

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Merit Kungla

**VASTUTUSPÕHISE MAJANDUSARVESTUSE ARENDUS
ABC MOTORS AS NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja : Pille Kaarlõp

Tallinn 2014

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. VASTUTUSPÕHINE ARVESTUS TULEMUSLIKKUSELE SUUNATUD ORGANISTSIOONIS	5
1.1. Organisatsiooni struktuur	5
1.2. Juhtimise detsentraliseerimine	6
1.3. Tulemusüksuste ja vastutuspõhise arvestuse kontseptsioon	8
1.4. Tasakaalus tulemuskaart kui tulemuslikkuse mõõtmise süsteem	12
1.5. Tasakaalus tulemuskaardi mõõdikute valik	17
2. VASTUTUSKESKUSTE ARENDAMINE ABC MOTORS AS NÄITEL	19
2.1. Ettevõtte struktuur, eesmärgid ja põhiprotsessid	19
2.2. Vastutuskeskuste tasakaalustatud mõõdikute süsteem	22
2.3. Majandusarvestuse süsteemi analüüs	27
2.4. Järeldused ja ettepanekud	31
KOKKUVÕTE	36
VIIDATUD ALLIKAD	38
LISAD	40
Lisa 1. ABC Motors AS organisatsiooni struktuur	41
Lisa 2. Tulemusüksuse (REN-Uued autod) majandusaruanne	42
Lisa 3. Tulemusüksuse (REN-Kasutatud autod) majandusaruanne	43
Lisa 4. Tulemusüksuse (REN-Hooldus) majandusaruanne	44
SUMMARY	45

SISSEJUHATUS

Praegusel infoajastul ei piisa enam püsiva konkurentsieelise saamiseks uue tehnoloogia kiirest rakendamisest tootmisvahenditesse ega finantsvarade ja –kohustuste oskuslikku juhtimisse. Infoühiskond nõuab nii tootmis- kui teenindusettevõtelt konkurentsivõimeliseks püsimiseks uut laadi võimeid. Füüsilisse varasse investeerimisest tunduvalt olulisem on oskus mobiliseerida ja kasutada oma ettevõtte immateriaalseid ressursse. Edu saavutamise eelduseks on pidev arendustöö.

ABC Motors AS-i puhul on tegemist sõidukite müügiga tegeleva ettevõttega, mis tegeleb ka nende hoolduse ja varuosade müügiga. Ettevõtte müüb kahe automargi sõidukeid nii uute kui kasutatuna. Sellest tulenevalt on ettevõtte tegevus mitmekülgne ja sellest parema ülevaate saamiseks on vajalik kasutada sobivat arvestussüsteemi. Üheks võimaluseks selleks on vastutuspõhise majandusarvestuse ning tasakaalus tulemuskaardi rakendamine.

Lõputöö eesmärgiks on vastutuspõhise majandusarvestuse arendamine ABC Motors AS-s töötades välja tasakaalustatud tulemuskaardi mõõdikutesüsteemi ja esitades ettepanekud ettevõtte arvestussüsteemi parendamiseks.

Autor püstitas lõputööle alljärgnevad uurimisülesanded:

- 1) anda ülevaade vastutuspõhise arvestusega seotud baaskontseptsioonidest ja põhimõistetest;
- 2) anda ülevaade ABC Motors AS-i tegevusest ja vastutuskeskustest;
- 3) töötada välja ABC Motors AS-i jaoks sobivad tasakaalus tulemuskaardi mõõdikud;
- 4) analüüsida ettevõtte majandusarvestussüsteemi ja teha ettepanekuid selle parendamiseks.

Lõputöö on suunatud eelkõige ABC Motors AS-i arvestussüsteemi arendamisele, mistõttu on tööst peamiseks kasusaajaks ABC Motors AS. Samas on töö näitlikuks vahendiks, millest saavad eeskujuvõtta teised sama suuruse ja tegevusmahuga ettevõtted arvestusmeetodite arendamisel.

Töö koostamisel on kasutatud ettevõtte eelmiste perioodide finantsaruandeid ning muud lisainfot organisatsioonisiseste protsesside kohta. Töö koosneb kahest peatükist. Töö esimeses osas toetatakse erinevatele juhtimise ja arvestuse teemalistele allikatele (raamatutele, artiklitele, uurimistöodele). Antakse ülevaade organisatsiooni struktuurist ning vastutuse jaotumisest struktuuris; vastutuspõhisest arvestusest üldiselt ja vastutuskeskuste liikidest ning kirjeldatakse tasakaalus tulemuskaardi põhimõtteid.

Töö teises osas antakse ülevaade ettevõtte eesmärkidest ning põhiprotsessidest, määratletakse ning kirjeldatakse ettevõttele sobilikud mõõdikud, mille tulemusena kujundatakse tasakaalus tulemuskaart. Samuti analüüsitakse ettevõtte majandusarvestuse süsteemi ja antakse soovitusi selle parendamiseks.

1. VASTUTUSPÕHINE ARVESTUS TULEMUSLIKKUSELE SUUNATUD ORGANISATSIOONIS

1.1. Organisatsiooni struktuur

Organisatsiooni võib defineerida kindla inimrühma terviklikult korraldatud ühendusena, mis võimu ja eestvedamise mõjutusel tegevust kooskõlastades püüab saavutada ühist eesmärki (1, lk 15). Organisatsiooni kuulumise otsustab inimene ise, lähtudes selle eesmärkide sobivusest tema isiklike eesmärkidega. Samuti iseloomustab organisatsiooni suhteliselt pidev koostegevus.

Organisatsiooni struktuur on formaalne raamistik, mille järgi tööülesanded on jaotatud, grupeeritud ja koordineeritud. Nagu inimesel on skelett, mis määrab tema vormi, nii on organisatsioonidel struktuur, mis määrab nende vormi. (2) Organisatsiooni struktuur on organisatsiooni ametikohtade vaheliste suhete mudel eesmärgiga luua tõhus tööjaotus. Selleks määratakse iga ametikoha funktsioonid ja seos teiste ametikohtadega. Struktuur peegeldab strateegia elluviimiseks vajalikke tegevusi.

Struktuuri eesmärkideks on (3, lk 131):

- 1) määrab alluvussuhted ning tööjaotuse, mille kaudu määratletakse otsustetegemise protsess ja võimusuhted;
- 2) struktuuri ülesandeks on infokanalite määramine - palju suheldakse horisontaalselt, palju vertikaalselt. Tihti ei kattu infokanalid struktuuriga, sest lisaks formaalsetele suhetele on oluline roll organisatsioonis mitteformaalsetel suhetel ehk informaalsetel struktuuril.
- 3) on aluseks töötajakesksele lähenemisele - struktuur määrab töötaja positsiooni organisatsioonis, tema vastutuse, töösuhted, kohustused ja õigused;
- 4) struktuuri kaudu toimub juhtimise täiustamine - iga juht peab teadma, mida tema alluvad teevad ning seeläbi leidma viise tööprotsesside efektiivsemaks muutmiseks.

Iga organisatsiooni loomisel on seega üheks esmaseks küsimuseks selle korralduse või struktuuri paika panemine. Organisatsiooni ülesehitus peab tagama selle eesmärkide saavutamise ning selleks, et seda funktsiooni täita, peab organisatsiooni struktuur fikseerima üksikute allüksuste ja indiviidide kohustused ja vastutuse, suunama infovoogude liikumist organisatsioonis, aitama kaasa otsuste vastuvõtmisele ja nende täitmise kontrollile.

Organisatsioonide eksistents ja edukus on otseselt sõltuvad sellest, kui efektiivselt nad suudavad reageerida tehnoloogia, tarbijate vajaduste, konkurentide strateegiate jt. tegurite muutustele. Seega peavad organisatsioonid arvestama ning püüdma kohanduda majanduskeskkonna muutustega. Paindliku organisatsiooni eelduseks on omakorda detsentraliseeritud juhtimise rakendamine. (4, lk 29-30) Detsentraliseeritud juhtumise kasutamine eeldab sellele vastama struktuuri kasutamist. Seega on organisatsiooni struktuur seotud selle võimekusega keskkonna toimivate muudatusega kohaned.

1.2. Juhtimise detsentraliseerimine

Võimalusi organisatsiooni struktuuri kujundamiseks on väga mitmeid ja pole olemas optimaalset lahendust kõikide situatsioonide jaoks. Kaheks äärmuseks otsustusõiguse ja vastutuse jaotumise seisukohalt on täiesti tsentraliseeritud ja täiesti detsentraliseeritud struktuuriga organisatsioonid. Esimese puhul neist tehakse kõik vähegi olulised otsused tippjuhtkonna poolt, teisel juhul delegeeritakse enamuste otsuste tegemise õigus alama astme juhtidele. Tegelikult asub enamus organisatsioone nende kahe äärmuse vahel; nii, et küsimus pole reeglina mitte selles, kas organisatsiooni detsentraliseerida, vaid selles, mil määral seda teha.

Vajadus organisatsiooni struktuuri detsentraliseerida tekib sageli ettevõtte kasvades. Suures organisatsioonis ei jõua tippjuhtkond enam ise kõiki otsuseid langetada. Seetõttu hakkab tsentraliseeritud struktuur teatud organisatsiooni suuruse juures selle toimimist ja arengut takistama. (5, lk 59)

Detsentraliseerimisel on mitmed eeliseid võttes arvesse organisatsiooni juhtimise sujuvust ja tegevuse edukust.

Hästi toimivat detsentraliseeritud struktuuri iseloomustavad mitmed tegurid. (6, lk 4)

1. Hea juhtimisotsuste kvaliteet. Juhid on reaalsele tegevusele lähemal, mistõttu on nad paremini informeeritud ja saavad langetada paremaid otsuseid. Kuna korralduste andmise ahel on lühem, siis on otsused kiiremad.
2. Kõrge otsustamise paindlikkus. Tänu sellele, et otsused langetakse reaalsele tegevusele lähemal, saab neid kiiremini vastu võtta, mis võimaldab väliskeskkonna muutustele kiiremini kohaneda.
3. Kõrge allüksuste juhtide motivatsioon. Uurimused on näidanud, et inimesed hindavad suuremat iseseisvust ja reageerivad suuremale vastutusele positiivselt ja seda eriti töötasustamise puhul. Üksuste juhid identifitseerivad teatud osa ettevõtte tulemustest oma isiklike pingutuste tulemusena ning see suurendab nende motivatsiooni suurema kasumi poole püüdlamiseks. Tänu sellele suurendab detsentraliseerimine juhtide motivatsiooni ja aitab kaasa organisatsiooni tegevuse efektiivsuse kasvule.
4. Töötajate kvalifikatsiooni kasv. Kuna madalamate tasemete juhid teevad rohkem otsuseid, siis see arendab neid ja paned neid nägema rohkem organisatsiooni kui tervikut, sest neil tuleb langetada rohkem organisatsiooni tegevustulemusi pikaajaliselt mõjutavaid otsuseid.
5. Paranenud strateegiline planeerimine. Detsentraliseerimine vabastab tippjuhid madalamatasemeliste ja rutiinsete otsuste tegemisest ning seega saavad nad oma tähelepanu keskendada strateegilistele küsimustele.

Detsentraliseeritud organisatsioonides toimub otsustamine mitmetasandilisel hierarhial, kus iga tasandi puhul on määratud, milliste küsimustega tegeletakse. Hierarhia loomiseks on mitmeid võimalusi, selle aluseks võib võtta ettevõtte tegevuse funktsioonid, turgu, tooted või tegevusalad. Kui detsentraliseerimise aluseks on funktsioonid, siis moodustatakse erinevad osakonnad erinevate funktsioonide täitmiseks, näiteks eraldi tootmis- ja müügi-osakond. Turgude alusel struktuuri loomisel moodustatakse eraldi üksused erinevatele turgudele tootmiseks ja müügiks. (7, lk 375-377)

Detsentraliseerimisel on ka negatiivseid külgi. Detsentraliseeritud organisatsioonis on allüksuseid keerulisem kontrollida. Nende vahel tekkib organisatsioonisisene konkurents. See võib ühelt poolt olla hea, sest soodustab innovatsiooni ja parimate praktikate esilekerkimist. Teiselt poolt aga võib liigne konkurents panna allüksuste juhte liigselt keskenduma üksuse tasandi eesmärkidele, jättes

organisatsiooni huvid tervikuna tagaplaanile. Detsentraliseerimisega tekib oht protsesside dubleerimiseks. Näitena võib tuua turu-uuringuid ja personalitööd. (5, lk 69) Nendel põhjustel on vaja detsentraliseerimise juures lähtuda otstarbekusest ning hoiduda kasutute allüksuste moodustamisest.

1.3. Tulemusüksuste ja vastutuspõhise arvestuse kontseptsioon

Ettevõtte detsentraliseeritud struktuuri eelised realiseeruvad tegelikkuses ainult siis, kui on täpselt fikseeritud erinevate juhtimistasandite kohustused ning pidevalt toimub nende kohustuste täitmise kontrollimine. Üheks ettevõttesiseseks kontrolli- ja ka planeerimisprotsessidega tegelevaks allsüsteemiks on ettevõtte arvestussüsteem.

Tegevuse tõhususe jälgimise ja hindamise seisukohalt on esmatähtis roll kuluarvestusel ja selle korraldusel, kuna selle vahendusel saavad juhid jälgida erinevate allüksuste poolt tehtud kulusid ning nende kulude kasutamise efektiivsust, samuti erinevaid allüksusi omavahel võrrelda. Kontrolli teostamiseks ja erinevate allüksuste tulemustele hinnangu andmiseks rakendatakse seejuures tulemusüksuste kontseptsiooni, mis tähendab seda, et iga allüksuse tulemusi mõõdetakse ja hinnatakse eraldi. Tulemusüksusena (*ingl. k. responsibility center*) võib seega defineerida ettevõtte iseseisvat allüksust, mille juht on vastutav selle tegevuse ja tulemuste eest. (9, lk 45)

Tulemusüksustel põhinevat organisatsiooni iseloomustavad tunnused (9, lk 45):

- 1) organisatsioon on jagatud tulemusüksusteks (vastutuskeskusteks), milliste lõikes analüüsitakse ja hinnatakse majandustegevuse tulemust;
- 2) tulemusüksused (vastutuskeskused) hõlmavad organisatsiooni kõiki tegevusvaldkondi (varustus, tootmine, turustus);
- 3) organisatsioonil on juhtimiskeskus, mis vastutab kogu ettevõtte tegevuse eest;
- 4) tulemusüksusi (vastutuskeskusi) on võimalik luua erinevate kriteeriumide järgi (tegevusvaldkondade, müügipiirkondade jt);
- 5) tulemusüksuste vahel võib esineda omavahelist sõltuvust.

Vastutuspõhise arvestuse all mõistetakse ettevõtte erinevate vastutuspõhiste valdkondade lõikes

informatsiooni kogumist, aruannete koostamist ja analüüsimist, kusjuures vastutuspõhine arvestus seostab mitte ainult kulud vaid ka tulud ja kasumid nende eest otseselt vastutavate üksuste juhtidega. Vastutuspõhine arvestus on arvestussüsteem, mis arvestab ja kirjeldab kulusid vastutustasandite lõikes, kusjuures arvestatakse iga tasandi puhul ainult neid kulusid, mille eest see tasand vastutab ja mille üle tal on kontroll. Vastutuspõhise arvestuse ideeks on kajastada majandustulemusi ja äriseise vastavalt organisatsiooni struktuurile. Vastutuspõhine arvestus (*responsibility accounting*) on arvestusmeetod, mille abil täpsustatakse vastutus majandusnäitajate saavutamise eest veendumaks, et iga organisatsiooni töötaja püüdleb omaniku poolt püstitatud ja tippjuhtkonna poolt elluviidavate eesmärkide poole. (9, lk 45).

Selleks, et vastutuspõhist arvestust rakendada, peavad olema täidetud järgmised eeltingimused (10, lk 30):

- 1) organisatsioonil peab olema struktuur, kus on selgelt eristatavad erinevad võimu- ehk vastutuspõhised piirkonnad;
- 2) kõikidel juhtidel peavad olema kindlad vastutuspõhised piirkonnad;
- 3) igale vastutuskeskusele peab saama koostada eelarve;
- 4) vastutuskeskuste eelarvetest peavad olema eristatud kulud, mida vastutuskeskuse juht saab mõjutada, kuludest, mis on väljaspool tema mõjuulatust.

Vastutuspõhise arvestuse protsess koosneb neljast etapist (11, lk 611):

- 1) vastutusekeskuste vastutuse määratlemine;
- 2) tulemusmõõdikute valik;
- 3) tulemuse mõõtmine;
- 4) hinnangute andmine mõõdetud tulemustele.

Seega eeldab vastutuspõhise arvestuse protsess, et iga vastutuskeskuse tegevust on võimalik sobivate mõõdikutega adekvaatselt hinnata. Nimetud mõõdikute väärtused on hiljem vahendiks, mille kaudu antakse hinnang juhtide tööle.

Vastutuspõhise arvestuse rakendamise peamiseks eelisteks võib pidada arvestuse süsteemsust ja arusaadavust juhtide jaoks. Samuti võimaldab sellise arvestuse rakendamine vastutuse delegeerimist,

mis jätab tippjuhtidele rohkem aega strateegiliste küsimustega tegelemiseks ja annab otsustusõigust vastutuskeskuste juhtidel, kes suudavad kiiremini määrata ja lahendada kõrvalekaldeid planeeritust ja selgitada nende põhjuseid. (10, lk 30)

Vastutuspõhisel arvestusel on ka mõningaid puuduseid, millest olulisemad on võimalus, et alüksuste juhid keskenduvad vaid oma allüksusele ja ei ühilda selle tegevust teiste allüksustega. Seetõttu jäävad ettevõtte üldised eesmärgid tähelepanuta. Vastutuspõhise arvestusega võib kaasneda ülesannete ja tegevuste dubleerimine organisatsioonis, mis vähendab organisatsiooni efektiivsust. (10, lk 30)

Vastutuspõhine arvestussüsteem seisneb ettevõtte jagamises vastutuskeskusteks ehk teatud kulude ja tulude omistamises kindlatele vastutuspriirkondadele, mille põhjal on võimalik otsustada konkreetse vastutuskeskuse tegevuse efektiivsuse üle. (9, lk 32) Vastutuskeskus on organisatsiooni segmendi või allüksuse osa, mille juht on vastutav spetsiifiliste tegevust eest. Vastutuskeskused on näiteks organisatsiooni osakonnad või osakondade grupid (nt juhtimised ja müügid eBays); müügiosakonnad (nt Cadillac ja Buick General Motorsis) ning geograafilised piirkonnad (nt Lõuna-Ameerika, Euroopa ja Aasia piirkonnad Nike ettevõttes). (15, lk 124)

Vastutuskeskusteks on organisatsiooni tulemusüksused. Sealjuures eristab neid asjaolu, et vastutuskeskustel on finantsvastutus, st neilt ei oodata mitte ainult eesmärkide saavutamist, vaid vastutuskeskustel on iseseisev eelarve nende saavutamiseks.

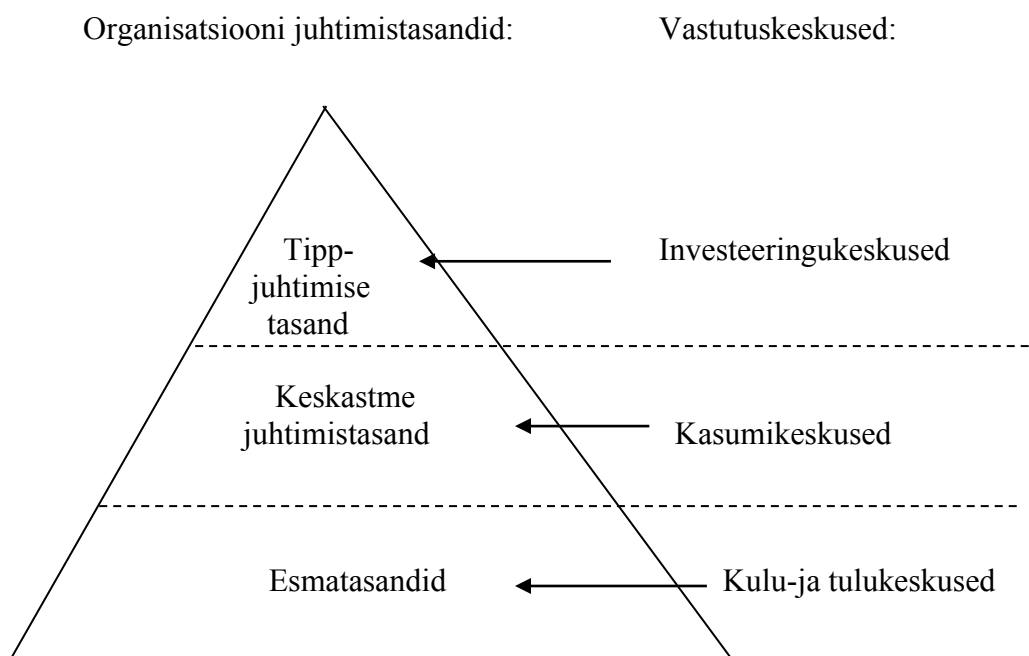
Vastutuskeskus = tulemusüksus + finantsvastutus (10, lk 32)

Vastutuskeskused jagunevad oma olemuselt neljaks. (6, lk 42-43)

1. *Kulukeskus* – organisatsiooni osa, milles tegevuse käigus tekivad ainult kulud ning kus juhitakse ja mõjutatakse ainult kulusid. Tavaliselt eristatakse kulukeskuseid tootmistegevuses, kus sisendeid (otsene tööjõud, otsene materjal) saab igale väljundile täpselt määrata. Kulukeskusena võib vaadelda küllalt väikest üksust (väheste töötajatega eraldi osakond), aga ka ettevõtte suuremat lüli (kogu tootmistehhi või halduspiirkonda).

2. *Tulukeskus* – vastutav toodangu müügi ja turustustegevuse eest. Tulukeskustena vaadeldakse tavaliselt turustus- ehk marketingiosakonda, mis vastutavad müügiplaani täitmise eest.
3. *Kasumikeskus* – organisatsiooni osa, mis on vastutav nii tulude kui kulude, järelikult ka saadava kasumi eest. Üldjuhul on kasumikeskuste juhtidel rohkem iseseisvust kui kulu- ja tulukeskute juhtidel. Taolised suhteliselt iseseisvad allüksused on moodustatud tavaliselt detsentraliseeritud organisatsioonides.
4. *Investeeringukeskus* – vastutav investeeringute ehk üksusesse investeeritud kapitalilt nõutava tulumäära saavutamise eest. Investeeringukeskus omab võrreldes eelmiste keskustega suuremat vabadus, kuna tal on õigus langetada iseseisvaid otsuseid üksuse kasutuses oleva kapitali paigutuse kohta, valides erinevate investeerimisprojektide vahel.

Vastutuskeskuseid on mõttekas käsitleda kõrvutades paralleelselt organisatsiooni juhtimistasandeid. (Joonis 1.) Üldreeglina moodustatakse juhtimise esmatasandil kas tulu- või kulukeskused (rakendades vastutuspõhist arvestust); keskastme juhtimistasandil kasumikeskused ning tippaseme puhul investeeringukeskused.



Joonis 1. Juhtimistasandite ja vastutuskeskuste vahelised seosed. (4, lk 45)

Esmatasandi üksused jagunevad tulu- ja kulukeskusteks. Esimeste ülesandeks on etteantud vahenditega teenida võimalikult palju tulu, teistel oodatakse, et nad täidaksid etteantud ülesanded minimaalsete kuludega. (4, lk 50)

Vastutusel põhinevate kulude ja tulude jaotuse eesmärgiks on esitada põhjuse ja tagajärje vaheline seos konkreetse juhi tegevuse ja finantstulemuste vahel. Vastutuspõhise arvestuse kontseptsiooni kohaselt kannab juht vastutust ainult nende otsuste eest, mille üle on tal otsene kontroll. Seega vastutuspõhise arvestuse puhul ei ole õige lisada vastutuskeskuse kuludele ühendkulusid (nt ettevõtte halduskulud). (4, lk 50)

1.4. Tasakaalus tulemuskaart kui tulemuslikkuse mõõtmise süsteem

Juhtimissüsteemide areng on viinud vajaduseni organisatsiooni tegevuse tulemuste süsteemse jälgimise ja hindamise ning põhjus-tagajärg-seoste analüüsimiseks sobiva meetoodika järele. Nüüdisaegses juhtimises keskendutakse järjest rohkem strateegilistele eesmärkidele. Infovajaduse määratlemisel on otstarbekas lähtuda strateegilise juhtimise ja tulemuslikkuse mõõtmise süsteemidest. Tänapäevane tulemuslikkuse juhtimine keskendub küsimusele: kuidas suurendada, lähtuvalt omaniku püstitatud eesmärkidest, lisandväärtust kliendile, maksimeerides kasumit, kasutades efektiivsemalt ressursse ja hoides kulutused võimalikult väikesed.

Tähtis on keskenduda lõpptulemuse (eesmärkide ja kriitiliste edufaktorite) saavutamise seisukohalt olulistele tuludele ja kuludele. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide arengutaseme hindamisel on üheks oluliseks kriteeriumiks see, kas organisatsiooni väljundiks olevate toodete/teenuste tulusid ja kulusid suudetakse arvestada või ei. (8)

Tulemuslikkuse juhtimise (*performance management*) eesmärgiks on tagada, et organisatsioon ja selle kõik allsüsteemid (protsessid, allüksused, meeskonnad, töötajad jne) saavutaksid koostöös organisatsiooni ette püstitatud eesmärgid. (9, lk 48)

Tulemuslikkuse mõõtmisel on eesmärgi seadmise ja hindamise viisi kõrval olulisel kohal eesmärgile ja hindamisviisile sobivate mõõdikute (sama kui indikaator) ehk tulemusmõõdikute valik. Need on näitajad, mille kaudu on võimalik hinnata, mil määral soovitud tulemuslikkuseni on jõutud.

Tulemusmõõdikute seadmisel peab silmas pidama mitmeid olulisi asjaolusid. (12, lk 429-437)

1. Tulemusmõõdikud peavad olema seotud tegelike resultaatidega. See tähendab, et valitud tulemusmõõdik peab väljendama võimalikult objektiivselt, kas soovitud eesmärk sisuliselt on saavutatud või mitte.
2. Oluline on jälgida, et tulemusmõõdik oleks rollikandja (oleneb, mis tasandil tulemuslikkust mõõdetakse, see võib olla nii üksikisik, töötaja kui üksus, organisatsioon) vahetu kontrolli all. Ei ole võimalik hinnata kellegi tulemuslikkust kui tulemusmõõdik, mida kontrollitakse ei ole tema töötulemustega seotud või on seda ainult kaudselt.

Üheks võimaluseks, kuidas mõõta organisatsiooni eesmärkide täitmist ja strateegia rakendamist kõikidel juhtimistasanditel, on rakendada tasakaalus tulemuskaardisüsteemi (*Balanced Scorecard*). Tasakaalus tulemuskaart (TTK) on Nortoni ja Kaplani poolt 1992. aastal välja töötatud strateegiliste eesmärkide saavutamisele fokuseeritud mõõdikute süsteem. Tasakaalus tulemuskaardi aluseks on organisatsiooni põhiliste eesmärkide vaheliste põhjus-tagajärg seoste leidmine ühtse visiooni saavutamiseks.

Tasakaalus tulemuskaart on mõõtmissüsteem, mis võimaldab organisatsioonil selgitada oma missiooni ja strateegiat ning üle kanda need ka tegevusse. TTK annab ülevaate ettevõtte tervisest ja strateegia suundadest, lähtudes ka operatiivsetest näitajatest, tuues välja probleemid ja võimalused varem, et oleks võimalik rakendada ennetatavaid tegevusi. (15)

Tasakaalustatud tulemuskaardil peavad olema nii finantsilised kui mittefinantsilised mõõdikud ja eesmärgid, vastasel juhul läheb tulemuskaart tasakaalust välja. Samuti peab TTK olema dünaamiline ning vältima staatilisust. Dünaamilise tulemuslikkuse mõõtmise süsteemi positiivseks aspektiks on selle protsessikeskne ülesehitus, mis teeb selle meetodi ilmselt kõige sobivamaks väikefirmadele või organisatsioonidele, kus on väga selgelt identifitseeritavad tegevuse põhilised protsessid. (15)

Klassikaline tasakaalus tulemuskaart jagab strateegiast tulenevate eesmärkide elluviimiseks vajalikud tegevused neljaks tasakaalustatud valdkonnaks, milledeks on (16, lk 493):

1. **finantsid** - mida ootavad omanikud ja rahastajad;
2. **kliendid** - millist toodet/teenust ootavad sise- ja väliskliendid;
3. **sisemised äriprotsessid** - mida tuleks teha hästi, et huvipoolte ootusi ja vajadusi rahuldada (uudenduslikud protsessid ja tegevusprotsessid);
4. **õppimine ja areng** - millised valdkonnad vajavad arendamist, et säilitada oma eelised konkurentide ees.

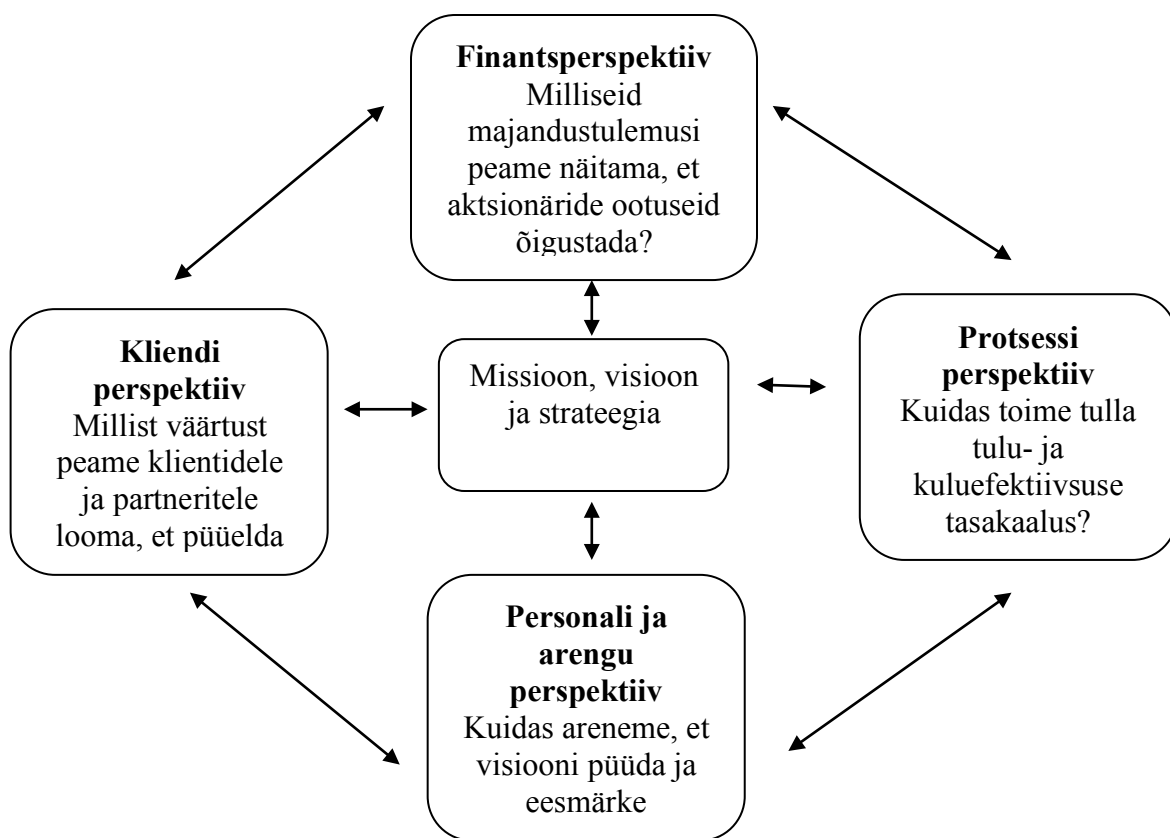
Tasakaalus tulemuskaarti saab kasutada kommunikatsioonvahendina, mõõtmisvahendina kui strateegilise juhtimise vahendina. Suurettevõtete strateegilised plaanid on enamasti väga mahukad ja lugejal on nendes keeruline orienteeruda. Tasakaalustatud tulemuskaart on kui lühikokkuvõtte, mis koondab ettevõtte kõige olulisemaid eesmärke erinevates valdkondades, andes seega ülevaatliku pildi ettevõtte strateegilistest eesmärkidest. Seetõttu on see heaks vahendiks, mille kaudu saab ettevõtte strateegia kiiresti ja kokkuvõtlikult edasi anda. (18, lk 17)

Tasakaalustatud tulemuskaart sisaldab endas mitmeid erinevaid mõõdikuid, mistõttu annavad need ettevõtte tegevusest mitmekülgse ülevaate. Tasakaalustatud tulemuskaardi rakendamisel saadav info on palju väärtusliku ja ülevaatlikum kui ettevõtete aruannetest leitav. Väga oluline on, et mõõdikute saadav info on vastavuses ettevõtte strateegiaga ehk see võimaldab tulemusi tõlgendada selles kontekstis, milline on ettevõtte olukord võrreldes püstitatud strateegiliste eesmärkidega. (18, lk 20)

Kolmandaks ja kõige olulisemaks võib pidada seda, et tasakaalustatud tulemuskaart on ettevõtte strateegilise juhtimise vahendiks. Mõõdikute saadav info võimaldab öelda, kuidas ettevõtte paikneb võrreldes strateegiliste eesmärkidega. Seetõttu on võimalik kasutada tasakaalus tulemuskaarti hindamiseks erinevate juhtimisotsuste ja vastutuskeskuste tulemuslikkust. (18, lk 20)

Tasakaalus tulemuskaart ei anna infot mitte ainult finantsnäitajate kohta, vaid mõtestab selle tegevuste ka teiste eesmärkide kaudu. TTK annab ettevõtte juhtidele teada, kuidas äriüksused praegustele ja tulevastele klientidele väärtust loovad ning kuidas oleks vaja tõsta efektiivsust ja

suurendada investeringuid inimestesse, süsteemidesse ja protsessidesse, mis on vajalikud jõudluse suurendamiseks (joonis 2). (2, lk 249)



Joonis 2. Tasakaalus tulemuskaardi mõõdikute alused (2, lk 249)

TTK võimaldab mõõta seda väga olulist panust, mille annavad väärtuse loomisse teadlikud ja motiveeritud töötajad. Kajastades rahaliste näitajate näol tegevuse tulemuslikkust ka lühemas perspektiivis, toob tulemuskaart selgelt välja tegurid, mis on vajalikud pikaajalise finantsedu ja konkurentsivõime saavutamiseks. (2, lk 250)

Tasakaalus tulemuskaardi eeliseks võib pidada seda, et sellega saab tasakaalustatud ülevaate ettevõtte olukorrast ning juhtimistöriistana aitab see vältida olukorda, kus keskendutakse vaid

ühele ettevõtte tegevusvaldkonnale või hakatakse ainult ühte tulemusnäitajat taga ajama. Näiteks aitab see ära hoida keskendumist vaid müüginäitajatele, pööramata tähelepanu ettevõtte personali arendamisele. Meetodi eeliseks võib pidada veel pikaajalise perspektiivi jälgimist. See aitab ära hoida vigu, mis tehakse vaid lühiajalisest kasust lähtuval otsustamisel. (19) Tasakaalus tulemuskaardi eeliseks võib pidada veel selle lihtsust ja visuaalsust. Tänu sellele on võimalik sellega kiiresti oluline esile tuua. Tulemuskaardi puhul ei kasutata väga palju näitajaid, kuid need toovad kõige olulisema ettevõtte strateegia rakendamise seonduva välja. Seetõttu on võimalik keskenduda ettevõtte seisukohast kõige kriitilisematele näitajatele. (20, lk 94)

Tasakaalustatud tulemuskaardi puuduseks võib tuua, et vaatamata sellele, et see keskendub ettevõtte tegevuse neljale olulisele valdkonnale, ei hõlma see siiski kogu ettevõtte tegevust. Meetodi rakendamisel jäävad mõned ettevõtte tegevuse aspektid vaatluse alt välja. Seega on meetodi lihtsus nii selle tugevuseks kui nõrkuseks. Vaatamata sellele, et tasakaalus tulemuskaarti on küllaltki lihtne kasutada, on selle rakendamise juures väga oluline mõõdikute välja töötamine. Kui see ei ole põhjalikult läbi mõeldud, siis ei ole võimalik head tulemust saavutada. Seetõttu eeldab meetodi rakendamine põhjalikku tööd algfaasis. On oluline, et valitud mõõdikud ja nende kohta info kogumise viis vastaksid konkreetse organisatsiooni ja selle strateegia vajadustele. Enamasti ei anna häid tulemusi valmislahendust üks-ühene ülevõtmine. (19)

Kuna mõõdikute valik on meetodi õnnestumiseks väga oluline, siis sageli peituvad ebaõnnestumise põhjused selles, et ei suudeta leida ettevõtte strateegilisi eesmärke piisavalt hästi kirjeldavad mõõdikud. Küllaltki lihtne on leida sobivaid mõõdikuid finantsperspektiivis aga näiteks personali ja arengu perspektiivi mõõtmine on keerulisem. Tulemuseks võib olla, et meetodit rakendatakse vaid osaliselt ja selle tulemusena kaob ära tulemuskaardi põhiline eelis ehk tasakaalustatus. Levinud probleemiks on tulemuskaardi rakendamine vaid osades üksustes või kõrgematel juhtimistasandil, mistõttu ei saada sellest terviklikku kasu. (21, lk 115)

Eelneva põhjal võib järeldada, et tasakaalu tulemuskaart on efektiivne juhtimisvahend, kui ettevõtte oskab seda sobival viisil rakendada. Eelkõige on vajalik teha põhjalikku eeltööd ning kasutada tulemuskaarti paindlikult, vastavalt organisatsiooni ja selle strateegia eripäradele.

1.5. Tasakaalus tulemuskaardi mõõdikute valik

Kõik ärijuhid peavad määratlema, milliseid mõõdikuid nad oma ärilise edukuse mõõtmiseks kasutavad. Edu mõõdikuteks võivad olla külastuste või klientide arv, tarbijate poolt antud hinne teeninduse tasemele või numbrilised tootlikkuse näitajad. Eelmises peatükis selgus, et sobivate mõõdikute valik on tasakaalus tulemuskaardi rakendamise juures äärmiselt tähtis. Seetõttu ei ole ettevõtte jaoks küsimuseks, kas mõõta või mitte mõõta, vaid mida ja kuidas mõõta. Mõõtmise vajalikkust illustreerib ütlus: *“If you can’t measure it, you can’t manage it”* (Kui ei saa mõõta, ei saa ka juhtida). Organisatsiooni mõõtmisüsteem mõjutab tugevalt inimeste käitumist nii organisatsiooni sees kui sellest väljaspool. (14, lk 21)

Mõõdik (*measure, indicator*) on (majandus)näitaja tulemuslikkuse mõõtmiseks (performance measurement), mille abil mõõdetakse nii tulemusi kui ka tulemuste saavutamiseks vajalikke protsesse, tegevusi ja toiminguid. (9, lk 53-54)

Kolm olulisemat sammu mõõtmisüsteemide loomiseks on (9, lk 53):

- 1) valida mõõdetavad eesmärgid ja tegevused;
- 2) valida mõõturid ja püstitada mõõtmisstandardid;
- 3) analüüsida mõõdetavaid näitajaid.

Mõõdetavate eesmärkide ja tegevuste valikul on soovitav lähtuda kriitilistest eduteguritest ja prioriteetidest. Koostatakse olulisemate eesmärkide ja nende saavutamiseks vajalike tegevuste pingeread ning analüüsitakse, mil määral on üks või teine tegevus ja selle erinevad aspektid organisatsiooni eesmärkide saavutamisel määrava tähtsusega. Samuti on igas äriprotsessis võtmepunktid, millele on soovitav pöörata tähelepanu. Mõõdetavuse komponent sisaldub ka juba eesmärgi ehk tulemuslikkuse enda sõnastuses. Mis viitab asjaolule, et tegemist on ühe keskse teemaga tulemusjuhtimises. Valesti valitud mõõdikud ei peegelda tegelikkust ehk ei selgu tõeselt kas eesmärk on saavutatud või mitte. Samuti on oht, et mõõdik nõ küll saavutatakse, kuid tegelik eesmärk ehk soovitud tulemus jääb organisatsioonile ikkagi saavutamata.

Seega tuleks mõõta näitajaid, mis on tõeliselt olulised. Oluliseks tuleb pidada eelkõige selliseid

näitajaid, mille tulemusi saab rakendada juhtimisel ja mis aitavad organisatsioonil eesmärke saavutada. Oluliste näitajate mõõtmisest ei peaks loobuma vaid seetõttu, et neid on keeruline mõõta ja asendada need ebaolulisemate, kuid kergemini mõõdetavatega. Mõõtmisel on oluline, et kogu informatsioon, mis näitajate abil saadase leiaks rakendusel. Kui seda ei tehta, siis ei ole mõte sellises ulatuses informatsiooni koguda. (9, lk 54)

2. VASTUTUSKESKUSTE ARENDAMINE ABC MOTORS AS NÄITEL

2.1. Ettevõtte struktuur, eesmärgid ja põhiprotsessid

ABC Motors AS (edaspidi Aktsiaselts) tegeleb uute ja kasutatud autode müügiga aastast 2003. ABC Motors loodi spetsiaalselt Renault´ automargi esindamiseks Eestis. Firma eesmärgiks on pakkuda klientidele kõrgetasemelist ja kõiki Renault nõudeid ja standardeid jälgivat müügikeskkonda ja teenindustaset.

Töö kirjutamise ajal on Aktsiaseltsil on kaks ca 2500 m² suurusel pinnal asetsevat müügikeskust Tallinnas:

- 1) Paldiski mnt. 105 - Renault uute ja kasutatud autode müük, hooldus ja ümberehitus;
- 2) Kadaka tee 72A - aastal 2013 avati Baltikumi suurim Dacia sõidukite müügiesindus, mis pakub lisaks Dacia sõidukite hooldusele ka hooldusteenust vanematele Renault sõiduautodele.

Ettevõtte struktuur. Ettevõtte juhtimistasandid erinevad otsustus- ja vastutusastme järgi. Ettevõtte eesotsas on tippjuht, kes vastutab terve ettevõtte tegevustulemuste eest ja kelle ülesandeks on välja töötada ja realiseerida strateegilisi plaane ja strateegiliste otsuste realiseerimiseks välja töötada taktikalisi plaane. Tippjuht on vastutav ka valitud strateegia sobivuse ja realiseerimise eest. Kõige keerulisem valdkond kuulub keskastme juhtide pädevusse, kuna nemad on sisuliselt „kahe tule vahel“. Ühelt poolt esitab tippjuht neile oma korraldused ja teiselt poolt peavad nemad esitama korraldused juba konkreetsetele töötajatele, kellel võivad tekkida omapoolsed probleemid ja küsimused. Samas on keskastmejuhid tahes-tahtmata tippjuhi käepikendus ja kaasvastutajad, kuna planeerimise käigus on nende poolt tippjuhile esitatud informatsioon alusel koostatud ettevõtte taktikalised plaanid. Seega vastutavad ka nemad nende plaanide reaalsuse eest. Lisaks igapäevase juhtimistegevusele vastutavad nad alates tööjõu valiku ja värbamise protsessist kuni töötajate

sisulise juhtimiseni välja.

ABC Motors AS juhtkonna vastavalt struktuuri skeemile (lisa 1) moodustavad: tegevjuht, pearaamatupidaja, teenindusjuht, turundusjuht, logistika ja planeerimisjuht, infosekretär-büroojuht (juhtkonna esindaja), müügidirektor, Renault müügijuht, Dacia müügijuht, kes vastutavad juhtimissüsteemi mõjusa toimimise ja arengu eest. Kokku töötab ABC Motors AS-is töö kirjutamise ajal 46 inimest.

Autori hinnangul on ettevõtte puhul tegemist detsentraliseeritud struktuuriga, sest on loodud mitmeid erinevaid allüksuseid, mis paiknevad erinevatel hierarhiatasemetel. Suuremas osas on detsentraliseerimisel lähtunud ettevõtte funktsioonidest. Samas on teeninduse ja müügi osas lähtunud toodetest. Autori arvates võib sellist struktuuri pidada sobivaks, sest ettevõtte müüb kahe erineva kaubamärgiga sõidukeid, samuti nii uusi kui kasutatud sõidukeid. Müük ja teenindus on omavahel tihedalt seotud, sest müügi klientidest saavad hiljem teeninduse kliendid. Seetõttu on põhjendatud müügi ja teeninduse üksuste puhul luua allüksused toodete järgi ning kasutada müügi ja teeninduse puhul sarnaseid detsentraliseerimise põhimõtteid. Kuna ettevõtte tegevus on keskendunud Eesti turule, siis ei ole autori arvates otstarbekas hakata looma üksuseid erinevate turgude teenindamiseks, mida ettevõtte ei ole ka teinud.

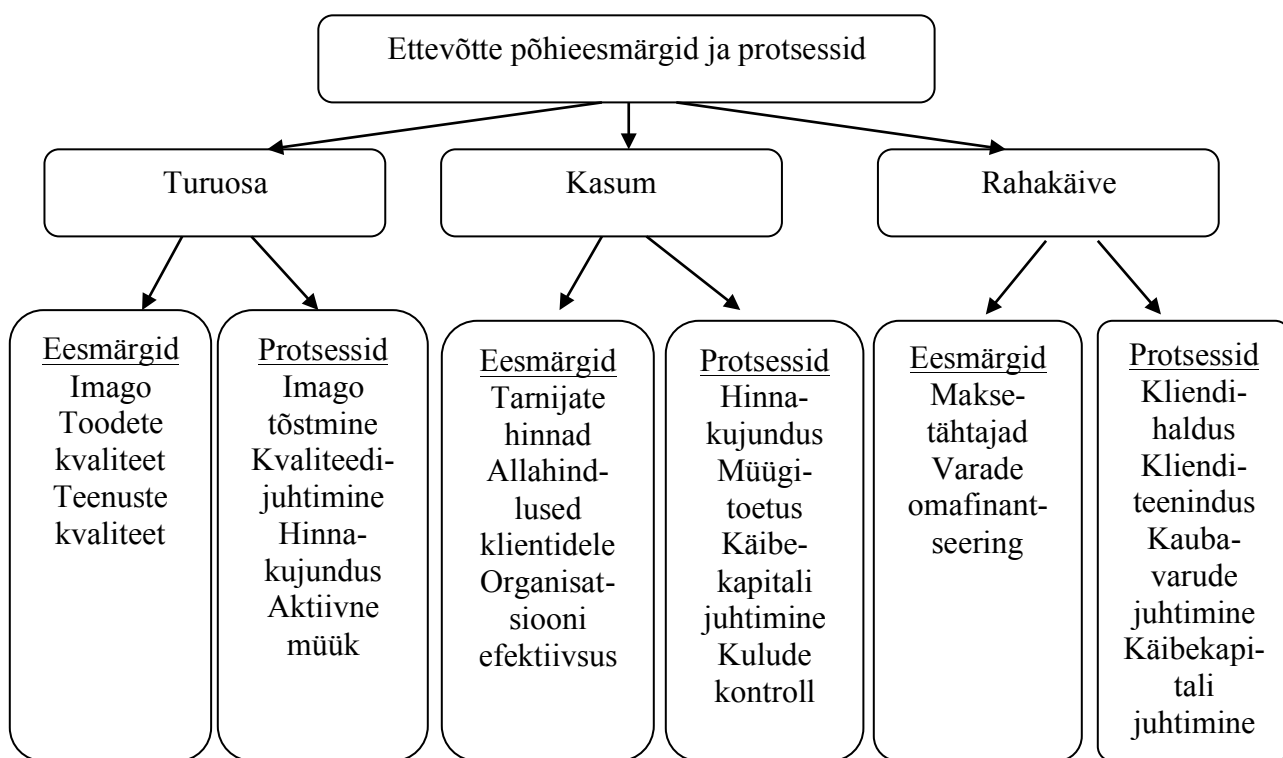
Eesmärgid ja protsessid. Ettevõtte juhtkond on juhtimissüsteemi toimimise ja arengu jaoks elluviinud alljärgnevad tegevused:

1. on kehtestatud missioon, visioon ja tegevuspoliitika;
2. tulenevalt poliitikast on püstitatud arengualased pika- ja lühiajalised eesmärgid;
3. on tagatud piisavad ressursid eesmärkide saavutamiseks;
4. jälgib kogu ettevõtte arengut regulaarsete juhtkonnapoolsete ülevaatuste vahendusel.

Autori hinnangul on missiooni ja visiooni, tegevuspoliitika ning eesmärkide kehtestamine vajalikeks eeldusteks vastutus põhise arvestuse rakendamiseks. Samuti on ettevõtte rakendanud sobivad meetodid kliendi nõuete rahuldamiseks vajalike põhiprotsesside mõõtmiseks ja seireks. Lõpptulemuse hindamisel on olulisemateks kriteeriumideks tehniliste nõuete täitmine, tähtaegadest kinnipidamine ja kasumlikkuse saavutamine. Ettevõtte arengu jälgimist juhtkonnapoolsete ülevaatuste kaudu võib pidada samuti positiivseks, kuid tuleb arvestada, et vastutus põhise arvestuse

puhul ei ole see piisav, sest oma üksuse piires peavad ettevõtet jälgima ka üksuste juhid.

Seiret ja mõõtmist viiakse läbi põhiprotsesside osas (joonis 3) ja rakendatakse *Control-paneli* meetodikat, mis sisaldab infot müügiesakonna, teenindusosakonna, administreerimisosakonna ja finantsüksuse poolt teostatavate protsesside efektiivsuse osas. Lisaks kasutatakse protsesside mõõtmiseks ja seireks ka siseauditite tulemusi, kliendi kaebusi ja pretensioone, koosolekute protokolle jms.



Joonis 3. ABC Motors AS põhieesmärkide ja protsesside kirjeldus (autori joonis)

Nagu jooniselt 3 on näha, on ettevõtte valinud endale kolm põhieesmärki, mis on kõik finantseesmärgid. Autori arvates on selline eesmärkide valik liiga ühekülgne ning ettevõtte peaks seadma täiendavaid eesmärke, mis võtaksid arvesse ettevõtte tegevuse teisi aspekte. Tasakaalus tulemuskaardi rakendamine on siinkohal heaks võimaluseks, mis võimaldab juhtida ettevõtet tasakaalustatumalt.

ABC Motorsis on 10 tulemusüksust, milledeks on:

- 1) Renault – Uued Autod;
- 2) Renault – Kasutatud Autod;
- 3) Renault – Hooldus;
- 4) Renault – Keretööd;
- 5) Renault – Varuosad;
- 6) Dacia – Uued Autod;
- 7) Dacia - Kasutatud Autod;
- 8) Dacia – Hooldus;
- 9) Renault – Keskus;
- 10) Dacia – Keskus.

Seega on ettevõtte valinud tulemusüksused kahe müüdava automargi põhjal. 6 tulemusüksust tegelevad Renault'ga ja 4 Daciaga. Arvestades Renault suuremat osatähtsust ettevõtte müügis on selline valik autori arvates põhjendatud. Renault puhul on täiendavate üksustena võrreldes Daciaga keretööd ja varuosad.

2.2. Vastutuskeskuste tasakaalustatud mõõdikute süsteem

Käesolevas alapeatükis töötab autor välja ABC Motors AS jaoks sobilikud mõõdikud vastutuspõhise arvestuse rakendamiseks. Samuti selgitab autor, kuidas neid mõõdikuid tuleks rakendada. Siiski tuleb siinkohal arvestada, et tegemist on vaid ühe võimalusega tulemuskaardi rakendamiseks ning tegemist on autoripoolse nägemusega sellest. Praktikas on väga oluline, et tasakaalustatud tulemuskaardi mõõdikute väljatöötamisele oleks kaasatud erinevad osapooled.

Kõige olulisemateks nendest võib pidada kolme võtmetöötajat.

1. Tegevjuht- vastutab TTK esialgse konstrueerimise ja selle juhtimissüsteemiga seostamise eest.
2. Finantskontroller - peaks alluma otse tegevdirektorile, kuna tema kanda on kõige kaalukam roll uue juhtimissüsteemi arengu juhtimisel ja selle kahe- või kolmeaastase perioodi vältel,

mil ilmnevad tasakaalus tulemuskaardi mõjul valla pääsenud uued juhtimisprotsessid.

3. Personalijuht - vastutab organisatsiooni kõigi liikmete mõistmise ja toetuse saavutamise eest.

Mõistlik on valida tasakaalustatud tulemuskaardile strateegilised näitajad, mis on seni olnud ettevõttes põhjus-tagajärg seoses ettevõtte seniste eduteguritega. Oluline on jälgida nii juhtivaid indikaatoreid, et probleeme oleks võimalik lahendada ennetavalt kui mahajäänud indikaatoreid, et analüüsida mineviku tulemusi. Oluline on üldine trendide jälgimine kokkuleppelise ajaperioodi jooksul, nt 3-6 kuud minevikku ja 3 kuud prognoositavat tulevikku. Tasakaalustatud tulemuskaardi graafikud ja näitajad peaksid olema visuaalselt mahutatud ühele lehele, et info maht oleks hoomatav.

Mõõdikute väljatöötamisel on oluline võtta arvesse järgmiseid tingimusi (9, lk 21):

- 1) kas antud näitaja on tõepoolest oluline;
- 2) mis juhtuks, kui sellest näitajast loobuks;
- 3) kas mõnda näitajat kasutatakse vaid seepärast, et seda on kerge mõõta;
- 4) kas on mõningaid näitajaid, mis on loetelust välja jäetud vaid seepärast, et neid on raske mõõta;
- 5) kes kasutavad kogutud informatsiooni, mida nende näitajate abil on saadud, ning mida sellega tehakse;
- 6) kas see informatsioon aitab tõenäoliselt oma tegevust parandada.

Tasakaalustatud tulemuskaardi mõõdikute rakendamisel leiab autor, et on oluline siduda need ettevõtte põhieesmärkide ja protsessidega. Vaid sellisel juhul on tagatud, et mõõdetakse ettevõtte jaoks kõige olulisemaid näitajaid. Ettevõtte põhieesmärkidega seotud näitajad on ilmselt nii olulised, et nende mõõtmisest loobumine tooks kaasa olulises ülevaate puudulikkuse ettevõtte olukorrast.

Oluline on ka see, et mõõdikute järgi kontrollitakse regulaarselt, kuidas tulemusüksused oma eesmärkide täitmisega hakkama saavad. Tulemusüksuste töötajate töötasu on soovitatav siduda eesmärkide täitmisega, kuid ettevõtte töötasustamise süsteemi arendamine ei ole käesoleva töö teema. On väga oluline, et mõõdikud leiaksid reaalselt kasutamist ning vastutuskeskuste juhtidel oleks huvi mõõdikuid jälgida ning tegutseda mõõdikute plaanitud eesmärkväärtuste saavutamiseks. Vastasel juhul ei toimi mõõdikute süsteem juhtimistööriistana ning selle mõju jääb tagasihoidlikuks või olematuks.

ABC Motors AS tasakaalus tulemuskaardi jaoks sobivad mõõdikud jagunevad:

- 1) rahalised mõõdikud (finantsperspektiiv);
- 2) efektiivsuse mõõdikud (protsessiperspektiiv);
- 3) kliendi ja kvaliteedi mõõdikud (kliendiperspektiiv);
- 4) töötaja näitajad (personali- ja arenguperspektiiv).

Rahaliste mõõdikute üldvaade on eelkõige tippjuhi mõjusfääris, sest ettevõtte tasandi rahalised mõõdikud sõltuvad ettevõtte kõikides vastutuskeskuste tegevusest. Samas on võimalik neid mõõdikuid leida ka iga vastutuskeskuse jaoks eraldi.

Lühiajalise planeerimise perioodiks on aasta, jaotatuna kvartaliteks ja kuudeks. Pikaajalised eesmärgid rahaliste mõõdikute osas on soovitatav koostada 3-5 aastaks. Kuna väliskeskkonnas toimuvad muutused võivad olla kiired, siis on oluline pikaajalisi eesmärke regulaarselt üle vaadata. Autori hinnangul on sobiv seda teha kord aastas.

ABC Motors AS –is tippjuhi sfääris on kasutatavad *rahalised tulumõõdikud* kolmes kategoorias.

1. Netokäive (realisatsioon), sealhulgas:
 - a) autode müük;
 - b) materjalid, varuosade müük;
 - c) teenindus;
 - d) renditulu;
 - e) muud äritulud.

2. Brutokasum (müügikasum), sealhulgas:
 - a) ostuboonused;
 - b) kompensatsioonid;
 - c) müügikasum autod;
 - d) müügikasum varuosad ja tarvikud;
 - e) müügikasum teenindus;
 - f) müügikasum rent.

3. Rahalised kulumõõdikud, sealhulgas:
 - a) püsikulud sh keskuse ja adminkulu;
 - b) muutuvkulud;
 - c) ärikasum enne kulumit ehk EBITDA (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*);
 - d) netokasum.

Seega annavad rahalised mõõdikud ülevaate tuludest, kasumist ja kuludest. Neid mõõdikuid tuleks planeerida ja nende toimimist jälgida iga vastutuskeskuse kohta (kokku 10 keskust).

Rahaliste mõõdikute puhul on probleemiks on keskuse ja administratsioonikulude ebatäpne kajastamine, mis muudab EBITDA-t, kuigi puhaskasum on õigesti kajastatud. Autor on seisukohal, et ole oluline kumba mõõdikut kasutada - EBITDA või puhaskasum – kõigi üksuste, va Uute Autode müük puhul poleks tähtsust, kumba näitajat kasutada, kuna kulum ja finantstulem on võrreldes ülejäänud kulude ja tuludega väga tagasihoidlikud.

Uutel autodel on olulised finantskulud, mis seotud ka hoitava laojäägiga, mistõttu on soovitatav neid arvestada. Kui kasutada EBITDA asemel puhaskasumit, siis oleks lahendatud ka probleem, et majandusarvestuse eelarve EBITDA ei ühti ettevõtte finantsaruande EBITDA-ga.

Intressikulude kajastamine vastutuskeskuste kaupa ei ole otstarbekas, sest vastutuskeskuste juhtidel ei ole võimalust neid mõjutada. Laenude eest vastutab ettevõtte tegevjuht, mitte vastutuskeskuse juht ning lisaks investeerib ettevõtte vabasid rahalisi vahendeid kõrgema intressiga kui ise laenab ja ettevõtte teenib sellest täiendavat tulu.

Efektiivsuse näitajate puhul on oluline arvestada ressursikulu, mis on vajalik finantsnäitajate saavutamiseks. Peamiseks kasutavaks ressursiks on tööjõud, kuid selle kõrval on oluline mõõta ka ettevõtte hoonete kasutamise efektiivsust, mille leidmiseks on oluline võtta arvesse kasutatavat pinda.

Efektiivsusnäitajate arvutamisel tuleb arvesse võtta iga vastutuskeskuse töötajate arvu ning hoone pinda. Viimase leidmiseks tuleb arvestada, millises ulatuses ettevõttele kuuluvate hoonete osasid

erinevate vastutuskeskuste töötajad kasutavad. Juhul kui ühte ja sama pinda kasutavad erineva vastutuskeskuste töötajad, siis tuleb see pind jagada proportsionaalselt vastavalt pinda kasutavatele vastutuskeskuste töötajate arvule.

Võimalikud kasutatavad *efektiivsuse näitajad* tulemuskaardil on:

- 1) müügitulu töötaja kohta;
- 2) brutokasum töötaja kohta;
- 3) netokasum töötaja kohta;
- 4) netokasum m² hoone pinna kohta.

ABC Motorsis on eelnevalt juurutatud kvaliteedijuhtimisesüsteem, ning klienditeeninduse kvaliteet vastab ISO 9001 nõuetele. Kliendi näitajad on eelkõige müügimeeskonna tööst tulenevad.

Autori arvates on sobiv kasutada tulemuskaardil järgmiseid *kliendi näitajaid*:

- a) klientide arv;
- b) suletud tehingute arv;
- c) kliendi rahulolu (mõõdetakse kliendiküsitlusega)
- d) klienditeeninduse kvaliteet (mõõdetakse varjatud ostudega);
- e) uute klientide arv;
- f) lahkunud klientide arv.

Klientide arv näitab kliente, kellega on perioodi jooksul toimunud suletud tehingud, st tehing on perioodi jooksul lõpule viidud. Suletud tehingute arvu puhul on oluline võrrelda andmeid aastapõhiselt, samuti tuleb jälgida müügiprognoose, sest tehingute arv kõigub sesoonselt. Kui üleüldine käibe kasv on aastas nt planeeritud 20%, siis peaks müügikäibe aastaprognosi kasv olema veel 20% kõrgem käibe eesmärgist.

Kliendirahulolu mõõtmiseks viiakse regulaarselt läbi ettevõtte klientide seas küsitlused. Selleks, et mõõta erinevate tulemuskeskuste kliendirahulolu on vajalik viia kliendiküsitlusi nii uute kui vanade autode müügi kui hoolduse seas. Klienditeeninduse kvaliteedi hindamiseks korraldatakse erinevates tulemuskeskustes varjatud ostusid.

Uute klientide arvu hindamisel lähtutakse klientidest, kes ei ole varasemalt ettevõtte teenuseid kasutanud. Lahkunud klientide arvu on otstarbekas hinnata vaid hoolduse kui regulaarselt tarbitava teenuse puhul, sest autode ostmine on klientide jaoks ebaregulaarne tegevuse, mistõttu ei ole näiteks ka siis kui klient ei ole mitme aasta jooksul endale uut autot ostnud, võimalik hinnata kas ta on lahkunud klient või mitte.

Töötaja näitajaid mõjutab terve ettevõtte, ka need ametikohad, kelle puhul ei rakendata tulemustasustamist. Võimalikud kasutatavad töötaja näitajad tulemuskaardil on:

- a) töötajate arv;
- b) värvatud töötajate arv;
- c) töötajate voolavus;
- d) läbiviidud arenguestluste hulk;
- e) töötajatele pakutud koolituste ja –päevade arv.

Töötajate arv ja voolavus mõjutab otseselt käivet ja kulu, seega tuleks seda võrrelda müügitulu prognoosidega ning see annab indikatsiooni prioriteetide muutumise suhtes: kui müügitulu tõuseb ja voolavus on väike, on prioriteediks müük; kui müügitulu langeb ja voolavus suureneb, on prioriteediks värbamine.

Üheks peamiseks põhjuseks töötajate lahkumisele on karjääri arengu võimaluste puudumine, mistõttu on oluline jälgida töötajate arengut (arenguestluste hulk ja koolituspäevade arv), et ennetada personalivoolavuse võimalikku tõusu. Valdkonnas on teeninduse töötajatest suur puudus ning nende hoidmine ja leidmine seotud eelkõige olukorraga Eesti ja Soome tööjõuturgudel.

2.3. Majandusarvestuse süsteemi analüüs

Üks peamisi eesmärke, mida juhid infosüsteemidelt ootavad, on olulise info kättesaadavus. Kui vajalik info on infosüsteemist kättesaadav, võime öelda, et infosüsteem on efektiivne. Käesolevas alapeatükis analüüsib autor ABC Motorsi poolt kasutatavat majandusarvestuse süsteemi ja toob välja selle peamised probleemid.

Aktsiaselts jälgib 10 tulemusüksuse finantstulemusi kuupõhiselt. Ettevõtte finantsarvestuses kasutatakse *Oracle Financials* raamatupidamisprogrammi, majandusarvestuse tarkvara Oracle APEXi baasil internetipõhine sisekommunikatsiooni-infosüsteem *Intranet*, mis võimaldab siduda erinevaid ettevõttes toimuvaid äriprotsesse.

Järgnevalt annab autor hinnangu *Intraneti* majandusarvestuse andmete sobilikkusele tasakaalus tulemuskaardi rakendamiseks. Käesoleva töö kirjutamise ajal rakendatakse ettevõttes praktikat, kus ettevõtte raamatupidajad trükivad arvnäitajad *Oracle Financials* programmist välja ja seejärel sisetavad need *Intraneti* majandusaruannetesse. Töö kirjutamise hetke seisuga on Intranetis kaheksa tulemusüksuse (5 RENAULT + 3 DACIA) ja kahe keskuse andmed. Autori seisukohalt tekitab andmete käsitsi sisestamine *Intraneti* majandusaruannetesse raamatupidajatele suurt ja põhjendamatu töökoormust. Sisestatavate andmete hulk on liiga suur, et seda tööd võiks teha käsitsi. Seetõttu oleks ettevõttel mõistlik arendada tarkvarasüsteemi selliselt, et *Oracle Financialsist* oleks võimalik andmeid automaatselt *Intraneti* aruannetesse ülekanda. Andmete sisselugemise automatiseerimine nõuaks mõningast arendustööd, aga see vähendaks oluliselt raamatupidajate, kes hetkel peavad aega nõudva andmesisestusega tegelema, töökoormust.

Tabelis 1 on toodud ettevõtte Renault tulemusüksuste 2014 1. kvartali *Intraneti* majandusarvestuse ja *Oracle Financialsist* raamatupidamisprogrammidest tulenevate näitajate võrdlus. Tabelis on samuti toodud hälbed plaanilise eelarve ja tegeliku vahel.

Tabel 1

ABC Motors majandusarvestuse andmed (tuhandetes eurodes)

REN - Üksused kokku	I kvartal 2014 kokku			
	Plaan	Tegelik Oracle Financial	Tegelik Intranet	Tegelik % plaanist
NETOKÄIVE KOKKU	4009,00	4378,80	4378,80	9,22%
sh. Autode müük	3430,00	3820,50	3801,24	11,38%
sh. Materjalid, varuosade müük	459,50	348,60	487,14	-24,13%
sh. Teenindus	104,50	199,40	85,88	90,81%
sh. Renditulu	15,00	10,30	0,00	-31,33%
sh. Muud äritulud	0,00	0,00	4,54	0,00%

Tabel 1 järg

REN- Üksused kokku	Plaan	Tegelik Oracle Financial	Tegelik Intranet	Tegelik % plaanist
BRUTOTULU KOKKU	526,50	546,10	546,12	3,72%
sh. Ostuboonused	0,00	0,00	-1124,15	0,00%
sh. Kompensatsioonid (mitte edasi)	0,00	0,00		0,00%
sh. Müügikasum autod	274,50	324,60		18,25%
sh. Müügikasum varuosad ja tarvikud	33,00	221,50		571,21%
sh. Müügikasum teenindus	219,00	0,00		0,00%
sh. Müügikasum rent	0,00	0,00		0,00%
sh. Kasutusrent	0,00	0,00	0,00	0,00%
sh. Muud tegevuskulud	51,90	45,00	45,05	-13,29%
sh. Sisekompensatsioonid	0,00	-3,00	0,00	0,00%
sh. Keskuse dotatsioonid	0,00	0,00	0,00	0,00%
MUUTUVKULUD KOKKU	0,00	0,00	0,00	0,00%
sh. Boonused ostjatele	0,00	0,00	0,00	0,00%
sh. Kaubakadu , -puudujääk	0,00	0,00	0,00	0,00%
KULUD KOKKU	324,00	292,40	296,04	-9,75%
EBITDA	202,50	253,70	250,08	25,28%
Põhivara kulum	2,40	2,10	2,09	-12,50%
Finantstulud, -kulud	-21,90	-28,00	-28,04	27,85%
TULUD - KULUD	178,20	223,60	219,95	25,48%

Allikas: ABC Motors AS 2014 I kvartali majandusaruanne

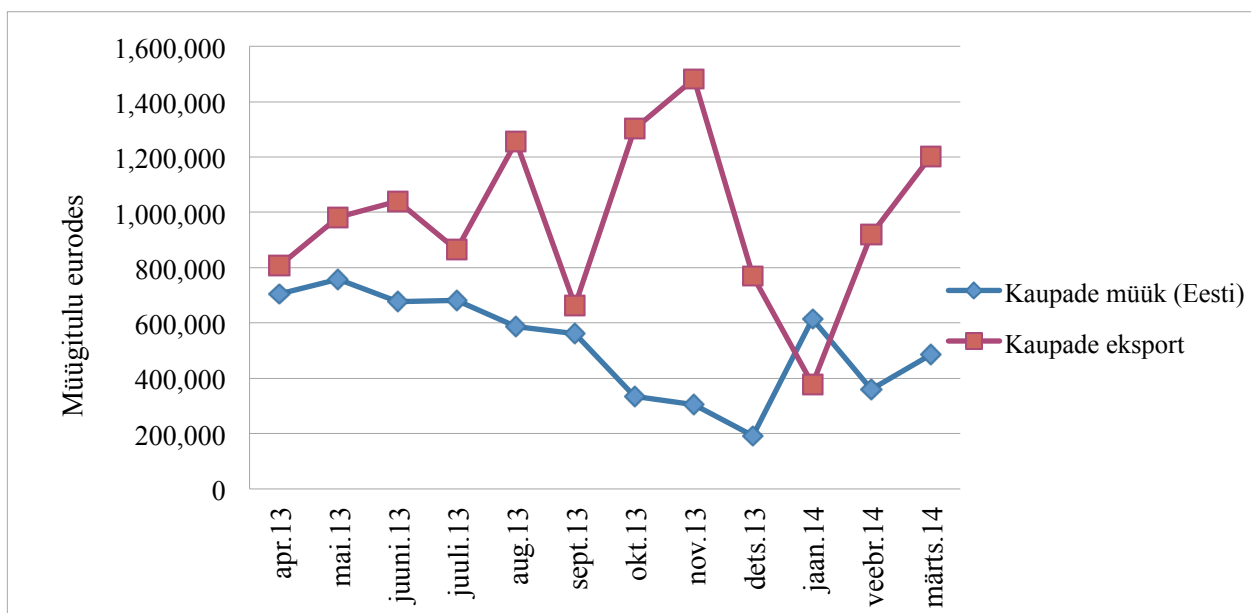
Analüüsid tabelis 1 toodud aruande struktuuri, leiab autor, et see ei ole praegusel kujul otstarbekas, sest ei vasta osaliselt ettevõtte tegevuse praegusele iseloomule. Aruande struktuur on koostatud mitmeid aastaid tagasi ja on sellest tulenevalt aegunud. Seetõttu on aruandes terve rida tulude-kulude kirjeid, mis ei ole ühegi üksuse puhul kasutuses või mille kuvamine ei anna lisaväärtust.

Aruandes on mitmeid kirjeid, mida ettevõtte arvestuse reaalselt ei kasuta. Nendeks on muutuvtulud ja kasutusrendi kulu. Nende kõrval on aruandes mitmeid kirjeid, mille väärtused on väga madalad, mistõttu ei ole põhjendatud nende eraldi välja toomine. Üheks nendest on renditulu. Varasemalt tegeles ettevõtte autorendiga ja tegemist oli märkimisväärse tuluga, kuid praeguseks on renditulud muutunud tähtsusetuks. Samuti on sisekompensatsioonid ja keskuse dotatsioonid olnud peaaegu

olematud. Seega võib pidada praegust aruannet vananenud ning põhjendatud on selle ülevaatamine ja kaasajastamine.

Autori arvates brutokasumi komponentide väljatoomine tegevuste komponentide kaupa (müügikasum autod, müügikasum teenindus jne), ei ole põhjendatud, sest see dubleerib teavet, mida saadakse vastavate üksuste aruannetes. Kui vaadelda tulemusüksusi Uued Autod (lisa 2) või Kasutatud Autod (lisa 3), siis on selge, et tema brutotulu on müügitulu autodest ja mitte teenindusest. Kui vaadelda üksust Hooldus (lisa 4), siis on tema brutokasum ilmselt müügitulu teeninduses ja mitte automüügist. Seega, kuus rida, mis toovad välja brutokasumi erinevaid komponente, ei anna tegelikult mingit lisateavet võrreldes sellega, kui oleks lihtsalt brutotulu. Autori arvates on aruande ülevaatlikkuse ja informatiivsuse suurendamise seisukohast väga oluline muuta selles olevaid tabeleid kompaktsemaks, sest nii on võimalik neid paremini jälgida. Tühjade veergude elimineerimine tabelitest vähendab nende mahtu ja parandab jälgitavust.

Samal ajal on autori hinnangul tulude kajastamise puhul probleemiks, et seal ei ole eraldi välja toodud eksporditulusid. Viimase 12 kuu jooksul tuli 87% Renault' tuludest automüügist. Sellest müügist moodustas eksport 2/3 ja müük Eestisse 1/3 (joonis 4).



Joonis 4. Renault müügitulu 2013.a. aprill- 2014.a. märts (autori joonis)

Autori seisukohalt tuleks kaaluda võimalust, kas kohalik ja eksportmüük ei vääriks eraldi väljatoomist, arvestades, et neid mõjutavad erinevad tegurid ning nad ei muutu omavahel korrelatsioonis, vaid pigem vastupidistes suundades.

Brutokasumi kujunemist mõjutavad lisaks tulule ka kaupade ja teenuste kulu, mille mitu komponenti vääriskid eraldi väljatoomist.

1. Uute autode müügi puhul on oluline kauba kulu ja müügitugi (tootjalt saadud allahindlused/boonused). Viimase 12 kuu jooksul Renault' puhul need ulatunud 20-30% müügitulust. Seega, brutokasumile hinnangu andmisel oleks kasulik kohe samas näha ka kulude struktuuri, mis sellise kasumini viis.
2. Kasutatud autode müügi puhul oleks oluline näha, kui palju oli nende autode sisseostuhind ja millised kulud (teenuste kulu) tehti nende müügikõlblikuks muutmiseks. Lisaks võimalikud autode ümberhindluse tulud/kulud.
3. Keretööde ja hoolduse puhul oleks oluline näha eraldi kauba ja teenuste kulu. Sama brutokasumi numbrini võib jõuda tehes suure kauba- kuid vähese tööjõukuluga töid või vähese kauba- ja suure tööjõukuluga töid. Tulemustele hinnangu andmise seisukohalt oleks aga oluline teada, milliste töödega oli tegemist. Finantsaruannete andmed näitavad, et kauba- ja teenuste kulu osakaal kõigub nende kahe üksuse puhul kuude lõikes väga suures ulatuses.
4. Varuosade üksuse puhul mõjutavad tulemust inventuuride tulemused.

Eelneva kokkuvõtteks leiab autor, et aruanded peaksid eraldi kajastama kauba kulu, saadud müügituge, teenuste kulu ja muid kulusid (inventuuride tulemused, ümberhindlused). Sealjuures peab ettevõtte kontoplaan peab võimaldama kulude ja tulude kirjeldamist nii erinevate vastutuskeskuste lõikes kui nende mõjutatavuse aspektist lähtudes.

2.4. Järeldused ja ettepanekud

Käesolevas alapeatükis esitab autor järeldused ja ettepanekud tasakaalus tulemuskaardi rakendamiseks ja majandusarvestuse süsteemi arendamiseks ABC Motors AS-i jaoks.

Tasakaalustatud tulemuskaardi rakendamisel tuleks lähtuda tulemuslikkuse võtmenäitajatest – KPI

(*key performance indicator*). KPI on sisuliselt ettevõtte eesmärkidega seotud olulisemad näitajad, mis toovad nähtavale arusaadavalt ettevõtte tulemuslikkuse, aitavad otsustajatel otsuseid langetada ning võimaldavad näha minevikus tehtud otsuste tulemuslikkust.

KPI näitajaid ei tohiks olla liiga palju. Vastasel juhul on nende jälgimine raske ja võib kaduda tähelepanu olulisimatelt näitajatelt. See võib tekitada probleeme näitajate täitmise ja kontrolliga. Keskendudes väiksele arvule näitajatele on nende jälgimine kontsentreeritum ja reeglina jõutakse ka eesmärkideni. (17)

Tabel 2

ABC Motors tasakaalus tulemuskaart

Kategooria	Mõõdik	Plaan	Tegelik	Vahe %	Trend (tõusev, langev, sama)
Rahalised mõõdikud	Netokäive	175,0	146,8	-16,2%	Langev
	Brutokasum	50,0	43,0	-14,0%	Langev
	Netokasum	15,0	6,9	-54,0%	Langev
Efektiivsuse mõõdikud	Netokäive töötaja kohta	12,5	11,7	-6,4%	Sama
	Brutokasum töötaja kohta	3,6	3,3	-8,3%	Langev
	Netokasum töötaja kohta	1,2	1,1	-8,3%	Langev
	Neto kasum m ² pinna kohta	0,60	0,53	-11,7%	Langev
Kliendi- ja kvaliteedinäitajad	Klientide arv;	120	126	5,0%	Sama
	Suletud tehingute arv	150	146	-2,7%	Sama
	Kliendi rahulolu	7,5	7,8	4,0%	Tõusev
	Klienditeeninduse kvaliteet	80	81,8	2,3%	Tõusev
	Uute klientide arv;	30	37	23,3%	Tõusev
	Lahkunud klientide arv	10	16	60,0%	Tõusev
Töötaja näitajad	Töötajate arv;	15	15	0,0%	Sama
	värvatud töötajate arv;	1	1	0,0%	Tõusev
	töötajate voolavus;	10,0	17,5	75,0%	Tõusev
	Läbiviidud arenguveestluste hulk;	15	14	-6,7%	Sama
	Töötajatele pakutud koolituste ja –päevade arv.	10	10	0,0%	Sama

Allikas: (autori arvutused)

Tasakaalustatud tulemuskaardi näitajad tuleks kuvada ühtse kompaktses töölauana vältimaks info üleküllust. Tabelis 2 on esitatud autoripoolt väljapakutud tasakaalus tulemuskaardi vorm. Kõik tabelist toodud arvandmed on näitlikud ja ei ole seotud ettevõtte reaalsete tulemustega.

Lisaks tulemuskaardi tabelile võiks kasutada näidikulauda, millel on koostatud iga vastutuskeskuse kohta järgmised graafikud:

- a) joongraafik käibest ja kasumist vs eelarve viimase 12 ja eesoleva 12 kuu jooksul;
- b) tabel, kus kuvatakse käivet, puhaskasumit käesoleva kuu ja aasta lõikes, tuues välja ka tegeliku, eelarvestatu ja vahe;
- c) tabelid ja joonised oluliste arvnäitajate korrelatsioonide, trendide ja staatustega.

Seoses tasakaalustatud tulemuskaardi juurutamisega leiab autor, et ettevõtte peaks üle vaatama tulemustasude maksamise alused. Hetkel on tegevjuhi tulemustasu seotud ettevõtte finantsnäitajatega, teiste juhti tulemustasud (müük ja hooldus) on otseselt seotud tehtava töö tükiarvuga. Tasakaalustatud tulemuskaardi näidikuid on võimalik siduda ära vastutuskeskuse juhi ja ettevõtte tegevjuhi tulemustasuga, sätestades tulemuskaalade tasemed ning makstavate summade määrad madala, keskmise ja kõrge tulemusmõõdiku taseme korral.

Autor koostas ka ettevõtte majandusaruande uue vormi, mis on esitatud tabelis 3. Olulise muudatusena on selle puhul kaupade müük jaotatud ekspordiks ja müügiks Eesti turule. See võimaldab hinnata, millises proportsioonis saadakse tulu erinevatelt turgudelt. Erinevate üksuste puhul on tulude juures domineerivad vastavalt kaupade või teenuste müük. Sõidukite müügiga tegelevatel tulemuskeskustel on suurema ulatusega kaupade müük, hooldusega tegelevatel tulemuskeskustel aga teenuste müük.

Võrreldes varasema aruandevormiga jättis autor eraldi välja toomata renditulud kui ebaolulise tähtsusega tululiigi. Autor jättis uuest aruandest välja ostuboonused ja müügikompensatsiooni kui näitajad, mida reaalset ettevõttes ei kasutatud. Selle tulemusena muutub aruandevorm kompaktsemaks ja paremini jälgitavaks.

Tabel 3

ABC Motors majandusaruande vorm

REN - UUED AUTOD	apr.13	mai.13	juuni.13
TULUD	1523,46	1632,25	1697,05
Kaupade müük (Eesti)	705,34	757,06	676,27
Kaupade eksport	806,66	983,45	1040,75
Antud allahindlused	-0,37	0,00	0,00
Teenuste müük	10,47	-109,43	-20,96
Muud tulud	1,36	1,18	1,00
KAUPADE JA TEENUSTE KULU	1395,93	1467,70	1491,01
Kaubakulu	1761,91	1937,78	1981,36
Müügitugi	-437,26	-534,71	-552,94
	0,00	0,00	0,00
Teenuste kulu	69,94	64,63	57,83
Muud kulud	1,34	0,00	4,77
BRUTOKASUM	127,53	164,55	206,04
MUUD TEGEVUSKULUD	40,05	41,85	48,10
Ruumide rent	8,67	9,37	8,67
Ruumide haldus	2,34	1,99	1,97
Turundus	9,63	8,01	5,93
Muud ostetud teenused	4,73	7,56	4,58
Tööjõukulud	14,68	14,92	26,95
EBITDA	87,48	122,70	157,94
MUUD ÄRIKULUD KOKKU	0,22	0,03	5,23
KULUM KOKKU	0,21	0,23	0,23
FINANTSTULEM KOKKU	-9,94	-10,24	-4,61
PUHASKASUM	77,12	112,20	147,87

Allikas: (autori arvutused)

Kulude osas leiab autor, et püsi- ja muutuvkulude asemel on otstarbekam jaotada kulud kaupade ja teenuste ning muudeks tegevuskuludeks. Esimesed on otseselt seotud müüdavate kaupade ja teenustega ning nende tuludest mahaarvamise järel saadakse brutokasum.

Autor tegi lihtsustusi ka kulude struktuuris, jättes välja kulunäitajaid, mida ettevõttes realselt ei kasutatud või mille suurus oli nii väike, et nende eraldiseisvana vaatlemine ei anna ettevõtte jaoks olulist informatsiooni. Näiteks jättis autor välja kasutusrendi kulud, sisekompensatsioonid ja keskuse dotatsioonid.

Autor leiab, et tulevikus oleks otstarbekas, koostada arvestusprogramm, mis võtaks tulemusüksused (ilma Keskuse ja adminkuludeta) ja liidaks neile keskus(t)e tulud/kulud. Sellise meetodi rakendamine võimaldaks EBITDA arvestada korrektselt nii tulemuskeskuste kui terve organisatsiooni kohta.

Autor leiab, et selleks, et uuel vormil põhinevat aruannet oleks hõlbus koostada, tuleks järgmise tegevusena üle vaadata ettevõtte kontoplaan. Ettevõtte kontoplaan peab võimaldama kulude ja tulude kirjeldamist nii erinevate vastutuskeskuste lõikes kui nende mõjutatavuse aspektist lähtudes. Kuna majandusaruande vormi puhul ilmnes, et see on mitmes mõttes aegunud ja ebaotstarbekas, siis on võimalik, et sarnased probleemid esinevad ka ettevõtte kontoplaani puhul. Seetõttu leiab autor, et ettevõttel on vajalik üle vaadata kontoplaan esiteks sellest aspektist lähtuvalt, kas see võimaldab hõlpsalt saada andmeid vastutuskeskuste näitajate kohta. Teiseks on vaja üle vaadata kontoplaan hindamiseks, kas see on sobib esitamaks andmeid uuenenud majandusaruande vormi kohta.

KOKKUVÕTE

Igal organisatsioonil on oma juhtimisstruktuur ja selle moodustamiseks on mitmeid võimalusi. Kui organisatsioon on saavutanud suurema tegevusmahu, siis on sageli soovitatav rakendada detsentraliseeritud struktuuri, mis annab tippjuhtkonnale rohkem aega tegelemaks strateegiliste küsimustega ja võimalda võtta madalama taseme juhtidel vastu kiiremaid otsuseid.

Ettevõtte detsentraliseeritud struktuuri eelised realiseeruvad tegelikkuses ainult siis, kui on täpselt fikseeritud erinevate juhtimistasandite kohustused ning pidevalt toimub nende kohustuste täitmise kontrollimine. Üheks kontrollimeetodiks on ettevõtte arvestussüsteem. Väga oluline on selle juures kuluarvestus, mida on otstarbekas teha tulemusüksuste kaupa. Sellest samm edasi on vastutuspõhise juhtimise rakendamine, mille korral muutuvad tulemusüksused vastutuskeskusteks.

Üheks võimaluseks vastutuspõhise juhtimise rakendamisel on tasakaalustatud tulemuskaart. See on strateegiliste eesmärkide saavutamisele fokusseeritud mõõdikute süsteem, mille puhul on ettevõttel mõõdikud nelja strateegilise valdkonna (finantsid, kliendid, sisemised äriprotsessi, õppimine ja areng) kohta. Tasakaalus tulemuskaarti on võimalik kasutada nii kommunikatsioonivahendina, mõõtmisvahendina kui strateegilise juhtimise vahendina.

Uurides ABC Motorsi arvestust leidis autor, et ettevõtte on sõnastanud missiooni ja visiooni, tegevuspoliitika ning eesmärgid, mida võib lugeda vajalikuks eeltingimuseks vastutuspõhise juhtimise rakendamiseks. Ettevõtte on seadnud kolm põhieesmärki, mis on kõik finantseesmärgid ja ettevõtte jälgib nende täitmist. Ettevõttel on 10 tulemusüksust.

Autor töötas välja mõõdikud tasakaalustatud tulemuskaardi jaoks. Tasakaalustatud tulemuskaardi mõõdikute rakendamisel leidis autor, et on oluline siduda need ettevõtte põhieesmärkide ja protsessidega. Samuti on tulemusüksuste töötajate töötasu soovitatav siduda eesmärkide täitmisega. Autor jaotas tasakaalustatud tulemuskaardi mõõdikud nelja gruppi, milleks on rahalised,

efektiivsuse, kliendi ja kvaliteedi mõõdikud ning töötaja näitajad.

Analüüsidest ettevõtte kasutatava aruande struktuuri, leidis autor, et see ei ole praegusel kujul otstarbekas, sest ei vasta osaliselt ettevõtte tegevuse praegusele iseloomule. Mitmed näitajad on vananenud ning aruanne ei sisalda mitmeid ettevõtte tegevuse seisukohast olulisi andmeid. Autori arvates peaksid aruanded eraldi kajastama kauba kulu, saadud müügituge, teenuste kulu ja muid kulusid (inventuuride tulemused, ümberhindlused).

Tasakaalustatud tulemuskaardi näitajad tuleks kuvada ühtse kompaktsel töölauana. Autor töötas selle jaoks välja tasakaalus tulemuskaardi vormi. Lisaks tulemuskaardi tabelile võiks kasutada näidikulauda, kuhu koondatakse ettevõtte tegevust iseloomustavad graafikud.

Autor koostas ettevõtte majandusaruande uue vormi. Selle puhul on oluliseks uuenduseks kaupade müügi tulude jaotamine ekspordi ja Eesti müügi tuludeks. Samuti jättis autor aruandest välja kasutuid või ebaolulisi näitajaid. Kulude osas töötas autor välja uue liigituse, leides, et püsi- ja muutuvkulude asemel on otstarbekam jaotada kulud kaupade ja teenuste ning muudeks tegevuskuludeks.

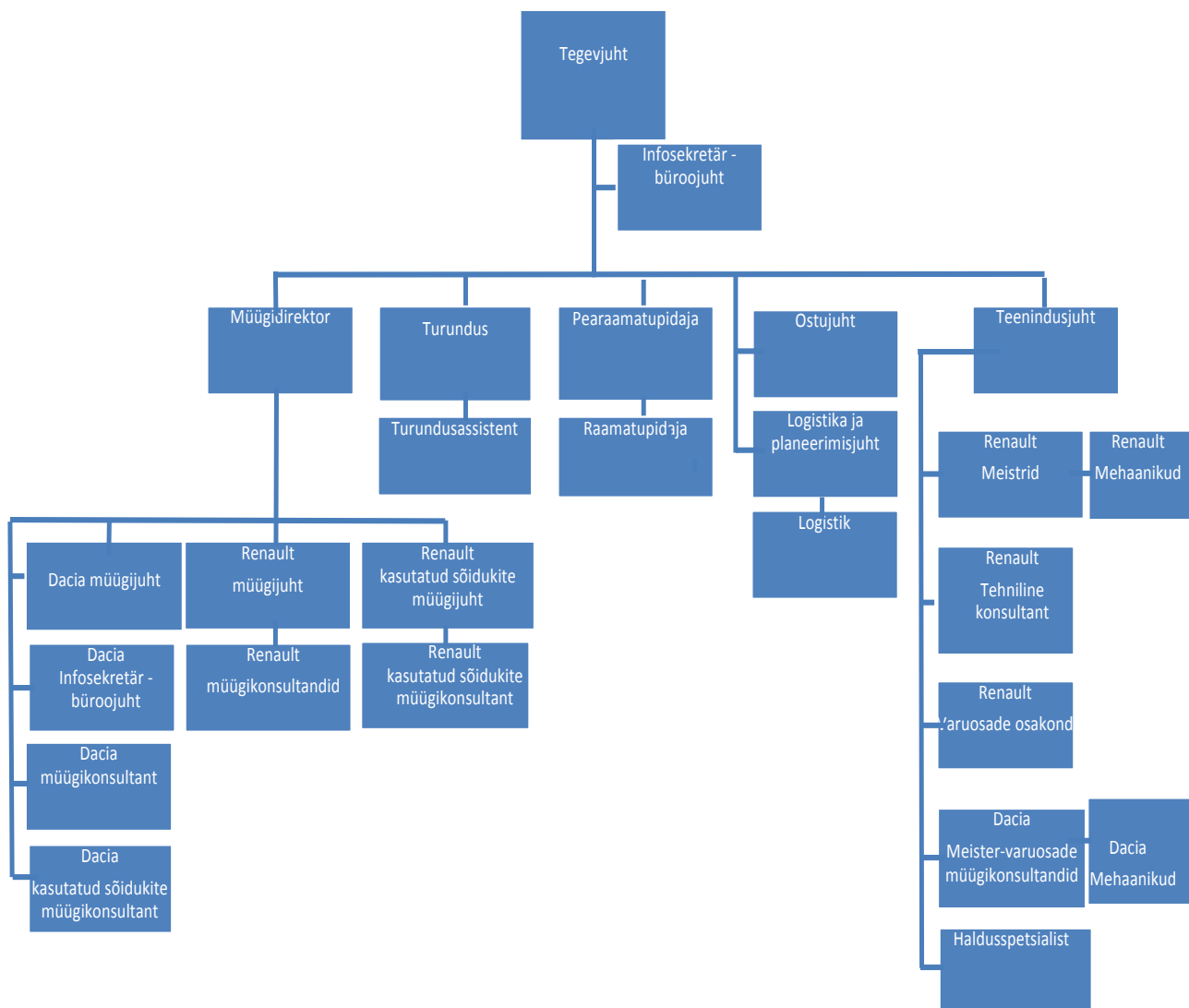
VIIDATUD ALLIKAD

1. Üksvärav, R. Organisatsioon ja juhtimine. Tallinn: TTÜ Kirjastus, 2004.
2. Mägi, J. Organisatsioon ja juhtimine. Kuressaare, 2011
<http://web.ametikool.ee/jane/okj/?6>. Juhtimistegevused:Organiseerimine (27.05.2014)
3. Karjus, P. Strateegia audit, läbimõeldud sõjaplaanid äris. Tallinn: EBS Print, 2003.
4. Lääts, K.; Peets, P. Vastustuspõhine arvestus- üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko, 1999.
5. Schwenker, B., Bötzel, S. Making Growth Work: How Companies Can Expand and Become More Efficient. Berlin: Springer, 2007.
6. Haldma, T. Controlling. Tartu: 2003.
<http://majanduspartner.ee/wp-content/uploads/2012/01/Controllingu-loengumap.pdf>
(27.05.2014)
7. Samson, D., Daft, R. L. Management. London: Cengage Learning, 2012.
8. Karu, S. Tulemuslikkuse mõõtmine ja juhtimine. // Postimees (2012), 6. märts
9. Karu, S. Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis I osa. Tartu: Rafiko 2008.
10. Karslon, F. Riigiastutuste majandamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia, 2006.
11. Hansen, D., Mowen, M. Cornerstones of Cost Accounting. Mason: Souht-Western Cengage Learning, 2010.
12. Armstrong, M. A handbook of human resource management practice. London; Kogan Page, 1999.
13. Laidre, A. Omanikke ja juhte huvitab kapitalistlik kasum. //Aripäev (15.03.2011)
<http://www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=85524>

14. Kaplan R.S.; Norton D.P. Tasakaalus tulemuskaart. Strateegialt tegudele. Tallinn: Pegasus, 2003.
15. Rillo, M. Tasakaalus tulemuskaardi puudused ja nende ületamise teed. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 2003 [Magistritöö].
16. Horngren, C.T.; Datar, S.M.; Foster, G.; Rajan, M.V.; Ittner, C. Cost Accounting. A Managerial Emphasis. United States of America: 2009.
17. Tuul, V. KPI- tulemuslikkuse võtmenäitaja
<http://lean.planet.ee/kpi-tulemuslikkuse-votmenaitaja/> (12.05.2014)
18. Niven, P. R. Balanced Scorecard Step-by-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results. Hoboken: John Wiley & Sons, 2006.
19. Bowen, R. Weighing the Pros and Cons of Balanced Scorecards.
<http://www.brighthub.com/office/finance/articles/70687.aspx> (26.05.2014)
20. Hakala-Ausperk, C. Be a Great Boss: One Year to Success. Washington: ALA, 2011.
21. Savkin, A. Your guide to Balanced Scorecard. Lulu.com, 2011.

LISAD

Lisa 1. ABC Motors AS organisatsiooni struktuur



Lisa 2. Tulemusüksuse (REN-Uued autod) majandusaruanne

REN- Uued autod	I kvartal 2014 kokku			
	Plaan	Tegelik Oracle Financial	Tegelik Intranet	Tegelik % plaanist
NETOKÄIVE KOKKU	3,370.0	3,862.0	3,862.0	14.6%
sh. Autode müük	3,200.0	3,694.1	3,681.0	15.4%
sh. Materjalid, varuosade müük	170.0	167.9	167.9	-1.2%
sh. Teenindus			10.2	0.0%
sh. Renditulu			0.0	0.0%
sh. Muud äritulud			2.9	0.0%
BRUTOTULU KOKKU	260.0	326.6	326.6	25.6%
sh. Ostuboonused			-1,114.5	0.0%
sh. Kompensatsioonid (mitte edasi)				0.0%
sh. Müügikasum autod	260.0	326.6		25.6%
sh. Müügikasum varuosad ja tarvikud				0.0%
sh. Müügikasum teenindus				0.0%
sh. Müügikasum rent				0.0%
PÜSIKULUD KOKKU	108.1	89.4	93.0	-17.3%
sh. Tööjõukulud	51.0	48.4	48.4	-5.1%
sh. Halduskulud	26.1	25.1	25.1	-3.8%
→ Ruumide rent	18.6	18.5	18.5	-0.5%
→ Kommunaalkulud	7.5	6.6	6.6	-12.0%
sh. Keskuse ja admin. kulud	85.7	83.1	0.0	
sh. Reklaamikulud (mittekomp)	7.0	-0.4	0.3	0.0%
sh. Kasutusrent				0.0%
sh. Muud tegevuskulud	24.0	19.3	19.3	-19.6%
sh. Sisekompensatsioonid		-3.0		0.0%
sh. Keskuse dotatsioonid				0.0%
MUUTUVKULUD KOKKU				0.0%
sh. Boonused ostjatele				0.0%
sh. Kaubakadu , -puudujääk				0.0%
KULUD KOKKU	108.1	89.4	93.0	-17.3%
EBITDA	151.9	237.2	233.6	56.2%
Põhivara kulum	1.5	1.3	1.3	-13.3%
Finantstulud, -kulud	-21.0	-27.9	-27.9	32.9%
TULUD – KULUD	129.4	208.0	204.4	60.7%

Lisa 3. Tulemusüksuse (REN- Kasutatud autod) majandusaruanne

REN- Kasutatud autod	I kvartal 2014 kokku			
	Plaan	Tegelik Oracle Financial	Tegelik Intranet	Tegelik % plaanist
NETOKÄIVE KOKKU	245.0	136.6	136.6	-44.2%
sh. Autode müük	230.0	126.4	123.4	-45.0%
sh. Materjalid, varuosade müük			0.0	0.0%
sh. Teenindus			13.2	0.0%
sh. Renditulu	15.0	10.3	0.0	-31.3%
sh. Muud äritulud			0.0	0.0%
BRUTOTULU KOKKU	14.5	-2.0	-2.0	0.0%
sh. Ostuboonused			0.0	0.0%
sh. Kompensatsioonid (mitte edasi)				0.0%
sh. Müügikasum autod	14.5	-2.0		0.0%
sh. Müügikasum varuosad ja tarvikud				0.0%
sh. Müügikasum teenindus				0.0%
sh. Müügikasum rent				0.0%
PÜSIKULUD KOKKU	22.8	19.6	19.6	-14.0%
sh. Tööjõukulud	9.0	7.0	7.0	-22.2%
sh. Halduskulud	8.4	8.4	8.4	0.0%
→ Ruumide rent	6.6	6.4	6.4	-3.0%
→ Kommunaalkulud	1.8	2.1	2.1	16.7%
sh. Keskuse ja admin. kulud	6.3	3.0	0.0	
sh. Reklaamikulud (mittekomp)	3.0	1.2	1.2	-60.0%
sh. Kasutusrent				0.0%
sh. Muud tegevuskulud	2.4	3.0	3.0	25.0%
sh. Sisekompensatsioonid				0.0%
sh. Keskuse dotatsioonid				0.0%
MUUTUVKULUD KOKKU				0.0%
sh. Boonused ostjatele				0.0%
sh. Kaubakadu , -puudujääk				0.0%
KULUD KOKKU	22.8	19.6	19.6	-14.0%
EBITDA	-8.3	-21.6	-21.7	160.2%
Põhivara kulum			0.0	0.0%
Finantstulud, -kulud	-0.9	0.0	0.0	0.0%
TULUD – KULUD	-9.2	-21.6	-21.7	134.8%

Lisa 4. Tulemusüksuse (REN- Hooldus) majandusaruanne

REN- Hooldus	I kvartal 2014 kokku			
	Plaan	Tegelik Oracle Financial	Tegelik Intranet	Tegelik % plaanist
NETOKÄIVE KOKKU	205.0	199.4	199.4	-2.7%
sh. Autode müük			0.0	0.0%
sh. Materjalid, varuosade müük	134.0		136.9	0.0%
sh. Teenindus	71.0	199.4	62.5	180.8%
sh. Renditulu			0.0	0.0%
sh. Muud äritulud			0.0	0.0%
BRUTOTULU KOKKU	120.0	99.1	99.1	-17.4%
sh. Ostuboonused			0.0	0.0%
sh. Kompensatsioonid (mitte edasi)				0.0%
sh. Müügikasum autod				0.0%
sh. Müügikasum varuosad ja tarvikud		99.1		0.0%
sh. Müügikasum teenindus	120.0			0.0%
sh. Müügikasum rent				0.0%
PÜSIKULUD KOKKU	109.4	108.6	108.5	-0.7%
sh. Tööjõukulud	68.0	72.6	72.6	6.8%
sh. Halduskulud	26.4	23.1	23.1	-12.5%
→ Ruumide rent	17.4	17.0	17.0	-2.3%
→ Kommunaalkulud	9.0	6.0	6.0	-33.3%
sh. Keskuse ja admin. kulud	5.3	4.5	0.0	
sh. Reklaamikulud (mittekomp)			0.0	0.0%
sh. Kasutusrent				0.0%
sh. Muud tegevuskulud	15.0	12.9	12.9	-14.0%
sh. Sisekompensatsioonid				0.0%
sh. Keskuse dotatsioonid				0.0%
MUUTUVKULUD KOKKU				0.0%
sh. Boonused ostjatele				0.0%
sh. Kaubakadu , -puudujääk				0.0%
KULUD KOKKU	109.4	108.6	108.5	-0.7%
EBITDA	10.6	-9.5	-9.4	0.0%
Põhivara kulum	0.6	0.6	0.6	0.0%
Finantstulud, -kulud			0.0	0.0%
TULUD - KULUD	10.0	-10.1	-10.0	0.0%

SUMMARY

THE DEVELOPMENT OF RESPONSIBILITY ACCOUNTING BASED ON THE EXAMPLE OF ABC MOTORS AS

Merit Kungla

ABC Motors is an Estonian company selling both new and used cars from two different makes (Renault, Dacia). In addition the company offers maintenance services for the cars and sells car parts. Due to the complexity of operations, an efficient accounting system is needed for monitoring the company.

The aim of the thesis is to develop responsibility accounting system for ABC Motors by working out an indicator system for balanced scorecard and making propositions for improving the accounting system of the company.

There are several possibilities for the company to form its management structure. Bigger organizations often benefit from decentralized structure, which allows faster decision making and gives top management more time for strategic decisions. However, the benefits of decentralized structure will come out only if the responsibilities for different managerial levels are defined and monitored. One of the controlling methods for that is accounting system. Cost accounting has utmost importance. Cost accounting can be carried out by responsibility centers. One step forward from it is responsibility accounting

Responsibility accounting can be implemented by balanced scorecard. It is a measurement system targeted to achieving and monitoring strategic aims. Balance scorecard can be used as a communication, measurement and management tool.

The author found that ABC Motors has definite its mission, vision and strategic aims, which can be regarded as prerequisites for responsibility accounting. The company has 10 responsibility centers. The author worked out measures for balanced scorecard. The author found that these measures should be linked with the core processes. The author divided the measures into four groups: financial, efficiency, customer and quality, employee measures. The balanced score card should be presented on a single desktop and graphs should be included to it.

By analyzing the structure of the current financial report, the author found that it is not optimal. In the one hand it has many outdated, irrelevant and unused measures, and in the other hand it is not informative enough. The reports should include cost of sales, cost of services and other costs. Therefore the author compiled a new format for the financial report. One of the major changes was dividing sales revenue between exports and domestic sales. The author also worked out a new cost structure.