimisarvestuse spetsialisti rolli laiemaks muutumisele tekkinud uued tehnilised („kõvad“) ja „pehmed“ oskusnõuded (Yasin *et al.* 2005).

Uute tehniliste oskuste all peetakse silmas asjatundlikkust informatsiooni tehnoloogia alal ning laia silmaringi äritegevuse mõistmisel. Juhtimisarvestuse spetsialistid peaksid olema suutelised arusaama, looma ja ühendama uusi süsteeme, kasutades uusimaid arvestusmeetodeid ja kõige hilisemat tehnoloogiat. Laia silmaringi on vaja selleks, et ühendada omavahel organisatsiooni strateegilised eesmärgid, peamised konkurentsieelised, turu dünaamika ja uute toodete arendamise stiimulid. (Burns, Baldvinsdottir 2007: 127)

Pehmed oskused on sellised, mis olid juhtimisarvestuse spetsialistide seas 10–15 aasta eest puudulikult arendatud. Pehme oskuste all peetakse silmas strateegilisi ja üldiseid ärilisi oskusi; juhtimisoskusi; finantsfunktsioonide ühendamise oskusi ettevõtte strateegiaga; veelgi spetsialiseeritumaid arvestamise oskusi, keskendudes väärtuse loomisele ja tasakaalustatud tulemuskaardi kasutamisele; lihtsustamise, suhtlemise, läbirääkimise oskusi. (Jones, Sharma 2010: 2) Pehme oskuste juures tuleks esile tõsta inimestevahelisi suhtlemisoskusi, sest juhtimisarvestuse spetsialist peab olema suuteline looma usaldusväärseid suhteid kolleegidega erinevatest tegevusvaldkondadest ja alluvustasemetest (Burns, Baldvinsdottir 2007: 127).

Tänapäevane juhtimisarvestuse spetsialistide roll erineb oluliselt traditsioonilisest. Samas ei tähenda see seda, et need kaks rolli ei võiks esineda ettevõttes samaaegselt. Tänapäevase rolli keskmeks on siiski traditsiooniline roll ehk juhtimisarvestuse spetsialistide traditsioonilised tööülesanded ja olemus on esindatud ka tänapäevase rolli puhul. Kuna aga tänapäevane roll eeldab juhtimisarvestuse spetsialistide palju laiaulatuslikumat tegevusala ja mõju, siis on traditsiooniline olemus justkui enesestmõistetav. Seega eksisteerib kindlasti mitmeid ettevõtteid, kus osadel juhtimisarvestuse spetsialistidel on traditsiooniline ning teisel tänapäevane roll.

Järgnevalt on autori poolt esitatud uuring, mille tulemused kajastavad kokkuvõtvalt autori poolt eelnevalt kajastatud juhtimisarvestuse spetsialistide rolli muutusi. Uuringus on välja toodud peamised juhtimisarvestuse arengusuunad 1999. aastal läbi viidud küsitluse põhjal, mis uuris Ameerika Ühendriikides 300 juhuslikult valitud IMA (*Institute of Management Accountants*) ja AICPA (*American Institute of Certified Public Accountants*) liikmete ettevõtete juhtimisarvestuse ja juhtimisarvestuse spetsialistide rolli. Uuringu tulemusena selgusid järgnevad seosed (Counting More, ... 1999: 5–8):

- juhtimisarvestuse spetsialiste väärtustatakse organisatsiooni poolt aina rohkem ning nad suudavad pakkuda ettevõttele rohkem lisaväärtust;
- juhtimisarvestuse spetsialistide maine paraneb, neid nähakse kui äripartnereid;
- suurenenud on suhtlus teiste osakondade töötajatega;
- paranenud on vastuvõetud otsuste tase tänu juhtimisarvestuse spetsialisti osalemisele;
- juhtimisarvestuse spetsialistid ei tööta enam teistest eraldatuna, vaid kuuluvad kindla tegevusosakonna juurde;
- juhtimisarvestuse spetsialistid kuuluvad mitmefunktsionaalsetesse rühmadesse;
- tööülesanded on muutumas: suurenevas on informatsiooni analüüsi ja otsuste tegemise osakaal, vähenemas on traditsiooniliste raamatupidajate tööülesannete osakaal;
- juhtimisarvestuse spetsialistide rolli muutumise protsess on kiirenemas;
- juhtimisarvestuse spetsialistide puhul tuleks hinnata järgnevaid oskusi: suhtlemisoskus, grupis töötamise oskus, analüütilised oskused, arusaamine

arvestuse olemusest ja tehnikatest, arusaamine ettevõtte kui terviku ärilistest funktsioonidest.

Siiski esineb ka vastupidiseid seisukohti juhtimisarvestuse spetsialistide hübriidsest olemusest. Lambert'i ja Sponem'i (2010: 33) poolt läbi viidud rahvusvaheliste ettevõtete juhtimisarvestust analüüsiv uurimus vihjab, et organisatsioonides, kus juhtimisarvestuse funktsioon omab väikest autoriteeti, on juhtimisarvestuse spetsialistid jäänud traditsioonilise juhtimisarvestuse piiridesse, tegeledes arvestamise tehniliste ülesannetega. Juhtimisarvestuse spetsialistide töö detailsel analüüsil selgus, et traditsioonilised rollid võivad kaasa tuua ootamatuid kasusid, kuid ka ettenägematud puudusi. Samuti väidavad nad oma töös, et juhtimisarvestuse spetsialistide suurem autoriteet ja mõjuvõim toob kaasa liigse keskendumise finantsilistele teemadele otsuste vastuvõtmisel.

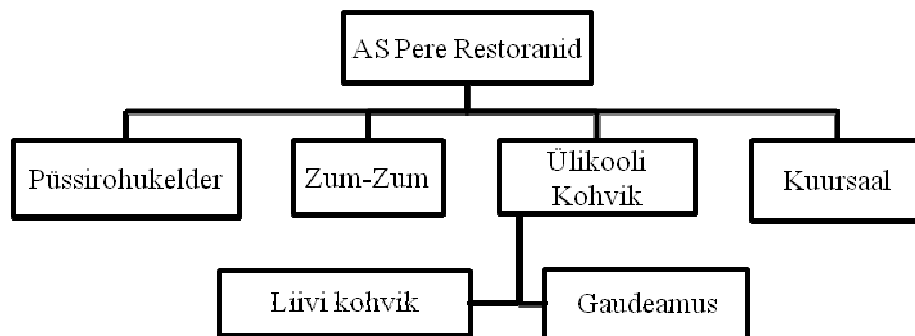
Erinevalt traditsioonilisele rollile, kaasneb juhtimisarvestuse tänapäevase olemusega juhtimisarvestuse spetsialistide hübriidsem ning mitmekülgsem tegutsemine. See annab neile suurema sõnaõiguse ettevõtte otsustusprotsessis osalemises ning teiste konsulteerimises. Selline suurem ja võimukam juhtimisarvestuse spetsialistide roll suurendab ka juhtimisarvestuse enda rolli ettevõttes. Autori poolt antud ülevaade juhtimisarvestuse spetsialistide kahest erinevast olemusest, juhtimisarvestuse rolli ja juhtimisarvestuse spetsialisti ametit mõjutavatest teguritest ning samuti eduka juhtimisarvestussüsteemi omadustest, annavad sobiva aluse juhtimisarvestuse rolli analüüsimiseks konkreetses ettevõttes. Seega analüüsib autor järgnevas peatükis juhtimisarvestuse rolli ettevõttes AS Pere Restoranid, selgitades esmalt välja juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse antud ettevõttes ning seejärel analüüsides juhtimisarvestuse spetsialistide rolli, toetudes võrdluseks teoorias käsitletud traditsioonilisele ja tänapäevasele lähenemisele juhtimisarvestuse spetsialisti rollile.

2. JUHTIMISARVESTUSSÜSTEEMI ROLLI OLEMUS JA ARENGUSUUNAD AS-is PERE RESTORANID

2.1. AS Pere Restoranid tutvustus ja juhtimisstruktuur

AS Pere Restoranid kuulub koos ettevõtetega AS Pere Leib Tootmine, AS Werol Tehased ning AS Lihameister AS Pere kontserni. Antud töös analüüsitakse AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestust ajaperioodil 2009-2011. Mainitud ajaperioodil hõlmas AS Pere Restoranid omakorda enda alla neli toitlustusega tegelevat ettevõtet: Püssirohukelder, Pärnu Kuursaal, Tartu Ülikooli kohvik, publi Zum-Zum. Ettevõtte tegutses sellisel kujul alates 2009. aasta detsembrikuust, kui otsustati kõik endised AS Pere toitlustusdivisjoni kuuluvad ettevõtted koondada ühe ärinime alla. Sellise ühinemise peamiseks põhjuseks oli kulude kokkuhoid. AS Pere Restoranid tegeleb toitlustus- ja meelelahutus teenuse pakkumisega. Põhitegevusaladeks on toitlustamine, alkohoolsete jookide müük ning meelelahutuse pakkumine. AS Pere Restoranides töötas 2010. aastal keskmiselt 96 inimest – vastav number on esitatud keskmisena, sest toitlustusharus on tööjõud väga liikuv (ettekandjad, baarimehed, nõudepesijad). AS Pere jaoks on toitlustusdivisjon oluline koht saamaks lõpptarbijalt tagasisidet, mis on väärtuslik nii tootmisele kui ka teenindusele, aidates mõlemal veelgi paremaks muutuda. Joonisel 2.1 on kujutatud AS Pere Restoranide üldist struktuuri. Nagu jooniselt selgub, siis oli Tartu Ülikooli kohvikul veel ka kaks allüksust: raamatukogus asuv kohvik Gaudeamus ning matemaatikateaduskonnas asuv Liivi kohvik. Tänapäevaks on Gaudeamus vahetanud omanikke ning kuulub nüüd ettevõttele DuNord. Samuti ei jätka tegutsemist Liivi kohvik. Kõik Tartus asuvad ettevõtted olid omavahel väga tihedalt seotud ühise juhtkonna, töötajaskonna ja arvestuse näol. Teistest eraldatum oli Pärnus asuv Kuursaal, mille erinevus tuleneb teisest linnas tegutsemisest.

Tartus asuvate ettevõtete tegevusjuhiks oli Rain Eendra ning Pärnu Kuursaali tegevjuhiks Taimi Kaasik.



Joonis 2.1. AS Pere Restoranid struktuur (autori koostatud).

AS-i Pere Restoranid peamiseks tegevusplaaniks 2011. aastaks oli üld-, ostu- ja finantsjuhtimise koondamine ühte keskusesse. Lisaks sellele oli plaan muuta Ülikooli Kohviku kontseptsiooni, kuid see ettevõtmine ebaõnnestus. AS Pere Restoranid 2010. aasta müügitulu oli 38 miljonit krooni ning ärikahjum 3,8 miljonit krooni, mis tulenes suuresti oodatust väiksemast müügitulust ning suurenenud tooraine ja teenuste hindadest. Müügitulust ligikaudu 40% tulenes Püssirohukeldri tuludest, 25% Ülikooli Kohviku tuludest ning 25% ka Kuursaali tuludest ning 10% Zum-Zumi tuludest. (AS ... majandusaasta aruanne 2010) 2011. aastal saavutas kasumi ainult Püssirohukelder, teised ettevõtted olid omadega kahjumis.

Aastatel 2009-2011 juhtis ettevõtet juhatus, mille eesotsas oli Tartus asuvate allüksuste tegevjuht Rain Eendra. Tegevjuhile allus omakorda finantsjuht Jane Kedus, kes vastutas kõigi allüksuste finantsalase tegevuse eest. Finantsjuhi ametikohustuste alla käis ka pearaamatupidaja kohustuste täitmine. Finantsjuhile allus omakorda vanem- raamatupidaja, ning kaks andmete sisestajat. Kõik finantsalane ja raamatupidamistegevus toimus Püssirohukeldris asuvas kontoris. Finantsosakonnas töötavatest inimestest võib juhtimisarvestuse spetsialistideks pidada finantsjuhti ja vanem-raamatupidajat.

Käesoleva aasta alguses jõudis avalikkuse ette teave, et AS Pere Restoranid omanik Rein Kilk on rahalistes raskustes ning ettevõttel lasub suur maksuvõlg. Selle tõttu oli vaja ettevõttel reageerida, sest lisaks maksuvõlale oldi 2010. ja 2011. aastal ka kahjumis. Seega muudeti ettevõtte kontseptsiooni täielikult: AS-i Pere Restoranid majandada jäi esialgu Püssirohukelder, Zum-Zum ja Ülikooli Kohvik, sest nendel kohtadel oli kestev rendileping linnaga. Siiski selgus märtsikuu lõpus, et OÜ Püssikas oli Zum-Zum'i rendilepingu üles öelnud, sest rendileping oli liiga lühike, et ilma lisaraha investeerimata tulu saada (Lang 2012). Ülikooli Kohvik toimib hetkel vaid ettetellimuste alusel ehk seal saab korraldada spetsiaalseid üritusi ja tellida toidlustust. Tartu Ülikooliga on AS-il Pere Restoranid kindel leping, mille alusel peavad just nemad pakkuma selles hoones teenust, seega ei saa sinna allrentniku võtta. Selle tõttu hoitakse seda kohta avatuna ning makstakse töötajatele palka, et mingi parema idee tekkimisel saaks kiirelt reageerida, sest vana kontseptsiooni alusel ei ole Ülikooli Kohviku majandamine majanduslikult tulutoov. Veidike erinev saatus oli Pärnu Kuursaalil, kus AS Pere Restoranid võtsid allüürniku OÜ Kuursaal, mis koosneb seal juba varem tegutsenud juhtivtöötajatest (Villmann 2012). Seega teenib AS Pere Restoranid hetkel Kuursaalist tulu ainult rendi põhjal.

Selline ettevõtte struktuuri muutus on tingitud asjaolust, et algselt koondusid kõik eelpool nimetatud ettevõtted ühise nime alla selle tõttu, et antud ajahetkel oli kasulikum olla suurem, sest sellega kaasnesid madalamad sisseostuhinnad ning töjõu efektiivsus. Samas on tänasel päeval Tartu toidlustusturul efektiivsem olla väike ettevõtte, sest see annab paremad eeldused laveerida olukorras, kus peab pidevalt olema valmis ettevõtte sulgemiseks, hindade tõusuks, nõudluse vähenemiseks. Võib väita, et vastav otsus ettevõtte struktuuri muuta võeti vastu juhtimisarvestuse abil saadud informatsiooni põhjal, sest selle abil oli näha, et ettevõtte ei tooda kasumit. Samas küsides finantsjuhilt, kas ettevõtte kahjumi tootmine võib olla tingitud valesti ülesehitatud või ebatäpsest juhtimisarvestussüsteemist, leidis ta, et kindlasti mitte (Kedus 2012a). Juhtimisarvestuse kasumiaruanded näitasid kahjumit juba varakult ette, seda üritati erinevate meetoditega vähendada ja ära hoida, kuid tulutult.

2.2. AS Pere Restoranide juhtimisarvestussüsteemi analüüs

Enne 2009. aasta ühinemist toimus AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestus *Exceli* põhiselt ehk iga ettevõtte põhjal koostati eraldiseisvaid kuluarvestuse ja eelarve töölehti. Kui enne ühinemist keskenduti pigem igale ettevõttele eraldi ja iga ettevõtte üritas iseseisvalt korraldada kuluarvestust ning eelarvestamist, siis peale ühinemist hakati analüüsima koondplaani ning seejärel üksikuid osasid, kust kulusid kokku saab hoida. Seega hakati ühinemise tulemusena vaatama rohkem koondtulemusi. Samuti lõppes ühinemise tulemusena rahade sihtsubsideerimine. Kui varasemalt andsid kõik ettevõtted üksteisele laenusid üsnagi kaootiliselt, siis peale ühinemist enam selliseid investeeringuid ettevõttesiseselt ei tehtud, vaid kui tekkis lisakapitali vajadus, küsiti laenu ematähtselt ehk AS-ilt Pere. Ühinemisega kaasnes ka finantsosakonnas töötavate inimeste koondamine, sest enam ei olnud vajadust vastavate spetsialistide järele igas ettevõttes eraldi, kuna finantsosakond koondus Püssirohukeldrisse. Toimunud muudatuste eestvedaja on olnud AS-i Pere Restoranid finantsjuht Jane Kedus, kes soovis ettevõttes juurutada integreeritud juhtimisarvestussüsteemi, millega kaasneks informatsiooni kiirem levik ning info usaldusväärsus (Kedus 2012c).

AS-is Pere Restoranid pole otseselt määratletud juhtimisarvestussüsteemi olemust, on erinevad majandustarkvara programmid, mille alusel viiakse läbi laoarvestust ja finantsarvestust ning nende põhjal koostatavad juhtimisarvestuse aruanded. Antud töös esitletud AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi kirjeldus on autori enda poolt koostatud, ettevõttes veedetud praktika ning finantsjuhiga läbiviidud intervjuude tulemusena.

AS-i Pere Restoranid ettevõttesisene juhtimisarvestus on suunatud ettevõttesisestele infotarbijatele, eelkõige ettevõtte juhtkonnale ja allüksuste juhtidele, kes kasutavad seda plaanide tegemisel ja otsuste langetamisel. Juhtimisarvestuse ülesandeks ettevõttes on anda juhtkonnale infot spetsiifiliste otsuste vastuvõtmiseks. Kasutatav juhtimisarvestus võimaldab pakkuda majandusalast informatsiooni tegevusvaldkondade (meelelahutus, toitlustus, alkoholsete jookide müük) ja allüksuste (Püssirohukelder, Zum-Zum, Kuursaal, Ülikooli Kohvik) lõikes. Juhtimisarvestus on orienteeritud ettevõtte põhitegevusliku kulutamise väljaselgitamisele. Ettevõttesiseselt loodud juhtimisarvestus

on kindla eesmärgiga arvestussüsteem, mis näitab, kuidas kujuneb majandustulemus allüksuste ja nende sisemiste tasemete tulemuste kaudu. Selleks koostatakse igakuiseid kokkuvõtlike ülevaateid ja vastavaid analüüse majandustegevusest. AS-i Pere Restoranid finantsjuht Jane Kedus näeb nende juhtimisarvestussüsteemi peamise eesmärgina ettevõtte protsessi jälgimist lähtuvalt tulu üksustest (Kedus 2012b). Kuna tegemist oli ettevõttega, mis jagunes erinevateks üksusteks, oli eriti oluline leida iga kindla üksuse kulud ning tulud, et neid saaks omavahel võrrelda ning selle abil avastada võimalikud kitsaskohad või eelised teiste ees.

Ettevõtte Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi peamiseks väljundiks on finantsarvestuse ja varude arvestuse abil koostatav juhtimisarvestuse kasumiaruanne. Finantsarvestus toimib läbi programmi *Microsoft Dynamics Axapta*, mis haldab ettevõtte kõiki tehinguid kajastavat pearaamatut, töötajate palkasid, müügi- ja ostukontosid, pangakontosid ning samuti kajastab ettevõtte kreditoorset ja debitoorset võlgnevust, arvestab käibemaksu ning organiseerib arvete õigeaegset tasumist. Juhtimisarvestuse jaoks on see oluline tänu sealt saadavale infole makstud arvete ehk kulude kohta ning ka sealt saadava maksualase informatsiooni põhjal. Varude arvestus toimub läbi arvutiprogrammi RAX, mille alusel kajastub lisaks varudega seotud arvestusele ka veel inventuuride tegemine, retseptide sisestamine, kauba ettevõttesisene liikumine ja müügiaruanded. See on oluline juhtimisarvestuse seisukohalt, kuna retseptide põhjal selguvad toote omahinnad, müügihinnad ning seetõttu ka tulu.

AS Pere Restoranid juhtimisarvestus koosneb mitmest omavahel seotud funktsioonist, täpsemalt kuluarvestussüsteemist, eelarvestamisest ning aruandlussüsteemist. Ettevõttes on vähe rakendatud tegevustulemuste mõõtmise funktsioon. Esmalt käsitleb autor AS-is Pere Restoranis rakendatavat kuluarvestust. Kulud on jaotatud kulude mõjutatavuse põhimõttel, nimelt peetakse kaubakulusid, tegevuskulusid ja tööjõukulusid mõjutatavateks ning üldkulusid mitte. Järgnevalt on esitatud loetelu, mida iga kululiigi all täpsemalt silmas peetakse (AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuse aruanne 2011):

- kaubakulud – kulud toidule, kulud alkoholile, kulud mittealkohoolsetele jookidele, kulud muule (suitsud, nätsud, šokolaad);
- tegevuskulud – tarbepaberi kulud, baari kulud, kulud puhastusele ja koristusele, kulud nõudepesule, seadmete hooldus ja remont, uute nõude ja klaaside kulu,

disaini ja trükikulu, reklaam ja turunduskulud, programmikulu, valveteenus, kontorikulud, kommunikatsioonikulud (telefon/post/internet/TV), personali vormiriide kulud, personaliteenuse kulud;

- tööjõukulud – töötasud (otsesed/kaudsed), puhkusereserv, maksud töötasudelt;
- üldkulud – rent, vesi ja kanalisatsioon, küttekulud, elekter, maagaas, remont ja ehitus, prügiveedu, pangakulud, liisingute kulud, autokulud, auditi kulud, komanderingukulud, koolituskulud.

Autori arvates on AS Pere Restoranid kululiikide jaotatavus siiski puudulik. Lisaks kulude eristamisele mõjutatavuse näol, tuleks kulusid jaotada ka otse- ja kaudkuludeks ning muutuv- ja püsikuludeks. Otsekuludena saaks käsitleda kaubakulusid ning ka teatud tööjõukulusid (teenindajad, kokad, vahetusvanemad). Kaudkuludena oleks käsitletavat üldkulud ja teatud tööjõukulud (raamatupidajad, sisestajad, tegevjuhid). Muutuvkuludena saaks käsitleda kaubakulusid, tegevuskulusid ja teatud tööjõukulusid (ettekandjate ja vahetusvanemate palk sõltub käibest). Püsikuludena saab käsitleda üldkulusid ja püsiva olemusega tööjõukulusid. Eristades kulusid lähtudes nende käitumisest ja arvestusobjektiga seotusest saab efektiivsemalt vaadelda jääktulul põhinevat kasumi kujunemist. Samuti oleks selle näol võimalik kasutada mitmetasandilist ettevõttesisest jääktulujärgset aruandlust.

Järgnevalt tuleks analüüsida, kas AS Pere Restoranid kuluarvestuse täidab eelpool nimetatud (Hawkins *et al.* 2004) kuluarvestuse eesmärgid. Kindlasti on täidetud kulude kontrollimise, finantsaruannete koostamise abistamise ja informatsiooni pakkumise otsuste tegemiseks eesmärgid, sest tänu kuluarvestusele toimub igakuine ülevaade kuludest, mille tõttu kontrollitakse nende vastavust planeeritule ning kõrvalekalde põhjuseid. Samuti saadakse kuluarvestuse näol abi finantsaruannete koostamisel, sest kuluarvestuse põhjal koostatakse kasumiaruandeid. Kuluarvestuse kaudu saadakse ka piisavalt vajalikku informatsiooni juhtimisotsuste tegemiseks (nt. võeti vastu otsus tegevjuhi töökulusid mitte kajastada tööjõukuludes, sest need pole ettevõtte tegevuse poolt mõjutatavad). Küll aga on autori jaoks ebamäärane toote müügihinna kindlaks määramise seos kuluarvestusega ning ka kuluarvestusest tuleneva kasumi väljaselgitamine. AS-is Pere Restoranid määratakse toote müügihinna lähtuvalt sisseostuhinnast ja ka konkurentide hindadest. Mingeid kindlaid meetodeid ja valem

selleks ei kasutata. Eraldi ei leita ka kuluarvestamise maksumust ettevõttele ning sellest tulenevat kasulikkust.

Ettevõtte AS Pere Restoranid juhtimisarvestuses on olulist rõhku suunatud ka planeerimisele ehk eelarvestamisele. Nimelt arvutatakse eraldi välja igakuised eelarvestatud ja tegelikud tulemused ning nende erinevus. Eelarvestamise juures on järgitud teoreetilises osas kajastatud eelarvestamise protsessi tegevusi. Kõikidele allüksustele on koostatud igakuised eraldi eelarved, nende põhjal on koordineeritud ettevõtte kui terviku eelarve ning samuti toimub tegelike ja eelarvestatud tulemuste omavaheline võrdlemine ning tulevaste eelarvete korrigeerimine erinevuste põhjal. Lisaks sellele seostatakse eelarvete abil ka kindlad inimesed kindlate kuludega, mille käitumise eest nad vastutavad. Näiteks on tegevjuhid vastutavad tööjõukulude eest, vahetusvanemad alkoholiga seotud kulude eest ning kokad toiduainetega seotud kulude eest. Eelarvetel on AS-is Pere Restoranid ka kontrolliv funktsioon, sest tegelike tulemuste eelarvetele vastavuse põhjal toimub ka töötajate premeerimine/korrale kutsumine. Ajalise kestvuse alusel eelarveid eristades, koostatakse AS-is Pere Restoranid ainult lühiajalisi eelarveid ehk siis eelarveid ühe aasta kohta.

Kuna juhtimisarvestuse aruanne on AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuse peamiseks väljundiks, siis on ilmselge, et oluline on omada hästitoimivat aruandlussüsteemi. Järgnevalt on esitatud autori poolt koostatud tabel, mis analüüsib AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteemi vastavust Läätse ja Peetsi (1999) poolt välja toodud hästitoimiva aruandlussüsteemi omadustele. Vastavaid hästitoimiva aruandlussüsteemi omadusi võib pidada traditsioonilisele juhtimisarvestussüsteemile omaseks, sest need ei tähtsusta aruandlussüsteemi rolli pikemaajaliste tulemuste mõõtmisel.

Tabeli 2.1 põhjal saab väita, et kuuest hästitoimiva aruandlussüsteemi omadusest on AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteem efektiivselt omistanud neli esimest. Küll aga pole täiel määral täidetud igale juhtimistasandile vajalike aruannete esitamine ning puudub ka analüüs majandusnäitajate ja seisundianalüüsi seoste vahel. Ettevõtte analüüsib juhtimisarvestuse raames vaid üksikuid enim levinud majandusnäitajaid nagu kasum ja müügitulu. Finantsarvestuse raames analüüsitakse ka omakapitali rentablust ning ettevõtte võlakordajat. Samas ei analüüsita viimati mainitud majandusnäitajaid

seisundianalüüside näol, vaid neid näitajaid arvutatakse korra aastas – majandusaasta aruande jaoks.

Tabel. 2.1. AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteemi vastavus hästitoimiva aruandlussüsteemi omadustele.

Hästitoimiva aruandlussüsteemi omadused	AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteemi omadused	Vastavus
Võimalik integreerida erinevate üksuste, terviku lõikes.	Erinevate üksuste tulemusi integreeritakse tervikuks.	VASTAB
Võimalik liigendada aruandeperioodi lõikes.	Tulemusi liigendatakse kuude ja aastate lõikes, vajadusel koostatakse ka nädalasi aruandeid.	VASTAB
Alus ühtsele planeerimis- ja aruandlussüsteemile.	Planeerimis- ja aruandlussüsteem on omavahel tihedalt seotud.	VASTAB
Protsesside vaatlus dünaamikas ja hälvete väljatoomine võrdlusbaasiga.	Aruandlussüsteem vaatleb tulemusi dünaamikas ning toob välja ka erinevused eeldatavatest tulemustest.	VASTAB
Võimalik analüüsida seisundianalüüsi ja majandusnäitajate vahelist seost.	Seisundiaruandeid koostatakse erandjuhtudel, seega raske määratleda. Samuti kasutatakse analüüsiks vaid üksikud majandusnäitajaid.	OSALISELT VASTAB
Igale juhtimistasandile esitatakse vaid vajalikud aruanded.	Lihtsustatud aruandeid esitatakse omanikele. Teistele tasanditele spetsiifilise aruandeid ei esitata.	OSALISELT VASTAB

Allikas: (Lääts, Peets 1999: 120)

Järgnevalt analüüsib autor AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteemi vastavust vastutuspõhise aruandlussüsteemi mitmetasandilisele olemusele. Aruandlussüsteemi esimese tasandi moodustavad toodete jääktulud. Selle alast informatsiooni saadakse AS-is Pere Restoranid raamatupidamisprogrammist RAX ning selle kohta eraldi aruandeid ei koostata, vastavat informatsiooni analüüsivad tegevjuht ja finantsjuht ning saadava informatsiooni põhjal teavitavad viimased kokka ja vahetusvanemat, kes on vastavalt vastutavad toidu- ja alkoholikulude eest. Esimese tasandi jääktulu on oluline informatsiooni allikas kokkadele ja vahetusvanematele, sest nemad vastutavad vastavalt toidukaupade ja alkoholi ostu- ja müügihinna eest. Autori arvates oleks vajalik koostada jääktulu esimese tasandi aruandeid näiteks kaubaliikide lõikes, et saaks analüüsida erinevate kaubaliikide jääkkasumit ja kauba katte protsente. Samas oleks vastavate

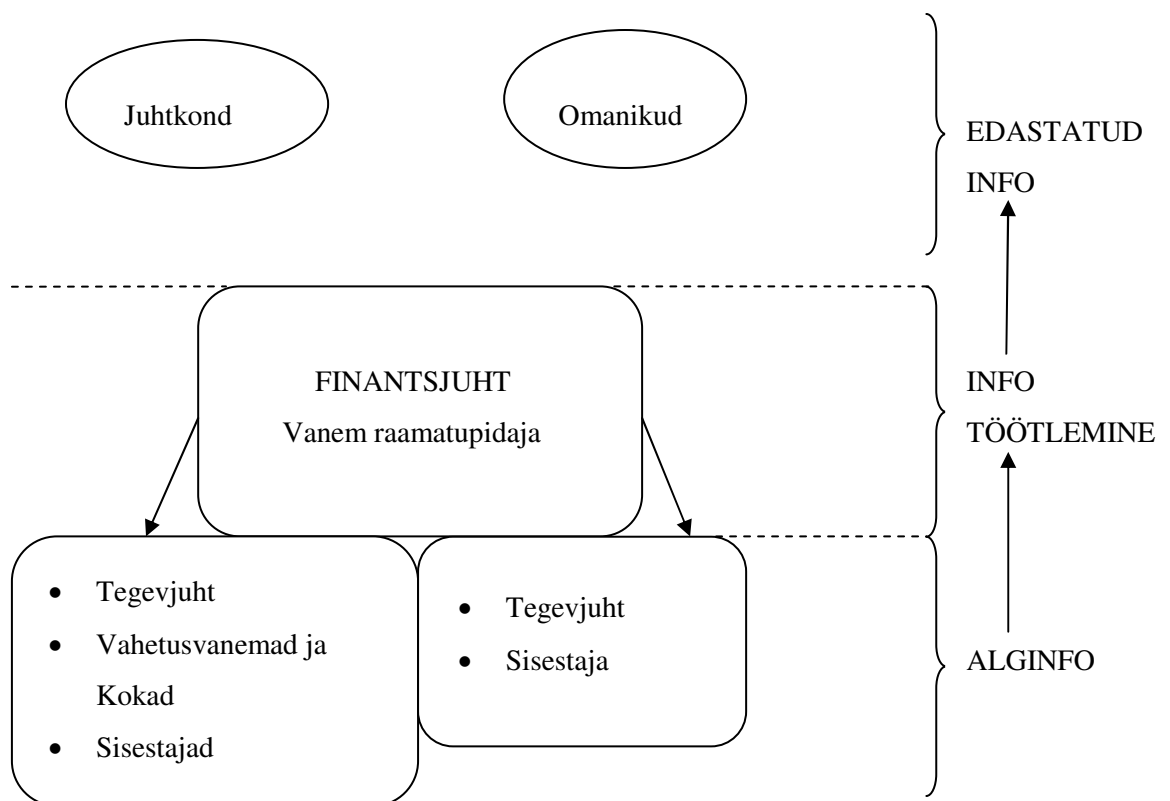
aruannete põhjal efektiivne hinnata ka vahetusvanemate ja kokkade tööd – kas on jälgitud varude käibekiirust, laoseisu, seisvaid kaupsid ja kauba müügi katet.

Aruandlussüsteemi teise tasandi moodustavad AS-is Pere Restoranid üksuste jääktulud. Vastavad jääktulud on kajastatud juhtimisarvestuse aruandes iga üksuse lõikes eraldi. Nende põhjal saab hinnata iga üksuse tegevustulemuste kasumlikkust ning seostada üksuse tulemusi vastutava tegevjuhiga. Aruandlussüsteemi kolmanda tasandi moodustab organisatsiooni kui terviku jääktulu, mis on sarnaselt eelnevale tasandile kajastatud juhtimisarvestuse aruandes. See jääktulu tasand on oluliseks informatsiooni allikaks omanikele, kes antud tulemuse põhjal saavad hinnata organisatsiooni kui terviku tulemust, ning samuti ka juhtkonnale, kes vastutab organisatsiooni kasumliku toimimise eest. Seega saab väita, et AS-is Pere Restoranid üritatakse rakendada mitmetasandilist aruandlussüsteemi, kuid selle efektiivsemaks toimimiseks oleks vajalik tõhustada esimese taseme jääktulude kasutamist vahetusvanemate ning kokkade informatsiooni ning otsuste allikana.

Kõige vähem on AS-is Pere Restoranid rakendatud neljandat juhtimisarvestuse valdkonda ehk tegevustulemuste mõõtmist. Peamiselt kasutatakse ainult rahalisi tegevustulemuse mõõtühikuid nagu näiteks kasum. Samas finantsaruandluse käigus analüüsitakse ka spetsiifilisemaid mõõtühikuid nagu näiteks omakapitali rentaablus ja võlakordaja. Juhtimisarvestuse käigus ei analüüsita kvaliteeti ega produktiivsust hindavaid mõõtühikuid, mis oleks autori arvates kasulik.

Eelnevalt andis autor ülevaate AS Pere Restoranid juhtimisarvestuse erinevatest funktsioonidest, samas on oluline tajuda ka nende funktsioonide abil saadava juhtimisarvestuses informatsiooni liikumist ettevõttesiseselt, selleks on koostatud joonis 2.2, mis peaks illustreerima vastavat informatsiooni liikumist AS-is Pere Restoranid. Joonisel 2.2 on alginfo all mõeldud informatsiooni, millest tulenevalt toimub juhtimisaruannete koostamine. Selleks on finantsarvestuse, varude juhtimise, tooraine ostmisega seotud informatsioon, mis jõuab töötlemiseks Püssirohukeldrisse mitmetest erinevatest allikatest. Joonisel on eristatud Tartus asuvate ettevõtete ning Pärnus asuva Kuursaali alginformatsiooni. Informatsiooni töötlemisega sobivasse vormi tegelevad finantsjuht ja vanem-raamatupidaja. Andmesisestajate kaudu jõuab nendeni finantsarvestuse alane info ehk andmed müügitulu, kaubakulu, teenuskulu, üldkulu,

varude ja laoseisu kohta. Vahetusvanematelt saadakse täpsemat informatsiooni kaupade sisseostu ja omahindade kohta. Tegevjuhi kaudu saadakse infot programmikulude ja tööjõukulude kohta, sest tegevjuht on vastutav tööjõu efektiivsuse eest. Veidike teistsugune oli alginformatsiooni kogumine Pärnu Kuursaalilt, kus viimased kaks aastat puudus sisestaja ametikoht, mistõttu saadi informatsiooni ainult tegevjuhilt. Kuna tegevjuhil puuduvad spetsiifilised raamatupidamisalased teadmised, oli vaja kõik kaubaostu arved ja teised olulised dokumendid skaneerida arvutisse, et nende sisestamine saaks toimuda Tartus, seega oli vaja ka varude juhtimisega seotud protseduurid läbi viia Tartus. See oli kindlasti kitsaskohaks informatsiooni liikuvuse seisukohalt. Nagu eespool mainitud tegelevad informatsiooni töötlemisega finantsjuht ja vanem-raamatupidaja, kes koostavad igakuist juhtimisarvestuse aruannet, mida esitatakse ettevõtte juhtkonnale ja omanikele. Omanikele (AS Pere) esitatakse koondaruanne, mis on lühendatud versioonis aruanne, mis kajastab kõiki üksuseid koos ja mitte nii kuluspetsiifiliselt. Täismahus juhtimisarvestusearuannete põhjal toimub informatsiooni liikumine tagasi tegevjuhtidele ja vahetusvanematele, kes saavad seeläbi informatsiooni tegevustulemuste kohta, mille eest nemad vastutavad ning infot võimalike paranduste või muudatuste tegemiseks.





Joonis 2.2. AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuse alase informatsiooni liikumine.

(autori koostatud)

Juhtimisarvestuse informatsiooni analüüsimiseks ning probleemsete kohtade parandamiseks korraldati igakuiseid juhtimiskoosolekuid, millest võtsid osa tegevjuhid, finantsjuht ning omanikud. Koosolekutel arutati juhtimisaruandest välja tulnud ohumärke (liigsed kauba- või tööjõukulud, müügitulu prognoosimata langus) või suuremaid kõrvalekaldeid prognoositud tulemustest. Kui vastavad ohumärgid olid olemas, pidi vastava üksuse tegevjuht selgitama nende kõrvalekallete tagapõhja. Tähtis oli ka finantsjuhi roll, kes sai väljendada oma arvamust kõrvalekallete tekkest, tuginedes temani jõudnud informatsioonile. See oli vajalik tänu finantsjuhi paremale analüüsi võimele võrreldes tegevjuhtidega. Finantsjuht tajub paremini seost erinevate majandusnäitajate vahel ning teatud olukordade puhul on võimeline märkama kõrvalekallete tekkepõhjusti paremini kui tegevjuhid.

Juhtimiskoosolekute läbiviimisel ning arutatud teemadel tuginetakse juhtimisarvestuse aruandele. Seega peab autor oluliseks siinkohal anda vastavast aruandest täpsem ülevaade. Järgnevalt on autor esitanud tabeli, mis kajastab ettevõtte aastaaruande lihtsustatud kuju.

Tabel 2.3. AS Pere Restoranid juhtimisarvestuse aastaaruanne.

	Eelarve jaanuar	Tegelik jaanuar	Muutus	Eelarve detsember	Tegelik detsember	Muutus	KOKKU AASTA	TEGELIK AASTA	Muutus
Sissetulek kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Kaubakulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Üldkulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tegevus- kulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tööjõukulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Tulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Kulud kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Kasum	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Riigile makstav käibemaks	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Rahavoog kokku	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x	x

Allikas: AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuse aastaaruanne 2011.

Nagu eelnevalt mainitud, siis AS Pere Restoranid juhtimisarvestus põhineb juhtimisarvestuse aruandel, mida koostatakse igakuiselt. Igakuiste aruannete põhjal koostatakse aastaaruanne, mis kajastab AS Pere Restoranide kui terviku sissetulekuid ning erinevaid kulusid, eelarvestatud eeldatavaid tulemusi ning tegelike tegevustulemusi, igakuist rahavoogu ning ka makstavat käibemaksu. Tabelist 2.3 saab näha eelpool mainitud AS Pere Restoranid juhtimisarvestuse funktsioonide olulisust juhtimisarvestuse aastaaruandes. Ettevõtte jaoks on oluline kulude eristamine ning eelarvestatud ja tegelike tulemuste omavaheline võrdlemine.

Selleks, et organisatsioon toimiks efektiivselt on vaja ka efektiivselt toimivat juhtimisarvestussüsteemi. Seega tuleks autori arust analüüsida AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi efektiivsust. Siinkohal oleks kõige efektiivsem esitada tabel, mis kajastaks eelnevalt teoreetilises osas välja toodud efektiivse traditsiooniliste juhtimisarvestussüsteemi tunnusjoonte (Wilkinson 1991: 7) ning ka tänapäevase efektiivse juhtimisarvestussüsteemi tunnusjoonte (Bell *et al.* 2009) olemasolu või puudumist AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemis.

Tabeli 2.2 põhjal saab väita, et AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemil on olemas kõik efektiivse traditsioonilise juhtimisarvestussüsteemi tunnusjooned. Siiski tuleks teatud tunnusjooni pikemalt kommenteerida. Kaubakulude, teenuskulude ja tööjõukulude suhe sissetulekutesse on eelnevalt paika pandud, nimelt peavad kõik kulud moodustama sissetulekute 30% ning kasumiks jääks 10%. Samas on ettevõttel vastavate tulemuste täitmine hetke majandusolukorras keerukas ning enamasti tuleb kasumi arvelt katta liigsed kulud. Selgitada tuleks ka firma väärtuse maksimeerimise samastamist kasumi maksimeerimisega. Kuna omanike eesmärgiks on kasumi maksimeerimine, siis vastav juhtimisarvestussüsteem loob selleks eeldused, sest see on kasumi prioritseerimisele üles ehitatud. Ainsa miinusena võib traditsiooniliste tunnusjoonte puhul välja tuua selle, et puudub kindel teadmine kasumlikkuse kohta,

mida juhtimisarvestussüsteem ettevõttele toodab. Samas on seda kasumlikkust ääretult keeruline mõõta.

Tabel 2.2. Efektiivse juhtimisarvestussüsteemi (JAS) tunnusjoontele vastavus AS-i Pere Restoranid JAS-is.

	Efektiivse JAS tunnusjooned	AS-i Pere Restoranid JAS tunnusjooned	Vastavus
Traditsiooniline	JAS peab pakkuma piisavalt adekvaatset informatsiooni, et identifitseerida kõige kasumlikum toode või teenus ning vastav hinna- ja turundusstrateegia, et saavutada soovitud läbimüük.	Läbi programmi RAX toimub müügiaruannete analüüs, mille käigus koostatakse paremusjärjestus toodete kohta nende läbimüügi alusel. Paremusjärjestuses mitte edukat tooted vahetatakse välja või muudetakse nende olemust või hinda.	VASTAB
	JAS peab pakkuma adekvaatset informatsiooni võimalike tootmise/teenuse osutamise ebaefektiivsuste leidmiseks ning tagama, et tooted oleks toodetud minimaalsete kuludega.	Koostatakse igakuiseid aruandeid, mille käigus leitakse kaubakulude, teenuskulude, tööjõukulude suhet sissetulekutesse. Kui suhe ületab eelnevalt määratud protsenti, siis sellele reageeritakse. Siiski on kasutatav kulude jaotus mitte optimaalne.	OSALISELT VASTAB
	Koos tulemuste hindamis- ja tasustamissüsteemiga looma stiimuli juhtidele firma väärtuse maksimeerimiseks.	Vastav stiimul on loodud, sest peamiseks eesmärgiks on kasumi maksimeerimine.	VASTAB
	JAS peab toetama finantsarvestuse ja maksude arvestamise funktsioone.	JAS toetab maksude arvestamist, sest JA aruanne sisaldab informatsiooni riigile makstava käibemaksu ja ka töötasudelt makstavate maksude kohta. Samuti toetab JAS finantsarvestuse funktsiooni, sest JA aruanded aitavad koostada kasumiaruandeid.	VASTAB
	JAS peab olema firmale kasumlik ehk tootma tulusid rohkem kui ise kulutab.	Eeldatavalt on JAS kasumlik, sest aitab näiteks tuvastada käibelangusi töötasude samaks jäädes ning hoida kulusid kindlas suhtes sissetulekutest.	VASTAB
Tänapäevane	Tehniline JAS olemus suurendab mõõdetud nähtustest arusaamist ja pakub asjakohast informatsiooni strateegilisteks otsusteks.	Vastab traditsioonilise JAS tunnusjoontele, mis on AS-il Pere Restoranid täidetud. Lisaks on tehniline olemus kooskõlas infotehnoloogia arenguga ehk kasutatakse tänapäevaseid meetmeid.	VASTAB
	Käitumuslik JAS olemus julgustab tegevusi, mis on kokkusobivad organisatsiooni strateegiliste eesmärkidega.	JAS põhjal mõõdetavad nähtused saavad töötajate poolt rohkem tähelepanu, samuti mõjutavad mõõdetud tulemused töötajate pürgimusi ning annavad motivatsiooni edaspidiseks tegevuseks.	VASTAB

	Kultuurne JAS olemus toetab ja loob hulganisti kultuurilisi väärtusi, hoiakuid ja veendumusi organisatsioonis.	Antud olemus AS-i Pere Restoranid JAS-i puhul puudub. Ilmselt pole tegemist piisavalt olulise nüanssiga töötajate jaoks, et mõjutada nende hoiakuid ja veendumusi.	EI VASTA
--	--	--	-------------

Allikas: (Wilkinson 1991: 7) ja (Bell *et al.* 2009). Autori koostatud.

Kuna traditsioonilise efektiivse juhtimisarvestussüsteemi tunnusjooned kattuvad tänapäevase juhtimisarvestussüsteemi tehnilise olemusega, siis võib AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi pidada tehniliselt efektiivseks. Küllaltki esindatud on ka käitumusliku olemuse tunnusjoonte olemasolu ehk AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteem soosib käitumist, mis on kooskõlas ettevõtte eesmärkidega. Siiski on AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemis täielikult puudu kultuuriline olemus, mis peaks looma uusi väärtusi, hoiakuid ja veendumusi organisatsioonis. Selle jaoks on ettevõtte juhtimisarvestussüsteem liialt teisejärguline, et tagada selliseid tulemusi.

Selleks, et mõista juhtimisarvestuse rolli, on vajalik analüüsida ka juhtimisarvestusega tegelevate inimeste ehk juhtimisarvestus spetsialistide rolli AS-is Pere Restoranid. Juhtimisarvestuse spetsialistidena võib AS-is Pere Restoranid käsitleda finantsjuhti ja vanem-raamatupidajat. Vanem-raamatupidaja vastutas Ülikooli Kohviku juhtimisarvestuse toimimise eest, finantsjuht kõikide teiste üksuste eest. Varasemalt oli Pärnu Kuursaal eraldi juhtimisarvestuse spetsialist, kuid ettevõtte ühinemisel 2009. aastal, see töökoht koondati. Kui rääkida juhtimisarvestuse spetsialisti traditsioonilise ja tänapäevase rolli erinevustest, siis tuleb see AS-is Pere Restoranid selgelt esile. Nimelt saab finantsjuhile omistada pigem tänapäevast ehk hübriidset rolli ning vanem-raamatupidajale traditsioonilist rolli.

Vanem-raamatupidaja tööülesanded on pigem rutiinsed ning arvestuse mehaaniliste aspektidega tegelevad – eelarvete valmistamine, kuluaruannete koostamine, standardsete finantsaruannete koostamine. Vanem-raamatupidaja on küll teadlik organisatsiooni kui terviku ärilisest tegevusest, kuid ei puutu selle tegevusega ise otseselt kokku ega ei osale juhtimisotsuste vastuvõtmises.

Finantsjuht omab aga pigem just tänapäevasemat juhtimisarvestuse spetsialisti rolli, sest tal on ettevõttes lisaks traditsioonilisele rollile omastele ülesannetele ka veel

konsultandi ning ka analüütiku roll. Finantsjuht tegeleb küll standardsete aruannete valmistamisega, kuid on ka peamine inimene, kes nendest tulenevat infot analüüsib ning juhtkonnale sobivale kujule tõlgendab. Finantsjuhi hübriidse rolli puhul ei saa rääkida kuulumisest mingisse kindlasse tegevusosakonda või rühma, sest AS Pere Restoranid on liialt väike ettevõtte, et selle siseselt oleks loodud spetsialiseeritud tegevusosakonnad või funktsioonide põhjal koostatud rühmad. Finantsjuht on aktiivselt kaasatud ka otsuste vastuvõtmise protsessi, osaledes koos tegevjuhtide ja omanikega ettevõtte jaoks oluliste ja strateegiliste otsuste vastuvõtmise protsessis. Samuti on finantsjuhile omane partneri roll, sest AS Pere Restoranides suhtuvad tegevjuhid ja omanikud temasse kui võrdsesse.

Samas pole AS-is Pere Restoranid suudetud juhtimisarvestuse spetsialiste rakendada aruannete loomiseks, mis kajastaksid nii rahalist kui ka mitterahalist informatsiooni. Seega pole täidetud erinevate informatsiooni allikate ühendamise omadus, mis aitaks kaasa seoste loomisele igapäevase operatiivse tegevuse, raamatupidamise ja ettevõtte üldise strateegia vahel.

Finantsjuhi näol saab rääkida ka teoorias mainitud uutest oskusouetest (Yasin *et al* 2005), sest just finantsjuht algatas AS-is Pere Restoranid ühtse arvestussüsteemi juurutamise, kasutades kõige hilisemat tehnoloogiat. Oluline on ka laia silmaringi omamine ehk oskus ühendada omavahel organisatsiooni strateegilised eesmärgid, peamised konkurentsieelised ja turu dünaamika. See annab võimaluse analüüsida, kus ettevõtte omadega asub ning kuhu soovitakse edasi liikuda, samuti võimaldab see prognoosida jooksva kuu lõpptulemust kasumi/kahjumi suhtes (Kedus 2012c).

Pehmete oskuste seas on AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuse spetsialistide puhul kõige enam hinnatud suhtlemis- ja läbirääkimisoskused. Eriti oluline on suhtlus võlausaldajate ja tarnijatega, kellest sõltub ettevõtte igapäevane tegevus kõige rohkem. Oluliseks peetakse ka ettevõttesisest suhtlust, täielikult puudub aga suhtlus konkureerivate ettevõtetega.

Peamised tegurid, mis on mõjutanud juhtimisarvestuse spetsialistide rolli olemust ning sellega kaasnevalt ka juhtimisarvestuse olemust ettevõttes AS Pere Restoranid, on tehnoloogia areng ja organisatsioonilised muutused. Kui finantsjuht Jane Kedus võeti tööle AS Pere Restoranid finantsjuhina, siis kasutati seal vaid laoarvestus programmi

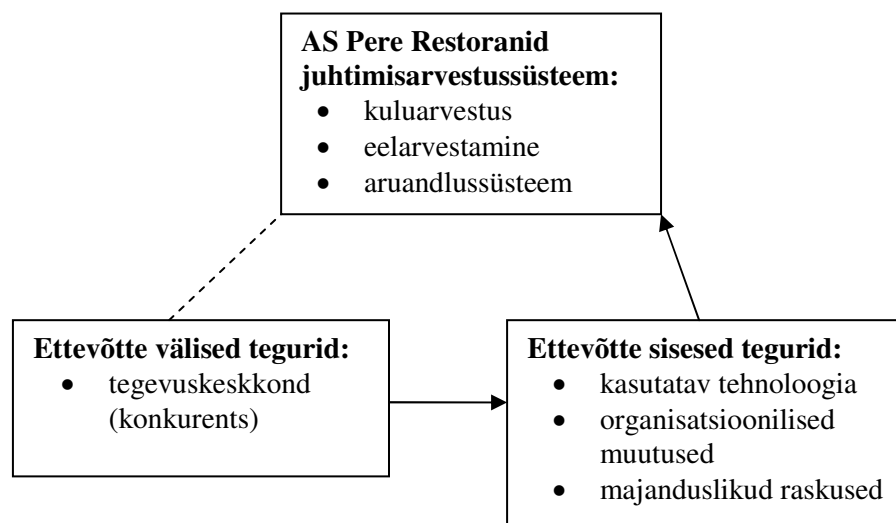
RAX. Ülejäänud arvestusega seotud mehhanismid viidi läbi kasutades programmi *Microsoft Excel*. Sellega kaasnes aga liigne ajaline kulu lihtsate protseduuride läbiviimiseks ning tihti ka samade protseduuride mitmekordne läbimine. Samuti olid omavahel väheselt seotud juhtimisarvestus ja finantsarvestus. Alates 2009. aastast hakati ettevõttes juurutama *Microsoft Dynamics Axapta* programmi, mille tagajärjel jäi programm RAX vajalikuks ainult laoarvestuse tõttu, sest finantsarvestust hakati korraldama läbi *Axapta* programmi. Samuti kiirenes uue programmi juurutamise abil ka informatsiooni töötamise protsess ning töödeldava informatsiooni maht. Kui näiteks varasemalt saadi juhtimisarvestus aruanded valmis 20ndaks kuupäevaks, siis tänu uuele programmile suudetakse aruanded valmis saada juba 10ndaks kuupäevaks. Finantsjuht peab AS Pere Restoranide konkurentsieeliseks just juhtimisarvestuse efektiivsust, mille all peab viimane silmas informatsiooni levimise kiirust, kooskõla finantsarvestusega ning olulisust strateegiliste otsuste vastuvõtmisel (Kedus 2012b). Samas oleks tehnoloogilisest perspektiivist vaadates efektiivne viia ka laoarvestus üle *Axapta* programmi, kuid selline üleminek oleks liialt kulukas.

Teiseks olulist mõjuteguriks on olnud organisatsioonilised muutused. AS Pere Restoranid puhul on selleks olnud 2009. aasta ühinemisprotsess ning sellest tulenev juhtimisarvestuse koondumine. Varasemalt pidid juhtimisarvestuse spetsialistid tegelema iga ettevõttega eraldi, kuna puudus ühtne süsteem, mis lihtsustaks spetsialistide tööd. Iga ettevõtte põhjal koostati erinevaid *Exceli* töölehti, mille järgimine oli keeruline ning segadust tekitav. Algselt muutis juhtimisarvestuse koondumine juhtimisarvestuse spetsialistide tööd kindlasti raskemaks, kuid koondumise pikaajalisem mõju oli kindlasti positiivne, sest ühtse süsteemi tulemusena vähenes ajaline kulu ning ka dokumentide mahukus.

Eraldi mõjuteguriks võib AS-i Pere Restoranid puhul pidada ka majanduslikult rasket seisust. Ettevõtte on 2009. ja 2010. aastal pidanud tunnistama kahjumit ning samuti lasuvad emaettevõttel maksuvõlad. Selliste raskuste tõttu on ettevõtte sunnitud pöörama veelgi suuremat tähelepanu juhtimisarvestuse täpsusele ja adekvaatsusele, sest majanduslikes raskustes oleval ettevõttel ei ole rahaliselt ruumi eksimusteks kulude arvestamisel ja müügitulemuste prognoosimisel. Kõik peab olema täpsusteni kalkuleeritud, kuna eksimisruum on minimaalne.

Ettevõtte ärilist tegevust mõjutab oluliselt ka tegevuskeskkond, samas ei oma tegevuskeskkond otsest mõju AS Pere Restoranid juhtimisarvestusele. AS Pere Restoranid tegevusvaldkonda võib pidada vaenulikuks, sest konkurents toitlustusturul nii Tartus kui ka Pärnus on intensiivne. Kuigi ettevõtte finantsjuhi sõnul võib nende juhtimisarvestussüsteemi käsitleda eelisena konkurentide ees, siis autori arvates ei ole sellise konkurentsieelise omamine klientide silmis oluline. Toitlustusturul tegutsedes tuleks rõhuda teenuse kvaliteedile ning tõsta tarbijate lojaalsust ja heaolu. See eeldab ka juhtimisarvestuse raames kvalitatiivse info analüüsimist. Samas sellist informatsiooni AS-is Pere Restoranid juhtimisarvestuse raames ei analüüsita. Klientide rahulolu sõltub finantsjuhi sõnul teeninduse kiirusest, toidu maitsvusest ja menüü valikust (Kedus 2012b). Selle eest on vastutavad aga vahetusvanemad ja kokad, kes klientidelt saadavat informatsiooni kirjalikult ei kogu, mistõttu ei ole juhtimisarvestuse spetsialistidel ka midagi analüüsida.

Eelpool toodud tekstist konkreetsema ülevaate saamiseks kujutab autor järgneval joonisel AS Pere Restoranid juhtimisarvestust mõjutavaid tegureid.



Joonis 2.3. AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi mõjutavad tegurid.

Joonisel on toodud väliste tegurite ja juhtimisarvestussüsteemi vahelist mõjutatavust tähistav joon katkendlikult, kuna nagu eelpool mainitud, siis AS Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi tegevuskeskkond otseselt ei mõjuta. Siiski tuleks autori

arvates hakata ettevõttes analüüsima pakutava teenuse kvaliteediga rahulolu ning klientide rahulolu ja lojaalsust, mis on otseselt mõjutatud tegevuskeskkonnast.

2.3. Juhtimisarvestuse roll AS-is Pere Restoranid ning ettepanekud juhtimisarvestussüsteemi ja selle rolli muutmiseks

Eelnevas peatükis läbiviidud analüüsi tulemusena selgus juhtimisarvestuse valdkondade omavaheline seotus, juhtimisarvestussüsteemi efektiivsus ja juhtimisarvestuse spetsialistide roll ning seda rolli mõjutavad tegurid ettevõttes AS Pere Restoranid. Kõik eelpool nimetatud faktorid on eelduseks juhtimisarvestuse rolli välja selgitamiseks.

Autori poolt läbiviidud AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse analüüsi tulemusena saab väita, et tegemist on tänapäevasele majanduskeskkonnale vastava efektiivse juhtimisarvestussüsteemiga, sest täidetud on süsteemi tehniline ja käitumuslik olemus. Juhtimisarvestussüsteemi efektiivsust kinnitab ka ettevõtte finantsjuhi tänapäevane juhtimisarvestuse spetsialisti roll, mis autori arvates ei saaks tekkida efektiivse juhtimisarvestussüsteemi puudumisel. Kuna finantsjuhil on ettevõttesiseselt täita oluline roll ehk olla juhtimisarvestuse eestvedaja, konsultant omanikele ja tegevjuhtidele ning omada sõnaõigust ka otsuste vastuvõtmises, siis sellest tulenevast leiab autor, et ka juhtimisarvestusel on oluline roll AS-is Pere Restoranid.

Ettevõtte finantsjuhi sõnul on efektiivne juhtimisarvestus nende ettevõtte üheks peamiseks konkurentsieeliseks. Sellest tulenevalt võib väita, et ettevõtte on teadlik juhtimisarvestuse olulisusest ettevõttele ning seda olulisust kasutatakse konkurentide edestamiseks. Seega ei ole vajadust juhtimisarvestuse rolli AS-is Pere Restoranid muuta, vaid pigem just kinnistada. Sellest tulenevalt leidub teatud üksikasju, mida saaks AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi puhul arendada, et juhtimisarvestusel oleks tänapäevane roll ka ettevõtte tulevikus. Tuginedes esimeses teoreetilises alapunktis toodud joonisele, sõltub ettevõtte juhtimisarvestuse roll juhtimisarvestussüsteemi efektiivsusest. Seega tuleks leida võimalusi muuta seda süsteemi veelgi efektiivsemaks ehk täiendada analüüsi käigus esile kerkinud nõrku külgi. Juhtimisarvestussüsteemi efektiivsus sõltus omakorda juhtimisarvestuse valdkondade olemasolust ja seotusest. Siinkohal tuleks AS-il Pere Restoranid arendada

tegevustulemuste mõõtmise rakendamist juhtimisarvestussüsteemis ning parandada seniste valdkondade raames eksisteerivaid kitsaskohti. Sellest tulenevalt pakub autor välja järgnevad arendus ettepanekud:

- muuta juhtimisarvestussüsteemi veelgi efektiivsemaks,
- parandada seniseid kuluarvestuse meetodeid ning täiustada aruandlussüsteemi,
- hakata olulisemalt tähelepanu pöörama tegevustulemuste mõõtmisele.

Juhtimisarvestussüsteemi efektiivsemaks muutmisel tuleks parandada analüüsi käigus esile kerkinud nõrkusi ehk eelkõige üritada suurendada juhtimisarvestussüsteemist tulenevaid kultuurilisi omadusi. Samas on selliste väärtuste loomine AS-i Pere Restoranid puhul keeruline, sest tegemist on hajutatud ettevõttega, kelle äritegevus toimub mitmetes erinevates asukohtades, mistõttu on raskendatud ühtsete organisatsiooniliste väärtuste ja hoiakute välja kujunemine.

Kaudselt saab juhtimisarvestussüsteemi efektiivsemaks muuta ka juhtimisarvestuse valdkondi arendades, sest need suurendavad juhtimisarvestussüsteemi tehnilist efektiivsust ehk informatsiooni asjakohasust. Teatud muudatusi saaks läbi viia kuluarvestuses, kus tuleks tõhustada kulude jaotamise aluseid. Hetkel jaotatakse kuluarvestuses kulusid kaubakuludeks, tegevuskuludeks, tööjõukuludeks ja üldkuludeks. Siiski oleks otsustuste vastuvõtmiseks ning tegevuse paremaks kontrollimiseks efektiivne eristada otseseid ja kaudseid kulusid ning püsivaid ja muutvaid kulusid. Selline kulude eristamine aitab jälgida jääktulul põhinevat kasumi kujunemist. AS-i Pere Restoranid võimalikku jääktulul põhinevat kasumi kujunemist on autor kujutanud järgnevas tabelis.

Tabel 2.4. AS-i Pere Restoranid jääktulu põhineva kasumi kujunemine.

Tulud	x
– Muutuvad otsekulud (kaubakulud, otsesed tööjõukulud)	x
I jääktulu	x
– Püsivad otsekulud (kaudsed tööjõukulud, tegevuskulud)	x
II jääktulu	x
– Kaudkulud (üldkulud)	x
Ärikasum	x

Allikas: autori koostatud.

Tabelis 2.4 on eristatud muutvaid ja püsivaid otsekulusid ning kaudkulusid. Hetkel kasutusel olev kululiikude jaotus ei ühti täpselt vastava kulujaotusega. Eriti oluline on

täpselt määratleda tegevuskulude alla käivate üksikkulude olemus, sest osad neist kuludest on otsesed (baari kulud, kulud nõudele) ning osad kaudsed kulud (valveteenus, kontorikulud). Kui selline kulude jaotus on spetsiifiliselt läbitud, saaks ettevõttes rakendada ka mitmetasandilist ettevõttesisest jääktulujärgset aruandlust, mille näidis AS-i Pere Restoranid kohta on esitatud järgnevas tabelis.

Tabel 2.5. AS-i Pere Restoranid mitmetasandiline jääktulujärgne aruandlus.

Regioon	Tartu			Pärnu	KOKKU
Allüksused	Püssirohukelder	Zum-Zum	Ülikooli Kohvik	Kuursaal	
Käive	x	x	x	x	x
Muutuvad otsekulud	x	x	x	x	x
Jääktulu I	x	x	x	x	x
Püsivad otsekulud	x	x	x	x	x
Jääktulu II	x	x	x	x	x
Allüksuste püsikulu	x	x	x	x	x
Jääktulu III	x	x	x	x	x
Regiooni kaudkulud	x			x	x
Jääktulu IV	x			x	x
Ettevõtte kaudkulud	x				x
Ettevõtte tegevuskasum	x				x

Allikas: autori koostatud.

Antud jääktulujärgse aruandluse kasutamine võimaldaks ettevõttel paremini jälgida kasumi tekkimist sõltuvalt allüksustest ja regioonist, mis AS-i Pere Restoranid puhul on eriti oluline kuna ettevõtte allüksusustest toodavad osad kahjumit ning osad kasumit. Sellise aruandluse kasutamine aitaks juhtidel tajuda problemaatilisi kohti olenevalt allüksusest.

Aruandlussüsteemi analüüsimisel selgus, et AS-i Pere Restoranid aruandlussüsteemi nõrkuseks on juhtimisaruannete mitte esitamine igale tasandile. Autori arvates oleks vajalik ka spetsiifilise müügitulemusi analüüsiva aruande esitamine madalama tasandi juhtidele ehk vahetusvanematele ja kokkadele, et need saaksid selgema ülevaate igakuisetest müügitulemustest. Hetkel esitatakse vastav info neile suusõnaliselt või siis peavad nad tulemusi ise vaatama programmist RAX. Efektivsem oleks koostada ka nende jaoks aruanded, mis kajastavad müügitulemuste muutusi võrreldes eelneva aasta sama perioodiga, kõige enam müüdavaid tooteid ning probleemseid tooteid, mille müügitulemusi tuleks parandada. Samuti tuleks koostada esimese tasandi jääktulu

aruandeid kaubaliikide lõikes, et saaks analüüsida erinevate kaubaliikide jääkkasumit ja kauba katte protsente. See oleks oluline informatsiooniallikas inimestele, kes vastutavad kauba tellimise eest ehk vahetusvanematele ja kokkadele ning kaudselt ka tegevjuhtidele, kes peavad tellijate tellimused kinnitama. Näide sellisest esimese tasandi jääktulu aruandest on esitatud tabelis 2.6.

Tabel 2.6. Esimese tasandi jääktulu aruanne alkoholsete jookide lõikes.

Kauba liik	Kogus	Summa ostuhinnas	Summa müügihinnas	Jääkkasum I tase	Kauba katte %
Õlu	x	x	x	x	x
Siider	x	x	x	x	x
Vein	x	x	x	x	x
Kange alkohol	x	x	x	x	x
KOKKU	x	x	x	x	x

Allikas: autori koostatud.

Oluliselt tuleks AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestuses suurendada ka tegevustulemuste mõõtmise rakendamist, kuna selle abil saab ettevõtte visiooni eesmärkide täidetusest, klientide rahulolust ning vajalikest muudatustest. Eelkõige tuleks rakendada AS-is Pere Restoranid klientide rahulolu mõõtvaid mõõtühikuid, sest teenindussektoris on klientide usalduse ja rahuolu saavutamine esmatähtis. Võimalikud lahendused oleks näiteks klientide rahuolu mõõtmine ankeetide kaudu. Arusaadav on, et üksikud külastajad peavad ankeetide täitmist ebameeldivaks, kuid näiteks suuremate grupitellimuste puhul võiks olla see grupijuhile kohustuslik. Samuti on võimalik mõõta klientide mitterahulolu tagasisaadetud tellimuste või teiste kaebuste näol.

Kõik eelpool välja toodud soovitusel suurendaksid AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi efektiivsust ning sellest tulenevalt kinnistaksid ka juhtimisarvestuse tänapäevast rolli ettevõttes. Siiski tuleb tõdeda, et antud töös läbiviidud juhtimisarvestussüsteemi ja juhtimisarvestuse rolli analüüs keskendus AS-ile Pere Restoranid 2011. aasta seisuga. Tänaeks päevaks on selge, et ettevõtte oma endisel kujul enam ei eksisteeri, sest AS Pere Restoranid oli 2010. ja 2011. aastal kahjumis ning samuti lasuvad maksevõlad ka emaettevõttel AS-il Pere. Olenemata juhtimisarvestuse olulisest rollist ning toitlustusturu kohta vägagi kõrge tasemelisest

juhtimisarvestussüsteemist ei suutnud ettevõtte juhtkond AS-i Pere Restoranid panna kasumit tootma.

KOKKUVÕTE

Iga ettevõtte juhil on vajalik saada adekvaatset informatsiooni ettevõtte ärilise tegevuse toimimise kohta, sellist informatsiooni pakub neile just juhtimisarvestus. Siiski on iga ettevõtte enda otsustada, mil määral seda informatsiooni tähtsustatakse ja kas sellise informatsiooni vajadus üldse ettevõttes esineb. Seega on olenevalt ettevõttest juhtimisarvestusel kindel roll. Antud bakalaureusetöö üritabki analüüsida AS-i Pere Restoranid näitel juhtimisarvestuse rolli ettevõttes ning selgitada millest see roll tuleneb.

Antud töö teoreetiline osa annab ülevaate juhtimisarvestuse laiaulatuslikust olemusest ehk juhtimisarvestuse neljast valdkonnast: kuluarvestusest, eelarvestamisest, aruandlusest ja tegevustulemuste mõõtmisest. Töös on välja toodud igale vastavatele juhtimisarvestuse valdkondadele omased eesmärgid ja nende rakendamisest saadavad hüved. Autori meelest on oluline rõhutada nende valdkondade omavahelist seotust, mis tagab efektiivse juhtimisarvestussüsteemi.

Teoorias on omavahel eristatud traditsioonilist ja tänapäevast juhtimisarvestust. Autor on andnud ülevaate traditsioonilise juhtimisarvestuse olemusest; tunnusjoontest, mis on omased efektiivsele traditsioonilisele juhtimisarvestussüsteemile ning juhtimisarvestuse spetsialistide rollist traditsioonilises juhtimisarvestussüsteemis. Juhtimisarvestuse spetsialistide traditsioonilisele rollile oli omane arvestuse mehaaniliste aspektidega tegelemine ehk neid vaadeldi kui rutiinseid aruannete valmistajaid, kel oli ettevõttes tagasihoidlik roll, mis mõjutas ka juhtimisarvestuse rolli arengut. Siiski on selline traditsiooniline juhtimisarvestuse roll mitmete tegurite tulemusel kadumas. Juhtimisarvestuse rolli muutvaid tegureid saab kategoriseerida kahel meetodil: lähtuvalt üldisest määratlusest ning lähtuvalt sõltuvusteooriast. Üldine tegurite määratlus eristab

peamiste teguritena globaliseerumist, tehnoloogia arengut, arvestusalaseid skandaale ning organisatsioonilisi muutusi. Sõltuvusteooria eristab omavahel väliseid (tegevus- ja arvestuskeskkond) ja siseseid (ettevõtte suurus ja strateegia, tehnoloogia mõju) juhtimisarvestust mõjutavad tegureid.

Nimetatud tegurite tulemusena on juhtimisarvestusel ning sellega tegelevatel spetsialistidel kujunenud ettevõttes suurem roll. Juhtimisarvestuse spetsialiste vaadeldakse kui konsultante ning analüütikuid ning nendesse suhtutakse kui partnerisse, kellelt otsuste tegemisel nõu küsida. Samuti on tänapäeva majanduskeskkonnas muutunud ka efektiivsele juhtimisarvestussüsteemile püstitatud nõuded. Erinevalt efektiivsest traditsioonilisest juhtimisarvestussüsteemist ei piisa tänapäeval enam ainult tehnilistest omadustest - juhtimisarvestussüsteemi puhul on oluline ka käitumusliku ja kultuurse omaduse olemasolu.

Juhtimisarvestuse rolli määratlemisel tuleb lähtuda juhtimisarvestuse spetsialistide rollist, mis on mõjutatud juhtimisarvestussüsteemi efektiivsusest, mis omakorda sõltub juhtimisarvestuse valdkondade integreeritusest. Seega on autor bakalaureusetöö empiirilises osas analüüsinud AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi valdkondade tõhusust ning süsteemi kui terviku efektiivsust.

Autor analüüsis AS-i Pere Restoranid kuluarvestuse vastavust teoorias esitatud eesmärkidele ja aruandlussüsteemi vastavust hästitoimiva aruandlussüsteemi omadustele. Analüüsi tulemusena selgus, et ettevõttes rakendatav kuluarvestus täidab enamikke kuluarvestusele seatud eesmärke. Aruandlussüsteemi omadused aga ei olnud täielikus vastavuses hästitoimivale aruandlussüsteemile seatud omadustega, mistõttu saab juhtimisarvestuse parandamiseks arendada aruandlussüsteemi veelgi efektiivsemaks. Juhtimisarvestussüsteemi efektiivsuse analüüsi tulemusena selgus, et AS-i Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi võib pidada efektiivseks, kuna antud süsteemil on olemas kõik tehnilised ja käitumuslikud efektiivse juhtimisarvestussüsteemi omadused. Siiski on võimalik muuta ettevõtte juhtimisarvestussüsteemi veelgi efektiivsemaks kuna puudulik on kultuursete omaduste olemasolu.

Oluline on juhtimisarvestuse rolli määratlemiseks AS-is Pere Restoranid analüüsida ka juhtimisarvestuse spetsialistide rolli selles ettevõttes. Ettevõttes on kaks töötajat, vanem-raamatupidaja ja finantsjuht, keda võib kategoriseerida kui juhtimisarvestuse spetsialiste. Vanem-raamatupidajal on pigem traditsiooniline roll ning finantsjuhil tänapäevane roll. Siiski tuleb tähtsamaks pidada finantsjuhi rolli, sest tema on aktiivselt osalenud ettevõtte juhtimisarvestussüsteemi üles ehitamisel ning läbi tema toimib kogu finantsosakond. Finantsjuhi tänapäevase rolliga kaasneb suur sõnaõigus otsuste vastuvõtmisel, juhtkonna konsulteerimine finantsküsimustes ning temasse suhtutakse kui võrdsesse juhtkonna ja omanike poolt.

Kuna AS-is Pere Restoranid juhtimisarvestussüsteemi analüüsi tulemusena selgus, et tegemist on efektiivse juhtimisarvestussüsteemiga ning finantsjuhil on ettevõttes tänapäevane juhtimisarvestuse spetsialisti roll, siis tuleb ka juhtimisarvestuse rolli kogu ettevõttele pidada oluliseks.

Siiski leidub autori arvates teatud tegevusi, mis muudaksid juhtimisarvestussüsteemi veelgi efektiivsemaks ning seeläbi kinnistaksid juhtimisarvestuse olulisust ettevõttes. Ettevõttes tuleks üritada arendada juhtimisarvestussüsteemi kultuurset omadust, mis läbi puutuks juhtimisarvestussüsteem veelgi tõhusamaks; samuti oleks võimalik parandada seniseid kuluarvestuse ja aruandluse meetodeid ning samuti tuleks oluliselt suuremat tähelepanu hakata pöörama tegevustulemuste mõõtmisele, eriti kliendi rahulolu ja lojaalsusega seotud tegevustulemustele.

Töö tulemusena selgus, et AS-is Pere Restoranid on juhtimisarvestusel tänapäevane ning oluline roll, kuid edaspidi tuleks uurida juhtimisarvestuse rolli toitlustusturul laiemalt. Kuna AS Pere Restoranid on olenemata juhtimisarvestuse olulisest rollist siiski kahjumis ja võlgades, tuleks uurida juhtimisarvestuse rolli näiteks mõnes ärioluliselt kasumit tuuvast ettevõttes. Samuti võiks analüüsida juhtimisarvestuse rolli ja äriolulise edukuse omavahelist seost, sest antud bakalaureusetöös analüüsitud ettevõtte on hea näide sellest, et juhtimisarvestuse edukas rakendamine ei taga alati kasumlikku äritulemust.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. Tallinn: Deebet, 2002, 431 lk.
2. AS Pere Restoranid juhtimisarvestuse aruanne 2011. (Excel arvutifail)
3. AS Pere Restoranid majandusaasta aruanne seisuga 31.12.2010. a. (käsikiri)
4. **Bell, J., Ansari, S., Klammer, T.** Management Accounting: A Strategic Focus. Houghton Mifflin Co., 2004, 605 p.
5. **Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G.** Management and Cost Accounting, Harlow: FT Prentice Hall, 2008, 959 p.
6. **Birnberg, J. G.** The Role of Behavioral Research in Management Accounting Education in the 21st Century. Issues in Accounting Education: 2000, Vol. 15, No. 4, pp. 713-728. Viidatud Botes, V. L. The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. University of South Africa, 2005, 724 p vahendusel.
7. **Boer, G. B.** Management Accounting Education in The 21st Century. Issues in Accounting Education: 2000, Vol. 15, No. 2, pp. 313-334. Viidatud Botes, V. L. The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. University of South Africa, 2005, 724 p vahendusel.
8. **Botes, V. L.** The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. University of South Africa, 2005, 724 p. (doktoritöö)

9. **Burns, J., Baldvinsdottir, G.** The Changing Role of Management Accountants - Issues In Management Accounting. Harlow: FT Prentice Hall, 2007, pp.117-132.

10. CIMA Official Terminology 2000 Edition. CIMA Professional Handbook Series. Elsevier Science & Technology, 2000, 148 p.

11. Counting More, Counting Less: Transformations in the Management Accounting Profession. The 1999 Practice Analysis of Management Accounting: 1999, 101 p. [\[http://uwacadweb.uwyo.edu/ELMENDOR/Acct%204540%20Cost%202/Counting%20More,%20Counting%20Less.pdf\]](http://uwacadweb.uwyo.edu/ELMENDOR/Acct%204540%20Cost%202/Counting%20More,%20Counting%20Less.pdf). 10.02.2012.

12. **Cox, D., Fardon, M.** Management of Finance. Osborne Books Ltd, 1997, 448 p. [\[http://www.osbornebooks.co.uk/files/af_as_chapter_19_1.pdf\]](http://www.osbornebooks.co.uk/files/af_as_chapter_19_1.pdf). 12.02.2012.

13. **Drury, C.** Management and Cost Accounting. London: South-Western Cengage Learning, 2008, 775 p.

14. **Durden, C. H., Perera, H.** The role of management accounting in organizational control systems: preliminary evidence of an organic approach. [\[http://eprints.jcu.edu.au/7522/1/7522_Durden_and_Perera_2008.pdf\]](http://eprints.jcu.edu.au/7522/1/7522_Durden_and_Perera_2008.pdf). 14.05.2012.

15. **Epstein, M. J., Lee, J. L.** Advances in Management Accounting. Stanford: JAI Press, 1999. . Viidatud Botes, V. L. The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challanges. University of South Africa, 2005, 724 p vahendusel.

16. **Garrison, R. H.** Managerial Accounting: Concepts For Planning, Control, Decision Making. Boston: Irwin, 1991, 810 p.

17. **Haldma, T., Lääts, K.** Influencing Contingencies On Management Accounting Practices In Estonian Manufacturing Companies – University of Tartu, Faculty of Economics and Business Administration, Working Paper Series, 2002, No 13, 41 p.

18. **Hansen, A., Mouritsen, J.** Management Accounting and Changing Operations Management – Issues In Management Accounting. Harlow: FT Prentice Hall, 2007, pp. 3-26.
19. **Hawkins, D. F., Narayanan, V. G., Cohen, J., Jurgens, M.** Introduction to Cost Accounting Systems. Harvard Business Review. 2004. [Error! Hyperlink reference not valid.]. 11.02.2012.
20. History of Management Accounting. Setting The Stage. [Error! Hyperlink reference not valid.]. 10.12.2012.
21. How to Measure Performance: A Handbook of Techniques and Tools. 1995. [<http://www.orau.gov/pbm/documents/handbook1a.html>]. 24.04.2012.
22. **Johnson, T. H.** Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s. : The Business History Review, Vol. 52, No. 4 (Winter, 1978), pp. 490-517. [<http://www.jstor.org/stable/3113416>]. 10.02.2012.
23. **Johnson, T. H., Kaplan, R. S.** Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Harvard Business Press, 1987, 269 p.
24. **Jones, S., Sharma, R.** CFO of the Future: Strategic Contributor or Value Adder? Journal of Applied Management Accounting Research, 2010, pp. 1-16. [http://www.cmaweblines.org/joomla4/images/stories/Jamar_2010_Winter/JAMARv8.1-FUTURE_CFO.pdf]. 09.02.2012
25. **Kedus, J.** (AS Pere Restoranid finantsjuht). Autori intervjuu. T. Partsi üleskirjutus. Tartu, 29. märts 2012.
26. **Kedus, J.** (AS Pere Restoranid finantsjuht). Autori intervjuu. T. Partsi üleskirjutus. Tartu, 20. veebruar 2012
27. **Kedus, J.** (AS Pere Restoranid finantsjuht). Autori intervjuu. T. Partsi üleskirjutus. Tartu, 26. aprill 2012

28. **Kotsar, R.** Ettevõttesisese kuluarvestus- ja aruandlussüsteemi täiustamine AS-is Vilma. TÜ rahanduse ja arvestuse instituut, 2001, 88 lk. (magistritöö)
29. **Lambert, C., Sponem, S.** Roles, authority and involvement of the management accounting function: a multiple case-study perspective. 2010. [<http://ideas.repec.org/cgibin/ref.cgi?handle=RePEc:ebg:heccah:0931&output=0>]. 11.02.2012.
30. **Lang, J.** Zum Zumi kohvik läks Rakvere ärimehale. – Tartu Ekspress, 4. aprill 2012, [<http://www.tartuekspress.ee/index.php?page=1&id=907&type=2>]
31. **Lichiello, P., Turnock, B. J.** Guidebook for Performance Measurement. 1997. [http://www.turningpointprogram.org/toolkit/pdf/pmc_guide.pdf]. 24.04.2012.
32. **Lloyd, P.** Re-examining Mr Mellis' Appendix: A Further Step In The Quest For Management Accounting's Origins. [<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.195.3996&rep=rep1&type=pdf>]. 09.02.2012.
33. **Lääts, K.** Management accounting change in a dynamic economic environment based on examples from business and public sector organizations. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2011, 250 lk.
34. **Lääts, K., Peets, P.** Vastutuspõhine arvestus – üks *controllingu* juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, 144 lk.
35. **Maher, M. W.** Management Accounting Education at the Millennium. Issues in Accounting Education: 2000, Vol. 15, No. 2, pp. 335-346. Viidatud Botes, V. L. The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. University of South Africa, 2005, 724 p vahendusel.
36. Management Accounting Definition. The Institute of Management Accountants. [http://www.imanet.org/mgi/Management_Accounting.aspx]. 14.05.2012.
37. **Mereste, U.** Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003, 644lk.

38. **Parker, L. D.** Reinventing The Management Accounting. Glasgow, 2002. [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/VisitingProfessor/tech_presnot_reinventing_the_management_accountant_mar02.pdf]. 09.02.2012.
39. Sustainability and The Role of The Management Accountant. Research Executive Summary Series: 2010, Vol. 7, Issue 14, 16 p. [http://www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/Sustainability%20and%20Climate%20Change/Management-control_NZICA.pdf]. 10.02.2012.
40. **Zimmerman, J. L.** Accounting For Decision Making and Control. Boston: McGraw-Hill Irwin, 2009, 733 p.
41. **Taylor, T. C.** Current Developments in Cost Accounting and the Dynamics of Economic Calculation. – Quarterly Journal of Austrian Economics, 2000, Vol. 3, No. 2, pp. 3–19.
42. **Wilkinson, J. W.** Accounting and information systems. New York: Wiley, 1991, 1296 p.
43. **Villmann, A.** Kuursaaalis vahetus operaator. – Pärnu Postimees, 11. veebruar 2012, [<http://www.parnupostimees.ee/735806/kuursaaalis-vahetus-operaator/>]
44. **Yasin, M. M., Bayes, P. E., Czuchry, A. J.** The changing role of accounting in supporting the quality and customer goals of organizations: an open system perspective. International Journal of Management, 2005, Vol. 22, No. 3, pp. 323-331. [<http://www.allbusiness.com/company-activities-management/operations-customer/13479070-1.html>]. 09.02.2012.

SUMMARY

THE ROLE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN ORGANIZATIONS: BASED ON „AS PERE RESTORANID“

Toomas-Hendrik Parts

Every business in private or public sector needs accounting. Managers have to make important strategic decisions, plan the future goals of the company, regulate the communication between different divisions and do all the above profitably. A manager needs adequate information for these processes do function successfully. Management accounting has to be the „thing“ that provides managers with the necessary information. Traditionally management accounting has been characterized as a routine process which contains collecting information about the company’s performance and processing it into a suitable form for the managers and all of this is done obeying certain rules. However, this is not the case anymore. Nowadays the essence and role of management accounting is changing - the routine and strict rules are disappearing.

There have been many research papers that have analyzed the essence and the role of management accounting in Europe, but only a few in Estonia. Even less are there papers that have examined the role of management accounting in the service sector. Thus, the aim of this bachelor thesis is to explain the role of management accounting in organizations based on the company AS Pere Restoranid and suggest possibilities how to improve the role in today’s economy. To achieve this goal the author of the study has set the following tasks:

- give an overview of the theoretical essence and the different components of management accounting,

- give an overview of the traditional role of management accounting and point out the factors that trigger the change of that role,
- give an overview of the role of management accounting in today's economic environment,
- present the company AS Pere Restoranid and its structure,
- carry out a critical analysis of the management accounting system (MAS) in AS Pere Restoranid and based on the results evaluate the role of management accounting in the company,
- make suggestions how to develop the MAS in order to secure the modern role of management accounting in AS Pere Restoranid.

The thesis is divided into two main parts. First one being theoretical and the second empirical. The first part itself contains three chapters. First of them gives a theoretical overview of the different components of management, them being cost accounting, budgeting, control and reporting, and performance measurement. This chapter also defines how the role of management accounting is derived. The role of the management accounting in the company depends on the role of the management accountants and the efficiency of the MAS.

The second chapter introduces the traditional role of management accounting and the features of an efficient traditional MAS. It also highlights the modest role of traditional management accountants and the key factors that evocate the change of the role of management accounting into a newer role which meets better with nowadays economic environment.

The third chapter gives an overview of the role of management accounting and the role of management accountants in today's economy. Management accountants are nowadays not looked as routine clerks but as consultants and analysts who have an important role in the decision making process. The third chapter also brings up the features that are inherent in an efficient modern MAS. Unlike the traditional system's features, these newer features include not only technical features, but also behavioral and cultural features.

The second, empirical part firstly gives an overview of the company AS Pere Restoranid and its structure. The author analyses the company based on its 2009–2011 existence. Back then the company consisted of four subdivisions called Püssirohukelder, Zum-Zum, Ülikooli Kohvik, and Kuursaal.

The second chapter of the empirical part analyses the MAS applied in AS Pere Restoranid. The analysis consists of a study of the cost accounting and the control and reporting system used in the company. In this chapter the author analyses the efficiency of the management accounting system in AS Pere Restoranid. The results of the analysis show that the MAS applied in AS Pere Restoranid is efficient. The system has the technical and behavioral factors of an efficient MAS, but lack of cultural factors. It is also relevant that the company does not apply performance measurement in their MAS.

The author also examines the role of the management accountants in AS Pere Restoranid. There are two management accountants – the Chief Financial Officer (CFO) and the senior accountant. The CFO has a modern manager accountant role and the senior accountant has a traditional role. Since the CFO is the creator of the MAS applied in AS Pere Restoranid, her role is more important to the company. The CFO is looked at as a consultant and a partner to the managers and the owners. The CFO has an important role in the decision making processes in the company and her opinion is valued.

Since the MAS of the company is efficient according to the conducted analysis and the role of the CFO is characteristic of a modern manager accountant, the author concludes that the role of management accounting is relevant to the company. In order to keep that role relevant the company can conduct certain processes that will strengthen the efficiency of the MAS and there by the relevant role of management accounting in AS Pere Restoranid. The processes the author suggests are as such:

- increase the efficiency of the MAS by developing the cultural factors of a MAS,
- improve the active cost accounting methods and the control and reporting system of the company,

- start giving more notice to performance measuring, especially to measures connected to customer satisfaction and loyalty.

The main way to continue this thesis is to analysis the role of management accounting in other companies that are operating in the food service market and to find out if there is a connection between the role of management accounting and the profit of the company.