

TARTU ÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Rahanduse ja majandusarvestuse õppetool

Egle Pedak

**EELARVESTAMISE PÕHIMÕTETE KUJUNDAMINE
FS CAPITAL MANAGEMENT OÜ KONTSERNI NÄITEL**

Magistritöö ärijuhtimise magistrikraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendaja: dots. Kertu Lääts

Tartu 2015

Soovitan suunata kaitsmisele

(juhendaja allkiri)

Kaitsmisele lubatud “ “..... 2015. a.

Rahanduse ja majandusarvestuse õppetooli juhataja

(õppetooli juhataja nimi ja allkiri)

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

.....

(töö autori allkiri)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED	8
1.1. Eelarvestamise seos strateegilise juhtimisega ja põhimõtete raamistik	8
1.2. Eelarvestamise kaasaegsed meetodid ja nende kasutamine	21
1.3. Eelarvestamise põhimõtete kujundamist mõjutavad tegurid	31
2. KONTSERNI EELARVESTAMISE PÕHIMÕTETE KUJUNDAMINE	41
2.1. Uurimismetoodika	41
2.2. FS Capital Management OÜ kontserni tutvustus	43
2.3. Kontserni eelarvestamise põhimõtete hetkeseisu ja vajaduste analüüs	47
2.4. Kontserni eelarvestamise põhimõtete kujundamine	67
KOKKUVÕTE	75
VIIDATUD ALLIKAD	79
LISAD	86
Lisa 1. Informatsiooni ja süsteemi kvaliteedi dimensioonid juhtimisarvestuse süsteemi kontekstis	86
Lisa 2. Eelarvestamise meetodite kasutamine ettevõtte suuruse järgi	88
Lisa 3. Ankeetküsitluse vorm	89
Lisa 4. Intervjuu nr 1	99
Lisa 5. Intervjuu nr 2	101
Lisa 6. Eksperdi osaline <i>curriculum vitae</i>	102
Lisa 7. Kontserni 2014. aasta eesmärgid ja tegevusplaan	103

Lisa 8. Hinnang strateegilise analüüsi meetodite kasutamise vajaduse kohta kontsernis	104
Lisa 9. Hinnang rahulolule ja vajadusele jälgida aruandeid ja analüüse jooksvate juhtimisotsuste tegemiseks	105
Lisa 10. Hinnang tulemuslikkuse näitajate ja analüüside kasutamise vajaduse kohta kontsernis.....	107
Lisa 11. Protseduuride ja dokumentide nimekiri.....	108
Lisa 12. Eelarve sisestamise ja hálbearuandluse näited kontserni majandustarkvarast	109
Lisa 13. Kontserni eelarve koostamise protsessi ettepanek.....	110
Lisa 14. Eksperdi hinnang	111
SUMMARY	113

SISSEJUHATUS

Eelarvestamine on nii üksikisiku, ettevõtte kui riigi tasandil tihe nähtus ja paljudele tuttav mõiste. Raskem on aduda ja hinnata, kui palju annavad eelarve koostamiseks kulutatud aeg ja muud ressursid tulemusi ehk muudavad protsesse ja tegevusi efektiivsemaks ja kasumlikumaks. Ettevõtetes on kaasaegses mõistes eelarveid kasutatud juba ligi sada aastat, kuid viimastel kümnenditel on iga-aastase eelarve koostamine saanud palju kriitikat ning teaduskirjandusest ja praktikute sõnavõttudest leiab teravaid arutelusid traditsioonilise eelarve täielikult ajaloo unustuse hõlma jätmise poolt ja vastu. Ilmselt ei anna 1920ndatel eelarvet kulude ja rahavoogude juhtimise tööriistana kasutanud suurte tööstusettevõtete tegutsemismall tänapäeva dünaamilises majanduskeskkonnas konkurentsieelist, kuid eelarvestamise pikk ajalugu ning jätkuv populaarsus kaasajal on indikaatoriks, et eelarve roll on oluline.

Eelarve on juhtimise vahend, mis on seotud mitmete teiste ettevõtte protsessidega. Tehniliselt on eelarve juhtimisarvestussüsteemi üks komponent. Juhtimisarvestuse põhiülesandeks on juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku info tagamine. Juhtimisotsuste kvaliteet on ettevõtete ellujäämise ja edukuse kriitiline tegur. Juhtimisotsused on kvaliteetsed, kui nad on proaktiivsed ehk muudavad ettevõtte suunda või teguviise pigem tuleviku sündmusi ennetades kui neile reageerides, püüdes nii säilitada või tõsta efektiivsust ja tulemuslikkust. Siinkohal ilmnebki prognooside tegemise vajadus ja eelarvestamise tihe seos ettevõtte strateegilise planeerimise süsteemiga. Eelarve on ka kontrollitööriist, kus sihtväärtuste saavutamine näiteks kulude kokkuhoiu osas on seotud nt juhtide töötasudega. Kaasaegsed juhtimissüsteemid keskenduvad üha enam koostööle, õppimisele ja innovatsioonile, strateegia on kõigi ettevõtte töötajate ühine eesmärk ning kontrollisüsteemides on tähtis info liikumine ja dialoog. Eelarvestamise taustsüsteem on niisiis muutunud tunduvalt laiemaks ning käesolev töö käsitlebki eelarvestamise põhimõtteid ehk edukat eelarvestamise rakendamist strateegilise juhtimise toetamiseks.

Mitmed uurimused on jõudnud järeldusele, et arenenumate juhtimisarvestuse meetodite kasutuselevõtt tõstab ettevõtete tulemuslikkust. Ettevõtete juhtimisarvestuse süsteemide ülesehitust mõjutavaid tegureid on Eestis ja mujal uuritud sõltuvusteooria raamistikus, mis baseerub eeldusel, et juhtimisarvestuse süsteemi efektiivsus sõltub selle sobivusest organisatsioonile ja hetkekeskkonnale. Eelarvestamise põhimõtted peavad arvestama ettevõtte eripärasid ja keskkonda, milles hetkel viibitakse ja olema sisemiste ning väliste mõjurite muutustega pidevalt kohanduv.

FS Capital Management OÜ grupp on 1997. aastal asutatud Eesti erakapitalile kuuluv konsolideerimisgrupp, mille põhiliseks tegevusvaldkonnaks on Sony elektroonikatoodete jae-, projekti- ja edasimüük. Viimase aasta jooksul asutati tütarettevõtte Soomes ning asutamisel on Läti ja Leedu esindused. Laienemise tulemusena on grupi 2014. aasta konsolideeritud käive (7,6 miljonit eurot) võrreldes eelmise majandusaastaga kasvanud umbes 60%. Kuni Soome tütarettevõtte lisandumiseni ei talletatud grupis süsteemselt ühtegi finantsproгноosi ning praktika raames läbi viidud küsitlus näitas, et erinevate juhtimistasandite töötajate teadlikkus kontserni strateegilistest eesmärkidest on kasin. Nii strateegia ja tegevusplaanide väljatöötamine, kommunikeerimine kui täitmise kontroll vajaksid läbimõeldumat lähenemist. Eelarvestamise põhimõtted tekitavad mõtestatud raamistiku, millega neid puudujääke katta.

Käesoleva töö eesmärk on kujundada FS Capital Management OÜ kontserni eelarvestamise põhimõtted, mis võimaldaksid juhtida ja kontrollida kontserni strateegiliste eesmärkide täitmist. Töö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade eelarvestamise põhimõtetest ja seostest strateegilise juhtimisega ning koostada vastavasisuline raamistik;
- 2) analüüsida erinevaid eelarvestamise meetodeid ja lähenemisi;
- 3) analüüsida eelarvestamise põhimõtete kujundamist mõjutavaid tegureid;
- 4) analüüsida kontserni eelarvestamise ja kontrollisüsteemi hetkeseisu strateegiliste eesmärkide juhtimise ja kontrolli kontekstis;
- 5) selgitada küsitluse ja intervjuu põhjal välja eelarvestamise vajadused kontsernis;
- 6) kujundada kontsernile eelarvestamise põhimõtted tuginedes teoorias loodud raamistikule ja ettevõtte eelarvestamise vajaduste analüüsile.

Magistritöö on jaotatud kaheks peatükiks – teoreetiliseks ja empiiriliseks. Esimeses peatükis defineeritakse eelarvestamine, käsitletakse eelarvestamise rolli äriettevõttes, selle paiknemist juhtimisarvestus- ja kontrollisüsteemides ning seost strateegilise juhtimisega. Selle alusel koostatakse raamistik tegevustest, läbi mille eelarvestamise põhimõtteid kujundada. Edasi analüüsitakse eelarvestamise kaasaegseid meetodeid ja eelarvestamise ülesehitust mõjutavaid tegureid. Teoreetilises osas on tuginetud peamiselt ingliskeelsetele teadusartiklitele ja uurimustele, terminoloogia eestindamisel ja praktiliste näpunäidete allikatenä on kasutatud ka valdkonna eestikeelseid käsiraamatuid nagu Karu, Zirnask (2004), Haldma *et al.* (2003), jt.

Töö teine peatükk kirjeldab uurimismetoodikat, pakub lühikese ülevaate kontserni tegevusest ja käekäigust, analüüsib kontserni eelarvestamise põhimõtete hetkeseisu ja vajadusi strateegilise planeerimise ja eelarvel põhineva kontrolli kontekstis ning pakub eelnevast tulenevalt ettepanekud põhimõtete kujundamiseks. Kasutatakse autori poolt varasemal perioodil läbi viidud kontserni juhtimisarvestuse taseme hetkeseisu ankeetküsitluse tulemusi ning fokuseerituma analüüsi tarbeks viiakse läbi fookusgrupi intervjuu erinevate tegevussuundade juhtidega. Autor kasutab ka isiklikke, üle 6 aastaga kogunenud kogemusi kontserni pearaamatupidaja ja finantsjuhina, ettevõtte strateegiliste plaanide ja muude sõltuvusteooria muutujate ning arvestus-, kontrolli- ja eelarvestamise vajaduste analüüsimiseks. Välja töötatud ettepanekute sobivusele palus autor anda hinnangu pikaaegse sarnase tegevusala pearaamatupidaja kogemusega eksperdil.

Autor tänab FS Capital Management OÜ kontserni kaastöötajaid ankeetküsitluse ja fookusgrupi raames mõtete jagamise eest ning ettepanekuid hinnanud eksperti.

Märksõnad: eelarvestamine, eelarvestamise põhimõtted, strateegiline juhtimine, eelarvestamise meetodid

1. EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED

1.1. Eelarvestamise seos strateegilise juhtimisega ja põhimõtete raamistik

Eelarvestamise mõiste kätkeb oma üldtuntud tähenduses endas prognooside tegemist organisatsiooni tuleviku tulude ja kulude osas. Organisatsioonid püüavad täita eesmärgid, millest äriühenduste puhul on kõige tavalisem tulemuslikkus, ning kõik tegevused, sealjuures eelarvestamine, on rakendatud nende eesmärkide täitmise nimel. Kuid nagu kõikide organisatsiooniliste nähtuste puhul, on ka eelarvestamine tihedalt seotud teiste organisatsiooni tegevustega. Nii ei anna eelarvestamise läbiviimine kindlasti tulemuslikkuse tõusu garantiid, vaid võib hoopis efektiivsust pärssida, kui arvestatud ei ole omavahelist seost teiste organisatsioonis toimuvate protsessidega nagu strateegiline juhtimine, kontrollisüsteem, organisatsioonikultuur, jne. Käesolevas peatükis avatakse eelarvestamise roll organisatsioonis, seos strateegilise juhtimisega ning jõutakse läbi selle eelarvestamise põhimõtete raamistikuni.

CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) defineerib eelarvet kui kvantitatiivset plaani väljendust defineeritud ajaperioodiks. See võib sisaldada planeeritud müügi-mahtu, ressursse, kulusid, varasid, kohustusi ja rahavooge. (Budgeting 2008: 3) Taolised praktikute definitsioonid ei sisalda aga selgitust, miks eelarveid koostatakse. Eelarve definitsioonide analüüs (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 157) näitas, et põhiliselt kasutatakse kolme võtmesõna: eesmärgid, plaan ja kvantifitseerimine. Järelikult on eelarve kvantifitseeritud väljendus äritegevuse plaanist teatavate eesmärkide teostamiseks. Eelarve määratleb organisatsiooni strateegiliste eesmärkide saavutamiseks vajalikud olulisemad tegevused ja ressursid ning nende kasutamise nii rahalistes kui ka mitterahalistes näitajates (Karu, Zirnask 2004: 25) ja on seeläbi tööriist, mille ülim eesmärk on strateegilise planeerimise protsessis kokku lepitud eesmärkide täitmine (Frezatti *et al.*

2011: 243). Veel laiemalt on eelarve tulevikku vaatavate numbrite kogum, mida saab kasutada lisaks eesmärkide täitmisele kaasaaitamisele ka organisatsiooni valitud strateegia finantsilise elujõulisuse hindamiseks ja vajadusel strateegiliste plaanide muutmiseks (King *et al.* 2010: 41).

Eelarvestamine on protsess, mille käigus jaotatakse organisatsiooni finantsressursse tema üksustele, tegevustele ja investeeringuteks (Uyar 2009: 113). Eelarvestamine sai alguse 1920ndatel, kui suured tööstusettevõtted nagu Dupont, General Motors ja Siemens vajasisid tööriista juhtimaks kulusid ja rahavoogusid. Sellest peale kasutavad ettevõtted eelarveid kui ühte vältimatumatest juhtimisarvestuse meetoditest ettevõtte tegevuse planeerimiseks ja kontrolliks. Eelarvestamine on üks vähestest tehnikatest, mis on võimeline koondama kogu ettevõtte tegevuse keerukuse ühte selgesse kokkuvõttesse (Otley 1999: 370).

Põhiline ettevõtte eelarve koostamise eesmärk on aidata planeerida ettevõtte tegevust. Eelarved aitavad tuvastada tegevuse ulatuse, vajalikud ressursid ja nende kasutamise efektiivsuse. (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 157) Tähtis on siinkohal just tulemuslikkuse planeerimine ning selle tagasiulatuv võrdlemine tegelike tulemustega (Hansen *et al.* 2003: 96). Tunnustatakse järgnevaid eelarvestamise funktsioone: planeerimine, koordineerimine, kommunikatsioon, motivatsioon, hindamine ja vastutus (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 161). Kuid uuringud on näidanud, et eelarvete tähtsus on palju ulatuslikum – need edendavad tegevuste harmoniseeritust ja erinevate üksuste vahelist koostööd, delegeerivad kohustusi ja jaotavad nendega kaasnevaid kulusid, aitavad motiveerida ja hinnata töötajate sooritust ning toetavad ettevõtte sisemise kontrollisüsteemi eesmärke (*Ibid.*: 157). Eelarve on näiteks rahavoogude juhtimise tööriist, prognoosimise tööriist, aruandluse mehhanism, mõõtmisprotsessi tööriist, hüvitiste määramise faktor ehk motiveerimisvahend, kommunikatsioonivahend ja kristallkuul tundlikkusstsenaariumide läbitöötamiseks (Orlando 2009: 49-50; Karu, Zirnask 2004: 26-29).

Eelarvestamise roll on lai ja iga ettevõtte kujundab oma lähenemise vastavalt enda tähtsamatele probleemidele (Hansen 2011: 290). Kokkuvõtvalt jaotub ettevõtte arvestussüsteemide, mille alla kuulub ka eelarvestamine, ülim eesmärk kahte kategooriasse: kontroll ja otsustamine (Taipaleenmäki, Ikäheimo 2013: 324). Eelarvestamise rakendamise edukus sõltub eelarvestamise eesmärgi või eesmärkide püstitusest, milleks võivad

olla näiteks planeerimise efektiivsus, tõhus kontroll või koostöö ja kommunikatsiooni edendamine (Tontiset, Choojan 2011: 145-6).

Eelarvestamise, nagu ka kõigi teiste organisatsiooni tegevuste, ülim eesmärk on strateegiliste eesmärkide täitmisele kaasa aitamine. Strateegia hõlmab erinevaid tulevikule suunatud tegevusplaanide eesmärkide saavutamiseks (Pop, Borza 2013: 1575). Üldistatult jagatakse äristrateegiaid Porter'i (1996: 67) järgi kulude eelise strateegiaks (*cost leadership*) ning diferentseerituse (*differentiation*) strateegiaks ning need leiti algsest olevat üksteist välistavad. Mintzberg (1987: 11-17) defineeris strateegia 5 P'd, millest eelarvestamise põhimõtete jaoks tähtsaim on esimene (plaan), kuid strateegia on sõltuvusteooria põhistes juhtimisarvestuse uuringutes tähtsaks kontekstuaalseks muutujaks, mistõttu peab seda põhjalikumalt avama. Strateegia on:

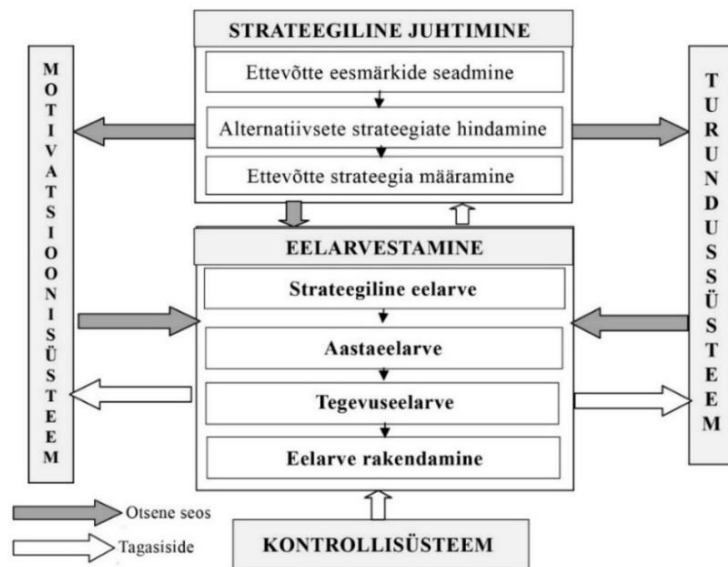
- plaan – tulevikku suunatud kavatsus;
- tegevusmuster (*pattern*) – eelnevatel kogemustel põhinev ja realiseeritav;
- positsioon – kohalolek turul;
- perspektiiv – tegutsemine unikaalsel viisil pika perspektiiviga;
- võtete kogum (*ploy*) - spetsiifiline manööver konkurendi üle kavaldamiseks.

Strateegilise juhtimise põhietapid on strateegia formuleerimine, täideviimine ja hindamine. Strateegilise juhtimise seost eelarvega on kirjeldatud järgnevalt:

- väljatöötamine – eelarve koostamine fokuseerib organisatsiooni tegevusi, planeerimisprotsess, ressursside jagamine;
- elluviimine – finants- ja kvalitatiivsete ressursside jaotamine ja kasutamise optimeerimine läbi analüütika; kommunikatsioon ehk koordineeritud tegevusplaan ja süstematiseeritud info liikumine; delegeerimine läbi kooskõlastuste ja meeskonnatöö; töötajate motiveerimine ja arendamine läbi eelarvestatud näitajate seostamise tööülesannetega ja vigadest õppimise;
- hindamine ja täpsustamine - analüüs ehk tuleviku potentsiaalsete kitsaskohtade ettenägemine, jooksev hälvete analüüs ja väärtust lisavate tegevuste efektiivsuse tõstmine; võrdlevanalüüs, eesmärkide täpsustamine, otsuste vastu võtmine, tulemuslikkuse hindamine. (Karu, Zirnask 2004: 25-29)

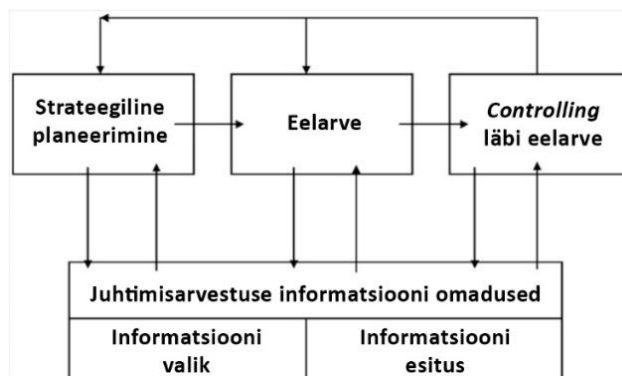
Traditsioonilises eelarve käsitleluses algab eelarvestamise protsess visiooni ja missiooni formuleerimise ja strateegiliste eesmärkide püstitamise, millele järgneb strateegiline planeerimine ja eelarvestamine. Edasi täpsustatakse pikaajalised eesmärgid ja eelarved, mida kasutatakse lühiajaliste eesmärkide formuleerimiseks ja koondeelarve koostamiseks. (Karu, Zirnask 2004: 29-30) Kaasaegsed lähenemised rõhutavad vajadust hoida hindamise ja täpsustamise protsess pidevalt töös. Eelarve pole enam kiirelt kord aastas täidetav ülesanne, vaid strateegiline äriplaan, mida analüüsitakse ja uuendatakse regulaarselt aasta jooksul ning mida vaadatakse detailselt, et analüüsida ettevõtte tegevust, tulemuslikkust ja tulevikusuundasid (Orlando 2009: 49-50). Ka ei arvesta traditsiooniline lähenemine, et ettevõtte erinevad üksused viivad tihti ellu erinevaid strateegiaid. On järeldatud, et vaid üksikud juhid suudavad hoomata kogu ettevõtet ja kui arvestussüsteemide kavandajatele ei esitleta kokku lepitud strateegia tegevuskirjeldust, lähevad strateegia ja juhtimisarvestus eri teid (Sherine, McLellan 2013: 2).

Vaznoiené ja Stončiuviené (2012: 161) toovad välja, et strateegiline juhtimine mõjutab organisatsiooni motivatsiooni- ja turundussüsteeme, sest organisatsiooni strateegiast tuletatakse inimressursside strateegia ning toodete arendamise ja tootmise otsused. Töötajate motivatsioonisüsteem tugineb tavaliselt eelarvele ja eelarves kajastatud tulemustel, Samuti koostatakse uute toodete turule viimiseks eelarve, et hinnata tootmise ja teiste tegevuste kulusid ning määrata tuleviku müügihinnad. Lisaks sellele kasutatakse eelarvete sihtindikaatorite ja tegelike tulemuste võrdlust sisemise kontrolli süsteemi alusena. Eelarve on seotud ka ettevõtte struktuuri ja kommunikatsioonisüsteemiga. Organisatsioonistruktuur näitab ära funktsioonide ja kohustuste jagunemise ning eelarve kaudu jaotatakse neile ressursid. Läbi eelarve edendatakse töötajate koostööd, mis aitab parandada ettevõtte kommunikatsioonisüsteemi. (*Ibid.*: 161-162) Nende seoste graafiline käsitus joonisel 1 on üks võimalikest eelarvestamise põhimõtete käsitlustest ettevõtte erinevate protsesside kontekstis.



Joonis 1. Eelarvestamise raamistik strateegilise juhtimise, töötajate motiveerimise, toodete turundamise ja sisemise kontrollisüsteemi kontekstis (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 161).

Rohkem finantsinformatsiooni on keskendunud Frezatti *et al.* (2011) käsitus joonisel 2, kus on tähelepanuta jäetud inimfaktor, kuid rõhutatud üldise juhtimisarvestusliku informatsiooni valiku ja esituse tähtsust.



Joonis 2. Eelarvestamise raamistik juhtimisarvestuse ja planeerimise kontekstis (Frezatti *et al.* 2011: 243).

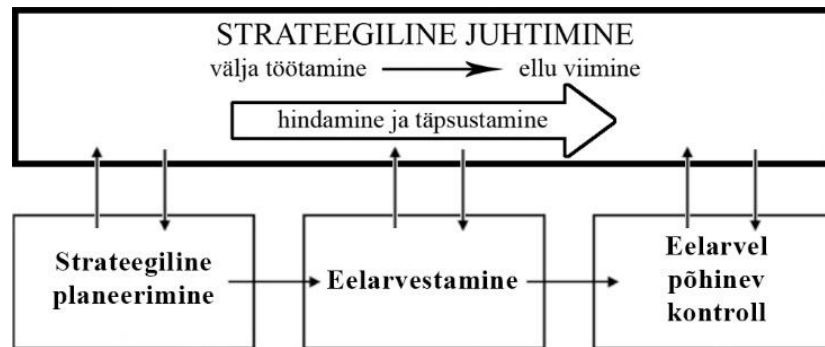
Eeltoodud käsitlused hõlmavad nii tegevusi (nt strateegiline planeerimine), aruandeid (nt juhtimisarvestuse aruanded), kui süsteeme (nt kontrollisüsteem). Laialivalguvust lisab

terminoloogia – Chenhall (2007: 165) möönab, et termineid juhtimisarvestus (*management accounting*), juhtimisarvestussüsteem (*management accounting system*) ja kontrollisüsteem (*management control system*) kasutatakse mõnikord sünonüümidena.

Käesolevas töös toetutakse põhiliselt Chenhall'i (2003: 129) üldjoonelisele määratlusele. Juhtimisarvestus on praktikate kogum (nt eelarvestamine, kuluarvestus). Juhtimisarvestussüsteem on juhtimisarvestuse süstemaatiline kasutus mingi eesmärgi saavutamise nimel. Juhtimisarvestussüsteem koos finantsarvestussüsteemiga moodustavad arvestussüsteemi (Frezatti *et al.* 2011: 244). Kontrollisüsteem on laiem mõiste, mis hõlmab juhtimisarvestussüsteemi ja muid kontrollimeetmeid. Kontrollisüsteemi definitsioon on arenenud passiivsete finantsinformatsioonile põhinevate tööriistade paketilt hõlmamaks laialdasemat infobaasi (turud, konkurendid, mitte-finantsiline informatsioon) ning tööriistad keskenduvad üha rohkem informaalsetele isiklike ja sotsiaalsete kontrolli alustele. Kontroll hõlmab erinevate käsitluste järgi nii „peaaegu kõike“, sealhulgas strateegilist planeerimist, kontrolli ja õppimisprotsesse, mis on juhtimisarvestuse ulatusest väljas (Merchant, Otley 2007: 785), kui ka piirdub töötajate käitumise kontrolliga (Merchant, Van der Stede 2007: 8). Käesoleva töö määratlus on kõikehõlmav kontrollisüsteem, mis paneb rõhku indiviidide käitumisele informatsiooni töötlemises ja jagamises ning strateegilistele eesmärkidele keskendumises.

Töö fookuses on eelarvestamine, mis aitab läbi tuleviku prognooside tegemise strateegilisi plaane koostada ning ellu viia. Eelarvel põhinev kontroll hõlmab nii eelarve rolli finantsilise formaalse tööriistana kui informaalsete kontrollimeetmena. Eelarvestamise ülim eesmärk on toetada kõikehõlmavat strateegilise juhtimise protsessi. Eelarvestamise ja strateegilise juhtimise vahel peab olema pidev vastastikune seos, kus eelarvestamine annab sisendi strateegia kujundamisele ja hindamisele ning strateegia paneb paika eelarvestamise ja sellel põhineva kontrolli fookuse. Lisaks käsitletakse tulemuslikkuse hindamist ja laialdasemat arvestussüsteemi nii läbi selle seose eelarvestamisega kui ka strateegilise planeerimise ja kontrollitegevuste täiendava informatsiooni andjana.

Eelarvestamise põhimõtete kujundamine strateegiliste eesmärkide täitmise juhtimiseks ja kontrolliks järgnevate tegevuste raamistikus:



Joonis 3. Eelarvestamise raamistik strateegiliste eesmärkide täitmise juhtimiseks ja kontrolliks (kohandatud Frezatti *et al.* 2011: 243).

Strateegiline planeerimine on tuleviku planeerimisprotsess, mis hõlmab 5-10 aastast perioodi, baseerudes konkurentsikeskkonna prognoosidel (Gond *et al.* 2012: 208). Strateegiline planeerimine ja strateegiline juhtimine leitakse tihti olevat sünonüümid, kuid käesolevas töös kasutatakse Anderseni (2000: 185) käsitlust, et strateegiline planeerimine on loogiliselt järjestatud tegevuste jada, mis lubab organisatsiooni juhtidel analüütiliselt kindlaks määrata kogu organisatsioonile sobiv strateegiline tee (*strategy formulation*). See lähenemine jätab strateegia elluviimise (*strategy implementation*) planeerimisele järgnevate protsesside hooleks.

Planeerimine on plaani koostavate isikute toimingute koostööstamise süsteem (Mereste 2003: 108). Planeerimises viiakse läbi järgnevad sammud:

- eesmärkide püstitamine;
- info kogumine;
- alternatiivide hindamine;
- otsuste vastuvõtmine. (Karu, Zirnask 2004: 33)

Strateegiline planeerimine võib olla formaalne või informaalne ning mõju üle tulemuslikkusele vaieldakse (Rudd *et al.* 2008: 100). Dibrell *et al.* (2014: 2006) leiavad oma uurimuse kokkuvõttes, et innovaatilist võimekust võib tekitada paindlikkuse ja distsiplineeritud formaalse strateegilise planeerimise kombineeritud meetod.

Strateegilises planeerimises ilmneb interpretatsiooni ja logistika probleem. Interpretatsiooni probleem tuleneb strateegiliste küsimuste mitmetähenduslikkusest, mis nõuab lahendamiseks juhtide koos arutlemist. (Heidmann *et al.* 2008: 244) Interpretatsiooni

probleemi lahendamise juures on tähtis kaasamine, kus märksõnaks on arutelu. Strateegiline planeerimine vajab laiemat osalust, et otsuste kvaliteeti tõsta läbi laiema infoallikate hulga. Juhtimisarvestuse spetsialistide osalus strateegilises otsustusprotsessis on väga tähtis, kuna neil on võimekus koguda sisemist ja välist infot (nii finantsilist kui kvalitatiiivset) ning seada eesmärgid ja suunda. Uurimused on kinnitanud, et keskastme juhtide kaasamine strateegia väljatöötamisse on positiivselt seotud ettevõtte tulemuslikkusega. (Lay, Jusoh 2012: 66)

Logistiline probleem tuleneb tulevikku vaatamise ebakindlusest ning vajab selle vähendamiseks sise- ja väliskeskkonna kohta informatsiooni saamist ning jaotamist (Heidmann *et al.* 2008: 244). Niisiis peab strateegia olema toetatud õigete info- ja kontrollisüsteemide ning organisatsiooni struktuuri poolt, et konkurentsieelist saavutada ja kindlustada kõrge tulemuslikkus (Lay, Jusoh 2012: 68). Juhtimisarvestuse konventsionaalne vaade näeb juhtimisarvestuse tööriistu passiivsete juhtidele info andjatena. Kui juhtimisarvestust aga kasutada interaktiivsena, juhib see organisatsioonilist õppimist ja mõjutab strateegiliste arusaamade protsessi. (Heidmann *et al.* 2008: 245) Järelikult võib juhtimisarvestuse spetsialistide kaasamine tuua konkurentsieelse ning eelarvestamise ja strateegia seotuse kindlustamiseks on vajalik nii strateegilise planeerimise kui eelarvestamise tegevustesse kaasata erinevaid juhtimistasandeid.

Juhtimisarvestuse ja eelarvestamise info väärtuslikkus juhtidele sõltub sellest, kas süsteem on loodud järgima ettevõtte missiooni ja konkurentsistrateegiaid läbi majanduskeskkonnaga kooskõlas oleva analüüsi, klientide ja konkurentide kulude hindamise jne (Almășan, Grosu 2009: 738). Sisemise informatsioonivajadus strateegilise planeerimise protsessis on suur ja igal organisatsioonil on oma vajaduste, ajastuse ja detailide komplekt (Frezatti *et al.* 2011: 243). Täpsemalt käsitletakse arvestussüsteemi kontrolli kontekstis.

Strateegia kui üldise tegevusplaani täideviimine eeldab täpsemate mõõdetavate eesmärkide väljatöötamist ja eelarvel põhinev kontroll peab hoidma ettevõtet efektiivselt valitud kursil. Selles protsessis tekib suur hulk erinevaid tulemuslikkuse näitajaid, mille prioriteetsust, kasutatavust ja vajalikkust võib olla raske hinnata. **Tulemuslikkuse hindamine** on kaasaegsetes juhtimisteooriates keskse tähtsusega – „mida mõõdetakse, saab tehtud“ (Otley 1999: 368). On leitud, et strateegiline planeerimine mõjutab kasumlikkust positiivselt, kuid tulemuslikkuse kasv ei ole kindlustatud, sest plaanide ellu viimine ei

pruugi olla piisav, ignoreeritakse kontekstuaalseid mõjusid ning kasutatakse paikapidamatuid mõõtmistehnikaid (Frezatti *et al.* 2011: 243).

Juhtimisarvestus piirdub liialt finantstulemuslikkusega ja kasutab raamistikke ja teooriaid, mis on põhiliselt võetud majanduse teadusharust, kuid see ei anna piisavalt head pilti ettevõtete sisemistest tegevustest, et aidata luua kontrollisüsteeme. Tulemuslikkus on mitmetähenduslik mõiste, mille suurimaks probleemiks on, et ei ole teada, kellele tulemuslikkust vaja on. Tulemuslik ettevõtte täidab oma eesmärgi ehk rakendab efektiivselt õiget strateegiat, kuid kas see hõlmab kõikide huvigruppide huvisid. (Otley 1999: 364-5) Richard *et al.* (2009: 729-730) järgi on ettevõtte tulemuslikkus kõige tähtsamate kriteeriumide kogum hindamiseks ettevõtteid, nende tegevust ja väliskeskkonda. Kitsamalt tähendab see finantstulemuslikkust (kasum, ROA, ROI), tulemuslikkust turul (müük, turuosa) ja omaniku tulu (EVA jne). Laiemalt kasutatakse raamistikke, mis hõlmavad strateegilisi mitterahalisi tulemuslikkuse mõõdikuid koos traditsiooniliste finantsmõõdikutega, et juhtidele anda ettevõtte tulemuslikkuse kohta tasakaalustatud vaade (nt tasakaalus tulemuskaart) (*Ibid.*: 733).

Strateegilise planeerimise eesmärkide püstitamise ja info kogumise etapis informatsioonivajaduse kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta ettevõtte **kriitilisi edutegureid**. Need on valdkonnad, mis määravad kõige olulisemal määral ettevõtte edukuse või ebaedukuse. (Haldma *et al.* 2003: 54) Tootmisettevõttel võib see olla näiteks tootmis- kulude kontroll, jaemüügi-ettevõttel efektiivne müügiorganisatsioon ja turundus ning hulgimüügi-ettevõttel laovarude kontroll ja optimaalse taseme hoidmine. Kriitiliste edutegurite määramine aitab eelarvestamises keskenduda tähtsale, hoida kokku raha ja aega.

Eelarvestamine on käesolevas käsitluses eelarve koostamise tehniline protsess ehk läbi viidavad protseduurid ja tegevused (Karu, Zirnask 2004: 29). See hõlmab nii kasutatavat meetodit, infotehnoloogilist lahendust, aja- ja tegevusgraafikut, kui ka rollide jagamist töötajate vahel. Kui eelarveid on mugav koostada, saab neid kasutada ka alternatiivide hindamisel strateegilise planeerimise protsessis.

Viimastel aastakümnetel on palju vaieldud, kas traditsiooniline hierarhia mudelile toetuv eelarve on kaasaegses dünaamilises ja kõrge konkurentsiga majandusolukorras ja uuenduslike ettevõtte struktuuride ja tööprotsesside puhul enam tulemuslik. Kriitika alla on

langenud mitmete faktorite seas näiteks aastaeelarve koostamise protsessi ajakulu, jäikus ning strateegilistele eesmärkidele mittevastavus. (Libby, Lindsay 2007: 47) Puuduste ületamiseks välja pakutud lahendused jagunevad kahte koolkonda: tehnilised ja kontseptuaalsed muudatused ehk propageeritakse kas traditsioonilise eelarve täielikku kõrvaleheitmist või selle efektiivsemaks muutmist (Lääts 2011: 239; Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 157-158). Täpsem erinevate meetodite kirjeldus ja kasutamine on toodud peatüki teises alapunktis.

Eelarvestamine ema- ja tütarettevõtetest koosnevas kontsernis ei erine sisuliselt eelarvestamisest ühe majandusüksusega piiritletud äriettevõttes, millel on erinevad üksused oma spetsiifiliste strateegiliste eesmärkide ja tegevusaladega. Kontsernis on eelarvestamise keerukuse aste aga kõrgem, sest kontsern on mitmedimensioonilisem. Konsolideeritud raamatupidamisaruanded on kontserni raamatupidamisaruanded, mis on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe ettevõttega (RTJ 11 2011: 3) ehk elimineeritakse omavahelised tehingud. Kontserni finantsarvestusest koondpildi saamine võib seetõttu olla raskendatud, sest elimineerimist ei pruugita jooksvalt läbi viia. See raskendab ka kontserniülese eelarvestamise läbi viimist – kuna aruanded ja eelarved peavad olema võrreldavad, peavad kontserni tasandil mõlemad olema samas ulatuses ja võimalikult ulatuslikult konsolideeritud.

Kontrollisüsteem (*management control system*) on protsess läbi mille ettevõtte juhid kindlustavad, et ressursse kasutatakse efektiivselt ettevõtte eesmärkide saavutamiseks (Zanibbi 2011: 54). Eelarve on kontrollisüsteemi baastööriist (Sandino 2007: 278). **Kontroll läbi eelarve** on traditsioonilises käsitluses „vea-põhine“ kontrollimehhanism, kus pannakse rõhku perioodilisele tagasisidele ja lahknevuste parandustele vastutuskeskuste tasemel (Frow *et al.* 2010: 450). Simons (1994: 170) rõhutab, et kontrollisüsteem baseerub informatsioonil ehk lisaks eelarvele kasutatakse kogu ettevõtte finants- ja juhtimisarvestussüsteemi poolt pakutud infot ning laia kontrollitööriistade paketti. Frow *et al.* (2010: 460) järgi tuleb kindlustada, et eelarve peab olema integreeritud teiste kontrolliprotsessidega, et juhid suudaksid paindlikult reageerida ootamatutele sündmustele.

Kontrollisüsteem koosneb kahest dimensioonist: informatsiooni valik ja selle presentatsioon (Frezatti *et al.* 2011: 242). Strateegilise juhtimise toetamiseks planeerimise ja kontrolli osas ei piisa vaid eelarvestamise poolt antud informatsioonist, vaid tuleb vaadelda

ka laiemat finants- ja kvalitatiivse informatsiooni kogumis- ja töötlemisprotsessi ja põhimõtteid ehk **finants- ja juhtimisarvestuse süsteemi**. Finants- ja juhtimisarvestussüsteem koos moodustavad arvestussüsteemi (*Ibid.*: 244). Arvestussüsteemi ülesanded on mitmekesised, ulatudes viimasel aastakümnel tavapärasest traditsioonilistest raamatupidamise tegevustest strateegilise juhtimise toetamise valda (Belfo, Trigo 2013: 538). Eelarve on oma erinevatele rollidele vaatamata juhtimisarvestuse meetod. Juhtimisarvestuse kvantitatiivne informatsioon põhineb aga suuresti finantsarvestuse toodetaval informatsioonil. Niisiis seisab arvestussüsteemil kogu kontrolli- ja eelarvestamise protsess. Frezatti *et al.* (2011: 248) uuring kinnitas, et universaalset strateegilise planeerimise struktuuri ei eksisteeri ning planeerimise protsessi parandamiseks on kõigepealt vaja tegeleda selle baasiks oleva juhtimisarvestuse kvaliteedi parandamisega. On leitud, et ainult siis kui finants- ja juhtimisarvestussüsteem toetab ettevõtte eesmärkide ja strateegia täitmist, on ta efektiivne (*Ibid.*: 244).

Arvestussüsteemi tehnilise ülesehituse aspektist on vajalik määratleda finants- ja juhtimisarvestussüsteemi integreeritus. Hästi toimiv finantsarvestus on ettevõtte jaoks nn füsioloogiline vajadus (Järvenpää 2007: 127). Juhtimisarvestuse süsteemi integreerituses finantsaruandlusega on kaks fundamentaalset lähenemist. Esimene propageerib eelarvestamise ja teiste juhtimisarvestuslike tööriistade aruandluseks ja tulemuslikkuse hindamiseks põhibaasina finantsraamatupidamise kasutamist, mis on kuluefektiivsem ja usaldusväärsem, kuid on hetki, kus finantsraamatupidamise informatsioon ei ole juhtimisarvestuse vajaduste jaoks sobiv. Juhtimisarvestuse eraldi hoidmist on traditsiooniliselt kasutatud kontinentaal-Euroopas oma paindlikkuse pärast. (Weissenberger, Angelkort 2011: 161) Weissenberger ja Angelkort (2011: 175) leidsid oma uurimuses, et tippjuhtkonna jaoks „hea“ juhtimisarvestuslik informatsioon ei ole mitte ainult asjakohane, täpne, õigeaegne ja usaldusväärne, vaid ka kasutaja jaoks kooskõlas finantsraamatupidamise informatsiooniga ning seda seotust peab juhtkonnaga suheldes rõhutama. Madalamate juhtimistasemete vajadused on aga erinevad ning süsteem peab võimaldama vaid tippjuhtkonnale vajaminevate finantsraamatupidamise näitajate peitmist, vastasel juhul peaks pidama nende jaoks eraldi juhtimisarvestuslikku süsteemi (*Ibid.*: 176). Ettevõttevälistele infotarbijatele suunatud kohustuslikust aruandlusest erinev ettevõttesisene arvestussüsteem oli sisse viidud 82% Eesti uuringus vastanud ettevõtetest, 18% ei ole sisest süsteemi rakendanud (Haldma *et al.* 2003: 74-5). Analüüsist selgus, et eelarve- ja

arvestussüsteemide liigne eraldatus ei võimalda kasutada arvestusinformatsiooni süsteematahtliselt ja eesmärgipäraselt (Haldma *et al.* 2003: 76). On loogiline, et kuna eelarved on oma olemuselt põhiliselt kvantitatiivsed, peab planeerimissüsteemi struktuur olema identne arvestussüsteemi struktuuriga (*Ibid.*: 59). Infotehnoloogia areng on toonud kaasa palju uusi võimalusi, mida arvestussüsteemide efektiivsemaks ülesehituseks ära kasutada (Belfo, Trigo 2013: 539).

Arvestussüsteemides on tähtis tõsta informatsiooni ja süsteemi tehnilist kvaliteeti. Informatsiooni kvaliteedi dimensioonideks nimetasid Heidmann *et al.* (2008: 247-248) ulatust, õigeaegsust, formaati ja täpsust ning süsteemi kvaliteedi dimensioonideks integreeritust, paindlikkust, kättesaadavust, formaliseeritust ja kommunikatsiooni rikkalikkust. Lisaks on mainitud reageerimisaega ja usaldusväärsust, kuid need on pigem tehnilised andmeladude kvaliteedi näitajad. Pikem ülevaade juhtimisarvestuse vaatevinklist asub lisa 1.

Autor toetub kontrollisüsteemide kaasaegsemale lähenemisele, liikudes kontrollisüsteemist kui formaalsest passiivsest finantsinformatsiooni andvast tööriistast aktiivse individuaalset võimu andva süsteemini (Chenhall 2007: 165). Kontrollisüsteeme liigitatakse Simons'i raamistiku alusel nelja tüüpi formaalseteks ja infopõhisteks süsteemideks läbinende seose strateegiaga ning tippjuhtkonna kasutatavuse. Uskumuste süsteemid (*belief systems*) on formaalsed süsteemid, läbi mille tippjuhtkond defineerib, kommunikeerib ja tugevdab organisatsiooni põhiväärtusi ja missiooni. Piiride süsteemid (*boundary systems*) on tippjuhtkonna poolt kasutatud formaalsed süsteemid, mis panevad paika täpsed piirid ja reeglid, mida peab täitma. (Simons 1994: 170) Diagnostilised süsteemid on formaalsed juhtimissüsteemid, mida kasutatakse organisatsiooni kriitiliste edutegurite kommunikeerimiseks, strateegiate elluviimise jälgimiseks ja tekkivate hälvete korrigeerimiseks. Interaktiivsed süsteemid keskenduvad strateegilisele määramatusele – võimalustele ja ohtudele, mis võivad mõjutada valitud strateegiate elluviimist määramatus majanduskeskkonnas. Saadud infot kasutatakse uute võimaluste otsimiseks, süsteemide arendamiseks ning alternatiivsete strateegiate väljatöötamiseks. (Karu, Zirnask 2004: 34-35) Tessier ja Otley (2012: 177) leidsid, et Simons'i interaktiivsed ja diagnostilised kontrollimeetmed on pigem kontrollitööriistade kasutuse intensiivsuse mõõtmekui eraldiseisvad süsteemid. Kuigi eelarve aitab uskumusi ja piire defineerida, eriti läbi tulemuslikkuse näitajate lülitamise eelarvestamise süsteemi (Tuomela 2005: 298), on uskumuste ja

piiride süsteemid pigem üldisema strateegilise juhtimise kui eelarvestamise mehhanismid.

Eelarve on kõige tihedamalt kasutatud diagnostilise kontrolli vorm (*Ibid.*: 298), kuid kaasaegses kirjanduses on rõhutatud ka eelarvel põhineva kontrolli interaktiivset kasutust. Juhtimisarvestuse informatsioon aitab strateegilist juhtimist seda rohkem, mida „rikkalikum“ on kommunikatsioon. Kõige rikkalikum on näost-näku suhtlus ning vähem rikkalikum numbritest koosnev kirjalik dokument. Juhtimisarvestuse diagnostilisi dokumente peaks kasutama kriitiliste tulemuslikkuse ohtude puhul, kui see on üheti mõisteta. Muudel juhtudel peaks tekitama dialoogi ehk kasutama interaktiivseid tööriistu. (Heidmann *et al.* 2008: 246-7) Diagnostilised ja interaktiivsed kontrollimeetodid peegeldavad eelarvestamise rolli strateegilise info mõtestatud kasutamises, rõhutades, et tuleb leida tasakaal formaalsete ning dialoogi tekitavate meetmete vahel. Eelarvestamise põhimõtted peavad ette nägema, et kus võimalik, tuleks lisaks diagnostilisele tööriistale seda ka interaktiivselt kasutada. Efektiivne kontrollisüsteem on tasakaal finantskontrolli ja loovuse vahel. Eelarve diagnostiline kasutamine tähendab sihtväärtuste pidevat võrdlemist reaalse tulemuslikkusega, interaktiivne kasutus tähendab välja kooruvate riskide ja võimaluste tuvastamist ning sellest tulenevat plaanide ümbertegemist ja ressursside ümberjuhtimist, et täita organisatsiooni strateegilisi eesmärke. (Frow *et al.* 2010: 450) Tähtis on panna paika reeglid, et säilitada tasakaal – pärssida liigset loovust ja düsfunktsionaalset käitumist, kuid lubada sihtväärtuste painutamist kui eesmärkide saavutamise seda vajab (*Ibid.*: 453).

Informatsioon on kontrollitsükli tähtis osa. Traditsioonilises tagasiside vormis võrreldakse tegelikku tulemuslikkust sihtide ja standarditega ning lahknevused toovad välja vajaduse parandavate tegevuste läbiviimiseks. *Feed-forward* ehk planeerimise informatsiooni võib kasutada parandavate tegevuste vajaduse ennetavaks tuvastamiseks enne kui ebasoodsad tagajärjed ilmnevad. Mõlemal juhul on vajalik kohene tegutsemine ning topeeltsükliline õppimine, et süsteemi parandada viisil, mis hoiaks ära samasuguste vigade tekkimise tulevikus. Tsüklite dokumenteerimine peab toimuma eristamaks erinevaid ajaskaalasid ja õppeprotsesse. Õppeprotsess hõlmab nii lihtsat korrektiivset tegevust kui ka ettevõtte strateegia üle vaatamise vajadust, kui tuleb välja, et hetkestrateegia on ebaefektiivne. (Otley 1999: 369)

Eelarvestamise põhimõtete raamistik võtab kokku tegevused, mida eelarvestamine strateegiliste eesmärkide juhtimiseks ja kontrolliks hõlmab. Edasises analüüsis käsitleti tegevuste kaasaegses keskkonnas edukaks läbiviimiseks vajalikke põhimõtteid. Strateegiline planeerimine vajab innovaativsuse säilitamiseks nii formaalsust kui paindlikkust ning edu toob erinevate juhtimistasemetega kaasamine. Tulemuslikkuse hindamise süsteem on eesmärkide saavutamise mõõtmise aluseks. Kvaliteetne arvestussüsteem (finants- ja juhtimisarvestussüsteem ning nende integreeritus) tagab strateegilise planeerimise otsuste tegemiseks informatsiooni ning on kontrollisüsteemi aluseks. Kontroll läbi eelarve vajab diagnostiliste ja interaktiivsete lähenemiste tasakaalu ja infotsüklite paikapanekut. Eelarvestamise meetodite valimist ja kujundamist mõjutavaid tegureid käsitlevad järgmised alapunktid.

1.2. Eelarvestamise kaasaegsed meetodid ja nende kasutamine

Eelarvestamise kasutamise ja arendamise eeliseid õõnestavad praktikas ilmnevad probleemid. Põhiline komistuskivi on suured kulud, mis ei piirdu tavapäraste süsteemi ülal hoidmise otsekuludega (Covaleski *et al.* 2003: 5-6). Empiirilised uurimused on näidanud, et traditsioonilise eelarvestamisega (fikseeritud aastaeelarve) rahulolematute ettevõtete arv kasvab – lausa 80-90% ettevõtetest pole oma eelarvetega rahul (Player 2003: 3). Käesoleva töö eelarvestamise põhimõtete kujundamisel aitab traditsioonilise eelarve kriitika ning kaasaegsete meetodite ja nende kasutamise ülevaade valida kontsernis kasutamiseks sobivaim lähenemine. See hõlmab nii eelarvestamise meetodi valikut kui läbi edulugude ja kitsaskohtade uurimise eelarvestamise protsessi paikapanekut.

60% ettevõtetest ei suuda eelarvestamist ettevõtte strateegiaga koostööd tegema panna, mis toob kaasa selle, et ettevõtte lühiajaline tegevus ei ole suunatud eesmärkide saavutamisele (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 162). Lausa 78% ettevõtetest ei kohanda oma eelarveid aruandeaasta jooksul (Fraser, Hope 2001: 22), mida peaks tegema nt toote nõudluse, seadusandluse jms muutuste puhul. Kaasaegses ärikeskkonnas peaksid eelarved olema paindlikud. Traditsiooniline eelarvestamine ignoreerib omaniku väärtuse

põhimõjureid, keskendudes liialt lühiajalistele finantsnumbritele ja toodab ebaadekvaatseid lahknevuste aruandeid, mis ei vasta küsimustele “kuidas” ja “miks” (Ekholm, Wallin 2000: 521). Tihti trumpab kohalik fookus süsteemiülese vaate (Taylor 2009: 53). Traditsiooniline eelarvestamise protsess on hierarhiliselt liikuv käsu ja kontrolli mudel, milles otsused, ressursid ja tasud liiguvad ülevalt alla ning informatsioon liigub tagasi üles. Madalamate tasandite juhtide rolliks on vaid paika pandud vahendite, süsteemi ja töötajaskonna opereerimine kõrgemate juhtide reeglite ja etteantud sihtide järgi. (Uyar 2009: 114-5) Eelarvestamine tsentraliseerib otsustusprotsessi ja surub alla initsiatiivikust. Vertikaalne, käskimise ja kontrolli ning vastutuskeskustele keskenduvad eelarved ei sobi kokku lameda, võrk- või väärtuspõhise struktuuriga ettevõtetega ning tõkestavad töötajatel hea kvaliteediga otsuste tegemist. (Hansen *et al.* 2003: 97)

Kuna ilmselgelt ei ole tulevikku võimalik täpselt ennustada, ei tundu töötajate soorituse prognoositud asjaolude põhjal hindamine mõistlik. See on demotiveeriv ning kindlustamaks selle täituvust ja seeläbi tulemustasu saamist võib tuua kaasa ebaõige prognooside esitamise. Eelarved on kui ülemuse ja alluva vahelised „soorituse lepingud“ ning kokkulepitud näitajate saavutamiseks, et eesmärk täita ja edukana näida, hakatakse tihti kasutama erinevaid trikke (*gaming*). Düsfunksionaalne käitumine, mida traditsiooniline eelarvestamine võib kaasa tuua, hõlmab näiteks madalate müügiprognooside andmist või kuludele puhvri sisse ehitamist, et eelarve sihtnäitajate täitmist lihtsustada; kogu eelarve kulude ärakasutamist eelarveperioodi lõpus, et uuel perioodil saada sama kulumaht; eelarve piiridesse jäämist pikaajalisi eesmärke saboteerides nt läbi reklaami-, R&D ning töötajate koolituskulude vähendamise. (Uyar 2009: 118) On leitud, et traditsioonilised eelarved ei mõõda neid kriitilisi näitajaid, mis ettevõtet tänapäeva kiires globaalses majanduses edukaks teevad, nt kliendilojaalsus, intellektuaalsete omaduste arendamine, klientide ootuste täitmise kiirus, töötajate arendamine ja toote või teenuse kvaliteet (*Ibid.*: 119). Player (2003: 3) ja Gary (2003: 3) leiavad, et eelarvestamise protsess võtab umbes pool aastat, Libby ja Lindsay (2007: 49), et kuni kaks kuud. Vahe tuleneb infotehnoloogia arengust, kuid tarkvara uuendamine on kulukas – Frezatti (2004: 122) leidis, et eelarvestamise protsessi kiirendamiseks kulutavad suurettevõtted aastas umbes miljon USA dollarit.

Traditsiooniline eelarvestamine kuulub vähese keerukusega (*sophistication*) süsteemide alla – vaadatakse ainult ettevõtte sisse, mõõdetakse staatilisi tulemusi, see põhineb kuludel ja minevikku kajastaval rahalisel infol. Suurema keerukusega süsteemide puhul on informatsioon laiapõhjalisem, integreerides ka mitterahalist ja organisatsioonivälist infot, ja põhinedes dünaamilisel tulemuste hindamisel ning strateegilisel vaatel. (Lääts 2011: 237)

Juhtimisarvestuse ja selle koostisosade arendamist saab teha tehniliste ja kontseptuaalsete muudatuste kaudu. Tehniliste muudatuste tegemine hõlmab traditsiooniliste meetodite arendamist üldist lähenemist muutmata (*better budgeting*). (*Ibid.*: 239) Juhtimisarvestuse elementide kontseptuaalsed uuendused sisaldavad radikaalsemat põhimõtete muutmist (*Ibid.*: 237). Eelarvestamise osas on viimastel aastakümnetel välja töötatud mõlema suuna arenguid. Käesolevas töös käsitletud meetodid jagunevad selliselt:

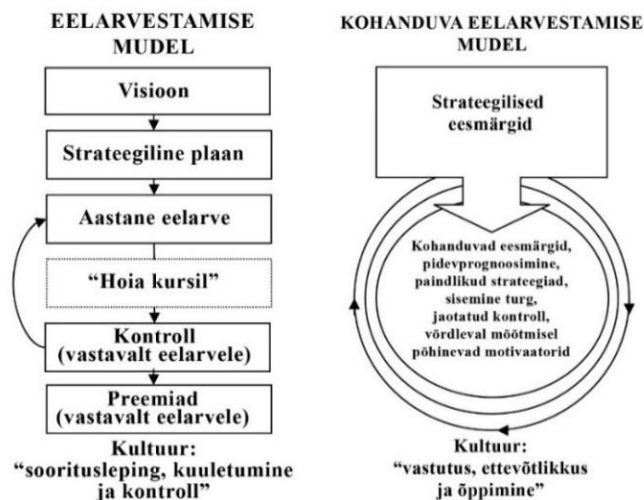
Tabel 1. Eelarvestamise meetodite klassifikatsioon

Lähenemine	Meetod(id)	Iseloomustus
Traditsiooniline	• fikseeritud aastaelarve	Tsentraliseeritud, jäik
Radikaalne (<i>beyond budgeting</i>)	• kohanduv	Detsentraliseeritud, pidev, ainult kohanduvad eesmärgid
„Parem“ (<i>better budgeting</i>)	• kvartaalne (vms)	Tihedam regulaarsus
	• tundlikkusstsenaariumiga • kasutades päästiksündmusi	Strateegilise planeerimise abistamiseks, proaktiivsus
	• nullbaasiline • paindlik	Alusmodeli või prognooside tegemise põhimõtete lihtsamad edasiarendused
	• tegevuspõhine • väärtuspõhine • strateegiline	Arenenum aluspõhimõtete edasiarendus, põhiliselt kuluarvestuse või protsessijuhtimise printsiipide eeskujul
Hübriidsüsteem	• integreeritud lähenemine	Meetodite kombineerimine ja mugavdamine vastavalt organisatsiooni vajadusele

Allikas: autori koostatud

Eelarvestamise areng algas aktiivselt 1998. aastal, kui J. Hope ja R. Fraser löid foorumi Beyond Budgeting Round Table (BBRT). Organisatsiooni eesmärgiks oli välja uurida, miks ettevõtted pole oma eelarvetega rahul ja leida võimalusi eelarved arendada efektiivseteks tegevuse planeerimise ja kontrolli tööriistadeks. BBRT sihiks oli vaadelda eelarved kõrvale heitnud ettevõtete juhtimisprintsippe, luua uus juhtimismudel ja leida kontrolli- ja

juhtimismehhanismid, mis asendaksid eelarvestamise. Nii sündis **kohanduv eelarvestamine** (*Beyond Budgeting* – BB, vt joonis 4), mis heidab traditsioonilise eelarvestamise kontsepti kõrvale ja mille eesmärgiks on ettevõtte väärtuse kasvatamine, kiire kohandamine keskkonna muutustega ning sobivus ettevõtte strateegia elluviimiseks teostatavate tegevusplaanidega. (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 157-158)



Joonis 4. Traditsioonilise ja kohanduva eelarvestamise mudelite võrdlus (Hope, Fraser 2000: 34).

Kohanduva eelarvestamise puhul on prioriteediks lühiajalised ja kesk-pikaajalised eesmärgid, mis peavad tagama ettevõtte strateegia elluviimise. Eesmärkide paikapanekul kasutatakse tippsooritusega äriüksuste või ettevõtete näitajaid (*benchmarking*). Frezatti (2004: 127) märgib, et BB-le üle minevad ettevõtted peavad kõigepealt juhtimise radikaalselt detsentraliseerima, sest see on ainuke viis kindlustada, et töötajate otsused tõepoolest strateegiliste eesmärkidega ühilduvad. Ettevõtte ja töötajate soorituse hindamine ning sellest tulenev motiveerimine põhineb niisiis tippsoorituse poole püüdlemisel, mis kindlustab ettevõtte väärtuse suurendamist omanikele ja klientidele, toetab tulemuste ausat esitlemist ning motiveerib töötajaid. BB põhiliseks omaduseks on paindlikkus, sest see põhineb pidevprognoosimisel (*rolling forecasts*).

BB on detsentraliseeritud mudel, milles seatud sihtväärtused, mida kasutatakse tulemuslikkuse hindamisel, on suhtelised. Planeerimine on pidev protsess, meeskondadel ja üksustel on autonoomsus ning vastutus ja ressursse ei jaotata mitte aastaeelarve järgi, vaid

üksuste vajadustest lähtuvalt. BB eelisteks mudeli loojate väitel on suured rahasummad, mis säästetakse eelarvestamise protsessi mitteläbimisega, suure osa „mängude“ (*gaming*) ärahoidmine, kiirem kohanemine, mis tuleneb adaptiivsete protsesside kasutamisest, parem strateegiline seos eesmärkide, plaanide, mõõdikute ja käitumise vahel, rohkem väärtust loovat tööd finantsmeeskonnale, püsiv kuluvähendus, rohkem võimekaid inimesi, rohkem innovatsiooni, lojaalsemad kliendid, eetilisem aruandlus ning juhtimis- ja kontrollisüsteemi tööriistade kogu potentsiaali kasutamine. (Uyar 2009: 123-4)

Kuigi kohanduv eelarvestamine keskendub ettevõtte väärtuse kasvatamisele ja on paindlik, on tal siiski omad miinused. Kontroll on raskendatud, kuna süsteemi aluseks on peaaegu täielik juhtimisotsuste tegemise vabadus. Muutuste tegemine juhtimissüsteemis on kulukam kui eelarvestamise põhimõtete muutmine ning eelnevalt peaks läbi viima kulu-efektiivsuse analüüsi. Kohanduvat eelarvestamist ei saa kasutada ettevõtte, kus vajatakse pikemat planeerimistsükli (nt tootmisettevõtte), sest pidevprognoosimine võib tekitada ressursside nappuse või liigse laovaru. Ka tuleb mõelda lisanduvate kulude peale, kui pankadele, Euroopa Liidu toetusfondidele või muudele välistele infotarbijatele peab koostama traditsioonilisi eelarveid. Tundub, et kohanduvat eelarvestamist saavad kasutada vaid suured ettevõtte, kes saavad teha mahukaid investeeringuid eelarvestamise ja juhtimissüsteemi muutmiseks. (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 164-5)

Mitmed teadlased on alates 2000. aastast siiski vaielnud, et eelarveid ei peaks täiesti minema viskama. Ekholm ja Wallin (2000: 537) uurisid 650 Rootsi ettevõtet ning leidsid, et 60,7% vastajatest arvavad, et eelarvestamist peab arendama, samas kui vaid 14,3% on eelarvete kasutamisest loobunud. Hollandi börsiettevõtete uuringust (De With, Dijkman 2008: 33) selgus, et 70,7% ettevõtetest on oma eelarvestamise protsessiga rahul. Nii kõrge rahulolu võib tuleneda sellest, et tegemist oli suurte ettevõtetega, kus planeerimine ja kontroll on kõrgetasemeline ning kellel on võimalik eelarvestamise süsteemide arendamiseks teha suuri investeeringuid. Vastupidiselt kriitikale hindasid uuringus osalejad eelarvestamist põhjusel, et see toetab ettevõtte strateegiat. (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 158)

Libby ja Lindsay viisid läbi uuringu Põhja-Ameerika 346 ettevõtte seas, kellest 15% on üle läinud kohanduvale eelarvestamisele ning 46% planeerivad lähiajal eelarvestamise

protsessi edasi arendada. Valdav enamus ettevõtetest kasutavad eelarvestamist kontrollifunktsiooni jaoks ning leiavad, et eelarved lisavad ettevõttele väärtust. (Libby, Lindsay 2010: 59-60) Uuring lükkas mitmes punktis ümber Hope'i ja Fraser'i eelarvestamise kriitika. Näiteks eelarve kasutamine fikseeritud tulemuslikkuse lepinguna on kasutusel ainult 5% Kanada ettevõtetes, kontrollimatute sündmuste jaoks eraldiste tegemine on laialt levinud, eelarvestamine ei ole nii ajakulukas kui kriitikud ütlevad ning strateegia ja eelarvestamine on selgelt seotud. Nende väitel ei ole probleemne mitte eelarve, vaid detsentraliseeritud ettevõtte kontrollisüsteem üldiselt. Hope'i ja Fraser'i poolt kasutatud eelarvetest loobunud ettevõtte (Svenska Handelsbanken) edulool on palju ühiseid jooni Simons'i uuritud Johnson & Johnson näitega, kus tugevalt detsentraliseeritud juhitavat ettevõtet iseloomustab samuti subjektiivne töötajate hindamine, pikaajalise visiooniga juhtimise ja informatsiooni jagamise kultuur. Johnson & Johnson aga kasutab vastutuskeskuste detailseid eelarveid, mille koostamises osalevad ka madalamate tasemete juhid, seob eelarveid strateegiliste plaanidega, juhib eelarvestamise süsteeme interaktiivselt, mitte diagnostiliselt ning moodustab ettenägematute juhtude jaoks fonde. (Libby, Lindsay 2010: 67-68)

Traditsioonilise lähenemise parandamiseks on loodud mitmeid „parema“ **eelarvestamise** (*better budgeting*) meetodeid, mis püüavad lahendada kas üht või mitut traditsioonilise fikseeritud aastaeelarve probleemi. Minimaalseks muudatuseks on fikseeritud eelarve koostamine tihedamalt kui kord aastas, näiteks **kvartaalne eelarvestamine**. See võib vajalik olla, kui olukord on väga ebastabiilne ja ette võetakse suuremad suunamuutused, mille haldamiseks on vajalik taktikaline kulude vähendamine, käibekapitali juhtimine ja lühiajalised rahasüstid. Pikalt kvartaalse eelarvestamisega jätkamine soodustab lühiajalist mõtlemist, mis pärsib kasvu. (Akten *et al.* 2009: 117) Paremaid prognoose aitab teha **tundlikkusstsenaariumide eelarvestamine** ehk **sensitiivsusanalüüs**, mis võimaldab eelarve koostajal mõista erinevate eelduste kasutamise erinevaid mõjusid ja tagajärgi (Karu, Zirnask 2004: 288). Sensitiivsusanalüüsiks saab kasutada paindlike eelarvete arvestuspõhimõtteid nii strateegiliste prognooside koostamiseks, kui ka ebakindlatel aegadel riske ennetava jooksva planeerimisprotsessi käigus. Mahukam tulevikuprognooside ja tegevuskavade süsteem tekib läbi **stsenaariumi planeerimise, kasutades päästiksündmusi**, mille puhul üritatakse olla äkiliste ja dramaatiliste

muutuste suhtes majanduses proaktiivne. Arendatakse süstemaatiliselt välja makroökoonoomilisi ja tegevusstsenaariume ning iga stsenaariumi mõjud oma ettevõttele, klientidele ja konkurentidele modelleeritakse. Tulemiks on üks eelarve koos alternatiivsete finantsaruannete ja tegevusplaanidega, mis suurendab kulustruktuuride paindlikkust. Identifitseeritud on hulk sündmusi (nt lühiajalise lisarahastuse võimaluse muutus, suurkliendi või –tarnija pankrot, turuosa vähenemine), mille puhul minnakse üle alternatiivsele stsenaariumile. Plaanimuutus ei pruugi hõlmata kogu ettevõtet. (Akten *et al.* 2009: 115-116)

Fikseeritud aastaeelarve staatilise iseloomuga aitavad toime tulla **paindlikud eelarved**, mis toetuvad jääktuluarvestusele (kuluarvestustehnika, kus eraldatakse muutuv- ja põhikulud). Eesmärgiks on eelarvestada tulusid ja kulusid erinevatel tegevustasemetel. Paindlike eelarvete koostamisel kasutatakse sageli kulu-maht-kasum analüüsi, et selgitada prognoositud müügitasemel alternatiivsete lahenduste mõju kasumile. Selliste eelarvete hálbeanalüüs ehk võrdlemine sama müügitaseme tegevustulemustega võimaldab mõõta tõhusust (*efficiency*). (Karu, Zirnask 2004: 286-294) Paindlike eelarvete aluseks olev arvutuskäik tekitab võimaluse eelarveid tegevusmahu muutudes lihtsamalt ja kiiremalt kohandada, mistõttu mõeldakse kirjanduses paindliku eelarve (*flexible budget*) all tihti ka selliseid eelarveid, mida kohandatakse jooksvalt reaalsele majandustingimustele vastavaks (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 163).

Traditsioonilise aastaeelarve alusmodeli edasi arendamise lihtsaim meetod on **nullbaasiline eelarvestamine**, mis põhineb eeldusel, et tüüpiline eelarvestamise protsess ei nõua ärimudeli uuesti läbikaalumist majandusolukorra muutuste toimudes. Marginaalsete inflatsiooni ja tootevaliku arengusuundadega kohandumise asemel leitakse igakordsel eelarve koostamisel eri tegevusharudele baasnäitajad (nt turulangus, tooteportfelli muutus) ning ehitatakse kulustruktuur nullist üles ettevõtte strateegiast lähtuvalt. Ilmselgelt pikendab selline lähenemine eelarvestamise protsessi veelgi, sellepärast soovitatakse nullbaasilist eelarvestamist kasutada ainult nende valdkondade eelarvete koostamiseks, kus on võimalik saavutada kõige suurem kulukokkuhoid (kapitalikulud, osad tegevuskulud jms). (Akten *et al.* 2009: 116)

Pideveelarvestamine (*rolling forecasting*) kasutab eelarvete tihedama üle vaatamise põhimõtet ja lisab sellele edasi arendatud koostamise alused. Kuigi tegemist on kohanduva eelarvestamise meetodiga, ei pea koos pideveelarvestamisega üle võtma kogu BB

lähenemist. Pideveelarvestamine põimib formaliseeritud protsessi, kus pidevalt on ette prognoositud järgmise 12-18 kuu tähtsamad finantsnäitajad, erandipõhise jälgimise ja võrdlevanalüüsi (*benchmarking*) süsteemiga (Akten *et al.* 2009: 117; Ekholm, Wallin 2000: 521). Kui tegelik sooritus hakkab prognoositust oluliselt lahkneema, sekkutakse koheselt ja ettevõtte osakondade vahel tekib diskussioon lahknevuste üle, hoides tulemuslikkust ja tulevikuplaane pidevalt arutluse all (Akten *et al.* 2009: 117). Juhtides võib pideveelarvestamine tekitada ebakindlust, kuna seda muudetakse tihti. Ka võib olla keeruline välja töötada õiglast boonusesüsteemi (Ekholm, Wallin 2000: 521). Kui eelarvestamise protsess on niigi ajamahukas (mõõdetav nädalates või kuudes), siis eelarvete tihe täpsustamine võtab veelgi rohkem aega. Tänapäeval on selle mõistliku ajakuluga koordineerimiseks vajalik tarkvara kasutuselevõtt (nn *e-budgeting*). (Uyar 2009: 120)

Põhjalikumaks (ja töömahukamaks) alusmudeli muutuse näiteks on **tegevuspõhine eelarvestamine** (*activity-based budgeting* ehk ABC), kus eelarve koostatakse ettevõtte tegevuspõhise mudeli põhjal, mis eristub traditsioonilistest toode-turg, vastutuskeskuse või allüksuse mudelitest. Leitakse, et eelarvestamise põhirolliks on planeerimine ning eelarvete koostamine peab olema seotud ettevõtte reaalse rohujuuretasandi tegevusega. Kõigepealt koostatakse tegevuse eelarve, kus toodete ja teenuste hinnanguline nõudlus konverteeritakse tegevuste vajadusteks ja edasi ressursside vajadusteks. Teises etapis koostatakse finantsplaan. (Hansen *et al.* 2003: 100)

Lähenemise kasutegurid on ebatõhususte ja kitsaskohtade varajane märkamine, tootlikkuse tasakaalustamine, tegevuspõhise lähenemise arusaadavus ka madalamate tasemete töötajatele ning ärimudeli mõistmisest tulenev vastutustunne ning horisontaalse vaate kindlustamine (*Ibid.*: 98-101). Toetajate sõnul on eelarve põhiline eesmärk planeerimine, mida traditsioonilised eelarved enam ei võimalda, sest nad on eemaldunud ärimudelist. Horisontaalne vaade ehk tegevustele keskendumine aitab kaasa lisaväärtust mittetootvate tegevuste elimineerimisele ja koos samadele põhimõtetele tuginevale tegevuspõhise kuluarvestusega arvatakse ABC'st kasvavat võimas kuluplaneerimise ja kontrolli tööriist, mis aitab kaasa kuluefektiivsuse tõusule. (Vaznoiené, Stončiuviené 2012: 165-6) Mudeli piiranguks on tegevuste, protsesside ja ressursside kohta täpse informatsiooni olemasolu ning selle kogumise ja ülalpidamise kulud (Hansen *et al.* 2003: 98-101). Sarnaseks teise valdkonna printsiibist üle tulnud meetodiks on eelarvestamine läbi **väärtuspõhise**

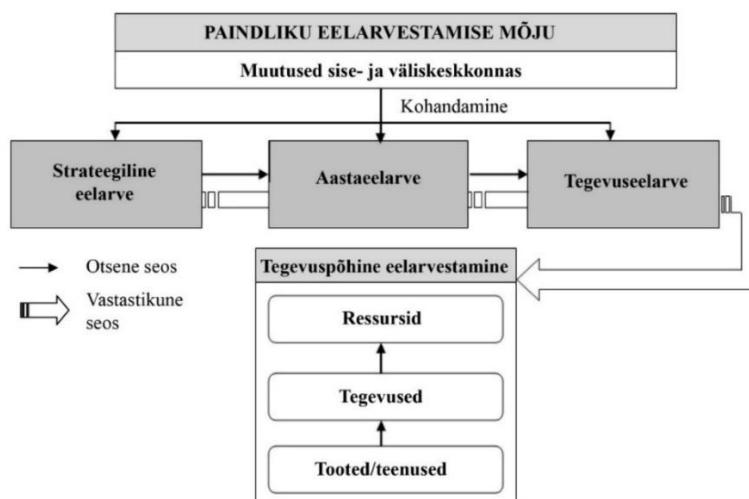
juhtimise, kus kõik plaanid, sh eelarved vaadatakse üle osanike väärtuse suurendamisest lähtudes.

Aluspõhimõtteid muudab ka **strateegiline eelarvestamine**, mis püüab lahendada eelarve ja strateegia seotuse probleeme. Lähenemise eesmärgiks on juhtimisarvestuse süsteemi liita peale sisemise finantsinformatsiooni ka äritegevuse väliskeskkonna aspektid, hõlmates konkurentide kohta info kogumist, raamatupidamisinfo kasutamist strateegiliste otsuste tegemiseks, kulude vähendamist vastavalt strateegilistele otsustele ja eelnevast tulenevat konkurentsieelise saavutamist (Shah *et al.* 2011: 3-4). Kuigi empiirilised uuringud ei ole kinnitanud, et strateegiline juhtimisarvestus teeb kõike, mida lubatud, kuid kui organisatsiooni tulemuslikkuse ja formaalse strateegilise plaani vahel on tugev seos, võib see aidata arvestust ja strateegilist juhtimist ühendada (*Ibid.*: 5). Praktiliselt tähendaks strateegiline eelarvestamine peale kaasava strateegilise otsustusprotsessi ka eelarve puhvri loomist, mille kasutamise lisaraha vajadusel otsustavad osakondade juhid koos, pidades silmas kogu ettevõtte strateegilisi eesmärke (Taylor 2009: 56). Kaasaegsetes eelarvestamise lähenemistes on seos strateegiaga piisavalt keskne, mistõttu strateegilist eelarvestamist ei peeta käesoleva töö kontekstis eraldiseisevaks meetodiks, vaid põhimõtete kogumiks, millest vajadusel inspiratsiooni ammutada.

Meetodite kasutamise praktika kohta välja toodud uuringutest ilmestab reaalsel olukorda kõige paremini Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) ülemaailmne uuring aastal 2009, millele vastasid 439 ettevõtet (lisa 2). Finantsaasta eelarved on üle 100 uuringus nimetatud juhtimisarvestuse tööriista seas kõige laiemalt kasutatavad (peaaegu 85%) ning ka paindlikud eelarved mahuvad umbes 65%-lise kasutatavusega kümne populaarsema sekka. Paindlikke eelarveid planeeriti lisaks kasutama hakata 34 ettevõttes (populaarsuselt kolmas). Leiti, et vastupidiselt teistele juhtimisarvestuse osadele peale strateegia meetodite, mõjutab ettevõtte suurus eelarvestamise meetodite kasutamist suhteliselt vähe. Üldiselt kasutatakse kõikidest juhtimisarvestuse meetoditest keskmiselt 33 (väikesed ettevõtted alla 30) ning kasutusel on segu traditsioonilistest ja uutest meetoditest. Tuuakse ära, et kuigi traditsioonilist jäika eelarvestamist nimetatakse kirjanduses kõige rohkem iganenuks, siis arvestades finantsaasta eelarvete ja rahavoogude prognooside populaarsust, ei ole niipea revolutsiooni oodata. (Management accounting... 2009: 15-28) Eestiga sarnases siirdemajanduses 2008. a läbi viidud Leedu uuringus leiti,

et kuigi põhiline probleem on eelarvete jäikus muutuvas ärikeskkonnas, siis vaid 23% vastanutest kasutavad paindlikke eelarveid, sest eelarvestamise süsteemi ümber tegemine on kulukas (Juozapavičiūtė, Stončiuvienė 2008, viidatud Vaznoienė, Stončiuvienė 2012: 159 vahendusel).

Üldiselt on leitud, et eelarved on ikkagi vajalikud: kriitika pole universaalne, ülekaalukalt eelarveid vajatakse, kohanduva eelarvestamise asemel parandatakse pigem eelarvestamise protsessi (Libby, Lindsay 2007: 51). Vaadeldes eelarvete olemust, kasutatavust ja nende tähtsust ettevõtetele tundubki, et suurem osa eelarvestamise probleeme saaks lahendada **integreeritud lähenemisega** ehk kombineerides erinevaid eelarvestamise meetodeid, et nende tugevusi kasutades elimineerida puudused. Eriti kohane tundub see olevat organisatsiooni puhul, kus tegevussuundi on mitmeid. Loogiline eelarvestamise skeem võiks olla näiteks järgnev:



Joonis 5. Võimalik eelarvesüsteemi loogiline skeem (Vaznoienė, Stončiuvienė 2012: 167).

Tüüpiliselt teevad ettevõtted ainult aasta- ja tegevuseelarve. Et kindlustada seotust strateegiaga, peaks kas eelarvestamise ära lõpetama (kuid kohanduva eelarvestamise sisseadmine on väga kallis) või lisama strateegilised eelarved. Tegevuspõhist eelarvestamist peaks kasutama kõigi eelarvete koostamisel, kuid sisse peaks viima paindlike eelarvete koostamine. (Vaznoienė, Stončiuvienė 2012: 166) Soome ettevõtete uuringu järgi on traditsioonilise eelarvestamisega rahul 25% vastanutest, 60,7% soovivad eelarvestamist

arendada ja lisada uusi instrumente. Selline hübriidsüsteem koosneb kõige tavapärasemalt aastaeelarvest, pideveelarvestamisest ning tasakaalus tulemuskaardist. 14,3% on täielikult aastaeelarvest loobunud või plaanivad seda teha. (Ekholm, Wallin 2000: 537)

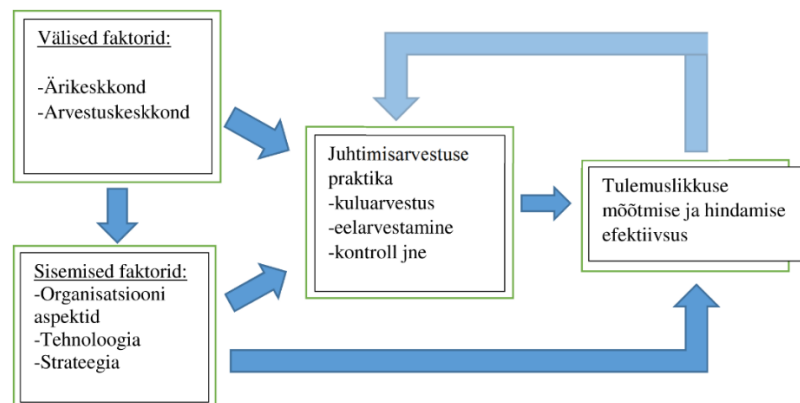
Uuringute ja lähenemiste paljususe kinnitab, et eelarvestamise põhimõtete üks tähtsaimaid valikuid on eelarvestamise meetod. Traditsiooniline ehk fikseeritud aastaeelarve on jätkuvalt populaarne, kuid üha enam on ettevõtted seda täiendanud või täielikult asendanud kaasaegsemate meetoditega, et eelarvestamine toetaks tänapäevaseid juhtimissüsteeme ning strateegilist juhtimist ja kogu protsess oleks efektiivsem. Erinevate meetodite kasutatavus ja heade ja halbade külgede analüüs aitab käesoleva töö empiirilises osas valida kontsernile sobiva eelarve koostamise meetodi.

1.3. Eelarvestamise põhimõtete kujundamist mõjutavad tegurid

Praktiliste tegevuste sobivus sõltub organisatsiooni erinevatest muutujatest – näiteks ei keskendu diferentseerituse strateegiat viljelev ettevõtte kulude kontrollile ja stabiilses majanduskliimas või väikeettevõtte puhul ei ole mõistlik kulutada aega makroökoonoomiliste mudelite koostamisele, et päästiksündmuste stsenaariume prognoosida. Sobivust aitavad hinnata sõltuvusteorial põhinevad uurimused, mis pakuvad erinevates ettevõtetes tulemuslikult kasutusel olevaid eelarvestamise põhimõtteid. Peatüki lõpus käsitletakse ka käitumuslikke ja kultuurilisi vaatenurki ehk eelarvestamise efektiivsust mõjutavaid faktoreid, mida põhimõtete kujundamisel aluseks seada.

Empiirilisi juhtimisarvestuse uurimusi saab üldjoontes nende uuringuobjekti järgi jagada kolmeks: uurimise all on süsteemi kujundamine, rakendamine või kasutus. Kujundamise uuringud rõhutavad süsteemi põhikomponentide ja nende funktsioonide seost teiste organisatsiooni tunnustega, nagu strateegia, struktuur ja tehnoloogia. (Lääts 2011: 3) Populaarseks juhtimisarvestuse süsteemide uurimiseks kasutatavaks teooriaks on saanud sõltuvusteooria. Teooria sai alguse organisatsiooniteoreetikute arusaamast, et kõigi ettevõtete jaoks ei ole võimalik leida optimaalset organisatsiooni struktuuri, kuigi traditsiooniliselt seda arvati, vaid et tulemuslikkus sõltub organisatsiooni struktuuri ja teiste

kontekstuaalsete muutujate nagu keskkond, strateegia, tehnoloogia, organisatsiooni suurus ja kultuur, sobivusest. Kui faktorid muutuvad, võib parim organisatsioonistruktuur muutuda ning struktuuri muutes võib mõjutada kontekstuaalseid muutujaid – järelikult on sõltuvusteooria järgse sobivuse leidmine pidev dünaamiline protsess. Juhtimisarvestuse meetodid on sõltuvusteooria raamistikus organisatsiooni struktuuri komponendid ning uurimise objektiks on kindla meetodi sobivus organisatsiooni kontekstuaalsete muutujatega. (Gong, Tse 2009: 55) Sõltuvusteooria raamistikus (joonis 6) mõjutab väliskeskkond organisatsiooni sisemisi faktoreid, mis mõjutavad juhtimisarvestuse meetodite valikut. Sisemised faktorid ja juhtimisarvestuse meetodid panustavad tulemuslikkuse mõõtmise efektiivsusesse ning see annab omakorda tagasisidet meetodite valikuks. (Haldma, Lääts 2002: 12-13)



Joonis 6. Sõltuvusteooria raamistik (Haldma, Lääts 2002: 13).

Sõltuvusteoorial põhinevad uurimused leidsid, et ettevõtted hakkavad eelarvestamist ja muid juhtimisarvestuslikke või kontrolliinstrumente kasutama, sest need parandavad tulemuslikkust, ning meetodid ja nende kasutamine on süsteemselt seotud organisatsiooni muutujatega (Covaleski *et al.* 2003: 5-6). Pikalt uuritud muutujateks on väliskeskkond, tehnoloogia, organisatsiooni struktuur ja suurus ning lähiajal on lisandunud „pehmemad“ muutujad nagu kultuur ja strateegia. Väliskeskkonna alla käivad näiteks ebakindlus, konkurentsikeskkonna vaenulikkus ja keerukus (*sophistication*), millest enim on uuritud ebakindlust (Gong, Tse 2009: 55).

Erinevates maades läbi viidud sõltuvusteoorial põhinevad juhtimisarvestuse uurimused on viinud seosteni käesolevas töös käsitletud eelarvestamise põhimõtete rakendamise

kohta erinevates oludes. Käesoleva töö raames olulised kontekstuaalsed muutujad on grupeeritud organisatsiooni omadustest tulenevateks põhifaktoriteks (organisatsiooni struktuur ja suurus) ning välismõjude ja nende ületamise faktoriteks (väliskeskkond ja selle erinevad mõõtmised, organisatsiooni strateegia). Lisaks on ära toodud praktilisemat laadi soodustavad või pärssivad tegurid: tehnilised ja protsessi faktorid (tehnoloogia, eelarvestamise protsessi ülesehitus ja tööriistad) ning käitumuslikud ja kultuurilised faktorid (organisatsiooni kultuur ja töötajatega seonduvad muutujad nagu kompetents, eelarvestamisest osavõtt, eelarvestamise rõhutatus ja rolli ebaselgus).

On leitud (King *et al.* 2010: 53), et **organisatsiooni suurus** on põhiline faktor eelarvestamise algseks kasutuselevõtuks ning muud sõltuvusfaktorid (nt struktuur, strateegia ja keskkond) hakkavad mõju avaldama kasutuse ulatusele. Organisatsiooni suurst võib mõõta ressursside järgi (töötajate arv, koguvara) või väljundi järgi (kliientide arv, müügitulu). Näiteks Maailmapanga Enterprise Surveys' järgi jagatakse ettevõtteid töötajate arvu järgi: väike (5-19 töötajat), keskmine (20-99), suur (üle 100) (Enterprise... 2014: 10). Euroopa Komisjon jagab ettevõtteid mikro- (alla 10 töötaja, käive alla 2 miljoni EUR), väike- (alla 50 töötaja, käive alla 10 miljoni EUR), keskmised (alla 250 töötaja, käive alla 50 miljoni EUR) ning suured (üle selle) (What is... 2014).

Suured organisatsioonid keskenduvad rohkem eelarvestamisele ning keerukatele kontrollisüsteemidele (Chenhall 2007: 183). Kui ettevõtted kasvavad, peavad juhid suutma hakkama saada suurenenud informatsioonikogusega, mis viib kontrollimehhanismide sisseviimiseni (reeglid, dokumentatsioon, rollide ja funktsioonide spetsialiseerumine, laiendatud hierarhiad ja suurem detsentralisatsioon). Kontrollisüsteemi vajadus suureneb kui juhtkond ei saa enam töötajatega tihedalt otseselt suhelda (King *et al.* 2010: 44), mistõttu võib rolli mängida ka ettevõtte töötajate geograafiline paiknemine. Suured ettevõtted on detsentraliseeritumad ja kasutavad keerulisemaid eelarveid osalevamalt (*participatively*) (Haldma, Lääts 2002: 12). Eelarvestamise juurutamine on kulukas ning suurtel ettevõtetel on rohkem võimalusi selleks finants- ja muid ressursse kasutada anda. See ei käi mitte ainult tarkvara maksumuse ja tööjõu oskuste kohta, vaid suurusega käib kaasas ka administratiivsete ülesannete mastaabisääst. (King *et al.* 2010: 44). Samamoodi leiti Eesti juhtimisarvestuse arengu uurimuses, et keerukaid süsteeme kasutasid enam suured (müügitulu alusel) ja suurema turudünaamikaga ettevõtted (Lääts 2011: 240).

Ettevõtte kasvades eristatavus suureneb, mis raskendab integreerimist ja eristatud üksuste juhtimist. **Organisatsiooni struktuur** on viis, kuidas organisatsioon on eristatud ja integreeritud. Struktuuri iseloomustatakse kolme dimensiooni kaudu: eristamine, formaliseeritus ja tsentraliseeritus. Juhtimisarvestuse uurimustes on organisatsiooni struktuuri faktori muutumise osas keskendunud detsentralisatsioonile ning meeskonnapõhisele struktuurile. Detsentraliseeritud ettevõtted on jagatud toodete või turgude, mitte funktsioonide järgi ning keskastme juhtide vähendamise tõttu muutub struktuur lamedamaks. On leitud, et detsentraliseeritud organisatsioonides kasutatakse rohkem formaalseid kontrollisüsteeme. Meeskonnapõhistes organisatsioonides luuakse ristfunktsionaalsed poolalalised meeskonnad organisatsiooni funktsioonide täitmiseks. Sel puhul läheb vaja ebatraditsioonilisi juhtimisarvestuse süsteeme ning on leitud, et diagnostilised kontrollmehhanismid mõjuvad pärssivalt usalduse tekkimisele. (Gong, Tse 2009: 56) Samas võib eelarve kasutamine kõrgetasemelist koordineerimist vajavates protsessides aidata kaasa eesmärkide kooskõlastamisele ja üldisele kommunikatsioonile, mis on strateegia formuleerimise kõrval tähtis pikaajalise suunaga eelarvete kasutamise põhjus (Hansen *et al.* 2004: 432). Sagedased organisatsioonilised ümberkorraldused takistavad Eesti uuringu järgi juhtimisarvestuse arengut ja ratsionaalse juhtimise põhimõtete rakendamist (Lääts 2011: 240).

Väliskeskkond mõjutab oluliselt juhtimisarvestuse süsteemide kasutamist ja arendamist, nagu ka ettevõtet üldiselt. Tihemini uuritud koostisosad on keskkonna dünaamiline olemus (*dynamism*) ja konkurentsi tase (*hostility*) ehk hinna, toote, tehnoloogiline või distributsiooni konkurents (Haldma, Lääts 2002: 21; King *et al.* 2010: 45). Prognoosimatu keskkond mõjutab organisatsiooni struktuuri, tulemuslikkuse hindamist, eelarvestamist ja läbi selle juhtimist ja kontrolli ning viib avatumate ning välisele keskendumate finantsarvestuse süsteemideni. Vaenulikus konkurentsikeskkonnas rõhutatakse formaalse kontrolli ning arvestuse keerukuse (*sophisticated accounting*) tähtsust. (Haldma, Lääts 2002: 11) Eesti uurimusest selgus, et juhtimisarvestuse arengule avaldas domineerivat mõju konkurentsi tugevnemine või loomine (Lääts 2011: 239). Dünaamilisuse osas võib öelda, et suurenenud majanduslik ebakindlus vähendab planeerimise rolli tähtsust: ebakindlus muudab plaanid kiirelt iganenuks. Siiski on mingil määral planeerimine tähtis. Uurimus näitas, et suurem osa radikaalse tegevuskavaga ettevõtetest ning ka mitmed traditsioonilisemad ettevõtted leiavad, et paindlikumad instrumendid nagu pideveelarvestamine ja

tasakaalus tulemuskaart on traditsioonilise eelarve kõrval vajalikud kasutada. Aasta-eelarvet koos lisameetoditega kasutatakse, et välja töötada nullbaas, millele panna kõrvale alternatiivsed plaanid – selle rolli tähtsus tugevneb kui ettevõtte tegutseb muutlikul turul. Sel juhul on eelarve justkui kaitseks keskkonna ebakindluse vastu. Eelarve aitab süstemaatiliselt, mitte kaootiliselt, muutustele reageerida. BB lähenemise propageerijad leidsid, et eelarve ei suuda ebakindlusega hakkama saada, kuid nii suur ebakindlus valitseb vaid teenindussektoris – tööstussektor vajab tõenäoliselt ikkagi eelarvestamist, et ressursse juhtida. (Ekholm, Wallin 2000: 535-6) On ka leitud, et väikeste ettevõtete puhul väheneb planeerimise keerukus nii suurenenud dünaamilisuse kui vaenulikkuse puhul, sest ebakindlatel aegadel ei suuna juht niigi nappe ressursse eelarvestamiseks, kui selle seos tulemuslikkusega kindel pole (King *et al.* 2010: 45-6).

Organisatsiooni strateegia mõjutab oluliselt teisi kontekstuaalseid muutujaid, sest strateegia elluviimiseks on vaja pidevalt hinnata väliskeskkonda, tehnoloogiat, organisatsiooni struktuuri ja kontrollisüsteeme, et saavutada soovitud eesmärgid (Gong, Tse 2009: 57). Ettevõtte strateegia tüpoloogiaid on mitmeid: näiteks otsijad, analüüsijad ja kohanejad (*prospectors-analyzers-defenders*); ehitajad, hoidjad ja lõikajad (*build-hold-harvest*) ning diferentseerituse ja kulueelise strateegia järgijad (*product differentiation-cost leadership*). On leitud nii, et ainult puhas strateegia (nt diferentseeritus) toob kõrgema tulemuslikkuse, kui ka et kombinatsioonid nii kulueelise kui diferentseerituse strateegia elementidest on optimaalsemad. (Lay, Jusoh 2012: 64) Porter'i järgi on kulueristuse strateegia fookuseks sisemine tõhusus, oma positsiooni kaitsmine ning madalad kulud võrreldes konkurentidega. Sellised ettevõtted keskenduvad ebaproduktiivsete organisatsiooniliste protsesside minimeerimisele. Diferentseerituse strateegia puhul keskendutakse arengule, innovatsioonile ja õppimisele ning eesmärgiks on väline kasv kasumlikkuse saavutamiseks. Eesmärgiks on väärtuse loomine ning unikaalse toote või teenuse loomine. (*Ibid.*: 66)

Ettevõtted, mis kasutavad ainult traditsioonilisi juhtimisarvestuse meetodeid, järgivad pigem kulueristuse strateegiat ning arenenumaid meetodeid kasutavad ettevõtted järgivad pigem eristamise strateegiat (Sherine, McLellan 2013: 18). Eelarvestamise uuringutes on vastupidiselt levinud arvamusele leitud, et eristavat strateegiat kasutavad ettevõtted minimeerivad formaalseid kontrollisüsteeme ja seal kasutatakse eelarvestamist rohkem

kui kulujuhtide puhul (Hansen *et al.* 2004: 432). Jermias'e ja Gani (2004: 196) uurimusest tuli välja, et nii diferentseerituse kui ka kulueristuse strateegiate puhul kasutatakse samaaegselt diagnostilisi ja interaktiivseid kontrollimeetmeid, kuid esimesel puhul kasutatakse mõlemaid intensiivsemalt. On leitud, et diferentseerimise strateegiat kasutavad kõrge tulemuslikkusega ettevõtted saavad suurt kasu juhtimisarvestuse meetoditest nagu võrdlevanalüüs (*benchmarking*), töötajapõhised mõõdikud, strateegilise planeerimise tehnikad ja tasakaalus tulemuslikkuse mõõdikud. Kõrge tulemuslikkusega kulueristuse strateegiale keskenduvad ettevõtted saavad suuremat kasu traditsioonilisematest ja tegevuspõhistest tehnikatest. (Lay, Jusoh 2012: 69)

Tehnoloogiliste faktoritena vaadeldakse traditsiooniliselt tootmisprotsessi olemust, rutiinimäära ning ülesannete varieeruvust. Standardiseeritumate ja automatiseeritumate tehnoloogiate jaoks kasutatakse kõrgelt arendatud protsessikontrolli, suurel määral eelarvestamist ning eelarvestamise kontrolli. Eelarve paindlikum kasutamine on omane vähem automaatse tehnoloogia puhul. (Haldma, Lääts 2002: 12) Masstootmist kasutavates ettevõtetes on vaja kasutada formaalseid ja mehhaanilisi meetodeid nagu traditsioonilisem eelarvestamise süsteem. Ebastandardsete toodete tootmise puhul peaks kasutama paindlikumaid sotsiaalseid faktoreid arvestavaid meetodeid, et edendada töötajate kiiret kohanemist. (Gong, Tse 2009: 56) Mitte-tootmisettevõtete puhul omandab tehnoloogia mõiste teise tähenduse – tähtis on, kui võrd reglementeeritud ja jäik on üldine tööprotsess.

Teaduskirjanduses leitakse, et **infotehnoloogia** kasutamine juhtimisprotsessis võib organisatsiooni otsustusprotsessi tugevdada ja läbi informatsiooni töötlemise võimekuse tõstmise tekitada konkurentsieelist (Winata, Mia 2005: 22). Arvestussüsteemi kompetentsi alla kuulub süsteemi ühilduvus teiste süsteemidega ning efektiivse kommunikatsiooni võimalus, et saavutada ettevõtte eesmärged – see on samuti seotud eduka eelarvestamise rakendamisega (Tontiset, Choojan 2011: 151). Uuringud on näidanud, et juhtimisarvestuse funktsiooni mõjutab ka kaasaegsete finants- ja operatsiooniliste kontrollisüsteemide ja tarkvarapakettide (ERP süsteemid) kasutuselevõtt. Töötajad saavad tänu tarkvarale rutiinseid tegevusi efektiivselt läbi viia, suuri andmebaase kiirelt käsitseda ja aru anda kiiremalt ning paindlikumalt. (Järvenpää 2007: 100) Eestis läbi viidud uurimuses oli

juhtimisarvestuse süsteemide arengu üheks suurimaks takistuseks juhtimisarvestuse tarkvara vähene arendatus (Lääts 2011: 239).

Orlando (2009: 48-49) toob välja, et praktikas on juhtimisarvestuse spetsialistide jaoks eelarvestamise takistusteks **inimesed, tööriistad ja protsess**. Tööriistade puhul on suurimaks takistuseks infotehnoloogiliste lahenduste puudumine. Eelarvestamist tehakse manuaalselt Excelis, mis soodustab vigade tekkimist ja teeb tundlikkusstsenaariumite loomise keerukaks. Teiseks faktoriks on protsess ehk kuidas tööriistu kasutada ja inimesed käituma peaksid. Protsess peab olema võimalikult lihtne ja selge, tähtajad ja vastutus paigas. Tähtis on pidevalt osalejatele selgitada, kuidas eelarve toetab ettevõtte strateegia ja eesmärkide täideviimist ja seeläbi parandab ettevõtte finantsolukorda ning hüvitiste suurust (*Ibid.*: 51). Kui olemasolevat eelarvet on vaja värskendada, mitte uuesti teha, ei pea uuendust läbi viima algsel detailsuse tasemel (Akten *et al.* 2009: 117-118). Inimeste tasandil ilmnevad probleemid üksuste juhtidega, kes ei vastuta oma eelarvete eest, ei aita arendada, ei mõista protsesse, ei anna oma panust tähtaegselt ja ei esita reaalseid numbreid (Orlando 2009: 48-49).

Orlando praktiline lähenemine rõhutab inimliku faktori tähtsust eelarvestamise protsessis. Eelarved on võimelised mõjutama töötajate käitumist ja otsuseid läbi ettevõtte eesmärkide tõlkimise plaanist tegevuseks, eesmärkide kommunikeerimise ja tulemuslikkuse hindamiseks vajalike etalonide seadmise (King *et al.* 2010: 41). Seda seost on tähtis meeles pidada, sest inimefaktori suur roll eelarvestamises võib kaasa tuua probleeme eelarvestamise eesmärkide täitmisel. Organisatsiooni käitumuslike ja kultuuriliste aspektide mõju eelarvestamisele ja eelarvestamise mõju käitumisele ei ole käesoleva töö fookuses, kuid põhimõtete kujundamisel on need faktorid siiski olulised.

Inimefaktori mõõteni jõudes on leitud, et tähtis on arvesse võtta **organisatsiooni kultuuri**, mida võib käsitleda rahvuse ja ettevõtte tasandil. Sealjuures on tihti ettevõtte sees veel eraldi osakondade ja funktsionaalsete gruppide kultuur. (Järvenpää 2007: 107) Rahvuse tasandil on soovitatud, et seda tuleks arvesse võtta kui teiste muutujate mõjufaktorit. Organisatsiooni kultuur on seotud rahvuskultuuriga, kuid tugev organisatsiooni kultuur võib ettevõttes rahvuskultuuri mõju ületada. (Gong, Tse 2009: 57) Kui hästi toimiv tavapärane raamatupidamine on ettevõtte jaoks nn füsioloogiline vajadus, siis juhtimisarvestuse süsteem on kultuuriline nähtus ja selle arendamine toob kaasa kultuurilise

muutuse. Pole leitud vastuseid küsimustele, kuidas kultuuri muutumine muudab juhtimisarvestust ja vastupidi olukorras, kus kultuurilised sümbolid (nt raamatupidamislikud numbrid), rituaalid (nt eelarvestamise protsess), väärtused ja uskumised toodavad ning taastoodavad kultuuri uuesti ja uuesti. (Järvenpää 2007: 127) Kuna uuritava kontserni üks haru asub Soomes, kasutati Suutari ja Riusala (2001: 271) uuringut Ida-Euroopa ja Soome juhtide *leadership* stiilide kohta, kust tuleneb, et endise Nõukogude Liidu maade ettevõtete juhtimiskultuur (mis mõjutab oluliselt organisatsiooni kultuuri) areneb jõudsalt Soome läänelikule lähenemisele sarnaseks. Soome juhte on iseloomustatud kui tunduvalt aktiivsemaid planeerijaid ja eesmärkide seadajaid, kui seda on eestlased (Suutari, Riusala 2001: 258).

Töötajate osalusega teemal edasi minnes on uuringud leidnud, et **raamatupidamislik kompetents** ehk „raamatupidaja olemasolev võimekus läbi teadmiste, oskuste, vilumuse ja isikuomaduste“ (Tontiset, Choojan 2011: 150) on seotud eduka eelarvestamise rakendamise. Raamatupidajate roll on järjest rohkem liikunud „numbrite krõmpsutamisest“ (*number crunching*) ja raamatupidamissüsteemi üldisest ülal hoidmisest ärile orienteeritud rollini (Järvenpää 2007: 99-100). Uurimuse tulemuseks oli, et eduka eelarvestamise süsteemi rakendamisele aitavad oluliselt kaasa eelarvestamisest osavõtt, raamatupidaja ja raamatupidamissüsteemi kompetents ning edukas rakendamine aitab kaasa ettevõtte edukusele (Tontiset, Choojan 2011: 158-9). Ka Eesti uurimuses oli juhtimisarvestuse süsteemide arengut mõjutavaks faktoriks tippjuhtkonna toetus ja arvestusalase kompetentsiga töötajate olemasolu. Üheks suurimaks takistusteks leiti olevat vastava kompetentsiga inimeste puudumine. (Lääts 2011: 239)

Eelarvestamise ja organisatsiooni tulemuslikkust mõjutavad käitumuslikud muutujad: eelarve rõhutatuse aste, eelarvestamisest osavõtt ning eelarvestatud sihtväärtuste saavutamise raskuse tase (Hansen *et al.* 2004: 420). Peale sotsioloogilisele perspektiivile (organisatsioon ja selle üksused) toetuva sõltuvusteooria on eelarvestamise arengut ja probleeme uuritud ka läbi psühholoogilise/sotsioloogilise prisma, et leida, kuidas mõjutavad eelarvestamise praktikad indiviidide käitumist ja tulemuslikkust (Covaleski *et al.* 2003: 8). Sellest kasvas välja **eelarvestamisest osavõtu** (*budgetary participation*) lähenemine, mis uurib, kuidas ettevõttes rõhutatakse kõikide töötajate osalust eesmärkide seadmisel, missiooni väljatöötamisel, eelarvestamises ja planeerimises ning mis sellest

sõltub. Varasemad uurimused on näidanud, et seos eelarvestamisest osavõtu ja eduka eelarvestamise rakendamise vahel on olemas. Kõrge osavõtt viib täpsemate eelarveteni (vähem informatsiooni asümmeetriat), mis võib viia kõrgema eelarvestamise tulemuslikkuseni (Winata, Mia 2005: 33). Fauré ja Rouleau (2011: 180) uuring rõhutab, et eelarvestamise ja strateegia seose tugevdamine sõltub oluliselt kollektiivsest kaasamisest.

Eelarve **rõhutatuse** tõustes suureneb efektiivsem, õigeaegsem, tihedam ja veenvam kommunikatsioon. Eelarve tähtsuse rõhutamine aitab töötajatel paremini mõista ja aktsepteerida organisatsiooni eesmärke ja parendab tulemuslikkuse hindamist, sest tulemuste seire toimib tihedamini, detailsemalt ja õigeaegsemalt. (Hansen *et al.* 2004: 434) Eelarve sihtväärtuste saavutamise raskus vähendab eelarve tulemuslikkust kommunikatsiooni ja strateegia väljatöötamise osas. See näitab, et eelarvete kasutamine strateegia formuleerimiseks töötab läbi õppimise edendamise, mitte töötajate raskelt saavutatavate eesmärkide eest vastutavaks panemise. Eesmärkide saavutamise keerulisus võib ka juhte suunata aruandeid ilustama ja/või lühinägelikke otsuseid tegema, mis pärsib õppimist, strateegilist adapteerumist ja konkurentsivõimet. (*Ibid.*: 434)

Frigotto *et al.* (2011: 650) leidsid, et formaalse kontrolli ja strateegia olemasolu asendab edukalt tugev ühtne identiteet, sest kui ettevõtte juhi ja töötajate isiksused on sarnased, tugevdab koostöö ja suhtlus ühist eesmärki ja selle täitmise kontrolli. Seda identiteeti on aga ettevõtte kasvu tingimustes raske hoida – võimatu on leida piisavalt sarnaseid inimesi, et hoida samasugust kultuuri ja sellest tulenevat iseeneslikku kontrolli (*Ibid.*: 651).

Chenhall'i ja Euske (2007: 607) uuring kontrollisüsteemi rollist planeeritud organisatsioonilistes muutustes leidis, et efektiivne muutuste läbiviimine sõltub suurel määral ka töötajate pühendumusest. Cardinal *et al.* (2004: 411) toovad 10 aastase juhtumiuuringu baasil välja, et kontrollisüsteemide loomise ja arendamise põhiline kannustaja on formaalse (kirjalikud reeglid, protseduurilised juhendid) ja informaaalse (mitteametlikud väärtused, normid ja uskumused) kontrolli ebatasakaal ning valede muudatuste tegemine viib tulemuslikkuse kriisini. Mis puutub kontrollisüsteemi diagnostiliste versus interaktiivsete meetodite kasutamisse, on leitud, et interaktiivne kasutus toimib tulemuslikumalt ebakindluse kontekstis. Diagnostilisi meetodeid kasutades saab probleemidest teada ning neid lahendada vaid tagantjärele, mis eeldab vähese ebakindluse keskkonda. (Sakka *et al.* 2013: 266). Järjest rohkem detsentraliseeritud ettevõtete keskastme juhtidelt eeldatakse

üha enam strateegilist mõtlemist ja vastavat tegutsemist ning seetõttu tekivad probleemid üheaegselt interaktiivsete kontrollisüsteemide ning traditsiooniliselt diagnostilise eelarvestamise nõuetele vastavuses olemisest (Frow *et al.* 2005: 270). Vastutuse võtmisele tuleks esmalt läheneda interaktiivselt, edendades suhtlust ning formaalsed protseduurid peaksid neid täiendama – suhtluse tekitamiseks, olukordades, kus informaalne suhtlus pole võimalik (geograafiline kaugus, esmakordne kohtumine) ning varuvariandina. (Frow *et al.* 2005: 288-289)

Sõltuvusteooria faktorite sobivus ettevõtte juhtimisarvestuse ja kontrollisüsteemidega arvatakse tulemuslikkust positiivselt mõjutavat. See seos tähendab, et kui eelarvestamise süsteem ei „sobi“ – toimub ülemäärane või ebapiisav eelarvestamine – on ettevõtte tulemused kesisemad. (King *et al.* 2010: 41). King *et al.* (2010: 53-54) uurimus leidis, et kui eelarvestamise süsteemi ja sõltuvusfaktorite vaheline seos muutub ebasobivamaks, kannatab tulemuslikkus. Seda on aga raske mõõta ning ka süsteemi loomisel sellele loota, sest muutmise protsess võtab aega (*Ibid.*: 46). Siiski on leitud, et kõrgema tulemuslikkuse (mõõdetuna võrreldes konkurentidega) ning arenenumate juhtimisarvestuse meetodite vahel on oluline seos (Sherine, McLellan 2013: 17).

Sõltuvusteooria rõhutab, et juhtimisarvestuse süsteeme kujundatakse, mitte ei avastata. Dünaamilises keskkonnas on kõik muutujad pidevas muutumises, nii et sobivuse kindlustamiseks peab ka juhtimisarvestuse süsteem kohanduma. Välja töötatavad eelarvestamise põhimõtted peavad võimaldama meetodites, sihtväärtustes jms kiirelt muudatusi teha. Eelarvestamise edukaks rakendamiseks peab eriti arvestama inimfaktoriga.

Esimeses peatükis toodud teooria ülevaatest selgus eelarvestamise roll, meetodid ja populaarsuse tagamaad ning eelarvete seotus ettevõtet edasi viivate protsessidega nagu strateegiline planeerimine ja kontroll. Selle alusel koostati eelarvestamise raamistik ehk tegevused ja aluspõhimõtted, mis hõlmavad ettevõtte erinevaid protsesse ja on efektiivse strateegiliste eesmärkide täitmise juhtimist ja kontrolli toetava eelarvestamise läbi viimise aluseks. Läbi sõltuvusteooria uurimuste analüüsi, milliseid eelarvestamise põhimõtteid (põhiliselt eelarvestamise ja kontrollimeetodeid) kasutavad erinevate kontekstuaalsete muutujatega organisatsioonid. Lisaks toodi läbi uuringute sisse käitumuslikud ja kultuurilised aspektid, mis mõjutavad eelarvestamise efektiivsust.

2. KONTSERNI EELARVESTAMISE PÕHIMÕTETE KUJUNDAMINE

2.1. Uurimismetoodika

Eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks:

- analüüsitakse ankeetküsitluse tulemusi strateegilise planeerimise, eelarvestamise ning üldise arvestussüsteemi ja laiema kontrollisüsteemi ülesehituse hetkeseisu ja vajaduste väljaselgitamiseks;
- viiakse kõrgema taseme juhtidega läbi fookusgrupi poolstruktureeritud intervjuu, et selgitada välja senise süsteemi kitsaskohad ja puudused ning kindlustada põhimõtete sobivus ettevõtte strateegilise juhtimise ja kontrollisüsteemi vajadustega;
- viiakse läbi kontserni sisemiste ja väliste faktorite analüüs, et kaardistada organisatsiooni kontekstuaalsed muutujad, mis sõltuvusteooria järgi mõjutavad juhtimisarvestuse meetodite kasutuselevõtu tulemuslikkust;
- küsitakse väljatöötatud eelarvestamise põhimõtetele hinnang sarnase tegevusala ettevõtte eelarvestamisega tihedalt kokku puutunud eksperdilt.

Praktika raames juunis 2013 läbi viidud ankeetküsitlus keskendus juhtimisarvestuse ja aruandluse süsteemile üldiselt ning iga juhtimisarvestuse elemendi (strateegiline analüüs, kuluarvestus, jooksvate juhtimisotsuste infovajadus, planeerimine ja eelarvestamine, tulemuslikkuse hindamine ja analüüs) kohta oli eraldi alapunkt, läbi mille saada hinnanguid rahulolule kontsernis kasutatavate meetodite osas ning vajadusele kasutada erinevaid meetodeid. Ankeetküsitluse vormi eelarvestamise põhimõtete välja töötamiseks aktuaalsed küsimused on toodud lisas 3, kasutati nii suletud kui avatud küsimusi.

Ankeedile vastanud jaotati järgnevateks juhtimistasanditeks:

- omanikud (grupp O), kes jagunevad:
 - jaesuuna ja üldine tegevjuht / kinoprojektide müügijuht;
 - äri lahenduste tegevjuht / muude projektide müügijuht;
 - vaikiv omanik, nõuandja strateegia osas;
- tootejuhid (TJ), jaemüügijuht, jaekaupluste juhatajad (JP) – kokku grupp J;
- abifunktsioonide valdkonnajuhid (paigaldus/logistika, turundus, finants) – grupp A.

Analüüsis kirjeldatakse põhiliselt järjestusskaala vastuste kaudu eeltoodud juhtimistasandite keskmisi hinnanguid (joonistel edaspidi AVE). AVE viitab kogu valimi keskmisele hinnangule, AVE-O omanike hinnangute keskmisele, AVE-TJ tootejuhtide hinnangute keskmisele, jne. Valdav enamus vastuseid on 4-punkti skaalal, jah/ei/nii ja naa või võib-olla küsimused on teisendatud 3-punkti skaalale. Mõningatel juhtudel anti vastajatele võimalus valida „0“ (vastaja ei puutu antud valdkonnaga kokku) – neid vastuseid arvesse ei võetud.

Ankeetküsitlusega saadud andmete usaldusväärsus on varieeruv, sest vastajad ei pruugi eelarvestamise meetoditega kursis olla ning küsitluse vorm ei võimalda neid ammen-davalt lahti seletada. 4-punkti skaala ei sisalda neutraalse vastuse andmise võimalust. See võib vastuseid kallutada, sest mõnel juhul on vastaja tõepoolest neutraalne ja soovib seda väljendada (Krosnick, Plesser 2010: 271). Probleemiks on ka tulemuste mõjutatavus isiklikest faktoritest nagu tuju ning tööalane enesehinnang (soovimatus märkida negatiivseks rahulolu oma valdkonna analüütilisuse taseme kohta). Kuna autor on üks abifunktsiooni juhtidest, on ka seal oht kallutatuseks. Kuna vastajate valim on väike (13 inimest), on statistiliste meetodite kasutamine ebamõistlik - põhirõhk jääb inter-pretatsioonile. Ankeetküsitluse andmed ei ole autori hinnangul iganenud, sest alates juunist 2013 ei ole kontsernis juhtimisarvestust oluliselt edasi arendatud ja pigem on vaja-dused seoses laienemisega muutunud kriitilisemaks. Tuleb ka arvestada, et ankeet-küsitluse vastajate seas on põhiliselt jaesuuna juhid.

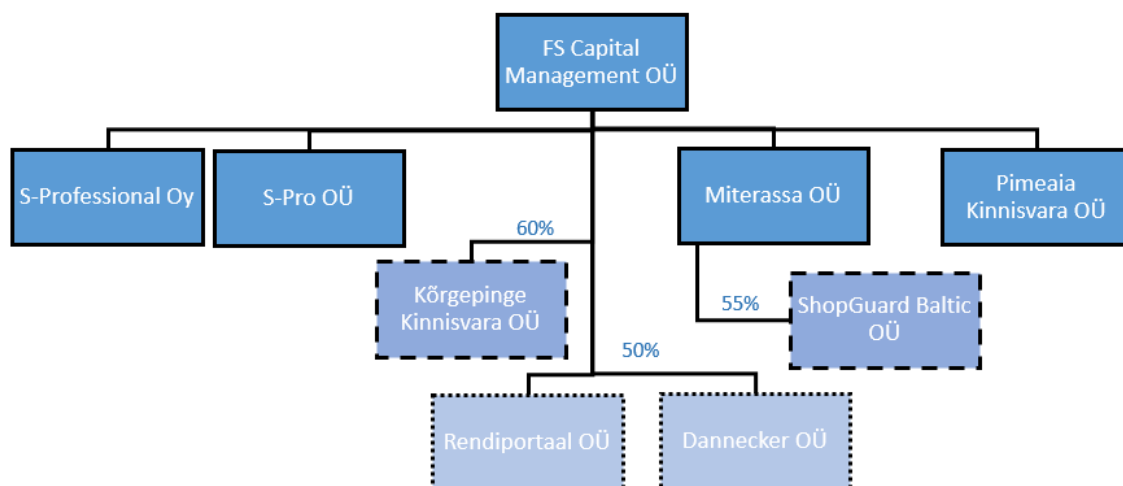
Poolstruktureeritud kvalitatiivne intervjuu fookusgrupiga on uurimismeetodiks valitud oma paindlikkuse ja rikkalikuma informatsiooni saamise eesmärgil. Intervjuu käigus

saadud hetkeseisu ja vajaduste hinnangud on ka ajakohasemad kui ankeetküsitluse tulemused. Kuna töö autoril on rühmaarutlustes topelt-roll, võivad vastused olla mõjutatud (nt intervjueeritava soovimatus intervjuerija ametialase töö kvaliteeti kritiseerida), lisaks avaldab mõju intervjuerija kogematus selliste foorum-tüüpi arutelude läbi viimisel. Intervjuu küsimused on toodud lisas 4. Tegevussuundade kolme põhilise juhi mõtted on viidatud läbi joonealuste märkuste ning juhid on oma põhiliste rollide järgi jagatud tegevjuhiks, projektimüügi müügijuhiks ning ärilahenduste müügijuhiks.

Ekspert andis väljatöötatud eelarvestamise põhimõtete ettepanekutele hinnangu poolstruktureeritud individuaalse intervjuu käigus, mille küsimused on ära toodud lisas 5. Eksperti *curriculum vitae* on leitav lisast 6. Lisaks on kirjeldatud osalemisi erinevatel ettevõtte-sisestel koosolekutel ning näidetena toodud kontsernis kasutusel olevaid planeerimise ja kontrolliga seotud dokumente. Kontserni kontekstuaalsete muutujate hindamisel kasutab autor oma ligi 7-aastast kogemust ettevõtte pearaamatupidaja ja finantsjuhina.

2.2. FS Capital Management OÜ kontserni tutvustus

FS Capital Management OÜ (edaspidi FSCM) on 1997. aastal asutatud erakapitalil põhinev ettevõte. Ettevõtte sidus- ja tütarettevõtted alustasid majanduskasvu ajal kinnisvaraarenduse ja veebiportaali pidamisega, samas kui FSCM'i (endise nimega Miterassa OÜ) põhitegevuseks on ajalooliselt olnud Sony toodete jaemüük ja distributsioon. 2008. aastal eraldus ettevõttest uus tütar Miterassa OÜ, kuhu koondati kogu tehnika müügi ja paigaldusega seonduv. Alles jäänud ja nime muutnud FSCM jätkas valdusfirma, mis pakub tütar- ja sidusettevõtetele juhtimis-, raamatupidamis-, turundus-, jms teenuseid. Mais 2015 omab FSCM otse ja läbi tütarde enamusosalusi kuues osühingus ning 50% osalust veel kahes:



Joonis 7. FSCM kontserni struktuur (autori koostatud).

Kontserni konsolideeritud käive aastal 2013 oli 4,7 miljonit ning bilansimaht 3,3 miljonit eurot. Majanduskriisi ajal jäi konsolideeritud tulemus miinusesse, kuid edasised arengud on olnud positiivsed (vt tabel 2). 2014. aasta esialgsetel andmetel on grupi käive 7,6 miljonit ning kasum üle 200 tuhande euro.

Tabel 2. FS Capital Management OÜ kontserni finantsnäitajad aastatel 2008-2013 (eurodes)

Aasta	Varade maht	Varade mahu muutus	Käive	Käibe muutus	Kasum	Kasumi muutus
2008	2 240 825	***	3 675 296	***	238 877	***
2009	1 702 022	-24%	2 718 004	-26%	-130 140	-154%
2010	2 062 125	21%	3 741 873	38%	28 143	***
2011	2 179 662	6%	4 304 659	15%	109 419	289%
2012	2 281 885	5%	4 831 179	12%	96 322	-12%
2013	3 284 261	44%	4 730 808	-2%	174 162	81%

Allikas: FS Capital Management OÜ kontserni raamatupidamisandmed; autori arvutused.

Pimeaia Kinnisvara OÜ arendas Narva vanalinnas korterelamut ning omab seal veel ühte kinnistut. Kõrgepinge Kinnisvara OÜ omab kinnistut Tallinnas ja menetleb sellele detailplaneeringut. Sidusettevõtte Dannecker OÜ omab arendatavaid krunte Läänemaal. Rendiportaal OÜ arendas välja veebikeskkonna rendi.ee, mis on iseteeninduslik rendikuulutuste portaal. Arendustegevus on hetkel peatatud ja portaali tulu ei teeni. Tegeletakse uue ärimudeli käivitamisega, näiteks on portaali mootori vastu huvi tundnud teiste valdkondade veebikeskkonnad ning portaali kasutati inkubaatorprojekti TTÜs. ShopGuard

Baltic OÜ on Ungari kaubandusturvaseadmete ja –lahenduste müügi esindaja Eestis. Hetkel on põhikliendiks Miterassa OÜ poed, aktiivset müügitööd ajapuudusel ei tehta.

Miterassa OÜ on kontserni suurim ettevõtte, mille käive aastal 2014 oli 5,4 miljonit eurot (vt tabel 3). Kontserni ettevõtted on omavahel tihedalt seotud ja emaettevõtte põhikäibe moodustab teenuste müük tütarettevõtetele.

Tabel 3. Miterassa OÜ finantsnäitajad aastatel 2008-2013 ja 2014.a auditeerimata näitajad (eurodes)

	Varade maht	Varade mahu muutus	Käive	Käibe muutus	Kasum	Kasumi muutus
2008	923 918		3 396 896		48 324	
2009	624 784	-32%	2 704 277	-20%	-44 391	-192%
2010	1 156 053	85%	3 721 612	38%	96 680	***
2011	1 305 620	13%	4 269 556	15%	98 419	2%
2012	1 459 605	12%	4 818 684	13%	123 808	26%
2013	2 532 738	74%	4 721 601	-2%	169 420	37%
2014*	1 645 332	-35%	5 415 326	15%	212 468	25%

Allikas: Miterassa OÜ raamatupidamisandmed; autori arvutused.

Ettevõtte ärilahenduste ehk profitoodete suuna (turvalahendused, profiekraanid, kinoprojektorid) tärned suunati 2012. aasta viimases kvartalis S-Pro OÜ-sse, et hajutada riske ja ärisuund fookuses hoida. 2013. aastal kolis sinna ka ärilahenduste müük ning tegevust laiendatakse 2015. aastal Baltikumisse. 2014. aasta kevadel lisandus tütar-ettevõtte S-Professional Oy, mis tegeleb ärilahenduste müügiga Soome turul. Ärilahenduste suunal ei tegeleta toodete pakkumisega lõppkliendile, vaid edasimüüjate varustamise, informeerimise ja abistamisega. 2015. aasta kevadel lansseeriti profitoodete edasimüüjate veebipõhine info- ja tellimiskeskond www.s-professional.eu. Miterassa OÜ opereerib kahte (kuni 2014.a kevadeni kolme) Sony Centeri jaekauplust Tallinnas ja veebipoodi www.miterassa.ee, tegeleb vähesel määral hulgimüügiga (nt patareid) ning pakub eramutesse ja äripindadele erinevaid tehnikalahendusi. Taoline projektimüük hõlmab nii tava- kui profitehnikat ja lisaks kaabeldamist ning paigaldust. Viimaste aastate suuremateks projektideks on Miterassa OÜ-s olnud Sony kinoprojektsioonitehnika tarnimine ja paigaldus Baltikumi uutesse või renoveeritavatesse kinosaalidesse (nt Viimsi SPA kino Harjumaal) ning R-Kioskite infoekraanidega varustamine. 2014. aastal on suurte kinoprojektsiooni projektide realiseerimise ning ärilahenduste Soome laienemise

toel saavutatud üle 7 miljoni euro suurune konsolideeritud käive, mis on 2013. aastaga võrreldes üle 60% kasv. Täpseid 2014.a auditeeritud finantsnäitajaid ei ole kahjuks võimalik ära tuua, aga on ilmne, et kontserni tegevusulatus on oluliselt laienenud ning vajadus juhtimisarvestuse ja kontrollisüsteemi süsteemseks arendamiseks aina kasvab.

Kontserni põhialuseks on pikaajaline suhe Sony Balticuga, mis võimaldab olla ainuke Sony Center'i frantsiisiõigusega müüja Eestis ning laiendada edukalt koostööd ka ülejäänud Sony nomenklatuuri (turvakaamerad, esitlustehnika, projektsioon) vahendamisel. Sellest tulenevalt moodustab Sony toodangu müük suurima osa käibest, kuid peale juba nimetatud ShopGuard'i nomenklatuuri ollakse veel erinevate teiste tootjate kõlarite ja projektoriekraanide esindaja (Monitor Audio, Bose, Kauber) ning müüakse riigihangetel ja projektimüügis vastavalt vajadusele ka teisi brände. Põhilised tegevussuunad saab jagada kolmeks – jaemüük, ärilahendused ja projektimüük. Joonisel 8 on läbi kontserni tegevussuundade graafilise kujundamise loetletud täidetavad rollid. Kuna kontsernis töötab hetkeseisuga 22 inimest (värbamisprotsess alustatud veel 2 töötaja leidmiseks), on tegemist suhteliselt väikese ettevõtete kogumiga ja mitmed isikud täidavad erinevaid funktsioone mitmes tegevusvaldkonnas. Näiteks on üks omanik üheaegselt üldine tegevjuht ja kinoprojektide müügi- ja projektijuht, teine ärilahenduste tegevjuht ning jae-toodetel põhinevate projektide müügijuht. Samuti ei ole toetavad rollid logistika, paigalduse jms osas erinevates valdkondades tingimata täidetud erinevate töötajate poolt.



Joonis 8. FSCM kontserni tegevussuunad ja personali funktsioonid (autori koostatud).

Juhatuse liikmetena tegevad omanikud, finantsosakond ja büroojuht on palgal FSCM'is, osutades teenust kõigile tütarettevõtetele, kes seda vajavad. Ärilahendustele keskendunud spetsialistid on palgal S-Pro OÜ-s ning S-Professional Oy-s. Ülejäänud personal töötab Miterassa OÜ-s ning muid kontserni ettevõtteid ehk kõrvaltegevusi haldavad omanikud. Tuumikmeeskond on ettevõttega seotud olnud alates 2000. aastate algusest, ka mõned jaepoodide töötajad on paigale jäänud pikaks (nt 7-aastaseks) perioodiks, mis näitab, et kontsernis on head töötingimused ja meeldiv keskkond.

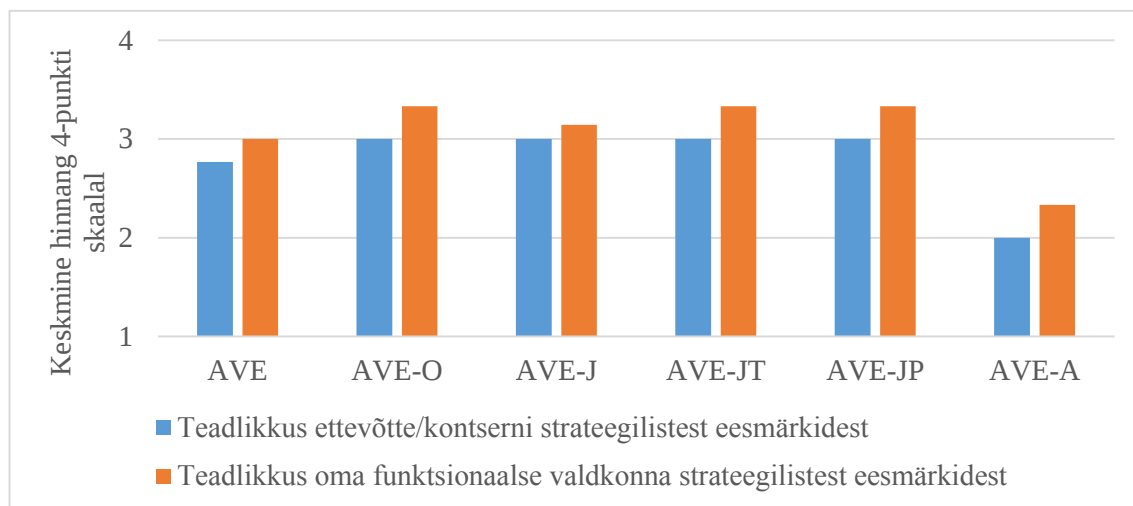
Tehnika müük on atraktiivne valdkond, kus valitseb tugev konkurents nii ülemaailmselt kui ka kontserni asukohariikides. Majanduslanguse ajal oli ilmne, et Sony toodetav kodutehnika pole esmatarbekaup ning samuti mõjutab majanduskliima ettevõtete ja riigiasutuste investeeringute tegemist uusehitistesse, kuhu paigaldada uued turvasüsteemid või esitlustehnika. Kuna ollakse tihedalt seotud Sonyga, sõltub iga-aastane edukus väga oluliselt Sony uue tootevaliku konkurentsivõimest teiste tootjatega võrreldes. Internetiseerunud maailmas on potentsiaalsed ostjad varmad võrdlusi tegema ning leiavad parima hinna ja kvaliteedi suhtega toote kiirelt üles. Siiski on paljud kliendid nõ Sony entusiastid ja kontsernis tehakse pidevalt tööd selliste suhete tekitamise ja käigus hoidmisega.

2.3. Kontserni eelarvestamise põhimõtete hetkeseisu ja vajaduste analüüs

Eelarvestamise põhimõtete elementide hetkeseisu ja vajadusi kontsernis hinnati läbi ankeetküsitluse, fookusgrupi intervjuu ja sõltuvusteooria muutujate analüüsi. Seejärel kasutatakse ankeetküsitluse ja intervjuu tulemusi põhimõtete hetkeseisu ning vajaduste avamiseks kontserni tegevussuundade lõikes. Keskendutakse vaid kontserni põhitegevussuundadele, sest kõrvaltegevuste (nt kinnisvarainvesteeringud) juhtimine saab toimuda sarnastel põhimõtetel, täpsemaid põhimõtteid nende tegevuste eelarvestamiseks ja kontrolliks pole mõttekas välja töötada ja läbi viia, sest aktiivset tegevust seal ei toimu. Seejärel on toodud kontserni taustsüsteemi analüüs sõltuvusteooria muutujate kaupa.

Eelarvestamise põhimõtete välja töötamise aluseks kontsernis on strateegilise juhtimise toetamine. Ankeetküsitluse ja intervjuu tulemused näitasid, et strateegiline planeerimine

on kontsernis hetkel põhiliselt pärsitud kommunikatsioonide puudumise tõttu. Keskmine teadlikkus kontserni strateegilistest eesmärkidest oli ankeetküsitluses 4-punkti skaalal 2,77 (joonis 9). Kuna ankeetküsitlusele vastajate seas oli suurem osa jaesuuna esindajaid, on muret tekitav, et teiste suundade strateegilised eesmärgid on veelgi vähem paigas.



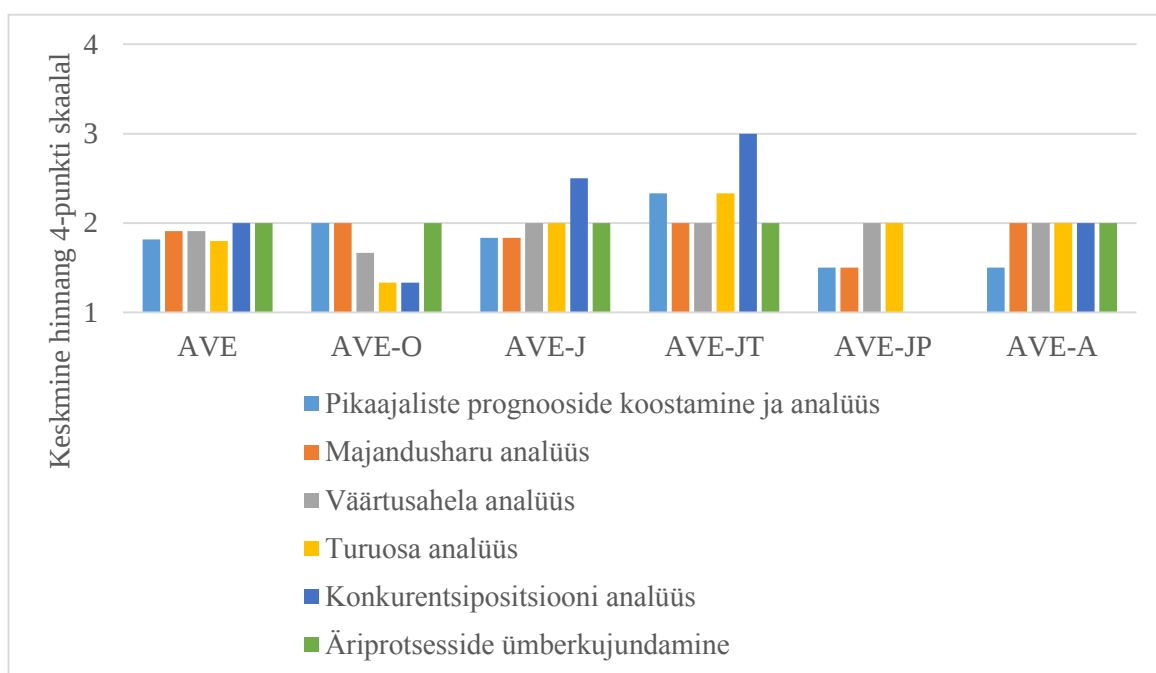
Joonis 9. Teadlikkus kontserni ja funktsionaalse valdkonna strateegilistest eesmärkidest (autori koostatud).

Omanikud mainisid ära, et nende vahel ei ole kohati olnud täit selgust ja tihti on strateegia vaid nende peas. Volatiilsetel turgudel sõnastatakse tihti vaid lühiajalisi eesmärke, stabiilsematel turgudel toimuvad tegevused on fookusest väljas.

Praktika aruande tulemuste grupidiskussioonis tõi autor välja, et strateegiliste eesmärkide ja kriitiliste edutegurite paikapanek on eelarvestamise alus. Kontsernis peaks olema perioodiliselt värskendatud ja kirja pandud missioon, visioon, pikaajaline strateegia, lühiajalised eesmärgid, kriitilised edutegurid ja nende mõõdikud. 12.11.2013 toimunud autori algatatud koosolekul värskendati ettevõtte missiooni kirjeldust ja *slogan*'it ning kõikehõlmavaks visiooniks sai „Saada juhtivaks Sony esindajaks Eestis, Lätis, Leedus ja Soomes, pakkudes kõrge kvaliteediga teenindust ning paindlikke tehnilisi lahendusi“. Kontsernis ei piirdata ainult Sony esindamisega, kuid see on põhiline ja eristav tunnusjoon. Riikide lõikes jäi täpsustamata, kuidas juhtivaks saamist defineeritakse (suurem käive kui konkurentidel kõigi tootjate lõikes või ainult Sony osas, tuntus, vms). Missioon, visioon, väärtused ja ka lühiajalised eesmärgid aastaks 2014 on toodud lisa 7. Nii jae-

kui profitoode turule suunatud tegevustes on kaks põhisuunda: sisemine efektiivsus (müügikanalid, toote- ja projektide läbiviimise arendus) ning turgudel tuntuse suurendamine ja seeläbi kliendibaasi laiendamine. Tegevusplaan töötati välja jaeäri kohta ning märksõnadeks on müügikanalite laiendamine, arendamine ja ebaefektiivsete kanalite sulgemine, brändi loomine, teeninduskvaliteedi tõstmine, projektimüügi protsessi analüüs ja parendamine ning lao efektiivsuse tõstmine. Kuigi 2014. aasta on möödas, annavad need tegevused aimu ettevõtte suunast. Aasta alguses toimuvatel võtmeisikute arenguvestlusel pannakse igale juhile paika aasta märksõnad, aga neid ei kommunikeerita ülejäänud ettevõttele.

Strateegilise analüüsi meetodeid kasutatakse kontsernis väga vähe – vaid tootejuhid leiavad, et tegelevad süsteemselt konkurentsipositsiooni analüüsiga (vt joonis 10). Kõige rohkem tuntakse puudust konkurentide tugevuste ja nõrkuste, väärtusahela ja turuosa analüüsist (vt lähemalt lisast 8).



Joonis 10. Hinnang strateegilise analüüsi meetodite rakendatavusele kontsernis (autori koostatud).

„Jaeäris pikaajalised eesmärgid sõnastatud täpselt ei ole, või ... on hetkel sõnastatud, et [taset] hoida. Me teeme seda perioodiliselt küll. Me võiks küll bürokraatiat kasvatada, et

teeme mingi raamatu, kuhu me paneme asju sisse ja vaatame asju üle, aga tegelikult me hindame läbi tulemuse esmaspäevastel koosolekutel.“¹ Tarnijaga pannakse aastaks paika kvartali müügiprognoosid ning selles sõltub oluline lisaboonuste saamine. Jaemüük on kontsernis kõige riskantsem suund, sest sõltub väga paljus Sony strateegiast – näiteks kui Sony korporatsioon otsustab televiisoreid enam mitte toota, kukub Sony Center'i kontseptsioon kokku ja allesjäänud e-poe suunitlust peab oluliselt muutma. Vajadus tulevikustsenaariumite planeerimiseks on ilmne.

Eesti projekti- ja ärilahenduste müügi osas ei toimu regulaarseid strateegia või isegi operatiivseid koosolekuid. Tegevjuhi sõnul on põhiprobleemiks „helikopteri vaate“ puudumine – kui kõik juhid on seotud igapäevaste müügitegevustega, ei taheta endale tööd juurde tekitada, et plaane talletada ja tulemusi võrrelda. „Mõnes mõttes meil lonkab juhtimine, [või pigem] ei lonka – on ettevõttele kohane. See võiks olla protsessides läbimõeldum.“¹

Ärilahenduste müügis on tarnija poolt nõutud tuleviku projektide registreerimine ja kvartali eesmärkide seadmine, kuid see ei ole hetkel ettevõtte finantsüsteemidega seotud. Oma olemuselt on ärilahenduste müük konkreetne ja võrreldes projektimüügiga ka lihtne protsess, kus on loodud võimalused tuleviku projektide talletamiseks, kauba tarne ja klientide finantskontrolli tagamiseks. Juba müügi-, koolitus- ja turundustegevus on (eriti Eestis) „ikkagi juhuslik“¹, „hakatakse hoo pealt tegelema“². Projektimüügis, mis hõlmab erinevate toodete paigaldusi, on efektiivsema planeerimise vajadus ilmne juba operatiivtasandil müügiprotsessi alguses, kui on vaja teha pakkumine paigaldaja töötundide, nende hinna ja paigalduse tähtaja osas. Siiski tõdetakse, et „neid tegevusi me küll ei planeeri mingil kujul“.¹

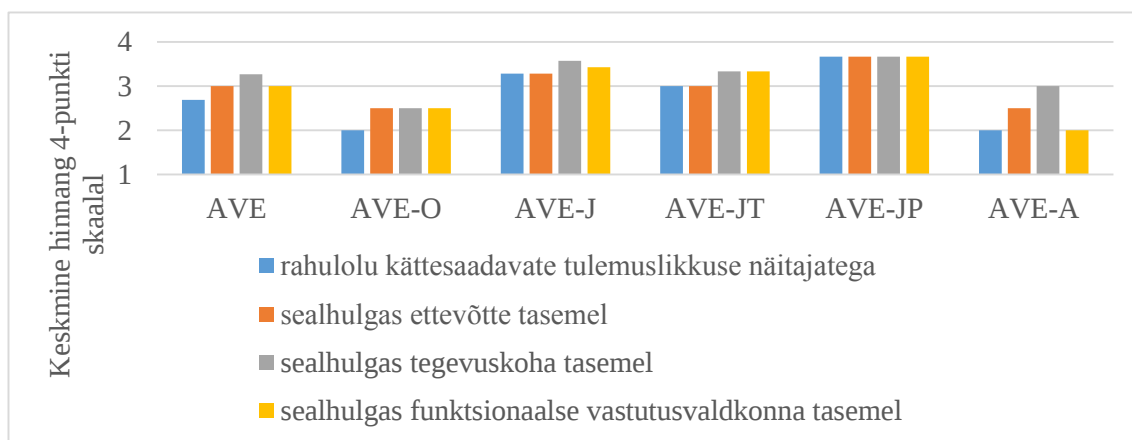
Strateegiline planeerimine peab baseeruma konkurentsikeskkonna prognoosidel ja joonisel 10 toodud hinnangud näitavad tõsiseid puudujääke. Formaalne strateegiline planeerimine puudub, informaalne on kõikuv. Info liikumisega on suuri probleeme, koordineerimine ja vastutuse jagamine toimub ebamääraselt ja õppimisprotsessi pärsib info talletamise süsteemi puudumine. Juhid on vägagi kaasamise ja osaleva eesmärkide

¹ Tegevjuht (omanik ja kinoprojektide müügijuht)

² Ärilahenduste tegevjuht (omanik ja jaetoodetel põhinevate projektide müügijuht)

seadmise poolt, aga seda ei ole alati kõige efektiivsem läbi viia avatud kontoris välkkoosolekute näol. Sel juhul ei ole osalejatel aega ette valmistuda ning keegi jääb alati kaasamata ning infosulgu. Leiti, et „me kaasame ikka, arutame inimestega läbi.“⁴¹ Kuid ainus kõikide juhtimistasandite töötajaid kaasav strateegiline koosolek toimus käesoleva töö autori pealekäimisel. Jaesuunal on iganädalased müügikoosolekud selle tühimiku peakontori juhtide jaoks täitnud ning jaemüügijuhil on ajalist ressursi korraldada regulaarseid koosolekuid ka poodides. Muudes suundades ei ole süsteemsust ning kaasamine toimub põhimõttel „kelle kätte saan, sellega arutan“. Soome (ja tulevikus Läti ja Leedu) puhul on kontrolli eesmärgil kohtumisteks aeg tekitatud ning tänu sellele ka strateegiliste ja lühemaajaliste eesmärkide välja töötamine süstemaatilisem ja kaasavam. Rühmadeskussiooni käigus leiti, et ettevõttes peaks eri suundade lõikes 3-4 korda aastas läbi viima juhtimiskoosolekuid ja tulevikku suunatud tõukekoosolekuid (*kick-off*). Selleks, et operatiivtasandi rollist väljatulek lihtsam oleks, ei tohi need toimuda tavapärase keskkonnas. Kui strateegiline planeerimine on süstemaatiline, parandab see ka operatiivtasandi planeerimisprotsessi. Kuna strateegilise planeerimise protsess ei ole süsteemne, ei saa ka rääkida kaasamisest nii otsuste tegemises kui infoallikate laiendamises.

Strateegia saavutamise mõõtmine ehk **tulemuslikkuse hindamine** on parimas seisus jaesuunal. Ankeetküsitluse vastustest selgus, et põhiliselt jälgitakse jaetoodete müügiaruandeid tegevuskohtade lõikes ning vastava taseme juhtide poolt ka raamatupidamislikke kasumiaruandeid ettevõtete ja nende tegevuskohtade lõikes. Rahulolu tegevuskoha tasemel kättesaadavate tulemuslikkuse näitajatega on kõige kõrgem:



Joonis 11. Rahulolu kättesaadavate tulemuslikkuse näitajatega kontserni erinevate tasemetel (autori koostatud).

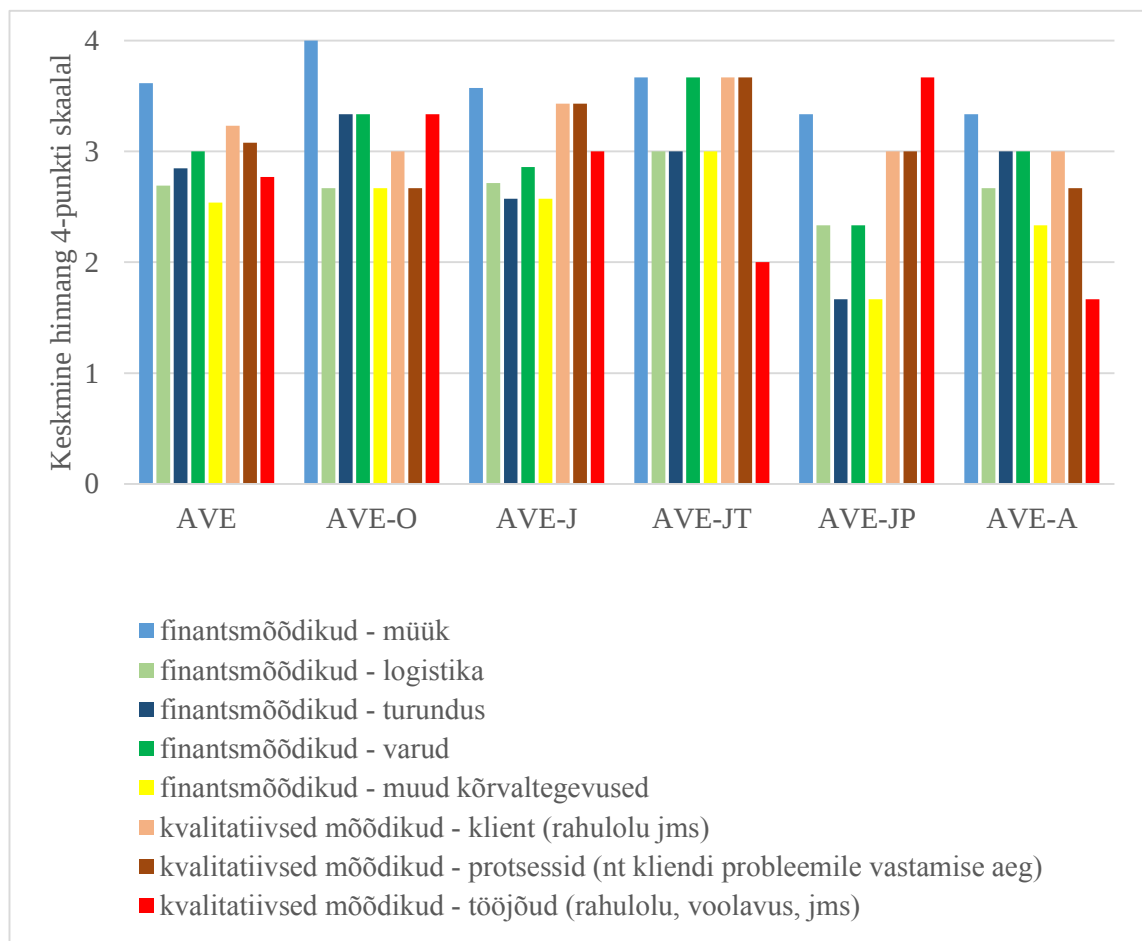
Lisaks kulu-maht-kasum analüüsile mõõdetakse ka poodide ja nende müügiisikute tulemuslikkuse võtmenäitajaid (keskmine tükkide arv arvel, keskmine arve summa, külastajate arv versus arvete arv), kuid seda ei kommu­ni­keerita süsteemselt. Jaepoodide meeskondadele on ette antud siht-müügikasum, mille saavutamisel nad saavad müügiboonust täies ulatuses (kättesaadav intranetis). Numbriline eesmärk rahuldava kasumi saavutamiseks on teada – „Me võiks [eelarveid] teha, aga see ei muuda midagi.“¹ Ka jaesuuna tootejuhtidel on palgasüsteemi oluliseks osaks tootegruppide kasumieesmärgid. Kvalitatiivseid mõõdikuid süsteemselt ei jälgita, sest „me oleme liiga väikesed“¹. Klienditeeninduse ja töötajate rahulolu info jõuab vahetu läheduse tõttu kiiresti juhtideni. Pimeoste teevad poodides kaubanduskeskused ise, nende tulemused on olnud kõikuvad, sest see on „nii subjektiivne“.¹ Eristumise strateegia eesmärkide saavutamiseks on klienditeeninduse kvaliteet tähtis, aga selle juhtimist teostatakse „pehmemalt“¹ – läbi inimeste suhtumise kujundamise ning seda mõõta ei ole võimalik. Tagasisidet annab ka Sony, kes kontrollib poodide töö vastavust Sony Center’ite klienditeeninduse manuaalile. Ärilahenduste ja projektimüügis viiakse tulemuslikkuse hindamist läbi ebaregulaarselt ja ainult kulu-maht-kasum raamistikus.

Ettevõtte erinevate tasemete juhtide poolt ankeetküsitluses vabas vormis kirjeldatud **kriitilised edutegurid** süstematiseeriti järgnevalt:

- turundus ja klienditeenindus (10 mainimist): klienditeeninduse protsessi arendamine, lisaväärtuse pakkumine sh kogu brändi tooteahela täisvaliku pakkumine, kliendisuhete edendamine müügiisikute tugeva personaalse suhtluse ja püsiklientide hoidmise läbi, kliendirahulolu tagasiside teeninduse parandamiseks, toodetest teavitamine, kliendiüritused, turundustegevuse tulemuste jälgimine.
- töötajad (9 mainimist): kvalifitseeritud, motiveeritud ja püsiv meeskond, kes tahab võidelda müügi eest, kuluefektiivne tööjõud läbi tulude maksimeerimise.
- tooted ja hind (5 mainimist): Kuigi Sony brändi käekäik ettevõttest väga ei olene, tuleb ka ise teha, mis võimalik, et toodete järgi oleks nõudlus. Täisvaliku olemasolu kogu brändi tooteahela lõikes, et tekiks sünergia. Hinna hoidmine turutasemel, kuna sektor on väga hinnatundlik.
- muu (11 mainimist): Mitu korda mainiti väikeettevõttele omast paindlikkust (kiiret reageerimist turu muudatustele) ning laoarvestust ehk kaupade liikumise ja olemasolu planeerimise efektiivsust. Ühe tootejuhi ja ühe jaepoe juhataja arvates

toob edu ka eelarveline juhtimine, paindlik eelarvestamine ja prognoosid. Autor lisas, et projektimüügis on palju kasutamata potentsiaali, mille haaramiseks on vaja tegeleda efektiivse infovahetuse, paigalduste ja kaupade planeerimise ning rahavoogude optimeerimisega. Kontsernis üldiselt on tähtis pikaajaliste plaanide olemasolu ja investeeringute tasuvuse hindamine.

Kriitiliste edutegurite arvamustest võib järeldada, et kontsernis võiks finantssuhtarvude kõrval kasutusele võtta mitmeid kvalitatiivsed mõõdikuid. Ankeetküsitluses välja pakutud kvalitatiivset mõõdikute kasutamise vajadust tulemused ümber ei lükka, eriti kliendi-põhiste mõõdikute osas:

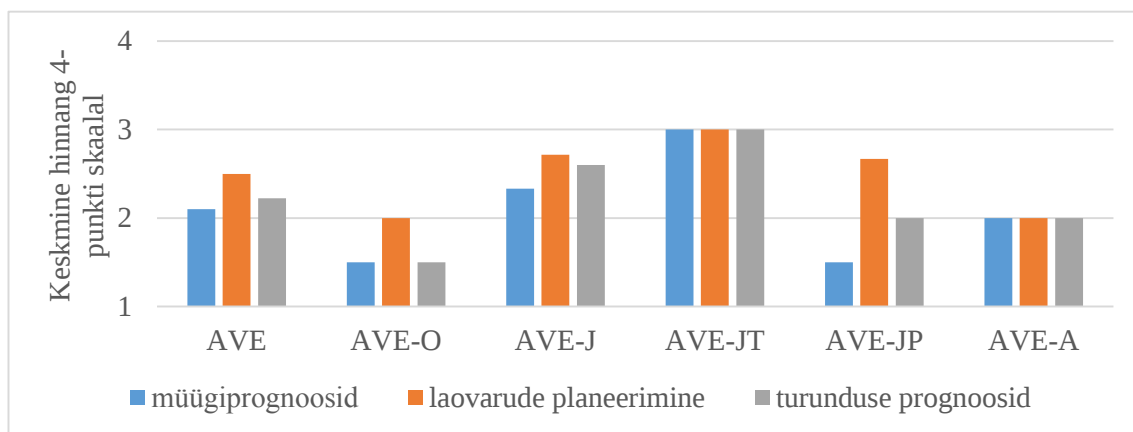


Joonis 12. Finants- ja kvalitatiivsete mõõdikute vajaduse hinnang (autori koostatud).

Täpsemad ankeetküsitluse tulemused erinevate aruannete, analüüside ja tulemuslikkuse näitajate kasutatavuse ja vajaduste kohta on toodud lisa 9, tulemuslikkuse näitajad lisa

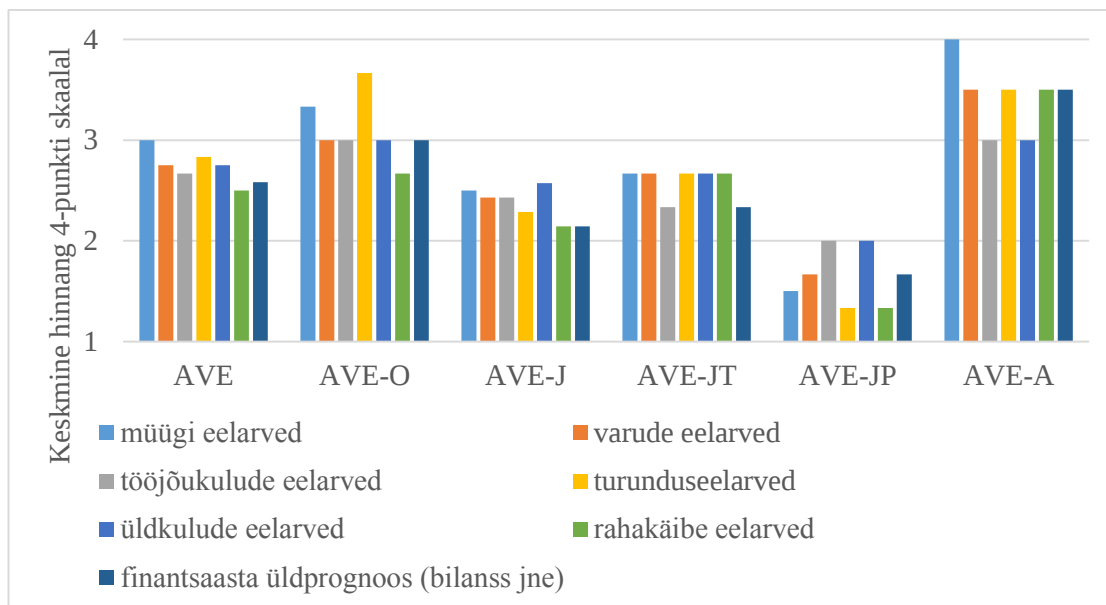
10. Kontsernis pannakse selgelt rõhku finantstulemuslikkusele (nt kasum), müüginumbritele ja operatiivtasandi efektiivsusele (nt laovarude efektiivsus), pikaajalisemaid strateegiliste eesmärkide saavutamise mõõdikuid ei kasutata.

Eelarvestamine kontsernis põhimõtteliselt puudub, kuigi paljudes kohtades on loodud võimalused süstemaatiliselt plaane koostada ning finantsproгноoside esitamine kontsernivälistele organisatsioonidele on isegi kohustuslik. Kui erinevate juhtimistasandite töötajatel paluti ankeetküsitluses loetleda aruanded ja näitajad, mida nad oma töös kasutavad, ilmestas olukorda eelarvestamises kõige paremini tegevjuhi vastus: „kõiki peale eelarvete“. Rahulolu koostatavate plaanide ja eelarvetega (joonis 13) on madal (4-punkti skaalal keskmiselt 2,28), vähem on keskmiselt rahul omanikud (1,67) ning rohkem tootejuhid (3,0). Tootejuhtide üks põhilisi tööülesandeid – laovarude planeerimine – tuntakse olevat paremas seisus, kuid ei täpsustata, mis vormis seda läbi viiakse.



Joonis 13. Rahulolu koostatavate plaanide ja eelarvete tasemega (autori koostatud).

Kõige enam leitakse прогноoside osas vajalik olevat müügieelarvete koostamine, kuid 3 palli ei näita suurt vajadust:



Joonis 14. Eelarvete ja prognooside koostamise vajaduse hinnang (autori koostatud).

Siinkohal peab arvestama küsimuse püstitust, mis kutsus hindama, palju igaüks oma juhtimisotsuste tegemisel eelarveid ja prognoose vajaks. Madalamate juhtimistasandite töötajate jaoks, nagu seda on poe juhatajad, ei ole mitmed eelarvestatavad finantsnumbrid olulised, sest tõenäoliselt tunnetavad nad, et nende tasandil neid oluliselt mõjutada ei saa. Mõlemad ettevõttes igapäevaselt tegutsevad omanikud hindasid kõigi nimetatud vajadusteks 3 või 4 palli, kõige enam vajavad kõrgeima astme juhid üldkulude prognoose. Kontserni igapäevatööst eemal olev omanik kommenteeris, et soovib erakorralist infot, kui tulemused võrreldes prognoosidega hälbes on.

Sügisel 2013 viidi läbi jaesuuna iganädalase müügikoosoleku jälgimine (28.10.2013). Tulevikku vaatavatest tegevustest räägiti läbi järgmise paari kuu turunduskampaaniade ideed. Müügiplaani käsitleti üldiselt, mäletades sarnaste mineviku perioodide tulemusi (nt „aasta lõpus vist müüakse suuri telekaid rohkem“). Tuleneb, et hälbeanalüüsiks müügi osas kasutatakse eelmiste perioodide tulemusi, mis on ka ainuke prognooside tegemise protsess. See võib olla sobilik jaeäris, kus on kindlad seaduspärasused (nt jõulumüük ja püsikulude kindel tase) ning kui neid prognoose ka turusituatsioonile või varude seisule (saadavus, uute mudelite hinna ja kvaliteedi suhe võrreldes konkurentidega) vastavaks korrigeeritakse, toimub see ainult suuliselt.

Soome tütarettevõttele koostati esmakordselt II tegutsemisaasta (2015.a) eelarve (detailne aasta kasumiaruande fikseeritud prognoos kuude lõikes). Juhtkond tõdes, et tänu sellele on „meil tarkust juurde tulnud“.¹ Aga selle eelduseks oli juhtkonna arvates, et „me ei ole seal seotud, käime ainult käed puusas ringi ja arutame, küsime. Eesmärk on saada mingi asi kirja, mis tundub meile kõigile mõistlik.“¹ Nii on Soome eelarve nii strateegiline töövahend, mis aitab keskenduda eesmärgile ja tekitab interaktiivset suhtlust, kui ka hilisem kontrollimeetod, mis on vajalik vahemaa tõttu.

Soome tütarfirma regioonijuht avaldas eelarve koostamisel arvamust, et tähtis on pessimistlik lähenemine – tulude prognoosimine väiksemaks ja kulude ülepaisutamine. Soome eelarve põhiline eesmärk on piiride paikapanek ehk kontroll – anda regioonijuhile kätte „töövahend“¹ ja kulude tase, mida muudetakse ainult siis kui „oled võimeline rohkem müüma“.¹ Kuigi regioonijuhi lähenemine ei tundunud peakontori juhtidele mõistlik („Võin julgelt öelda, et me paneme 50%-ga mööda“)³, leiti samas, et saadi väärtuslikku infot projekti reaalse potentsiaali kohta – „näiteks teeme ülioptimistliku eelarve ja ikkagi ei jookse plussi, siis sellega ei ole mõtet üldse tegeleda“.² Kuigi sellise hinnangu andmisega peaks tegelema enne laienemisplaanide täideviimist, siis uuel turul (Läti, Leedu) on raske realistlikke müügiprognoose teha. Vähemalt saaks eelarvet kasutada interaktiivse suhtluse edendamiseks ja hiljem turuolukorda paremini hinnata osates saaks leida tuleviku potentsiaalsed kitsaskohad, et teha etteulatuvalt otsuseid (riskijuhtimine). Kontserniülese eelarvestamissüsteemi loomine hoiaks ära regioonijuhi pessimistlike ehk eba-realistlike prognooside tegemise. Eestis eelistatakse jooksvalt jälgida, kas müügi-marginaal on piisav rahuldava kasumi tekkimiseks ja kui „me ei saa oma tulemusi kokku, ... siis mingi hetk muutume rahutuks“.¹ Aga häire andmisel ei käivitu päästeoperatsiooni ning efektiivsemaks ressursside jagamiseks ja tulemuslikkuse saavutamiseks peaks läbi eelarve protsesse planeerima ja kontrollima.

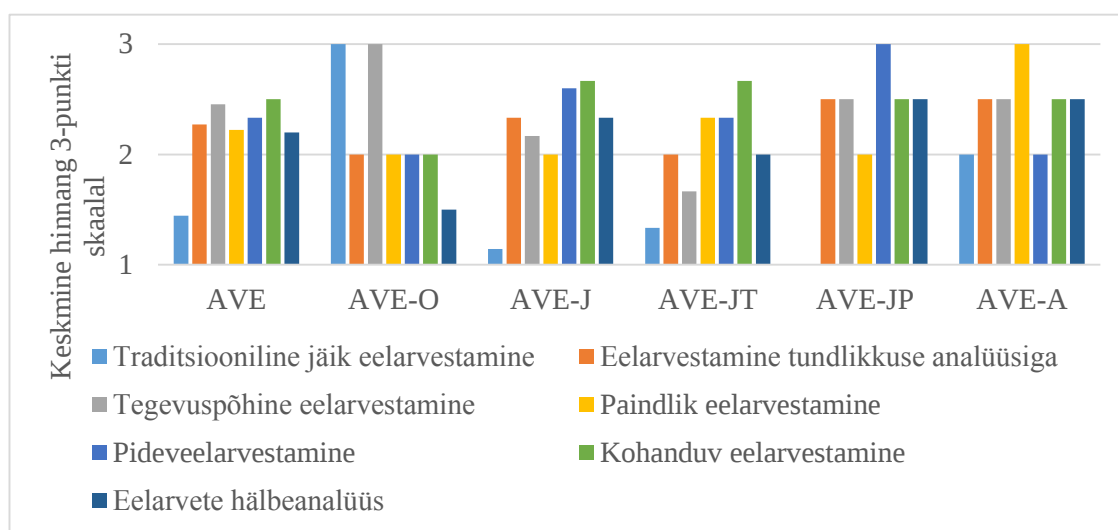
Eelarvestamine projektimüügis on juhtide meelest ebavajalik, sest see on suund, kus kõik juhid on „niivõrd lähedal. Me oleme nii madala struktuuriga ettevõtte. Mina isiklikult tean mingeid kinoasju, mida ma *hakkan* ennast eelarvestama.“¹ Peakontori meeskonnale on raske ja ebamõistlik eelarvet teha, sest sellest „sõidab [keegi] kohe järgmine päev ... üle, kui me midagi kirjutame“¹ ja operatiivtasandil on tegevad juhid ise või lojaalsed isikud,

³ Ärilahenduste tootejuht (juhatuse liige)

kes võtavad „alati maksimumi, kui kuskil võimalust näevad“¹. Pigem on vajalikud planeerimise põhimõtted. Tulevikku ennustada on raske, sest „projektipoole ja ärilahenduste müügid on nii kõikuvad. Seal ei ole jae-poolse sesoonsust.“³

Eelarvestamise vajaduse põhiliseks põhjuseks oli juhtide meelest planeerimine (10 korda), järgnesid strateegiline planeerimine (9 korda) ja kulude kontroll (8 korda). Sellest võib tuletada, et tuleviku planeerimise vajadust hinnatakse kõrgelt, kuid kardetakse jäika avaliku sektori eelarve sarnast kulude klassifitseerimist ja piiramist. Nullbaasiline eelarvestamine on juhtide jaoks parem kui inkrementaalne (vastavalt 7 ja 5 mainimist). See võib peegeldada ettevõtte väiksusest tulenevalt kiiret kohanemist turusituatsiooniga ning ebakindlaid aegu nii turul kui ettevõtte sihtide osas.

Eelarvestamise meetodite osas olid populaarseimad kohanduv, tegevuspõhine ja pidev-eelarvestamine:



Joonis 15. Eelarvestamise meetodite kasutatavuse hinnang kontsernis (autori koostatud).

Ankeetküsitluse vorm ei võimaldanud meetodite ja eriti nende teaduskirjanduses toodud eeliste ja puuduste pikka kirjeldust, mistõttu valik tehti tõenäoliselt autori poolt lisatud selgituste alusel. Nii võib öelda, et kontserni juhtide jaoks on eelarvestamises kõige tähtsam kiire reageerimisvõime ja dünaamilisus, detsentraliseerimine ning tegevuspõhisele ja strateegilistele eesmärkidele keskendumine. Kuigi jäik traditsiooniline eelarvestamine oli keskmiselt kõige ebapopulaarsem, näeb omanike trio seda vajalikuna.

Kontrollisüsteem on jaesuuna puhul kõige arenenum – paigas on protseduurid. „Jaes me ei toimeta juhuslikult. Jaeäris on plaanid väikesed, muutused on väikesed ja kontrollifunktsioon on olemas – me vaatame oma numbreid üle ja muudame ja kohendame.“¹ Jaesuuna poodide protseduurid ja dokumendid on koondatud intranetti (lisa 11), fookuses on klienditeeninduse efektiivsus ja riskide maandamine – näiteks garantiijuhendid, e-poe klientide teenindamise protseduurid, turvanõuded.

Ärilahenduste müügis, mis hõlmab 4 riiki ja kolme eri ettevõtet, on laovarude ja rahavoogude planeerimine elulise tähtsusega. Projektid ja tasumised venivad tihti, aga samas peab konkurentsieelise tekitamiseks edasimüüjatele vajalikke tooteid kohe laost anda olema ning riigihangetel tarded õigeaegsed. Ärilahenduste müügi laiendamise tõttu on kontsernis aeg-ajalt sügavad likviidsusprobleemid. Protседuuride kirjeldamisega on alustatud Soome tütarfirma lisandumisel, kuid need ei ole ühtsed ja veebikeskkonna ning Läti ja Leedu kontorite lisandudes peab protseduure lisama ning info jagamist süstematiseerima. Läti ja Leetu laienemine ning veebikeskkond tekitavad jooksva aastal olukorra, kus olemasolevat tuleviku- ning tehnilist infot peab tervikuna kontrollima hakkama. Eestis üldiselt on strateegilise kontrolli vajadus juhtide meelest väike, sest organisatsioon on madal, töötajad lojaalsed ja pühendunud ning vahemaad väikesed. Näiteks ärilahenduste tehnik on täielikult „isemajandav“¹ ja ei anna oma töö osas kellelegi otseselt aru. See on ohumärk, sest kontrollisüsteemide eesmärk ei ole inimestest mitte viimast välja pigistada, vaid neid toetada kõigile tulemusi toova efektiivsema tegutsemise nimel. Kui ärilahenduste üks strateegilistest eesmärkidest on olla innovaatilised ehk ise tooteid ja lahendusi välja mõelda, siis antud tehnika leiutatud lahendused toovad hetkel raha sisse Sonyle, mitte kontsernile.

Kui jaesuunda võib võrrelda masstootmisega, siis projektimüük on erilahendus ning operatiivsete protsesside puudumine pärsib planeerimist. Puudub isegi süstemaatiline müügitegevus ja info liikumine, veel vähem ressursside jagamine efektiivsuse saavutamiseks. Ülim paindlikkus operatiivsel tasandil tähendab ettevõtte jaoks seda, et kõik täidavad kõiki rolle, ressursse on puudu, tehnilist ja raamatupidamislikku infot ei talletata vajalikul määral ja tihti tehakse topelt tööd ilma selle eest raha saamata. Ühtepidi leitakse, et „täna on [see] meie eelis, et meil ei ole [rollid jaotatud]“ vaid meie tehnik on „mees nagu orkester“, aga kui „me oleme kasvamas väikesest suureks, ... on kõik väikese ja

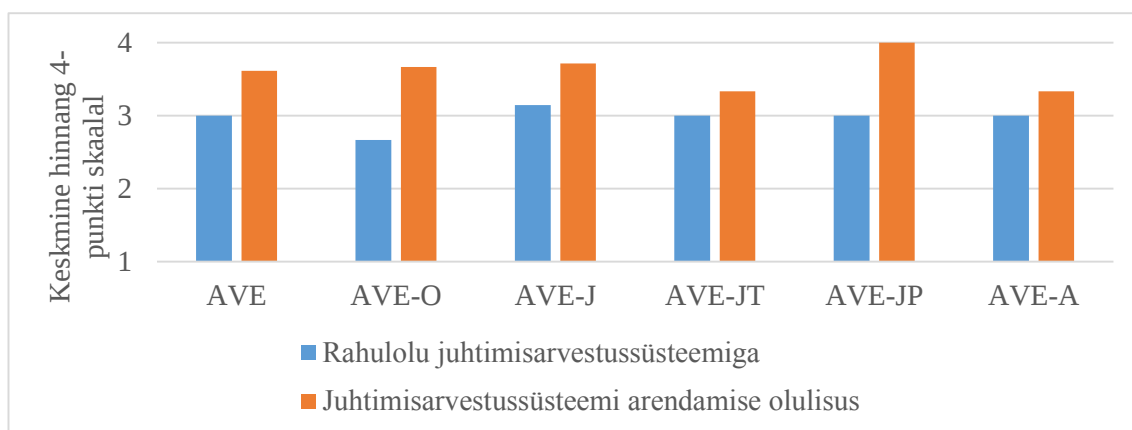
suure asjad sassis“.¹ Planeerimist ja kontrolli ning nendega seonduvaid infoprotsesse ei juhita üldse või juhitakse kaootiliselt ning põhiliseks teguriks on ressursside puudumine ning operatiivtasandist kõrgema vaate puudumine.

Diagnostilise ja interaktiivse kontrolli ulatuse vajadusi uuriti ankeetküsitluses tulemuste arutelu ja otsuste tegemise ja vigadest õppimise suhtlusvormi kaudu. Selgelt eelistati otsesele ülemusele suulise tagasiside andmist (6 märkimist kirjaliku tagasiside 2 märkimise vastu), samuti tunnustati regulaarsete koosolekute vajadust (5 märkimist kõikide valdkondade osas ja 8 vaid kriitiliste edutegurite osas). Jaemüügijuht märkis, et igale kitsaskohale on võimalik luua kirjalik protsess, kuid tihti on optimaalsem suuline arutelu ja meeldetuletused. Reguleerimata interaktiivne suhtlemine on kõigi töötajate vahel pidev, aga natuke kaootiline. Näiteks antakse poodidele tihti tähtsaid korraldusi suuliselt, kuid nii ei pruugi kogu poe müügimeeskond nendest teada saada ning teised peakontori juhid võivad järgmisena anda vastukäivaid korraldusi. Peakontoris on avatud kontorile kohaselt suhtlust väga palju, kuid leitakse, et „kõik teavad midagi, aga kokku ei suuda infot panna“³. Diagnostilise kontrolli protsesse pole suures osas paika pandud, mis on eriti kriitilised seadusest tulenevate nõuete täitmisel (nt töölepingud) ning suure finantsriskiga protseduuride puhul (nt varud). Põhjusena tuuakse välja vastavateks tegevusteks ajaressursside puudumise ning kultuurilised põhjused. Eetikakoodeksis on sätestatud, et töötajad austavad üksteise aega, kuid kuna tegemist on niivõrd paindliku töökorraldusega ja „ühte tüüpi“⁴ inimestega, siis toimub palju edasi lükkamist ja tegevjuhile ei meeldi nn bürokraatilised protseduurid, mis läbi annab ta ise „muidugi vale eeskuju“⁴. On ilmne, et mõlemad kontrolliliigid toimivad tunduvalt efektiivsemalt jae-poodide puhul, kus jaemüügijuhil on rohkem aega protsesse välja töötada ja kinnistada, tal on omakorda aruandluskohustus kõrgema taseme juhi ees ja tal ei ole ettevõttes 10-15 aastast staaži. Üldine õppimisprotsess on üliharva pärsitud töötajate vahetumise tõttu, probleemiks on samade protseduuriliste hälvete kordumine, kui on aeg-ajalt vaja uuesti sama probleemi tõttu reageerida.

Kontrollisüsteeme muudetakse vajaduspõhiselt ja „tavaliselt inimesed saavad ju aru, kui on vajalik muudatus“⁴ ning tihti pakuvad neid ka ise välja. „Me ei ole mõttetu asju teinud.“⁴ Alguses nurisetakse, aga muudatuse püütakse läbi viia „juhtimislikult“⁴ läbi lahti sulatamise, edasi liikumise ja kinnistamise. Välja töötatud süsteemide paindlikkuse

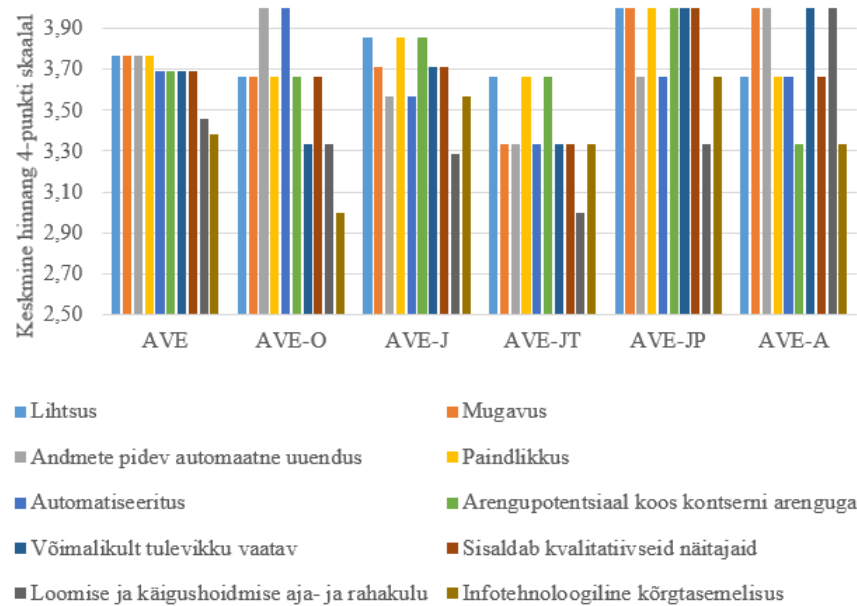
kindlustamiseks pole juhtkonna meelest ülevaatusprotseduure luua vaja, sest „oleme nii väiksed, et me suudame neid jooksvalt muuta“¹. Pigem on vaja tekitada „väärtuste jälgimise ja ahela kirjeldamise“¹ süsteem, mille vajadust tuleb pidevalt rõhutada. „Asja, mis jääks igaveseks tööle – seda ei saa niikuinii. Peab koguaeg inimfaktor juures olema.“¹

Kontserni **arvestussüsteemi**, mis toetab informatsiooniga strateegilist planeerimist ja kontrollisüsteemi, võib pidada rahuldavaks selles osas, et välja arendatud süsteemid töötavad heal tasemel, kuid nad on kindlasti ebapiisavad. Rahulolu arvestussüsteemi alla kuuluva juhtimisarvestussüsteemiga on kontserni juhtimistasandite hinnangul keskmiselt hea (3,0), arendamise vajadus aga keskmiselt kõrgem (u 3,60). Eriti pingsalt tunnetavad arenguruumi olemasolu jaepoodide juhid (vt joonis 16).



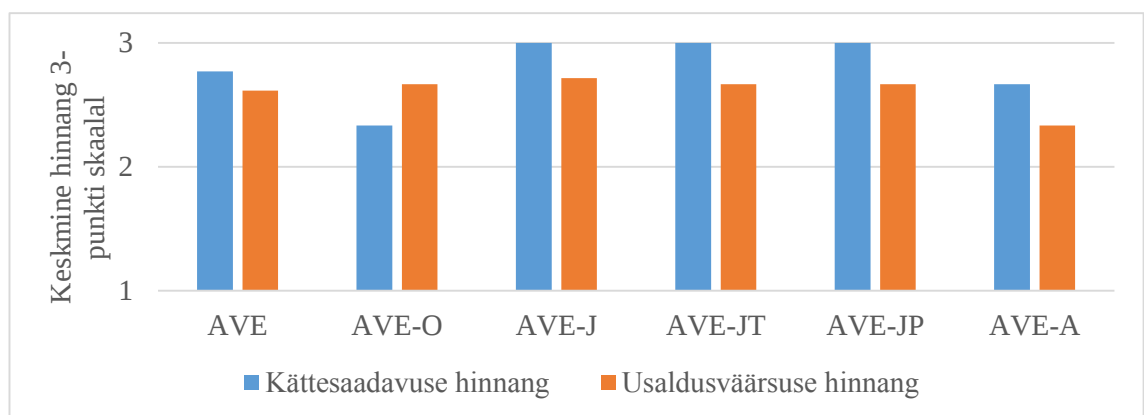
Joonis 16. Rahulolu kontserni juhtimisarvestuse süsteemiga ja selle arendamise olulisuse hinnang (autori koostatud).

Ülesehituse faktoritest (joonis 17) on vastajate meelest kõige tähtsamad lihtsus, mugavus, andmete pidev automaatne uuendus ja paindlikkus (3,77). Automatiseeritus, arengupotentsiaal koos kontserni arenguga ning tulevikku vaatamise ja kvalitatiivsete andmete sisaldatavuse aspekt said keskmiselt 3,69 palli. Vähem, kuid siiski keskmiselt tähtsamateks peeti juhtimisarvestussüsteemi loomise ja käigus hoidmise aja- ja rahakulu (3,46) ning infotehnoloogilist kõrgetasemelisust (3,38). Omanikud pidasid enim tähtsaks automaatset uuendust ja automatiseeritust (4,0) ning aja- ja rahakulu hinnati keskmiselt 3,33 punktiga.



Joonis 17. Aruandlus- ja juhtimisarvestuse süsteemi ülesehituse faktorite tähtsuse hinnang (autori koostatud).

Juhtide hinnangul on ka probleeme aruannete ja näitajate kättesaadavuse ja usaldusväärsusega:



Joonis 18. Hinnang aruannete ja näitajate kättesaadavusele ja usaldusväärsusele kontsernis (autori koostatud).

Täpsemalt hindas kontserni juhtkond arvestussüsteemi informatsiooni ja süsteemi kvaliteedi dimensioonide hetkeseisu ja vajadusi järgnevalt:

Süsteemi ulatus: Rutiinsed aruanded ehk iga ettevõtte detailne kasumiaruanne ja jae-suuna müügiaruanded on täielikud ja kasutusel. Jaesuunal on lihtne välja võtta nii koh-tade-põhist kui tootegruppide kasumlikkust. Väga hästi töötab ka käibe ja müügikasumi jagunemine poodide müügiisikute lõikes. Ka ankeetküsitluses oldi kättesaadavate tulemuslikkuse näitajatega kõige enam rahul tegevuskoha tasemel (3,27 4-punkti skaalal), kuid üldine rahulolu tase on vaid 2,69 (vt joonis 11, lk 51). Projektiaruandlus on väga nõrk, projektide kasumeid ei ole võimalik kiirelt tuvastada, samuti ei ole ülevaadet projektide kvalitatiivse informatsiooni kohta – töötunnid, protsessi-kohane informatsioon nagu tehniliste lahenduste talletamine jms. Ärilahenduste osas peab lähiajal tekkima väga täpne erinevate riikide arvestus (Eesti, Soome, Läti, Leedu). Eelarvestatud numbrite kontopõhist sisestust süsteem võimaldab, kuid seda pole kasutatud.

Õigeaegsus: „Küsimus ei ole isegi selles, et need aruanded ei ole valmis, vaid millal me midagi vaatame. Kindlasti võiks olla kiirem, aga samas ma ka ei nurise.“¹ Tundub, et viimaste aastate jooksul on olukord paranenud, sest ankeetküsitluses avaldas tegevjuht arvamust, et ajahorisont, millal aruanded õigeks muutuvad, on liiga pikk. Kindlasti toi-mub projektide lõpetamine jätkuvalt suure viitega. Ärilahenduste müügis ei ole võimalik õigeid tulemusi jooksvalt vaadelda Sony poolt tagantjärele tehtavate kompensatsioonide kohta info puudumise tõttu.

Formaat: „See pool on küll väga hästi poodide tasandil.“¹ Kõikide kasutajate jaoks on info arusaadav ja lihtsalt tõlgendatav. Projekti- ja ärilahenduste müük on mitme kasutaja jaoks „tohuvabohu“¹, analüütiline informatsioon on olematu suuresti alginformatsiooni puudulikkuse tõttu. Kontserniülene aruandlus ei ole välja töötatud, kuigi tehnilised võimalused (majandustarkvara kontsernimoodul) on selleks olemas. Lähiajal peaks tekkima firmade-ülene detailne kohtade põhine konsolideeritud aruandlus. „See muudab asja oluliselt lihtsamaks.“¹ Samas näeb konsolideeritud vaates ainult kontode-põhist analüütikat, müügiaruandlust (pakkumised, detailne toodete müük, müügiinimeste detailsus) peab jätkuvalt vaatama iga ettevõtte andmebaasist eraldi.

Täpsus: „Selles mõttes ma olen rahul, et meil on üliharva, kui me leiame mingeid vigu kuskilt.“¹ Juhtimisaruandluse täpsus sõltub suuresti alginformatsiooni õigest kajastusest ning see on otseses seoses reeglite ja protseduuride määraga ärisuuna dokumentatsioonis. Probleemseteks kohtadeks on niisiis projektide ja ärilahenduste müügi informatsiooni

täpsus. Lisaks toodi välja, et rohkem on vaja raamatupidamislikult tegeleda fondide kogumisega inventuuri- ja lao allahindluste jms kahjumite katmiseks, mille kulu peaks proportsionaalselt jagunema kõikide kuude vahel, mitte, et „ühe kuuga on kasum kadunud“.¹ Praegu kasutatav majandustarkvara annab rohkem võimalusi täpsema aruandluse väljavõtmiseks – detailsed ja versioone talletavad müügipakkumised, ostutellimused ehk tuleviku laoseisu analüütika jne. Eelnevalt kasutatud tarkvaral olid „programmi eripärad“³, mis tekitasid isegi kaubakulu arvestuses vahesid.

Integreeritus: Erinevate ettevõtete omavahelised müügid on automatiseeritud, kontsernimoodul võimaldab konsolideeritud vaadet. Süsteem võimaldab ka tööjõu ressursside jagamist (paigalduse ja logistika planeerimine) ja lepingute haldust, kuid seda pole veel kasutusele võetud. Muu välise informatsiooni jaoks (nt turuanalüüs) süsteemi loodud pole, seda tehakse jooksvalt ja ei talletata.

Paindlikkus: „Mul on pädevus ise painutada, kuidas tahan.“³ Süsteem võimaldab suurt kohandamise astet, kuid vastavate teadmiste ja aja puudumisel ei ole suurem osa juhte võimalised seda ise kohandama. Finantsosakonnal on vaja süsteemsemalt kontrollida kõikide kasutajate kõikide andmebaaside seadistusi ja automaatseid aruandeid. Erinevatesse majandusüksustesse ligipääsu vajavatel isikutel peaks lihtsuse huvides olema iga andmebaasi vaade identne. „Mul võiks olla üks ja sama aken.“² Segadusele lisandub ärilahenduste suuna kolmekeelsus (eesti, soome, inglise).

Tarkvara areneb pidevalt ja ettevõtte vajadustele vastavaid lisaarendusi on võimalik tellida. Kui tarkvara ei ole piisavalt paindlik, on lisaks võimalus läbi xml-liideste andmeid eksportida. Näiteks tunneb tegevjuht puudust väga detailsest aruandevormist, kust tuleb välja nii raamatupidamislik kasumiaruanne kui ka detailne müügiaruanne. Majandustarkvara sees on võimalik taoline aruanne lihtsalt üles ehitada, kuid selle ülevaatlikkus on liigse detailsuse tõttu kompromiteeritud. Samade andmete automaatne liidestamine Excelisse looks võimaluse aruannet vastavalt vajadusele filtreerida. Jällegi on kõigepealt vajalik algandmete õige kajastus, mis on eriti projektimüügis puudulik, seejärel aja kokkuhoiuks täpne vajaduste kaardistamine ja seejärel seadistusprotsess. „Mulle tundus, et selle [teise ettevõtte nõukogu aruandluse pivot-tabeli] töös hoidmine on lihtne, sellega ei tegeletud rohkem. Terve aasta läbi oli seesama tabel, järgmine aasta ka. Kui aruandlust

ei muudeta, ei lähe rohkem aega.“¹ Raamatupidamislikku kompetentsi on tehniliste seadistuste efektiivseks läbi viimiseks vaja läbi koolituste tõsta.

Kättesaadavus: Väga hea, olenemata asukohast või tehnilistest võimalustest (arvuti, mobiil). Aruannete süstematiseerimise protsessis tuleb ka kindlustada, et kõik juhatuse liikmed pääsevad iga ettevõtte andmebaasi, teistele töötajatele ligipääsude võimaldamine tuleb reguleerida. Ankeetküsitluses oli omanike jaoks probleemne aruannete ja näitajate kättesaadavus (3-punkti skaalal alla 2,5, joonis 18, lk 61). Tulemuse tingis passiivse omaniku ligipääsu puudumine kontserni ettevõtete andmebaasidele.

Formaliseeritus: „Piirangud ja reeglid võiksid olla isegi karmimad. Mingeid asju ei peaks saama nii lihtsalt teha, vaid käiksid läbi ... filtri.“¹ Näiteks klientide krediidiilimiite pole kontsernis kunagi kehtestatud, aga äri lahenduste uue veebikeskkonna ligipääsud antakse vaid lepingulistele klientidele, kellega pannakse paika ka tasumistingimused ja krediidiilimiidid. Tarkvara võimaldab taolistest protseduuridest kinnipidamist kontrollida ja toiminguid tõkestada. Kasutajate piiranguid peaks kontrollima süsteemsemalt, eriti tarkvaras tehtavate arenduste järel.

Kommunikatsiooni rikkus: Tarkvaras vormistatavatele dokumentidele saab lisada palju selgitavat informatsiooni, aga paljud kasutajad ei taha seda miskipärast teha. Dokumendi programmist otse välja saatmisega talletatakse kogu meili sisu dokumendi külge, mis vähendab lisaküsimuste tekkimist, aga siiski eelistatakse teha lisaliigutusi ja saata süsteemist salvestatud dokument eraldi meili teel. Kasutajad vajavad ilmselt lisakoolitust. Ollakse seisukohal, et isiklik suhtlus ei puuduta hetkel kasutusel olevat süsteemi, mis hõlmab põhiliselt majandustarkvara, vaid see tuleb tekitada muude meetmetega. Näiteks menetleb tegevjuht ostuarveid paberkujul, sest „kui ma menetleksin neid Directos [ettevõtte raamatupidamissüsteem], siis mulle tundub, et ma ei saa vahetut infot kätte. Ma lahendan selle asja ära kui ma kõnnin sellega mööda maja ringi ja otsin ... küsimusele vastuse.“¹

Reageerimisaeg ja usaldusväärsus: „Sisemine IT-süsteem on pudru ja kapsad. Turvalisus on puudulik – nii rünnakute kui andmete säilivuse osas on probleeme.“¹ Ettevõttesisene info liikumine (nt dokumentide jagamine väljaspool majandustarkvara) toimub täies ulatuses meili teel, mis pärsib meeskonnatööd, sest mitmelt inimeselt ühte

dokumenti lisainfo saamine tähendab lisaliigutusi. „See tähendab seda, et me peame minema ühtse platvormi peale üle. Aga see tähendab meie jaoks päris suurt rahakulu.“¹ Kehtestama peaks IT-turvalisuse standardid ka näiteks majandustarkvara ja ettevõtte arvutite salasõnade reeglite paikapane kuks.

Kokkuvõtvalt iseloomustab arvestussüsteemide hetkeseisu järgnev tabel:

Tabel 4. Arvestussüsteemi hetkeseis FSCM kontsernis

	Dimensioon	Tegevussuund		
		Jae	Projekti	Ärilahenduste
Informatsiooni kvaliteet	Ulatus	rahuldav/hea	kriitiline	puudulik
	Õigeaegsus	rahuldav/hea	kriitiline	puudulik
	Formaat	rahuldav/hea	kriitiline	kriitiline
	Täpsus	rahuldav/hea	kriitiline	puudulik
Süsteemi kvaliteet	Integreeritus	puudulik	puudulik	puudulik
	Paindlikkus	puudulik	puudulik	puudulik
	Kättesaadavus	puudulik	puudulik	puudulik
	Formaliseeritus	puudulik	puudulik	puudulik
	Kommunikatsiooni rikkalikkus	puudulik	puudulik	puudulik
	Reageerimisaeg ja usaldusväarsus	puudulik	puudulik	puudulik

Allikas: (Heidmann *et al.* 2008: 247-8), autori analüüs.

Sõltuvusteooria järgi on efektiivseks tegutsemiseks vaja organisatsioonis kasutatavad juhtimisarvestuse meetodid sobitada erinevate kontekstuaalsete muutujatega. Sõltuvusteooria põhjal tehtud uurimustest saab välja lugeda, mis tingimustel on millised juhtimisarvestuse meetodid sobivad ehk aitavad tulemuslikult saavutada strateegilisi eesmärke. Käesoleva töö eesmärgi täitmiseks aitavad need tulemused välja pakkuda kontserni spetsiifikaga sobiva eelarvestamise põhimõtteid.

Organisatsiooni **suurus** on töötajate arvu ja käibe järgi Maailmapanga ja Euroopa Komisjoni kategooriate järgi väike, mis seletab eelarvestamise ja keerukate kontrollisüsteemide puudumist. Valdkondade ja majandusüksuste paljususe ning geograafilise paiknemise laienemine on siinkohal faktoriks eelarvestamise algseks kasutuselevõtuks. Uuringute järgi peaks ettevõtte muutuma detsentraliseeritumaks, sest juht ei suuda enam kõike hallata,

rollid ja funktsioonid spetsialiseeruvad, reeglite ja dokumentatsiooni ulatus laieneb ning uusi keerulisemaid kontrollisüsteeme kasutatakse osalevamalt. Kasvust tulenevalt tekib ettevõttel ressursse, mida investeerida kuluka eelarvestamise juurutamiseks.

Organisatsiooni hetke**struktuur** on suhteliselt tsentraliseeritud, kuid oluliselt vähem kui mõningad aastad tagasi, sest on toimunud valdkondade- ja turgudepõhine jagunemine. Formaliseeritus ehk standardsus on vähene, kuid ärilahenduste tegevussuuna geograafilise laienemise kontekstis suurenemas. Eristuvuse osas iseloomustab suuremat osa kontserni lai spetsialiseeritus ning madal organisatsioon. Rollide spetsialiseerumine on jõudsalt edasi liikumas, samuti on suurenemas ruumiline eristus. Mida detsentraliseeritumaks kontsern muutub, seda formaalsemaid kontrollisüsteeme üldjuhul rakendatakse, kuid usalduse ja innovaativsuse säilitamiseks oleks tarvis ebatraditsioonilisemaid paindlikke juhtimisarvestuse süsteeme, mis arvestavad sotsiaalseid faktoreid. Eelarved aitavad siinkohal kommunikatsiooni säilitada ja eesmärgi kooskõlastada. Juhtimisarvestuse arengut pärstavad sagedased ümberkorraldused, mistõttu peavad loodavad põhimõtted säilitama paindlikkuse.

Väliskeskkond on kõigi kontserni tegevusvaldkondade osas kõrgelt dünaamiline ja konkurents tihe. Prognoosimatusega võitlemiseks peaks eelarvestamise põhimõtted hõlmama ettevõttevälist informatsiooni ja kasutama paindlikumaid instrumente nagu pideveelarvestamine ja alternatiivsed aastaeelarved, et olla võimelised süstemaatiliselt muutustele reageerima. Ressursside jaotamine eelarvestamise teostamiseks peab olema võimalikult optimaalne ja seotud tulemuslikkusega, et vaenulikus konkurentsikeskkonnas ellu jääda. **Organisatsiooni strateegia** ei ole puhtalt diferentseeritud või kulueristusele keskenduv, kuid diferentseerituse elemente on selles rohkem (nt Sony brändi kesksus). Uuringute järgi kasutatakse sellistes tingimustes intensiivselt nii diagnostilisi kui interaktiivseid kontrollimeetmeid ning eelarvestamise meetodid on ebatraditsioonilisemad.

Kontsernisisesed protseduurid **tehnoloogia** kontekstis ei ole jäigad, mistõttu sobivad pigem paindlikumad eelarvestamise meetodid. **Organisatsiooni kultuur** ei soodusta süsteemset planeerimist ja protseduuride loomist, eriti Eesti kontori puhul. Soome, Läti ja Leedu harude puhul tuleb mängu ka rahvuskultuur, mis Soome puhul on uurimuste põhjal planeerimisele aldis. Võtmesõnadeks kultuuri muutmisel on juhi käitumine ja personalipoliitika, sh motivatsioonisüsteemid. Organisatsioonikultuur ei soosi eelarvete

koostamist ja nn bürokraatia suurendamist. Kultuuri muutmine toimub tegevjuhi sõnul „iseenda eeskujuga, olles inimeste suhtes siiras ja aus“¹.

Tööriistade osas on kontsern rahuldaval tasemel. Raamatupidamissüsteemi kompetents on hea, kuid selle juhtimisarvestuse funktsioonid vajavad ettevõtte spetsiifikast tulenevat arendamist. Integreerituse osas võib olla juba hetkeseisuga vajalik lisada põhisüsteemile juhtimisarvestusliku suunitlusega süsteeme, mis kasutavad põhiaandmebaasi. **Raamatupidamislik kompetents** on rahuldav, kompetentsi vähendab eelarvestamise kogemuste puudumine. **Protsessi** ehk tööriistade kasutamise osas on tungiv vajadus personali koolitada ja eelarve tähtsust rõhutada.

Kontsernile sobiva eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks uuriti kontserni hetkeseisu sõltuvusteooria kontekstuaalsete muutujate osas, et rakendada teoreetilistes uurimustes tuvastatud kindlat tüüpi organisatsioonidele sobivaid põhimõtteid. Põhiliseks järelduseks oli, et kontsern tegutseb konkurentsirikkas ja dünaamilises väliskeskkonnas, on liikumas suurema detsentraliseerituse poole, kasutab pigem diferentseerimise strateegiat, tema süsteemid ja kompetentsid on arenguvõimelised ning kultuur võib pärssida eelarvestamise efektiivset rakendamist. Ankeetküsitluse ja fookusgrupi intervjuu tulemused kinnitasid puudujääke eelarvestamise- ja arvestussüsteemides, kuid kontserni juhid mõistavad vajadust neid süsteeme arendada. Tegevjuht ei leia, et eelarvete koostamine kontserni efektiivsemaks teeks – põhilisteks argumentideks on ettevõtte madal struktuur, juhtide tihe seotus operatiivtasandiga ja raskesti prognoositav käive projekti- ja äri lahenduste müügis. Samas koostatakse põhilistele tarnijatele juba aastaid regulaarselt müügi prognoose. Kontrollisüsteemi, protsesside planeerimist ja tulemuslikkuse hindamist pole muudel tegevussuundadel peale jaemüügi teadlikult arendatud. Analüüsist tulenes, et strateegiliste eesmärkide kommunikeerimine on kesine ning üldine infoliikumine varieerub situatsioonist sõltuvalt ebapiisavast ülemääraseni.

2.4. Kontserni eelarvestamise põhimõtete kujundamine

Eelarvestamise kasutuselevõtu eesmärgiks ei ole teooriale ja teiste ettevõtete kogemustele vastava koguse planeerimis- ja kontrollitööriistade kasutus, vaid kontserni laienemise tingimustes leida ja kasutusele võtta tulemuslikkust suurendavaid abivahendeid ning

kinnistada läbi nende strateegiliste eesmärkide poole pürgimise ja kontrolli põhimõtted ettevõtte igapäevaellu. Seda tehakse läbi eelarvestamise põhimõtete kujundamise.

Ühtsest identiteedist tekkiva iseenesliku kontrolli võimalused vähenevad toimuva laiendamisega tunduvalt. Kontserni tegevusvaldkondade spetsiifikad on erinevad nii müügi-strateegia kui organisatoorse ülesehituse poolest, mistõttu pakub autor välja integreeritud lähenemise, kus valdkondade lõikes kasutatakse veidi erinevaid põhimõtteid. Välja pakutud põhimõtted peaksid ettevõtet universaalselt teenima muutuvas majanduskeskkonnas ja siseste muutuste toimimisel. Eelarvestamise tehniline süsteem pakutakse käesoleva töö raames välja võimalikult lihtne ja nappide ressurssidega arvestav, kuid arenguvõimeline, et sellele oleks võimalik lisada uusi detaile.

Strateegilise planeerimise suunal peab kontserni missiooni, visiooni ja väärtuste dokument olema kõigile töötajatele kättesaadav. Strateegia üldkoosolekud peaksid toimuma 1-3 korda aastas, kus sisemist ja välist mineviku, oleviku ja tuleviku informatsiooni kaasates korraldatakse ajurünnak ohtude ja võimaluste väljaselgitamiseks. Formaalseid koosolekuid peaks korraldatama väljaspool tavalist töökeskkonda, et väljuda operatiivtasandi rollist. Efektiivne oleks tegevussuundade meeskondadel kohtuda eraldi ning üldstrateegia pannakse paika omanikeringis tegevussuundade koosolekute arvamusi arvestades või teisi juhtimistasandeid kaasates, kuid kommunikeeritakse kõigile. Koosolekutel koostatakse dokument pika- ja lühiajaliste (1-5 aastat) strateegiliste eesmärkide kohta, mis on kõigile kättesaadav ja igal koosolekul taustpildiks ning pannakse koos paika kriitiliste edutegurite mõõdikud. Strateegiline planeerimine peaks toetuma formaalsetele analüüsimeetoditele turuosa ja konkurentsipositsiooni osas. Strateegiliste koosolekute vahelisel ajal peaks strateegiline analüüs jätkuma paindlikult ja informaaalselt.

Kui seda ei ole võimalik siduda strateegia üldkoosolekuga, toimub uute tegevussuundade või suuremate projektide lansseerimise eel eraldi formaalne esmane meeskonnakoosolek, kus jagatakse rollid ja koostatakse esmane pikaajaline numbriline äriplaan-eelarve. See aitab kaasa mõtestatud pikaajalisele tulemuslikkusele suunatud käitumisele, motiveerib meeskonnaliikmeid ning aitab ennetavalt tuvastada riske ja lisanduvat ressursivajadust.

Tulemuslikkuse hindamiseks jälgitakse hetkel põhiliselt kulu-maht-kasum põhiseid erineva detailsusega (kohad, tootegrupid) aruandeid ning muud kvantitatiivsed ja

kvalitatiivsed näitajad on jäänud süsteemse tähelepanuta. Strateegilise planeerimise protsessis peaksid läbi kriitiliste edutegurite tuvastamise välja töötama konkreetset tulemuslikkuse mõõdikuid.

Autor pakub ankeetküsitluse ja intervjuu tulemuste põhjal välja, et jaesuunal peaks kvantitatiivsetest näitajatest lisanduma lao efektiivsus, kvalitatiivsetest näitajatest, olenevalt meeskonna meelestatusest, praegusest süsteemsemalt näiteks võrdlevanalüüs, turuosa analüüs, klienditeeninduse tase ja turunduse efektiivsus. Projektimüügis võiks lisanduvateks näitajateks olla nõuete käibe ja ajakasutuse efektiivsus. Ärilahenduste müügis peaks lisaks käibekapitalile olema fookuses turusituatsioon, aga ka kliendikeskne efektiivsus, mis hõlmaks nii klientide rentaabluse nendega kohtumiseks kulunud aja võrdluses kui tellimuste täitmise kiiruse. Kvalitatiivseid näitajaid ei peaks ettevõtte väiksusest tulenevalt jälgima diagnostiliselt, samuti ei pea neid regulaarselt prognoosima – piisab sellest, et regulaarsetel koosolekutel on teemad fookuses. Ettevõtte väiksuse ja info kogumise keerukuse tõttu ei pea autor vajalikuks näiteks tööjõu voolavusele ja kliendirahulolule keskendumist. Kontserni koondtulemusi võiks analüüsida pigem läbi puhaskasumimarginaali ja investeeringute tasuvuse. Kvalitatiivseid näitajaid prognoositakse ainult siis, kui see leitakse olevat tõhus, sest neid ei ole tõenäoliselt majandustarkvara aruandlusesse võimalik lülitada.

Eelarvestamise süsteemi struktuur peab ajakulu minimeerimiseks olema identne arvestussüsteemi struktuuriga, nii et eelarvestamist ei saa alustada enne arvestussüsteemi jõudmist rahuldavale tasemele. Kuna eesmärgiks on näha kontserniülest vaadet, peab kõikides tegevusvaldkondades prognoosimisega suuremal või vähemal määral tegelema, et tekiks ka traditsiooniline (kuid ilmtingimata mitte fikseeritud) aastaeelarve, mida saab jagada ka väliste infotarbijatega. Taktikalisel tasandil koostatakse tegevussuundade lõikes regulaarsete operatiivkoosolekute raames paindlik ehk pidevalt täiendatud tegevusplaan, taktikaliste eesmärkide väljatöötamise regulaarsus oleneb tegevussuunast ja tegevused on alati kirjeldatud 6-12 kuud ette. Ärilahenduste ja projektimüügis peaks kindlasti mõtlema ressursside jagamise paremaks planeerimiseks tegevus- või väärtuspõhise juhtimise juurutamisele.

Prognooside tegemisel soovitatakse jätkata meeskonnale tuttava kulu-maht-kasum aruande reaalse stsenaariumi arvestamisega, kuid eelarve mudel annab meeskondadele

ette ka muude kriitiliste edutegurite kvantitatiivsete näitajate tasemed erinevate tegevusplaanide korral. Näiteks tekib võimalus seada eesmärgiks varude efektiivsuse tõstmine, mängida läbi stsenaariumid nägemaks, kuidas selle saavutamine muudab tulemuslikkust ja õppida efektiivsemat varude haldamist läbi hälbeanalüüsi.

Eelarvestamise meetodiks pakub autor välja pideveelarvestamise lihtsustatud versiooni, mille koostamise põhimõte on paindlik. Paindlikkus tähendab siinkohal nii infotehnoloogilist automatiseerimist kui tundlikkusstsenaariumite läbimängimise võimalust. Meeskonnad, kes oma tegevussuuna eelarveid paika panevad, ei pea kaasaegsete infotehnoloogiliste võimaluste juures käsitsi määrama kõiki eelarve positsioone, vaid töötatakse välja mudelid, mis koostavad eelarved käibe, müügitaseme ja püsikulude tasemete sisestamisel. Nende mudelite põhjal koostatakse pideveelarvestamise meetodil regulaarselt järgmise 12 kuu eelarved ning lubatud on ka prognooside korrigeerimine, kui uue põlvkonna tooted ei ole piisavalt konkurentsivõimelised, toimuvad muutused majandus- ja õiguskeskonnas vms. Detailsus ja eelarvete koostamise tihedus sõltub tegevussuunast, kuid kõik suunad peavad regulaarselt 12 kuud tulevikku vaatama, et tekiks kontserniülene vaade, mis hõlmab vähemalt järgnevat 6 kuud. Kontserniülene eelarve aitab finantsosakonnal ennetavalt tegeleda käibekapitali juhtimise ja likviidsusega.

Tundlikkusstsenaariumide koostamise võimalus on hõlbus tänu mudelite automaatsusele – näiteks kõige elementaarsemal tasemel arvutab see müügitasemete ja –marginaalide põhiselts välja suhteliselt täpse jaepoodide palgakulu, mille püsi- ja muutuvkomponendid on jaemüügi jaoks omal käel arvutamiseks liialt keerulised. See muudab paindliku eelarve heaks tööriistaks ka strateegilise planeerimise protsessis.

Pideveelarvestamise protsess on jooksev, mitte üks kord aastas tehtav, reaalse eluga seost mitteomav „harjutus“. See vähendab kulutusi planeerimisprotsessile, hoides samal ajal ressursside jagamise ja plaanide täitmise ehk laiemas mõttes strateegilised eesmärgid meeskondade jaoks esiplaanil. Kuna eelarveid koostavad tegevussuundade meeskonnad, kes vajadusel kasutavad ka kõrgema juhtkonna ning finantsosakonna abi, on tegemist kaasava eelarvestamisega, mis on teooria kohaselt täpsemaid tulemusi andev, strateegiliste eesmärkide mõistmist ning kultuuri tugevdav. Pideveelarvestamine on valitud ühendamiseks kõigile mõistetavat traditsioonilist eelarvet ettevõtte vajadustele sobivama paindliku lähenemisega. Veel paindlikum kohanduv eelarvestamine vajaks liiga suuri

muudatusi ja investeeringuid ning tegevus- või väärtusjuhtimise põhise mudelini võib pürgida tulevikus, kui prognoosimise vajadus nii tegevusplaani kui sihtväärtuste osas on ettevõtte kultuuris lõpuni juurdunud ning samal ajal tegeletakse ka juhtimismudeli ja tegevusprotsesside arendamisega. Tegevuspõhiseid või väärtusjuhtimise mudeleid saab tulevikus üksikute tegevussuundade tasemel kombineerida, sest need puudutavad pigem eelarve koostamise alusmetoodikat, mitte tulemit.

Hetkel ja lähitulevikus ei soovita kasutada eelarvestatud numbreid individuaalse või meeskondliku soorituse hindamiseks, vaid rõhutada eelarve rolli eesmärgile keskendumise ja õppimisprotsessi tööriistana. Samuti on juhtide eeskuju vajalik eelarvestamise põhimõtete ja tegevuste vajaduste rõhutamisel, abiks on praktiline juhtimine ja proaktiivne osalemine.

Tehniliselt võimaldab kontsernis kasutatav arvestussüsteem kirjeldada kahte tüüpi eelarveid – kontopõhiseid ja müügieelarveid. Kontopõhiseid eelarveid saab vaadelda arvestussüsteemi raames välja töötatud erineva detailsusega kasumiaruande vormidel, kuhu tekib automaatselt ka vahe ja täituvuse protsent. Müügieelarveid saab võrrelda olenevalt eelarve detailsusest ka graafikutena nii käibe, koguse kui katte osas, filtreerituna lisaks kohtadele ka näiteks projektide või klientide lõikes. Kontsernimoodul suudab konsolideeritud finantsaruandeid kõrvutada kõikide tütarettevõtete eelarvetega. Valik eelarve sisestamise ja hálbearuandluse näiteid on toodud lisa 12. Sellised võimalused on piisavalt automatiseeritud, võimaldades ka andmete mass-sisestust Excelist ja identsed arvestussüsteemiga, et olla efektiivsed ja mugavad tööriistad.

Kontrollisüsteemi aluseks on tippjuhtkonna valmidus suuremaks detsentraliseerituseks, kommuniqueerides täpsemalt meeskondade moodustamise ja vastutuse jagamise põhimõtted ning mõeldes läbi juhtimismudeli. Tippjuhtkonnal oleks efektiivsem ennast operatiivtasandilt võimalikult suurel määral eemaldada (nt mitte igapäevaselt jaepoodide käivet jälgida). Administratiivse kontrolli protseduure peaks lisama vaid kriitilistesse protsessidesse läbimõeldult, et säilitada usaldust ja innovaatsilisust. Kontrolliprotsesside kujundamisel peaks süsteemsemalt küsima ka teiste puudutatud isikute (nt jaepoodide töötajate) arvamust ning innovatsiooni võiks turgutada „ettepanekute kast“. Traditsiooniline kontroll läbi eelarve toimub operatiivsel ja taktikalisel tasandil, kuid

seost strateegiliste eesmärkidega peab läbi kaasamise ja rõhutamise kindlustama nii diagnostiliselt kui interaktiivselt.

Kontrollisüsteemi aluste ettepanekud toetuvad detsentraliseerimise vajadusele nii diagnostilisel kui interaktiivsel tasandil. Jooksvat kontrolli läbi lahknevuste aruannete kriitiliste näitajate osas peaks läbi viima ainult otseselt vastutav juht, omanikud ja finantsjuht jälgivad vähemdetailset infot ja harvem, et hoida kokku aega, jagada vastutust ja seeläbi ka motiveerida. Eelarved on operatiivtasandi juhtide igapäevased tööriistad, mille jälgimine ei ole tänu arvestussüsteemi efektiivsusele seotud suure ajakuluga, aga mis kinnistavad neis strateegiliste eesmärkidele keskendumise.

Interaktiivne kontroll on jooksva suhtluse näol ettevõttes olemas, kuid ettepanek on seda suunata kitsamaks, et meeskonnad võtaksid lisaks aja regulaarseteks koosolekuteks ning info jagamisel jooksva suhtluse raames arvestataks vastutuse jagunemist. Teadlikkuse suurendamine hoiaks ära olukorra, kus kõik teavad midagi, aga kriitiline informatsioon ei jõua ikkagi vajalikku kohta. Meeskondade ruumiline eraldamine vastavate võimaluste tekkimisel aitaks ebavajaliku informatsiooni hulka vähendada ja seeläbi kontserni tööd efektiivsemaks muuta. Innovatsioon ja üksteiselt õppimine toimub avatud kontoris loomulikul viisil edasi, peakontorist eemal asetsevate töötajate puhul peaks infosüsteemi mõtestatult arendama. Interaktiivne kontroll läbi eelarve hõlmab jooksva suhtluse ja meeskonnakoosolekute raames eelarve prognooside ja hálbeanalüüsi arutamist ning sellest tuleneva tulevikule orienteeritud proaktiivse mõtteviisi teket.

Arvestussüsteemi süstemaatilise arendamise üldiseks ettepanekuks on põhiandmebaasina kasutada finantsraamatupidamise süsteemi, kuid leida võimalusi seda arendada juhtimisarvestuse suunal (lisada kvalitatiivseid andmeid ja kujundada analüütilisi aruandeid). Vajadusel saab kasutada lisaprogramme (nt Exceli pivottabelid ja –graafikud), mis võtavad informatsiooni põhiliselt põhiandmebaasist. See tekitab tasakaalu paindlikkuse ja kuluefektiivsuse ning usaldusväärsuse vahel. Hetkel kasutusel olev programm võimaldab erinevatele juhtimistasanditele ebavajaliku info peitmist. Finantsosakond peab siseseks kasutamiseks koostama erinevate juhtimistasandite infovarustussüsteemi põhimõtted.

Arvestussüsteemi arendamine on prognooside tegemise eeltingimuseks, aga aitab ka erinevaid prognoose lihtsamalt koostada. Näiteks põhilise tarnijaga lepitakse praegugi

kokku kvartalieesmäärke ja koostatakse tuleviku projektide aruandeid, mida saab edukalt kasutada eelarvete alusena. Aruandlus, mis on suunatud vastutavatele isikutele, peab olema välja töötatud vastavalt kriitilistele eduteguritele ja eelarvestamise süsteemile vastavas detailsuses. Lisaks on kontserniülese tavaaruandluse ja eelarvete vaate tekkimiseks tähtis omavaheliste tehingute elimineerimise automaatne toimumine. Hea arvestussüsteem ja juhtimisarvestuse spetsialistide kaasamine aitavad tõhustada strateegilise planeerimise protsessi.

Eelarvestamise efektiivsust aitavad tõsta personalialased sekkumised, mille raames peaks tegelema arvestusspetsialistide koolitamisega raamatupidamisliku kompetentsi ja ärile orienteeritud rolli parendamiseks, näiteks finantsjuhi xml'i ja edasijõudnute Exceli koolitus, ärile orienteeritud rolli osas sisekoolitused nooremraamatupidajale. Ka peaks tellima koolitusi majandustarkvara erinevate kvalitatiivsete andmete ja protseduuride kajastamise võimaluste teadasaamiseks, et osata sisestada ja efektiivselt kasutada põhiliselt projektimüügis vajalikku lisainfot nagu tegevusplaanid, uuringud, lepingud, ressursid ja sündmused. Uute kontrollimeetmete ja muude tegevuste vajaduse selgitamiseks ja protsesside kinnistamiseks on vajalik pidev koolituste läbiviimine teiste töötajate seas.

Eelarvete koostamise tehniline protsess, mis jagab tegevused isikute vahel ning kirjeldab infotehnoloogia kasutust, on näha lisast 13. Täpsemad protseduurid sh ajagraafik lepatakse kokku ettevõtte-siseselt, kui on täidetud eelarvestamise eeltingimused ehk arvestussüsteemiga vastavusse viimine, kriitiliste edutegurite määratlus ning strateegiliste eesmärkide värskendamine.

Autor soovib eelarvestamise põhimõtete raamistikku tulevikus laiendada, kaasamaks motivatsioonisüsteemi ja arenenumat tulemuslikkuse mõõtmist. Samuti tuleb arvestada, et kontsern ja seda ümbritsev keskkond on pidevas muutumises ning meetodite ja protseduuride kontekstuaalset sobivust peab aeg-ajalt hindama ning vajadusel korrekture tegema. Pidev informaalne ja interaktiivne põhimõtete, tööriistade ja tegevuste hindamine ja kohandamine efektiivsuse säilitamiseks ja tõstmiseks on finantsjuhi mõtestatud ja süsteemne tegevus, kus arvestatakse ülejäänud kontserni töötajate arvamusega.

Välja pakutud eelarvestamise põhimõtteid hindas ekspert, kes on sarnasel tegevusalal (tehnikajaemüük) tegutseva ning rahvusvahelisse kontserni kuuluva ettevõtte eelarvestamise ja selle arendamisega pearaamatupidajana kokku puutunud ligi kaks aastakümnet. Ekspert kirjeldas oma kogemusi eelarvestamise põhimõtete praktilise täideviimise osas, märkides ära tüüpilised probleemid, millega ta on kokku puutunud ning tõlgendades need soovitusteks FSCM kontsernile ja hinnanguks välja töötatud ettepanekutele. Põhimõtted leiti olevat piisavad ja kontserni spetsiifikale vastavad. Eksperti arvamus on ära toodud lisas 14.

Empiiriline peatükk hõlmas uurimismetoodika ja kontserni tutvustust, kontekstuaalsete muutujate analüüsi ning strateegilise planeerimise, eelarvestamise ja kontrollisüsteemi hetkeseisu ja vajaduste analüüsi. Kui kaasaegne lähenemine keskendub rohkem tulemuslikkuse mõõtmisele ja strateegilisele seosele, võiks küsida, miks eelarveid üldse vaja on. Autor on seisukohal, et eelarve on oma pika ajaloo tõttu arusaadav kontsept ja planeerimise tõhustamiseks vajalik. Eelarvestamise põhimõtete ettepanekud püüavad leida sobivaid lähenemisi spektri mõlemast otsast – jätta alles finantsplaan, kuid läbi selle juhtida ja kontrollida strateegiliste eesmärkide täitmist kaasaegselt, innovaatsilisust ja usaldust vähendamata.

Analüüsist tulenevalt pakuti välja kontsernile sobivad eelarvestamise põhimõtted ehk tegevuste ja põhimõtete kogum, mis hõlmab teiste seas lihtsustatud pideveelarvestamise kasutuselevõttu, arvestussüsteemi süsteemset arendamist, detsentraliseerimise vajadust, interaktiivse kontrollisüsteemi teadvustatud suunamist, tulemuslikkuse näitajate paketti tegevussuundade lõikes ja strateegiliste ning taktikaliste koosolekute regulaarset läbiviimist. Efektiivsuse tagamiseks on tähtis kindlustada juhtide eeskuju ja kaasav teguviis ning personali kompetentsi tõstmine. Eksperti hinnang väljatöötatud põhimõtetele oli positiivne.

KOKKUVÕTE

Tänapäeval ei tähenda äriettevõtte eelarve enam ametlikku prognoosi, mille tasemeid jälgides hoida ohjes organisatsiooni kulusid ning premeerida või karistada töötajaid. Eelarvestamine on kaasaajal arenenud raamsüsteemiks, mille seoseid erinevate ettevõttes toimuvate protsessidega (nt strateegiline planeerimine, kontrollisüsteem) ning mõju tulemuslikkusele tunnustatakse ja uuritakse laialdaselt. Eelarvestamise eesmärk ja rakendamise edukus sõltub sellest, mis aspekti(de)le ettevõttes keskenduda soovitakse.

Strateegiline juhtimine on ettevõtte kõige tähtsam protsess, sest strateegia määrab ettevõtte fookuse – kuhu ja kuidas tahetakse jõuda. Strateegia peab konkurentsieelise (ja tulemuslikkuse) saavutamiseks olema toetatud õigete info- ja kontrollisüsteemide poolt, mis võivad põhineda eelarvel. Strateegilise planeerimise tulemuslikkust tõstab laiem infoallikate hulk, madalama taseme juhtide kaasamine ning interaktiivne juhtimis- arvestuse kasutamine ehk dialoog, meeskonnatöö ja õppimine.

Läbi kontrollisüsteemi kindlustatakse, et ressursse kasutatakse efektiivselt ettevõtte eesmärkide saavutamiseks. Sealjuures tuleb leida tasakaal diagnostiliste ja interaktiivsete meetodite vahel ehk piisaval hulgal formaalseid raamistikke vajadusel ressursside ümberjuhtimiseks ja düsfunktsionaalse käitumise pärssimiseks ning loovust ja meeskonnatööd suurendavat dialoogi. Tulemuslikkus on neis protsessides fookuses läbi kriitiliste edutegurite ning tuleb leida optimaalne jälgitavate tulemuslikkuse näitajate pakett. Kontroll läbi eelarve ning laiem kontrollisüsteem tugineb arvestussüsteemile, mille ülesehituse ja toodetud informatsiooni kvaliteet omab olulist mõju eelarvestamise ja planeerimise efektiivsusele.

Eeltoodud seoseid silmas pidades on käesoleva magistritöö eesmärgiks eelarvestamise põhimõtete kujundamine eesmärgiga juhtida ja kontrollida kontserni strateegiliste eesmärkide täitmist. Selleks läbiviidavad tegevused on strateegiline planeerimine,

eelarvestamine ja eelarvel põhinev kontroll, mis peavad olema igas etapis seotud strateegilise juhtimisega, aidates strateegiat välja töötada, ellu viia ja hinnata ning täpsustada.

Pikemalt on töös tähelepanu pööratud ka eelarvestamise kaasaegsetele meetoditele ja nende kasutamisele, et õppida teiste ettevõtete kogemustest eelarvestamise kitsaskohtade vältimiseks. Kaasaegses majanduses ei saa ettevõtte olulist kasu traditsioonilisest fikseeritud ja tänapäevaste juhtimismudelite kontekstis iganenud käsu ja kontrolli mudelile põhinevast aastaeelarvest, mis ei ühildu ettevõtte strateegiaga ning on ajamahuks protsess. Eelarvestamise süsteemid muutuvad keerukamaks – tähtis on paindlikkus, dünaamilisus, interaktiivsus ja laiapõhjalisem informatsioon ning on leitud, et kõrgema tulemuslikkuse ning arenenumate meetodite vahel on oluline seos. Kaasaegseid meetodeid nagu nt kohanduv, pidev- ja tegevuspõhine eelarvestamine saab ka omavahel kombineerida. Põhimõtete ja meetodite sobivust ettevõtte kontekstiga (nt organisatsiooni suurus, struktuur, väliskeskkond, jne) aitasid hinnata sõltuvusteorial põhinevad uurimused ning toodi sisse ka käitumuslikud faktorid, mida efektiivse eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks silmas pidada (nt eelarve rõhutatus).

Teoreetilist baasi rakendati FS Capital Management OÜ kontserni eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks. Kontserni kuulub üheksa ettevõtet, viimaste aastate areng on olnud kiire ja plaanitakse veelgi laieneda. 22 töötaja põhiline tegevus on Sony toodangu müük Baltikumis ja Soomes, kuid jae-, projekti- ja ärilahenduste müük on erinevad nii toodete valikult kui protsesside olemuselt. Eelarveid, prognoose ja kontrollitööriistu kasutatakse vähe ning mitte süstemaatiliselt, strateegiat ja selle täideviimiseks vajalikke tegevusi ei kommu­ni­keerita piisavalt. Kontsern on keerukas mitmedimensiooniline süsteem, kus juba finantsarvestussüsteem vajab suuremat tähelepanu, et kindlustada kõrgema taseme juhtidele jooksvalt konsolideeritud finantsaruanded. Sobivate eelarvestamise põhimõtete rakendamine aitaks kontsernis teadvustatumalt strateegilisi plaane koostada ja täide viia.

Eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks analüüsiti kõigi tasandite juhtide seas läbi viidud ankeetküsitluse tulemusi juhtimisarvestussüsteemi hetkeseisu ja vajaduste väljaselgitamiseks ning täpsustati neid strateegilise planeerimise, eelarvestamise ja kontrollisüsteemi kontekstis kõrgema taseme juhtide poolstruktureeritud fookusgrupi intervjuu käigus. Lisaks kasutati kontserni kontekstuaalsete muutujate ning kontrolli- ja

planeerimisprotsesside kaardistamiseks organisatsioonisiseste koosolekute jälgimist, mõningast dokumendianalüüsi ning autori pikaajalist kogemust kontserni pearaamatupidajana.

Põhilised ettepanekud:

- 1) Strateegilise planeerimise tõhustamiseks tuleb keskastme juhte kaasates korraldada regulaarseid koosolekuid, ajurünnakuid ja uute projektide lansseerimise eelkoosolekuid ning kommunikeerida kontserni missiooni, visiooni, väärtusi ja strateegilisi eesmärke kõikidele töötajatele, et kindlustada mõtestatud ja pikaajalise tulemuslikkusele suunatud käitumine ja motiveeritus. Planeerimises peaks kasutama nii formaalseid analüüsimeetodeid (turuosa jne) kui informaalset suhtlust.
- 2) Tulemuslikkuse hindamises tuleks strateegilistele eesmärkidele mõõdikute seadmisel kulu-maht-kasum analüüsile keskendumiselt liikuda kriitilistele eduteguritele vastavate kvantitatiivsete ja mõnel juhul ka kvalitatiivsete näitajate jälgimiseni.
- 3) Tegevussuundade meeskonnad peaksid koostama erineva regulaarsuse ja detailsusega paindlikul põhimõttel pideveelarveid järgneva 12 kuu kohta, et tekiks kontserniülene eelarve. Paindlikkus tähendab eelarve positsioonide paikapanekut kulu-maht-kasum mudelite põhjal, lubatud on prognooside korrigeerimine. Paindlike eelarvete mudelite põhjal saab viia läbi tundlikkusstsenaariumi analüüsi efektiivsemate tegevusplaanide leidmiseks.
- 4) Kontroll läbi eelarve on pidev protsess, mille suunitlust strateegiliste eesmärkide täitmisele tugevdab eelarve kaasav koostamine ja hálbeanalüüs. Laiema kontrollisüsteemi efektiivsemaks muutmiseks on kasvu tingimustes vajalik detsentraliseerimine – tippjuhtkond peaks ennast võimalusel operatiivtasandilt eemaldama. Administratiivse kontrolli protseduure tuleks lisada optimaalselt, kuid jõuliselt (eriti geograafiliselt kaugete osakondade puhul), interaktiivset suhtlust peaks suunama kitsamaks vastavalt vastutusvaldkondadele. Hálbeanalüüsi põhjal ei soovitata hinnata töötajate või meeskondade sooritust, vaid rõhutada strateegilistele eesmärkidele keskendumist ning õppimisprotsessi.

- 5) Arvestussüsteem toetab nii strateegilist planeerimist kui kontrolli ning selle struktuur peab vastama eelarvestamissüsteemi struktuurile. Põhiandmebaasina võiks kasutada olemasolevat finantsraamatupidamise süsteemi, mida arendada juhtimisarvestuse suunal. Juhtide infovajadused peaksid olema kaardistatud vastutustasemete ja kriitiliste edutegurite põhjal.
- 6) Eelarvestamise efektiivsust aitavad tõsta personalialased sekkumised (koolitused) ning eelarvestamise põhimõtete vajaduste rõhutamine juhtide poolt.

Tegevuste raamistikku on soovitatav tulevikus laiendada, kaasamaks näiteks motivatsioonisüsteemi ja arenenumat tulemuslikkuse mõõtmist ning arendama tulevikus keerukamate protsessidega tegevussuundadel välja tegevus- või väärtuspõhise juhtimise ja eelarvestamise põhimõtteid. Välja töötatud põhimõtetele andis positiivse hinnangu ekspert.

Käesolevas magistritöös välja töötatud eelarvestamise põhimõtted võivad olla kasutatavad teistes sarnase juhtimismudeli, suuruse, tegevusvaldkonna ja muude kontekstuaalsete faktoritega organisatsioonides. Autor rõhutab siiski, et täpsemate juhtimisarvestuslike meetodite efektiivsus oleneb sõltuvusteooria järgi sobivusest organisatsiooni muutujatega ning iga ettevõtte peab neid tulemuslikkuse saavutamiseks pidevalt korrigerima.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Akten, M., Giordano, M., Scheiffele, M. A.** Just-in-time budgeting for a volatile economy. – McKinsey Quarterly, 2009, Vol. 3, pp. 115-121.
2. **Almășan, A. C., Grosu, C.** A strategic approach of management accounting. – Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, 2009, Vol. 15, No. 3, pp. 736-741.
3. **Andersen, T. J.** Strategic Planning, Autonomous Actions and Corporate Performance. – Long Range Planning, 2000, Vol. 33, pp. 184-200.
4. **Bazanov, R.** (Ekspert). Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn, 21. märts 2015.
5. **Belfo, F., Trigo, A.** Accounting Information Systems: Tradition and Future Directions. – Procedia Technology, 2013, Vol. 9, pp. 536-546.
6. Budgeting. CIMA, 2008, 16 lk. [http://www.cimaglobal.com/Documents/-ImportedDocuments/cig_tg_budgeting_mar08.pdf]. 13.05.2015.
7. **Cardinal, L. B., Sitkin, S. B., Long, C. P.** Balancing and Rebalancing in the Creation and Evolution of Organizational Control. – Organization Science, 2004, Vol. 15, No. 4, pp. 411-431.
8. **Chenhall, R. H.** Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. – Accounting, Organizations and Society, 2003, Vol. 28, pp. 127-168.
9. **Chenhall, R. H.** Theorizing Contingencies in Management Control System Research. – Handbook of Management Accounting Research (Volume 1), 2007, pp. 163-205.
10. **Chenhall, R. H., Euske, K. J.** The role of management control systems in planned organizational change: An analysis of two organizations. – Accounting, Organizations and Society, 2007, Vol. 32, pp. 601-637.

11. **Covaleski, M. A., Evans III, J. H., Luft, J. L., Shields, M. D.** Budgeting Research: Three Theoretical Perspectives and Criteria for Selective Integration. – *Journal of Management Accounting Research*, 2003, Vol. 15, pp. 3-49.
12. **De With, E., Dijkman, A.** Budgeting Practices of Listed Companies in the Netherlands. – *Management Accounting Quarterly*, 2008, Vol. 10, No. 1, pp. 26-36.
13. **Dibrell, C., Craig, J. B., Neubaum, D. O.** Linking the formal strategic planning process, planning flexibility, and innovativeness to firm performance. – *Journal of Business Research*, 2014, Vol. 67, pp. 2000-2007.
14. **Ekholm, B., Wallin, J.** Is the annual budget really dead? – *European Accounting Review*, 2000, Vol. 9, No. 4, pp. 519-539.
15. Enterprise Surveys Indicator Descriptions. International Finance Corporation, 2014, 165 lk. [<http://www.enterprisesurveys.org/~media/FPDKM/EnterpriseSurveys/Documents/Misc/Indicator-Descriptions.pdf>] 29.09.2014.
16. **Fauré, B., Rouleau, L.** The strategic competence of accountants and middle managers in budget making. – *Accounting, Organizations and Society*, 2011, Vol. 36, pp. 167-182.
17. **Fraser, R., Hope, J.** Figures of hate. – *Financial Management*, 2001, Vol. 2, pp. 22-25.
18. **Frezzatti, F., Aguiar, A. B., Guerreiro, R., Gouvea, M. A.** Does management accounting play role in planning process? – *Journal of Business Research*, 2011, Vol. 64, pp. 242-249.
19. **Frezzatti, F.** Budgeting: any chance for management improvement? – *Brazilian Business Review*, 2004, Vol. 1, No. 2, pp. 118-135.
20. **Frigotto, M. L., Coller, G., Collini, P.** The Strategy and Management Control Systems relationship as emerging dynamic process. – *Journal of Management & Governance*, 2011, Vol. 17, No. 3, pp. 531-656.
21. **Frow, N., Marginson, D., Ogden, S.** „Continuous“ budgeting: Reconciling budget flexibility with budgetary control. *Accounting, Organizations and Society*, 2010, Vol. 35, pp. 444-461.
22. **Frow, N., Marginson, D., Ogden, S.** Encouraging strategic behavior while maintaining management control: Multi-functional project teams, budgets, and

- the negotiation of shared accountabilities in contemporary enterprises. – Management Accounting Research, 2005, Vol. 16, pp. 269-292.
23. **Gary, L.** Breaking the Budget Impasse. – Harvard Management Update, 2003, Vol. 3, pp. 3-5.
 24. **Gond, J.-P., Grubnic, S., Herzig, C., Moon, J.** Configuring management control systems: Theorizing the integration of strategy and sustainability. – Management Accounting Research, 2012, Vol. 23, pp. 205-223.
 25. **Gong, M., Tse, M.** Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. – Journal of Accounting, Business & Management, 2009, Vol. 16, pp. 54-66.
 26. **Haldma, T., Listra, E., Mullaste, M.** Aastaruande analüüs ja ettevõttesisene aruandlussüsteem. Tallinn: Ühiselu, 2003, 95 lk.
 27. **Haldma, T., Lääts, K.** Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies. Tartu: Tartu University, 2002, 40 lk.
 28. **Hansen, S. C.** A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting and Beyond Budgeting. – European Accounting Review, 2011, Vol. 20, No. 2, pp. 289-319.
 29. **Hansen, S. C., Otley, D. T., Van der Stede, W. A.** Practice Developments in Budgeting: An Overview and Research Perspective. – Journal of Management Accounting Research, 2003, Vol. 15, pp. 95-116.
 30. **Hansen, S. C., Van der Stede, W. A.** Multiple facets of budgeting: an exploratory analysis. – Management Accounting Research, 2004, Vol. 15, pp. 415-439.
 31. **Heidmann, M., Schäffer, U., Strahringer, S.** Exploring the Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking. – Information Systems Management, 2008, Vol. 25, pp. 244-257.
 32. **Hope, J., Fraser, R.** Beyond Budgeting. – Strategic Finance, 2000, Vol. 82, No. 4, pp. 30-35.
 33. **Jermias, J., Gani, L.** Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting systems with business unit effectiveness: a fitness landscape approach. – Management Accounting Research, 2004, Vol. 14, pp. 179-200.

34. **Juozapavičiūtė A., Stončiuvienė, N.** Lanksčiųjų sąmatų ir jų sudarymo problemų tyrimas – Management theory and studies for rural business and infrastructure development, 2008, Vol. 2, No. 13. Viidatud Vaznoienė, M., Stončiuvienė, N. The formation of company budgeting system: importance, problems and solutions. – Management theory and studies for rural business and infrastructure development, 2012, Vol. 11, pp. 157-170 vahendusel.
35. **Järvenpää, M.** Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed. – European Accounting Review, 2007, Vol. 16, No. 1, pp. 99-142.
36. **Karu, S., Zirnask, V.** Eelarvestamine - üks strateegilise controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 2004, 350 lk.
37. **King, R., Clarkson, P. M., Wallace, S.** Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. – Management Accounting Research, 2010, Vol. 21, pp. 40-55.
38. **Kraus, R., Peensalu, J., Pettai, R.** (FS Capital Management OÜ kontserni erinevate tegevussuundade juhid). Autori intervjuu. Helisalvestis. Helsingi-Tallinn laevaliin, 22. jaanuar 2015.
39. **Krosnick, J. A., Presser, S.** Question and Questionnaire Design. – Handbook of Survey Research. P. V. Marseden, J. D. Wright (toim). Bingley: Emerald Group Publishing, 2010, lk. 263-313.
40. **Lay, T. A., Jusoh, R.** Business strategy, strategic role of accountant, strategic management accounting and their links to firm performance: an exploratory study of manufacturing companies in Malaysia. – Asia-Pacific Management Accounting Journal, 2012, Vol. 7, No. 1, pp. 59-94.
41. **Libby, T., Lindsay, R.** Beyond budgeting or better budgeting? IMA members express their views. – Strategic Finance, 2007, Vol. 89, No. 2, pp. 46-51.
42. **Libby, T., Lindsay, R.** Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. – Management Accounting Research, 2010, Vol. 21, pp. 56-75.
43. **Lääts, K.** Management accounting change in a dynamic economic environment based on examples from business and public sector organizations. Tartu: Tartu University Press, 2011, 249 lk.

44. Management accounting tools for today and tomorrow. Chartered Institute of Management Accountants, 2009, 32 lk. [www.cimaglobal.com/Management-accountingtools] 29.09.2014.
45. **Merchant, K. A., Otley, D. T.** A review of the literature on control and accountability. – Handbook of Management Accounting Research (Volume 2), 2007, pp. 785-802.
46. **Merchant, K. A., Van der Stede, W. A.** Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Harlow: Pearson Education Limited, 2007, 850 lk.
47. **Mereste, U.** Majandusleksikon I. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2003, 644 lk.
48. **Mintzberg, H.** The Strategy Concept I: Five Ps For Strategy. – California Management Review, 1987, Vol. 30, No. 1, pp. 11-24.
49. **Orlando, J.** Turning Budgeting Pain into Budgeting Gain. – Strategic Finance, 2009, Vol. 90, No. 9, pp. 47-51.
50. **Otley, D.** Performance Management: a framework for management control systems research. – Management Accounting Research, 1999, Vol. 10, pp. 363-382.
51. **Player, S.** Why Some Organizations Go “Beyond Budgeting”. – Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley), 2003, Vol. 14, No. 3, pp. 3-9.
52. **Pop, Z. C., Borza, A.** New Perspectives On Strategic Management Process. – The Journal of the Faculty of Economics – Economic, 2013, Vol. 1, pp. 1573-1580.
53. **Porter, M. E.** What Is Strategy? – Harvard Business Review, 1996, Vol. 74, No. 6, pp. 61-78.
54. **Richard, P. J., Devinney, T. M., Johnson, G.** Measuring Organizational Performance: Towards Methodological Best Practice – Journal of Management, 2009, Vol. 35, No. 3, pp. 718-804.
55. **Rudd, J. M., Greenley, G. E., Beatson, A. T., Lings, I. N.** – Strategic planning and performance: Extending the debate. – Journal of Business Research, 2008, Vol. 61, pp. 99-108.

56. **RTJ 11.** EV Raamatupidamise Toimkond, 2011, 34 lk. [<http://easb.ee/index.php?id=1255>]. 11.05.2015.
57. **Sakka, O., Barki, H., Côte, L.** Interactive and diagnostic uses of management control systems in IS projects: Antecedents and their impact on performance. – *Information & Management*, 2013, Vol. 50, pp. 265-274.
58. **Sandino, T.** Introducing the First Management Control Systems: Evidence from the Retail Sector. – *The Accounting Review*, 2007, Vol. 82, No. 1, pp. 265-293.
59. **Shah, H., Malik, A., Malik, M. S.** Strategic management accounting – a messiah for management accounting? – *Australian Journal of Business and Management Research*, 2011, Vol. 1, No. 4, pp. 1-7.
60. **Sherine, F. A. A., McLellan, J. D.** Strategy and Management Accounting Practices Alignment and Its Effect on Organizational Performance. – *Journal of Accounting, Business & Management*, 2013, Vol. 20, No. 1, pp. 1-27.
61. **Simons, R.** How new top managers use control systems as levers of strategic renewal. – *Strategic Management Journal*, 1994, Vol. 15, pp. 169-189.
62. **Suutari, V., Riusala, K.** Leadership styles in Central Eastern Europe: Experiences of Finnish expatriates in the Czech Republic, Hungary and Poland. – *Scandinavian Journal of Management*, 2001, Vol. 17, pp. 249-280.
63. **Tessier, S., Otley, D.** A conceptual development of Simons' Levers of Control framework. – *Management Accounting Research*, 2012, Vol. 23, pp. 171-185.
64. **Tuomela, T.-S.** The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system, 2005, Vol. 16, pp. 293-320.
65. **Zanibbi, L.** A Concept Map for Management Control System Design. – *Journal of Management Policy & Practice*, 2011, Vol. 12, pp. 54-61.
66. **Taipaleenmäki, J., Ikäheimo, S.** On the convergence of Management accounting and financial accounting – the role of information Technology in accounting change. – *International Journal of Accounting Information Systems*, 2013, Vol. 14, pp. 321-348.
67. **Taylor, A.** How Strategic Budgeting Can Control Cost While Improving Performance. – *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 2009, Vol. 20, No. 3, pp. 53-58.

68. **Tontiset, N., Choojan, J.** Successful budgeting application of Thai-listed firms: an empirical research of its antecedents and consequences. – *International Journal of Business Strategy*, 2011, Vol. 11, No. 3, pp. 145-164.
69. **Uyar, A.** An Evaluation of budgeting approaches: Traditional budgeting, better budgeting, and beyond budgeting. – *Journal of Academic Studies*, 2009, pp. 113-130.
70. **Vaznoienė, M., Stončiuvienė, N.** The formation of company budgeting system: importance, problems and solutions. – *Management theory and studies for rural business and infrastructure development*, 2012, Vol. 11, pp. 157-170.
71. **Weißberger, B. E., Angelkort, H.** Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. – *Management Accounting Research*, 2011, Vol. 22, pp. 160-180.
72. What is an SME? European Commission. [http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/sme-definition/index_en.htm] 29.09.2014.
73. **Winata, L., Mia, L.** Information technology and the performance effect of managers' participation in budgeting: evidence from the hotel industry. – *Hospitality Management*, 2005, Vol. 24, pp. 21-39.

LISAD

Lisa 1. Informatsiooni ja süsteemi kvaliteedi dimensioonid juhtimisarvestuse süsteemi kontekstis

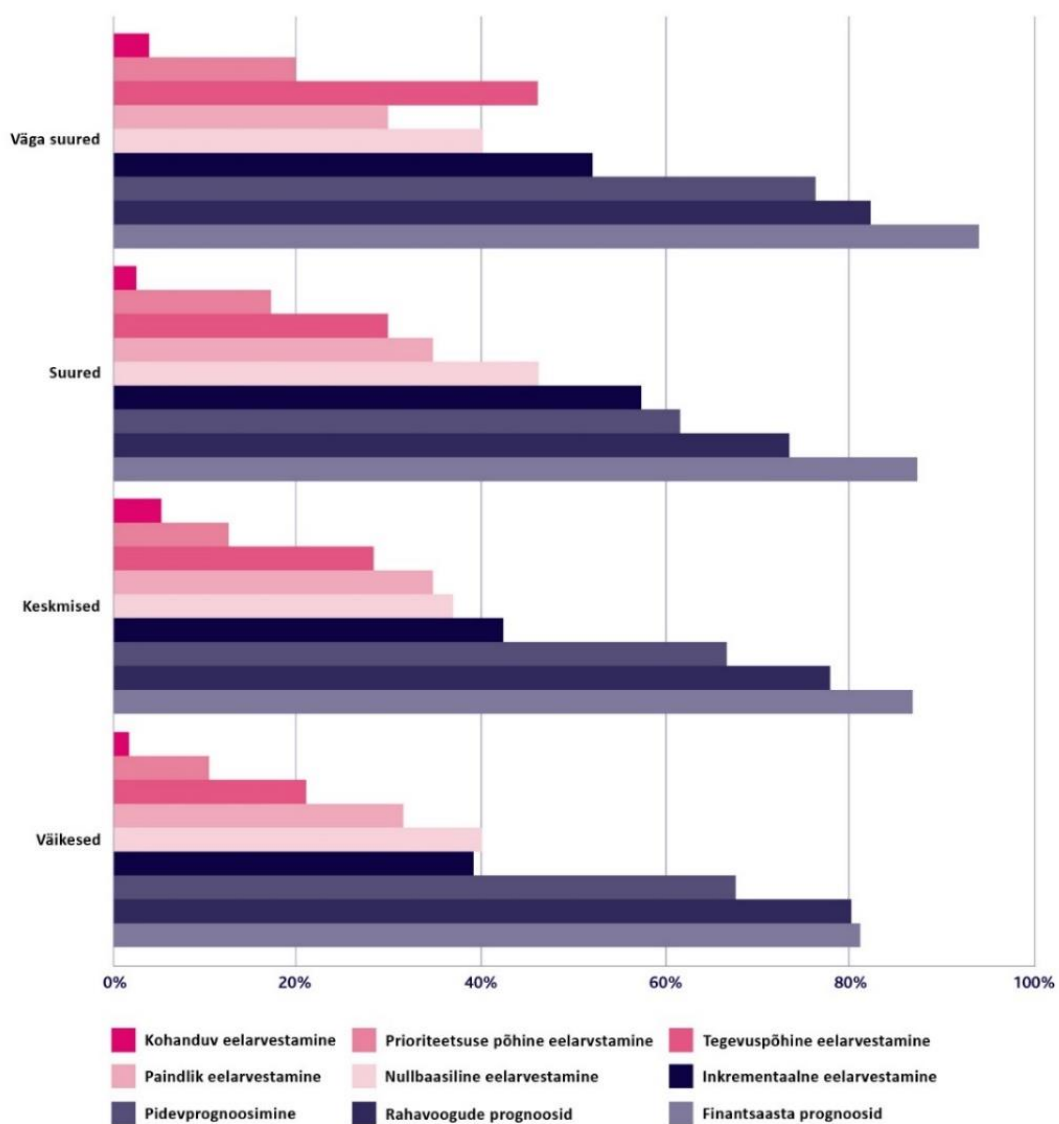
	Dimensioon	Eeldatav mõju juhtimisarvestuse süsteemile (JAS)
Informatsiooni kvaliteet	Ülatus (täielikkus) – kogu kasutajatele vajaliku informatsiooni kaasatuse määr	Traditsioonilise JAS informatsiooni ulatus on sisemine, finantsiline ja minevikku puudutav. Laiem ulatus hõlmab ka infot väliskeskkonna, kvalitatiivsete andmete ja tuleviku kohta, mis aitab leida ebakindluse allikaid ja seetõttu keskenduda strateegilistele küsimustele. Erinevad juhtimistasandid peavad saama ainult endale vajalikku, kuid kogu endale vajaliku informatsiooni. Informatsioonivajaduse kindlaksmääramisel tuleb arvesse võtta kriitilisi edutegureid (valdkondi, mis määravad kõige olulisemal määral ettevõtte edukuse või ebaedukuse).
	Õigeaegsus – ajakohasuse aste	Aruandluse tihedus, sündmuste ja otsuste tagasiside kohta informatsiooni saamine võimalikult kiiresti. Ebakindlates situatsioonides peavad juhid muutustele kiiresti reageerima ja vajavad selleks ajakohast informatsiooni. Finantsinformatsiooni kohta tihedate aruannete saamine võib aga viia lühiajalise vaate tekkimiseni, mis kahjustab strateegilist mõtlemist.
	Formaat – arusaadavuse ja tõlgendatavuse aste kasutaja jaoks	Informatsioon peab tooma välja dünaamikaid ja hälbeid, võimaldama seoste põhjuslikku analüüsi. Kuna strateegilistes küsimustes ei ole ühte õiget vaatenurka, peaks JAS informatsioon tekitama väitluse info tähenduse osas. Seda võib saavutada semi-kodeeritud aruandluse kaudu, mis sisaldab keeruliste andmete graafilisi esitlusi ja kvalitatiivseid selgitusi. Lihtsustatud informatsioon aitab kaasa sellele, et ei arutleta arvutuskäikude, vaid tähenduse üle.
	Täpsus – õigsuse, ühemõttelisuse, tähendusrikkuse, usaldatavuse ja järjekindluse (vasturääkivuste puudumise) tase	Informatsioon erinevatele juhtimistasanditele peaks olema omavahel seostatav. Liigne ühemõttelisus võib vähendada strateegilistele küsimustele keskendumist ja teadlikkust tõlgendamisel.
Süsteemi kvaliteet	Integreeritus – kuivõrd süsteem hõlbustab erinevatest allikatest ja valdkondadest pärineva informatsiooni kombineerimist äriliste otsuste tegemise toetamiseks	JAS informatsiooni integreeritus edendab ülevaatlikkust, tuues välja seosed eesmärkide, strateegiate ja tegevuste vahel, mis toetab õppimist. Ühtne raamistik organisatsiooni strateegia ja visiooni kommunikeerimiseks aitab indiviide mõista oma funktsiooni kogu ettevõtte kontekstis.

Lisa 1 järg

Süsteemi kvaliteet	Paindlikkus – kohandamise aste erinevate kasutajate vajadustele ja muutuvatele tingimustele vastavaks	JAS fookust peab regulaarselt uuesti hindama, sest juhtide tähelepanu võib koonduda ainult JAS poolt pakutud informatsioonile. Paindlikkus tähendab jäikade hinnangute täiendamist teiste informatsiooni tüüpidega.
	Kättesaadavus – süsteemile ja selles sisalduvale infole ligi pääsemine	Kättesaadavus on tähtis kui juhid kasutavad infotehnoloogilise JAS-i analüütilisi ja andmeotsingu võimalusi.
	Formaliseeritus – reeglite ja protseduuride määr	Kõrge formaliseeritus võib suurendada fokuseeritud otsingu kasutamist kogu info skaneerimise asemel, lisaks võib see aidata kaasa küsimuste tõlgendamisele ohtude, mitte võimalustena. Formaliseeritus võib pärssida organisatsiooni liikmete vahelist suhtlust, kuid optimaalne tase toob kaasa kõrgema tulemuslikkuse.
	Kommunikatsiooni rikkalikkus – personaalse suhtluse võimaldamise tase	Näost näkku kohtumised ja muu sarnane rikkalik kommunikatsioonvorm aitab väliskeskkonda mõista ja määramatust vähendada. Kui JAS hõlmab aruannete diskussiooni koosolekuid, aitab see ühiselt strateegilisi küsimusi mõista ja lahendada.
	Reageerimisaeg ja usaldusvärsus – IT süsteemide mõõtmised	Efektiivse andmetöötluse tarkvara valik ja arendus.

Allikas: kohandatud (Heidmann *et al.* 2008: 247-8) ja (Haldma *et al.* 2003: 53-54, 60).

Lisa 2. Eelarvestamise meetodite kasutamine ettevõtte suuruse järgi



Allikas: (Management accounting... 2009: 15).

Lisa 3. Ankeetküsitluse vorm

FSCM kontserni juhtimisarvestuse hetketaseme ja vajaduste küsitlus

Ankeetküsitluse eesmärk on selgitada välja juhtimisarvestuse süsteemi tase FS Capital Management OÜ kontsernis ning juhtimisarvestuse aruandluse ja analüüsi vajadused erinevate juhtimistasandite töötajate jaoks. Küsitlus on suures osas tütarettevõtte Miterassa OÜ tegevuste põhine ning kontserni puudutavad küsimused on omanike jaoks jäetud lõppu.

Juhtimisarvestus tegeleb selle info identifitseerimise, esitamise ja tõlgendamisega, mille põhjal langetatakse juhtimisotsuseid, hõlmates nii finantsinformatsiooni kui kvalitatiivseid näitajaid nt rahulolu, kliendi päringule vastamise aega, jms.

Palun mõelge läbi oma hetkel kasutatavad regulaarsed aruanded ja näitajad ning see, milliseid aruandeid ja näitajaid Te oma töös (jooksvate ja ka strateegiliste) juhtimisotsuste tegemiseks vajaksite. Enamik küsimusi nõuab hinnangu andmist 4-palli süsteemis ning osa küsimusi pole kohustuslikud (punane tärn puudub). Siiski palun vastata ka avatud küsimustele võimalikult läbimõtestatult, kui küsimuse teema Teie tööga seondub ning lisada osa lõppu kommentaare ja mõtteid. Kui töö iseloomust tulenevalt ei ole mõni aspekt Teie jaoks aktuaalne, on võimalik vastata ka nulliga ("0").

4-palli süsteemi tasemed on defineeritud järgnevalt:

- 1 - mitte üldse
- 2 - vähesel määral
- 3 - keskmiselt
- 4 - väga/täielikult

Suur tänu!

Vastaja nimi:

Kuna juhtimisarvestuse süsteemi vajadus on vaja välja selgitada juhtimistasandite ja funktsionaalsete valdkondade lõikes, pole vastused anonüümsed.

Vastaja on:

(lubatud on ka kombinatsioon omanik + toote- või struktuuriüksuse juht)

- ☐ Omanik
- ☐ Toote- või struktuuriüksuse (jaemüük, jaekauplus) juht
- ☐ Abifunktsiooni vastutav isik

Lisa 3 järg

Juhtimisarvestuse süsteem ettevõttes/kontsernis

1. Kas Teie arvates rahuldab praegune ettevõtte/kontsernisene juhtimisarvestuse süsteem Teie infovajadust juhtimisotsuste tegemisel?

	1	2	3	4	
Ei rahulda üldse.	☐	☐	☐	☐	Rahuldab täielikult

2. Kui oluliseks Te peate ettevõtte/kontserni juhtimisarvestuse süsteemi arendamist?

	1	2	3	4	
Ei pea oluliseks	☐	☐	☐	☐	Peaaegu väga oluliseks

3. Milliseid aruandeid ja näitajaid Te oma töös kasutate?

(nt erinevalt grupeeritud käive ja kasum, erinevad suhtarvud sh KPI-d, seisvate kaupade aruanne, prognoos või eelarve jne)

4. Kas eelmainitud aruanded ja näitajad on Teile lihtsalt kättesaadavad? *

- ☐ Jah
- ☐ Ei
- ☐ Nii ja naa
- ☐ Ei oska öelda

5. Kas aruanded ja näitajad on Teie meelest usaldusväärsed?

- ☐ Jah
- ☐ Ei
- ☐ Nii ja naa
- ☐ Ei oska öelda

6. Palun kirjeldage, kui regulaarselt (mis perioodi tagant) Te neid aruandeid ja/või näitajaid jälgite?

7. Palun kirjeldage, kas ja mil määral aitavad nimetatud aruanded ja/või näitajad Teil läbi viia vajalikke analüüse ja leida põhjus-tagajärg seoseid?

Strateegiline analüüs

8. Kas Te olete teadlik oma ettevõtte/kontserni strateegilistest eesmärkidest?

(s.o. pikaajalised eesmärgid, üldised arengusuunad)

	1	2	3	4	
ei ole üldse	☐	☐	☐	☐	olen täielikult

Lisa 3 järg

9. Kas Te olete teadlik oma funktsionaalse valdkonna (ehk vastutusala) strateegilistest eesmärkidest?

NB! Vastus "0" tähendab, et tulenevalt vastaja juhtimistasemest ei ole küsimus tema jaoks aktuaalne, nt puudub vastutusala.

	0	1	2	3	4	
ei ole üldse	☐	☐	☐	☐	☐	olen täielikult

Kommentaariid

10. Millisel määral rakendate Te praegusel hetkel juhtimisarvestuse meetodeid strateegilise analüüsi valdkonnas, sealhulgas

0	1 - ei rakenda üldse	2 - rakendan vähesel määral	3 - rakendan keskmiselt	4 - rakendan täielikult
---	----------------------	-----------------------------	-------------------------	-------------------------

pikaajaliste prognooside koostamist ja analüüsi?

majandusharu analüüsi?

väärtusahela analüüsi (eesmärgiga leida lisandväärtuse loomise võimalusi organisatsioonis)?

turuosa analüüsi?

konkurentsipositsiooni analüüsi?

äriprotsesside ümberkujundamist?

11. Millisel määral Te vajaksite oma töös juhtimisotsuste tegemisel strateegilise analüüsi valdkonna põhiseid aruandeid ja analüüse, sealhulgas

1 - ei vaja üldse	2 - vajan vähesel määral	3 - vajan keskmiselt	4 - vajan väga
-------------------	--------------------------	----------------------	----------------

pikaajaliste prognooside koostamist ja analüüsi?

ettevõtte väärtuse hindamist?

SWOT analüüsi (ettevõtte või ärisuuna tugevuste, nõrkuste, võimaluste ja ohtude analüüs)?

majandusharu analüüsi?

turuosa analüüsi?

konkurentsipositsiooni analüüsi?

konkurentide tugevuste ja nõrkuste analüüsi?

Lisa 3 järg

väärtusahela analüüsi (eesmärgiga leida lisandväärtuse loomise võimalusi organisatsioonis)?

äriprotsesside ümberkujundamist?

integreerumist hankijate või klientide väärtusahelatesse?

strateegilise juhtimise raamsüsteemi (nt CIMA strategic scorecard)?

Kommentaariid ja mõtted

Infovajadus jooksvate juhtimisotsuste jaoks

15. Millisel määral rahuldab Teid praegusel hetkel kättesaadav juhtimisarvestuslik aruandlus ja analüüs jooksvate informeeritud juhtimisotsuste tegemiseks, sealhulgas

NB! "0" tähendab, et Teil ei ole vaja teha jooksvaid juhtimisotsuseid.

0	1 - ei rahulda üldse	2 - rahuldab vähesel määral	3 - rahuldab keskmiselt	4 - rahuldab täielikult
---	----------------------	-----------------------------	-------------------------	-------------------------

käive?

käive tegevuskohtade lõikes?

käive toodete/teenuste ja nende gruppide lõikes?

käive kliendigruppide lõikes?

käive müügisikute lõikes?

kulu-maht-kasum analüüs, ehk nulli jõudmiseks vajalik müügikate?

kulu-maht-kasumi analüüs tegevuskohtade lõikes?

kliendi püüdmise analüüs (conversion rate, My Sony Club KPI)?

kliendi hoidmise analüüs (korduvostude KPI)?

toodete/teenuste ja nende gruppide kasumlikkuse analüüs?

laovarude optimaalsuse ja efektiivse kasutamise aruandlus ja analüüs?

laekumata ja tasumata arvete aruandlus ja analüüs?

16. Millisel määral Te vajate oma töös juhtimisarvestuslikku aruandlust ja analüüsi jooksvate informeeritud juhtimisotsuste tegemiseks, sealhulgas:

0	1 - ei vaja üldse	2 - vajan vähesel määral	3 - vajan keskmiselt	4 - vajan väga
---	-------------------	--------------------------	----------------------	----------------

käivet?

Lisa 3 järg

käivet tegevuskohtade lõikes?

käivet toodete/teenuste ja nende gruppide lõikes?

seisvate kaupade aruandlust ja analüüsi?

optimaalsete varude tasemete aruandlust ja analüüsi?

tarnete õigeaegsuse mõõtmist (kaupade saabumine ja edasi saatmine)?

tellimuste aruannet ja analüüsi müügi lõpetamise efektiivsuse tõstmiseks?

tellimuste täitmise aja mõõtmist?

360-kraadi tagasiside läbiviimist (personali hindamise ja arenguvajaduste väljaselgitamise süsteem, mille puhul kogutakse hinnangud allumatelt, kaastöötajatelt, juhtidelt, klientidelt jne)?

investeeringute hindamist tasuvusaja, diskonteeritud rahavoogude, vms meetodil?

Kommentaariid ja mõtted

Planeerimine ja eelarvestamine

17. Millisel määral rahuldab Teid praegusel hetkel koostatavate plaanide ja eelarvete tase, sealhulgas

0	1 - ei rahulda üldse	2 - rahuldab vähesel määral	3 - rahuldab keskmiselt	4 - rahuldab täielikult
---	----------------------	-----------------------------	-------------------------	-------------------------

sh müügiprognooside tegemise tase?

sh laovarude planeerimine?

sh turunduse eelarvestamine?

18. Millisel määral Te vajaksite oma töös juhtimisotsuste tegemisel eelarveid ja prognoose, sealhulgas

0	1 - ei vaja üldse	2 - vajan vähesel määral	3 - vajan keskmiselt	4 - vajan väga
---	-------------------	--------------------------	----------------------	----------------

müügi eelarveid?

varude eelarveid?

tööjõukulude eelarveid?

turunduseelarveid?

Lisa 3 järg

üldkulude eelarveid?

rahakäibe eelarveid?

finantsaasta üldproгноosi (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne)

19. Kas eelarvestamise vajaduse põhjuseks kontsernis/ettevõttes on Teie meelest...

(valida võib mitu)

- ☐ kulude kontroll
- ☐ planeerimine
- ☐ pikaajaline strateegiline planeerimine
- ☐ ei oska öelda

20. Kas eelarve koostamine peaks toimuma inkrementaalselt (eelmise perioodi baasil) või nullbaasil (iga kord hinnatakse kulude vajalikkust uuesti)?

- ☐ inkrementaalselt
- ☐ nullbaasil
- ☐ ei oska öelda

21. Milliseid meetodeid võiks Teie meelest kontserni eelarvestamisel kasutada?

Jah

Ei

Võib-olla

Ei oska öelda

Traditsioonilist jäika eelarvestamist?

Eelarvestamist tundlikkuse analüüsiga (erinevate stsenaariumitega)?

Tegevuspõhist eelarvestamist (dünaamilisem, kulud jaotatud tegevusepõhiselt)?

Paindlikku eelarvestamist (ainult vajalik detailsena, jooksvalt koostatav ja muudetav)

Pideveelarvestamist (pidev uuendamine silmas pidades pikemaajalisi strateegilisi eesmärgi)?

Kohanduvat eelarvestamist (kohandatakse vastavalt väliskeskkonna muutustele, soodustab detsentraliseerimist)?

Eelarvete hälbeanalüüsi (vahed prognoositud ja reaalselt numbritest ja nende põhjused)?

Kommentaariid ja mõtted

Lisa 3 järg

Tulemuslikkuse hindamine

22. Millisel määral rahuldavad Teid praegusel hetkel kättesaadavad Teie töös vajalikud tulemuslikkuse näitajad?

	1	2	3	4	
ei rahulda	☐	☐	☐	☐	rahuldavad täielikult

sealhulgas:

	0	1 - ei rahulda üldse	2 - rahuldavad vähesel määral	3 - rahuldavad keskmiselt	4 - rahuldavad täielikult
ettevõtte tasemel	☐	☐	☐	☐	☐
tegevuskoha tasemel	☐	☐	☐	☐	☐
Teie funktsionaalse vastutusvaldkonna tasemel	☐	☐	☐	☐	☐

23. Millisel määral oleks Teil vaja oma töös juhtimisotsuste tegemiseks jälgida järgmisi tulemuslikkuse näitajaid ja analüüse?

1 - ei vaja üldse	2 - vajan vähesel määral	3 - vajan keskmiselt	4 - vajan väga
☐	☐	☐	☐
üldine kasumiaruanne			
kasumiaruanne tegevuskohtade lõikes			
kasumiaruanne tootegruppide lõikes			
kasumiaruanne funktsionaalsete valdkondade lõikes			
kasumiaruanne kliendigruppide lõikes			
jääktulujärgne kasumiaruanne eristades muutuvad ja püsikulud			
mitmetasemeline jääktulu aruanne eristades muutuvad/püsivad ja otsesed/kaudsed kulud			
näitajate võrdlus teiste edukate sarnaste ettevõtetega (benchmarking)			
majanduslik lisaväärtus (EVA)			

Lisa 3 järg

24. Millisel määral oleks Teil vaja oma töös juhtimisotsuste tegemiseks jälgida finantsmõõdikuid (suhtarvud jms) järgmiste funktsionaalsete valdkondade lõikes?

1 - ei vaja üldse 2 - vajan vähesel määral 3 - vajan keskmiselt 4 - vajan väga

Müük

logistika

turundus

varud

muud kõrvaltegevused

25. Millisel määral oleks Teil vaja oma töös juhtimisotsuste tegemiseks jälgida kvalitatiivseid mõõdikuid järgmistes aspektides?

1 - ei vaja üldse 2 - vajan vähesel määral 3 - vajan keskmiselt 4 - vajan väga

klient (rahulolu jms)

protsessid (nt kliendi probleemile vastamise aeg)

tööjõud (nt rahulolu, voolavus, jms)

26. Kas ettevõtte/kontsernis peaks välja töötatama tulemuslikkuse hindamise ja eesmärkide saavutamise raamistik (nt tasakaalus tulemuskaart vms)?

- ☐ Jah
- ☐ Ei
- ☐ Võib-olla
- ☐ Ei oska öelda

27. Kas ettevõtte peaks laiendama tulemuspõhist tasustamist erinevate mõõdikute alusel? *

- ☐ Jah
- ☐ Ei
- ☐ Võib-olla
- ☐ Ei oska öelda

28. Millised on Teie arvates ettevõtte/kontserni KRIITILISED EDUTEGURID, mis on edukuse või ebaedukuse seisukohast enammäärava tähtsusega ja mille efektiivsus peaks seetõttu olema mõõdetav ja jälgimise all?

Kommentaariid ja mõtted

Lisa 3 järg

Süsteemi ülesehitus

29. Mil määral on Teie arvates Teie ettevõtte/kontserni juhtimisarvestuse süsteemi ülesehitamisel tähtsad järgnevad faktorid?

1 - pole üldse tähtis 2 - vähesel määral tähtis 3 - keskmiselt tähtis 4 - väga tähtis

Lihtsus

Mugavus

Automatiseeritus

Andmete pidev automaatne uuendus

Loomise ja käigushoidmise aja- ja rahakulu

Paindlikkus

Arengupotentsiaal koos kontserni arenguga

Võimalikult tulevikku vaatav

Sisaldab kvalitatiivseid andmeid

Infotehnoloogiline kõrgetasemelisus

30. Kuidas peaks toimuma aruandluse ja analüüsi tulemuste arutelu, otsuste tegemine ja vigadest õppimine?

(Valida võib mitu. "Other" - lisa vajadusel oma vastusevariant)

- ☐ regulaarse suulise tagasiside vormis otsesele ülemusele
- ☐ regulaarse kirjaliku tagasiside vormis otsesele ülemusele
- ☐ regulaarsete koosolekute näol kõigis valdkondades
- ☐ regulaarsete koosolekute näol vaid kriitiliste edutegurite osas
- ☐ Other:

Kommentaariid ja mõtted

31. Kas teie arvates eksisteerib vajadus kogu kontserni juhtimisarvestuse süsteemi järele:

(Küsimus suunatud omanikele ja juhtidele, kes puutuvad kokku teiste tütarettevõtetega peale Miterassa OÜ.)

Jah

Ei

Võib-olla

strateegilise analüüsi valdkonnas

kuluarvestussüsteemi ja sellepõhiste jääktuluaruannete osas

Lisa 3 järg

kontsernipõhise eelarvestamise osas

jooksvate juhtimisotsuste infovajaduse osas (nt investeeringute analüüs)

kontserni tulemuslikkuse hindamise mõõdikute süsteemi osas?

Palun täpsustage ja põhjendage.

TÄNAN!

Allikas: autori praktika aruanne.

Lisa 4. Intervjuu nr 1

Kvalitatiivne poolstruktureeritud fookusgrupi intervjuu.

Intervjueeritavad: ärilahenduste toote- ja müügijuht, omanik/tegevjuht/kinoprojektide müügi- ja projektijuht ja omanik/projektimüügi müügijuht.

Toimumisaeg- ja koht: 22.01.2015, 17:10-19:30, Tallink Star laev marsruudil Helsingi-Tallinn.

Küsimused:

- 1) Kuidas toimub kontsernis hetkel planeerimine? Täpsusta strateegiliste eesmärkide juhtimiseks ja kontrolliks kasutatavaid tegevusi/meetodeid. Mis on nende puudused ja eelised? Mis lisavajadused on hetkel või tulevikuperspektiivis?
- 2) Kui suures osas rakendatakse strateegilises planeerimises osalust/kaasamist? Mis ulatuses kasutatakse strateegilise otsustusprotsessi jälgimise, mõtestamise ja kommunikatsiooni faasides diagnostilist ja interaktiivset lähenemist? Näited.
- 3) Kirjelda strateegiasse ja eelarvestamisse puutuvaid kontrolliprotsesse. Milliseid positiivseid ja negatiivseid hetki saab hetkeseisu kohta välja tuua? Mis ulatuses kasutatakse diagnostilist ja interaktiivset lähenemist? Mis lisavajadused on hetkel või tulevikuperspektiivis?
- 4) Kirjelda kontsernis toimuvat süstematiseeritud info liikumist strateegilise otsustusprotsessi ja kontrollisüsteemi raames. Kas ja kuidas toimib tagasiside või *feed-forward* tsüklid erinevatel juhtudel? Kirjelda eelnevast tuleneva õppimisprotsessi toimimist kontsernis. Mis eeliseid ja puudusi saab hetkeseisu kohta välja tuua? Mis lisavajadused on hetkel või tulevikuperspektiivis?
- 5) Milline on kontserni üldise (juhtimis)arvestussüsteemi informatsiooni kvaliteet, süsteemi tehniline kvaliteet ja kompetents ning finantsarvestuse ning juhtimisarvestuse süsteemi integreeritus? Mis eeliseid ja puudusi saab hetkeseisu kohta välja tuua? Mis lisavajadused on hetkel või tulevikuperspektiivis?
- 6) Milliseid tulemuslikkuse mõõdikuid kasutatakse? Milliseid võiks kasutada? Milline oleks kriitiliste edutegurite pakett erinevate tegevussuundade lõikes?

Lisa 4 järg

- 7) Kuidas iseloomustada kontserni organisatsioonikultuur? Kuidas hinnatakse hetkeseisu raamatupidamislikku kompetentsi, eelarvestamist osavõttu, eelarve rõhutatuse taset? Mis probleeme võib eelarvestamise ja muude kontrollisüsteemide kujundamine kontsernis kaasa tuua ja kuidas neid vältida? Kuidas kindlustada süsteemi paindlikkus dünaamilises majanduskeskkonnas?

Lisa 5. Intervjuu nr 2

Kvalitatiivne poolstruktureeritud individuaalne intervjuu.

Intervjueeritav: Ekspert Reet Bazanov

Toimumisaeg- ja koht: 21.03.2015, Tallinn.

Küsimused:

- 1) Kirjeldage oma üldist professionaalset tausta ja täpsemaid kogemusi eelarvestamise arendamises ja ellu viimises strateegilise juhtimise kontekstis.
- 2) Kuidas hindate oma kogemustel põhinedes ja uuritava kontserni spetsiifikast lähtudes välja töötatud eelarvestamise põhimõtteid?
- 3) Kas ettepanekute rakendamine tundub, arvestades töös ära toodud kontserni konteksti ja oma kogemusi, praktiliselt teostatav?

Lisa 6. Eksperti osaline *curriculum vitae*

Curriculum Vitae

Nimi	Reet Bazanov
Sünniaeg	25. jaanuar 1955
Elukoht	Tallinn
Telefon	+372 522 0953
E-mail	reet.bazanov@gmail.com

Haridus

1973 – 1977	Tallinna Polütehniline Instituut Majandusteaduskond Tööstusraamatupidamine Magister
-------------	---

Töökogemus

1997 – 2014	Pearaamatupidaja AS ONOFF Eesti (endine AS B.I.G Elektroonika) Põhilised ülesanded: ettevõtte raamatupidamis- arvestuse korraldamine, finants- ning juhtimis- aruandluse koostamine kontserni emaettevõttele Rootsis, majandusaasta aruande ja muude maksu- ja statistiliste aruannete koostamine, palgaarvestus.
1994 – 1997	Müügisekretär AS Balti King (endine TÜ Venus)
1992 – 1994	Pearaamatupidaja AS Eiri Foto
1991 – 1992	Pearaamatupidaja AS Auto Ruum
1980 – 1991	Ekspluatatsiooniosakonna vaneminsener, konstrueerimisbüroo peaökonomist ETKVL Koondis Auto

Lisa 7. Kontserni 2014. aasta eesmärgid ja tegevusplaan

Miterassa Sony Center

Integreeritud Sony lahendused Sinule ja Su äridele

Yamada & Sony

Miterassa Sony Center

VISION

Saada juhtivaks Sony esindajaks Eestis, Lätis, Leedus ja Soomes pakjudes kõrge kvaliteediga teenindust ning paindlikke tehnilisi lahendusi

Yamada & Sony

Miterassa Sony Center

MISSION

OLEME OMA ALA ASJATUNDJAD!

PAKKUDES:

- Esmaklassilisi tehnilisi lahendusi
- Personaalset, kiiret ja mugavat teenindust
- Turvalisus ja rahulolu klientidele, töötajatele ja omanikele
- Jätkusuutlikkust ja arengut

Yamada & Sony

Miterassa Sony Center

PÕHIVÄÄRTUSED

OLEME KOOS EDUKADI

- Kiire ja mugav teenindus
- Sobivalmad lahendused
- Tehniline kompetentsus
- Pikaajaline koostöösuhe
- Ausad, lojaalsed ning diskreetsed
- Austame kaastöötajate, koostööpartnerite ning klientide aega ning vaeva
- Täidame antud lubadusi

Yamada & Sony

Miterassa Sony Center

Strateegilised eesmärgid 2013-2014

- **Jaeäri:** (Miterassa)
 - Sony müüjakaalide restruktureerimine ning efektiivsemaks muutmise (WEB kanal - suukohtade optimeerimine)
 - Kliendibaasi efektiivne laiendamine (kõikidel turgudel)
 - Miterassa brandi (taas)tutustamine (lansseerimine) turule
 - Projektimüügi (kodu/äri) ümberkorraldamine, et tagada efektiivsus ja teenimise võimalused (teenimise lihtsustamine, projekteerimine jms pealt)
- **Pro turg (S-Pro)**
 - Videosaline (ja projektorite edasimüük efektiivne kõikidel turgudel (sh dealer.net ja tagiteenusud)
 - Kino projekti arendamine - vajalikud funktsioonid nagu tagiteenusud, kompleksilahendused jne
 - Ometoodete arendamine (tahvid, test-kastid)

Yamada & Sony

Miterassa Sony Center

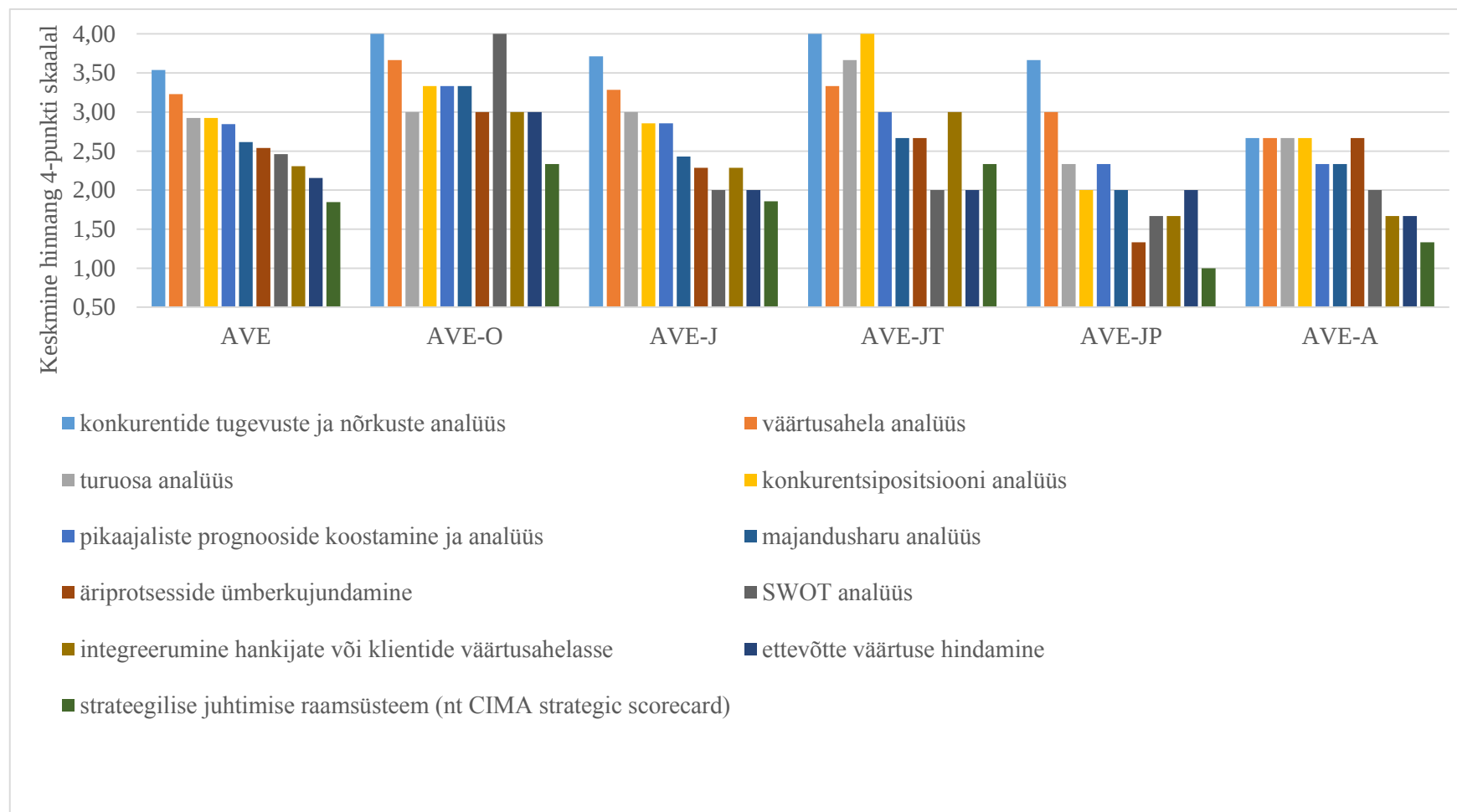
Jaeäri tegevusplaan

- Kaupade järelevalve alustamine
- Jätkuvana salongi kontseptsiooni ümberõhkimine
- Lao efektiivsuse tõstmine (laotenus?)
- Veetööde avamine
 - Kontseptsioon
 - Tehniline lahendus
 - Tööd
- Teenindusvaldkonna tõstmine

Yamada & Sony

Allikas: Kontserni sisemine dokumendibaas.

Lisa 8. Hinnang strateegilise analüüsi meetodite kasutamise vajaduse kohta kontsernis



Allikas: autori koostatud.

Lisa 9. Hinnang rahulolule ja vajadusele jälgida aruandeid ja analüüse jooksvate juhtimisotsuste tegemiseks

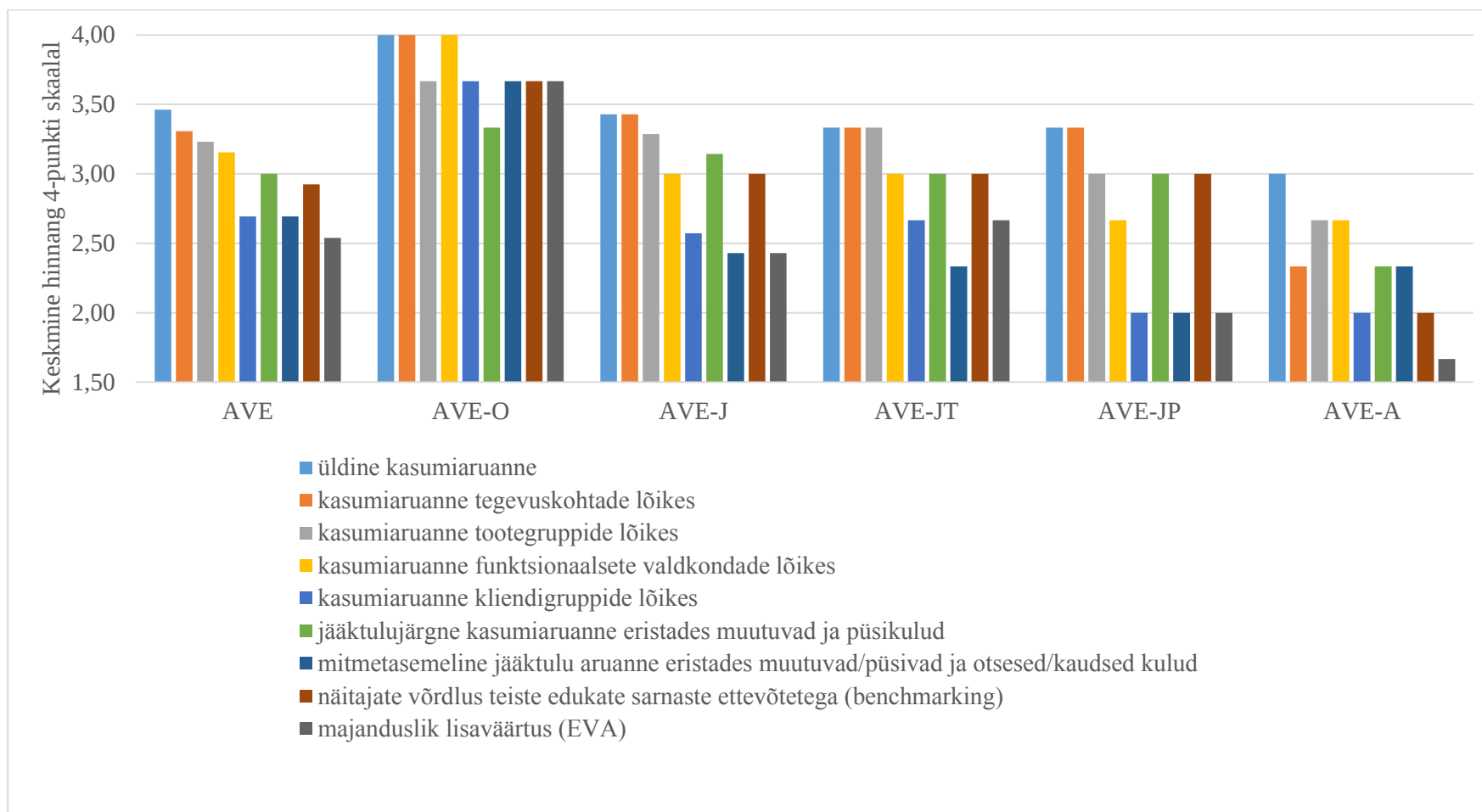
Aruanne/analüüs/näitaja	AVE		AVE-O		AVE-J		AVE-JT		AVE-JP		AVE-A	
	rahulolu	vajadus	rahulolu	vajadus	rahulolu	vajadus	rahulolu	vajadus	rahulolu	vajadus	rahulolu	vajadus
käive	3,45	4,00	3,00	4,00	3,67	4,00	3,33	4,00	4,00	4,00	3,50	4,00
käive tegevuskohtade lõikes	3,50	3,58	3,00	4,00	3,71	3,29	3,33	3,33	4,00	3,00	3,50	4,00
käive toodete/teenuste ja nende gruppide lõikes	3,25	3,50	3,00	3,67	3,29	3,29	3,33	3,33	3,00	3,00	3,50	4,00
käive kliendigruppide lõikes	2,56	2,55	2,00	3,67	3,00	2,00	3,00	2,33	2,00	1,50	2,00	2,50
käive müügiisikute lõikes	3,33	3,08	2,00	3,33	3,86	3,14	3,67	2,00	4,00	4,00	3,50	2,50
kulu-maht-kasum analüüs	3,00	3,67	2,33	4,00	3,43	3,57	3,00	3,67	3,67	3,33	2,50	3,50
kulu-maht-kasum analüüs tegevuskohtade lõikes	2,83	3,33	2,00	4,00	3,43	3,00	3,00	3,00	3,67	2,67	2,00	3,50
kulu-maht-kasum analüüs toodete/teenuste ja nende gruppide lõikes		3,55		4,00		3,50		3,67		3,00		3,00
kuluefektiivsuse analüüs		3,45		4,00		3,17		3,33		2,50		3,50
jaeäri klientide või nende gruppide kasumlikkuse analüüs		3,18		4,00		3,00		3,00		2,50		2,50
ärilahenduste klientide või nende gruppide kasumlikkuse analüüs		2,91		3,67		2,50		3,67		1,00		3,00
projektimüügi klientide või nende gruppide kasumlikkuse analüüs		3,00		4,00		2,50		3,33		1,50		3,00
kliendi püüdmise analüüs (conversion rate, My Sony Club KPI)	3,00	3,08	2,00	4,00	3,50	2,57	3,00	2,00	3,67	2,67	3,00	3,50
kliendisuhete hoidmise süsteem		3,42		3,67		3,29		3,33		3,00		3,50
kliendi hoidmise analüüs (korduvostude KPI)	2,82	3,42	2,00	3,67	3,17	3,29	3,00	3,33	3,00	3,00	3,00	3,50
toodete/teenuste ja nende gruppide kasumlikkuse analüüs	3,08	3,58	2,67	4,00	3,57	3,43	3,67	4,00	3,33	2,67	2,00	3,50

Lisa 9 järg

laovarude optimaalsuse ja efektiivse kasutamise aruandlus ja analüüs	2,00	3,00	1,00	4,00	2,57	2,86	2,67	3,33	2,67	3,00	1,00	2,00
seisvate kaupade aruandlus ja analüüs		3,33		4,00		3,29		4,00		3,33		2,50
tarnete õigeaegsuse mõõtmine (kaupade saabumine ja edasi saatmine)		2,92		3,33		3,14		3,33		3,33		1,50
tellimuste aruanne ja analüüs müügi lõpetamise efektiivsuse tõstmiseks		3,00		3,33		3,00		2,67		3,00		2,50
tellimuste täitmise aja mõõtmine		2,58		3,33		2,43		2,33		2,33		2,00
laekumata ja tasumata arvete aruandlus ja analüüs	2,90	3,50	1,33	4,00	3,83	3,57	3,67	3,67	4,00	3,67	2,00	2,50
likviidsuse analüüs		2,83		4,00		2,43		3,00		2,00		2,50
360-kraadi tagasiside läbiviimine		2,25		2,33		2,29		2,33		1,67		2,00
investeeringute hindamine tasuvusaja, diskonteeritud rahavoogude, vms meetodil		2,36		3,00		2,17		2,67		1,50		2,00

Allikas: autori koostatud.

Lisa 10. Hinnang tulemuslikkuse näitajate ja analüüside kasutamise vajaduse kohta kontsernis



Allikas: autori koostatud.

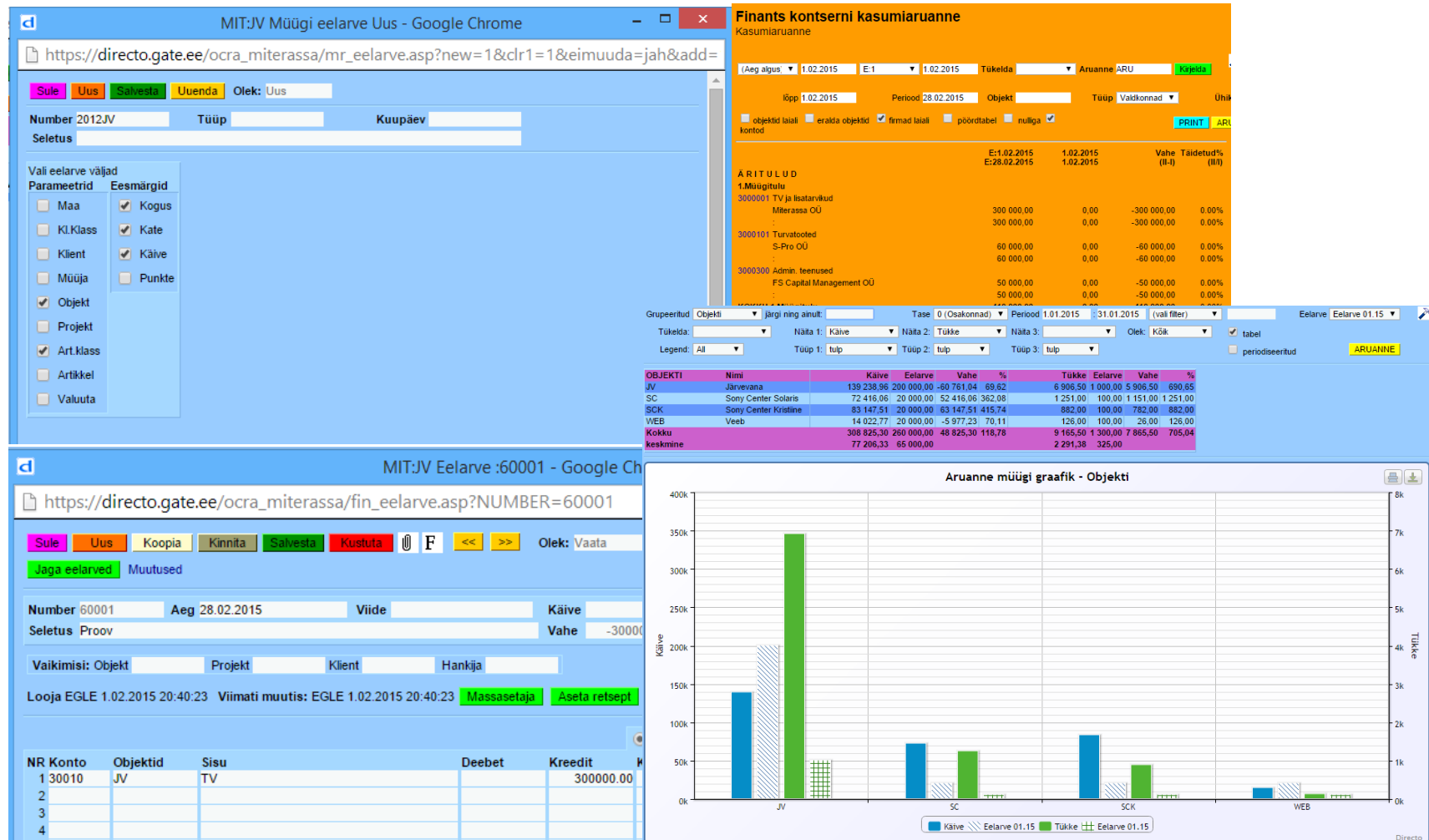
Lisa 11. Protseduuride ja dokumentide nimekiri

Protseduurid ja dokumendid

BRAVIA lisagarantii .docx		Feb 11, 2014
E-poe juhend poodidele.docx		Aug 12, 2014
VAIO GARANTII.pdf	Sony Vaio garantiitingimused.	Jan 21, 2013
EE_SC_Servicepolicy2010.ppt	Sony garantii juhend	Sep 13, 2011
Hooldusejaremondijuhend9.2011.pdf	Protseduur, kuidas käituda eri tootegruppide hoolduse ja remondi korraldamiseks.	Oct 6, 2012
KlienditeenindusemanualSonyCenterites2010_2011.pdf	Sony Centerite klienditeeninduse juhend.	Sep 13, 2011
Seadme remonti_võtmise_akt_2013.docx	Vorm, mida täita, kui võtta vastu remonditellimus kliendilt.	Feb 20, 2013
Seadme remonti_võtmise_kinnitus_finaal_NÄIDIS.PDF	Dokument, mida ja kuidas hoolduse vastuvõtmisel täita.	Sep 7, 2011
Step-by-step-service-web-registration092011.pdf	Samm sammu haaval läbitehtud CAV toodete web-registreerimine koos kommentaaridega.	Sep 15, 2011
vaio_remont_garantii.docx	Vajalik info Vaio garantii ja remondi jaoks.	Nov 19, 2012
Järelduste tingimused al 17.02.2014.xlsx	Kehtivad alates 17.02.2014	Feb 11, 2014
P0006-Järelduslepingu digitaalne allkirjastamine.docx		Nov 11, 2014
Svea lepingu näidis.PDF	Svea järelduslepingu näidis	Feb 20, 2014
UNO järelduslepingu näidis.PDF		Feb 20, 2014
P0005-Lisa1 Individuaalsed ja meeskondlikud eesmärgid.docx		Sep 1, 2014
P0005-Müügiboonuse arvestamise ja väljamaksmise kord.docx		Sep 1, 2014
P0001- Päeva vastutaja ülesanded Sony Centeris.docx		Nov 5, 2014
P0002-Turvareeglid Sony Centeris.docx		Nov 5, 2014
V0001-2- Igapäevase turvakontrolli vorm.xlsx		Nov 5, 2014
Kaubaväljastusleht.xlsx	Garantiiremondist tulnud toote asendamise vorm.	May 18, 2011
Saatelehtremonti.xlsx		May 18, 2011
SCjuhend.docx	Directo juhend Sony Centeritele	May 18, 2011

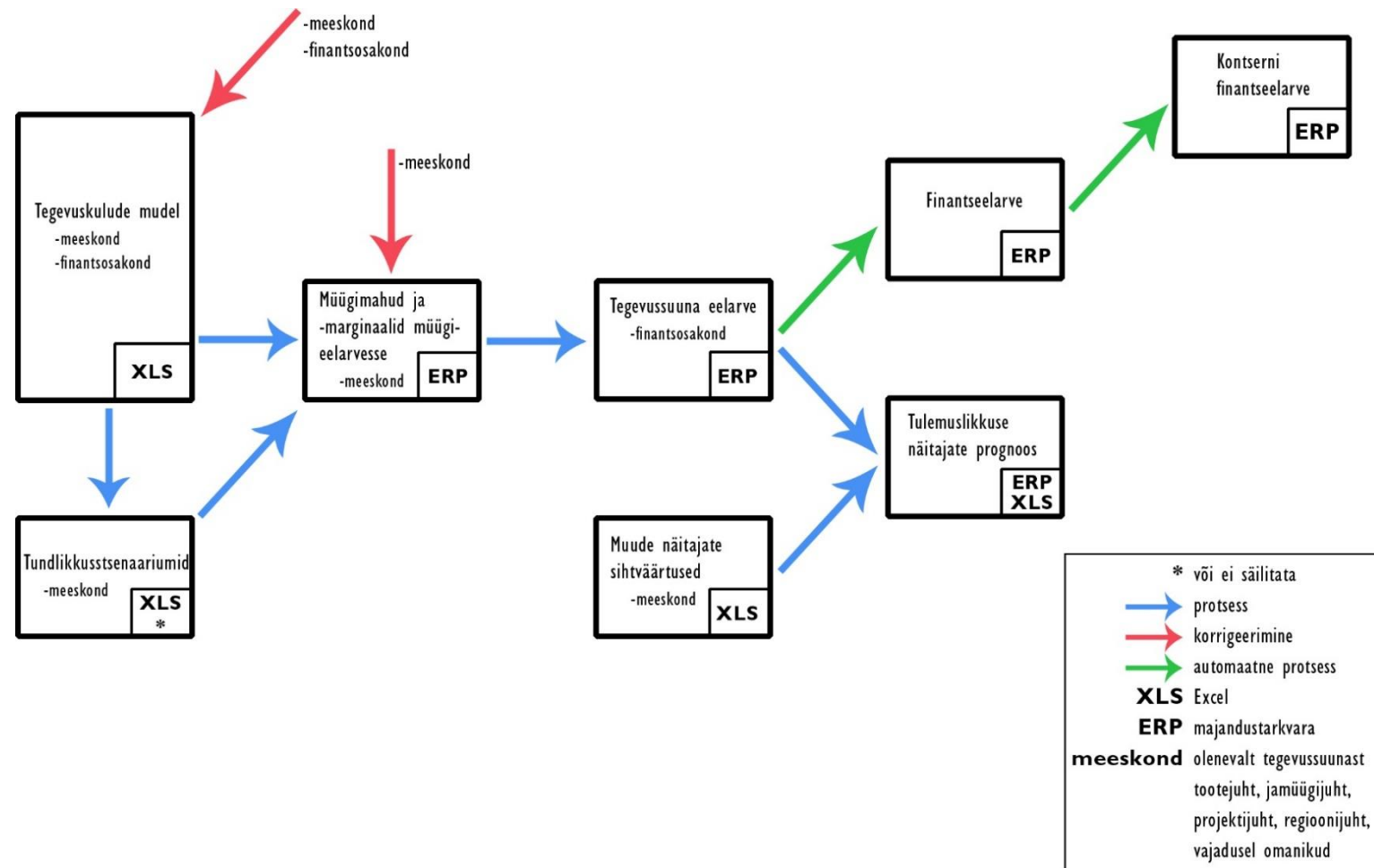
Allikas: Kontserni intranet.

Lisa 12. Eelarve sisestamise ja hálbearuandluse näited kontserni majandustarkvarast



Allikas: autori koostatud.

Lisa 13. Kontserni eelarve koostamise protsessi ettepanek



Allikas: autori koostatud.

Lisa 14. Eksperdi hinnang

Strateegilise juhtimise tasandil töötavad eksperdi hinnangul hästi tõukekoosolekud, taktikalisel tasandil on vajalikud regulaarsed (nt igakuised) juhtimiskoosolekud, kus formaalselt talletataks erinevate tegevuste ja projektide vastutajad, tähtajad ja täitmine. Intranetis üleval olevad missiooni, visiooni ja eesmärkide dokumendid ei ole piisavad, sest töötajad kipuvad tähelepanu pöörama ainult nendele juhenditele, mida neil igapäevaseks klienditeeninduseks otseselt vaja on. Infosüsteemi, käitumuslike ja kultuuriliste aspektide osas rõhutab ekspert kaasamist ja juhtide eeskujut. Eelarvestamise põhimõtete rakendamise edukus sõltub otseselt sellest, kas finantsosakond suudab juhtidele selle vajalikkuse selgeks teha.

Arvestussüsteem peab kõigepealt paika saama, sest andmed peavad olema eelarvestamise süsteemiga ühesed. Suur töö seisab ees äri lahenduste ja projektimüügi arvestussüsteemi tööle saamisega, sest nendes tegevussuundades ei ole jaemüügi konkreetsust ja nende suundade arvestussüsteem peab olema väga paindlik. Kontserniarvestus teeb kogu süsteemi keerukamaks, mistõttu soovitab ta enne muudatuste tegemist arvestussüsteemi analüüs viia läbi koos tegevjuhiga. Kontrollisüsteemis peaks interaktiivset suhtlust suunama ning detsentraliseerimine ja vastutuse täpsem jagamine on ettevõtte efektiivseks kasvuks hädavajalik.

Tulemuslikkuse hindamises on tähtis kindlustada aruandlus- ja eelarvestatud näitajate kommunikeerimine kogu ettevõttes ning nende detailsus peaks vastama kasutaja loogilisele vastutustasandile – näiteks peaks tegevjuht jälgima vaid indekseeritud näitajad, mitte igapäevast müügikäivet. Kvalitatiivsete näitajate (lao efektiivsus, erinevad KPId) lülitamine arvestussüsteemi on tähtis, aga jällegi tuleb leida optimaalne lahendus, et käsitööd tehtaks võimalikult vähe. Jaepoodides on klienditeenindus (eriti müügi järgne teenindus, s.o. remont, lisagarantii tingimused jne) kesksel kohal ja vastavate uuringute tulemused on ettevõttele vajalikud töötajate kontrollimiseks ja koolitamiseks, ja selline tähelepanu aitab ka poodide meeskondi motiveerida. Läbi tuleks viia põhjalik kaardistamine, et leida optimaalne tulemuslikkuse näitajate komplekt.

Lisa 14 järg

Planeerimis- ja eelarvestamise süsteemi formaalsemaks muutmist ei tohiks karta. Tulevikuvisiooni numbriliste väärtuste paikapanek on ettevõttele kasulik, eriti kui kogu eelarvestamine ja selle mõju strateegia täideviimisele on läbimõeldud ja eesmärgipärane. Kui mineviku andmed on salvestatud ja planeerimise tööriistad (nt projektide planeerimine) on ühtsed, ei ole kellelgi tarvis ratast leiutada ning prognooside koostamine ei võta palju aega. Efektiivseks planeerimiseks ja eelarvestamiseks on tähtis kasutada info-tehnoloogilisi lahendusi, et eelarvete koostamise ajakulu oleks võrreldes kasuteguriga optimaalne. Kontserni tegevussuunad on piisavalt erinevad, et kõigile ei saa ühtmoodi rakendatavat eelarve vormi paika panna. Ekspert leiab, et välja pakutud sarnase metoodika, kuid erineva regulaarsusega pideveelarvestamine, mis põhineb paindliku eelarve mudelil, toob koondeelarve hästi kokku ning prognooside korrigeerimise vajadust oleks mõistlik hinnata umbes 4-kuulise perioodi tagant. Arvestades, et traditsioonilisi eelarveid ettevõttes kogu ajaloo jooksul praktiliselt koostatud pole, ei ole tema arvates võimalik alustada arenenumate meetoditega.

Üldiselt hindas ekspert välja töötatud eelarvestamise põhimõtteid väga heaks. Keskseks valitud tegevused on eksperdi sõnul piisavad ning praeguses faasis mõnede tahkude (näiteks motivatsioonisüsteemi) välja jätmine on arusaadav. Autori ettepanekud eelarvestamise põhimõtete kujundamiseks on praktikas vajalikud ning kontserni spetsiifikale sobilikud. Kuna magistritöö maht ei võimaldanud mõningate elementide (nt tulemuslikkuse hindamine ja arvestussüsteem) täpsemat välja töötamist ja ees ootab veel palju kaardistustööd, ei ole eksperdi hinnangul midagi hädavajalikku puudu või ebavajalikku üle. Küll rõhutab ta ettevõtte-välise kvalitatiivse informatsiooni kogumise ja aruandlus- ja planeerimissüsteemi lülitamise vajalikkust (kliendirahulolu, turuolukord jne) ning protsessijuhtimise tõhustamist.

Ekspert leiab, et välja pakutud põhimõtted ja süsteemid on võimalised arenema koos kontserniga, kuid hoiatab, et algsele rakendamisele – selgitustööle ja koolitamisele – võib minna palju rohkem energiat ja aega, kui autor ette võib kujutada.

SUMMARY

ESTABLISHING BUDGETING PRINCIPLES BY THE EXAMPLE OF CONSOLIDATION GROUP FS CAPITAL MANAGEMENT OÜ

Egle Pedak

Budget and budgeting are familiar terms with regard to individuals, organisations and countries. It's not that easy to ascertain how much do time and other resources spent on budgeting actually improve results and processes. Companies have been using budgets as we know them for almost a century but during last decades, annual fixed budget has come under heavy criticism, receiving positive and negative feedback from researchers and practitioners alike. Nowadays, a company's budget is no longer a fixed cost level and performance standard – budgeting has evolved into a framework interrelated with other important processes within the organisation like strategic planning, management control, communication and coordination. The aim and effectiveness of budgeting depends on which of these aspects the organisation wishes to focus on.

Strategy formulation, implementation, evaluation and refinement are one of the most important processes of an organisation because strategy determines the focus (the “where to and how”) of the company. In order to be competitive, strategic management process must be upheld by suitable reporting and control systems, which can be based on a budget. Outcome is also enhanced by the use of wider sources of information, participation of lower-level managers and interactive use of management accounting (dialogue, teamwork and learning). Management control is a process through which company's managers ensure that resources are used effectively to achieve organisational goals. A balance must be found between diagnostic and interactive control measures to inhibit dysfunctional behaviour while increasing creativity and effective cooperation. Management control and budgeting rely on the accounting and reporting system, the structure and information

quality of which influence the effectiveness of budgeting greatly. Performance measurement is present through critical success factors and an optimal bundle of measures must be decided on.

The processes within budgeting principles are strategic planning (formulation), budgeting and control through budgeting. Strategic planning is supported by information from the accounting system and plans are evaluated through budgets. Performance measures are decided based on critical success factors. Budgeting mainly consists of choosing a fitting budgeting method and establishing principles for the process of compiling the budget. Management control incorporates the information from a wider financial and management accounting system, budgeting as a tool for control and the principles for the balance of formal and informal control and communication. Other cultural and behavioural aspects (competence, participation, feed-back loops, etc.) influence the successful implementation of the budgeting framework. The principles must also take into account the contingency factors of the organisation – external factors like business environment and internal factors like organisational size, technology and strategy. These factors are ever changing and the concept must evolve to retain the “fit”.

FS Capital Management consolidation group was established in 1997, the main activity has since been selling Sony electronic products in retail, project-based and distribution forms. A new subsidiary was formed in Finland in 2014 and Latvian and Lithuanian offices are being established in 2015. Broadening the activities have raised the consolidated sales of 2014 up by 60% (to 7,6 million euros) compared to 2013. Until the Finnish subsidiary became active, no financial prognosis was documented in the group and questionnaire results filled by different managerial levels of the group showed that awareness of strategic goals of the group is low and higher level managers feel the need for better information and control measures. The budgeting principles aim to form a systematic framework through which to improve these shortcomings.

The aim of this paper is to establish budgeting principles for FS Capital Management OÜ consolidation group, the goal of which is to manage and control the fulfilment of the organisation's strategic goals. The research tasks of the thesis are:

- 1) to give a theoretical overview of budgeting and its relationship to strategic management and to construct a framework;

- 2) to analyse different methods and approaches of budgeting;
- 3) to give an overview of factors affecting the development of the budgeting principles;
- 4) to analyse the current state of the group's planning and control system in the context of managing and controlling the achievement of strategic goals;
- 5) to ascertain the specific needs of the group regarding the budgeting principles through a questionnaire and interview;
- 6) to establish budgeting principles fitting for the group according to the theoretical and empirical research.

The paper is divided into a theoretical and empirical chapter. Firstly, budgeting and the framework, modern methods of budgeting and aspects influencing the development are defined and analysed. The theoretical chapter is mainly built on international management literature and research. Second chapter introduces methodology and gives a brief overview of the group's activities, after which moving on to analysing the current status of strategic planning, budgeting and management control and the needs of the group to propose fitting budgeting principles. The empirical study is based on the theoretical framework, questionnaire results and a more focused qualitative group interview among the higher level management. Author's personal experience as the group's head accountant and financial manager of over 6 years is also the basis of determining the influencing contingencies of the group. The concept proposal is evaluated by an expert, who has long-term experience developing budgeting at a larger company of a similar field of activity.

Main proposals for the group's budgeting principles are:

- 1) Strategic planning could benefit from regular meetings, including informal kick-off sessions and meetings preceding launch of new projects. The mission, vision, values and strategic goals should be clearly communicated to everyone to enhance motivation and ensure behaviour that is directed towards long-term performance. Both formal analysis methods (changes in market share etc.) and informal communication should be used.

- 2) Performance evaluation should move from cost-volume-profit analysis to quantitative and at times also qualitative measures that correspond with critical success factors and strategic goals of the group.
- 3) Flexible budgets should be compiled by the division teams which incorporate the semi-automatic setting of budget items through cost-volume-profit models and the right to change the forecasts when needed. Flexible budget models can also be used to perform sensitivity analysis to evaluate plans. Division teams should use rolling forecasts, compiled at a regularity and detail needed for the division, for the next 12 months to able automatically creating a group budget.
- 4) Control through budgets in a continuous process and relates to strategic goals. Decentralisation should be increased and higher managers should remove themselves of the operative level where possible. Administrative control procedures should be added at an optimal level but more forcefully, especially for divisions geographically distant from the Estonian office. Interactive communication should be channelled tighter to decrease information surplus. Variance analysis of the budget should not be used to assess the performance of the employees or teams but to emphasise the focus on strategic goals and learning process.
- 5) Financial and management accounting system must be developed before the planning and budgeting system can be implemented. Existing financial accounting system can be used as the main database which can be developed to include management accounting elements. The information needs of managers have to be mapped based on their accountability and the organisation's critical success factors.
- 6) Effectiveness of budgeting should be enhanced by training the employees and management placing emphasis.

The framework should be developed in the future to include motivation systems and more developed performance measurement. More complex activities (e.g. project-based sales) would benefit from more sophisticated methods that in the future could include activity- or value-based management and budgeting tools. The proposed budgeting principles received positive feedback from the expert.

The principles developed in the paper can be used by other organisations of similar management models, size, field of activity and other contextual factors. The author emphasizes that, according to the contingency theory, the effectiveness of specific management accounting and control methods depend on the fit between the methods and the organisation's circumstances so every organisation must adjust them continuously for enhanced performance.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Egle Pedak,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsents) enda loodud teose „Eelarvestamise põhimõtete kujundamine FS Capital Management OÜ kontserni näitel“,

mille juhendaja on Kertu Lääts,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu alates 31.12.2020.a. kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Tartus, 20.05.2015.a