TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja arvestuse instituut
Majandusarvestuse õppetool

Dissertatsioon *magister artium* kraadi taotlemiseks majandusteaduses

Nr. 120

Helje Jõgi

EELARVESTAMISE TÄIUSTAMINE KOHALIKES OMAVALITSUSTES (TARTU LINNAVALITSUSE NÄITEL)

Juhendaja: prof. Toomas Haldma

Tartu 2006

Kaitsmine toimub Tartu Ülikooli majandusteaduskonna nõukogu koosolekul 29. märtsil 2006. aastal kell 12.00 Narva mnt. 4 auditooriumis B202.

Ametlikud oponendid: lektor Sinaida Kalnin

prof. Kaido Kallas

Majandusteaduskonna nõukogu sekretär: dots. Kaia Philips

SISUKORD

Sissejuhatus 5
1. Kohalike omavalitsuste eelarvestamise teoreetilised alused 8
1.1. Eelarve mõiste ja eesmärgid 8
1.2. Plaanide ja eelarvete liigitamine 11
1.3. Avaliku sektori juhtimises toimunud muutused ja nende mõju eelarvestamisele 15
1.4. Tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamise erinevused 18
1.5. Eelarvestamise meetodid 22
1.5.1. Eelarvestamise meetodite liigitamine 22
1.5.2. Sisendipõhine eelarvestamine 24
1.5.3. Väljundipõhine eelarvestamine 25
1.5.4. Tulemuspõhine eelarvestamine 30
1.6. Eesti kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleeriv seadusandlus ja selle mõju eelarvestamise täiustamisele 35
1.7. Eelarve täitmise aruandlus 41
2. Eelarvestamine ja selle täiustamise võimalusi Tartu LV linnamajanduse osakonnas 45
2.1. Tartu LV linnamajanduse osakonna tegevuse põhisuunad 45
2.2. Tartu linna eelarvestamine ja selle täiustamise võimalused 49
2.2.1. Tartu linna eelarvestamise põhimõtted ja nende õiguslik reguleerimine 49
2.2.2. Tartu linna eelarve liigid 54
2.2.3. Tartu linna eelarve tulude ja kulude liigendamise põhimõtted 57
2.3. Tekkepõhise eelarvestamise sisseviimine Tartu linnavalitsuses 60
2.4. Linnamajanduse osakonna eelarvestamise analüüs 65
2.5. Linnamajanduse osakonna eelarvestamise täiustamine tulemuspõhise eelarvestamise kaudu 74
2.5.1. Tulemuspõhise eelarvestamise üldpõhimõtted 74

2.5.2. Investeeringute tulemuspõhine eelarvestamine teede ja tänavate tegevusala näitel 80
2.5.3. Tegevuskulude tulemuspõhine eelarvestamine teede ja tänavate tegevusala näitel 83
Kokkuvõte 86
Viidatud allikad 91
Lisad 92
Lisa 1. Tekkepõhine halduskulude eelarve 98
Lisa 2. Tekkepõhine heakorra tegevuskulude eelarve 99
Lisa 3.Tulemuspõhine investeeringute eelarve 101
Lisa 4. Tulemuspõhine tegevuskulude eelarve 103
Summary 105

SISSEJUHATUS

Kohalikele omavalitsustele (edaspidi KOV) on seaduste ja muude õigusaktidega antud mitmesugused ülesanded ja kohustused ning näidatud rahalised vahendid ülesannete täitmiseks. Eestis on KOV-de ülesanded määratud kohalike omavalitsuste korraldamise seadusega, mille järgi on omavalitsuse kohustusteks korraldada sotsiaalabi ja -teenuseid, vanurite hoolekannet, noorsootööd, elamu- ja kommunaalmajandust, veevarustust ja kanalisatsiooni, heakorda, jäätmehooldust, territoriaalplaneerimist, ühistransporti ning teede ja tänavate korrashoidu (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §6 lg 1). Samuti on KOV-i ülesandeks korraldada koolide, raamatukogude ja teiste kohalike asutuste ülalpidamist (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §6 lg 2). Kuna ülesandeid on palju, kuid KOV-i rahalised vahendid on piiratud, on vajalik rahaliste vahendite täpne planeerimine. Sellest tulenevalt on planeerimine ja eelarvestamine KOV-des olulise tähtsusega. Kuigi enamasti kasutatakse eelarvet rahaliste vahendite planeerimiseks, võib eelarvel olla ka muid funktsioone, näiteks kontrolli funktsioon, tegevuste planeerimise funktsioon jm.

Traditsiooniliselt on eelarvestamisel lähtutud sisenditest. Finantsprobleemide tõttu on paljude riikide KOV-d hakanud efektiivsuse suurendamiseks varasemast enam tähelepanu pöörama väljunditele. Lähtumine väljunditest ja muutused avaliku sektori juhtimises on kaasa toonud uute eelarvestamise meetodite ja tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõtu. Kuna eelarvestamise täiustamisega tegeletakse paljude riikide KOV-des jätkuvalt, võib pidada KOV-de eelarvestamise ja selle täiustamise teemat aktuaalseks. Eestis on KOV-de eelarvestamise täiustamisega tegeletud seni suhteliselt vähe.

Antud töö eesmärk on leida võimalusi Eesti KOV-de eelarvestamise täiustamiseks, kasutades näitena Tartu linnavalitsust ja selle linnamajanduse osakonda. Tartu linnavalitsus on üks suuremaid Eesti kohalikke omavalitsusi. Tulenevalt suuremast

eelarvemahust on suuremates omavalitsustes ka planeerimine ja eelarvestamine olulisemad.

Töö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

- anda ülevaade KOV-de finantsplaneerimise ja eelarvestamise teoreetilistest aspektidest;
- analüüsida Tartu linnavalitsuse ja linnamajanduse osakonna eelarvestamist, anda sellele hinnang ning leida puudused;
- püüda leida võimalusi eelarvestamise täiustamiseks Tartu linnavalitsuses ja linnamajanduse osakonnas;
- töötada välja üldpõhimõtted tekkepõhiseks eelarvestamiseks Tartu linnavalitsuses;
- töötada välja tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtted linnamajanduse osakonna jaoks.

Avaliku sektori, sh. KOV-de eelarvestamist puudutavate uurimistööde arv on üsna suur. Peamiselt puudutavad erinevad uurimused eelarvestamise alaseid reforme. Sageli on raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise reformid omavahel seotud ning seetõttu käsitletakse ka uurimistöödes tihti raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise reforme koos. Näiteks analüüsib Näsi (1999a) Soome näitel, kas erasektori arvestuspõhimõtete (sh. tekkepõhise arvestuse ja eelarvestamise) kasutuselevõtmine avalikus sektoris on põhjendatud. Bals (2003) käsitleb tootepõhist eelarvestamist ja sellega seotud probleeme, arvestades Saksamaa KOV-de kogemusi. Tulemuspõhise eelarvestamise probleeme Austraalia ja Uus-Meremaa näitel on uurinud Carlin ja Guthrie (2000). Viimatinimetatud uurimistöös leitakse, et peamine probleem tulemuspõhise eelarve kasutamisel on sobivate tulemuse näitajate leidmine. Carlin (2004) uurib, millistele kriteeriumidele peavad vastama sobivad tulemuse näitajad ning kas Austraalia avalikus sektoris kasutatavad tulemuse näitajad vastavad neile kriteeriumidele. Lüder ja Jones (2003) annavad enda uurimistöös ülevaate, millised raamatupidamisarvestuse ja eelarvereformid on toimunud erinevates Euroopa riikides nii riigi kui kohaliku omavalitsuse tasandil ning mis mõjutab reformide läbiviimist. Eestis on KOV-de eelarvestamist käsitlenud rahandusministeerium (Kohalike omavalitsuste … 2002) ning Tammert *et al.* (2000). Nimetatud autorid annavad eelarvestamisest peamiselt teoreetilise ülevaate, kuid pakuvad ka praktilisi juhiseid eelarve koostamiseks, lähtudes peamiselt sisenditel põhi-

nevast eelarvestamisest. Kuna Eesti KOV-des pole olulisi eelarvestamise reforme läbi viidud, puuduvad ka vastavateemalised uurimistööd.

Töö empiirilise osa koostamisel on lähtutud praeguse olukorra analüüsimisel linnamajanduse osakonna eelarvetest, raamatupidamise sise-eeskirjast, kohapeal tehtud vaatlustest ja vestlustest linnamajanduse osakonna töötajatega. Tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtete väljatöötamisel linnamajanduse osakonna jaoks on töö autor tuginenud eelarvestamise alasest kirjandusest saadud teadmistele.

Töö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk tugineb eelarvestamise alasele kirjandusele ja uurimistöödele. Eelarvestamise olemuse selgitamiseks sõnastatakse eelarvestamise mõiste ja eesmärgid ning tuuakse välja olulisemad plaanide ja eelarvete liigitamise võimalused. Kohalike omavalitsuste eelarvestamise täiustamisest ülevaate saamiseks kirjeldatakse avaliku sektori juhtimises toimunud peamisi reforme, kuna nende reformide üheks osaks on sageli eelarvestamise täiustamine. Peamiselt on eelarvestamist täiustatud tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõtmise ja väljundipõhiste eelarvestamise meetodite kasutamise kaudu. Seetõttu antakse töös ülevaade tekkepõhise eelarve olemusest ja erinevustest traditsioonilise kassapõhise eelarvega ning erinevatest eelarvestamise meetoditest. Töö esimeses peatükis antakse ülevaade ka Eesti kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleerivatest seadustest, et teada saada, kas seadusandlusest tuleneb piiranguid eelarvestamise täiustamisele. Samuti antakse ülevaade eelarve täitmise aruandluse täiustamise võimalustest.

Töö teises peatükis otsitakse võimalusi eelarvestamise täiustamiseks Tartu LV linnamajanduse osakonnas. Kuna linnamajanduse osakonna eelarve on üks osa Tartu linna eelarvest ning linnamajanduse osakond peab arvestama linna eelarvele esitatud nõuetega, analüüsitakse lisaks linnamajanduse osakonna eelarvestamisele ka Tartu linna eelarve koostamise põhimõtteid. Analüüsi käigus antakse praegustele eelarvestamise põhimõtetele hinnang ning tuuakse välja probleemid. Olulisemate eelarvestamise täiustamise võimalustena pakub autor linnavalitsuse tasandil välja tekkepõhise eelarve ja linnamajanduse osakonna tasandil tulemuspõhise eelarve kasutuselevõtmise. Autor on välja töötanud ka üldpõhimõtted tekkepõhiseks eelarvestamiseks Tartu linnavalitsuses ja tulemuspõhiseks eelarvestamiseks linnamajanduse osakonnas.

1. KOHALIKE OMAVALITSUSTE EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED

1.1. Eelarve mõiste ja eesmärgid

Eelarvet on erinevates allikates määratletud erinevalt, sõltuvalt eesmärkidest, millest lähtuvalt eelarvet käsitletakse. Alljärgnevalt on toodud mõned võimalikud eelarve mõiste määratlused. Hay (1989: 432) arvamuse kohaselt on eelarve rahaliste tehingute plaan mingi perioodi hinnanguliste kulutuste ja nende finantseerimiseks vajalike vahendite kohta. Anthony ja Reece (1989: 678) sõnastavad eelarve mõiste järgmiselt: eelarve on kvantitatiivses, tavaliselt rahalises väljenduses plaan, mis katab kindlat perioodi, enamasti ühte aastat. Gross *et al.* (2000: 440) definitsiooni kohaselt on eelarve tegevusplaan, mis iseloomustab organisatsiooni tegevuskava järgmisteks kuudeks või aastateks rahalises väljenduses. Kui eeltoodud definitsioonid iseloomustavad ükskõik millise organisatsiooni eelarvet, siis Tammert *et al.* (2000: 8) sõnastab konkreetselt KOV eelarve mõiste: KOV eelarvet võib defineerida kui kulude ja tulude plaani mingi perioodi kohta, mis kinnitatakse volikogu poolt ja on aluseks valla- või linnavalitsuse tegevuse rahastamisel. Ülaltoodud definitsioonidest käsitlevad Hay ja Tammert *et al.* sõnastused eelarvet finantsjuhtimise seisukohalt, Anthony ja Reece'i ning Gross *et al.* poolt toodud eelarve mõisted sobivad eelarvet iseloomustama ka juhtimisarvestuse seisukohalt. Kõigi eelpool toodud definitsioonide põhjal üldistusi tehes on eelarved plaanid mingi perioodi kohta (tavaliselt üks aasta) ning nad on üldjuhul rahalises väljenduses.

Eelarvestamine on üks osa organisatsiooni planeerimisprotsessist. Lisaks eelarvestamisele hõlmab planeerimine eesmärkide püstitamist, erinevate plaanide koostamist,

plaanide ja eelarvete täitmise kontrolli. Jones ja Pendlebury (2000: 20) on välja toonud järgmised planeerimise ja kontrollimise etapid:

- põhieesmärkide püstitamine;
- operatiivne planeerimine;
- eelarvestamine;
- kontrollimine ja mõõtmine;
- aruandlus, analüüs, tagasiside.

Seega eelnevad ja järgnevad eelarvestamisele mitmesugused muud tegevused ning eelarvest üksi ei piisa KOV tegevuse planeerimiseks.

Eelarvete koostamise eesmärgid on erinevates allikates sõnastatud erinevalt. Eelarvete eesmärgid sõltuvad ka sellest, kas eelarvestamist kasutatakse finantsjuhtimise või juhtimisarvestuse vahendina. Granofi (2001: 78-79) kohaselt kasutatakse eelarveid kolme funktsiooni täitmiseks:

- Planeerimine – hõlmab planeeritavate tegevuste kindlaksmääramist, osutatavate teenuste, nende teenuste koguse ja kvaliteedi kindlaksmääramist ning teenuste kulude väljaselgitamist.
- Kontrollimine ja juhtimine – eelarved aitavad tagada, et ressursse kasutatakse nii nagu planeeritud, juhid kasutavad eelarveid muutuste vajaduse väljaselgitamiseks.
- Aruandlus ja hindamine – eelarved annavad aluse aruannete koostamiseks ja hinnangute tegemiseks. Kui eelarved on seotud organisatsiooni eesmärkidega, aitavad eelarved hinnata efektiivsust ja tõhusust.

Churchilli (1999: 110) kohaselt saab eelarveid kasutada nii planeerimiseks kui kontrolliks, ehkki sama eelarve ei ole alati mõlemaks otstarbeks parim. Granofi ja Churchilli sõnastatud eelarvestamise eesmärgid on osaliselt kattuvad, sest mõlemad toovad eesmärkidena välja planeerimise ja kontrolli. Granofi ja Churchilli sõnastatud eesmärkide erinevuseks on aruandluse ja kontrolli puudumine Churchilli toodud eesmärkidest. Seega pakub Granof välja rohkem eelarvestamise eesmärke kui Churchill. Granofi ja Churchilli sõnastatud eesmärgid on üldised ja kinnitavad eelarvete seotust planeerimise protsessiga, kuna eesmärkideks on teised planeerimise etapid.

Kui eelarvestamist vaadata finantsjuhtimise seisukohalt, on KOV eelarvel kolm eesmärki (Kohalike omavalitsuste … 2002: 17-18, Tammert *et al.* 2000: 8-9):

- eelarve kui tegevusplaan – vahend tegevuste korraldamiseks ja eesmärkide saavutamiseks,
- eelarve kui finantsplaan – annab ülevaate laekuvatest tuludest ja tehtavatest kulutustest,
- eelarve kui kommunikatsioonivahend – kannab avalikkusele arusaadavat informatsiooni ja on valitsemissüsteemi usalduse indikaatoriks.

Juhtimisarvestuse seisukohalt on eelarvete koostamisel järgmised eesmärgid (Alver, Reinberg 2002: 187; Anthony, Reece 1989: 602-603):

1. Organisatsiooni eri osade tegevuse koordineerimine, plaanide integreerimine ja võimalike konfliktsituatsioonide ennetamine.
2. Lühiajaliste plaanide tegemine ja koordineerimine.
3. Plaanide edastamine vastutuskeskuste juhtidele.
4. Juhtide motiveerimine püüdmaks saavutada organisatsiooni eesmärki.
5. Juhtide orienteerimine tulevikule. Kui plaane ja eesmärke ei koostataks, pühendaksid paljud juhid kogu oma aja jooksvate probleemide lahendamisele.
6. Erinevate tegevuste kontrollimine.
7. Juhtide ja vastutuskeskuste tegevuse hindamine. Eelarvestamise käigus defineeritakse ja fikseeritakse eesmärgid, mis on hiljem aluseks juhtide ja vastutuskeskuste tegevuse hindamisel.
8. Ressursside efektiivse paigutamise ja kasutamise tagamine.
9. Potentsiaalsete probleemide ennetav avastamine.

Kokkuvõtvalt on eelarvestamise eesmärgid rahaliste vahendite ja tegevuste planeerimine ning rahaliste vahendite kasutamise ja tegevuste kontrollimine. Eelarvete eesmärgid finantsjuhtimise seisukohalt ja juhtimisarvestuse seisukohalt on osaliselt kattuvad. Mõlemal juhul on eelarve abivahend tegevuste koordineerimiseks ja organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks. Siiski on finantsjuhtimise ja juhtimisarvestuse seisukohalt eelarvestamise eesmärkidel ka üsna suured erinevused: finantsjuhtimise seisukohalt kasutatakse eelarvet rahaliste vahendite planeerimiseks, juhtimisarvestuse seisukohalt tegevuste kontrolliks ja hindamiseks.

Eelarvete põhjal kontrollimiseks ja analüüsimiseks on lisaks eelarvelistele summadele vaja teada tegelikke tulusid ja kulusid ehk eelarve täitmist. Tegelikud tulud ja kulud selgitatakse välja raamatupidamisarvestusega, mistõttu on eelarvestamine seotud raamatupidamisarvestusega.

Eelarve olemust lühidalt kokku võttes on eelarved lühiajalised plaanid ning eelarve koostamine on üks etapp organisatsiooni planeerimisprotsessis. Seetõttu on eelarvestamine seotud strateegilise planeerimisega, kuna eelarve koostamisel peab lähtuma strateegilistes plaanides püstitatud eesmärkidest.

1.2. Plaanide ja eelarvete liigitamine

Planeerimise ja eelarvestamise tulemusena saadakse erinevaid plaane ja eelarveid. Plaanide ja eelarvete liigitamiseks on mitmesuguseid võimalusi, millest enamlevinumad tuuakse ära antud alapeatükis.

Plaanid liigitatakse enamasti plaaniperioodi pikkuse järgi. Jones ja Pendlebury (2000: 25) kasutavad järgmist planeerimise liigitust:

- pikaajaline planeerimine – tavaliselt üle 5 aasta;
- keskmise tähtajaga planeerimine – tavaliselt 1-5 aastat;
- lühiajaline planeerimine – kuni üks aasta.

Mõnevõrra erinevalt liigitavad plaanid Alver ja Reinberg (2002: 186):

- strateegilised plaanid, kus püstitatakse üldised eesmärgid;
- pikaajalised plaanid, millega kavandatakse tulemusi 5-10 aastaks;
- lühiajalised plaanid, mis koostatakse kuni 1 aasta kohta.

Alveri ja Reinbergi liigituses ilmnevad mitmed puudused. Esiteks puuduvad liigituses plaanid, mille perioodi pikkus on 2-4 aastat. Teiseks ei ole määratud strateegiliste plaanide perioodide pikkust. Seetõttu sobib KOV-de plaanide liigitamiseks paremini eeltoodud Jonesi ja Pendlebury liigitus ning nimetatud liigitusest lähtuvad ka alljärgnevad näited.

Pikaajalise planeerimise näitena võib vaadelda Uus-Meremaa KOV-des kasutatavaid pikaajalisi finantsstrateegiaid (Pallot 2001: 651), mille periood on vähemalt 10 aastat.

Pikaajaline finantsstrateegia sisaldab hinnangulisi kulutusi finantsstrateegia perioodil, põhjendusi kulutuste suurendamiseks, ettepanekuid finantseerimisallikate leidmiseks, hinnangulisi rahavoogusid, hinnangulisi pikaajalisi laenuvajadusi, hinnangulisi kohustusi ja ettenägematuid kulusid ning muud finants- ja mittefinantsinformatsiooni. Pikaajalised finantsplaanid koostatakse vähemalt iga kolme aasta tagant ning kokkuvõte sellest sisaldub igas aastaplaanis. (*ibid.*: 651) Keskmise tähtajaga plaaniks on näiteks Eesti KOV-des koostatav arengukava, mille perioodi pikkus on vähemalt kolm aastat (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §37 lg 1). Keskmise tähtajaga plaani näitena saab lisaks arengukavale tuua paljudes riikides riiklikul tasandil kasutatavad eelarveraamistikud (Budget Reform … 2002: 4), mis koostatakse enamasti kolmeks aastaks. Eelarveraamistik koostatakse tavaliselt eelarvega samas vormis ning sama detailsuse astmega. Seadusena võetakse eelarveraamistike olemasolul siiski vastu ainult ühe aasta eelarve. Keskmise tähtajaga eelarveraamistik suurendab planeerimise efektiivsust ja kergendab aastaeelarve koostamist. (*ibid.*: 4) Lühiajaline plaan on näiteks eelarve koosseisus olev tulude plaan. Lühiajaliseks plaaniks võib autori arvates pidada ka eelarvet. Seega on eelarve üks plaanide liik.

Kuigi plaaniperioodi pikkuse järgi plaanide liigitamine on levinuim, ei ole see siiski ainus võimalus. Lisaks saab plaanid liigitada sisu järgi (finantsplaan, investeeringute plaan).

Eelarvete liigitamiseks on võrreldes plaanidega tunduvalt rohkem võimalusi. Eelarved võib liigitada:

- tulude ja kulude seotuse järgi igapäevase tegevuse või investeeringutega jooksvaks eelarveks ja investeeringute eelarveks ehk kapitalieelarveks,
- tulude ja kulude organisatsioonilise hõlmatavuse järgi koondeelarveks ja alaeelarveteks,
- eelarveperioodi pikkuse järgi kuu-, kvartali- ja aastaeelarveks,
- erinevate juhtimistasemete osalemise järgi eelarve koostamisel ülalt alla koostatud eelarveteks ja alt üles koostatud eelarveteks.

Jooksva eelarve tuludeks on KOV-des maksud, lõivud, tasuliste teenuste osutamisest saadav tulu jm. Jooksva eelarve kulud on väljaminekud, mis on vajalikud KOV-i iga-

päevaseks tegevuseks, need on töötajate palgad, ruumide ja rajatiste korrashoiu ja remondi kulud, administreerimiskulud jm. Investeeringute eelarve sisaldab plaanilisi sissetulekuid varade müügist ja plaanilisi väljaminekuid varade ostmiseks (Jones, Pendlebury 2000: 28). Investeeringute eelarvestamine toimub võrreldes jooksvate kulude eelarvestamisega mõnevõrra teisiti, kuna ühte vara ehitatakse sageli mitme aasta jooksul ja vajalikud on suured väljaminekud. Pika ajaperioodi ja suurema ressursside vajaduse tõttu arvestatakse investeeringuid tavaliselt eraldi projektidena (Welsh *et al.* 1988: 396).

Eelarvete liigitamisel jooksvaks eelarveks ja investeeringute eelarveks on oluline eristada jooksvaid kulusid ja investeeringuid. Ulst (1999: 253) eristab jooksvaid kulusid ja investeeringuid järgmiselt: jooksvad kulud on kulud kaupadele ja teenustele, mida tarbitakse aruandeperioodi jooksul; investeeringud on kulud varadele, mille eluiga on pikem kui aruandeperiood, need on kulud, mis toovad pikaajalist tulu. Lisaks varade kasutamise perioodile on jooksvate kulude ja investeeringute eristamisel oluline ka vara soetusmaksumus. Eesti KOV-des kajastatakse lähtuvalt riigi raamatupidamise üldeeskirjast (§41) perioodikuludena alla 30000-kroonised varad.

Lähtudes sellest, kui suurt osa organisatsioonist hõlmab eelarve, eristatakse koondeelarvet ja alaeelarveid. Koondeelarves kajastatakse kogu organisatsiooni tulud ja kulud, alaeelarve sisaldab organisatsiooni allüksuse tulusid ja kulusid. Alaeelarved võivad omakorda koosneda väiksematest alaeelarvetest. Kõik alaeelarved kokku moodustavad koondeelarve.

Lähtuvalt sellest, kas eelarveperioodi pikkus on kuu, kvartal või aasta, liigitatakse eelarved kuu-, kvartali- ja aastaeelarveteks. KOV-de eelarveperioodiks on üks aasta, seega on tegemist aastaeelarvega. Siiski võib parema analüüsimise eesmärgil teisendada volikogu kinnitatud aastaeelarve kuu- või kvartalieelarveteks (vt. alapeatükk 1.7).

Lähtudes erinevate juhtimistasemete osalemisest eelarve koostamisel saab eelarved jagada ülevalt alla koostatud eelarveteks ja alt üles koostatud eelarveteks. Ülevalt alla lähenemise korral antakse igale organisatsiooni allüksusele kindel summa, mille ulatuses nad võivad kulutusi teha. Vastavalt sellele summale koostavad allüksused endale eelarve. Alt üles lähenemise korral koostatakse eelarved alumistel juhtimistasanditel ja

kõrgematel juhtimistasanditel vaadatakse üle eelarvete vastavus organisatsiooni üldistele eesmärkidele. Balsi (2003: 3) järgi on alt üles ja ülevalt alla eelarvestamise erinevuseks ka detailsuse aste: alt üles eelarvestamise korral on eelarved detailsemad, ülevalt alla eelarvestamise korral vähemdetailsed. Lisaks ülevalt alla ja alt üles lähenemistele kasutatakse ka vastassuunalist eelarvestamist, mis on alt üles ja ülevalt alla lähenemise kombineeritud variant. Sellisel juhul toimub üldiste plaanide tegemine ülevalt alla ja detailsete plaanide tegemine alt üles (Bals 2003: 9). Karu ja Zirnask (2004: 45) kirjeldavad vastassuunalist eelarvestamist järgmiselt: ülemistelt juhtimistasanditelt antakse kontrollarvud, mille alusel organisatsiooniüksused koostavad eelarved ning seejärel toimuvad erinevate juhtimistasandite läbirääkimised, mille tulemusena valmib organisatsiooni eelarve. Nii alt üles kui ülevalt alla eelarvestamisel on oma eelised ja puudused. Ülevalt alla eelarvestamise eelised on eelarveprotsessi lihtsustumine, kõigi organisatsiooni eesmärkidega arvestamine ja kulude väiksem kasv, kuna iga allüksus peab hakkama saama talle antud vahenditega (Budget Reform … 2002: 7; Karu, Zirnask 2004: 4). Ülevalt alla eelarvestamise puuduseks on asjaolu, et tippjuhtkonnal ei pruugi olla teadmisi organisatsiooni erinevate üksuste tegevusest ning neil võivad puududa eelarve koostamiseks vajalikud andmed. (Karu, Zirnask 2004: 44) Alt üles eelarvestamise eelis on kõigi tegevustasemete osaluse ja pühendumuse tagamine (*ibid.*: 44). Alt üles eelarvestamise peamised puudused on järgmised (Budget Reform … 2002: 7; Karu, Zirnask 2004: 44-45):

- eelarvestamine on ajamahukas;
- üksused kipuvad tulusid hindama liiga madalaks ja kulusid liiga suureks, et saavutada paremaid tulemusi;
- kalduvus kulude suurenemisele.

Eelnevast võib järeldada, et alt üles eelarvestamisel on rohkem puudusi kui ülevalt alla eelarvestamisel. Alt üles koostatud eelarvete puuduste tõttu on paljudes riikides hakatud kasutama ülevalt alla eelarvestamist (Budget Reform … 2002: 7).

Eeltoodut kokku võttes on olemas erinevad plaanide ja eelarvete liigid. Kui plaane liigitatakse peamiselt plaaniperioodi pikkuse järgi, siis eelarvete liigitamise kriteeriume on rohkem. Seega on eelarvete süsteem üsna mitmekesine.

1.3. Avaliku sektori juhtimises toimunud muutused ja nende mõju eelarvestamisele

Avaliku sektori juhtimises on paljudes riikides viimastel aastakümnetel toimunud mitmed reformid. Oluliseks arengusuunaks avaliku sektori juhtimises on olnud uus haldusjuhtimine (*New Public Management* – NPM). Uue haldusjuhtimise põhimõtete kohaselt püütakse avaliku sektori juhtimisel rakendada erasektori juhtimise põhimõtteid, kuna arvatakse, et see muudab avaliku sektori tegevuse efektiivsemaks. Kuna avaliku sektori juhtimise üks osa on finantsjuhtimine, puudutavad avaliku sektori juhtimise reformid ka avaliku sektori raamatupidamist ja eelarvestamist. Peamised eelarvestamist ja raamatupidamist puudutavad muutused avaliku sektori juhtimises on olnud järgmised (ter Bogt 2001: 621; Commission of the European Communities 2003: 1030):

- eelarvestamisel ja kontrollimisel kasutatakse sisendite asemel väljundeid;
- tulemuste mõõtmine;
- tegevjuhtide otsustusõiguse laiendamine eelarvesummade kasutamisel;
- tekkepõhine raamatupidamisarvestus ja eelarvestamine kassapõhise raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise asemel.

Alljärgnevalt käsitletakse nimetatud muutusi lähemalt. Väljunditel põhineva eelarvestamise kasutuselevõtmise põhjuseks on tavaliselt toodud avaliku sektori finantsraskused. Näiteks olid finantsraskused muutuste põhjuseks Saksamaa KOV-des (Reichard, Bals 2001: 3-4). Nõrka finantsseisundit ja finantsjuhtimist tõid väljunditel põhineva eelarvestamise kasutuselevõtmise põhjusena välja ka ter Bogti poolt läbi viidud uuringus küsitletud Hollandi linnade Leeuwardeni ja Haagi linnavolikogude ja linnavalitsuste liikmed (ter Bogt 2001: 631). Väljunditel põhinev eelarvestamine aitab finantsraskusi leevendada sel viisil, et eelarvestatud summad on seotud konkreetse väljundiga, mistõttu peaksid eelarvest välja jääma mittevajalikud kulud ning eelarvesse ei kavandata liiga suuri kulusid. Väljundipõhiste eelarvete korral toimub ka kontroll väljundipõhiselt, s.t. ei kontrollita mitte kulude vastavust eelarvele, vaid tegelikult saavutatud väljundite vastavust eelarvestatud väljunditele. Väljundipõhiseid eelarveid ning eelarvestatud ja tegeliku väljundi võrdlust kontrollimisel kasutavad näiteks paljud Hollandi KOV-d (ter Bogt 2001: 622-623). Samuti kasutab väljundipõhist eelarvestamist Austraalia avalik sektor, kusjuures Austraalia avaliku sektori eelarvetes esitatakse palju mittefinantsilist

informatsiooni (Carlin 2004: 268). Kuigi väljundipõhise eelarvestamise metoodika väljatöötamise põhjuseks olid finantsraskused, tasub väljunditel põhinevat eelarvestamist kasutada ka finantsraskuste puudumisel, kuna väljundipõhine eelarvestamine võimaldab rahasummasid efektiivsemalt kasutada, mistõttu on võimalik sama rahasumma eest pakkuda rohkem avalikke teenuseid. Seetõttu tasuks ka Eestis eelarvestamisel ja kontrollimisel pöörata väljunditele senisest rohkem tähelepanu.

Väljundipõhise eelarvestamise ühe liigi, tulemuspõhise eelarvestamise ja kontrollimise korral on olulisel kohal tulemuste mõõtmine. Tulemuste mõõtmine aitab eelarves kindlaks määrata soovitavad tulemused ja kontrollimisel võrrelda eelarvelisi ja tegelikke tulemusi. Lisaks tulemuspõhisele eelarvestamisele ja kontrollimisele saab tulemuste mõõtmist kasutada tulemuste organisatsioonisiseseks või -väliseks võrdluseks ehk benchmarkingiks. Benchmarkingil on kaks erinevat lähenemist: arvuline ja protsessi benchmarking. Arvuline benchmarking keskendub numbrilistele indikaatoritele, näiteks ühikukulud, ooteaeg, mida saab võrrelda teiste organisatsioonide sarnaste andmetega. Arvuline benchmarking ei anna informatsiooni, milliseid täiendusi saab teha ja kuidas neid täiendusi teha. Protsessi benchmarking keskendub protsessidele ja tegevustele, mis on vajalikud vaatlusaluse tulemuse saavutamiseks. (Schaeffer 2004: 38) Protsessi benchmarking pakub parima praktika variantide kaudu võimalusi tegevuse sihipäraseks parandamiseks. Samuti annavad benchmarkid tegevusvaldkondade kohta informatsiooni edasiseks uurimiseks. (Pradel 1998: 271) Järelikult on kasulik muudatuste väljaselgitamiseks kasutada protsessi benchmarkingit. Tulemuste mõõtmist kasutavad mitmed KOV-d maailmas. Näiteks on alustanud tulemuste mõõtmist paljud suured Kanada linnad (Tassonyi 2002: 194). Eesti KOV-des oleks samuti otstarbekas kasutada tulemuste mõõtmist, mis võimaldaks hinnata KOV-de tegevuse efektiivsust.

Väljundipõhisel eelarvestamisel ja kontrollimisel on oluline eelkõige eelarves näidatud tulemuste saavutamine ning vähemolulisem on eelarvest eraldatud summade võimalikult täpne kasutamine. Seetõttu on mitmete riikide KOV-des antud tegevjuhtidele varasemast suurem otsustusõigus eelarvesummade kasutamisel. Näidetena võib tuua Soome ja Saksamaa KOV-d. Soome KOV-des eraldati varem eelarvest raha konkreetsete ülesannete täitmiseks, praegu aga eraldatakse raha organisatsiooniüksustele. (Näsi 1999b: 17) Saksamaa KOV-des on lubatud rahasummade ümbertõstmine erinevate eelarve-

ridade vahel ja eelmise aasta jääkide ületoomine uude aastasse (Reichard, Bals 2001: 3). Raha eraldamine organisatsiooniüksustele on autori arvates võimalik ainult tulemuspõhise eelarvestamise korral, kus on püstitatud soovitavad tulemused. Vastasel korral puudub organisatsiooniüksuste tegevuse üle kontroll. Samuti eeldab autori hinnangul raha eraldamine organisatsiooniüksustele, et iga organisatsiooniüksus tegeleb ühe kindla valdkonnaga, mis ei ole aga väiksemates KOV-des teostatav. Rahasummade ümbertõstmine eelarveridade vahel ja eelmise aasta jääkide ületoomine uude aastasse on autori hinnangul otstarbekas, kuna kulusid on raske täpselt eelarvestada. Siiski tuleks autori arvates summade ümbertõstmised eelarveridade vahel näiteks aastaaruandes põhjendada.

Mitmete eelarvestamises ja raamatupidamisarvestuses toimunud muutuste põhjuseks on soov lähendada avaliku sektori raamatupidamist ja eelarvestamist erasektori raamatupidamisele ja eelarvestamisele. Näiteks Soome KOV-des olid erasektori raamatupidamisarvestuse põhimõtete rakendamisel järgmised põhjused (Näsi 1999a: 11-12):

- seni kehtinud avaliku sektori raamatupidamisarvestuse põhimõtted ei võimaldanud enam saada piisavalt informatsiooni KOV tegevuse ja majanduslikkuse kontrollimiseks;
- järjest enam asutavad KOV-d enda ülesandeks olevate tegevuste teostamiseks ettevõtteid, mistõttu on vajalik konsolideeritud aruannete koostamine, et jälgida KOV-de omanduses olevate ettevõtete tegevust ja nende osa KOV tegevuses.

Selleks et muuta KOV-de raamatupidamisarvestust ja eelarvestamist sarnasemaks erasektori raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamisega, on paljudes riikides üle mindud kassapõhiselt tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele ja eelarvestamisele (vt. alapeatükk 1.4). Eesti KOV-des kasutatakse tekkepõhist raamatupidamisarvestust (raamatupidamise seadus §5 lg 3) ja enamasti kassapõhist eelarvestamist.

Eelnevast võib järeldada, et raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise reformidel on oluline osa avaliku sektori juhtimise muutustes. Sageli tulenevadki raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise alased muutused KOV-i juhtimises toimunud reformidest. Eestis on eelpoolkirjeldatud muutustest kõigis KOV-des toimunud ainult tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele üleminek 1990. aastatel (Ainsoo *et al.* 2002: 313). Teistest uuendustest töö autoril andmed puuduvad. Siiski võivad reformid olla toimunud üksiku-

tes KOV-des. Autori arvates võiks käesolevas alapeatükis käsitletud muutustest Eestis rakendada eelkõige väljunditel põhinevaid eelarvestamise meetodeid, tulemuste mõõtmist ja tekkepõhist eelarvestamist.

1.4. Tekkepõhise ja kassapõhise eelarvestamise erinevused

Eelarvestamine võib toimuda kassapõhiselt või tekkepõhiselt. Kassapõhised eelarved näitavad raha laekumist ja väljamakseid; tekkepõhised eelarved näitavad tulusid ja kulusid, mis tekivad eelarveperioodi jooksul, sõltumata sellest, millal toimub tulude laekumine või kulude eest tasumine. Erinevalt kassapõhisest eelarvest sisaldab tekkepõhine eelarve ka selliseid kulusid, millega ei kaasne raha väljaminekut (näiteks põhivara amortisatsioon).

Tekkepõhise eelarvestamise tulemuseks on järgmised dokumendid (Chan 1999: 378; Performance budgeting … 2000: 13):

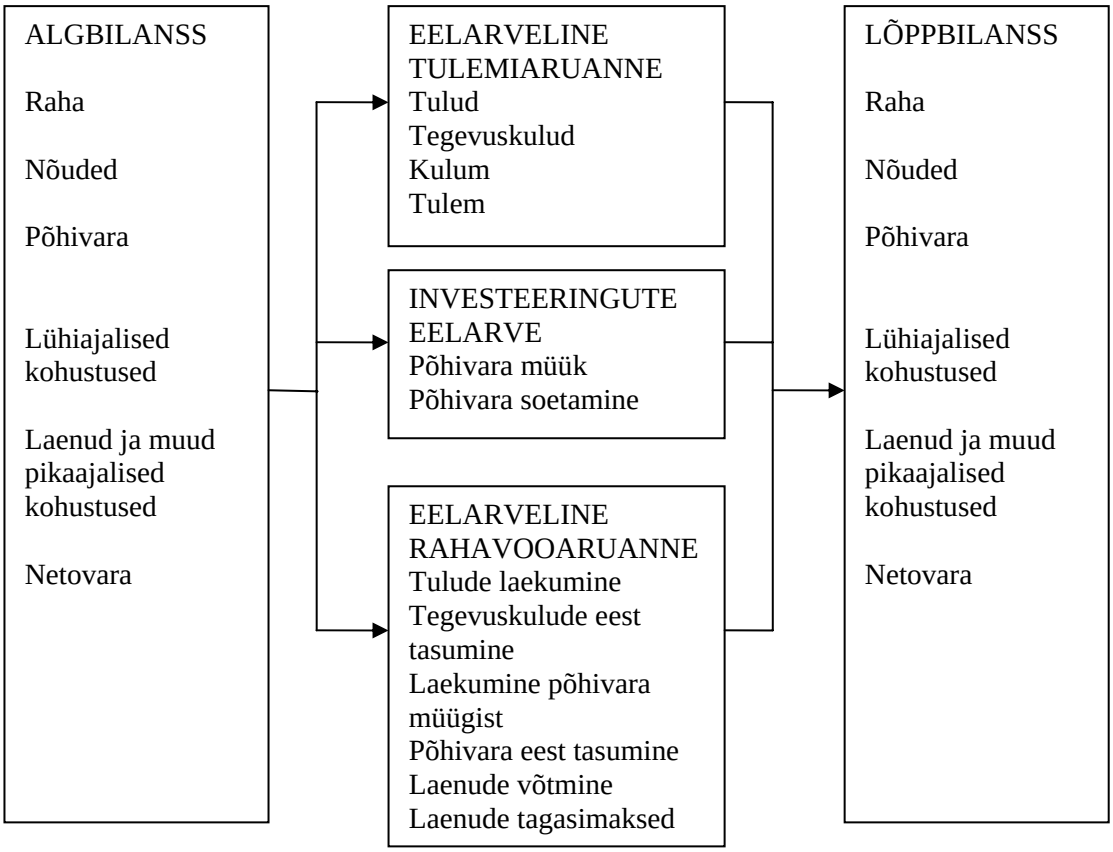
- eelarveline bilanss,
- eelarveline tulemiaruanne,
- eelarveline rahavooaruanne,
- investeeringute eelarve.

Eelarveline bilanss sisaldab hinnangulisi nõudeid, kohustusi ja varasid eelarveperioodi lõpul. Eelarvelises bilansis olevate nõuete, kohustuste ja varade arvutamisel korrigeeritakse eelarvelises algbilansis (eelarveline bilanss eelarveaasta alguse seisuga ehk eelarveaastale eelneva aasta lõpu seisuga) olevaid nõudeid, kohustusi ja varasid eelarveaastaks kavandatud tulude, kulude, laekumiste, väljamaksete ning varade soetamise ja müügi võrra. Eelarvelise bilansi koostamise näide on toodud joonisel 1.

Joonisel 1 olevad lõppbilansi kirjed saadakse järgmiste valemitega (Tallinna Linna … 2002: 57-58):

- raha = raha algbilansis + raha laekumine (eelarveline rahavooaruanne) – raha väljamaksed (eelarveline rahavooaruanne)

- nõuded = nõuded algbilansis + tulud (eelarveline tulemiaruanne) + põhivara müük (investeeringute eelarve) – tulude laekumine (eelarveline rahavooaruanne) – laekumine põhivara müügist (eelarveline rahavooaruanne)
- põhivara = põhivara algbilansis + põhivara soetamine (investeeringute eelarve) – põhivara müük (investeeringute eelarve) – kulum (eelarveline tulemiaruanne)
- lühiajalised kohustused = lühiajalised kohustused algbilansis + tegevuskulud (eelarveline tulemiaruanne) + põhivara soetamine (investeeringute eelarve) – tegevuskulude eest tasumine (eelarveline rahavooaruanne) – põhivara eest tasumine (eelarveline rahavooaruanne)
- laenud = laenud algbilansis + laenude võtmine (eelarveline rahavooaruanne) – laenude tagasimaksed (eelarveline rahavooaruanne)
- netovara = netovara algbilansis +/- aasta tulem (eelarveline tulemiaruanne)



Joonis 1. Eelarvelise bilansi koostamine (allikas: Tallinna Linna … 2002: 56-57)

Jooniselt 1 selgub, et eelarvelise bilansi koostamiseks on vaja eelarvelist algbilanssi, eelarvelist tulemiaruannet, investeeringute eelarvet ja eelarvelist rahavooaruannet. Seega saab eelarvelise bilansi koostada tekkepõhise eelarve dokumentidest viimasena.

Eelarvelises tulemiaruandes kajastuvad tekkepõhised eelarvelised tulud ja kulud ning eelarveline tulem (tulude ja kulude vahe). Eelarvelises rahavooaruandes on kajastatud eelarvelised laekumised ja väljamaksed. Seega vastab eelarveline rahavooaruanne kassapõhisele eelarvele. Samas ei vasta eelarveline rahavooaruanne majandusaasta aruande koosseisus olevale rahavooaruandele, kus põhitegevuse rahavood on kajastatud muutuste kaudu nõuetes ja kohustustes. Investeeringute eelarve sisaldab andmeid varade soetamise ja müügi kohta.

Tekkepõhise eelarve kasutamise võimalikkus sõltub sellest, kas raamatupidamisarvestus on kassapõhine või tekkepõhine. Schaefferi (2004: 11) järgi on raamatupidamisarvestuse ja eelarvestamise vahel järgmised seosed:

- kassapõhine arvestus on alati seotud kassapõhise eelarvega,
- kassapõhine eelarve ei nõua tingimata kassapõhist arvestust,
- tekkepõhine eelarve nõuab tekkepõhist arvestust,
- tekkepõhine arvestus ei nõua tekkepõhist eelarvet.

Toodud seoste põhjal selgub, et tekkepõhise eelarve eelduseks on tekkepõhine arvestus. Samas võib tekkepõhise arvestuse kasutuselevõtmisel jätkata kassapõhist eelarvestamist.

Traditsiooniliselt on avalikus sektoris kasutatud kassapõhist eelarvestamist ja raamatupidamisarvestust, kuid järjest enam on erinevates riikides hakatud kasutama tekkepõhist eelarvestamist ja raamatupidamisarvestust. Seejuures on mõnedes riikides üle mindud tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele ning jätkatud kassapõhist eelarvestamist, mõnedes riikides on üle mindud ka tekkepõhisele eelarvestamisele. Tekkepõhist raamatupidamisarvestust ja kassapõhist eelarvestamist kasutavad näiteks Hispaania, Prantsusmaa ja Itaalia KOV-d (Lüder, Jones 2003: 35). Tekkepõhine eelarvestamine on kasutusel näiteks Uus-Meremaa (Pallot 2001: 647) ja Soome KOV-des (Lüder, Jones 2003: 35) ning Austraalia avalikus sektoris (Carlin 2004: 268). Eesti KOV-dest kasutab tekkepõhist eelarvestamist Tallinna linnavalitsus (Tallinna linna eelarvestrateegia

aastateks 2005-2007, p 7), tekkepõhine raamatupidamisarvestus on kõigile Eesti KOV-dele kohustuslik (raamatupidamise seadus §5 lg 3).

Nii kassapõhisel kui tekkepõhisel eelarvel on omad eelised. Kassapõhise eelarve eelisteks on lihtsam eelarve koostamine ning väiksem töömahukus. Tekkepõhiseks eelarvestamiseks on vajalik järgmine informatsioon (Diamond 2002: 21):

- informatsioon, mis sisaldub kassapõhises eelarves, s.t. muutused rahas ja raha ekvivalentides, varade omandamisele kulunud raha ja vara müügist saadud raha ning hinnangulised finantseerimistehingud;
- hinnangulised muutused varudes, nõuetes ja kohustustes;
- varade amortisatsioonimäärad.

Seega on tekkepõhise eelarve koostamiseks vaja tunduvalt rohkem informatsiooni kui kassapõhise eelarve koostamiseks. Kassapõhise eelarve eeliseks tekkepõhise eelarvega võrreldes on ka lihtsam arusaadavus, kuna tekkepõhise eelarve lugemine nõuab mõnevõrra teadmisi raamatupidamisest.

Tekkepõhise eelarve eelis on suurem informatsiooni sisaldus, kuna tekkepõhine eelarve sisaldab lisaks laekumistele ja väljamaksetele ka tekkepõhiseid tulusid ja kulusid ning hinnangulisi nõudeid ja kohustusi eelarveperioodi lõpul. Suuremast informatsioonisisaldusest tulenevalt pakub tekkepõhine eelarve rohkem analüüsivõimalusi. Diamondi (2002: 21) kohaselt saab tekkepõhise eelarve kasutamise korral jälgida tegelikke kulusid ja tulusid, muutusi varades ja kohutustes ja mitte ainult rahas. Austraalias on valitsus osutanud järgmistele tekkepõhisest eelarvestamisest saadavatele positiivsetele aspektidele (Verspaandonk 2000):

- organisatsioonide poolt ostetavate kaupade ja teenuste kogukulude väljaselgitamine;
- täieliku informatsiooni hankimine, mis on vajalik organisatsioonide rahalise seisukorra juhtimiseks, s.t. informatsioon varade ja kohustuste, tulude ja kulude, raha sissetulekute ja väljaminekute kohta ning järjekindel ja tõhus aruandluse korraldamine.

Lisaks väidavad Granofi (2001: 88) andmetel tekkepõhise eelarve pooldajad, et eelarve, mis on tasakaalus kassapõhiselt, võib olla tasakaalustamata majanduslike tulude ja kulude osas. Kassapõhiselt võib eelarve tasakaalu viia, lükates arvete tasumist edasi või tehes ettemakse. (*ibid.:* 88) Tekkepõhise eelarve eeliseks on ka erinevate aastate

eelarvete jätkuvus, s.t. iga järgmise aasta eelarve on eelmise aasta eelarve jätkuks, kuna ühe eelarveaasta lõpu nõuded ja kohustused on järgmise eelarveaasta alguse nõuded ja kohustused. Seetõttu on võimalik tekkepõhise eelarve põhjal saada organisatsiooni rahalisest seisukorrast terviklikum ülevaade. Näiteks on võimalik näha, kui palju kulub rahalisi vahendeid eelmise aasta kulude katteks.

Eelneva põhjal järeldusi tehes tuleks enne tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõtmist kaaluda, kas KOV jaoks on olulisemad kassapõhise või tekkepõhise eelarvestamise eelised. Näiteks kui tekkepõhisest eelarvest saadavat täiendavat informatsiooni ei kasutata KOV tegevuse analüüsimiseks, on otstarbekas jätkata kassapõhist eelarvestamist. Kui aga soovitakse, et eelarves oleks lisaks laekumistele ja väljaminekutele näiteks tekkepõhised tulud ja kulud, tuleks kasutada tekkepõhist eelarvestamist.

1.5. Eelarvestamise meetodid

1.5.1. Eelarvestamise meetodite liigitamine

Eelarvestamise meetodite liigitamiseks on mitmeid võimalusi. Kohalike omavalitsuste eelarvestamise käsiraamat (2002: 29-32), Tammert *et al.* (2000: 30-33) ja Tammert (2001) liigitavad eelarvestamise meetodid järgmiselt:

- aegrea meetod ehk kulupõhine meetod ehk statistiline meetod;
- nullbaasi meetod;
- tulemuspõhine meetod ehk planeerimise-programmeerimise meetod.

Schaeffer (2004: 15-16) eristab lähtuvalt eelarve koostamise meetodist järgmisi eelarveid:

- aegrea meetodil koostatud eelarve;
- tulemuspõhine eelarve;
- programmeelarve.

Võrreldes ülaltoodud kahte liigitust, on mõlemad liigitused sarnased selle poolest, et sisaldavad aegrea meetodit. Nullbaasi meetod on ainult esimesena toodud liigituses ning Schaefferi liigituses nimetatud meetod puudub. Samas eristab Schaeffer tulemuspõhist

ja programmeelarvestamist, samal ajal kui esimesena toodud liigitus käsitleb neid ühe meetodina. Mõlemast liigitusest puudub tootepõhise eelarvestamise meetod, mida kasutatakse mitmete riikide, näiteks Saksamaa (Reichard, Bals 2001: 3), Hollandi (ter Bogt 2001: 629-630) KOV-des.

Eelpool nimetatud eelarvestamise meetodid saab jagada sisendipõhisteks ja väljundipõhisteks eelarvestamise meetoditeks. Sisendipõhiste eelarvestamise meetodite korral lähtutakse eelarvestamisel sisenditest (peamiselt kuludest). Väljundipõhiste meetodite korral alustatakse eelarvestamist eesmärkide püstitamisest, s.t. eelarvestamisel lähtutakse tulemustest, mida soovitakse eelarvest kulutuste tegemisega saavutada. Ülaltoodud eelarvestamise meetoditest on aegrea meetod sisendipõhine, sest eelarvestamisel lähtutakse kuludest; nullbaasi meetod, programmeelarvestamise meetod, tulemuspõhine meetod ja tootepõhine meetod on väljundipõhised meetodid, sest nimetatud meetodite järgi eelarvestamisel on vaja teada, mida soovitakse kuludega saavutada.

Kõik eelpool toodud meetodid käsitlevad kulude eelarvestamist. Tulude eelarvestamisel on oluline võimalikult täpselt tulusid prognoosida, kuna tulude suuruse mõjutamiseks on KOV-l piiratud võimalused. Tulude suurust on võimalik mõjutada kohalike maksude maksumäärade muutmisega või KOV poolt osutatavate teenuste hindade muutmisega. Tulude prognoosimiseks on mitmesuguseid võimalusi ning see, milline kriteerium on prognoosimiseks parim, sõltub tulu liigist. Valla- ja linnaeelarve seaduse §5 kohaselt on KOV tulud maksud, kaupade ja teenuste müük (s.h. lõivud), varade müük, tulud varadelt, toetused (s.h. välisabi) ja muud tulud (s.h. trahvid). Rahandusministeerium on tulude prognoosimiseks Eesti KOV-des andnud järgmised soovitused (Kohalike omavalitsuste … 2002: 41-50):

- üksikisiku tulumaks – arvutatakse maksumaksjate arvu ja keskmise palga põhjal või aegrea meetodil (lähtutakse eelmiste aastate tegelikest summadest ning eeldatavast kasvust);
- maamaks – erinevate hinnatsoonide keskmiste maksustamishindade alusel arvutatakse iga hinnatsooni maade maamaksusuurus ning liidetakse need kokku;
- kohalikud maksud – maksumäära samaks jäädes lähtutakse eelmiste aastate laekumistest, arvestades eelseisva aasta oodatavaid arenguid;

- riigieelarvest eraldatavad toetused – toetuste suuruse arvutamiseks kasutatakse rahandusministeeriumi välja töötatud valemeid;
- KOV-i hallatavate asutuste omatulud – teenustasu määrade samaks jäädes lähtutakse eelmise aasta tuludest.

Seega lähtutakse tulude prognoosimisel peamiselt eelmise aasta tuludest või rahandusministeeriumi poolt välja töötatud valemitest.

Järgmistes alapeatükkides käsitletakse lähemalt sisendipõhist eelarvestamist (aegrea meetodit), nullbaasi meetodit, programmeelarvestamise meetodit, tootepõhist meetodit ja tulemuspõhist meetodit.

1.5.2. Sisendipõhine eelarvestamine

Sisendipõhiseks eelarvestamise meetodiks on aegrea meetod. Aegrea meetodi korral võetakse eelarve koostamisel aluseks eelmiste aasta kulud ja korrigeeritakse neid, arvestades palkade tõusu, hindade kallinemist ja muid tegureid. Aruandlus aegrea meetodi korral sisuliselt puudub, kontrollitakse ainult, kas raha on kulutatud õige kuluartikli alt ning juhtidel praktiliselt puudub võimalus kulude üle otsustada (Kohalike omavalitsuste … 2002: 30).

Aegrea meetodi peamine eelis on lihtne eelarve koostamine. Kui eelarve koostaja teab, mida eelmistel aastatel suudeti eelarvestatud summadega korda saata, siis püsivalt tegutsevate asutuste ja organisatsioonide korral on aegrea meetod kõige täpsem ja kindlam eelarvestamise meetod (Tammert 2001). Samas on aegrea meetodil palju puudusi, millest olulisemad on järgmised (Jones, Pendlebury 2000: 64; Kohalike omavalitsuste … 2002: 29; Tammert *et al.* 2000: 31; Tammert 2001):

- puuduvad võimalused kulude otstarbekuse ja tõhususe hindamiseks;
- puudub võimalus hinnata, kas kõik eelarvega ette nähtud tegevused on vajalikud või kas nad on vajalikud antud mahus;
- kui kulud mingi tegevuse jaoks on ühel aastal eelarvesse kavandatud, on nad eelarves ka järgmisel aastal;
- ei soosi efektiivsust, kuna keskendutakse kasutatavatele ressurssidele, mitte tulemustele.

Aegrea meetod on vanimaid eelarvestamise meetodeid ning seda meetodit on tõenäoliselt eelarvestamisel kasutanud kõik riigid (Kohalike omavalitsuste 2002: 29). Eesti KOV-des kasutatakse eelarvestamisel Ainsoo *et al.* (2002: 310) andmetel samuti peamiselt aegrea meetodit. Samas allikas tuuakse välja ka olulisemad põhjused, miks Eesti KOV-des aegrea meetodit kasutatakse (*ibid.*: 310):

- riigi poolt kehtestatud ühtne eelarveklassifikaator ja riigi poolt nõutav aruandlus;
- aegrea meetodil eelarvestamine nõuab vähem teadmisi kui teised eelarvestamise meetodid.

Töö autori arvates ei mõjuta eelarveklassifikaator eelarvestamise meetodit ning seetõttu ei ole nõus Ainsoo *et al.* esimesena toodud põhjendusega aegrea meetodi kasutamise kohta. Eelarveklassifikaator määrab ära kulude liigenduse, kuid eelarvestamise meetodist sõltub, kuidas arvutatakse eelarvelised summad.

Kuna aegrea meetod lähtub sisenditest, kuid efektiivsuse seisukohalt tuleks eelarvestamisel lähtuda väljunditest, on mitmetes riikides aegrea meetodi asemel kasutusele võetud väljunditel põhinevad eelarvestamise meetodid.

1.5.3. Väljundipõhine eelarvestamine

Alapunktist 1.5.1 selgub, et väljundipõhised eelarvestamise meetodid on nullbaasi meetod, programmeelarvestamise meetod, tootepõhine meetod ja tulemuspõhine meetod. Antud alapunktis käsitletakse kolme esimest meetodit. Tulemuspõhist eelarvestamise meetodit käsitletakse teistest pikemalt alapunktis 1.5.4, kuna tulemuspõhine eelarvestamine on üks autori poolt pakutud eelarvestamise täiustamise võimalusi antud töö teises peatükis.

Nullbaasi meetodi korral eelarvestatakse kõik kulud igal aastal uuesti, arvestamata eelmiste aastate kulusid. Seega on nullbaasi meetod vastand aegrea meetodile.

Nullbaasilisel eelarvestamisel esitavad allüksuste juhid iga nende kontrolli all oleva tegevuse kohta otsustuspaketi, mis sisaldab kulude analüüsi, eesmärke, tegevuste erinevaid alternatiive, tulemuse näitajaid, tagajärgi tegevuse mitteläbiviimisel ja tulusid. Erinevad tegevused järjestatakse ning see järjestus on aluseks eelarve koostamisel.

(Usry, Hammer 1991: 529) Nullbaasilise eelarve aruandlus ja kontroll hõlmab programme – vaadeldakse programmide täitmist, eesmärke ja tegevusi vastavalt programmi kavale (Kohalike omavalitsuste … 2002: 31).

Nullbaasilise eelarvestamise peamisteks eelisteks võrreldes aegrea meetodiga on vahendite kasutamine oluliste eesmärkide saavutamiseks ning mittevajalike kulutuste ja põhjendamatute tegevuste vältimine. Meetodi puudusteks on ajamahukus, suhteliselt keerukas eelarvestamise protsess ning võimalus, et prioriteetidest lähtudes jääb kulude efektiivsus tähelepanu alt välja. (Kohalike omavalitsuste … 2002: 30; Tammert *et al.* 2000: 32)

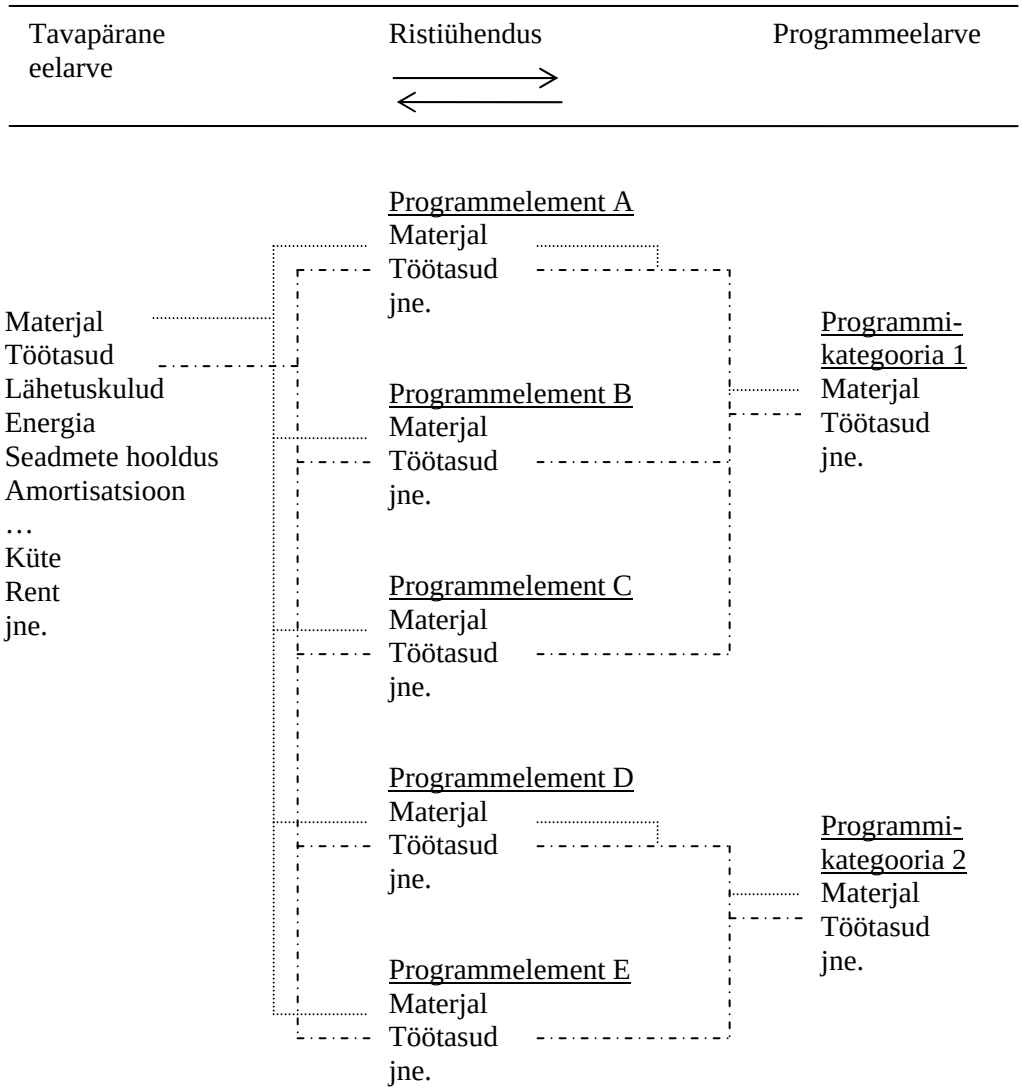
Ainsoo *et al.* (2002: 310) andmetel koostavad mõned Eesti KOV-d nullbaasilise eelarve iga 4-5 aasta järel, et kontrollida ja analüüsida kulude proportsioone. Seega võib järeldada, et nullbaasiline eelarve ei ole KOV-des väga palju kasutust leidnud ning seda meetodit kasutatakse peamiselt täiendusena muudele eelarvestamise meetoditele.

Welsh *et al.* (1988: 44) andmetel on mõned organisatsioonid leidnud, et eelarve koostamine null-punktist on liiga ebareaalne ning on seetõttu kasutusele võtnud protsendipõhise eelarvestamise. Protsendipõhise eelarvestamise käigus lastakse igal organisatsiooniüksusel koostada eelarve eeldusel, et üksuse tegevust finantseeritakse näiteks 70% ulatuses eelmise aasta eelarvest. Selgitatakse välja tegevused, mida jätkatakse ka 70% finantseerimise korral. Nende tegevuste suhtes, mis jäävad ülejäänud 30% sisse, viiakse läbi põhjalik analüüs. Analüüsiga selgitatakse välja, kas need tegevused on vajalikud või kas nad on efektiivsed. (Welsh *et al.* 1988: 44) Protsendipõhise meetodi eeliseks on kulude efektiivsus, kuna ette on antud piirangud eelarve mahu osas. Meetodi puuduseks on probleem, milline protsent võtta eelarvestamisel aluseks.

Programmeelarvestamine on eelarvestamise meetod, mille korral kulud eelarvestatakse kindlate programmide jaoks. Rõhuasetus on alternatiivide analüüsimisel ning eesmärkide saavutamise ja organisatsiooni vajaduste rahuldamise seisukohalt kulude hindamisel (Valk, Kallas 2002: 77).

Programmeelarvestamist alustatakse eesmärkide püstitamisest, mida soovitakse saavutada. Seejärel otsustatakse, millised programmid ja tegevused on vajalikud eesmärkide

saavutamiseks. Tihti jagunevad programmid omakorda väiksemateks programmideks. Kuna enamasti on organisatsioonid jagatud allüksusteks, tuleb ka määrata, millised allüksused on iga programmi eest vastutavad. Ühe programmi täitmisega võib tegeleda ka mitu allüksust. Igaks aastaks koostatakse iga programmi või tegevuse jaoks eelarve. Eelarved koostatakse iga allüksuse iga olemasoleva või jätkuva programmi jaoks; iga programmi või tegevuse jaoks, mis on seadusandliku kogu poolt kinnitatud, kuid mida ei ole veel teostatud; ja iga uue programmi jaoks, mida juhtkond kavatseb anda kinnitamiseks seadusandlikule kogule (Hay 1989: 434). Programmide eelarved teisendatakse ühiseks eelarveks vastavalt joonisel 2 toodud skeemile.



Joonis 2. Ristühenduste skeem (Valk, Kallas 2002: 78)

Eelarve tegemisel peab juhtkond iga programmi hindama ja tegema kindlaks, kas on põhjust programmi jätkamiseks. Kui programmi jätkatakse, tuleb otsustada, kas ressurss-side jaotus programmile on optimaalne või tuleb teha muutusi kuludes. (Hay 1989: 435) Seega võivad programmid olla mitmeaastased, kuid igal aastal tuleb programmid üle vaadata.

Tassonyi (2002: 193) hinnangul on programmeelarvestamine sarnane nullbaasilisele eelarvestamisele, kuid erineb nullbaasilisest eelarvest selle poolest, et nullbaasilise eelarvestamise korral arvutatakse programmide maksumus igal aastal uuesti ja eelarve koostamisel ei arvestata eelmiste aastate kulusid, programmeelarvestamise korral keskendutakse muutustele võrreldes eelmise aasta eelarvega.

Programmeelarvestamise eeliseks on lähtumine eesmärkidest, mida soovitakse saavutada. Kuna igal aastal vaadatakse programmid üle, ei toimu mittevajalike tegevuste jätkamist. Meetodi puuduseks on töö- ja ajamahukus. Samuti ei ole võimalik hinnata, kas püstitatud eesmärgid saavutati, kuna programmid iseloomustavad eesmärkide saavutamiseks vajalikke tegevusi, mitte tulemusi.

Tootepõhine eelarvestamine on eelarvestamise meetod, kus tulud ja kulud arvestatakse iga toote ja teenuse kohta, mida KOV pakub. Kuna kohalikud omavalitsused osutavad eelkõige teenuseid, mitte ei paku tooteid, oleks antud eelarvestamise meetodi kohta täpsem kasutada mõistet teenusepõhine eelarvestamine. Siiski kasutatakse eelarvestamise alases kirjanduses ka kohalike omavalitsuste eelarvestamist käsitledes mõistet tootepõhine eelarvestamine (inglise keeles *product budget*, saksa keeles *Produkthaushalt*). Seetõttu nimetatakse ka käesolevas töös antud meetodit tootepõhiseks eelarvestamiseks.

Tootepõhise eelarvestamise korral on oluline määratleda KOV poolt pakutavad tooted (teenused). Näiteks Tallinna linnavalitsuses on tooted määratletud järgmiste tunnuste kaudu (Tallinna linna … 2002: 59):

- toode on unikaalne, teda on võimalik eristada teistest toodetest,
- tootel on määratletav hind,
- tootel on määratletavad mõõdikud,

- tooted on koondatud tootegruppidesse, mis omakorda on koondatud tootevaldkondadesse,
- kuluarvestuse mõistes on tooted kulukandjateks.

Seega peab saama tooteid üksteisest eristada. Samuti peab saama eristada konkreetse toote kulusid. Tooted on näiteks tänavate korrashoid, ühistransport, haridusteenus (koolid).

Tootepõhise eelarvestamise protsess algab Balsi (2003: 7) kohaselt tooteplaanide väljatöötamisest organisatsiooniüksuste poolt. Seejärel arvutatakse tooteplaanidest lähtuvalt ressursside vajadus. Ressursivajadus saadakse plaanitud toodangukoguse korrutamisel ühikukuluga. Organisatsiooniüksuste soovid eelarvest raha saamise kohta sobitatakse organisatsiooni üldiste finantsvõimalustega. Lõpuks tehakse valik, millised tooted võtta eelarvesse. Valiku tegemisel lähtutakse poliitilistest prioriteetidest ja seadusandlikest ning muudest nõuetest. (*ibid*.: 7)

Tootepõhise eelarve eeliseks on võimalus mõõta tulemust, s.t. kuna toodet on võimalik koguseliselt mõõta, saab eelarveaasta lõppedes võrrelda eelarvelist ja tegelikku toote kogust. Meetodi puuduseks on asjaolu, et toodete või teenuste defineerimine ei ole avalikus sektoris lihtne. Samuti seab tootepõhine eelarvestamine Bals'i (2003: 6-7) kohaselt erakordselt kõrged nõuded arvestus- ja otsustussüsteemile ja otsustajate, eelkõige poliitikute teadmistele ja informatsiooni töötlemise võimele:

- eeldab kõikide tulemuste, toodete ja tootegruppide täpset kirjeldamist liikide, kvaliteedi ja koguste kaupa;
- kõikide tulemuste jaoks peavad olema teada ühikukulud, lisaks sellele ka võrdlusväärtused optimeeritud standardkulude saamiseks;
- poliitilise otsustusruumi avamiseks peavad olema esitatud alternatiivettepanekud – mitte ainult koguste osas, vaid ka kvaliteedi osas;
- igal aastal peab uuesti otsustama, millised tooted eelarvesse võtta.

Tootepõhiseid eelarveid kasutavad näiteks Hollandi linnad Groningen ja Leeuwarden (ter Bogt 2001: 629-630). Eesti KOV-dest on tootepõhisele eelarvele üleminekut alustanud Tallinna linnavalitsus (Tallinna linna eelarvestrateegia aastateks 2005-2007, p 7). Tallinna linna 2005. aasta eelarves on toodeteks näiteks haljastute hooldus, teerajatiste

korrashoid, teerajatiste puhastamine, tänavavalgustus (Linna asutuste tegevuskulude jaotus kulupeatükkide ja toodete lõikes).

1.5.4. Tulemuspõhine eelarvestamine

Tulemuspõhine eelarve on eelarve, mis seob ressursside eraldamise mõõdetavate tulemustega (Kohalike omavalitsuste … 2002: 31). Lisaks rahalistele näitajatele kasutatakse tulemuspõhistes eelarvetes mitterahalisi näitajaid (näiteks kvaliteedi-, aja-, kogusenäitajad), mis on tihedas seoses efektiivsuse ja tõhususega ning strateegiliste ja operatiivsete eesmärkidega (Gleich, Kopp 2001: 431). Tulemuspõhiseid eelarveid kasutab näiteks Hollandi linn Haag (ter Bogt 2001: 629).

Tulemuspõhist eelarvestamist alustatakse mõõdetavate tulemuste kindlaks määramisest. Tulemuste mõõtmiseks kasutatakse tulemuse näitajaid. Peale tulemuste kindlaks määramist arvutatakse kulud, mis on vajalikud kindlaks määratud tulemuste saavutamiseks. Kontrollimisel hinnatakse eelkõige, kas eelarvestamisel kindlaks määratud tulemused on saavutatud ning vähem hinnatakse kulude vastavust eelarvele.

Et raha kasutavate üksuste juhid oleksid tulemuste eest rohkem vastutavad, peab tulemuspõhise eelarvestamise kasutuselevõtmisel suurendama eelarvesummade kasutamise paindlikkust. Kui tavaliselt vastutavad juhid sisendite kasutamise eest, mitte väljundite koguse ja kvaliteedi eest, siis tulemuspõhise eelarve korral vastutavad juhid väljundite eest, s.t. neil on suurem vabadus sisendite kasutamisel, et saavutada kokkulepitud väljundite tase. (Diamond 2003: 4)

Tulemuspõhine eelarve sarnaneb tulemustele suunatuse tõttu nullbaasilise, programm- ja tootepõhise eelarvega. Tulemuspõhise eelarve erinevus võrreldes nullbaasilise ja programmeelarvega seisneb selles, et nullbaasiline ja programmeelarve keskenduvad programmidele, mis on vajalikud tulemuse saavutamiseks, tulemuspõhine eelarve keskendub lõpptulemusele. Schaefferi (2004: 17) kohaselt jagab tulemuspõhine eelarve raha erinevatele programmidele, kuid täpsustab teenuste taseme, mille kohta eelarve on koostatud. Tootepõhisest eelarvest erineb tulemuspõhine eelarve selle poolest, et toodete asemel kasutatakse tulemuse näitajaid, mis võimaldavad nii eelarvestamisel kui

hiljem tegelike tulemuste võrdlemisel lähtuda mitte ainult otsestest tulemustest, vaid üldisematest eesmärkidest.

Tulemuspõhise eelarve erinevust võrreldes teiste eelarvestamise meetoditega saab selgitada järgneva näite abil. Näiteks võib kohaliku omavalitsuse eesmärgiks olla liiklusummikute vähendamine ning selle eesmärgi saavutamiseks soovitakse juurde ehitada uusi tänavaid. Nullbaasiline eelarve, programmeelarve ja tootepõhine eelarve võimaldavad küll aasta lõpus hinnata, kas uusi tänavaid on nii palju juurde ehitatud kui oli eelarves näidatud, kuid nad ei võimalda hinnata, kas liiklusummikud tänavate ehituse tagajärjel vähenesid. Tulemuspõhine eelarve võimaldab aga tulemuse näitajate kaudu hinnata, kas liiklusummikud vähenesid sellisel määral nagu sooviti. Kui näiteks paari aasta jooksul on näha, et tänavate ehitus ei ole oodatud tulemust andnud, s.t. liiklusummikud ei ole vähenenud, on võimalik raha eraldamist tänavate ehitusele vähendada ning otsida teisi võimalusi liiklusummikute vähendamiseks.

Tulemuspõhise eelarve eelised on järgmised (Hatry 1999a: 180; Kohalike omavalitsuste … 2002: 31; Tammert *et al.* 2000: 33):

- tulemus ning selle saavutamise kulud on suhteliselt kergesti mõõdetavad ja võrreldavad;
- töö tulemuslikkuse vastutuse küsimus on suhteliselt lihtsalt lahendatav;
- võimalus anda organisatsiooni üksustele suurem vastutus;
- tõhusam eelarve valikute põhjendus asutustele ja avalikkusele;
- riiklike vahendite kulutamine ja selle tulemused on avalikkusele arusaadavad;
- võimalus lõpetada kiiresti kahju või liigseid kulutusi põhjustav tegevus;
- võimalus kindlaks määrata halvasti teostatud programmid, sealjuures andes märku muudatuste vajalikkusest;
- võimalus kindlaks määrata programmid, mis on teostatud hästi ja mis arvatavasti ei vaja märkimisväärseid muudatusi;
- võimalus kontrollida olemasolevate programmide väärtust programmide tulemuste põhjal, mitte ainult nende kulude ja väljundi põhjal;
- võimalus võrrelda pakutud alternatiive oodatavate tulemuste ja kulude põhjal.

Tulemuspõhise eelarve oluline puudus on paljude avalike teenuste raske mõõdetavus. Samuti on tulemuspõhise eelarve koostamine keeruline, töö- ja personalimahukas protsess. (Kohalike omavalitsuste … 2002: 32; Tammert *et al.* 2000: 33) Carlin ja Guthrie (2000) uurisid tulemuspõhist eelarvestamist Austraalias ja Uus-Meremaal ning selgus, et tavalised raskused tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel on reeglite puudumine väljundite defineerimisel ja mõõtmisel, selguse ja mõõdetavuse puudumine tulemuste valikul ja peaaegu täielik tulemuste mõõtmise süsteemi tagasiside puudumine. Paljudel juhtudel sarnaneb tulemuspõhise eelarvestamise meetodil koostatud eelarve traditsioonilisele aegrea meetodil koostatud eelarvele. Samas uurimistöös pakuvad Carlin ja Guthrie välja ka eeltingimused, mis on vajalikud edukaks tulemuspõhiseks eelarvestamiseks, need on sobivalt määratletud ja defineeritud väljundid, sobivalt määratletud ja defineeritud tulemused, sobivad tulemuse indikaatorid ja tulemuse näitajad. Seega on tulemuspõhise eelarve korral väga oluline sobivate tulemuse näitajate kasutamine.

Carlin'i (2004: 278-279) kohaselt peaks organisatsiooni poolt kasutatavad tulemuse näitajad olema järgmiste omadustega:

- korrelatiivsed – kasutatavad tulemuse näitajad peavad olema seotud organisatsiooni põhitegevusega;
- kontrollitavad – kasutama peaks tulemuse näitajaid, mille väärtust saab organisatsiooni tegevusega muuta;
- mõistetavad – aruande lugejad peavad aru saama aruandes olevatest näitajatest;
- õigeaegsed – aruandes olevad tulemuse näitajad peaksid olema võimalikult tihedalt seotud praeguse ajahetkega;
- järjepidevad – aja jooksul peaks järjekindlalt kasutama samasid tulemuse näitajaid;
- piiratud – aruandes kasutatavaid tulemuse näitajaid peaks olema piiratud hulgal ning nad peaksid andma organisatsiooni tegevusest selge ja täpse pildi.

Malina ja Selto (2004: 446) järgi peavad tulemuse näitajad olema mitmekülgsed ja üksteist täiendavad; objektiivsed ja täpsed; sisukad; suurema kasutamisest saadava tuluga kui on nende kulu; põhjuslikult seotud; strateegilise kommunikatsiooni vahendid; uuendusi motiveerivad ning uuendamise otsuseid toetavad.

Peamised tulemuse näitajate liigid on sisendi näitajad, väljundi näitajad, tegevuse näitajad, lõpptulemuse näitajad ja tõhususe näitajad.

Sisendi näitajad iseloomustavad teenuse osutamiseks kasutatud ressursside kogust (Schaeffer 2004: 37). Sisendi näitajad on töötajate arv, töövahendite arv, ostetavate teenuste kogus. Kui sisendi näitajad panna rahalisse väljendusse, on sisendi näitajad kulud. Sisendi näitajate kasutamise eeliseks on andmete kättesaadavus. Sisendi näitajate puuduseks on asjaolu, et nad ei näita, kas püstitatud eesmärgid on täidetud. (Schaeffer 2004: 37) Sisendi mõõtmine ei ole alati ka lihtne. Näiteks on keeruline jagada kaudseid kulusid erinevate tegevuste vahel. (Joyce 1999: 598-599)

Väljundi näitajad iseloomustavad organisatsiooni tegevuse otsest tulemust (Joyce 1999: 599). Kui ettevõtete puhul on oluliseks väljundi näitajaks kasum, siis kasumile mitte suunatud organisatsioonides tuleb väljundina kasutada mitterahalisi näitajaid, kuna erinevalt äriettevõtetest ei ole kasumile mittesuunatud organisatsioonide eesmärgiks võimalikult suur erinevus tulude ja kulude vahel, vaid eesmärgiks on osutada olemasolevate ressurssidega nii palju teenust kui võimalik või kasutada kindla koguse teenuse osutamiseks nii vähe ressursse kui võimalik (Anthony *et al.* 1989: 812-813). KOV-i väljundi näitajad on näiteks koolide õpilaskohtade arv, parkide pindala. Väljundi näitajate eeliseks on väljundite suhteliselt lihtne mõõtmine. Samuti on andmed väljundi näitajate mõõtmiseks enamasti kergesti kättesaadavad. Väljundi näitajate puuduseks on sama probleem mis sisendi näitajate puhul, s.t. nad ei näita alati eesmärkide täitumist.

Tegevuse näitajad iseloomustavad organisatsiooni personali tegevust organisatsiooni eesmärkide saavutamiseks (Joyce 1999: 599). Tegevuse näitajad on näiteks korraldatud hangete arv aastas, sõlmitud lepingute arv kuus. Anthony *et al.* (1989: 813) hinnangul on tegevuse näitajaid otstarbekas kasutada jooksva lühiajalise tulemuse mõõtmisel ning selliste valdkondade eelarvete koostamisel, kus tehtav töö on otseselt seotud kuludega. Tegevuse näitajaid ei saa Anthony *et al.* (1989: 813) hinnangul kasutada strateegilises planeerimises, kuna tegevuse näitajad ei ole otseselt seotud organisatsiooni eesmärkidega. Tegevuse näitajate eeliseks on nende lihtne arvutamine. Tegevuse näitajate puuduseks on asjaolu, et mõnedes valdkondades on raske sobivat tegevuse näitajat leida.

Lõpptulemuse näitajaid kasutatakse avalike teenuste kvaliteedi ja efektiivsuse mõõtmiseks. Enamasti mõõdetakse lõpptulemust teenindatud inimeste arvuga või osutatud teenuse kvaliteediga. (Schaeffer 2004: 37) Näiteks on lõpptulemuse näitajateks elanike rahulolu ühistranspordiga, parkide kasutajate arv. Lõpptulemuse näitajate eeliseks on asjaolu, et nad näitavad organisatsiooni eesmärkide täitmist. Samuti näitavad nad avalike teenuste kvaliteeti ja teenuse kasutajate rahulolu avalike teenustega. Lõpptulemuse näitajate puuduseks on keeruline andmete kättesaadavus. Näiteks on keeruline avalike teenuste kvaliteedi hindamine ning arvestada tuleks järgmiste aspektidega (Lachnit 2000: 31):

- avalike teenuste spekter on väga lai ja ulatub individualiseeritud, kodaniku poolt soovitud üksikteenusest kuni üldist heaolu tagavate teenusteni;
- kvaliteedi hindamine diferentseeritakse selle järgi, kas tegemist on turukonkurentsis või monopoolselt võimu poolt pealesunnitult osutatavate teenustega;
- avalike teenuste kvaliteedi hindamine peab lähtuma sellest, kui ulatuslikult on õnnestunud samaaegselt optimeerida üldist heaolu, seaduslikkust, majanduslikkust ja elanike rahulolu.

Tõhusus näitab ressursside kasutamise seost väljundiga, s.t. kui palju sisendeid kulub väljundi saamiseks. Tõhususe näitaja on näiteks kulud ühe kilomeetri tee korrashoiuks. Premchandi (1993: 194-195) järgi on tõhususe mõõtmiseks kasutatavad meetodid majandusnäitajate analüüs ja regressioonianalüüs. Majandusnäitajate analüüs võimaldab teha võrdlusi eelmiste aastatega, sarnaste organisatsioonidega või alternatiivsete lähenemistega, saavutamaks sama eesmärki. Regressioonianalüüs on statistiline lähenemine, kus väljundid püütakse siduda sisendite hulgaga ja jälgitakse muutusi väljundis, kui sisendite hulga üks või mitu koostisosa muutuvad. Mandelli (1999: 645-646) andmetel on tõhususe mõõtmine olnud organisatsiooniüksuste eelarve analüüsi eesmärgiks kaua aega, kuid siiski on tõhususe mõõtmine avaliku sektori organisatsioonides raske ülesanne, kuna avaliku sektori organisatsioonid kasutavad tavaliselt palju sisendeid ja toodavad palju väljundeid. Tõhususe näitajate eeliseks on asjaolu, et nad näitavad kulude efektiivsust. Tõhususe näitajate puuduseks on nende keeruline arvutamine.

Tulemuspõhises eelarves tuleks töö autori hinnangul eelkõige kasutada lõpptulemuse näitajaid, mis näitavad eesmärkide saavutamist, ning tõhususe näitajaid, mis iseloomus-

tavad kulude efektiivsust. Ülejäänud tulemuse näitajaid võib kasutada täienduseks lõpptulemuse näitajatele ja tõhususe näitajatele või juhul kui lõpptulemuse näitajate arvutamine on liiga keeruline.

1.6. Eesti kohalike omavalitsuste eelarvestamist reguleeriv seadusandlus ja selle mõju eelarvestamise täiustamisele

Kohalikud omavalitsused peavad eelarvestamisel lähtuma seadusandlusest. Seetõttu tuleb ka eelarvestamise täiustamisel arvestada seadusandlusest tuleneda võivate piirangutega. Eestis reguleerivad KOV-de eelarvete koostamist kohaliku omavalitsuse korralduse seadus (vastu võetud 1993), valla- ja linnaeelarve seadus (vastu võetud 1993), rahandusministri määrused, valla või linna põhimäärus, valla- või linnavolikogu ja valla- või linnavalitsuse õigusaktid.

Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus käsitleb eelarvega seotud küsimusi üldiselt. Nimetatud seaduse §5 lg 1 ja §10 lg 2 kohaselt on vallal ja linnal iseseisev eelarve. Lisaks reguleerib kohaliku omavalitsuse korralduse seadus järgmisi aspekte:

- eelarve sisu – valla- või linnaeelarve koosneb eelarveaasta tuludest, kuludest ja finantseerimistehingutest (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §38 lg 1);
- eelarve koostamine – valla või linna eelarve koostatakse seaduses sätestatud korras, arvestades valla või linna arengukava (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §39 lg 1);
- eelarve jõustumine – valla või linna eelarve jõustub seaduses sätestatud tähtajast (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §39 lg 3).

Seega on kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses nii eelarve koostamise kui jõustumise osas öeldud, et see toimub seaduses sätestatud korras, kuid autori arvates tuleks täpsustada, millisest seadusest lähtuvalt tuleks seda teha.

Valla- ja linnaeelarve seadus reguleerib järgmisi eelarvestamisega seotud küsimusi:

- valla- ja linnaeelarve sisu – valla- ja linnaeelarve koosneb omavalitsusüksuse eelarveaasta kõigist tuludest, kuludest ja finantseerimistehingutest (valla- ja linnaeelarve seadus §2 lg 1);

- eelarveaasta – 1. jaanuar kuni 31. detsember (valla- ja linnaeelarve seadus §2 lg 2);
- tulude, kulude ja finantseerimistehingute liigendus – kehtestatakse rahandusministri poolt, liigendamise detailsuse määrab kohaliku omavalitsuse volikogu (valla- ja linnaeelarve seadus §10);
- eelarve koostamine ja vastuvõtmine – eelarve projekti koostab valla- või linnavalitsus ja esitab selle hiljemalt üks kuu enne eelarveaasta algust volikogule, kes võtab eelarve vastu (valla- ja linnaeelarve seadus §11 lg 1, §12 lg 1);
- eelarve jõustumine – eelarve jõustub eelarveaasta algusest (valla- ja linnaeelarve seadus §12 lg 3);
- kulutuste tegemine eelarveaastaks vastuvõtmata eelarve korral – kulutusi võib teha igal kuul kuni 1/12 lõppenud eelarveaasta plaanilistest kulutustest, kusjuures lubatud on teha ainult selliseid kulutusi, mis olid nii eelmise aasta eelarves kui alanud aasta eelarve eelnõus (valla- ja linnaeelarve seadus §14 lg 1, 1^1);
- eelarve assigneeringute kasutamine – eelarves määratud assigneeringuid võib kasutada üksnes ettenähtud otstarbeks, kusjuures nende suurust võib muuta ainult eelarve muutmisega (valla- ja linnaeelarve seadus §16 lg 1);
- majandusaasta aruande koosseis – raamatupidamise aastaaruanne koos eelarve täitmise aruandega, tegevusaruanne vastavalt raamatupidamise seadusele, reservfondi kasutamise aruanne, audiitori järeldusotsus (valla- ja linnaeelarve seadus §26 lg 3).

Mitmed küsimused annab valla- ja linnaeelarve seadus otsustada valla- või linnavolikogule:

- eelarve täitmise korraldamine (valla- ja linnaeelarve seadus §15),
- reservfondi kasutamise kord (valla- ja linnaeelarve seadus §17),
- kassatagavara suurus (valla- ja linnaeelarve seadus §9),
- eelarveaasta lõpuks kasutamata jäänud assigneeringute sulgemine (valla- ja linnaeelarve seadus §19 lg 1),
- eelarveaastal kulusid ületava tulude summa kasutamine järgmisel eelarveaastal (valla- ja linnaeelarve seadus §22),
- majandusaasta aruande koostamine (valla- ja linnaeelarve seadus §26 lg 1).

Valla- ja linnaeelarve seadus käsitleb ka eelarve tasakaalu küsimust. Nimetatud seaduse kohaselt saab eelarve olla tasakaalus (tulud ja kulud on võrdsed), ülejäägiga (tulud on

suuremad kui kulud) või puudujäägiga (kulud on suuremad kui tulud). Eelarve ülejäägi või puudujäägi katmiseks kasutatakse finantseerimistehinguid. Finantseerimistehingud on tehingud, millega kaasnevad muudatused finantsvarades ja kohustustes. Finantsvarad on hoiused, ostetud väärtpaberid. Kohustused on võetud laenud, emiteeritud võlakirjad, kapitaliliising. (Valla- ja linnaeelarve seadus §2 lg 1^1, 1^2) Eelarve ülejäägi korral saab suurendada finantsvarasid või vähendada kohustusi, s.t. kui tulud on suuremad kui kulud, saab suurendada hoiuseid, osta väärtpabereid, tagasi maksta laenusid ning tasuda kapitaliliisingu makseid. Eelarve puudujäägi korral tuleb vähendada finantsvarasid või suurendada kohustusi, s.t. kui kulud on tuludest suuremad, tuleb võtta laenusid, kasutada varade ostmiseks kapitaliliisingut, vähendada hoiuseid või müüa soetatud väärtpabereid.

Eelnevat arvesse võttes saab järeldada, et valla- ja linnaeelarve seadus määrab kohalike omavalitsuste jaoks kindlaks mitmed eelarvestamise korda puudutavad küsimused. Kohalike omavalitsuste volikogude otsustada jätab nimetatud seadus eelkõige eelarve täitmisega ja majandusaasta aruande koostamisega seotud küsimused. Võrreldes kohaliku omavalitsuse korralduse seadust ja valla- ja linnaeelarve seadust, võib öelda, et nimetatud seadused osaliselt kordavad üksteist (eelarve sisu, eelarve koostamisel arengukava järgimine). Eelarve koostamise ja eelarve jõustumise kohta on kohaliku omavalitsuse korralduse seaduses öeldud, et need toimuvad seaduses sätestatud korras, samal ajal kui valla- ja linnaeelarve seadus annab nimetatud küsimustele konkreetse vastuse. Valla- ja linnaeelarve seadus reguleerib võrreldes kohaliku omavalitsuse korralduse seadusega tunduvalt rohkem eelarvestamisega seotud küsimusi. Seega on valla- ja linnaeelarve seadus eelarvestamise osas tunduvalt detailsem kui kohaliku omavalitsuse korralduse seadus ning eelarvestamisel saab eelkõige juhinduda valla- ja linnaeelarve seadusest. Valla- ja linnaeelarve seaduse puudusena võib tuua asjaolu, et nimetatud seadus reguleerib ka eelarvestamisega otseselt mitteseotud küsimusi, mis võiksid olla reguleeritud teiste seadustega. Näiteks võiks laenude võtmise kord reguleeritud olla kohaliku omavalitsuse korralduse seadusega ning majandusaasta aruande koostamist ja kinnitamist puudutavad küsimused võiksid olla reguleeritud raamatupidamise seadusega või riigi raamatupidamise üldeeskirjaga.

Rahandusministri määrustest on KOV-de eelarvestamise seisukohalt olulisim 17.12.2003 määrus nr. 103, millega on kehtestatud eelarve liigendamiseks kasutatav eelarveklassifikaator. Eelarveklassifikaatorite süsteem sisaldab tulude klassifikaatorit, kulude klassifikaatorit majandusliku sisu järgi, finantseerimistehingute klassifikaatorit, kulude klassifikaatorit tegevusalade järgi ja klassifikaatorit allika järgi. Tulude, kulude ja finantseerimistehingute liigendamise põhimõtted eelarveklassifikaatoris on toodud tabelis 1.

Tabel 1. Tulude, kulude ja finantseerimistehingute liigendamine eelarveklassifikaatoris

Klassifikaator	Liigendamise põhimõte	Näited
Tulud	Tululiikide lõikes	3000 – füüsilise isiku tulumaks, 320 – riigilõivud, 3225 – laekumised elamu- ja kommunaalasutuste majandustegevusest, 3811 – rajatiste ja hoonete müük, 3880 – trahvid
Kulud majandusliku sisu järgi	Kululiikide lõikes	40 – subsiidiumid ettevõtlusega tegelevatele isikutele, 500 – töötasud, 5512 – rajatiste majandamiskulud, 601 – maksu-, riigilõivu- ja trahvikulud, 1551 – rajatiste ja hoonete soetamine ja renoveerimine
Finantseerimistehingud	Finantsvarade ja kohustuste lõikes	1011.1 – aktsiate ja osade soetamine, 1011.2 – aktsiate ja osade realiseerimine, 2081.5.9 – laenude võtmine muudelt residentidelt, 2081.6.8 – võetud laenude tagasimaksmine muudele residentidele
Kulud tegevusalade järgi	Tegevusvaldkondade lõikes	01 – üldised valitsussektori teenused, 04 – majandus, 05 – keskkonnakaitse
Allikas	Kulude finantseerimise allikas	00 – muud või määramata allikad, 40 – muud toetused, 60 – laekumised riigiasutustelt

Allikas: Eelarveklassifikaatorite kehtestamine

Tabelist on näha, et kulud on liigendatud tuludest ja finantseerimistehingutest põhjalikumalt, kuna lisaks kululiikidele liigendatakse kulud ka tegevusalade ja finantseerimise allikate järgi. Näiteks on tänavavalgustuse elektri-, remondi ja hoolduse kulud majandusliku sisu järgi liigendatuna rajatiste majandamiskulud ning tegevusalade järgi liigendatuna elamu- ja kommunaalmajanduse kulud.

Kõigile KOV-dele kehtiv ühtse eelarveklassifikaatori eelis on asjaolu, et võimalik on võrrelda erinevate KOV-de eelarveid ja eelarvete täitmisi. Ühtse eelarveklassifikaatori puudus on asjaolu, et KOV-del võib olla soov liigendada tulud, kulud ja finantseerimistehingud teisiti kui võimaldab rahandusministri kehtestatud eelarveklassifikaator. Sellisel juhul tuleb KOV-del kasutada täiendavaid tunnuseid, et liigendada eelarve vastavalt enda vajadustele.

Valla või linna põhimäärus peab seaduste kohaselt reguleerima järgmisi eelarvestamisega seotud küsimusi:

- eelarve projekti, vastuvõetud eelarve, eelarve muudatuste, lisaeelarvete ja majandusaasta aruande avalikustamine (valla- ja linneelarve seadus §4; kohaliku omavalitsuse korralduse seadus §38 lg 3);
- eelarve vastuvõtmine (valla- ja linnaeelarve seadus §12 lg 1).

Valla- või linnavolikogu määrustega kehtestatakse eelarvega seotud üldised käitumisreeglid, näiteks eelarve koostamise ja menetlemise kord, eelarve vastuvõtmine, eelarve muutmine ja lisaeelarve vastuvõtmine, eelarve täitmise aruande kinnitamine. Valla- või linnavolikogu otsustega ja valla- või linnavalitsuse korraldustega reguleeritakse konkreetset juhust, näiteks volikogu otsusega eelarve koostamise ja menetlemise ajakava või tegevuskava ning valla- või linnavalitsuse korraldusega reservfondist raha eraldamist. (Kohalike omavalitsuste … 2002: 7)

Nii valla- ja linnaeelarve seaduse (§11 lg 1) kui kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse (§39 lg 1) kohaselt tuleb KOV-de eelarve koostamisel lähtuda arengukavast. Kohaliku omavalitsuse korralduse seaduse (§9, § 37 lg 1) järgi koostatakse arengukava vähemalt kolmeks aastaks ning see sisaldab omavalitsusüksuse majandusliku ja sotsiaalse olukorra ning keskkonnaseisundi analüüsi, pikemaajalise tegevuse kavandamise ning edasise arengu suundi ja eelistusi. Noorkõivu (2002: 65) arvamuse kohaselt ei saa arengukava siiski olla täielikult eelarve aluseks, kuna eelarves sisalduvad ka selliste valdkondade kulud, mida arengukava ei puuduta (näiteks valitsemiskulud). Noorkõiv näeb eelarve ja arengukava mittetäielikus kokkusobivuses probleemi ning leiab, et juriidiliselt võib arengukavaga mitte kokku langeva eelarve lugeda õigustühiseks. Töö autori arvates ei ole Noorkõivu tõstatatud probleem siiski tõsine, kuna seadustes ei ole öeldud,

et kõik eelarves sisalduvad kulud peavad olema arengukavas. Siiski võiks seadustes täpsustada, milliste kulude aluseks peab olema arengukava ja millised kulud võivad eelarves olla arengukavaväliselt.

Alljärgnevalt on hinnatud praegu kehtivat seadusandlust eelarvestamise täiustamise seisukohalt. Praeguse seadusandlusega on võimalik kasutada väljundipõhiseid eelarvestamise meetodeid, sest seadused ei määra kindlaks kasutatavat eelarvestamise meetodit. Samas puudub Eesti KOV-des tegevjuhtidel õigus eelarvest eraldatud raha ühelt eelarverealt teisele ümber tõsta, sest valla- ja linnaeelarve seadus lubab volikogu kinnitatud eelarvet muuta ainult volikogul (§16 lg 1). Siiski saab valla- ja linnavolikogu mingil määral otsustada, kui suur õigus rahasummade kasutamisel tegevjuhtidele anda. Nimelt jätab valla- ja linnaeelarve seadus (§10 lg 2) eelarve detailsuse üle otsustamise KOV-i volikogule. Mida detailsemalt on volikogu kinnitatud eelarve liigendatud, seda vähem otsustusvabadust on linna- või vallavalitsusel eelarvesummade kasutamisel.

Tekkepõhist eelarvestamist ei ole võimalik praeguse seadusandlusega kasutada, sest kuigi eelarvestamist reguleerivates seadustes (valla- ja linnaeelarve seadus, kohaliku omavalitsuse korralduse seadus) ei ole otseselt öeldud, kas eelarve peab olema kassapõhine või tekkepõhine, eeldab valla- ja linnaeelarve seadus siiski kassapõhist eelarvestamist. Nimelt on valla- ja linnaeelarve seaduse kohaselt eelarveaasta lõpuks laekumata tulud järgmise eelarveaasta tuludeks (§20) ja eelarveaasta lõpuks täitmata jäänud kohustused kaetakse järgmise aasta eelarvest (§21). Tõenäoliselt tuleneb kassapõhise eelarvestamise eeldus sellest, et valla- ja linnaeelarve seadus võeti vastu 1993. aastal ning on seetõttu aegunud. Kuna tekkepõhine eelarvestamine nõuab tekkepõhist raamatupidamisarvestust (vt. alapeatükk 1.4) ning Eesti KOV-d läksid lõplikult tekkepõhisele raamatupidamisarvestusele üle 1998. aastal (Ainsoo *et al.* 2002: 313), ei olnudki valla- ja linnaeelarve seaduse vastuvõtmise ajal võimalik tekkepõhist eelarvestamist rakendada.

Kui võrrelda eelarvestamist ja raamatupidamisarvestust reguleerivat seadusandlust, siis raamatupidamisarvestust reguleerivad seadused on vastu võetud tunduvalt hiljem, millest võib järeldada, et raamatupidamisarvestuse täiustamisega on tegeletud rohkem. Näiteks raamatupidamise seadus on vastu võetud 2002. aastal ja riigi raamatupidamise

üldeeskiri on vastu võetud 2003. aastal. Seega tuleks ka KOV-de eelarvestamist reguleerivaid seadusi muuta, mis võimaldaks eelarvestamist täiustada.

Eeltoodu põhjal võib järeldada, et peamiseks KOV-de eelarvestamist reguleerivaks seaduseks on valla- ja linnaeelarve seadus. Mitmed eelarvestamisega seotud küsimused tuleb otsustada valla- või linnavolikogul, kes reguleerivad need küsimused määruste või otsustega. Eelarvestamise täiustamistest on praeguse seadusandlusega võimalik rakendada väljundipõhiseid eelarvestamise meetodeid, kuid ei ole võimalik rakendada tekkepõhist eelarvestamist. Tekkepõhise eelarvestamise võimaldamiseks tuleks muuta valla- ja linnaeelarve seadust.

1.7. Eelarve täitmise aruandlus

Eelarve tähtsuse tõttu on KOV-de aruandluses olulisel kohal eelarve täitmise aruanne. Eelarve täitmise aruanne on eelarve ja tegelike tulude ning kulude võrdlus. Eestis on KOV-des eelarve täitmise aruanne kohustuslik. Eelarve täitmise aruande peab esitama igakuiselt rahandusministeeriumile ja maavalitsusele (Kohaliku omavalitsuse üksuse jooksva aruandluse kord §2) ning eelarve täitmise aruanne peab sisalduma ka volikogu poolt kinnitatud majandusaasta aruandes (Valla- ja linnaeelarve seadus §26 lg 3; raamatupidamise seadus §41). Rahandusministeeriumile esitatavas kuuaruandes näidatakse kassapõhiselt eelarvelised ja tegelikud tulud, kulud ja finantseerimistehingud. Eelarve ja eelarve täitmine näidatakse kuuaruandes aasta algusest. (Kohaliku omavalitsuse üksuse jooksva aruandluse kord §1 lg 1) Töö autori arvates seab kuuaruanne eelarvestamisele mitmed piirangud. Nimelt tuleb kuuaruandes tulud, kulud ja finantseerimistehingud liigendada kindlaks määratud detailsusega. See aga tekitab vastuolu valla- ja linnaeelarve seadusega, s.t. et kuigi valla- ja linnaeelarve seaduse järgi otsustab eelarve detailsuse valla- või linnavolikogu, tuleb eelarvestamisel siiski arvestada ka kuuaruande detailsuse astet. Lihtsama kuuaruande koostamise huvides saab eelarve olla detailsem kui kuuaruanne, kuid mitte üldisem. Lisaks ei ühti kuuaruandes toodud eelarve liigendus rahandusministri kehtestatud eelarveklassifikaatoriga. Kuuaruandes on tegevusalade liigendus detailsem kui rahandusministri kehtestatud eelarveklassifikaatoris, samuti on kuuaruandes detailsemad mõned sisujärgsed kulud. Näiteks rahandus-

ministri kehtestatud klassifikaatoris on maksu-, riigilõivu- ja trahvikulu jaoks üks klassifikaator, kuuaruandes on eraldi klassifikaatorid käibemaksukulu, maamaksukulu, muude maksude kulu, riigilõivukulu ja trahvikulu jaoks. Aastaaruande koosseisu kuuluva eelarve täitmise aruande kohta puuduvad seadusandlusest tulenevad nõuded, mistõttu võib järeldada, et iga KOV koostab selle endale sobivas vormis.

Eelarve täitmise aruandeid kasutatakse ka tulude ja kulude kontrollimiseks ja hindamiseks. Sellisel juhul on eelarve täitmise aruanded tavaliselt joonisel 3 olevas vormis.

Kulu	Eelarve	Täitmine (tegelik kulu)	Eelarve ja täitmise vahe	Täitmise %
Palgad				
Bürootarbed				
jne.				

Joonis 3. Eelarve täitmise aruanne (allikas: Schaeffer 2004: 23)

Eelarve ja tegelike kulude vahe näitab, kui palju saab veel jooksval eelarveaastal kulutusi teha. Eelarve ja tegelike tulude vahe näitab, palju on veel eelarvestatud tulusid laekumata. Kui tegelikud tulud on suuremad eelarvestatud tuludest, on tegemist tulude ülelaekumisega. Tulude laekumisest sõltub ka kulutuste tegemine. Kui tegelikud tulud on väiksemad kui eelarvelised tulud, saab kulusid teha vähem kui eelarves näidatud. Suurem tulude laekumine võrreldes eelarvega võimaldab teha eelarves näidatust rohkem kulusid. Kui tuluplaani dünaamika viitab ilmsele alalaekumisele aasta lõpus, tuleb koostada negatiivne lisaeelarve; kui eelarve täitmise analüüs näitab tulude ülelaekumist ja kulude kokkuhoidu, koostatakse positiivne lisaeelarve (Kohalike omavalitsuste … 2002: 79).

Joonisel 3 olev eelarve täitmise aruanne ei ole siiski ainuke võimalik aruande vorm. Granofi (2001: 90) andmetel on mitmetes riikides kasutusele võetud eelarve täitmise aruanded, kus tegelikke tulemusi võrreldakse nii algse kui ka korrigeeritud eelarvega. See on Granofi (2001: 90) hinnangul vajalik, kuna mõned valitsused kohendavad lõpliku eelarve vastavaks tegelikele tuludele ja kuludele ning seetõttu ei ole eelarvestatud ja tegelikes summades olulisi erinevusi. Tulemuspõhise eelarvestamise korral näidatakse eelarve täitmise aruannetes lisaks eelarvelistele ja tegelikele summadele ka

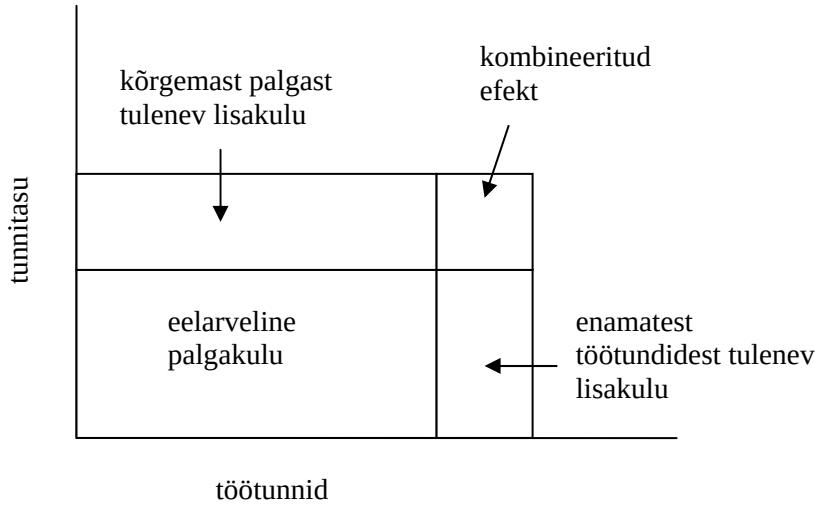
eelarvelised ja tegelikud tulemused. Soome kohalikes omavalitsustes sisaldavad eelarve täitmise aruanded lisaks eelarvelistele ja tegelikele kuludele ja tuludele püstitatud eesmärke ja nende täitmist (Näsi 1999b: 17). Uus-Meremaa KOV-des on kohustuslik näidata aastaaruandes eelarvestatud ja saavutatud tulemuste võrdlus (Pallot 2001: 648).

Paremaks tulude ja kulude kontrollimiseks ja hindamiseks on otstarbekas eelarve täitmisi jälgida kuude ja kvartalite lõikes. Selleks tuleb aastaeelarve teisendada kuu- või kvartalieelarveks. Kõige lihtsam võimalus kuu- või kvartalieelarve saamiseks on jagada aastaeelarve vastavalt 12-ga või 4-ga. Selle meetodi puudus on asjaolu, et kõik tulud ja kulud ei jaotu aasta jooksul ühtlaselt. Gross *et al.* (2000: 447) pakub kuu- ja kvartalieelarvete saamiseks välja meetodi, mille korral jooksva aasta eelarvelised tulud ja kulud jaotatakse kuude või kvartalite vahel eelmise aasta proportsioone arvestades. Näiteks ühe kuu eelarve saamiseks arvutatakse välja, mitu protsenti moodustasid eelmisel aastal iga kuu tulud ja kulud kogu aasta tuludest ja kuludest ning nende protsentide põhjal arvutatakse jooksva aasta eelarvelised tulud ja kulud ühe kuu kohta. Gross *et al.* (2000: 447) hinnangul ei saa antud meetodiga siiski alati õigeid tulemusi, näiteks kui eelmisel aastal on olnud mõnes kuus suured ühekordsed tulud. Eelarve täitmise aruandes tuleks kuu- või kvartalieelarvete kasutamisel eelarve ja eelarve täitmine näidata aasta algusest ja ühe kuu või kvartali kohta.

Plaaniliste ja tegelike kulude erinevuste hindamisel tuleks vaadata, millest need erinevused on tekkinud. Eelarvestatud ja tegelike kulude vahelised hälbed jagunevad (Lääts, Peets 1999: 114):

- hinnahälbed, mis tulenevad erinevustest eelarvestatud ja tegeliku sisendi hinna vahel;
- mahu ehk koguselised hälbed, mis tulenevad erinevustest eelarvestatud ja tegeliku mahu vahel.

Kombineeritud efekti korral ei saa täpselt kindlaks määrata, kas plaaniliste ja tegelike kulude erinevus on põhjustatud kõrgemast hinnast või suuremast mahust. Arvutuste lihtsustamiseks loetakse kombineeritud efekt tavaliselt hinnahälbe hulka. (Anthony, Young 1988: 670) Erinevuste põhjusi iseloomustab joonis 4, kus on toodud näide palgakulude kohta.



Joonis 4. Eelarvelise ja tegeliku kulu erinevuse põhjused (allikas: Anthony, Young 1988: 668-670)

Tulude ja kulude analüüsimiseks saab lisaks eelarve täitmise aruandele kasutada ka erinevate eelarvete võrdlemist. Eelarveid saab võrrelda eelmiste aastatega või teiste KOV-dega. Kuna eelarvemahud on erinevatel eelarvetel erinevad, tuleb võrdlemisel kasutada suhtarve. Näiteks võib võrrelda mingit liiki kulude osakaalu kogu eelarves. Kohalike omavalitsuste käsiraamatu (2002: 80) koostajate hinnangul on eelarvete võrdlemisel teiste KOV-dega oluline andmete võrreldavus. Näiteks võrreldakse sageli valitsemiskulude osakaalu kogu eelarvest. Sellisel juhul tuleks enne võrdlemist uurida, kas võrreldavas KOV-s on samasugune juhtimisstruktuur. Näiteks võib linna- või vallavalitsuse töötaja palgakulu olla nii valitsemiskulude eelarves kui ka konkreetse alavaldkonna eelarves, millega antud töötaja tegeleb. (Kohalike omavalitsuste … 2002: 80)

Eelnevat kokku võttes saab järeldada, et eelarve täitmise aruanded võimaldavad hinnata, kui palju kulutusi on eelarveaastal veel võimalik teha ning kas tulude ülelaekumise või alalaekumise tõttu tuleks koostada lisaeelarve. Paremaks tulude ja kulude analüüsimiseks on otstarbekas eelarve täitmise aruannet täiendada, näiteks teisendades aastaeelarve kuu- või kvartalieelarveks.

2. EELARVESTAMINE JA SELLE TÄIUSTAMISE VÕIMALUSI TARTU LV LINNAMAJANDUSE OSAKONNAS

2.1. Tartu LV linnamajanduse osakonna tegevuse põhisuunad

Tartu linnavalitsus on jagatud struktuuriüksusteks, kellel igaühel on oma ülesanded. Linnavalitsuse struktuuri kuulub linnakantselei ja 10 osakonda (Linna juhtimise … 2006): ettevõtluse osakond, rahandusosakond, haridusosakond, kultuuriosakond, sotsiaalabiosakond, tervishoiuosakond, linnamajanduse osakond, linnavarade osakond, linnaplaneerimise ja maakorralduse osakond ning arhitektuuri ja ehituse osakond. Linnakantselei ja osakonnad on omakorda jagatud teenistusteks. Mitmete osakondade (haridusosakond, kultuuriosakond, linnamajanduse osakond, sotsiaalabiosakond) haldusalasse kuuluvad linna asutused. Näiteks on haridusosakonna haldusalas koolid ja lasteaiad; kultuuriosakonna haldusalas raamatukogu, muusikakoolid, muuseumid jms.

Linnamajanduse osakonna peamised tegevusalad on tänavate, tänavavalgustuse ja haljasalade ehituse, remondi ja hoolduse korraldamine; liikluskorraldus; ühistranspordi korraldamine; parkimise korraldamine; tänavate puhastus; prügiveo korraldamine avalikest kohtadest; jäätmekäitluse korraldamine; keskkonnakaitse. Osakonna koosseisus on kuus teenistust ja nende peamised ülesanded on järgmised (Tartu Linnavalitsuse linnamajanduse osakonna põhimäärus, p 4):

1. Haljastusteenistus:
    - avalike haljastute rajamise, remondi ning hoolduse korraldamine;
    - avalikel haljastutel raiete korraldamine;
    - haljastutel ja ujulates asuva inventari paigaldamise (rajamise), remondi ja hoolduse korraldamine.

2. Keskkonnateenistus:
    - tehnilist infrastruktuuri haldavate ettevõtete kaudu linna keskkonnaseisundi kujundamisel osalemine;
    - jäätmekäitluse korraldamine;
    - keskkonnalubade taotlustele seisukoha andmine;
    - keskkonnamõju hindamisega seotud küsimuste lahendamine;
    - keskkonnaalase seire korraldamine.
3. Linnapuhastusteenistus:
    - üldkasutatavate tänavate, parklate, kõnniteede ja treppide, sildade, bussipeatuste ja selle inventari hoolduse korraldamine;
    - hulkuvate kasside ja koerte püüdmise ning viimaste arvestuse korraldamine;
    - avalikus kohas ja/või omasteta surnud inimeste transpordi korraldamine.
4. Teedeteenistus:
    - teede, väljakute, sildade, Emajõe kaldakindlustuse, vihmaveekanalisatsiooni, kraavide, truupide ja tänavainventari ehituse (paigalduse), remondi ja arvestuse korraldamine ning perspektiivplaneerimine;
    - tänavavalgustuse hoolduse, remondi ja ehituse korraldamine.
5. Liikluskorraldusteenistus:
    - ühistranspordi korraldamine;
    - liikluskorralduse määramine;
    - liikluse jälgimine ja operatiivne juhtimine;
    - liiklusuuringute korraldamine;
    - valveta tasulise parkimise korraldamine;
    - parkimislubade väljastamine;
    - taksoteeninduse korraldamine;
    - ühistranspordi-, taksoveo- ja liinilubade ning sõidukikaartide väljastamine.
6. Raamatupidamisteenistus:
    - osakonna raamatupidamisarvestuse korraldamine ja raamatupidamisaruannete esitamine;
    - arvete koostamine ning esitamine;
    - osakonna majandusaasta eelarve koostamine ning täitmise kontrollimine;

- töövõtu lepingute täitmise arvestus ja kontroll.

Osakonna haldusalasse kuulub linna asutus Kalmistu, mis tegeleb Tartu linnale kuuluvate kalmistute haldamisega.

Linnamajanduse osakonna eelarvest finantseeritavate tööde teostamiseks on sõlmitud lepingud töövõtjatega. Osakonna töötajate ülesanneteks on hangete ja vähempakkumiste korraldamine töövõtja leidmiseks, lepingute ettevalmistamine, kontroll tööde teostamise üle. Osakonnas töötab 2005. a. septembri seisuga 31 töötajat. Teenistuste lõikes on töötajate arv järgmine: haljastusteenistus 4 töötajat, keskkonnateenistus 3 töötajat, linnapuhastusteenistus 5 töötajat, teedeteenistus 6 töötajat, liikluskorraldusteenistus 5 töötajat, raamatupidamisteenistus 3 töötajat. Lisaks on osakonna koosseisus osakonna juhataja, kaks osakonna juhataja asetäitjat (keskkonna küsimustes ja finantsküsimustes), sekretär ja jurist, kes tegelevad kogu osakonna probleemidega.

Tabel 2. Linnamajanduse osakonna 2005. aasta kulude eelarve tegevusalade lõikes (tuh kr)

Tegevusala	Tegevus-kulud	Investee-ringud	Kokku
Halduskulud	5 761		5 761
Avalik kord	450		450
Linna teed ja tänavad	10 207	53 545	63 752
Liikluskorraldus	8 504	1 300	9 804
Ühistransport	19 684		19 684
Jäätmekäitlus	1 100	1 000	2 100
Prügivedu	1 208		1 208
Linnapuhastus	19 523		19 523
Sadevee ärajuhtimine	5 500		5 500
Haljastus	6 565	3 190	9 755
Keskkonnakaitse	415		415
Veevarustus	304		304
Tänavavalgustus	9 356	5 000	14 356
Kalmistud	3 081	1 960	5 041
Hulkuvad loomad	645	500	1 145
Muud elamu- ja kommunaalmajanduse kulud		3 000	3 000
Spordiväljakud		4 000	4 000
Puhkepargid	150	3 300	3 450
Kokku	92 453	76 795	169 248

Allikas: Tartu LV linnamajanduse osakond

Linnamajanduse osakonna 2005. aasta kulude eelarve (ilma lisaeelarveteta) oli 169,2 miljonit krooni. Kulud tegevusalade lõikes on toodud tabelis 2.

Tabelist 2 selgub, et linnamajanduse osakonna suurimad kulud on seotud teede ja tänavate tegevusalaga. Peamine osa investeeringutest kulub samuti teedele ja tänavatele, mille investeeringud moodustasid 2005. aastal 70% linnamajanduse osakonna investeeringute eelarvest. Tegevuskulude eelarve suurimad kulud on ühistranspordi, linnapuhastuse, teede ja tänavate ning tänavavalgustuse kulud.

Linnamajanduse osakonna poolt linna eelarvesse kantavate tulude suuruseks oli 2005. aastal kavandatud 7,1 miljonit krooni. Tululiikide lõikes on 2005. aasta eelarvelised tulud toodud tabelis 3.

Tabel 3. Linnamajanduse osakonna 2005. aasta eelarvelised tulud (tuh kr)

Tulu	Summa
Parkimistasu	3 000
Kaevetööde hüvitustasu	440
Suuremõõtmeliste veoste lubade väljastamise tasu	60
Viivistasu parkimistasu maksmata jätmise eest	2 900
Trahvid bussipiletita sõitmise eest ja heakorraeeskirjade rikkumise eest	400
Riigilõivud taksolubade ja ühistranspordi lubade väljastamise eest	130
Asutus Kalmistu tulud	140
Kokku	7 070

Allikas: Tartu LV linnamajanduse osakond

Tabeli 3 põhjal on näha, et suurimad tulud saab linnamajanduse osakond tasulisest parkimisest, kuna parkimistasu ja viivistasu moodustavad 2005. aasta eelarves 83% linnamajanduse osakonna poolt kogutavatest tuludest.

Eeltoodu põhjal saab järeldada, et linnamajanduse osakond tegeleb mitmesuguste erinevate ülesannetega. Sellest tulenevalt on ka palju erinevaid tulude ja kulude liike, mis muudab eelarvestamise töömahukamaks. Kuna linnamajanduse osakonna kulude eelarve summad on suured, on rahaliste vahendite kasutamise efektiivsus ja sellest tulenevalt kulude eelarvestamine eriti oluline.

2.2. Tartu linna eelarvestamine ja selle täiustamise võimalused

2.2.1. Tartu linna eelarvestamise põhimõtted ja nende õiguslik reguleerimine

Kuna linnamajanduse osakond kuulub Tartu linna eelarvesüsteemi, lähtutakse linnamajanduse osakonna eelarve koostamisel Tartu linnavalitsuses kehtivatest eelarvestamise põhimõtetest ja Tartu Linnavalitsuse ja Linnavolikogu poolt kehtestatud õigusaktidest. Tähtsamad eelarvestamist käsitlevad õigusaktid Tartu linnavalitsuses on linna põhimäärus, volikogu määrus „Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord“ ning linna arengukava.

Linna põhimääruses käsitletakse järgmisi eelarvestamisega seotud küsimusi:

- linna eelarve koostatakse linna arengukava arvestades ja see koosneb kõigist tuludest ja kuludest, mis viiakse kokkuvõttes tasakaalu (linna põhimäärus §41 lg 1);
- eelarve eelnõu koostatakse vastavalt volikogu kehtestatud korrale (linna põhimäärus §41 lg 2);
- eelarve eelnõu arutatakse vähemalt kahel volikogu istungil (linna põhimäärus §41 lg 3);
- vastuvõetud eelarve, selle muudatused ning eelarve täitmise aruanne avalikustatakse linnakantseleis ning linnavolikogu ja linnavalitsuse infopunktis seitsme päeva jooksul peale nende vastuvõtmist (linna põhimäärus §41 lg 4, §9 lg 1).

Seega käsitleb linna põhimäärus eelarvestamisega seotud üldisi küsimusi ning kattub osaliselt valla- ja linnaeelarve seadusega. Kõige olulisem eelarvestamisega seotud küsimus linna põhimääruses on eelarve avalikustamine.

Linnavolikogu määruses „Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord“ käsitletakse eelarve sisu, tulude ja kulude liigendust, eelarve koostamist ja vastuvõtmist, eelarve muutmist ning eelarve täitmist. Nimetatud määruse kohaselt toimub eelarve koostamise ja vastuvõtmise protsess järgmiselt:

1. Asutused esitavad neid haldavale ametiasutusele eelarve eelnõu taotlused (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 4.2). Linnamajanduse

osakonnas koostavad eelarve eelnõu taotlused osakonna teenistused ja asutus Kalmistu ning esitavad need juhataja asetäitjale.

2. Ametiasutused koostavad, lähtudes linna arengukavast, tegevuskavadest, finantseerimisalustest ning hallatavate asutuste esitatud taotlustest oma ja hallatavate asutuste eelarve eelnõude koondi ning investeeringute jaotuse. Investeeringute jaotus koostatakse tegevusalade ja objektide lõikes järgmise ning sellele järgneva kahe eelarveaasta kohta. Investeeringute jaotuses esitatakse andmed kõigi investeeringute, sh. nii jätkatavate kui plaanitavate investeeringute maksumuse ja nende rahastamise kohta eelarveaastate ning investeerimisobjektide lõikes. Eelarve eelnõule lisatakse seletuskiri, kus on ülevaade ametiasutuse tegevuskavast; selgitused ja põhjendused kavandatud tulude ja kulude kohta; andmed eelmise aasta tegelike ja käesolevaks aastaks kavandatud tulude ja kulude kohta; kahe järgneva aasta tulude-kulude prognoos; andmed ülekantud ja ülekantavate ehituste ja ürituste kohta koos kulude üldsumma jaotusega eelarveaastate lõikes. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 4.2, 4.5) Linnamajanduse osakonnas koostab eelarve eelnõu juhataja asetäitja, arvestades osakonna teenistuste ja asutus Kalmistu eelarve eelnõu taotlusi.
3. Ametiasutused esitavad eelarve eelnõu hiljemalt 15. septembriks rahandusosakonnale. Rahandusosakonnas toimub eelarve eelnõude läbivaatamine, mille käigus hinnatakse kulude põhjendatust ja otstarbekust ning nende vastavust õigusaktidele, linna arengukavale ning asutuste tegevuskavadele. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 5.1, 5.2)
4. Rahandusosakond esitab linna eelarve eelnõu hiljemalt 15. oktoobriks linnavalitsusele (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 5.3).
5. Linnavalitsus esitab eelarve eelnõu koos seletuskirjaga hiljemalt 30. novembriks linnavolikogule (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 5.4).
6. Linnavolikogu komisjonid analüüsivad eelarve eelnõud ja esitavad linnavalitsusele ja rahanduskomisjonile omapoolsed ettepanekud. Eelarve eelnõud arutatakse vähemalt kahel linnavolikogu istungil kahel lugemisel. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 5.5, 5.6)

7. Linnavolikogu võtab eelarve vastu (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 5.9).
8. Kahe nädala jooksul peale eelarve vastuvõtmist esitavad ametiasutused rahandusosakonnale ettepanekud eelarve tulude ja kulude jaotuse kohta ametiasutuste ning eelarveklassifikaatori lõikes. Ametiasutuste ettepanekute alusel koostab rahandusosakond tulude ja kulude jaotuse koondi ning esitab selle linnavalitsusele kinnitamiseks. Linnavalitsuse kinnitatud tulude ja kulude jaotuse põhjal vormistab rahandusosakond õiend-teadaanded eelarve avamiseks. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 3.2, 3.3) Linnamajanduse osakonnas koostab rahandusosakonnale tulude ja kulude jaotuse ettepaneku juhataja asetäitja tegevusalade ja eelarveklassifikaatori (majandusliku sisu järgi) lõikes.
9. Ametiasutused koostavad alaeelarved ning esitavad need haldava ametiasutuse juhi poolt kinnitatuna kuu aja jooksul peale eelarve vastuvõtmist rahandusosakonnale (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 3.4). Linnamajanduse osakonnas koostab alaeelarved juhataja asetäitja, lähtudes volikogu poolt vastu võetud eelarvest ja linnavalitsuse kinnitatud tulude ja kulude jaotusest.

Eelnevast järeldub, et eelarve koostamise kava on volikogu poolt määratud küllaltki detailselt. Osaliselt tulenevad „Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise korras“ toodud eelarve koostamise tingimused valla- ja linnaeelarve seadusest (näiteks eelarve eelnõu seletuskirja sisu, eelarve eelnõu volikogule üleandmise tähtaeg). Samas on nimetatud määruses ka selliseid tingimusi, mida seadusandlus ei nõua, näiteks volikogu kinnitatud eelarve alusel tulude ja kulude jaotuse kinnitamine linnavalitsuse poolt ja alaeelarvete kinnitamine ametiasutuste juhtide poolt. Hinnates Tartu linna eelarve koostamise protsessi, arvab töö autor, et see on Tartu linnale sobiv ning olulisi muudatusi pole vaja teha. Siiski tasuks autori arvates kaaluda, kas mitmeastmeline eelarvete kinnitamise süsteem (erinevatel tasemetel kinnitavad eelarve volikogu, linnavalitsus ja ametiasutuste juhid) on ikka vajalik. Ära võiks jätta tulude ja kulude jaotuse kinnitamise linnavalitsuse poolt või ametiasutuste alaeelarvete kinnitamise ametiasutuste juhtide poolt.

Mitmetest õigusaktidest (kohaliku omavalitsuse korralduse seadus, Tartu linna põhimäärus, Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord) selgub, et eelarve koostamisel tuleb järgida linna arengukava. Tartu linna praegune arengukava

kehtib 2004-2007 ning see on kinnitatud Tartu Linnavolikogu 18.09.2003 määrusega nr. 42. Kui võrrelda arengukava kinnitamise aega ja eelarvestamise tähtaegu, selgub, et praegune arengukava kinnitati siis, kui toimus juba 2004. aasta eelarve koostamine. Seega tekib küsimus, kuivõrd oli võimalik 2004. aasta eelarve viia vastavusse arengukavaga. Autori hinnangul tuleks arengukava kinnitada tunduvalt varem arengukavas oleva esimese aasta eelarve koostamisest. Näiteks järgmine arengukava, mis hakkab kehtima alates 2008. aastast, tuleks kinnitada hiljemalt 2007. aasta keskpaigaks. Hinnates praegu kehtivas arengukavas linnamajanduse osakonda puudutavaid ülesandeid, võib puudusena välja tuua järjepidevuse puudumise. Mõnedes valdkondades (näiteks teed, tänavavalgustus, haljastus) on arengukavas toodud ainult investeeringud, teistes valdkondades (näiteks liikluskorraldus, keskkonnakaitse, jäätmemajandus) on toodud ka tegevuskulud. Näiteks on arengukavas järgmised teede valdkonda puudutavad ülesanded (Tartu linna … 2003: 20-24):

- uute sildade, põhi- ja jaotustänavate rajamine (investeeringuobjektide lõikes);
- olemasolevate sildade, põhi- ja jaotustänavate renoveerimine (investeeringuobjektide lõikes);
- juurdepääsutänavate, kõnniteede ja parklate rajamine ning renoveerimine (investeeringuobjektide lõikes).

Kuna tegemist on uute rajatiste rajamisega või vanade renoveerimisega, on kõik teede valdkonda puudutavad ülesanded seotud investeeringutega. Liikluskorralduse valdkonna ülesanded on arengukavas järgmised (Tartu linna … 2003: 25):

- liikluskorraldusvahendite hooldus,
- liikluskorraldusvahendite paigaldus,
- teekattemärgistus,
- fooride remont,
- ristmike varustamine valgusfooridega,
- viidasüsteemi arendamine,
- linna sissesõiduteede tähistamine.

Liikluskorralduse valdkonda puudutavate ülesannete hulgas on investeeringutega seotud ainult kolm viimast ülesannet, ülejäänud ülesannete puhul on tegemist tegevuskuludega. Arengukavas olevate ülesannete ühtlustamiseks on kaks võimalust: arengukavas tuleks näidata kõigi valdkondade kohta ainult investeeringud või näidata kõigi valdkondade

kohta nii investeeringud kui ka võimalikult palju tegevuskulusid. Autori hinnangul on parem teine variant, sest sellisel juhul saab arengukava eelarve koostamisel rohkem aluseks võtta. Tegevuskulud võiksid arengukavas olla liigendatud samamoodi nagu nad on liigendatud osakondade eelarvetes, mille tulemusel oleksid arengukava ja eelarve omavahel võrreldavad. Näiteks linnamajanduse osakonda puudutavad ülesanded oleksid arengukavas toodud erinevate kulukohtade lõikes (vt. alapeatükk 2.4).

Tartu linna eelarve koostatakse kassapõhiselt. Kassapõhise eelarve puudus on asjaolu, et tulude ja kulude suurus sõltub raha laekumise ja väljamaksete tegemise ajast, mistõttu eelarve täitmist on võimalik arvete tasumise edasilükkamise või ettemaksete tegemisega mõjutada. Sellisel juhul ei ole võimalik hinnata, kas eelarvest eraldatud vahendid vastasid tegelikele vajadustele, mis teeb keerulisemaks järgmiste aastate eelarvete koostamise (eriti kui kasutatakse aegrea meetodit). Tekkepõhine eelarve sisaldab ka tunduvalt rohkem informatsiooni kui kassapõhine eelarve, mistõttu tekkepõhine eelarve annab linna rahalistest vahenditest ja nende kasutamisest täielikuma ülevaate. Nimetatud põhjustest lähtuvalt tuleks töö autori arvates Tartu linnavalitsuses kaaluda tekkepõhise eelarvestamise kasutamist. Tekkepõhise eelarvestamise sisseviimist Tartu linnavalitsuses käsiteleb autor käesoleva töö alapeatükis 2.3.

Aruandlusena esitavad osakonnad linna rahandusosakonnale igakuiselt rahandusministeeriumi poolt nõutava eelarve täitmise kuuaruande ja aasta lõppedes majandusaasta aruande, mis sisaldab ka eelarve täitmise aruannet. Osakondade esitatud aruannetes on kajastatud nii osakonna kui ka osakonna haldusalasse kuuluvate asutuste eelarve täitmised. Koos kuuaruandega esitavad osakonnad rahandusosakonnale ka investeeringute eelarve täitmise aruande investeeringuobjektide lõikes. Rahandusosakond koostab osakondade esitatud aruannete põhjal linna koondaruanded. Autori arvates on eelarvestamist puudutav aruandlus Tartu linnavalitsusele sobiv, mistõttu pole vaja teha ka olulisi täiustusi.

Kokkuvõtteks võib öelda, et olulisim eelarvestamise täiustamise võimalus Tartu linnavalitsuses on tekkepõhise eelarvestamise sisseviimine. Eelarvestamise protsessi saab lihtsustada, jättes ära tulude ja kulude jaotuse kinnitamise linnavalitsuse poolt või alaeelarvete kinnitamise ametiasutuste juhtide poolt. Lisaks saab täiustada arengukavade koostamist, et arengukava saaks eelarvestamisel senisest rohkem aluseks võtta.

2.2.2. Tartu linna eelarve liigid

Tartu linna koondeelarve koosseisus eristatakse järgmisi eelarve liike:

- tegevuskulude eelarve ja investeeringute eelarve,
- finantseerimiseelarve ja majandamiseelarve,
- osakondade ja asutuste alaeelarved.

Tegevuskulude eelarve ja investeeringute eelarve vastavad alapeatükis 1.2 käsitletud jooksvale eelarvele ja kapitali- ehk investeeringute eelarvele. Kuna Tartu linna eelarves nimetatakse vastavaid eelarve liike tegevuskulude eelarveks ja investeeringute eelarveks, kasutatakse edaspidi käesoleva töö Tartu linna eelarvet puudutavates osades samasid nimetusi. Erinevalt alapeatükis 1.2 toodud liigitusest, kus jooksev eelarve ja kapitali-eelarve sisaldavad nii tulusid kui kulusid, jagatakse Tartu linnavalitsuses tegevuskulude eelarveks ja investeeringute eelarveks ainult kulud. Investeeringute eelarvest finantseeritakse varade soetamist ja renoveerimist, investeeringuteks antavaid eraldisi ning linna laenudega seotud intressi- ja kohustistasukulusid (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 1.3.8). Ülejäänud kulusid finantseeritakse tegevuskulude eelarvest. Linnamajanduse osakonna tegevust finantseeritakse nii tegevuskulude eelarvest kui investeeringute eelarvest. Linnamajanduse osakonna investeeringute eelarvest finantseeritakse uute ehitiste ja rajatiste ehitamist ning olemasolevate ehitiste ja rajatiste renoveerimist. Artiklite lõikes finantseeritakse investeeringute eelarvest artikleid 155106 – „Teed soetusmaksumuses“, 155109 – „Muud rajatised soetusmaksumuses“, 551260 – „Remont, restaureerimine, lammutus“. Linnamajanduse osakonna tegevuskulude eelarvest finantseeritakse kõiki halduskulusid ning heakorrakulude osas jooksvaid kulusid. Artiklite lõikes finantseeritakse tegevuskulude eelarvest kõiki ülejäänud artikleid, mida ei finantseerita investeeringute eelarvest, samuti finantseeritakse linnamajanduse osakonna tegevuskulude eelarvest artiklit 551260 – „Remont, restaureerimine, lammutus“. Seega artikliga 551260 – „Remont, restaureerimine, lammutus“ tähistatud kulusid võidakse finantseerida nii tegevuskulude eelarvest kui investeeringute eelarvest, sõltudes sellest, kui suuremahulise remondiga on tegemist. Artikleid 155106 – „Teed soetusmaksumuses“ ja 155109 – „Muud rajatised soetusmaksumuses“ kasuta-

takse remondi kulude jaoks juhul, kui rajatise remonti saab vaadelda põhivara parendusena. Riigi raamatupidamise üldeeskirja §43 lg 1 järgi loetakse kulutused põhivara parenduseks juhul kui need tõstavad vara esialgset tootlustaset ja kvaliteeti või pikendavad vara kasulikku eluiga vähemalt ühe aasta võrra ning nende kulutuste maksumus ilma käibemaksuta on üle põhivara maksumuse alampiiri (30000 krooni). Töö autori arvates sobib praegune kulude jaotamine tegevuseelarve ja investeeringute eelarve vahel juhul kui jätkatakse kassapõhist eelarvestamist. Kui kasutusele võetakse tekkepõhine eelarve, tuleb kulude jaotamist tegevuskulude ja investeeringute eelarve vahel muuta (vt. alapeatükk 2.3).

Kui praegu toimub tegevuskulude eelarve ja investeeringute eelarve eristamine ainult kulude osas, siis autori arvates võiks samasugune eelarvete eristamine toimuda ka tulude osas. Tegevuskulude eelarve peaks sellisel juhul ümber nimetama põhitegevuse eelarveks. Põhitegevuse eelarve tulud oleksid maksu-, lõivu-, trahvi- ja teenuste osutamisest saadud tulud ning riigilt tegevuskuludeks saadud toetused. Investeeringute eelarve tulud oleksid varade müügist saadud tulud ja riigilt investeeringuteks saadud toetused. Sellisel juhul oleks võimalik jälgida põhimõtet, et tegevuskulusid finantseeritakse tegevustuludega ja investeeringute finantseerimiseks kasutatakse kapitalitulusid. Iga kulu täpne finantseerimiseallikas pole seejuures oluline. Tulude ja kulude vastavus erinevate eelarve liikide lõikes on oluline näiteks laenude võtmisel: jooksvate kulude finantseerimiseks tuleb võtta lühiajalist laenu, investeeringute finantseerimiseks tuleb võtta pikaajalist laenu.

Lähtudes tulude kogumise ja kulude finantseerimise põhimõtetest, eristatakse Tartu linna eelarves finantseerimiseelarvet ja majandamiseelarvet. Finantseerimiseelarve tulud on maksud, sihtfinantseerimise korras ja erivahenditena linnale kui tervikule suunatud vahendid ja üldise iseloomuga eraldised, mitmesugused laekumised ja muud tulud. Finantseerimiseelarve kulud on osakondade ja linna hallatavate asutuste ülalpidamiskulud, lepinguliste kohustuste täitmise kulud, sihtotstarbelised eraldised, reservfondi moodustamine ja investeeringukulud. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 2.2.1) Linnavalitsuse osakonnad ja asutused, kes saavad finantseerimiseelarvesse arvestatud tulusid, kannavad laekunud tulud linna eelarvesse, s.t. rahandusosakonnale, kes on eelarvepidaja. Rahalised vahendid finantseerimiseelarvest kulude

tegemiseks saavad osakonnad ja asutused linna kontsernikonto kaudu rahandusosakonna kehtestatud limiitide ulatuses. Majandamiseelarve tulud on asutusele jäävad majandamistegevusest saadavad tulud ja asutustele sihitusega laekunud tulud. Majandamiseelarve kuludeks on eelpoolloetletud tulude arvel tehtavad kulud. (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 2.2.2) Majandamiseelarve tulud jäävad osakonnale või asutusele, kes võivad teha nende tulude arvel kulusid. Linnamajanduse osakonna tegevus on seotud finantseerimiseelarvega.

Eelarvestamise alases kirjanduses ei käsitleta eelarvete liigitamist finantseerimiseelarveks ja majandamiseelarveks. Kohalike omavalitsuste eelarvestamise käsiraamat (2002: 20) küll käsitleb finantseerimiseelarvet ja majanduseelarvet, kuid nimetatud allikas on need eelarvete liigid teise tähendusega kui Tartu linnavalitsuses. Finantseerimiseelarve tuludeks on Kohalike omavalitsuste eelarvestamise käsiraamatu (2002: 20) kohaselt maksud, sihtfinantseerimise korras ja erivahenditena KOV-le kui tervikule laekunud rahalised vahendid. Finantseerimiseelarve kulud on majanduseelarvete netokulude (s.t. tulude ja kulude vahe), reservfondi ja kassatagavara finantseerimine. Majanduseelarved on KOV struktuuriüksuste eelarved, mille tuludeks on struktuuriüksuse majandustegevusest saadavad tulud ja struktuuriüksusele sihtotstarbeliselt laekunud tulud ning kuludeks on kõik struktuuriüksuse kulud. Majanduseelarvete tulude ja kulude vahe kaetakse finantseerimiseelarvest. (Kohalike omavalitsuste … 2002: 20) Seega sarnaneb Tartu linna finantseerimiseelarve ja majandamiseelarve Kohalike omavalitsuste eelarvestamise käsiraamatus toodud vastavate eelarve liikidega tulude osas, kuid mitte kulude osas.

Hinnates Tartu linna eelarves tulude ja kulude jagamist finantseerimiseelarve ja majandamiseelarve vahel, pole autori arvates olulisi muudatusi vaja teha.

Linnavalitsuse struktuurist lähtudes on Tartu linna eelarve jagatud osakondade eelarveteks. Osakondade eelarvete koosseisus on ka osakonna haldusalas olevate asutuste eelarved. Autori hinnangul on eelarve jagamine lähtuvalt struktuurist praegusel kujul sobilik ja muudatusi pole vaja teha.

2.2.3. Tartu linna eelarve tulude ja kulude liigendamise põhimõtted

Valla- ja linnaeelarve seaduse (§10) kohaselt otsustab eelarve liigendamise detailsuse üle KOV. Tartu linnavalitsus kasutab eelarve tulude ja kulude liigendamisel järgmisi põhimõtteid (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord, p 3):

- linnavolikogu poolt kinnitatav eelarve liigendatakse ametiasutuste lõikes tegevusaladeks (vastavalt rahandusministri poolt kehtestatud klassifikaatorile) ning tegevuskuludeks ja investeeringuteks;
- linnavolikogu poolt vastuvõetud eelarve alusel koostatud ja linnavalitsuse kinnitatud tulude ja kulude jaotus liigendatakse rahandusministri poolt kehtestatud klassifikaatori (tegevusalade ja majandusliku sisu järgi) ja asutuste lõikes;
- ametiasutuste juhtide kinnitatud alaeelarved liigendatakse tegevusalade ja artiklite lõikes.

Ametiasutuste alaeelarvete liigendamiseks kasutatav artikkel on Tartu linnavalitsuse poolt kasutusele võetud täiendav eelarve liigendaja, mis täpsustab rahandusministri poolt kehtestatud eelarveklassifikaatorit majandusliku sisu järgi. Üldiselt langeb artikkel kokku rahandusministri kehtestatud kontoplaanis (Kontode koodid) olevate tulu- ja kulukontodega. Näited linnamajanduse osakonnas kasutatavatest artiklitest on toodud tabelis 4. Toodud näited on väike osa linnamajanduse osakonnas enamkasutatavatest artiklitest, kokku on linnamajanduse osakonnas sagedamini kasutatavaid artikleid umbes 50-60. Kaks esimesena toodud artiklit on tulude artiklid, ülejäänud on kulude artiklid.

Töö autori arvates ei sobi artikkel praegusel kujul eelarve liigendamiseks. Mõnede kululiikide korral on artikkel liiga detailne ning mõnede kululiikide korral liiga üldine. Liiga detailne on artikkel näiteks palgakulude osas, mistõttu ei ole artiklite lõikes kulusid võimalik täpselt eelarvestada. Näiteks linnamajanduse osakonna palgakulude liigendamiseks kasutatakse artikleid 500100 – „Astmepalk ja selle suurendus“ (kõrgemate ametnike põhipalk), 500101 – „Lisatasud“ (kõrgemate ametnike lisatasud), 500104 – „Puhkusetasud“ (kõrgemate ametnike puhkusetasud), 500140 – „Astmepalk ja selle suurendus“ (vanemametnike põhipalk), 500141 – „Lisatasud“ (vanemametnike lisatasud), 500144 – „Puhkusetasud“ (vanemametnike puhkusetasud). Seega on eraldi artik-

kel astmepalga, lisatasude, puhkusetasu ning erinevate ametikategooriate jaoks. Liiga üldised on näiteks rajatiste korrashoidu ja rajatiste remonti tähistavad artiklid (551240 – „Korrashoiuteenused“ ja 551260 – „Remont, restaureerimine, lammutus“), kuna tegelikult toimub nende kulude osas täpsem eelarvestamine. Ka tuluartiklid on liiga üldised ning mitme erineva tulu liigi jaoks on kasutusel sama artikkel. Näiteks linnamajanduse osakonnas on sama tuluartikliga kaevetööde hüvitustasu ja suuremõõtmeliste veoste lubade väljastamise tasu, mis vajaksid erinevaid artikleid.

Tabel 4. Valik linnamajanduse osakonnas kasutatavaid artikleid.

Artikkel	Nimetus	Tähendus linnamajanduse osakonna jaoks
304700	Parkimistasu	Parkimistulu
323890	Muu toodete ja teenuste müük	Kaevetööde hüvitus, suuremõõtmeliste veoste lubade väljastamise tasu
500100	Astmepalk ja selle suurendus	Kõrgemate ametnike (osakonna juhataja, teenistuste juhatajad) põhipalk
500140	Astmepalk ja selle suurendus	Vanemametnike põhipalk
550000	Bürootarbed	Bürookulud
551240	Korrashoiuteenused	Rajatiste korrashoid
551260	Remont, restaureerimine, lammutus	Rajatiste remont
155106	Teed soetusmaksumuses	Teede ehitamine ja rekonstrueerimine (põhivara parendused)
155109	Muud rajatised soetusmaksumuses	Muude rajatiste ehitamine ja rekonstrueerimine (põhivara parendused)

Allikas: Tartu LV linnamajanduse osakond

Et tulusid ja kulusid paremini liigendada, tuleks autori arvates artiklid ümber kujundada. Alljärgnevalt on tehtud ettepanekud artiklite ümberkujundamiseks, lähtudes linnamajanduse osakonnast. Tulude osas tuleks autori hinnangul kasutada eraldi artiklit iga tululiigi jaoks. Näiteks linnamajanduse osakonnas kasutatakse praegu tulude liigendamiseks artikleid 304700 – „Parkimistasu“, 320140 – „Bussiveo liiniloa väljastamise riigilõiv“, 323890 – „Muu toodete ja teenuste müük“ (kaevetööde hüvitus, suuremõõtmeliste veoste lubade väljastamise tasu), 388000 – „Väärteomenetluse seadustiku alusel määratud trahvid“ (heakorraeeskirjade rikkumise ja piletita sõidu eest määratud trahvid) ja 388030 – „Maksukorralduse seaduse alusel määratud trahvid“ (parkimise viivistasu). Et iga artikkel kajastaks ainult ühte tululiiki, tuleks võrreldes praegusega täiendavalt liigendada artiklid 323890 – „Muu toodete ja teenuste müük“ ning 388000 –

„Väärteomenetluse seadustiku alusel määratud trahvid“. Seega oleksid linnamajanduse osakonna tulud liigendatud järgmiselt:

- parkimistasu,
- bussiveo liiniloa väljastamise riigilõiv,
- kaevetööde hüvitustasu,
- suuremõõtmeliste lubade väljastamise tasu,
- heakorraeeskirjade rikkumise eest määratud trahvid,
- bussis piletita sõidu eest määratud trahvid,
- parkimistasu maksmata jätmise eest määratud viivistasu.

Palgakulude artiklid võiks autori arvates kujundada lähtuvalt praegu kehtivatest palgakulude eelarvestamise põhimõtetest: eelarveline palgakulu arvutatakse töötajate kaupa, kusjuures iga töötaja kohta on arvestatud aastane põhipalk (kuupalk korrutatakse 12-ga), avaliku teenistuse seadusest tulenevad lisatasud (teenistusaastate eest, akadeemilise kraadi eest) ning puhkusetoetus. Seega peaksid palgakulud olema liigendatud töötasu liikide lõikes, näiteks põhipalk, lisatasu teenistusaastate eest, ühekordsed lisatasud. Kuna puhkusetasu suurust eraldi ei eelarvestata, pole otstarbekas puhkusetasu jaoks eraldi artiklit kasutada. Puhkusetasu maksmise saab kajastada teiste töötasu artiklitega proportsionaalselt iga töötasu liigi osatähtsusega palgas. Halduskulude osas sobib kulusid liigendama ka praegune artikkel ning seetõttu pole vaja muudatusi teha. Heakorra tegevuskulude eelarvestamine toimub linnamajanduse osakonnas kulukohtade lõikes, mistõttu võiks artikkel olla autori arvates võrdne praeguse kulukohaga. Investeeringute osas võiks artikkel jääda samaks praegusega. Kuna erinevatel linnavalitsuse osakondadel on tõenäoliselt erinevad vajadused eelarve liigendamise osas, tuleks tegelikuks artiklite ümberkujundamiseks analüüsida kogu linnavalitsuse vajadusi eelarve liigenduse osas.

Kui artiklite süsteemi pole võimalik muuta, võiks autori arvates siiski parandada artiklite nimetusi. Näiteks artikli 551240 nimetus on praegu „Korrashoiuteenused“, kuid võiks olla „Rajatiste korrashoiuteenused“, kuna nimetatud artikkel tähistab ainult rajatiste korrashoiuteenuseid. Artiklitel 500100 ja 500140 on mõlemal nimetus „Astmepalk ja selle suurendus“, kuid võiks olla „Kõrgemate ametnike astmepalk ja selle suurendus“ ning „Vanemametnike astmepalk ja selle suurendus“.

Ülejäänud eelarve liigendus (tegevusalad, eelarveklassifikaator majandusliku sisu järgi) on töö autori arvates praegusel kujul üldiselt sobiv ja täiustamist ei vaja.

2.3. Tekkepõhise eelarvestamise sisseviimine Tartu linnavalitsuses

Käesoleva töö alapunktist 2.2.1 selgub, et Tartu linna eelarve on kassapõhine. Samas alapunktis on välja toodud ka kassapõhise eelarvestamise puudused. Töö autori arvates saab välja tuua järgmised põhjused tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõtmiseks:

- eelarvestamise ja raamatupidamisarvestuse parem kokkusobitamine,
- võimalus saada tegelikest tuludest ja kuludest täpsem ülevaade,
- erinevate aastate eelarvete jätkuvus.

Kuna Tartu linnavalitsuses kasutatakse tekkepõhist raamatupidamisarvestust, võimaldab tekkepõhine eelarve muuta raamatupidamisaruanded ja eelarved sarnasemaks, mille tulemusel tekivad uued analüüsivõimalused. Näiteks on võimalik võrrelda eelarvelist bilanssi ja aastaaruande koosseisus olevat bilanssi, eelarvelist tulemiaruannet ja aastaaruande koosseisus olevat tulemiaruannet jms.

Tegelikest tuludest ja kuludest ehk eelarve täitmisest saab tekkepõhise eelarve korral täpsema ülevaate, sest erinevalt kassapõhisest eelarvest ei sõltu tekkepõhise eelarve täitmine tulude laekumisest ja kulude eest tasumisest, vaid tegelikult saadud tuludest ja tegelikult tehtud kuludest. Kui kassapõhiseid tulusid ehk tulude laekumist ei ole võimalik eriti palju mõjutada, siis kassapõhiseid kulusid ehk kulude eest tasumist on võimalik mõjutada, tehes ettemakse või jättes arvete eest tasumise järgmisse eelarveperioodi.

Tekkepõhise eelarve jätkuvust on selgitatud alapeatükis 1.4. Kuna erinevate aastate eelarved on nõuete ja kohustuste kaudu omavahel seotud, annab tekkepõhine eelarve rahaliste vahendite kasutamisest põhjalikuma ülevaate.

Seega on mitmeid põhjusi, miks tuleks Tartu linnavalitsuses kasutusele võtta tekkepõhine eelarve. Tekkepõhist eelarvestamist on võimalik rakendada ainult kogu linnavalitsuses, kuid antud alapeatükis jälgitakse tekkepõhist eelarvestamist linnamajanduse osakonna näitel.

Tekkepõhise eelarvestamise kasutuselevõtmiseks tuleb autori hinnangul muuta mitmeid olulisi eelarvestamise põhimõtteid. Nendest peamised on tulude ja kulude jaotus investeeringuteks ja tegevuskuludeks ja -tuludeks ning käibemaksukulude arvestus.

Praegu Tartu linnavalitsuses kehtivate eelarvestamise põhimõtete järgi toimub tegevuskulude ja investeeringute eristamine ainult kulude osas, kusjuures investeeringute eelarvest finantseeritakse nii põhivara soetamist ja parendamist kui ka perioodikuludena kajastatavaid kulusid. Näiteks linnamajanduse osakonna investeeringute eelarvest finantseeritakse järgmisi perioodikulusid: koostööprojektid korteriühistutega majaümbruste asfalteerimiseks, kvartalisiseste teede renoveerimine, tänavate ülekatted, raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohad, puude istutamine, mänguväljakute rajamine. Tekkepõhise eelarvestamise põhimõtete järgi näidatakse investeeringute eelarves põhivarade soetamine ja parendused ning põhivarade müük ja mahakandmine. Seega tuleks praegu investeeringute eelarves näidatud perioodikulud kajastada tegevuskulude eelarves ning investeeringute eelarves tuleks lisaks põhivara soetamisele näidata ka põhivara müük ja mahakandmine.

Tagastamisele mittekuuluv käibemaks on praegu eelarves näidatud koos kuludega, millega seoses käibemaksukulu tekkis. Raamatupidamisarvestuses peavad avaliku sektori üksused kajastama tagastamisele mittekuuluva käibemaksukulu eraldi kuluna (riigi raamatupidamise üldeeskiri §33 lg 1). Et eelarvestamine oleks vastavuses raamatupidamisarvestusega, tuleks ka eelarves näidata käibemaksukulu teistest kuludest eraldi.

Kuigi vastavalt antud töö alapeatükile 1.4 on tekkepõhise eelarve lõppdokumentideks eelarveline bilanss, eelarveline tulemiaruanne, eelarveline rahavooaruanne ja investeeringute eelarve, ei ole need dokumendid töö autori arvates piisavad kogu vajaliku informatsiooni esitamiseks. Näiteks liigendatakse eelarvelises tulemiaruandes tulud ja kulud majandusliku sisu järgi, kuid volikogu poolt kinnitatud Tartu linna eelarves liigendatakse kulud tegevusalade ja struktuuriüksuste lõikes. Eelarve liigendamine tegevusalade ja struktuuriüksuste lõikes on ka otstarbekas, kuna eelkõige on oluline kulude otstarve, mitte kulude liik. Tartu linna eelarve juures tuleb arvestada ka asjaoluga, et finantseerimiseelarve tulud ja kulud ei ole osakonna tasandil omavahel seotud, mistõttu tulude ja kulude kajastamine samas aruandes ei ole piisavalt informatiivne. Et saada selgemat ülevaadet eelarvelistest tuludest ja kuludest, tuleks autori arvates lisaks eelpool nime-

tatud dokumentidele koostada tekkepõhine tulude eelarve ja tekkepõhine kulude eelarve.

Alljärgnevalt on autor välja pakkunud üldpõhimõtted tekkepõhiseks eelarvestamiseks Tartu linnavalitsuses. Tulude, kulude ja investeeringute eelarve struktuur võiks autori arvates jääda samaks praegusega, kuid tulud ja kulud oleksid erinevalt praegusest eelarvestatud tekkepõhiselt. Tulude eelarvestamine toimuks sarnaselt praegusega eelmiste aastate ja jooksva aasta tegelike tulude põhjal. Kulud saab eelarvestada eelmiste aastate põhjal või kasutades väljundipõhiseid eelarvestamise meetodeid. Täiendavate kuludena lisanduvad eelarvesse põhivara amortisatsioon ning puhkusereservi muutus. Põhivara amortisatsiooni eelarvestamiseks on vajalikud järgmised andmed:

- olemasolevate varade aastane amortisatsioon,
- eelarveaastal täielikult amortiseerunuks muutuvate (jääkväärtus 0) varade amortisatsioon kuni vara amortiseerunuks muutumiseni ehk jääkväärtus eelarveaasta alguse seisuga,
- eelarveaastal müüdavate ja mahakantavate varade amortisatsioon kuni müümise või mahakandmiseni,
- eelarveaastal ostetavate või ehitavate varade amortisatsioon alates vara arvelevõtmisest,
- eelarveaastal parendatavate varade amortisatsioon alates parenduse arvelevõtmisest.

Puhkusereservi muutuse eelarvestamiseks on vaja teada kasutamata puhkusepäevade arvu eelarveaasta lõpu seisuga. Kasutamata puhkusepäevade arv ei ole täpselt prognoositav, kuid aluseks võib võtta näiteks eelmised aastad. Tekkepõhiste kulude eelarvete näited on toodud lisades 1 (halduskulude eelarve) ja 2 (heakorrakulude eelarve), kus on näidatud ka erinevused võrreldes praeguse eelarvega.

Tulude ja kulude eelarvete põhjal saab koostada eelarvelise tulemiaruande, mille näide on joonisel 5. Osakondade ja asutuste eelarvelistes tulemiaruannetes on rida netofinantseerimine, mis näitab tulude ülekandeid linna eelarvesse (osakonna kulu) ja linna eelarvest kulude tasumiseks saadud rahalisi vahendeid (osakonna tulu).

Investeeringute eelarves näidatakse põhivarade soetamine ja müük. Riigi raamatupidamise üldeeskirja §40 lg 1 järgi ei ole avaliku sektori üksustel lubatud põhivara soetus-

maksumusse arvestada tagasisaamisele mittekuuluvat käibemaksu. Et kulude kajastamine raamatupidamisarvestuses ja eelarves oleks sarnane, tuleks investeeringute eelarves põhivara soetusmaksumus näidata ilma käibemaksuta ning varade soetusmaksumuse käibemaksu osa tuleks näidata tegevuskulude eelarves.

	Summa (tuh kr)
Tegevustulud	
Maksutulud	3 200
Lõivutulud	135
Kaupade ja teenuste müük	485
Muud tulud	3 470
Tegevuskulud	
Antud toetused	19 050
Tööjõukulud	5 073
Majandamiskulud	62 243
Põhivara amortisatsioon	1 253
Muud kulud	22 790
Tegevustulem	-103 119
Netofinantseerimine	153 700
Aruandeperioodi tulem	50 581

Joonis 5. Eelarveline tulemiaruanne (autori koostatud)

Eelarvelises rahavooaruandes näidatakse raha laekumine ja väljamaksed ehk kassapõhised tulud ja kulud. Kuna Tartu linnavalitsuse osakondades ja asutustes on finantseerimiseelarve tulude rahavood, finantseerimiseelarve kulude rahavood ja majandamiseelarve rahavood üksteisest eraldatud, tuleks osakonna ja asutuse tasandil ka eelarvelised rahavooaruanded koostada eraldi iga rahavoo jaoks. Näiteks linnamajanduse osakonnas tuleks koostada eelarveline tulude rahavooaruanne (vt. joonis 6) ja eelarveline kulude rahavooaruanne (vt. joonis 7). Linna koondeelarves peaks siiski olema ainult üks eelarveline rahavooaruanne.

Osakondade ja asutuste eelarvelises kulude rahavooaruandes tuleks eristada tegevuskulude ja investeeringute rahavoogusid. Kuna osakonnad ja asutused saavad finantseerimiseelarve kulude eest tasumiseks rahalised vahendid linna kontsernikonto kaudu rahandusosakonna kehtestatud limiitide ulatuses, on osakondade ja asutuste vastavate arvelduskontode saldo aasta alguses ja lõpus null. Seetõttu puuduvad kulude eelarve-

lises rahavooaruandes read „raha jääk aasta alguses“ ja „raha jääk aasta lõpus“. Linna eelarvest eraldatud rahalisi vahendeid näitab rida „netofinantseerimine eelarvest“, mis on alati võrdne finantseerimiseelarve kassapõhiste kulude summaga.

Rahavoog	Summa (tuh kr)
Raha jääk aasta alguses	110
Tulude laekumine	7 620
Tegevustulude laekumine	7 620
Varade müügitulude laekumine	0
Tulude ülekanded linna eelarvesse	7 600
Raha jääk aasta lõpus	130

Joonis 6. Eelarveline tulude rahavooaruanne (autori koostatud)

Eelarvelise rahavooaruande koostamisel tuleb hinnata, kas tulude laekumine ja kulude eest tasumine toimub tulude ja kulude tekkeperioodil või järgmistel perioodidel. Tulude laekumine on selles osas juhuslik ning aluseks tuleb võtta eelmised aastad. Kulude osas toimub mitmesuguste hooldustööde eest tasumine järgmisel kuul, millest tulenevalt on tekkepõhine ja kassapõhine kulu ühe kuu võrra nihkes. Ühekordsed kulud tasutakse üldjuhul nende tekkeperioodil, mistõttu kassapõhine kulu ja tekkepõhine kulu on võrdsed.

Rahavoog	Tegevusala	Summa (tuh kr)
Tegevuskulud		
Halduskulud	01112	6 100
Avalik kord	03600	400
Linna teed ja tänavad	04510	20 000
Liikluskorraldus	04511	8 500
jne.		
Investeeringud		
Linna teed ja tänavad	04510	48 000
Liikluskorraldus	04511	1 300
jne.		
Netofinantseerimine eelarvest		161 300

Joonis 7. Eelarveline kulude rahavooaruanne (autori koostatud)

Eelarvelise bilansi koostamine toimub vastavalt alapeatükis 1.4 toodud valemitele. Eelarvelise bilansi näide on toodud joonisel 8.

	Summa (tuh kr) eelarveaasta lõpu seisuga	Summa (tuh kr) eelarveaasta alguse seisuga
Varad	285 659	240 265
Käibevara	480	265
Raha ja pangakontod	130	110
Maksu-, lõivu- ja trahvinõuded	350	150
Muud nõuded ja ettemaksed	0	5
Põhivara	285 179	240 000
Materiaalne põhivara	285 179	240 000
Kohustused ja netovara	285 659	240 265
Lühiajalised kohustused	775	5 962
Võlad hankijatele	583	5 800
Võlad töötajatele	190	160
Muud kohustused ja saadud ettemaksed	2	2
Netovara	284 884	234 303
Akumuleeritud ülejääk	234 303	199 303
Aruandeperioodi tulem	50 581	35 000

Joonis 8. Eelarveline bilanss (autori koostatud)

Eelarve täitmise aruanded saab koostada kõikide tekkepõhise eelarve dokumentide alusel. Olulisemad on siiski tulude eelarve täitmise aruanne, kulude eelarve täitmise aruanne ja investeeringute eelarve täitmise aruanne.

2.4. Linnamajanduse osakonna eelarvestamise analüüs

Linnamajanduse osakond juhindub eelarvestamisel lisaks riigi ja Tartu linna õigusaktidele ka linnamajanduse osakonna raamatupidamise sise-eeskirjast, mille kohaselt toimub osakonna rahaliste vahendite eelarvestus iga teenistuse osas kululiikide lõikes. Teenistuste eelarvete alusel koostatakse osakonna eelarve, mis on aluseks töövõtulepingute sõlmimiseks. (Tartu Linnavalitsuse … 2003) Seega on eelarvestamise põhimõtted osakonna raamatupidamise sise-eeskirjas toodud väga üldiselt. Autori arvates võiks eelarvestamise põhimõtted olla raamatupidamise sise-eeskirjas senisest põhjalikumalt, kuna raamatupidamine ja eelarvestamine on omavahel tihedalt seotud. Näiteks võiks raamatupidamise sise-eeskirjas olla linnamajanduse osakonna alaeelarve liigendamise põhimõtted jm. eelarvestamisega seotud küsimused.

Tulude eelarve on liigendatud eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi), artiklite ja tululiikide lõikes. Linnamajanduse osakonna tulude eelarve koostab rahandusosakond. Järgmise aasta tulude eelarvestamisel võetakse aluseks eelmiste aastate ja jooksva aasta tulud. Autori hinnangul on eelmiste aastate põhjal tulude eelarvestamine sobilik, kuna puuduvad paremad meetodid nimetatud tulude eelarvestamiseks.

Linnamajanduse osakonna kulude eelarve on jagatud halduskulude eelarveks, heakorrakulude tegevuskulude eelarveks ja heakorrakulude investeeringute eelarveks. Halduskulude eelarve sisaldab kulusid, mis on vajalikud osakonna ülalpidamiseks, näiteks osakonna töötajate palgad, kontorikaubad, telefonikulud, postikulud, lähetuskulud, koolituskulud, autode kulud, inventari (mööbel, telefonid jm.) ostmine. Heakorrakulude tegevuskulude eelarve sisaldab summasid, mis makstakse heakorratööde eest töövõtjatele lepingute alusel. Heakorrakulude investeeringute eelarve sisaldab teede, tänavavalgustuse, haljastuse jm. rajatiste ehitamise ja rekonstrueerimise eest töövõtjatele makstavaid summasid. Heakorrakulude eelarved sisaldavad ka asutus Kalmistu eelarveid. Põhjalikum heakorrakulude eelarvete sisu on toodud lk 67-71 tegevusalade lõikes. Autori hinnangul on kulude jagamine halduskuludeks ja heakorrakuludeks otstarbekas, sest halduskulud on oma iseloomult heakorrakuludest erinevad (heakorratööde teostamine toimub lepingute alusel), mistõttu eelarvestamine ja eelarve täitmise kontrollimine on halduskulude eelarve ja heakorrakulude eelarvete korral erinev.

Eelarve ülesehitus sõltub eelarve liigist. Halduskulude eelarve on liigendatud eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) ja artiklite lõikes. Tegevusala on kogu halduskulude eelarvel sama, s.o. 01112 – valla- ja linnavalitsus. Heakorrakulude tegevuskulude eelarve on liigendatud tegevusalade ja kulukohtade lõikes. Kuigi linnamajanduse osakonna eelarve liigendamiseks kasutatavat täiendavat tunnust nimetatakse kulukohaks, ei saa seda samastada kuluarvestuse teoorias kasutatava kulukoha mõistega. Mõnedel tegevusaladel on tegemist kuluarvestuse teooria mõistes kululiikidega (näiteks tänavavalgustuse tegevusalal elekter, tänavavalgustuse hooldus, tänavavalgustuse remont), mõnedel tegevusaladel on kuluarvestuse teooria mõistes tegemist kulukohtadega (näiteks jäätmekäitluse tegevusalal ohtlike jäätmete kogumine, suuremõõtmeliste jäätmete kogumine, koristusaktsioonid). Käesolevas töös kasutab autor siiski ka

edaspidi mõistet kulukoht. Investeeringute eelarve on liigendatud tegevusalade ja investeeringuobjektide lõikes. Lisaks on heakorrakulude eelarvetes ära näidatud ka klassifikaator majandusliku sisu järgi ja artikkel. Heakorrakulude liigendamiseks kasutatavad tegevusalad on toodud tabelis 5.

Tabel 5. Tegevusalad linnamajanduse osakonna heakorrakulude eelarvetes

Tegevusala kood	Tegevusala nimetus
03600	avalik kord
04510	linna teed ja tänavad
04511	liikluskorraldus
04512	ühistransport
05100 JÄÄT	jäätmekäitlus
05100 PRÜGI	prügivedu
05100 PUHASTUS	linnapuhastus
05200	heitveekäitlus
05400	tänavavalgustus
05600	keskkonnakaitse
06300	veevarustus
06400	tänavavalgustus
06602	kalmistud
06603	hulkuvate loomadega seotud tegevus
08103	puhkepargid

Allikas: Tartu LV linnamajanduse osakond

Rahandusministri määrusega kehtestatud eelarveklassifikaatoris olev tegevusala kood 05100 on Tartu linna eelarves jagatud kolmeks tegevusalaks: linnapuhastus, prügivedu, jäätmekäitlus.

Avaliku korra tegevusala kulud, mida linnamajanduse osakonna eelarvest finantseeritakse, on avalikest kohtadest ja omasteta surnute veo eest töövõtjale lepingu alusel makstav tasu ning kriisireguleerimisega seotud kulud. Kulud on avaliku korra tegevusalal jagatud järgmiselt:

- avalikest kohtadest ja omasteta surnute vedu;
- kriisireguleerimine.

Teede ja tänavate tegevusalal on tegevuskulud tänavate remondi ja hoolduse, sildade remondi, bussiootepaviljonide aluste remondi, tuletõrjehüdrantide korrashoiu ja teeregistri koostamise eest lepingute alusel töövõtjatele makstav tasu ning sadevee ära-

juhtimise liitumistasud. Investeeringud on tänavate ja sildade ehituse ja rekonstrueerimise kulud. Tegevuskulud on eelarves liigendatud järgmiselt:

- asfalttänavate jooksev remont,
- kruusatänavate hooldus,
- sildade remont,
- tuletõrjehüdrantide korrahoid,
- bussiootepaviljonide aluste remont,
- teeregistri koostamine,
- sadevee ärajuhtimise liitumistasud,
- kraavide ja truupide hooldus.

Investeeringute eelarves on investeeringuobjektide kulud grupeeritud järgmiselt:

- tänavate ehitus ja rekonstrueerimine,
- kruusakattega tänavate asfalteerimine,
- kõnni- ja jalgrattateede ehitamine ja rekonstrueerimine,
- projekteerimine,
- tänavate ülekatted,
- sademeveetorustike ehitamine,
- koostööprojektid korteriühistutega majaümbruste asfalteerimiseks,
- kvartalisiseste teede remont,
- raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade rajamine.

Liikluskorralduse tegevusala kulud on liikluskorraldusvahendite paigalduse ja hoolduse, teekattemärgistuse tegemise ja liiklusuuringute eest töövõtjatele lepingute alusel makstav tasu ning parkimise korraldamise kulud (parkimise teenustasud). Investeeringud on viidasüsteemi arendamise kulud. Tegevuskulude eelarves eristatakse järgmisi kulusid:

- liikluskorraldusvahendite hooldus,
- teekatte märgistustööd,
- liikluskorralduse muudatused,
- liiklusuuringud,
- fooride remont,
- liikluskorraldusvahendite remont,

- parkimise korraldamine.

Ühistranspordi tegevusala kulud on ühistranspordi dotatsioon, piletita sõidu trahvide menetlemise teenustasu ja elektroonilise piletisüsteemi haldamise tasu. Eelarves on kulud jagatud dotatsiooniks, trahvide teenustasuks ning elektroonilise piletisüsteemi haldustasuks.

Prügiveo tegevusala kulud on avalikesse kohtadesse prügiurnide ostmise ning nende hoolduse ja tühjendamise kulud, munitsipaal- ja reformimata maade hoolduse tasu ning illegaalsete prügikohtade likvideerimisega seotud kulud. Kulud on eelarves jagatud järgmiselt:

- prügiurnide hooldus ja tühjendamine,
- prügiurnide ostmine,
- munitsipaal- ja reformimata maade hooldus,
- illegaalsete prügikohtade likvideerimine.

Jäätmekäitluse tegevusala kulud on ohtlike ja suuremõõtmeliste jäätmete kogumis-punktide hoolduse tasu, ohtlike ja suuremõõtmeliste jäätmete kogumisringide veo eest tasumine, linna puhastusmaalt elanike poolt kogutud lehtede veo eest makstav tasu, koristusaktsioonide käigus elanike poolt soodushinnaga Aardlapalu prügilasse antud prügi eest tasumine. Eelarves on kulud liigitatud järgmiselt:

- ohtlike jäätmete kogumine,
- suuremõõtmeliste jäätmete ja teisese toorme kogumine,
- eraldised majaomanike ühingule ja korteriühistutele suuremõõtmeliste jäätmete veoks,
- koristusaktsioonid,
- olmejäätmeveo korraldamine,
- elanikkonna informeerimine.

Linnapuhastuse tegevusala kulud on ostetud teenused tänavate puhastuseks ja lume-tõrjeks, ostetud teenused bussiootepaviljonide ja pinkide hoolduseks ja remondiks, majaomanike ühingule liiva veoks eraldatavad summad. Kulud on eelarves jagatud järgmiselt:

- tänavate hooldus,
- kõrvaltänavate talvine korrashoidmine,
- bussipaviljonide ja pinkide korrashoidmine ja remont,
- eraldised majaomanike ühingule liiva veoks,
- muud kulud.

Heitveekäitluse tegevusala kuludeks on tänavatelt sadevee ärajuhtimise eest makstavad summad. Täiendavat kulude liigendamist sellel tegevusalal ei toimu.

Haljastuse tegevusala kulud on haljasalade hoolduse tasu, lillepeenarde rajamise ja hoolduse tasu, supelrandade hoolduse ja vetelpääste tasu, koerte jalutuskohtade hoolduse tasu. Haljastuse tegevusala investeeringud on haljasalade ja parkide rajamise ja rekonstrueerimise kulud. Tegevuskulud on eelarves jagatud järgmiselt:

- haljastute hooldus,
- lillede ostmine ja hooldamine,
- muud haljastuse kulud,
- ühekordsed haljastustööd,
- puude raie ja hoolduslõikus,
- haljasalade inventari paigaldus ja remont,
- jõulukuuse kulud,
- supelrandade hooldus ja vetelpääste,
- koerte jalutuskohtade hooldus.

Keskkonnakaitse tegevusala kulud on keskkonnakahjustuste likvideerimise eest makstav tasu, õlitõrjevahendite maksumus ja välisõhu uuringute tellimine. Eelarves on kulud jagatud järgmiselt:

- keskkonnakahjustuste likvideerimine,
- keskkonnaalased uuringud.

Veevarustuse tegevusala kulud on vee vedu elanikele, kellel puudub võimalus ühineda veevärgiga ja avalike veevõtukohtade hoolduse eest lepingulisele töövõtjale makstav tasu. Eelarves on kulud liigendatud järgmiselt:

- vee vedu,

- avalike veevõtukohtade hooldus.

Tänavavalgustuse tegevusala kulud on tänavavalgustuse hoolduse ja remondi eest töövõtjale makstav tasu, elektri kulu ja tänavavalgustuse kaugjuhtimise sidekulud. Investeeringud on tänavavalgustuse ehitamise ja rekonstrueerimise kulud. Eelarves on kulud jagatud järgmiselt:

- tänavavalgustuse hooldus,
- elekter,
- jooksev remont,
- jõuluvalgustus,
- valgustusvõrgu kaugjuhtimise sidekulud.

Hulkuvate loomadega seotud kulud on hulkuvate loomade püüdmise eest lepingu alusel makstav tasu ja looduses elavate lindude abistamise eest makstav tasu. Investeeringud on loomade varjupaiga remondi kulud. Eelarves eristatakse järgmisi kulusid:

- hulkuvate loomade püüdmine ja hoidmine,
- looduses elavate lindude abistamine.

Puhkeparkide tegevusala jooksvad kulud on mänguväljakute remondi eest tasumine. Investeeringud on mänguväljakute, spordiparkide ja supelrandade rajamise kulud. Sellel tegevusalal tegevuskulud täiendavalt liigendatud ei ole. Töö autori arvates tuleks antud tegevusala juures näidata ka praegu haljastuse tegevusala juures olevad supelrandade hoolduse kulud, kuna supelrannad on pigem puhkepargid kui haljastus. Investeeringud supelrandadesse on ka praegu puhkeparkide tegevusala kuludeks.

Hinnates eelarvete liigendust, arvab töö autor, et see on linnamajanduse osakonnale üldiselt sobiv ja jälgib linnamajanduse osakonna vajadusi. Vähem sobilikud on eelarveklassifikaator majandusliku sisu järgi ja artikkel, kuid nende kasutamine tuleneb eelarvestamist reguleerivatest õigusaktidest.

Kuna volikogu kinnitatud eelarve on liigendatud tegevusalade ja osakondade lõikes, tähendab see, et linnavalitsusele ja linnavalitsuse osakondadele on antud kulude üle otsustamisel üsna suur vabadus. Suurem vabadus kulude üle otsustamisel nõuab suuremat osakondade ja teenistuste vastutust. Kuigi linnamajanduse osakonna eelarve ei järgi

osakonna struktuuri, vastutab siiski iga eelarves oleva tegevusala eest üks teenistus. Erandiks on haljastuse tegevusala, kus koerte jalutuskohtade hoolduse eest vastutab linnapuhastusteenistus ning ülejäänud tegevusala eest haljastusteenistus. Et iga tegevusala eest vastutaks üks teenistus, soovitab autor koerte jalutuskohtade hoolduse kulud liita linnapuhastuse tegevusala juurde.

Linnamajanduse osakonna eelarve koostamist alustatakse teenistuste tasandilt. Teenistuste ettepanekute alusel koostatakse linnamajanduse osakonna eelarve eelnõu, mis on omakorda aluseks linna eelarve koostamisele (eelarve koostamise protsess Tartu linnavalitsuses on toodud alapunktis 2.2.1). Selline lähenemine on autori hinnangul otstarbekas, kuna teenistused teavad kõige paremini enda tegevusvaldkonna rahalisi vajadusi.

Halduskulud eelarvestatakse eelmiste aastate kulude põhjal. Erandiks on palgakulud, mis arvestatakse põhimõttel, et iga töötaja kuupalk korrutatakse 12-ga ning lisatakse puhkusetoetus (ühe kuu palk), teenistusaastate lisatasu ja akadeemilise kraadi lisatasu.

Heakorrakulude eelarvestamiseks kasutatakse alljärgnevaid põhimõtteid. Investeeringute eelarveline maksumus saadakse teada objekti projekteerija käest. Seetõttu peaks projekteerimine toimuma ehitamisest aasta varem. Praegu see alati nii ei ole ning projekteerimine ja ehitus toimuvad samal aastal. Seega peaks investeeringute planeerimise protsess olema senisest pikaajalisem, et oleks võimalik investeeringute maksumust täpsemalt eelarvestada. Tegevuskulud arvutatakse eelmise aasta eelarve põhjal, arvestades võimalikke muutusi. Mitmed osakonna eelarvest finantseeritavad tööd toimuvad pikaajaliste lepingute alusel, sellisel juhul on eelarvesummaks lepingus toodud tööde maksumus.

Eeltoodust selgub, et tegevuskulude eelarvestamine toimub üldjuhul aegrea meetodil. Nagu selgub alapunktist 1.5.2, on nimetatud meetodil mitmeid puudusi. Kuna linnamajanduse osakonna eelarve on liigendatud kulukohtade lõikes, on eelarves küll näha, mis otstarbel mingeid kulutusi tehakse, kuid ei ole teada, kas kulutused on vajalikud just eelarves toodud mahus. Aegrea meetodi kasutamisest tuleneb ka probleem, et eelarve täitmisel hinnatakse eelkõige kulusid ning ei ole võimalik hinnata, kas saavutati tulemused, milleks eelarvest raha taotleti.

Kõige lihtsam võimalus arvestada nii eelarvestamisel kui eelarve täitmisel soovitud tulemustega, on lisada igale eelarve reale soovitav väljund (näiteks tänavate remondi korral remonditavate tänavate pikkus, fooride remondi korral remonditavate fooride arv) ning aasta lõpus võrrelda eelarvestatud ja tegelikku väljundit. Siiski on sellisel eelarvestamisel mitmed puudused. Mõnede kulude korral on väljundi hulk lepinguga kindlaks määratud (näiteks hooldatavate haljasalade pindala), mistõttu ei ole eelarvelise ja tegeliku väljundi võrdlemisel mõtet, kuna eelarveline ja tegelik väljund on ühesugused. Mitmete kulude korral on raske väljundit mõõta, näiteks kriisireguleerimisplaani koostamine, erinevate valdkondade arengukavade koostamine jm. Samas tuleks eelarvestamisel ja eelarve täitmise jälgimisel arvestada ka laiemate eesmärkidega, mitte ainult otsese väljundiga. Näiteks mänguväljakute rajamise eesmärk on lastele mängukohtade pakkumine. Seega tuleks eelarvestamisel ja hilisemal tulemuste hindamisel lähtuda mitte üksnes mänguväljakute arvust, vaid ka näiteks mänguväljakuid kasutavate laste arvust. Vaadates kulutusi laiemate eesmärkide kaudu, võib ka selguda, et mõned kulutused, mida senini on tehtud, pole tegelikult vajalikud, kuna nad ei täida püstitatud eesmärke. Et lähtuda eelarvestamisel ja eelarve täitmise hindamisel tulemustest ning eelkõige laiematest eesmärkidest, tuleks kasutusele võtta tulemuspõhine eelarve, mille kujundamise põhimõtteid käsitleb töö autor alapeatükis 2.5.

Aruandluse osas koostatakse linnamajanduse osakonnas lisaks kohustuslikele kuuaruandele ja aastaaruandele igakuine eelarve täitmise aruanne tegevusalade ja eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) lõikes. Pidevalt jälgitakse eelarve täitmise aruannet, kus tegelikud kulud on asendatud sõlmitud lepingute summaga. Viimati nimetatud aruandes näitab eelarve jääk, kui suure summa eest saab veel lepinguid sõlmida. Kuna lepinguid on palju ja nende eest tasumine võib toimuda mitu kuud peale lepingu sõlmimist, võib ainult tavalist eelarve täitmise aruannet kasutades juhtuda, et lepinguid on sõlmitud (ja sellega võetud rahalisi kohustusi) rohkem kui on eelarves rahalisi vahendeid. Kuna linnamajanduse osakonna aruandluse süsteem (välja arvatud rahandusosakonna poolt nõutavad aruanded) on kujundatud vastavalt linnamajanduse osakonna vajadustele, võib järeldada, et aruandluses pole vaja olulisi muudatusi teha.

Kokkuvõtteks võib öelda, et peamine eelarvestamise täiustamise võimalus linnamajanduse osakonnas on senisest rohkem arvestada soovitavate väljundite ja tulemustega ning soovitatav oleks kasutusele võtta tulemuspõhine eelarve.

2.5. Linnamajanduse osakonna eelarvestamise täiustamine tulemuspõhise eelarvestamise kaudu

2.5.1. Tulemuspõhise eelarvestamise üldpõhimõtted

Alapeatükist 2.4 järeldub, et suur osa linnamajanduse osakonna eelarvelistest kuludest arvutatakse eelmiste aastate kulude põhjal, s.t. kasutatakse aegrea meetodit. Nimetatud meetodi kasutamine ei võimalda tagada rahaliste vahendite piisavalt efektiivset kasutamist. Autori arvates tuleks kasutusele võtta tulemuspõhine eelarve, et võimaldada kulude täpsem eelarvestamine ja tagada, et kõik eelarves olevad kulud on tõesti vajalikud. Käesolevas alapeatükis pakub töö autor välja endapoolsed metodoloogilised lähtekohad tulemuspõhiseks eelarvestamiseks Tartu LV linnamajanduse osakonnas. Järgnev käsitlus hõlmab heakorrakulude eelarveid, kuid ei hõlma halduskulude eelarvet ja kalmistute eelarveid, mille kulude struktuur on võrreldes ülejäänud eelarvega erinev ja nõuaks eraldi lähenemist.

Eelarve liigitamine investeeringute eelarveks ja tegevuskulude eelarveks võiks autori arvates jätkuda ka tulemuspõhise eelarvestamise kasutuselevõtmisel, sest investeeringute eelarvestamine toimub teiste põhimõtete järgi kui tegevuskulude eelarvestamine ning investeeringute eelarve struktuur on võrreldes tegevuskulude eelarvega erinev.

Tulemuspõhise eelarve struktuur võiks olla järgmine:

1. Eelarve on jagatud tegevusaladeks.
2. Iga tegevusala juures on toodud:
    - tegevusala eesmärgid ja ülesanded;
    - tulemuse näitajad, mille abil saab hinnata, kuidas eelarves olevad kulud aitavad kaasa püstitatud eesmärkide saavutamisele;

- kulud tegevuste kaupa.

Tegevusalad võiks autori arvates jääda samaks praeguses eelarves olevate tegevusaladega (vt. tabel 5), arvestades alapeatükis 2.4 toodud ettepanekuid. Teine võimalus oleks eelarve liigendada organisatsiooni struktuuri järgi, mis paneks organisatsiooniüksuste juhid rohkem vastutama tulemuste eest. Kui liigendada eelarve ainult organisatsiooni struktuuri järgi, peaks Tartu linna eelarve olema jagatud osakondade või teenistuste lõikes. Kuna nii osakonnad kui ka mõned teenistused tegelevad erinevate valdkondadega, tuleks volikogul siiski eelarvest eraldatavate summade otstarvet täpsustada. Näiteks linnamajanduse osakond tegeleb nii liikluskorralduse kui keskkonnakaitsega, mis on üsna erinevad tegevusvaldkonnad ning seetõttu peaks otsustama raha eraldamise ühele või teisele valdkonnale linnavolikogu, mitte osakond. Kui liigendada eelarve teenistuste lõikes, tuleks linnamajanduse osakonna eelarve jagada viie teenistuse ja asutus Kalmistu vahel. Samas tegelevad ka osakonna teenistused erinevate tegevusaladega. Kui mõnede teenistuste korral on need tegevusalad suhteliselt sarnased ja võiks omavahel liita (näiteks liikluskorraldus ja ühistransport), siis mõnede teenistuste korral on tegevusalad üsna erinevad (näiteks linnapuhastusteenistus tegeleb nii tänavate puhastamise kui hulkuvate loomadega). Seega ei saa eelarvet liigendada ka teenistuste ja asutuste lõikes. Järelikult tuleb eelarve lisaks organisatsiooni struktuurile liigendada ka tegevusalade järgi.

Tegevusalade eesmärkidena on autori hinnangul otstarbekas kasutada võimalikult palju arengustrateegias Tartu 2012 (edaspidi arengustrateegia) ja Tartu linna arengukavas 2004-2007 toodud eesmärke ja ülesandeid. Näiteks on arengukavas haljastuse tegevusala ülesannetena toodud Anne kanali ümbruse haljastuse rajamine, Tartu Ülikooli raamatukogu platsi rajamine, puude istutamine, haljasalade renoveerimine (Tartu linna 2003: 24-25). Arengukava eesmärke on otstarbekas kasutada seetõttu, et seaduste kohaselt peavad KOV-d eelarvestamisel lähtuma arengukavast ning seetõttu oleks sobiv arengukava ja eelarve omavahel siduda. Kuna arengustrateegia ja arengukava puudutavad peamiselt investeeringuid, ei saa tegevuskulude eelarve koostamisel siiski nimetatud dokumente kasutada. Seetõttu tuleks autori arvates tegevuskulude eelarve jaoks eesmärgid püstitada vastavatel teenistustel. Tuginedes Granofi (2001: 571) käsitlusele peaksid eesmärgid olema teostatavad ja mõõdetavad.

Alapunktis 1.5.4 toodud tulemuse näitajatest soovitab autor linnamajanduse osakonna eelarve koostamisel kasutada väljundi näitajaid, lõpptulemuse näitajaid ja tõhususe näitajaid. Sisendi näitajaid ei ole otstarbekas kasutada seetõttu, et linnamajanduse osakonna sisenditeks on peamiselt ostetud teenused, millest tulenevalt saab sisendi näitajatena kasutada kulusid või lepingute arvu, mis aga ei iseloomusta autori hinnangul osakonna tulemusi piisavalt hästi. Tegevuse näitajaid on linnamajanduse osakonna tulemuste hindamiseks keeruline kasutada, sest enamuse tööde osas toimub teenuste sisseostmine ning osakonna töötajad aitavad tulemuste saavutamisele kaasa kaudselt. Näiteks on linnamajanduse osakonna puhul tegevuse näitaja sõlmitud lepingute arv aastas.

Väljundi näitajad iseloomustavad autori hinnangul linnamajanduse osakonna tulemusi võrreldes sisendi ja tegevuse näitajatega paremini. Väljundi näitajad on näiteks parkide arv, ohtlike jäätmete kogumispunktide arv. Andmed väljundi näitajate arvutamiseks saab osakonna teenistustelt. Samuti saab teenistuste käest andmed tõhususe näitajate arvutamiseks. Tõhususe näitajad on näiteks kulud ühe hektari pargi hooldamiseks, kulud ühe tonni ohtlike jäätmete kogumiseks.

Kindlasti tuleks autori arvates kasutada lõpptulemuse näitajaid, sest lõpptulemuse näitajad on peamised, mis iseloomustavad laiemate eesmärkide täitmist. Lõpptulemuse näitajateks on näiteks elanike rahulolu parkidega, kogutud ohtlike jäätmete osakaal kõigist ohtlikest jäätmetest. Lõpptulemuse näitajate väljaselgitamiseks saab kasutada küsitlusi, vaatlusi ja uuringuid. Vaatlused ja uuringud võimaldavad kindlaks teha rajatiste või teenuste kasutajate arvu. Küsitluste abil saab Hatry (1999b: 318) kohaselt teada näiteks parkide ja puhkealade, ühistranspordi ja muude teenuste kasutajate arvu ning elanike või klientide hinnangud mitmesuguste teenuste omaduste kohta, näiteks rahulolu vaba aja võimaluste ja vaba aja rajatistega, ümbruskonna puhtus, transporditeenuste piisavus ja kvaliteet. Küsitluste kasutamisel lõpptulemuse näitajate väljaselgitamiseks on probleemiks asjaolu, et küsitluste läbiviimine on kulukas ja aeganõudev. Lahendusena pakub autor välja küsitluste korraldamise ja lõpptulemuse näitajate arvutamise mitme aasta järel. Kuigi küsitlused on kulukad ja aeganõudvad, on küsitluste korraldamine ainuke viis teada saada elanike rahulolu avalike teenustega. Seetõttu on küsitluste läbiviimine vajalik ning küsitluste läbiviimine mitme aasta järel on autori arvates siiski parem kui üldse mitte küsitlusi kasutada.

Kulud tuleks eelarves näidata eesmärkide saavutamiseks sooritatavate tegevuste lõikes. Näiteks võivad tegevused olla liikluskorraldusvahendite paigaldus, keskkonnateadlikkuse tõstmine, haljasalade hooldus, tänavavalgustuse hooldus. Seega on tegevused sarnased praeguses eelarves olevate kulukohtadega, kuid nende tuletamisel lähtutakse püstitatud eesmärkidest, mistõttu on praeguste kulukohtade ja tulemuspõhise eelarve tegevuste vahel ka mitmeid erinevusi. Näiteks käesoleva töö alapunktides 2.5.2 ja 2.5.3 on välja toodud praeguste kulukohtade ja tulemuspõhise eelarve tegevuste vahelised erinevused teede ja tänavate tegevusalal. Investeeringute eelarve kulud võiks eelarves esitada lisaks tegevustele sarnaselt praegusega investeeringuobjektide lõikes. Tegevuskulude eelarve tegevuste kulud võiks esitada täiendavalt kululiikide lõikes, milleks enamasti on ostetud teenuste maksumus, kuid mõnedel tegevustel on ka muid kulusid, näiteks elektrikulu, inventari (pargipingid, prügikastid, jõuluvalgustus jm.) soetamine, õlitõrjevahendite ostmine. Kulude esitamine kululiikide lõikes on vajalik selleks, et eelarvestada kulusid täpsemalt. Kuna linnamajanduse osakonna tellitud tööd toimuvad suures osas lepingute kaudu, võiks autori arvates eelarves näidata ka eelarve koostamise ajaks teada olevate lepingute maksumuse (näiteks pikaajalised lepingud). Tegevusalade juures toodud tegevused võivad muutuda sõltuvalt linna eesmärkide muutumisest ning juurde võib lisanduda uusi tegevusi.

Tulemuspõhise eelarve võiksid sarnaselt praegusega koostada osakonna teenistused, kuid erinevalt praegusest peaksid teenistused püstitama igal aastal eesmärgid ning siduma eelarvest taotletavad summad eesmärkidega, s.t. näitama, kuidas eelarvest taotletavad summad aitavad kaasa eesmärkide saavutamisele. Töö autor pakub välja järgmise eelarve koostamise protsessi:

1. Püstitatakse eesmärgid, kui vastava tegevusala kohta puuduvad arengukavas ja arengustrateegias ülesanded.
2. Eesmärkide põhjal määratakse kindlaks lõpptulemuse näitajad, mis iseloomustavad soovitavat lõpptulemust.
3. Lõpptulemuse näitajate põhjal arvutatakse väljundi näitajad, mis näitavad soovitud lõpptulemuse saavutamiseks vajalikku väljundi kogust.
4. Eelarvestatakse erinevate tegevuste kulud, korrutades eelarvestatud väljundi koguse hinnangulise ühe ühiku väljundi saamiseks vajaliku maksumusega. Erandiks on

investeeringud, mille maksumus selgub investeeringuobjekti ehitamise projektist ja pikaajaliste lepingutega kaetud tegevused, mille maksumus selgub lepingust.

Edasine eelarvestamise protsess toimub sarnaselt praegusega vastavalt „Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise korrale“ (vt. alapunkt 2.2.1).

Eelarve täitmise aruannetes saab tulemuspõhise eelarve korral esitada lisaks eelarvelistele ja tegelikele kuludele ka eelarves näidatud ja tegelikud tulemuse näitajad. Eelarveliste ja tegelike tulemuse näitajate võrdlemiseks pakub autor välja joonisel 9 olevas vormis aruande.

Näitaja	Ühik	Eelarve	Tegelik	Eelarve ja tegeliku vahe	Eelarve ja tegeliku vahe %
Linna teed ja tänavad					
ehitatavate sõiduteede pikkus	km	50	40	10	80
ehitatavate kõnniteede pikkus	km	10	7	3	70
jne.					

Joonis 9. Eelarve täitmise aruanne tulemuse näitajate osas (autori koostatud)

Kui tulemuspõhist eelarvet kasutaksid ka teised Eesti KOV-d, saaks tulemuse näitajaid teiste KOV-dega võrrelda ja analüüsida erinevusi.

Tulemuspõhist eelarvestamist on autori hinnangul võimalik kasutada nii ainult linnamajanduse osakonnas kui ka kogu linnavalitsuses. Kui kogu linnavalitsus ei soovi tulemuspõhist eelarvet kasutada, saab linnamajanduse osakond tulemuspõhist eelarvet kasutada osakonnasiseselt ning sellisel juhul aitaks tulemuspõhine eelarve paremini põhjendada eelarvest nõutavate summade vajalikkust ning tulemuspõhise eelarve informatsiooni saaks kasutada eelarve seletuskirjas.

Kui tulemuspõhist eelarvet kasutada ainult linnamajanduse osakonnas, on probleemiks asjaolu, et linnamajanduse osakonna eelarve peab olema koostatud vastavalt linna eelarve nõuetele, mis ei ole kooskõlas tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtetega. Näiteks kinnitab linnavalitsus volikogu vastu võetud eelarve alusel tulude ja kulude jaotuse eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) lõikes (vt. peatükk 2.3) ning summade ümbertõstmise õigus eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) lõikes on samuti

linnavalitsusel (Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord p 6.6). Kuna eelarveklassifikaator majandusliku sisu järgi näitab eelkõige kulude liiki, mitte kulude otstarvet, on praegu kehtiv kord vastuolus tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtetega. Näiteks võib olla eelarvesse kavandatud mõne valdkonna arengukava koostamise tellimine mõnelt ettevõttelt, kuid tegelikult teeb selle töö ära osakonna töötaja, saades selle eest lisatasu. Kuna töö tellimise kulud väljastpoolt osakonda ja palgakulud on erinevate klassifikaatoritega, peab tegema eelarve muudatuse. Samas on töö siiski tehtud ja saavutatud on soovitud eesmärk, mistõttu võib öelda, et raha on kasutatud eelarves ettenähtud otstarbel. Seetõttu peaks tulude ja kulude koondi eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) lõikes tegema osakonnad, mis võimaldaks osakondadel teha ka eelarve muudatusi eelarveklassifikaatorite (majandusliku sisu järgi) lõikes.

Tulemuspõhise eelarve ja praeguse eelarve erinevuseks on ka mõnevõrra erinev eelarve struktuur. Erinevalt praegusest eelarvest on tulemuspõhises eelarves toodud lisaks kuludele ka tulemuse näitajad, et oleks võimalik hinnata, kas tehtavad kulud aitavad kaasa eesmärkide saavutamisele. Tulemuspõhise eelarve struktuuri erinevuse tõttu praegusest eelarvest, tuleks autori arvates lubada nendes valdkondades, kus eelarve on tulemuspõhine, kasutada teistsugust eelarve struktuuri.

Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamine kogu linnavalitsuses on samuti seotud mitmete probleemidega. Oluline probleem on sobivate tulemuse näitajate leidmine. Mitmetes osakondades, näiteks linnamajanduse osakonnas on tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid rakendada suhteliselt lihtne, kuna osakonna tegevuse tulemused on selgesti näha ning seetõttu ka mõõdetavad. Näiteks on võimalik näha, palju on ehitatud või remonditud uusi rajatisi (teed, tänavavalgustus, haljasalad jm.). Samuti on võimalik küsida linnaelanike arvamust, kuna linnamajanduse osakonna tegevuse tulemused on linnaelanikele näha. Lisaks linnamajanduse osakonnale peaksid tulemused olema suhteliselt hästi mõõdetavad ka haridusosakonnas, kultuuriosakonnas. Raskem on tulemuspõhist eelarvet rakendada linnavalitsuse osakondades, mis ei paku otseseid avalikke teenuseid (näiteks rahandusosakond), mistõttu on tulemuste mõõtmine keeruline. Tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid on raske kasutada ka halduskulude eelarvestamisel. Lahenduseks võiks olla tulemuspõhise eelarve kasutamine ainult nendes valdkondades, mille tulemused on otseselt mõõdetavad. Otseselt mõõdetavad valdkonnad on teed ja

tänavad, haljastus, tänavavalgustus, lasteaiad, raamatukogud jm. Teine võimalus on osakondade puhul, kes ei osuta otseseid avalikke teenuseid, kasutada tulemuse näitajatena sisendi näitajaid või tegevuse näitajaid.

Tulemuspõhise eelarvestamise rakendamisel kujuneb tõenäoliselt probleemiks ka eelarvestamisega seotud töötajate töömahu kasv. Samuti kaasnevad tulemuspõhise eelarvestamisega lisakulud, näiteks töömahu kasvamisega võib vajalikuks osutuda uute töötajate palkamine, tulemuse näitajate mõõtmiseks on vaja läbi viia uuringuid jne. Toodud probleeme võib laiendada kõigile KOV-dele. Seega tuleks enne tulemuspõhise eelarvestamise kasuks otsustamist kaaluda, kas tulemuspõhise eelarvestamise eelised on suuremad kui sellega kaasnevad probleemid.

Järgmistes alapunktides vaadeldakse lähemalt tulemuspõhist eelarvestamist teede ja tänavate tegevusalal. Alapunktis 2.5.2 käsitletakse nimetatud tegevusala investeeringute eelarvet (vt. lisa 3) ja alapunktis 2.5.3 käsitletakse tegevuskulude eelarvet (vt. lisa 4). Teede ja tänavate tegevusala on võetud näiteks seetõttu, et tegemist on suurimate kuludega tegevusalaga linnamajanduse osakonna eelarves, mistõttu on kulude efektiivsus nimetatud tegevusalal eriti oluline. Teede ja tänavate tegevusala eeskuju saab osaliselt kasutada ka teiste tegevusalade juures, kus on olulised rajatiste ehitus, remont ja hooldus. Sellised tegevusalad on haljastus, tänavavalgustus ja puhkepargid.

2.5.2. Investeeringute tulemuspõhine eelarvestamine teede ja tänavate tegevusala näitel

Tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtete järgi tuleb eelarvestamist alustada eesmärkide püstitamisest. Teede ja tänavate tegevusalal on Tartu linnavalitsus püstitanud järgmised ülesanded (Arengustrateegia Tartu 2012, p 14.5, 14.6.1):

- uute sildade ehitamine Emajõele, et luua liikluse nn. sisemine ja välimine ring;
- linnast välja viivate teede ühendamine transiitmagistraalidega;
- teede, tänavate ja sildade ehitamine ja rekonstrueerimine;
- teede tolmuvabaks muutmine;
- linna jalgrattateede väljaehitamine;

- sadevee ärajuhtimise kontseptuaalne lahendamine ja vastavate torustike ning restkaevude ja ülevoolude ehitamine.

Arengukavas on ülesanded toodud konkreetsete objektide kaupa, s.t. on näidatud, millised tänavad ja sillad ehitatakse või rekonstrueeritakse arengukava perioodil. Seega on arengukava detailsem kui arengustrateegia. Nii arengukavas kui arengustrateegias toodud ülesanded on seotud investeeringutega, mistõttu nimetatud ülesandeid saab kasutada teede ja tänavate tegevusala eesmärkidena investeeringute eelarves.

Peale eesmärkide püstitamist tuleb kindlaks määrata tulemuse näitajad, millega mõõta eesmärkide saavutamist. Tuginedes antud töö alapunktile 2.5.1. on linnamajanduse osakonna eelarve puhul otstarbekas kasutada väljundi näitajaid, lõpptulemuse näitajaid ja tõhususe näitajaid. Autori poolt pakutud tulemuse näitajad teede ja tänavate tegevusala investeeringute eelarves on toodud lisas 3. Alljärgnevalt on toodud põhjendused, miks autori arvates tuleks kasutada just nimetatud tulemuse näitajaid.

Sõiduteede ja sildade ehitamise ja rekonstrueerimise väljundina on autori arvates otstarbekas kasutada konkreetset investeeringuobjekti, kuna ka arengukavas on vastavate rajatiste ehitamine ja rekonstrueerimine välja toodud objektide lõikes. Kruusatänavate asfalteerimise, kõnniteede ehitamise ja jalgrattateede ehitamise väljundit saab mõõta tänavate arvuga (asfalteeritavate kruusatänavate arv, ehitatavate kõnniteede arv, ehitatavate jalgrattateede arv) või tänavate pikkusega kilomeetrites (asfalteeritavate kruusatänavate pikkus, ehitatavate sõiduteede pikkus, ehitatavate jalgrattateede pikkus). Kuna kulud sõltuvad siiski eelkõige tänava pikkusest, oleks autori arvates otstarbekam väljundi näitajana kasutada tänavate pikkust, kusjuures vastavad näitajad võiks olla toodud juba arengukavas.

Alapunktist 1.5.4 selgub, et lõpptulemuse näitajad iseloomustavad teenuse kasutajate arvu ja teenuse kvaliteeti. Teede ja tänavate tegevusalal on teenuse kasutajate arvuks tänavate kasutajate arv kindlal ajaperioodil (näiteks ühes kuus). Ehituse ja rekonstrueerimise korral näitab kasutajate arv, kui paljusid inimesi tänava või silla ehitus või rekonstrueerimine mõjutas. Kasutajate arvu rakendamist lõpptulemuse näitajana takistab kasutajate arvu keeruline kindlakstegemine. Kõige lihtsam on kasutajate arv kindlaks teha vaatluste teel, kuid see on kulukas ja aeganõudev. Kuna kasutajate arvu kindlaks tegemine on kulukam kui sellest saadav tulu, ei ole autori arvates otstarbekas kasutajate

arvu teede ja tänavate lõpptulemuse näitajana kasutada. Kvaliteedi kindlaks tegemiseks võib küsitluste teel küsida linnaelanike arvamust tänavate olukorra kohta. Autori hinnangul saab küsitluste kaudu lisaks elanike rahulolule või mitterahulolule välja selgitada ka peamised probleemid ehk põhjused, miks elanikud ei ole tänavate olukorraga rahul (näiteks auklikud tänavad, vähe kõnniteid). Investeeringute eelarve koostamisel on autori arvamuse kohaselt eelkõige huvipakkuv, kas küsitletute arvates on sõiduteede, kõnniteede, jalgrattateede ja sildade arv piisav ning kuhu tuleks uusi sõiduteid, kõnniteid, jalgrattateid ja sildasid ehitada. Kvaliteeti näitavad ka asfalttänavate osatähtsus kõigist tänavatest ning kõnniteedega ja jalgrattateedega tänavate osatähtsus kõigist tänavatest.

Tõhususe näitajad iseloomustavad kulusid ühe ühiku väljundi kohta ning nad näitavad kulude efektiivsust. Seega iseloomustavad teede ja tänavate tegevusalal investeeringute tõhususe näitajad ühe kilomeetri tee ehitamise või rekonstrueerimise kulusid.

Vastavalt alapunktile 2.5.1 tuleks linnamajanduse osakonna tulemuspõhises eelarves kulud esitada tegevuste lõikes. Arvestades teede ja tänavate tegevusala eesmärke, tuleks töö autori arvates nimetatud tegevusala investeeringute eelarve kulude liigendamiseks kasutada järgmisi tegevusi:

- tänavate ehitus ja rekonstrueerimine;
- kruusatänavate asfalteerimine;
- sildade ehitus;
- kõnniteede ehitus;
- jalgrattateede ehitus.

Iga tegevuse juures tuleks näidata kulud investeeringuobjektide lõikes. Seega on tegevused sarnased praeguses investeeringute eelarves olevate kuludega (vt. alapeatükk 2.4), kuid siiski võib leida ka mitmeid erinevusi:

- Praeguses eelarves on sildade ehituse kulud näidatud tänavate ehituse ja rekonstrueerimise kulude juures. Tulemuspõhises eelarves on autor sildade ehitamise kulud toonud välja eraldi tegevusena, kuna arengustrateegias on sildade ehitamine iseseisev eesmärk.
- Praeguses eelarves on eraldi välja toodud projekteerimise kulud ja sademevee ärajuhtimise torustike ehitamise kulud. Tulemuspõhises eelarves tuleks autori arvates

nimetatud kulud näidata tänavate ehitamise ja rekonstrueerimise kulude juures, kuna projekteerimise ja sademevee torustiku ehitamine on osa tänava ehitamisest või rekonstrueerimisest ning projekteerimise ja sademevee ärajuhtimise torustike rajamise kulud moodustavad ühe osa tänava ehitamise maksumusest.

- Praeguses eelarves on kõnni- ja jalgrattateede rajamise kulud liidetud kokku, kuid autori arvates tuleks kõnniteede rajamise kulud ja jalgrattateede rajamise kulud eraldi kajastada, et oleks näha kui palju kumbagi teeliiki ehitatakse.
- Praeguses investeeringute eelarves olevad korteriühistutega koostööprojektide kulud, kvartalisiseste teede remondi kulud ja raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade rajamise kulud kajastaks autor tegevuskulude eelarves, kuna tegemist on perioodikuludega.

Kulude eelarvestamiseks pakub autor välja järgmised võimalused:

- nende objektide maksumuse, mille ehitamise või rekonstrueerimise jaoks on eelarvestamise hetkel olemas projekt, võiks sarnaselt praegusega eelarvestada projekti põhjal;
- ülejäänud objektide eelarvelise maksumuse saab teada, korrutades ehitatava või rekonstrueeritava tee pindala hinnangulise ühikuhinnaga.

Kokkuvõtteks võib öelda, et investeeringute tulemuspõhise eelarvestamise korral ei muutu küll oluliselt eelarveliste summade arvutamine, kuid eelarvesse lisandub mittefinantsiline informatsioon (eesmärgid ja tulemuse näitajad), mis võimaldab paremini jälgida kulude seotust eesmärkidega.

2.5.3. Tegevuskulude tulemuspõhine eelarvestamine teede ja tänavate tegevusala näitel

Alapunktist 2.5.2 selgub, et arengustrateegias ja arengukavas olevad teede ja tänavate valdkonna ülesanded puudutavad ainult investeeringuid. Seetõttu ei saa tegevuskulude tulemuspõhise eelarve eesmärkidena arengukava ja arengustrateegiat kasutada ning eesmärgid tuleb püstitada näiteks teedeteenistusel.

Autori poolt välja pakutud teede ja tänavate tegevusala tegevuskulude eelarve tulemuse näitajad on toodud lisas 4. Põhjused, miks kasutada just lisas 4 toodud tulemuse näitajaid on alljärgnevad. Tänavate remondi väljundina on autori hinnangul otstarbekas kasutada remonditavate tänavalõikude arvu, sest jooksev remont toimub lühikestel tänavalõikudel, mistõttu ei saa väljundi näitajana kasutada remonditavate tänavate pikkust. Eraldi näitajad võiks olla kasutusel sõiduteede, kõnniteede ja jalgrattateede remondiks. Kuna sildasid on Tartus vähe, võib autori arvates sildade remondi väljundina kasutada remonditavate sildade arvu. Ka raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade ehitamise ja korteriühistutega koostööprojektide väljundit saab mõõta arvuliselt (ehitatavate raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade arv, korteriühistutega koostööprojektide arv). Lisaks tänavate remondile on teede ja tänavate tegevusala kuludeks sademevee restkaevude ehitus, bussiootepaviljonide aluste remont, tuletõrjehüdrantide hooldus ja teeregistri koostamine. Nende tegevuste väljundit on autori arvates samuti kõige sobivam mõõta arvuliselt (ehitatavate restkaevude arv, remonditavate bussiootepaviljonide aluste arv, tuletõrjehüdrantide arv, teeregistrisse kantud tänavate arv).

Lõpptulemuse näitajatena saab autori hinnangul kasutada küsitluste kaudu selgunud linnaelanike arvamust teede ja tänavate korrasoleku kohta ning korrasolevate tänavate osakaalu kõigist tänavatest. Korrasolevate tänavate osakaalu arvutamiseks tuleks välja töötada kriteeriumid hindamaks, milline on heas seisukorras tänav. Tõhususe näitajad on kulud ühe ühiku väljundi remondiks ja hoolduseks.

Tegevuskulude eelarvest finantseeritavad tegevused võiksid autori hinnangul olla järgmised:

- asfaltkattega tänavate jooksev remont;
- kruusakattega tänavate remont;
- kõnniteede remont;
- jalgrattateede remont;
- sildade remont;
- bussipaviljonide aluste remont;
- tuletõrjehüdrantide hooldus;
- sadevee ärajuhtimise liitumistasud;
- kraavide ja truupide hooldus;

- teeregistri koostamine;
- koostööprojektid korteriühistutega;
- kvartalisiseste teede remont;
- raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade rajamine.

Tegevused on üldiselt sarnased praeguses eelarves olevate kulukohtadega (vt. alapeatükk 2.4). Tulemuspõhise eelarve erinevuseks võrreldes praeguse eelarvega on kõnniteede remondi kulude eraldi välja toomine ja mõnede praegu investeeringute eelarves olevate kulude kajastamine tegevuskulude eelarves (koostööprojektid korteriühistutega, kvartalisiseste teede remont, raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade ehitamine). Kõnniteede ja jalgrattateede remondi kulud toob autor eraldi välja seetõttu, et ka investeeringute eelarves on nimetatud teeliikide kulud eraldi välja toodud.

Tegevuskuludeks on peamiselt ostetud teenuste maksumus. Kulude eelarvestamine sõltub kulude iseloomust. Asfalttänavate jooksev remont toimub pikaajaliselt sõlmitud lepingu alusel, seega saab eelarvelised kulud teada lepingu alusel. Ülejäänud kulude eelarvelise maksumuse peaks autori arvates saama soovitava väljundi korrutamisel hinnangulise ühe ühiku väljundi saamiseks vajaliku maksumusega. Võrreldes alapeatükis 2.4 toodud praeguseid eelarvestamise põhimõtteid ja tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid, saab järeldada, et pikaajaliste lepingutega kaetud tööde maksumus on mõlemate eelarvestamise põhimõtete korral sama, kuid ülejäänud kulude maksumuse korral arvestab tulemuspõhine eelarve soovitavate tulemustega, samal ajal kui praegu kehtivate eelarvestamise põhimõtete järgi arvutatakse eelarvelised kulud eelmiste aastate põhjal. Seega peaks tulemuspõhise eelarvestamise kasutamine võimaldama täpsemat kulude eelarvestamist.

KOKKUVÕTE

Eelarve mõistet sõnastatakse erinevates allikates erinevalt, kuid üldjuhul võib eelarve definitsioonidest välja lugeda, et eelarved on peamiselt rahalises väljenduses plaanid kindla perioodi (enamasti aasta) kohta. Eelarvestamine on tihedalt seotud raamatupidamisarvestusega, kuna andmed eelarve täitmise ehk tegelike tulude ja kulude kohta saadakse raamatupidamisarvestusest.

Paljudes riikides on avaliku sektori juhtimises toimunud reformid, mis on kaasa toonud muutused ka eelarvestamises. Olulisemad muutused on olnud väljundipõhiste eelarvestamise meetodite kasutamine, tulemuse näitajate kasutamine eelarvetes, tekkepõhine eelarvestamine, suurem paindlikkus eelarvest eraldatud summade kasutamisel.

Tekkepõhine eelarve erineb traditsioonilisest kassapõhisest eelarvest selle poolest, et sisaldab lisaks raha laekumisele ja väljaminekutele ka tekkepõhiseid tulusid ja kulusid (sh. mitterahalised kulud, näiteks varade amortisatsioon), nõudeid ja kohustusi. Seega sisaldab tekkepõhine eelarve võrreldes kassapõhise eelarvega tunduvalt rohkem informatsiooni, mis ongi tekkepõhise eelarve peamine eelis kassapõhise eelarve ees.

Väljundil põhinevatest eelarvestamise meetoditest on KOV-des enim kasutust leidnud tootepõhine eelarvestamine ja tulemuspõhine eelarvestamine. Tootepõhise eelarvestamise korral arvestatakse tulud ja kulud iga KOV poolt pakutava toote ja teenuse jaoks. Tulemuspõhise eelarvestamise korral näidatakse eelarves lisaks kuludele ka soovitavad tulemuse näitajad, mis võimaldavad hinnata, kas eelarvestamisel püstitatud eesmärgid saavutati.

Avaliku sektori eelarvestamisel peab lähtuma seadusandlusest. Eesti KOV-de eelarvestamist reguleerib peamiselt valla- ja linnaeelarve seadus. Eelarvestamisel kasutatav eelarveklassifikaator on Eestis kehtestatud samuti riigi poolt ning on kõigile KOV-dele kohustuslik. Praeguse Eesti seadusandluse peamine puudus on eelarvestamise uute

meetoditega mittearvestamine. Näiteks eeldab valla- ja linnaeelarve seadus kassapõhist eelarvestamist. Samuti seab kitsendusi KOV-dele kohustuslik eelarve täitmise kuuaruanne. Näiteks on kuuaruandes kindel tulude ja kulude liigendus, mis tähendab, et KOV-d peavad oma eelarve liigendama vähemalt sama detailsusega kui on kuuaruanne. Samas kui riik soovib saada ülevaadet KOV-de eelarve täitmistest, peavad olema andmed võrreldavad ning aruande kindel struktuur on põhjendatud. Siiski on võimalik mõnesid uuendusi sisse viia ka olemasolevate seadustega. Näiteks on võimalik kasutada eelarvestamise meetodeid, kus kulude eelarvestamisel lähtutakse väljunditest ja soovitavatest tulemustest.

Kuna Eestis on KOV-de eelarvestamise täiustamise võimalustega tegeletud vähe, on töö teises osas uuritud eelarvestamist ja selle täiustamise võimalusi Eestis konkreetse näite abil. Selleks näiteks on Tartu LV linnamajanduse osakond. Linnamajanduse osakond kuulub Tartu linna eelarvesüsteemi ja seetõttu tuleb eelarvestamisel lähtuda Tartu linnavalitsuses kehtivatest eelarvestamise põhimõtetest. Eelkõige puudutavad linna õigusaktid eelarvestamise ajakava, kasutatavat eelarveklassifikaatorit, eelarve jagamist tegevuskulude eelarveks ja investeeringute eelarveks ning aruandlust. Analüüsides eelarvestamist Tartu linnavalitsuses, tuleks autori arvates eelarvestamise täiustamisel pöörata tähelepanu järgmistele aspektidele:

- arengukava kui eelarve aluseks oleva dokumendi koostamine;
- tulude ja kulude jaotus põhitegevuse eelarveks ja investeeringute eelarveks;
- tulude ja kulude liigendamine eelarves;
- tekkepõhine eelarvestamine praeguse kassapõhise eelarvestamise asemel.

Arengukavas tuleks töö autori arvates näidata lisaks investeeringutele võimalikult palju tegevuskulusid samas liigenduses nagu eelarves. See võimaldaks arengukava võtta senisest enam eelarve koostamise aluseks. Lisaks soovitab autor võtta arengukava vastu senisest varem. Praegu võeti näiteks 2004.-2007. aasta arengukava vastu siis kui toimus juba 2004. aasta eelarve koostamine.

Eelarve jagamine põhitegevuse eelarveks (Tartu linna eelarves kasutatakse nimetust tegevuskulude eelarve) ja investeeringute eelarveks toimub praegu ainult kulude osas. Autori arvates tuleks ka tulud jagada põhitegevuse eelarve vahel ja investeeringute

eelarve vahel, et oleks võimalik jälgida põhimõtet, kus tegevuskulusid finantseeritakse tegevustuludega ja investeeringuid finantseeritakse varade müügist saadud tuludega. Tekkepõhise eelarve kasutuselevõtmisel tuleb praegu investeeringute eelarves kajastatavad perioodikulud (peamiselt kapitaalremondi kulud) näidata tegevuskulude eelarves.

Tulude ja kulude liigendamise osas soovitab autor ümber kujundada eelarve liigendamiseks kasutatavate artiklite süsteemi. Artikkel on Tartu linnavalitsuse poolt kasutusele võetud täiendav eelarve liigendaja, mis ühtib üldiselt raamatupidamisarvestuses kasutatavate tulu- ja kulukontodega. Kuna artiklid jäävad autori arvates mõnel juhul liiga üldiseks (näiteks tulud, heakorraeelarve kulud) ning mõnel juhul on nad liiga detailsed (näiteks palgakulud), soovitab autor artiklid niimoodi ümber kujundada, et nad vastaksid tegelikele tulude ja kulude liigendamise vajadustele.

Tekkepõhise eelarve soovitab autor kasutusele võtta seetõttu, et anda parem ülevaade linna rahalistest vahenditest ja nende kasutamisest. Tekkepõhine eelarvestamine on autori pakutud täiustustest suuremahulisim ja eeldab mitmete muudatuste tegemist eelarvestamisel. Lisaks eelpool nimetatud perioodikulude väljaviimisele investeeringute eelarvest, tuleb tekkepõhise eelarve korral näidata tagastamisele mittekuuluv käibemaks eraldi kuluna ning täiendavate kuludena lisanduvad põhivara amortisatsioon ja puhkusereservi muutus. Tekkepõhise eelarve dokumentideks on tulude eelarve, kulude eelarve, investeeringute eelarve, eelarveline tulemiaruanne, eelarveline rahavoogude aruanne ja eelarveline bilanss.

Linnamajanduse osakonna tulude eelarve koostab rahandusosakond eelmiste aastate ja jooksva aasta tulude põhjal. Linnamajanduse osakonna kulude eelarve koostamist alustatakse teenistuste tasandilt, kes esitavad osakonna juhataja asetäitjale eelarve eelnõu taotlused. Taotluste alusel koostab juhataja asetäitja osakonna eelarve eelnõu ning esitab selle rahandusosakonnale. Osakondade eelarvete eelnõude põhjal koostab rahandusosakond linna eelarve eelnõu ning esitab selle linnavalitsusele, kes omakorda esitab eelarve eelnõu volikogule vastuvõtmiseks. Eelarvestamise alustamine teenistuste tasandilt on autori hinnangul otstarbekas, sest iga teenistus oskab kõige paremini eelarvestada enda tegevusvaldkonna kulusid. Linnamajanduse osakonna eelarve on liigendatud järgmiselt:

- tulueelarve klassifikaatorite majandusliku sisu järgi, artiklite ja tululiikide lõikes;
- halduskulude eelarve klassifikaatorite majandusliku sisu järgi ja artiklite lõikes;
- heakorrakulude tegevuskulude eelarve tegevusalade, klassifikaatorite majandusliku sisu järgi, artiklite ja kulukohtade lõikes;
- heakorrakulude investeeringute eelarve tegevusalade, klassifikaatorite majandusliku sisu järgi, artiklite ja investeeringuobjektide lõikes.

Heakorrakulude eelarved sisaldavad ka linnamajanduse osakonna haldusalasse kuuluva asutus Kalmistu eelarveid. Kuigi eelarve struktuur ei ühti osakonna struktuuriga, vastutab iga eelarves oleva tegevusala eest üks teenistus. Heakorrakulude eelarvestamisel kasutatakse järgmisi põhimõtteid:

- investeeringute maksumus selgub investeeringuobjekti projektist,
- tegevuskulude maksumus selgitatakse välja eelmise aasta kulude põhjal,
- pikaajalise lepinguga kaetud tööde maksumus on lepingus kokkulepitud summa.

Kuna enamus kulusid eelarvestatakse eelmiste aastate põhjal, ei ole autori arvates tagatud kulude efektiivsus, s.t. ei ole teada, kui suured kulud oleksid tegelikult vajalikud eesmärkide saavutamiseks. Seetõttu soovitab autor eelarvestamisel lähtuda püstitatud eesmärkidest ja soovitavatest tulemustest, kasutades tulemuspõhise eelarvestamise põhimõtteid. Tulemuspõhist eelarvestamist eelistab autor teistele väljundipõhistele eelarvestamise meetoditele seetõttu, et tulemuspõhine eelarve võimaldab nii eelarve koostamisel kui hilisemal eelarve täitmise kontrollimisel lähtuda lisaks otsestele tulemustele ka üldisematest eesmärkidest.

Tulemuspõhise eelarvestamise sisseviimist vaadeldakse antud töös heakorrakulude eelarvete põhjal (välja arvatud kalmistute kulud). Peamised autori poolt välja pakutud põhimõtted tulemuspõhiseks eelarvestamiseks linnamajanduse osakonnas on järgmised:

- Eelarve jaotub sarnaselt praeguse eelarvega investeeringute eelarveks ja tegevuskulude eelarveks.
- Kulud tuleks liigendada sarnaselt praeguse eelarvega tegevusalade lõikes, kuid erinevalt praegusest eelarvest tuleks iga tegevusala juures näidata eesmärgid ja ülesanded, soovitavad tulemuse näitajad ja kulud tegevuste kaupa.
- Eesmärkide ja ülesannetena saab osaliselt kasutada Arengustrateegias Tartu 2012 ja Tartu linna arengukavas olevaid eesmärke ja ülesandeid. Nende kulude osas, mida

arengustrateegia ja arengukava ei sisalda, tuleb eesmärgid ja ülesanded püstitada osakonna teenistustel.

- Tulemuse näitajatena soovitab autor kasutada väljundi näitajaid (näiteks parkide arv), lõpptulemuse näitajaid (näiteks rahulolu parkidega) ja tõhususe näitajaid (näiteks kulud ühe hektari pargi hooldamiseks). Andmed väljundi näitajate ja lõpptulemuse näitajate arvutamiseks peaks saama osakonna teenistuste käest, lõpptulemuse näitajate arvutamiseks tuleks korraldada küsitlusi linnaelanike hulgas.
- Ühe tegevusala piires tuleks kulud eelarves näidata erinevate tegevuste lõikes. Tegevused on sarnased praeguses eelarves olevate kulukohtadega, kuid kuna tegevuste aluseks on püstitatud eesmärgid ja ülesanded, on tegevuste ja kulukohtade vahel ka mitmeid erinevusi.

Tulemuspõhist eelarvestamist on autori hinnangul võimalik kasutada ainult linnamajanduse osakonnas või ka Tartu linnavalitsuses tervikuna. Kui kasutada tulemuspõhist eelarvestamist ainult linnamajanduse osakonnas, aitaks tulemuspõhine eelarve autori arvamuse kohaselt senisest paremini põhjendada linna eelarvest taotletavate summade vajalikkust. Siiski oleks autori arvates otstarbekam tulemuspõhist eelarvet kasutada kogu Tartu linnavalitsuses.

Vaatamata tulemuspõhise eelarvestamise eelistele võrreldes teiste eelarvestamise meetoditega, tekivad tulemuspõhise eelarvestamise sisseviimisel mitmed probleemid. Vaadeldes tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise võimalusi Tartu linnavalitsuses, jõudis autor järeldusele, et tulemuspõhise eelarvestamise rakendamise probleemideks on tulemuste raske mõõdetavus mõnedes valdkondades, eelarvestamise töömahu suurenemine ning võimalike lisakulude tekkimine seoses töömahu suurenemisega ja tulemuste mõõtmisega.

Kokkuvõtteks näitab antud töö, et peamised eelarvestamise täiustamise võimalused Eesti KOV-des on tekkepõhiste eelarvete kasutuselevõtmine ja väljundipõhiste meetodite kasutamine eelarvestamisel. Kuigi antud töö aluseks on Tartu LV linnamajanduse osakond, peaks töö tulemusi saama mingil määral laiendada ka teistele Eesti KOV-dele.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Ainsoo, D., Jaansoo, A., Milt, T., Pedastsaar, E., Sootla, G., Surva, A., Tammert, P., Tüür, T.** Local Government Bugdeting: Estonia. – Local Government Budgeting. Editor M. Hôgye, 2002, pp. 273-327. [http://lgo.osi.hu/publications/2002/216/204-estonia.pdf]. 17.04.2005
2. **Alver, J., Reinberg, L.** Juhtimisarvestus. 2. täiend. tr., Tallinn: Deebet, 2002, 431 lk.
3. **Anthony, R. N., Dearden., J., Bedford, N. M.** Management Control Systems. 6th ed., international ed. Homewood: Irwin, 1989, 925 p.
4. **Anthony, R. N., Reece, J. S.** Accounting principles. 6th ed. Homewood: Irwin, 1989, 678 p.
5. **Anthony, R. N., Young, D. W.** Management Control in Nonprofit Organizations. Homewood: Irwin, 1988, 918 p.
6. Arengustrateegia Tartu 2012. Vastu võetud Tartu Linnavolikogu 27. mai 1999. a. määrusega nr. 90. [http://www.tartu.ee/?lang_id=1&menu_id=2&page_id=585]. 13.11.2004
7. **Bals, H.** Der Produkthaushalt: Wege zur Integration von Finanz- und Leistungssteuerung, 2003, 26 lk. [http://www.uni-potsdam.de/u/kwi/personal/publ_bals_produkthaushalt_integration.pdf]. 01.02.2004
8. **Bogt, H. ter.** Politicians and output-oriented performance evaluation in municipalities. – The European Accounting Review, 2001, Vol. 10, No. 3, pp. 621-643.
9. Budget Reform in OECD Member Countries: Common Trends. Meeting of Budget Directors from G-7 Countries, Berlin, Germany, 5.-6. September 2002, OECD, PUMA/SBO, 2002, No. 9. [http://www.olis.oecd.org/olis/2002doc.nsf/809a2d78518a8277c125685d005300b2/18e47b81eb1e61fdc1256c1E00352173/$FILE/JT00130517.PDF]. 08.07.2004

10. **Carlin, T. M. Guthrie, J.** A Review of Australian and New Zealand Experiences with Accrual Output Based Budgeting. Third Bi-annual Conference of the International Public Management Network (IPMN), Sidney, Australia, 4-6 March 2000. [http://www.inpuma.net/research/papers/sidney/carlinguthrie.html]. 09.04.2004
11. **Carlin, T. M.** Output-based management and the management of performance: insights from the Victorian experience. – Management Accounting Research, 2004, Vol. 15, No. 3, pp. 267-283.
12. **Chan, J. L.** The Basis of Accounting for Budgeting and Financial Reporting. – Handbook of government budgeting. Editor R. T. Meyers. San Fransisco: Jossey-Bass Publishers, 1999, pp. 357-380.
13. **Churchill, N. C.** Eelarve valik: planeerimine või kontroll? – Juhtimisotsused ja finantsjuhtimine. Valik artikleid „Harvard Business Review'st" ja „Financial Times'st". Finantsjuhtimise konverents „Praktikult praktikule", Pärnu, 8.-9. aprill 1999. Toimetaja Marge Sütt. Tartu: Fontes, 1999, lk. 107-125.
14. **Commission of the European Communities.** Modernisation of the accounting system of the European Communities. – Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003, pp. 1019-1071.
15. **Diamond, J.** Performance Budgeting – Is Accrual Accounting Required? – IMF Working Paper, 2002, No. 240, 30 p.
16. **Diamond, J.** Performance Budgeting: Managing the Reform Process. IMF Working Paper, 2003, No. 33, 28 p.
17. Eelarveklassifikaatorite kehtestamine. Vastu võetud rahandusministri 11. detsembri 2003. a. määrusega nr. 103. – Riigi Teataja Lisa, 2003, nr. 128, art. 2074. [http://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=684826]. 02.05.2004
18. **Gleich, R., Kopp, J.** Ansätze zur Neugestaltung der Planung und Budgetierung. Methodische Innovationen und empirische Erkenntnisse. – Controlling, 2001, Heft 8/9, S. 429-436.
19. **Granof, M., H.** Government and Not-for-profit Accounting. Concepts and Practices. 2nd ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2001, 716 p.

20. **Gross, M, J., Larkin, R. F., McCarthy, J, H.** Financial and Accounting Guide for Not-for-Profit Organizations. 6th ed. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000, 823 p.
21. **Hatry, H, P.** Performance Management: Getting Results. Washington, D.C.: The Urban Institute Press, 1999a, 286 p.
22. **Hatry, H. P.** Performance Measurement Principles and Techniques: An Overview for Local Government. – Public Sector Performance: Management, Motivation, and Measurement. Edited by R. C. Kearney, E. M. Berman. Boulder: Westview Press, 1999b, pp. 304-328.
23. **Hay, L. E.** Accounting for governmental and nonprofit entities. 8th ed. Homewood: Irwin, 1989, 778 p.
24. **Jones, R., Pendlebury, M.** Public sector accounting. Harlow: Pearson Education, 2000, 278 p.
25. **Joyce, P. G.** Performance-Based Budgeting. – Handbook of government budgeting. Editor R. T. Meyers. San Fransisco: Jossey-Bass Publishers, 1999, pp. 597-619.
26. **Karu, S., Zirnask, V.** Eelarvestamine – üks strateegilise controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 2004, 350 lk.
27. Kohalike omavalitsuste eelarvestamise käsiraamat, 2002, 89 lk. [www.fin.ee/doc.php?4832]. 11.04.2004.
28. Kohaliku omavalitsuse korralduse seadus. Vastu võetud Riigikogus 2. juunil 1993. a. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr. 37, art. 558. [https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=822624]. 21.02.2004
29. Kohaliku omavalitsuse üksuse jooksva aruandluse kord. Vastu võetud rahandusministri 26. jaanuari 2004. a. määrusega nr. 17. – Riigi Teataja Lisa, 2004, nr. 14, art. 196. [https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=703170]. 02.05.2004
30. Kontode koodid. Rahandusministri 11. detsembri 2003. a. määruse nr. 105 „Riigi raamatupidamise üldeeskiri“ lisa 1. – Riigi Teataja Lisa, 2003, nr. 130, art. 2103. [http://www.fin.ee/doc.php?9012]. 02.05.2004
31. **Lachnit, L.** Struktur eines Qualitätscontrollingsystems für die öffentliche Verwaltung. – Kostenrechnungspraxis, 2000, Sonderheft 1, S. 29-41.
32. Linna asutuste tegevuskulude jaotus kulupeatükkide ja toodete lõikes. – Tallinna Linnavolikogu 20. detsembri 2005. aasta määruse nr. 61 „Tallinna linna 2005. aasta

eelarve kinnitamine“ lisa 4. [http://www.tallinn.andmevara.ee/oa/failid/99061_m61%20lisa.xls]. 22.11.2005

33. Linna juhtimise skeem. [http://www.tartu.ee/?lang_id=1&menu_id=2&page_id=21]. 11.03.2006
34. **Lääts, K., Peets, P.** Vastutuspõhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999, 144 lk.
35. **Lüder, K., Jones, R.** The diffusion of accrual accounting and budgeting in European governments – a cross-country analysis. – Reforming governmental accounting and budgeting in Europe. Fachverlag Moderne Wirtschaft, 2003, pp. 13-57.
36. **Malina, M. A., Selto, F. H.** Choice and change of measures in performance measurement models. – Management Accounting Research, 2004, Vol. 15, No. 4, 2004, pp. 441-469.
37. **Mandell, M. B.** Analytical Techniques for Budgeting. – Handbook of government budgeting. Editor R. T. Meyers. San Fransisco: Jossey-Bass Publishers, 1999, pp. 620-649.
38. **Noorkõiv, R.** Kohaliku omavalituse arengukava koostamise soovitused. Tallinn-Tartu: Siseministeerium, 2002, 116 lk.
39. **Näsi. S.** Criteria for Choosing a Business Accounting Model in the Finnish Public Sector. – Univerity of Jyväskylä School of Business and Economics, Working Paper, 1999a, No. 198, 28 p.
40. **Näsi, S.** Development of Local Governmental Accounting Thought in Finland from the 1920s to the 1990s. A literature review. – University of Jyväskylä School of Business and Economics, Working Paper, 1999b, No. 197, 28 p.
41. **Pallot, J.** Transparency in local government: antipodean initiatives. – The European Accounting Review, 2001, Vol. 10, No. 3, pp. 645-660.
42. Performance budgeting in Sweden – outline of a reform programme. Ministry of Finance. [http://www.finans.regeringen.se/pdf/performance_budgeting.pdf]. 04.04.2004
43. **Pradel, M.** Differenzierte Kosten- und Leistungsrechnung (KLR) zur Führungsunterstützung in der öffentlichen Verwaltung. – Kostenrechnungspraxis, 1998, 42. Jg., H. 5, S. 267-273.

44. **Premchand, A.** Public Expenditure Management. Washington, D.C.: International Monetary Fund, 1993, 282 p.
45. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a. – Riigi Teataja I osa, 2002, nr. 102, art. 600. [https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=835246]. 24.08.2005
46. **Reichard, C., Bals, H.** Resource-based Accounting and Output-Budgeting as Common Patterns of Public Sector Financial Management Reforms. – Paper of the International Public Sector Management Symposium, Univercity of Mannheim, 21.-23. June 2001. [http://www.uni-potsdam.de/u/ls_puma/!PUBLIKATIONEN/public_online_resource.html]. 25.05.2004
47. Riigi raamatupidamise üldeeskiri. Vastu võetud rahandusministri 11.12.2003 määrusega nr. 105. – Riigi Teataja Lisa, 2003, nr. 130, art. 2103. [https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=863023]. 26.08.2005
48. **Schaeffer, M.** Municipal Budgeting Toolkit, 50 p. [http://www.worldbank.org/wbi/publicfinance/documents/Topic10_Printer.pdf]. 24.02.2004
49. Tallinna linna eelarvestamise käsiraamat, 2002, 115 lk. [http://www.tallinn.ee/est/linna_juhtimine/juhtimise_lahtekohad/arengukavad_ja_strateegiad/fm_mudel/eelarvestamise_kasiraamat.pdf]. 11.04.2004
50. Tallinna linna eelarvestrateegia aastateks 2005-2007. – Tallinna Linnavolikogu 17. juuni 2004. a. määruse nr. 24 „Tallinna linna eelarvestrateegia aastateks 2005-2007“ lisa. [http://tallinn.andmevara.ee/oa/page.Tavakasutaja?c=1.1.1.1jaid=97431]. 21.08.2005
51. **Tammert, P.** Eelarve kui avaliku sektori avatuse tagatis ehk kellele on vaja eelarvet? – Riigikogu Toimetised, 2001, nr. 3, lk. 209-216.
52. **Tammert, P., Jaansoo, A., Maspanov, I., Bakler, M., Teder, J., Taaler, J.** Eelarve, auditeerimine ja kuluarvestus kohalikes omavalitsustes, 2000, 99 lk. [http://www.fin.ee/doc.php?4065]. 25.01.2004
53. Tartu linna arengukava aastateks 2004-2007. – Tartu Linnavolikogu 18. septembri 2003. a. määruse nr. 42 „Tartu linna arengukava aastateks 2004-2007 kinnitamine“ lisa.

[http://info.raad.tartu.ee/webaktid.nsf/0/C2256D4B002F537FC2256DA90039A518]. 12.05.2004

54. Tartu linna eelarve koostamise, vastuvõtmise ja täitmise kord. Vastu võetud Tartu Linnavolikogu 01. juuli 2004. a. määrusega nr. 78. [http://info.raad.tartu.ee/webaktid.nsf/web/viited/VOLM2004070100078]. 24.08.2004
55. Tartu linna põhimäärus. Vastu võetud Tartu Linnavolikogu 27. aprilli 2001. a. määrusega nr. 64. [http://www.tartu.ee/?lang_id=1&menu_id=2&page_id=232]. 12.05.2004
56. Tartu Linnavalitsuse Linnamajanduse osakonna ja osakonna juures peetava asutuse „Kalmistu“ raamatupidamise sise-eeskirjad. – Linnamajanduse osakonna juhataja 8. detsembri 2003. a. käskkirja nr. 24 „Raamatupidamise sise-eeskirja kinnitamine“ lisa.
57. Tartu Linnavalitsuse linnamajanduse osakonna põhimäärus. – Tartu Linnavalitsuse 19. mai 2005. a. korralduse nr. 790 „Tartu Linnavalitsuse linnamajanduse osakonna põhimääruse kinnitamine“ lisa. [http://info.raad.tartu.ee/webaktid.nsf/web/viited/2005051900790]. 31.08.2005
58. **Tassonyi, A.** Municipal Budgeting. – Canadian Tax Journal/Revue Fiscal Canadienne, 2002, Vol. 50, No. 1, pp. 181-198.
59. **Ulst, E.** Principles of distinction of capital and revenue expenditure in public sector. – Accounting perspectives on the threshold of the 21st century (proceedings of the conference). Tartu, 1999, pp. 250-259.
60. **Usry, M. F., Hammer, L.** H. Cost accounting: planning and control. 10th ed. Cincinnaty: South-Western Publishing Cop., 1991, 903 p.
61. **Valk, M., Kallas, K.** Programm-eelarvestamine strateegilise juhtimisvahendina. – Majandusarvestus ja finantsjuhtimine: aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis IV. Vastutav toimetaja Kaido Kallas. Tallinn: AS Atlex, 2002, lk. 75-89.
62. Valla- ja linnaeelarve seadus. Vastu võetud Riigikogus 16. juunil 1993. a. – Riigi Teataja I osa, 1993, nr. 42, art. 615. [https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=693368]. 21.02.2004

63. **Verspaandonk, R.** Accrual Budgeting – State of Play. – Research Note, 1999-2000, No. 30. [http://www.aph.gov.au/library/pubs/rn/1999-2000/2000rn30.pdf]. 09.04.2004
64. **Welsh, G. A., Hilton, R. W., Gordon, P. N.** Budgeting: Profit Planning and Control. 5th ed. Englewood Cliffs: Prentice Hall, 1988, 661 p.

Lisa 1

Tekkepõhine halduskulude eelarve

Kulu	Klassifi-kaator/ artikkel	Summa (tuh kr)	Erinevused võrreldes kassapõhise eelarvega
Tööjõukulud			
Töötasud	5001		
Kõrgemate ametnike palk	500100		
Kõrgemate ametnike lisatasu	500101		
Kõrgemate ametnike puhkusetasu	500104		sisaldab ka puhkusereservi muutust
jne.			
Maksud töötasudelt	506		
Sotsiaalmaks töötasudelt	506000		sisaldab ka puhkusereservi muutuselt arvestatud sotsiaalmaksu
Töötuskindlustusmakse töötasudelt	506040		sisaldab ka puhkusereservi muutuselt arvestatud töötuskindlustusmakset
Majanduskulud			
Administreerimiskulud	5500		
Bürootarbed	550000		ilma käibemaksuta
Trükised	550001		ilma käibemaksuta
jne.			
Muud kulud			
Maksukulud	601		
Käibemaksukulu	601000		majanduskulude käibemaks
Põhivara amortisatsioon	611		
Transpordivahendite amortisatsioon	611405		kassapõhises eelarves puudub
Info- ja kommunikatsioonitehno-loogia seadmete amortisatsioon	611500		kassapõhises eelarves puudub
Muu amortiseeruva materiaalse põhivara amortisatsioon	611605		kassapõhises eelarves puudub

Allikas: autori koostatud

Tekkepõhine heakorra tegevuskulude eelarve

Kulu	Tegevus-ala	Klassifi-kaator/ artikkel	Summa (tuh kr)	Erinevused võrreldes kassapõhise eelarvega
Linna teed ja tänavad	04510			
Majanduskulud		5512		
Asfalttänavate jooksev remont		551260		ilma käibemaksuta
Kruusatänavate hooldus		551260		ilma käibemaksuta
Sildade remont		551260		ilma käibemaksuta
Tuletõrjehüdrantide korrashoid		551260		ilma käibemaksuta
Bussiootepaviljonide alused		551260		ilma käibemaksuta
Teeregistri koostamine		551260		ilma käibemaksuta
Sadevee ärajuhtimise liitumistasud		551260		ilma käibemaksuta
Kraavide ja truupide hooldus		551260		ilma käibemaksuta
Koostööprojektid korteriühistutega		551260		praegu investeeringute eelarves, kuid tegemist perioodikuluga; ilma käibemaksuta
Siseteede renoveerimine		551260		praegu investeeringute eelarves, kuid tegemist perioodikuluga; ilma käibemaksuta
Tänavate ülekatted		551260		praegu investeeringute eelarves, kuid tegemist perioodikuluga; ilma käibemaksuta
Raudtee jalg- ja jalgrattatee ületuskohad		551260		praegu investeeringute eelarves, kuid tegemist perioodikuluga; ilma käibemaksuta
Maksukulud		601		
Käibemaksukulu		601000		majanduskulude ja investeeringute käibemaks
Põhivara amortisatsioon		611		
Teede amortisatsioon		611006		kassapõhises eelarves puudub
Muude rajatiste amortisatsioon		611009		kassapõhises eelarves puudub
Liikluskorraldus	04511			
Majanduskulud		5512		
Liikluskorraldusvahendite hooldus		551240		ilma käibemaksuta

Teekatte märgistustööd		551240		ilma käibemaksuta
Liikluskorralduse muudatused		551240		ilma käibemaksuta
Liiklusuuringud		551240		ilma käibemaksuta
Fooride remont		551240		ilma käibemaksuta
Liikluskorraldusvahendite remont		551240		ilma käibemaksuta
Parkimise korraldamine		551290		ilma käibemaksuta
Maksukulud		601		
Käibemaksukulu		601000		majanduskulude ja investeeringute käibemaks
Põhivara amortisatsioon		611		
Rajatiste amortisatsioon		611009		kassapõhises eelarves puudub
jne.				

Allikas: autori koostatud

Tulemuspõhine investeeringute eelarve

Tänavate korrashoid (04510)
Eesmärgid:

- teede, tänavate ja sildade ehitamine ja rekonstrueerimine
- teede tolmuvabaks muutmine
- linna jalgrattateede väljaehitamine
- sadevee ärajuhtimise kontseptuaalne lahendamine ja vastavate torustike ning restkaevude ja ülevoolude ehitamine

Tulemuse näitajad

Näitaja	Ühik	Kogus
Väljundi näitajad		
Kalda tee		
Rüütli tn		
jne.		
asfalteeritavate kruusatänavate pikkus	km	
ehitatavate kõnniteede pikkus	km	
ehitatavate jalgrattateede pikkus	km	
Lõpptulemuse näitajad		
rahulolu sõiduteedega	%	
rahulolu kõnniteedega	%	
rahulolu jalgrattateedega	%	
rahulolu sildadega	%	
asfalttänavate osatähtsus kõigist tänavatest	%	
kõnniteedega tänavate osatähtsus kõigist tänavatest	%	
jalgrattateedega tänavate osatähtsus kõigist tänavatest	%	
Tõhususe näitajad		
kulud ühe kilomeetri sõidutee ehitamiseks	kr	
kulud ühe kilomeetri kõnnitee ehitamiseks	kr	
kulud ühe kilomeetri jalgrattatee ehitamiseks	kr	
kulud ühe kilomeetri tänava rekonstrueerimiseks	kr	
kulud ühe kilomeetri kruusatänava asfalteerimiseks	kr	

Investeeringute eelarvest finantseeritavad kulud

Jrk. nr.	Tegevus	Klassifi-kaator	Kulukoht	Summa (tuh kr)
1.	Tänavate ehitus ja rekonstrueerimine	1551		

1.1.	Rüütli tn		RÜÜTLI	
1.2.	Kalda tee		KALDA	
	jne.			
2.	Kruusatänavate asfalteerimine	1551		
3.	Kõnniteede ehitus	1551		
4.	Jalgrattateede ehitus	1551		

Allikas: autori koostatud

Tulemuspõhine tegevuskulude eelarve

Tänavate korrashoid (04510)

Tulemuse näitajad

Näitaja	Ühik	Kogus
Väljundi näitajad		
remonditavate sõiduteelõikude arv	tk	
remonditavate kõnniteelõikude arv	tk	
remonditavate jalgrattateelõikude arv	tk	
remonditavate sildade arv	tk	
korteriühistutega koostööprojektide arv	tk	
ehitatavate raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohtade arv	tk	
ehitatavate restkaevude arv	tk	
remonditavate bussiootepaviljonide arv	tk	
tuletõrjehüdrantide arv	tk	
teeregistrisse kantavate tänavate arv	tk	
Lõpptulemuse näitajad		
rahulolu sõiduteede olukorraga	%	
rahulolu kõnniteede olukorraga	%	
rahulolu jalgrattateede olukorraga	%	
rahulolu raudtee jalg- ja jalgrattatee ületuskohta-dega	%	
rahulolu sildade olukorraga	%	
heas seisukorras olevate sõiduteede osatähtsus kõigist tänavatest	%	
heas seisukorras olevate kõnniteede osatähtsus kõigist kõnniteedest	%	
heas seisukorras olevate jalgrattateede osatähtsus kõigist jalgrattateedest	%	
heas seisukorras olevate sildade osatähtsus kõigist sildadest	%	
Tõhususe näitajad		
kulud ühe kilomeetri asfaltkattega sõidutee remondiks	kr	
kulud ühe kilomeetri kruusakattega sõidutee remondiks	kr	
kulud ühe kilomeetri kõnnitee remondiks	kr	
kulud ühe kilomeetri jalgrattatee remondiks	kr	
kulud ühe silla remondiks	kr	
kulud ühe koostööprojekti kohta	kr	
kulud ühe raudtee jalg- ja jalgrattatee ületuskoha ehitamiseks	kr	

kulud ühe tuletõrjehüdrandi hooldamiseks	kr	
kulud ühe sadevee restkaevu ehitamiseks	kr	
kulud ühe bussiootepaviljoni remondiks	kr	

Tegevuskulude eelarvest finantseeritavad kulud

Jrk. nr.	Tegevus	Klassifi-kaator	Kulukoht	Summa (tuh kr)
1.	Asfaltkattega tänavate jooksev remont ja pindamine	5512	ASFTJR	
2.	Kruusakattega tänavate remont	5512	KRUUSA	
3.	Kõnniteede remont	5512	KÕNNI	
4.	Sildade remont	5512	SILLAD	
5.	Bussiootepaviljonide aluste ehitamine	5512	BUSSIPAV	
6.	Tuletõrjehüdrantide hooldus	5512	HÜDRANT	
7.	Sadevee ärajuhtimise liitumistasud	5512	SADE	
8.	Kraavide ja truupide hooldus	5512	KRAAV	
9.	Teeregistri koostamine	5512	REGISTER	
10.	Koostööprojektid korteriühistutega	5512	KOOS	
11.	Kvartalisiseste teede remont	5512	SISE	
12.	Raudtee jalg- ja jalgrattateede ületuskohad	5512	ÜLETUS	

Allikas: autori koostatud

SUMMARY

BUDGETING DEVELOPMENT IN LOCAL GOVERNMENTS (IN CASE OF TARTU CITY GOVERNMENT)

Helje Jõgi

To local governments is given several tasks by legislation. The performing of tasks requires finances. While local governments have many tasks and limited finances, necessary is strict planning of finances. Therefore, planning and budgeting have important significance for local governments.

Traditionally budgets have been input-based and cash-based. In recent decades local governments in many countries have implemented output-based and accrual budgets. Reasons for budgeting developments have been reforms of public sector management and necessity to point out effectiveness of local government activities. Whereas local governments are still handling with development of budgeting, budgeting reforms in local governments are important issues. In Estonia, opportunities for local government budgeting development are not studied enough. Though, it is useful to study budget development opportunities in Estonian local governments for purpose to use finances of local government more effectively.

The aim of the thesis is to study opportunities for budgeting development of Estonian local governments in case of the Department of Communal Services of Tartu City Government. To obtain the aim of thesis, there are set up following goals:

- examining theoretical framework of planning and budgeting;
- analyzing budgeting in Tartu City Government and in the Department of Communal Services;

- looking for possibilities to develop budgeting in Tartu City Government and in the Department of Communal Services;
- developing principles of accrual budgeting for Tartu City Government;
- developing principles of performance budgeting for the Department of Communal Services.

There are many definitions for budget. In most definitions is said, that budgets are plans for some period (usually one year) and they generally are expressed in monetary terms. Budgeting is interrelated to accounting, because accounting presents budget execution, i.e. actual revenues and costs.

As above mentioned, main budgeting reforms have been implementation of accrual budgeting and implementation of output-based budgeting. Traditional cash budget presents cash inflows and cash outflows. Accrual budget presents cash inflows, cash outflows, accrual revenues, accrual costs (including nonmonetary costs, for example depreciation of assets), receivables and payables. Mainly used output-based budgeting methods are product budgeting and performance budgeting. In product budget, revenues and costs are calculated for every product and service, which is supplied by local government. Performance budget presents beside budgetary revenues and costs also planned performance measures, which assist to evaluate attaining goals.

Budgeting in local governments is influenced with legislation. In Estonia, local government budgeting is regulated mainly with The Rural Municipality and City Budgets Act. Still, this act gives some budgeting issues to decide to councils of local governments. The weakness of Estonian legislation is no allowing with budgeting developments. For example, The Rural Municipality and City Budget Act is assuming cash budgeting. Still, there are possibilities to implement some budgeting reforms with existing legislation, for example implementation of output-based budgeting.

Opportunities of developments of local government budgeting in Estonia are in this thesis analysed in case of the Department of Communal Services of Tartu City Government. The Department of Communal Services is an unit of Tartu City Government and its main function is administration of following activities: road construction and maintenance, street lighting construction and maintenance, greeneries and parks con-

struction and maintenance, traffic, car parking, public transport, street cleaning, waste collection from public places, waste management and environmental protection. The department has following units: Public Park Service, Environmental Service, City Cleaning Service, Road Maintenance Service, Public Transport and Traffic Service, Accounting Service. In administrative area of the department is Tartu City Agency Kalmistu, which activity is management of Tartu city cemeteries.

Budget of Department of Communal Services is one part of Tartu City budget. Therefore, by budgeting in Department of Communal Services must consider with legislation of Tartu City Government. The legislation concerns schedule of budgeting, budget classification, dividing budget into capital budget and operating budget and reporting. Schedule of budgeting is following:

1. Departments prepare draft budgets (including draft budgets of agencies of department's administration area) and give their draft budgets to the Department of Finance at the latest of 15. September.
2. The Department of Finance prepares City draft budget and gives draft budget to the Local Executive Committee at the latest of 15. October.
3. The Local Executive Committee gives draft budget to City Council at the latest of 30. November.
4. Commissions of City Council analyse draft budget and make propositions.
5. The City Council approves a budget.

Budget is classified with classification enforced with decree of finance minister (activities and economical classification) and with budget items developed by the Department of Finance of Tartu City Government. Budget item specifies economical classification and it is generally equal with revenue accounts and cost accounts included in chart of accounts enforced with decree of finance minister. Tartu City budget is divided into capital budget and operational budget. From capital budget are financed investments (assets acquisition, assets reconstruction); from operating budget are financed current costs. Every month departments prepare for the Department of Finance monthly budgetary report and after end of the year departments prepare annual statement including budgetary report. Author of the thesis makes following propositions to develop budgeting in Tartu City Government:

- presenting in Tartu City development plan possibly many operational costs in same classification as they are in budget to enable more connection between development plan and budgeting.
- remodeling budget item system to improve classification of revenues and costs.
- dividing in addition to costs into capital budget and operational budget also revenues to enable following principle that operational costs are financed with operational revenues and investments are financed with capital revenues.
- implementation of accrual budgeting because accrual budget gives more information about finances and using of finances.

From above mentioned propositions, the largest is implementation of accrual budgeting. Implementation of accrual budgeting requires some changes in budgeting principles, wherefrom most important changes are presenting all period costs in operational budget (at present some period costs are presenting in capital budget) and presenting cost of value added tax separately of other costs (in Estonia, public sector units must to show cost of value added tax in separate account). Documents of accrual budget are revenue budget, cost budget, investment budget, budgetary balance, budgetary income statement and budgetary cash-flaw statement.

In the Department of Communal Services, budget is divided into administrative costs budget, capital budget of communal services and operating budget of communal services. Budgets of communal services include also budgets of Tartu City Agency Kalmistu. The budgets are classified as follows:

- revenue budget with economical classification and with budget items,
- administrative costs budget with economical classification and with budget items,
- operational budget with activities, with economical classification, with budget items and with cost objects,
- capital budget with activities, with economical classification, with budget items and with investment objects.

Although, budgetary structure is not same as structure of department, every Service is responsible for budgetary appropriations of certain activities. Budgeting begins with preparing requests for draft budget by Services. This is reasonable because Services can calculate budgetary costs of their activities best. On the basis of requests of Services is

prepared draft budget of department. By budgeting of costs of communal services following principles is used:

- investment costs are calculated on the basis of construction project of investment object,
- operational costs are calculated on the basis of previous year's costs,
- costs of activities, which are within the scope of a long-term contract, is calculated on the basis of contract value.

Budgeting on the basis of previous year's costs does not assure effectiveness, i.e. it is not known necessary cost volume for attaining goals. Author of the thesis recommends calculate budgetary costs on the basis of established aims and goals, using performance budgeting principles. The advantage of performance budgeting compared to other output-based budgeting methods is basing on outcomes, not only on direct results.

Implementation of performance budgeting is described in the thesis in case of budgets of communal services (excluded costs of cemeteries). Methodological base for performance budgeting in the Department of Communal Services developed by author is following:

- Budget is continually divided into operational budget and investment budget.
- In performance budget, costs are classified by activities and about every activity is presented aims and goals, planned performance measures and costs of actions.
- Activities are same as at present: public order; road construction and maintenance; traffic; public transport; street cleaning; waste collection; waste management; precipitation water management; greeneries; environmental protection; water supply; street lighting; stray animals; recreational facilities.
- The aims and goals of Tartu City Government are presented in the development strategy Tartu 2012 and in the development plan. Aims and goals presented in these documents can partially use as aims and goals of activities. Whereas the development strategy Tartu 2012 and the development plan contain mainly aims and goals related investments, Services must set up aims and goals related operational costs.
- From performance measures are used output measures (for example number of parks, number of hazardous waste collection containers), efficiency measures (for example maintenance costs per 1 ha of parks, costs per 1 tone of collected hazardous

waste) and outcome measures (for example satisfaction with parks, collected hazardous waste percentage of all hazardous waste). Data for calculating performance measures come from Services, for calculating outcome measures must carry out surveys.

- On the basis of budgetary performance measures are calculated costs of several actions. Budgetary costs are calculated by multiplying budgeted output measure with estimated cost per output unit. Actions can change according to changing aims and goals of city government and new actions can be added.
- In reports are presented in addition to budgetary and actual costs also budgetary and actual performance measures.

Performance budgeting is possible to implement only in the Department of Communal Services or in whole city government. If performance budgeting to implement only in Department of Communal Services, performance budget helps better to motivate appropriations requests. The problem is, that budget of Department of Communal Services must allow to budgeting principles of Tartu City Government, which do not consider performance budgeting principles. For example, performance budget has different structure as Tartu City budget. If performance budgeting to implement in whole Tartu City Government, the problems are complicacy of performance measuring in some fields, more labor-intensive budgeting compared to present budgeting and potential adding costs.

In conclusion, the thesis presents that main possibilities for budgeting development in Estonian local governments are implementation of accrual budgeting and implementation of output-based budgets. Although the thesis bases on case of Tartu City Government, the results of the thesis can expand on other Estonian local governments in some extant.