

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Kätlyn Adari

**JUHTIMISARVESTUSLIKE MEETODITE TÄHTSUS JA  
KASUTUS EESTI VÄIKE- JA KESKMISTE ETTEVÕTETE  
SEAS**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: lektor Kristiina Saarniit

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Kätlyn Adari .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 134642

Üliõpilase e-posti aadress: [katlynadari@gmail.com](mailto:katlynadari@gmail.com)

Juhendaja lektor Kristiina Saarniit:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

|  |    |
|--|----|
| ABSTRAKT .....   | 4  |
| SISSEJUHATUS .....   | 5  |
| 1. JUHTIMISARVESTUSE TEOREETILINE KÄSITLUS .....   | 7  |
| 1.1 Juhtimisarvestuse olemus .....   | 7  |
| 1.2 Juhtimisarvestuse spetsialisti roll tänapäeva ärikeskkonnas .....                        | 11 |
| 1.2.1 Ärikeskkond ja sellest tulenev pidev muutus juhtimisarvestuses.....                    | 11 |
| 1.2.2 Juhtimisarvestusega tegeleva inimese roll.....   | 14 |
| 1.3 Juhtimisarvestus väike- ja keskmistes ettevõtetes .....                                  | 16 |
| 2. UURINGU METOODIKA JA VALIM .....  | 21 |
| 2.1 Ülevaade uuringus osalenud ettevõtetest.....   | 21 |
| 2.2 Uuringu meetod .....   | 22 |
| 3. UURINGU TULEMUSED, ANALÜÜS JA EDASISED ETTEPANEKUD.....                                   | 23 |
| 3.1 Andmed uuringu küsimustikule vastajate kohta.....  | 23 |
| 3.2 Andmed juhtimisarvestuslike meetodite ja süsteemide kasutuse kohta .....                 | 26 |
| 3.3 Uuringu tulemuste üldine arutelu .....   | 28 |
| 3.4 Juhtimisarvestuslike meetodite kasutamise, tähtsuse ja töötajate teadmiste analüüs ..... | 29 |
| 3.5 Ettepanekuid juhtimisarvestuse edendamiseks.....   | 33 |
| KOKKUVÕTE .....  | 35 |
| VIIDATUD ALLIKAD .....   | 37 |
| SUMMARY .....  | 39 |
| LISAD .....  | 41 |
| Lisa 1. Küsimustik.....  | 41 |
| Lisa 2. Küsimustiku üldandmete vastused .....  | 42 |
| Lisa 3. Küsitluse töödeldud tulemused.....   | 43 |

## **ABSTRAKT**

Antud bakalaureusetöö eesmärk on uurida, milline on juhtimisarvestuse roll Eesti väike- ja keskmistes ettevõtetes, eelkõige keskendudes firmades kasutatavatele juhtimisarvestuse meetoditele, nende tähtsusele ja kasutajate teadmistele. Määrata kindlaks, mis on juhtimisarvestus ja milleks seda ettevõtted kasutavad. Uurimisküsimuseks on milliseid juhtimisarvestuse süsteeme ja meetodeid Eesti väike- ja keskmised ettevõtted kasutavad ja kui oluliseks nad juhtimisarvestust oma äritegevuses peavad. Uurimismeetodiks on kvantitatiivne meetod. Antud analüüsi jaoks viidi 31 Eesti ettevõtte seas läbi veebipõhine küsitlus. Uuringule vastanud ettevõtted kasutavad kõik mingit osa juhtimisarvestusest oma igapäevases töös, kuid rohkem arvestavad antud infot ehituse, töötleva tööstuse ja logistika valdkonna ettevõtted. Nii hulгимüügi kui ka näiteks finantsvaldkonnas tegelevad ettevõtted kasutavad hetkel vähem juhtimisarvestust, kuid siin on võimalus arenemiseks, sest juhtimisarvestusest saavad reaalselt kasu kõik ettevõtted, olenemata tegevusalast. Kõige enam on kasutuses järgnevad juhtimisarvestuse meetodid uuringule vastanute hulgas: oluliste ja ebaoluliste kulude eristamine, konkurentide tugevate ja nõrkade külgede hindamine ning eelarvestamine, eelkõige tulevaste rahavoogude eelarvestamine. Uuringutulemuste järgi saavad üle poole vastanud ettevõtetest juhtimisarvestusest suurt kasu. Uuringu tulemusi ei saa üldistada aga kõigile Eesti väike- ja keskmistele ettevõtetele, sest vastanute arv on selleks liiga väike. Antud teema kohta tuleks läbi viia täiendavaid uuringuid, et teha üldistavaid järeldusi Eesti ettevõtete juhtimisarvestuse kohta.

Võtmesõnad: juhtimisarvestus, väike- ja keskmised ettevõtted, juhtimisarvestuse spetsialist, globaalne majandus, juhtimise infosüsteem, raamatupidamise süsteemid.

## SISSEJUHATUS

Juhtimisarvestus on viimase paari aastakümne jooksul läbinud suure arengu ning hakanud üha laialdasemalt levima ning omama järjest suuremat tähtsust ettevõtete igapäevases tegevuses. Kuna majanduskeskkond ja ettevõtted üha arenevad ja suurenevad, ei ole enam juhtimisotsuste vastuvõtmisel ainuüksi finantsarvestusest tulevast infost nii suurt kasu. Lisaks on üha raskem püsida turul konkurentsisis või saavutada turueelis, arvestades konkurentsi tihedust ja pidevalt ning kiirelt muutuvat majanduskeskkonda. Selle tõttu on juhtimisarvestus üha vajalikum ettevõtete igapäevaseks toimimiseks, aidates juhtidel teha põhjendatud ja firmale kasulikke otsuseid.

Antud uuringus otsustati keskenduda eelkõige teatud juhtimisarvestuse meetoditele ja kasutusele Eesti väike- ja keskmistes ettevõtetes ning ettevõtete arvamusele nende tähtsuse kohta. Lisaks keskenduti vastanute teadmistele juhtimisarvestuse kohta. Eesti juhtimisarvestust puudutavat teemat sooviti lähemalt uurida, kuna vastaval teemal uuringuid pole Eestis veel palju läbi viidud ja antud teema on pigem tähelepanuta jäetud. Puutudes igapäevaselt kokku erinevate ettevõtete juhtidega ja raamatupidajatega, pole kunagi mainitud oma tegevusest rääkides, et kasutusel on juhtimisarvestuslikud meetodid, mis aitavad planeerida äritegevust ja otsuseid vastu võtta. See tõstas veel suuremat huvi ja soovi uurida, kas Eesti ettevõtted tunnevad juhtimisarvestuse meetodeid ja süsteeme ning kas keegi neid ka kasutab.

Bakalaureusetöö eesmärgiks on kaardistada Eestis kasutusel olevad üldised juhtimisarvestuse meetodid ja nende kasutajate teadmiste tase. Teha teoreetilise ja praktilise uurimuse analüüsi tulemusel põhinevaid ettepanekuid juhtimisarvestuse meetodite ja neid puudutavate teadmiste laialdasemaks levikuks. Antud bakalaureusetöö küsimuse raames selgitatakse välja millised juhtimisarvestuse meetodid on Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete seas kõige laialdasemalt kasutatud ja kuidas ettevõtted ise hindavad nende meetodite tähtsust ja oma teadmisi antud meetodite kohta. Tulemuste saamiseks viidi läbi kvantitatiivne veebipõhine uuring 31 Eesti väike- ja keskmise ettevõtte seas. Antud uuring võib olla kasulik Eesti ettevõtetele, et võrrelda omavahel kasutatavaid süsteeme ja teada saada, milline roll on

juhtimisarvestusel Eesti ettevõtetes. See võib aidata ettevõtetel oma tegevust muuta või uuendada, et saavutada paremad juhtimisvõtted ja suurem konkurentsieelis. Kui ettevõtted antud küsitlust täidavad, saavad vastajad teadlikumaks erinevatest juhtimisarvestuse võimalustest ja loodetavasti algatavad ise initsiatiivi, et olla rohkem kursis antud teemaga ja seda oma ettevõtte toimimises ka suuremal määral kasutada. Lisaks saab antud uuringu tulemusi edaspidistes juhtimisarvestuse meetodeid puudutavates uuringutes kasutada ja edasised uuringud võiksid süveneda veelgi põhjalikumalt Eesti juhtimisarvestusse.

Esimeses peatükis antakse ülevaade juhtimisarvestuse olemusest ja ajaloost, kirjeldatakse juhtimisarvestuse muutusi, mis kaasnevad pideva ärikeskkonna muutumisega ning juhtimisarvestuse spetsialisti rolli, mis on samuti pidevas muutuses. Lisaks keskendutakse väike- ja keskmiste ettevõtete piiratud ressurssidest tulenevale juhtimisarvestusele. Teises peatükis antakse ülevaade kasutatud uurimismeetodist, milleks on kvantitatiivne meetod. Kolmandas peatükis tuuakse välja uuringu tulemused, analüüsitakse neid ja antakse edaspidiseid soovitusi juhtimisarvestuse edendamiseks.

# 1. JUHTIMISARVESTUSE TEOREETILINE KÄSITLUS

## 1.1 Juhtimisarvestuse olemus

Juhtimisarvestuse olemusest rääkides tuleb alustada majandusarvestusest kui üldisest. Majandusarvestus on tihtipeale jaotatud kahte alagruppi: finantsarvestus ja juhtimisarvestus. Nende kahe segmendi vahel on palju sarnasusi ja kattuvust, kuid ka mitmeid erinevusi. Näiteks tõlgendatakse nende sarnasust järgmiselt: mõlemad toetuvad raamatupidamise infosüsteemidele ja mõlemad meetodid põhinevad vastutuse kontseptil. Suurim erinevus on aga tarbijaskonnas ja nende eesmärkides, informatsiooni ulatuses ja fookuses ning informatsiooni kvaliteedi hindamises. (Keller *et al.* 1992, 2)

Finantsarvestus on ettevõtetele kohustuslik ja selle peamine eesmärk on pakkuda infot ja aruandeid ettevõtte finantsvõimekuse kohta ettevõttest väljaspool asuvatele aktsionäridele, investoritele, kreditoritele, äriregistrile ja teistele huvigruppidele. Selleks et need info kasutajad suudaksid pakutavat informatsiooni üheselt mõista, on finantsarvestuse puhul kehtestatud kõigile ettevõtetele ühtsed nõuded ja reeglid. Finantsarvestuse korraldamist Eestis asuvates ettevõtetes reguleerib Eesti raamatupidamise seadus. (Lääts, K 2012)

Juhtimisarvestus aga võimaldab infot eelkõige ettevõttesisestele isikutele kasutamiseks: juhtidele ja isikutele, kes on olulised ettevõtte igapäevategevusi puudutavates otsuste langetamises. Sellest tulenevalt on ka info, mida seesmiselt edasi tegutsemiseks vajalik teada on, erinev sellest, mida pakutakse välistele tarbijatele. (Keller *et al.* 1992, 2) Erinevalt finantsarvestusest ei ole juhtimisarvestuse rakendamine ettevõtetele kohustuslik. Nendel juhtudel, kus ettevõtte juhtimise infovajaduse katab finants- ehk kohustusliku arvestussüsteemi pakutav informatsioon või kui juhtkonnal puudub täiendava informatsiooni saamise vajadus, võib juhtimisarvestussüsteem ettevõttes ka täielikult puududa. Samas tingivad praegused kiired muutused majanduskeskkonnas, turutingimustes, konkurentide ja tarbijate seas ettevõtte juhtidelt asjakohast ja sageli kiiret reageerimist. Seda toetab aga ettevõttes toimiv juhtimisarvestussüsteem, mis omakorda eeldab, et ettevõttes on

loodud vastavad kulude arvestuse, tegevuse planeerimise ja kontrollisüsteemid. Kuna juhtimisarvestus on ettevõtetele vabatahtlik, siis siin puuduvad niinimetatud kohustuslikud arvestusprintsipiibid ja aruannete vormid. Juhtimisarvestuse informatsiooni kasutab ainult konkreetse ettevõtte juhtkond või allüksuse juht. Seega saab nii plaanide kui ka aruannete koostamise ja esitamise kord ning plaanide-aruannete konkreetne ülesehitus olla määratletud üksnes ettevõttesiseselt. Juhtimisarvestussüsteem tuleb iga ettevõtte puhul luua individuaalselt, pidades silmas just konkreetse ettevõtte eripära, tegutsemisvaldkonna eripära, juhtkonna infovajadust ning lahendamist ootavaid võimalikke probleeme. (Lääts, K 2012) Juhtimisarvestuse poolt antav info on suunatud tulevikku ja puudutab tulevase otsustusmomente. Selle täpsus pole nii oluline, küll aga on õigeaegsus. Lisaks põhineb juhtimisarvestus mitte ainult puhtalt majandusarvestuse informatsioonil, vaid selle puhul loevad ka üldine majandus, statistikad, tootmine ja selle juhtimine ning ettevõtte käitumine turul. (Keller *et al.* 1992, 3)

Selleks, et aru saada, mis on juhtimisarvestus ja millist rolli ta ettevõtete igapäevases toimimises mängib, on vaja juhtimisarvestuse mõiste veel täpsemalt ära defineerida. Juhtimisarvestus ehk otsusepõhjenduslik majandusarvestus peab tagama juhtimisotsuste langetamiseks vajaliku info. See hõlmab endas spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid, mille eesmärgiks on anda juhtkonnale ettevõtte juhtimiseks vajalikku infot. Juhtimisarvestuse spetsialisti pärusmaaks on info kogumine, analüüsimine ja tõlgendamine ning selliste aruannete koostamine, mis võimaldaks juhtkonnal põhjendatult langetada äriotsuseid. (Alver, Reinberg 2002, 12) Juhtimisarvestuse puhul on mugav kasutada firma juhtimise infosüsteemi. See on ulatuslik süsteem, mis hõlmab kogu ettevõttesse sisenevat infot ning korraldab info sellisesse vormi, et juhtidel oleks seda mugav oma igapäevatoos rakendada. (Alver, Reinberg 2002, 14) Juhtimisarvestuse põhieesmärgiks on otsustamiseks, kavandamiseks ja kontrolliks vajaliku info tagamine juhtkonnale; juhtkonna motiveerimine, saavutamaks firma eesmärgi; juhtkonna ja allüksuste tegevuse edukuse hindamine. (Alver, Reinberg 2002, 15)

Sellise suhtumisega, et juhid on huvitatud absoluutselt igast infost, mis on saadud raamatupidamissüsteemide kaudu, võib öelda, et kogu majandusarvestus on ka juhtimisarvestus, olenemata, kas vastav info oli avalikustatud väliseks või sisemiseks tarbimiseks. Siiski on selline kirjeldus liiga lai ja ebatäpne. Kuigi juhtimisarvestuse kohta on mitmeid definitsioone, siis järgnev CIMA (*Chartered Institute of Management Accountants*) definitsioon on laialdaselt aktsepteeritud ja kasutusel.



Juhtimisarvestus on juhtide lahutamatu tööosa, mis hõlmab endas info identifitseerimist, esitamist ja tõlgendamist, mida kasutatakse (Lucey 2000, 1):

- 1) strateegiate moodustamiseks,
- 2) tegevuste planeerimiseks ja kontrolliks,
- 3) otsustusprotsessis,
- 4) ressursside kasutamise optimeerimisel,
- 5) avaldamiseks aktsionäridele ja teistele välistele isikutele,
- 6) avaldamiseks töötajatele,
- 7) vara kaitsmiseks.

Kõik äsja mainitud hõlmab juhtkonna osalust kindlustamaks, et on olemas efektiivne (Lucey 2000, 1):

- 1) strateegiline planeerimine ehk plaanide koostamine, mis saavutab ka püstitatavad eesmärgid;
- 2) eelarvestamine ehk lühiajaliste plaanide koostamine;
- 3) finantside omandamine ja kasutamine ning tehingute salvestamine;
- 4) finants- ja operatsioonilise info omavaheline kommunikatsioon;
- 5) kontrolltegevused, et plaanidest kinni pidada;
- 6) sisemine auditeerimine ja juhtkonna auditeerimine ehk süsteemide ülevaade ja aruandlus.

Seega on juhtimisarvestuse peamiseks eesmärgiks andmete kogumine (nii sisemistest kui ka välistest allikatest), analüüsimine, töötlemine, tõlgendamine ja saadud info edastamine organisatsioonisiseseks kasutamiseks, nii et juhtkond saaks efektiivsemalt planeerida, otsuseid langetada ja tegevust kontrollida. (Lucey 2000, 2)

Juhtimisarvestuse süsteem ettevõtetes on üks suurim ja tähtsaim infokanal juhtide otsustusprotsessis. Sellise rolli tõttu otsustusprotsessis on juhtimisarvestuse areng väga oluline. Tuginedes teooriale, siis selle põhjal ei ole ühte universaalset juhtimisarvestuse süsteemi, mida saaks rakendada igat tüüpi ja erinevas suuruses ettevõtetes. Juhtimisarvestus võib lisaks ettevõtetele olla erinev ka riikide poolest. Selle erisuse põhjused võivad põhineda nii ajalool, kultuuril, poliitikal kui ka sotsioloogial. (Yalcin 2012, 95)

Juhtimisarvestuse süsteem ja selle olemus peab kohanema vastavalt ettevõtte spetsiifikale ja olema oma olemuselt paindlik ja muutumisvõimeline. Kuigi juhtimisarvestus võib ettevõtetes erinev välja näha ja seda võidakse erinevalt rakendada oma

otsustusprotsessis, on selgeks tehtud, et ettevõtted, mis kasutavad juhtimisarvestust, on edukamad oma toimimises.

Kuna juhtimisarvestuse alla kuulub väga palju infokogumise võimalusi, erinevaid süsteeme ja meetodeid, on ka nendest saadav info erinev ja erineva kasutusväärtusega ettevõtetele. Mõni meetod keskendub pigem juhtide ja tavatöötajate koostööle ning nende töö taseme parandamisele, teine aga mingi kindla tegevuse kuludele ning kolmas näiteks globaalsele kvaliteedijuhtimisele ja kvaliteedistandarditele vastamisele.

Juhtimisarvestusest tulenevat infot on vaja kvaliteetsete otsuste tegemiseks ja ettevõtte eelise saavutamiseks turul. Sellepärast tulebki juhtimisarvestuse süsteemil anda vajalikku ja ajakohast infot, et aidata juhte nende otsustusprotsessis. (Odar *et al.* 2015, 84)

Tavaliselt nimetatakse isikut, kes on vastutav otsuste tegevuste eest juhtimisarvestusega seondult, inglise keeles "*controller*". *Controller* võib aga olla kohati eksitav nimetus, kuna juhtimisarvestusega tegeleva isiku ülesanneteks on siiski aru anda ja tõlgendada olulist informatsiooni ning tal on võime mõjutada juhte ja nende tegevusi loogilisema otsustusprotsessi suunas. (Keller *et al.* 1992, 3) Juhtimisarvestusega tegelev isik ehk *management accountant* pole eesti keeles õiget terminit veel leidnud. Olemas on mõisted raamatupidaja, pearaamatupidaja, juhtimisarvestuse spetsialist ja juba mainitud *controller*. Edaspidi kasutab autor antud töös vastavale isikule viidates mõistet juhtimisarvestuse spetsialist.

Veel umbes 200 aastat tagasi oli enamus äriettevõtteid nõ ühe pere ettevõtted. Sellistes ettevõtetes polnud teravat vajadust juhtimisarvestuse järele, kuna omanik oli võimeline ise tegelema nii arvestuse, planeerimise, analüüsi kui ka kontrolliga. Ettevõtete suurenemisega kaasnes juhtimisarvestuse tähtsuse tõus. Enamus tänapäeval kasutatavatest juhtimisarvestuse meetoditest ja võtetest arendati välja aastail 1825-1925 suurfirmade tekkimise ja arengu protsessis (Alver, Reinberg 2002, 16). Alates 1980ndatest aastatest on majanduslikud ja tehnoloogilised muutused ning tarbija eelistuste evolutsioon mõjutanud nii ettevõtete tooteid ja teenuseid, kui ka tootmise protsessi. Need muutused on endaga kaasa toonud ka info koguse ja ulatuse muutuse, mida oodatakse saada juhtimisarvestust kasutades. Koos nende ootustega on juhtimisarvestust pidevalt täiendatud ja arendatud. (Chenhall, Smith 1998)

## 1.2 Juhtimisarvestuse spetsialisti roll tänapäeva ärikeskkonnas

### 1.2.1 Ärikeskkond ja sellest tulenev pidev muutus juhtimisarvestuses

Juhtimisarvestus on arenenud alates põllumajanduse revolutsioonist kuni tänapäeva infoajastuni suuresti tänu kolmele mõjutegurile, milleks on globaliseerumine, infotehnoloogia areng ja teadmiste juhtimine. Paljud neist muutustest on olnud evolutsioonilised, mitte revolutsioonilised, kui välja arvata aastad alates 1990ndatest. Juhtimisarvestuses esinev muutus üha kiireneb inimkonna arenguga. Viimase viie kuni kümne aasta areng on palju dramaatilisem ja suurem kui nendele eelneva viie kuni kümne aasta areng.

Selleks, et mõista juhtimisarvestuse arengut, rolli ja kasutamist tänases ärikeskkonnas, tuleb arvestada kõigi teguritega, mis mõjutavad ettevõtete tavapärast toimimist ja seeläbi muudavad ka juhtimisarvestuse süsteeme ja meetodeid. Põhjused, mis viivad juhtimisarvestuse meetodite ja süsteemide muutuseni, nimetatakse motiveerivateks faktoriteks. Leitud on erinevaid faktoreid, mis muudavad juhtimisarvestust ning need on järgnevad: motivaatorid (nt konkureeriv turg, organisatsiooni struktuur, toode ja tehnoloogia), katalüsaatorid (nt halvad finantstulemused, turuosa kadum, organisatsioonilised muutused) ja korraldajad (nt raamatupidamisega kokku puutuvate töötajate allikad, autonoomia tase, majandusarvestuse nõudmised). Need faktorid on klassifitseeritud ka kuude gruppi (Tuan Mat, Smith 2014, 56):

- 1) informatsiooni vajadus;
- 2) muutused keskkonnas ja tehnoloogias;
- 3) valmisolek muutumiseks;
- 4) allikad, et võimaldada muutust;
- 5) sihid muutumiseks;
- 6) välised nõudmised.

Hiljem jaotati faktorid nelja kategooriasse, et selgitada juhtimisarvestuse muutust: organisatsioonilised faktorid, finantsilised faktorid, motiveerivad faktorid ja juhtkonna töövahendid. (Tuan Mat, Smith 2014, 56)

Globaalne konkurents on olnud üks suurimaid ja tähtsamaid mõjureid, mis on mõjutanud ettevõtteid ja nende finantsarvestuse süsteeme viimase 30 aasta jooksul. 1960ndatel olid peaaegu kõik Ameerika Ühendriikides ostetud televiisorid ja autod ka

toodetud Ameerika Ühendriikides. Sealset tootjad ei pidanud muretsema konkurentide pärast teistest riikidest. Tänapäeval aga tulevad enamus autodest ja televiisoritest, mis Ameerika Ühendriikidest ostetud, välismaalt. Paljudel juhtudel on toote erinevad jupid valmistatud erinevates riikides. Maksude alandamise tõttu erinevate lepingute läbi nagu näiteks Ameerika Vabakaubanduse leping (NAFTA), peavad ettevõtted arvestama, et terve maailm on konkurentsiallikaks ja samas ka võimaluseks, et uusi kliente leida. Selleks, et olla edukas globaalses majanduses, peavad ettevõtted efektiivsemalt toimima ja arvestama rohkem klientide vajadustega. Ettevõtted võistlevad omavahel parema klienditeeninduse nimel ning odavamaga teenuseid ja tooteid müües. Hea klienditeenindus nõuab endas kliendile orienteeruvust ettevõttes. Madalamad hinnad nõuavad efektiivsemat tegutsemist. Kuigi globaalset majandust on süüdistatud mõne ettevõtte ebaõnnestumises ja osades riikides töökohtade puuduse suurenemises, on siiski selline majandus toonud kasu paljudele ettevõtetele, mis suudavad nüüd kliente endale saada tervest maailmast. Ka tarbijad on kasu saanud globaalsest majandusest. Suurenenud konkurentsi tõttu on tooted ja teenused odavamad, aga nende kvaliteet kõrgem. (Zimmerman 1997, 6)

Selleks, et olla edukas praeguses ärikeskkonnas, peavad kõik juhid alates ühe inimise ettevõtte kuni suurte firmadeni välja arvestama ka viimaste äritrendidega, milleks on (Oliver, Horngren 2010, 4-5):

1. Suund teeninduse poole. Teenindusettevõtted võimaldavad pangandust, kommunikatsiooni, tervishoidu ja muid olulisi ning kasulikke teenuseid ühiskonnale. FedEx, Google ja Citibank ei müü oma tooteid, vaid nad müüvad just oma teenuseid. Viimasel sajandil on paljud arenenud majandussüsteemid suunanud oma fookuse tootmiselt teenindusele ja praeguseks on üle 55% inimestest tööl teenindussektoris. Oodatakse, et teenused, eriti tehnoloogia ja tervishoid, kasvavad veel väga kiiresti.
2. Globaalne konkurents. Selleks, et olla konkurentsivõimeline, viivad paljud ettevõtted oma tegevused ka teistesse maadesse, et olla lähemal uutele turgudele. Mõned ettevõtted aga loovad partnersuhteid välismaiste firmadega, et rahuldada sealset kohalikku nõudlust. Näiteks Ford, General Motors ja DaimlerChrysler on ehitanud Brasiiliasse tehased, et rahuldada sealset keskklassi autonõudlust. (Oliver, Horngren 2010, 5) Selline konkurents ning tootmise viimine vähearenenud riikidesse nagu näiteks Ungari, Venemaa ja Poola, vähendavad ka tehtavaid kulutusi juhtimisarvestusele (Botes 2005, 77).

3. Ajal põhinev kontseptsioon. Internet, e-reklaam ja kiire ko haletoimetamine suurendavad äri kiirust. Kliendid, kes saavad pidevalt kontaktis olla müüjaga ja mugavalt tooteid tellida, ei oota kaks nädalat DVD järgi, mis on Internetist ostetud. Aeg on uus ja kõige tähtsam konkurentsieelis, et püsida maailmaklassi äris. Selleks, et püsida konkurents, on ettevõtted välja arendanud järgmised kolm aega säästvat reageerimisviisi:

a) edasiarenenud informatsioonisüsteemid. Paljud firmad kasutavad ettevõtte ressursside planeerimise süsteeme, et kooskõlastada ettevõtte ülemaailmsed funktsioonid, osakonnad ja info. Ressursside planeerimise süsteem aitab kiirendada ja ratsionaliseerida tegevusi ning võimaldab ettevõttel kiiresti reageerida turumuutustele.

b) e-kaubandus. Ettevõtted kasutavad Interneti igapäevaselt müügi ja klienditeeninduse jaoks. Internet võimaldab müügimehel müüa tooteid tuhandetele klientidele üle maailma ja seda 24 tundi ööpäevas.

c) *just-in-time* juhtimine. Varud, mida on hoitud liiga kaua aega, vananevad. Varude hoidmine võtab ka ruumi ja nad peavad olema kindlustatud, mis tekitab lisakulusi. *Just-in-time* filosoofia aitab juhtidel kärpida kulusid, kiirendades algmaterjalist lõpptooteks saamise protsessi. *Just-in-time* tähendab seda, et tooted toodetakse täpselt õigeks ajaks, et rahuldada turunõudlust. Selleks tuleb õige kogus materjali õigeks ajaks toimetada tootmisesse ja lõpptoodang õigeks ajaks ja õige hinnaga viia kliendile.

4. Kvaliteedijuhtimine. Ettevõtted peavad oma klientidele võimaldama kõrgkvaliteedilisi tooteid ja teenuseid, et nad saaksid olla edukad. Kvaliteedijuhtimine on loodud selleks, et pakkuda klientidele parimaid tooteid ja teenuseid. Selline eesmärk saavutatakse siis, kui ettevõtted pidevalt arendavad ja parandavad oma toodete kvaliteeti ning vähendavad defektseid tooteid ja ülejääke. Kvaliteedijuhtimises seatakse üha kõrgemaid eesmärke. Tänu kvaliteedijuhtimisele suutis General Motors oma kulusid vähendada 1600 dollarilt 568 dollarini sõiduki kohta (2007ndal aastal).

Kõikide nende trendide ja muutuste juures tekib küsimus, et kuidas mõjutab see juhtimisarvestust ja sellega tegelevaid isikuid? Globaliseerumine tekitab suuremaid võimalusi, kuid samas kaasneb turu avanemisega palju rohkematele klientidele ja tarnijatele ka suured ohud. Suurenev turg ja konkurents tähendab, et juhtimisarvestuse süsteemid peavad olema paindlikumad ja suutma kiiresti reageerida avanevatele võimalustele, kuid ka ohtudele. (Botes 2005, 76)

Juhid ei saa enam lubada endale pikka ooteaega, et saada strateegilist infot. Globaliseerumine viitab lisaks veel sellele, et infole peab olema võimalik ligi pääseda igal pool. Ettevõtte põhitegevus ei pea olema enam juhatusele lähedal, et nad saaksid kasutada vajalikku informatsiooni. Juhtkonnad saavad kasutada võimalust ning pakkuda teenuseid erinevates majanduskeskkondades. (Botes 2005, 76)

Globaliseerumine tähendab ka seda, et väga oluline on tunda erinevaid turge ja kultuurilisi erinevusi antud keskkonnas. Selleks, et pakkuda oma teenuseid erinevates majanduskeskkondades, peab juhtimisarvestuse spetsialist olema teadlik kõikidest riskidest, mis kaasnevad antud tegevusega ning lisaks ka õiguslikest, tervislikest ja keskkonnaprobleemidest, mis kuuluvad vastava turu juurde. Juhtimisarvestuse spetsialistid kasutavad uusi kuluarvestuse süsteeme, et aidata ettevõtetel arendada ülemaailmselt konkureerivad teenuseid ja tooteid. Nad peavad õigesti mõõtma tegutsemiskulusid ja kindlaks määrama viisid, kuidas kulusid vähendada. Seega see viib järelduseni, et juhtimisarvestuse spetsialistid peavad oma töös välja arendama ja hoidma innovatsioonikultuuri. (Botes 2005, 77)

Eelnevalt sai mainitud lisaks globaliseerumisele ka infosüsteeme ja nende arengut, mis on samuti suur faktor juhtimisarvestuse muutuses. Nimelt on *The Chartered Institute of Canadian Accountants* (CICA) soovitanud, et juhtimisarvestuse spetsialistid peaksid vaatama muutusi tehnoloogias, eriti IT valdkonnas, hirmuärevusega. Tehnoloogiliste muutuste tõttu on juhtimisarvestuse spetsialisti roll traditsioonilisega võrreldes ehk faktide kogumisega kõvasti muutunud. Tehnoloogia laseb juhtidel teha antuid toiminguid juba ise, milleks muidu oli vaja eraldi raamatupidajat. Interneti kasutus esitab suure väljakutse tavapärasele raamatupidamisele, selle piiridele, raamistikule ja isegi ühiskonnas teadaolevale fundamentaalsele rollile. Enam pole oluline ka perioodiline aruandmine juhtkonnale, vaid nüüd on juba tähtis reaalajas aruandlus. Juhtimisarvestuse spetsialistide tulevik sõltub nende võimekusest kohaneda ja reageerida üha arenevatele tehnoloogiatele. (Botes 2005, 80)

### **1.2.2 Juhtimisarvestusega tegeleva inimese roll**

Juhtimisarvestusega tegelev isik on oluline liige juhtide meeskonnas, sest üha olulisem on langetada efektiivseid ja kasulikke otsuseid. Juhtide suurenev vajadus finantsinfo ja kvaliteetse info järgi on ka mõjutanud ja suurendanud juhtimisarvestuse rolli. Nelja viimase

sajandi jooksul oli oluline kuluarvestusega tegelev isik, kuid nüüd on see edasi arenenud ja vahetunud juhtimisarvestusega tegeleva isiku vastu. Suur vajadus juhtimisarvestuse järgi ja ka selle areng on põhjustanud paljude uute meetodite ja süsteemidega harjumist ning kasutuselevõtmist. Tuli selgeks teha uued kontseptid, nagu näiteks rahavoogude analüüsimine, diferentsiaalne kuluarvestus, tegevuspõhine kuluarvestus ja teised. Selliste meetodite kasutamise jaoks oli aga vajadus ka täiesti uute programmide järele. Tänu juhtimisarvestusele on oluliselt kasutusele võetud uusi mooduseid, toodetakse üha enam kõrgkvaliteedilisi tooteid, suudetakse varude hoidmine viia miinimumini, eksisteerivad automatiseeritud tootmisliinid ja efektiivne informatsioonisüsteemi kasutamine. (Keller *et al.* 1992)

Juhtimisarvestusega tegeleva isiku roll on identifitseerida, mõõta ja akumulierida äritehinguid ja teisi majanduslikke sündmusi; analüüsida ja tõlgendada tegevusi ning andmetega seostuvat infot; koostada aruandeid, mis aitavad kaasa juhtide otsuste langetamisele ettevõtte tegevust planeerides, hinnates ja kontrollides. Selleks, et juhtimisarvestuslikku infot koguda, kasutatakse paljusid funktsioone. Selleks on nii planeerimine kui eelarvestamine, kuluarvestus, tavapärase majandusarvestus (nagu kontod võlad tarnijatele, ostjate tasumata arved jne), finantsanalüüs, sisemine auditeerimine, süsteemide analüüs ja hooldus ning aruandluse täitmine. (Keller *et al.* 1992, 3) Kuna praegustes ettevõtetes on ka väga palju teisi spetsialiste, kes igapäevaselt võimaldavad infot juhtkonnale, peab juhtimisarvestusega tegelev isik olema alati kursis muutustega ja kogu ettevõtet puudutava infoga. Lisaks peab ta arvestama ettevõtte eripära ja muutusi ettevõttes (näiteks muutusi tootmises, turgudes, nõudluses), et olla võimeline õigel ajal muutma juhtimisarvestuse süsteemi. Juhtimisarvestuse süsteem toimib hästi ainult juhul, kui selleks pole mingi üldine süsteem, vaid kindlalt vastava ettevõtte jaoks kohandatud süsteem. Vastasel juhul ei saada sealt nii palju olulist infot ja osa infost võib minna kaduma, mis võib aga juhtidele just kõige tähtsamaks kujuneda. (Lucey 2000, 6)

Selline pidev pingeline vähendab erinevate osakondade kasulikkust eluiga. On arvatud, et juhtimisarvestuse spetsialistide parima töötulemuse saavutamiseks tuleks neil soovitada ja pidevalt arendada uusi strateegiaid ja struktuure, et kasutada ära tekkinud võimalusi ja ennetada ohtusid. (Botes 2005, 77)

Üha enam tegelevad juhtimisarvestuse spetsialistid enamiku oma tööajast ettevõttesiseste konsultantidena ja analüütikutena. Aina vähem tegeletakse standardsete

raportite valmistamisega ning rohkem just informatsiooni analüüsimise ja tõlgendamisega. Enam ei töötata isoleerituna eraldi osakonnas, vaid kuulutakse mingisse kindlasse tegevusosakonda, mida konsulteeritakse. Juhtimisarvestuse spetsialistid töötavad mitmefunktsionaalsetes rühmades, osalevad igapäevaselt organisatsioonisiseses suhtluses ning on aktiivselt kaasatud otsuste vastuvõtmisesse. (Parts 2012, 25)

### **1.3 Juhtimisarvestus väike- ja keskmistes ettevõtetes**

Antud alateemaga alustades tuleb esmalt defineerida väike- ja keskmise ettevõtte mõiste. Eesti Väike- ja Keskmiste Ettevõtjate Assotsiatsiooni (EVEA) järgi on antud mõiste seletamiseks olemas kolm põhitunnust (VKE definitsioon):

1. Mikro-, väikese ja keskmise suurusega ettevõtete kategooriasse kuuluvad ettevõtted, millel on vähem kui 250 töötajat ja mille aastakäive ei ületa 50 miljonit eurot ja/või aastabilansi kogumaht ei ületa 43 miljonit eurot.
2. Väike ja keskmiste ettevõtete kategoorias loetakse väikesteks need ettevõtted, mis annavad tööd vähem kui 50 inimesele ja mille aastakäive ja/või aastabilansi kogumaht ei ületa 10 miljonit eurot.
3. Väike ja keskmiste ettevõtete kategoorias loetakse mikroettevõteteks need ettevõtted, mis annavad tööd vähem kui kümnele inimesele ja mille aastakäive ja/või aastabilansi kogumaht ei ületa kahte miljonit eurot.

Väike- ja keskmised ettevõtted esindavad olulist finantssektorit tööstusmaailmas ja on suure tähtsusega vähem arenenud riikides. Paljudes riikides on kogu ettevõtetest 95% väike- ja keskmised ettevõtted. Lisaks palkavad antud ettevõtted 65% tööjõust ja panustavad 25% sisekoguprodukti. Austraalias moodustas väike- ja keskmiste ettevõtete panus sisekoguprodukti lausa 40%. (Nandan 2010, 69) Eestis tegutsevatest ettevõtetest on ligi 99,7% mikro-, väike- ja keskmised ettevõtted. Nende arv oli Statistikaameti andmetel 2015. aastal 62 590, sealhulgas nii äriühingud kui ka füüsilisest isikust ettevõtjad. (Uuring: väikestes ja... 2012) Ligi 80% inimestest töötab Eestis mikro-, väike- ja keskmistes ettevõtetes (Statistikaamet).

Väike- ja keskmisi ettevõtteid võib juhtida nii selleks palgatud juht, kuid ka omanik. Seetõttu kasutatakse edaspidi viitamisel juhtimisõigust kandvale isikule kui omanik-juhile.



Üldiselt on usutud, et mida suurem on organisatsioon, seda suurem on ka vajadus juhtimisarvestuse järele. Tegelikuses on aga olukord teisiti. Kuna väike- ja keskmised ettevõtted puutuvad kokku sarnaste raskustega nagu ka suurettevõtted ja väike- ja keskmistel ettevõtetel on palju suurem tõenäosus läbi kukkuda, on neil eriti tähtis juhtimisarvestusest tulenev informatsioon. Võttes arvesse, et väike- ja keskmistel ettevõtetel on väga suur tähtsus majanduses ning nendest võib välja kasvada ka suurettevõtteid, siis on levinud arvamus, et antud firmad vajavad õigeaegset, täpset ja usaldusväärset juhtimisarvestuse süsteemi ja info mõistmist.

Väike- ja keskmisi ettevõtteid on nimetatud ka gasellideks, eelkõige sellepärast, et nad suudavad kiiresti kasvada, paindlikult kohanduda ja reageerida erinevate nišside võimalustega ning muidugi ka kiire kohanemisvõime nii halbade kui heade majandusperioodidega. Samas aga on vastu vaieldud, et ainult väga väike protsent väike- ja keskmistest ettevõtetest on gasellid ja et suurem osa neist näeb vaeva, et konkurentsist püsida. On väga palju põhjuseid, miks väike- ja keskmised ettevõtted ei ole suutelised olema jätkuvõimelised pikas perspektiivis: oluline on see, et paljudel omanik-juhtidel puudub kogemus ja oskus vastu seista erinevatele probleemidele, mis antud ettevõtteid võivad puudutada. (Nandan 2010, 65)

Selliste tingimuste puhul on väga oluline nii õpetus kui kogemus, et majandada väike- ja keskmisi ettevõtteid, kui ka juhtimisarvestusest tulenev informatsioon. Mõlemal on väga tähtis roll väike- ja keskmiste ettevõtete tegevuse jälgimisel ja kontrollimisel. Nagu ka suured firmad, vajavad väike- ja keskmised ettevõtted adekvaatset ja kõrgetasemelisi juhtimisarvestuse meetodeid ja süsteeme, et paremini juhtida ressursse ja suurendada klientide ning omanik-juhtide väärtusi. Kuigi väike- ja keskmised ettevõtted on majanduslikult ja sotsiaalselt väga olulised ühiskonnas, on nendes nii juhtimisarvestus kui selle uurimine väga madalal tasemel. Selle põhjuseks on teiste hulgas ka maksumus, raamatupidajate teadmised ja oskused ja vähesed võimalused uuringute läbiviimiseks. (Nandan 2010, 65)

Väike- ja keskmised ettevõtted pole oma ressursside piiratuse tõttu tihti võimelised lubama endale spetsiaalseid juhtimisarvestusega tegelevaid raamatupidajaid või isegi üldisi täistööajaga raamatupidajaid. (López, Hiebl 2015, 82) Paljud väike- ja keskmised ettevõtted ostavad raamatupidamise teenust välistelt pakkujatelt. Läbi viidud uuringud näitavad, et omanik-juhid ootavad lisaks tavapärasele infole oma välistelt raamatupidajalt ka finantsilist planeerimist, juhtimisarvestust ja selleks vaja minevat infosüsteemi, oskust uurida pettusi, kuluarvestust, planeerimist ja hinnakujundust. Kuigi raamatupidajatel on kõik oskused ja

teadmised selleks olemas, et võimaldada eelnevalt üles loetletud infot omanik-juhtidele, ei ole nad kaasatud otsustusprotsessi selliste teenuste ja info võimaldamiseks. Näiteks on paljud väike- ja keskmised ettevõtted omaks võtnud arvutil põhinevad informatsiooni töötlevad tehnoloogiad, kuid pole nõus kasutama antud info saamiseks väliseid nõuandjaid nagu näiteks raamatupidajaid. (Nandan 2010, 66) Selline käitumine on toonud suuri mõjutusi nii raamatupidamise ametile kui ka juhtimisarvestusele. Faktorid, mis on mõjutanud ja soosinud antud käitumist, on (Nandan 2010, 66):

- rahulolu kitsama teenusega;
- raamatupidajate õigus võimaldada teatud teenuseid ja nende enda tahtmatus oma mugavustsoonist väljuda;
- ebatraditsiooniliste teenuste pakkumisega kaasnevad riskid ja konkurents;
- kitsas raamatupidaja pilt oma ametipositsioonist pole enam vastavuses uue teenuse nõudlusega;
- ressursside vähesus – nii inim-, intellektuaalsete kui finantsiliste ressursside.

Nende ressursside puudus on tihti peegeldunud kas osaliselt või täielikult ka juhtimise ja juhtimisarvestuslike oskuste puudumisele, mida veel lisaks mõjutab ka ebapiisav väljaõpe väike- ja suurettevõtete töötajate ja omanike seas. Selle tagajärjena on finantsilised meetodid ja süsteemid otsuste langetamiseks madalama tasemega või vähem kohandatud antud ettevõtetes võrreldes suurettevõtetega, või pole üldse kasutusel. Nii puudub aga omanikul vajalik info tegevuste planeerimiseks ja kontrolliks. Lisaks puudub ka professionaalne arvamus, mille tulemusena võib omanik vastu võtta firma tegevust puudutavaid otsuseid puhtalt sisetunde ja oma teadmiste abil. Sellised otsused võivad tihti olla aga ettevõttele vähem kasulikud või lausa kahju toovad. Hea märk on aga see, et erinevad läbi viidud empiiriliste uuringute tulemused näitavad, et väike- ja keskmised ettevõtted saavad kasu ja kasutavad finantsjuhtimist ja juhtimisarvestusest tulenevat informatsiooni. (López, Hiebl 2015, 82)

Väike- ja keskmised ettevõtted vajavad tähelepanu juhtimisarvestuse juures sellepärast, et nad võivad kogeda palju suuremaid raskusi oma juhtimisarvestuslikus tegevuses kui suurettevõtted. Väike- ja keskmised ettevõtted on küll paindlikumad ja võimelisemad muutustega paremini kohanema, mis tuleneb nende kergemast organisatsioonistruktuurist. Siiski, nagu juba mainitud, on väike- ja keskmistel ettevõtetel piiratud ligipääs ressurssidele ja neil pole nii suurt võimalust kasu saada mastaabisäästust ehk

hulgitootmise mastaabi laienemisest tulenevast keskmise tootmiskulu alanemisest. Selleks, et suurte ettevõtetega turul võistelda ja konkurentsipüsida, on väga oluline väike- ja keskmistel ettevõtetel osata oma piiratud ressursse õigesti juhtida, kasutades kohast informatsiooni ja kontrollsüsteeme. Juhtimisarvestuslikud meetodid toetavad väike- ja keskmisi ettevõtteid, pakkudes neile üldist juhtimist puuduvat infovajadust. Juhtimisarvestus on oluline ka ettevõtte peamiste äriefunktsioonide toetamises, pakkudes väärtuslikku informatsiooni tegevuste planeerimiseks ja kontrolliks. (López, Hiebl 2015, 82)

Eelnevas alapeatükis rääkis autor erinevatest mõjuritest ning mainis, et kõik need mõjurid muudavad juhtimisarvestust. Juhtimisarvestus on pideva keskkonnamuutuse tõttu alati muutuses ja arengus. Sellises olukorras pole enam traditsioonilistest ega harjumuspärastest juhtimisarvestuse meetoditest kasu. Tavapärased juhtimisarvestuse meetodid nagu eelarved, standardid, tulemuste mõõtmine ja hindamine ning üldkulude juhtimine olid enamjaolt täielikult välja arenenud aastaks 1925. Pärast seda perioodi kuni aastani 1988 on väidetud, et traditsiooniliste juhtimisarvestuste meetodite ja süsteemide arenemine peatus ning tugineti juba olemasolevale. (Nandan 2010, 67)

Praegusel sajandil pole veel kaotatud täielikult traditsioonilist juhtimisarvestust. Neid meetodeid kasutatakse ikka, kuid nüüd on fookuses palju suurem ressursside kogum ja luuakse suuremat väärtust nii klientide kui aktsionäride jaoks. Tänapäeval on juhtimisarvestusest tuleneb info otsustav nii suurettevõtete kui ka väike- ja keskmiste ettevõtete jaoks, liikudes passiivsest infokogujate ja –edastajate rollist aktiivsemasse, strateegilisse ja igapäeva ressursside juhtimise rolli. (Nandan 2010, 67-68)

On läbi viidud mitmeid uuringuid, et vaadelda juhtimisarvestuse arengut ja kasutuselevõttu ettevõtetes. Kvantitatiivsed uuringud ehk need, mis põhinevad küsimustikul, näitavad aeglast kasvutempot juhtimisarvestuslike meetodite osas. Samas aga kvalitatiivsed uuringud, nagu juhtumiuuringud, näitavad kohanemist juba rohkem arenenud süsteemide ja meetoditega nagu näiteks tegevuspõhine kuluarvestus ja tasakaalustatud tulemuskaart, mis on strateegiliste eesmärkide saavutamisele fokuseeritud juhtimismudel, mille abil teiseksandatakse organisatsiooni missioon ja strateegia mõõdetavateks tegevusteks neljas perspektiivis: finants, kliendi-, protsessi- ja arenguperspektiivis (Kirikal, H). (Nandan 2010, 67) Antud uuringus keskendutakse mingil määral ka juba rohkem arenenud meetoditele, milleks on nii tegevuspõhine kuluarvestus kui ka näiteks eelarve dispersioonanalüüs (eelarvegruppide

erisuse võrdlemine, mis lubab võrrelda omavahel rohkem kui kahte gruppi nende keskvaartuste põhjal) ja kapitalimahutuste hindamine tasuvusajal põhineval.

Kõigi eelnevalt nimetatud asjaoludega seoses ei paku suurettevõtted võimalusi, et avastada või õppida nende juhtimisarvestuse süsteemide ja meetodite innovatsiooni ja arengut. Sellest hoolimata on mõtte luua ja pakkuda väike- ja keskmistele ettevõtetele praktilisi soovitusi juhtimisarvestuse ja selle kasutamise kohta väga suur ja atraktiivne võimalus kõigile uurijatele. Lisaks on väike- ja keskmised ettevõtted kasulikud teadlastele, kuna nad võimaldavad uurida juhtimisarvestuse süsteemide vastuvõtmist, kohanemist ja süsteemist tulenevaid kasusid otsesemalt ja põhjalikumalt kui suurettevõtted. (López, Hiebl 2015, 83)

## **2. UURINGU METOODIKA JA VALIM**

### **2.1 Ülevaade uuringus osalenud ettevõtetest**

Kvantitatiivse uuringu jaoks viidi Eesti ettevõtete seas läbi küsitlus. Küsitlus saadeti 145 Eesti väike- ja keskmisele ettevõttele. Vastajatel oli aega oma vastuste esitamiseks kolm nädalat ja selle ajaga laekus 31 vastust, mis teeb vastamise protsendiks 21,4%. Kuigi küsitlus saadeti otse kindlate inimeste meilikontaktidele, mitte üldistele infomeili aadressidele, oli vastanute arv oodatust väiksem. Usaldusvääruse tagab aga see, et küsitlus saadeti otse tippjuhtkonnale ja raamatupidajatele ning võimalused, et vastas madalama astme töötaja, on selle tõttu väiksemad. Küsimustik oli veebipõhine ning mitmele leheküljele ära jaotatud. Vastata sai ainult eesti keeles.

Küsitlus oli kõigile ettevõtetele ühesugune, olenemata ettevõtte tegevusalast või asjaolust, kas tegemist oli väike- või keskmise ettevõttega. Küsitlusse valis autor eelkõige väike- ja keskmised ettevõtted, et saada ülevaade, kuidas ja kui palju on Eesti antud ettevõtted suutnud omaks võtta juhtimisarvestuslikud süsteemid ning kui tähtsaks nad neid peavad. Lisaks on suurem osa Eesti ettevõtetest just väike- ja keskmised ettevõtted, mistõttu peeti olulisemaks uurida just enamusse kuuluvaid ettevõtteid. Kuna väike- ja keskmistele ettevõtetele ei saa rakendada juhtimisarvestuse süsteeme, mis töötavad suurettevõtete puhul, on huvitav uurida, millised lahendused ettevõtted oma tegevuse parandamiseks ja edendamiseks leidnud on. Antud küsitluse tulemusi ei saa üldistada kogu Eesti ettevõtete jaoks, kuid tänu antud uuringule saab selgema arusaama Eesti juhtimisarvestusest, milline võib olla selle roll ja tähtsus Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete seas.

## 2.2 Uuringu meetod

Uuringu küsimustik koosnes 24 põhiküsimusest, mis hõlmasid endas küsimusi juhtimisarvestuse meetodite ja töövahendite kasutamisest ning nende hindamist, ehk kui oluline antud meetod on. Lisaks uuriti vastajate üleüldisi teadmisi antud meetodite ja süsteemide kohta. Küsitluses oli neli täiendavat küsimust vastaja ettevõtte ja ametikoha kohta.

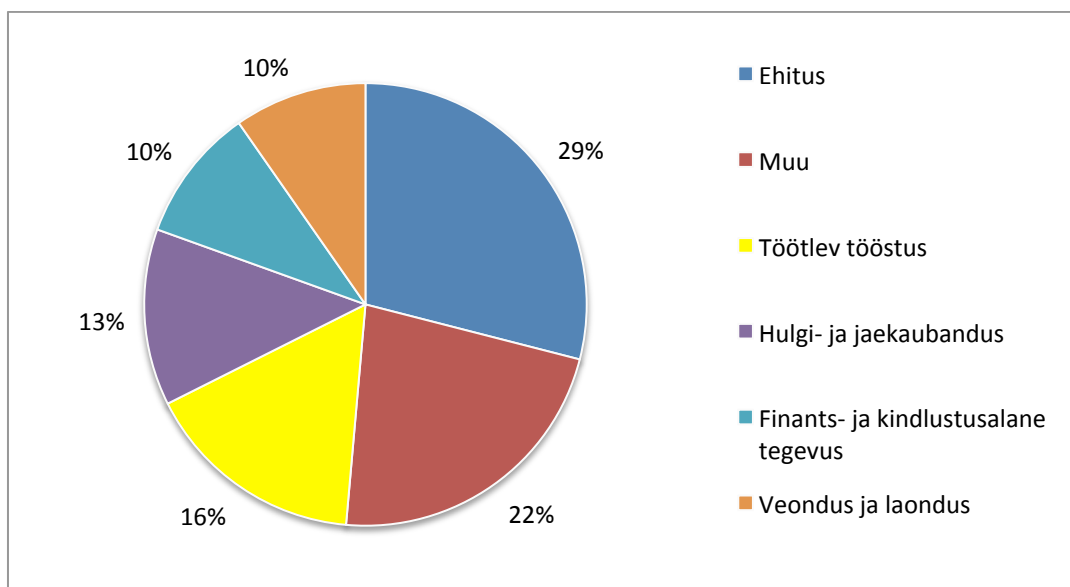
Antud küsitlus põhines osaliselt Ameerika Ühendriikides läbi viidud uuringul (McLellan 2014). Lisaks olid seal ka autori poolt lisatud küsimused. Esialgu küsitleti jah/ei vastusega küsimus, et teada saada, kas ja milliseid juhtimisarvestuse meetodeid kasutatakse. Iga küsimuse juures oli antud vastajatele skaala 1 (ebaoluline) kuni 5 (väga oluline), et saaks hinnata vastava meetodi olulisust nende ettevõttes. Antud skaala abil saab analüüsides konkreetse vastuse iga meetodi tähtsuse kohta. Iga küsimuse juures asus ka teine skaala, millel sai vastaja hinnata oma teadmisi antud meetodi või süsteemi osas. Tänu sellele saab analüüsida kõikide meetodite tähtsust ja vastajate teadmisi, olenemata, kas antud meetod on kasutuses ettevõttes või mitte. See skaala näitab ära, kui palju teadmisi vastanutel juhtimisarvestuse kohta on, lisaks nende tööga seotud teadmistele. Antud küsitlus annab võimaluse uurida Eesti ettevõtete seas juhtimisarvestuse meetodite ja süsteemide tähtsust ning kasutust.

### **3. UURINGU TULEMUSED, ANALÜÜS JA EDASISED ETTEPANEKUD**

#### **3.1 Andmed uuringu küsimustikule vastajate kohta**

Elektroonilisele küsitlusele vastas 31 ettevõtet 145st. See teeb vastamise protsendiks 21,4%. Hea vastanute protsent oleks 30%, kuid vastanute initsiatiiv oli väga madal. Sellest võib teha järeldusi, et kas küsitluse saanud inimestel polnud töö kõrvalt aega vastata või ei osatudki antud küsitlusele vastata: kas poldud kursis juhtimisarvestusega tegeleva spetsialisti tööga või ehk puudus ettevõttes kogu vajadus juhtimisarvestuse järele. Seega võisid paljud jätta selle põhjuse tõttu küsitlusele vastamata, kuna võidi uskuda, et oma puuduvate teadmistega ei panustata autori uuringusse.

Autori poolt koostatud joonis 1 järgi on näha, et kõige rohkem oli vastanute hulgas ehitusettevõtteid, mida oli kokku üheksa tükki ehk 29% vastanutest. Teisel kohal oli töötlev tööstus, mille puhul oli vastanute arv viis ehk 16,2% vastanutest. Nendele järgnesid hulgi- ja jaekaubandus (vastanuid 4 ehk 12,9%), veondus ja laondus (vastanuid 3 ehk 9,7%) ja finants- ja kindlustusalane tegevus (vastanuid 3 ehk 9,7%). Muude vastanud ettevõtete seas olid lisaks järgmised tegevusalad: keemia, soojus- ja elektrienergia, telekommunikatsioon, elektri ja telekommunikatsiooni välisvõrkudega tegelev ehitus ja hooldus, kinnisvaraalne tegevus, nõustamine ja turundus ning majutus ja toitlustus. Seega olid vastajad väga erinevatest valdkondadest, kuid kaldusid pigem raskemate alade poole. Selleks, et saada usaldusväärsemaid tulemusi, mida võib üldistada terve Eesti väike- ja keskmistele ettevõtetele, tuleks küsitleda palju suuremat arvu ettevõtteid, alates teenindusest kuni põllumajanduseni ja tootmiseni välja.



Joonis 1. Vastanute tegevusalad

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel)

Lisaks uuriti küsitluses ettevõtete suuruse kohta. Seda eelkõige, et saada parem pilt vastanutest ja näha, kas suurus mõjutab juhtimisarvestuse meetodite ja süsteemide kasutamist. Suurused olid jaotatud töötajate arvu kohta järgmiselt, mis on toodud välja tabelis 1:

Tabel 1. Vastanud ettevõtete suurus

| Ettevõtte suurus (töötajates) | Vastanud ettevõtete hulk (%) |
|-------------------------------|------------------------------|
| 10-49                         | 51,6                         |
| 50-249                        | 48,4                         |

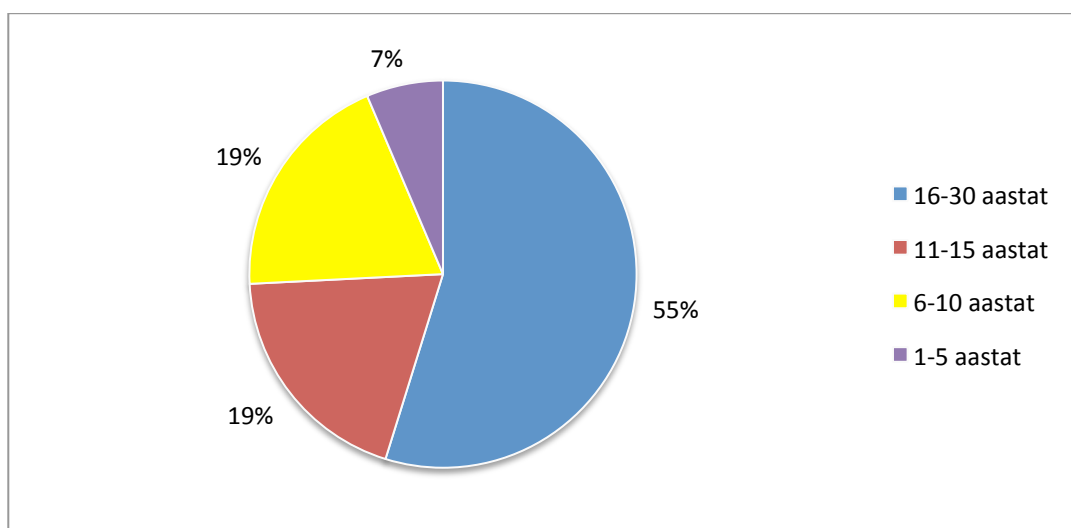
Allikas: (Autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel)

Natukene suurem vastanute arv oli väikeettevõtete seas, kus on 10-49 töötajat. Vähem oli vastanuid keskmiste ettevõtete seas, kus on 50-249 töötajat, kuid vastanud ettevõtete suurused olid suhteliselt võrdselt jagunenud.

Peale ettevõtte tegevusalala ja suuruse uurimise, küsitleti vastanuid ka ettevõtte vanuse kohta, mille andmed on välja toodud joonisel 2. Vastanud ettevõtete vanust uuriti seetõttu, et näha, kas vanematel ettevõtetel on rohkem arenenud juhtimisarvestuse süsteeme või on hoopis vastupidi, et nooremad ja innovaatilisemad ettevõtted arvestavad rohkem



juhtimisarvestusest tulenevate kasudega. Ettevõtete vanusevariandid olid vastates järgmised: 0-5 aastat; 6-10 aastat; 11-15 aastat; 16-30 aastat; rohkem kui 30 aastat. Vastanud ettevõtete vanused olid alates 1 kuni 30 aastat. 1-5 aastaseid ettevõtteid oli vastanute hulgas 2 ehk 6,4%, 6-10 aastaseid ettevõtteid oli vastanute seas 6 ehk 19,4%, 11-15 aastaseid oli ka 6 ehk 19,4% ja ülejäänud olid 16-30 aasta vanused ettevõtted, mida oli 17 ehk 54,8%.

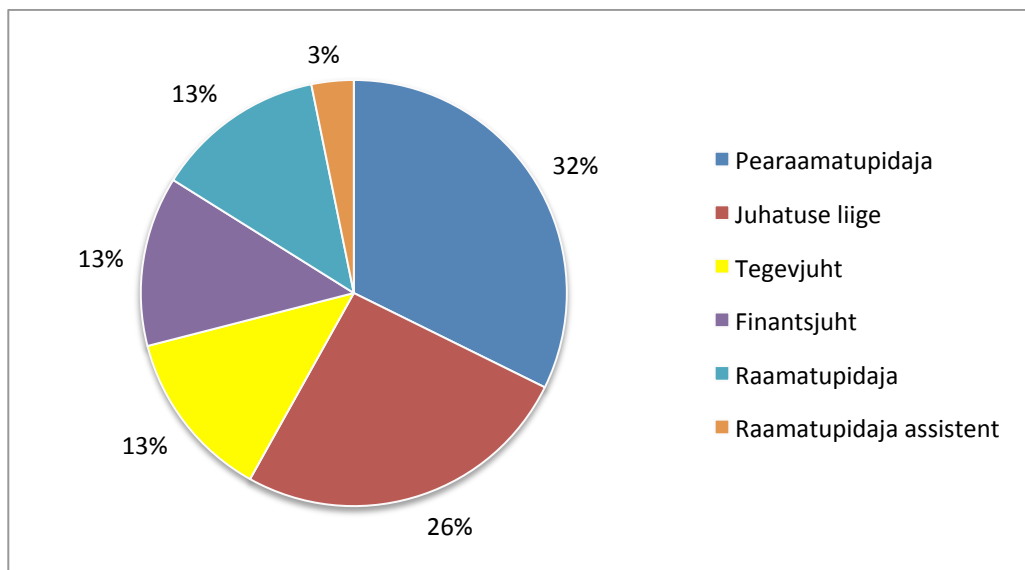


Joonis 2. Ettevõtete vanus

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel)

Viimasena uuriti üldiseloostava tunnuseks vastaja ametikohta. Antud vastusekategoriad olid: raamatupidaja, pearaamatupidaja, juhatuse liige, tegevjuht ja muu kategooria. Kuigi küsitlus oli saadetud ainult raamatupidajate ja finantsjuhtide/tegevjuhtide kontaktmeilidele, tuli arvestada ka tõenäosusega, et antud isik võis küsitluse edasi suunata või puhkusel näiteks olla ja meilile võis vastata siiski mõne teise ametikoha inimene ja seepärast pakuti vastamiseks ka muu kategooria. Antud tulemused on välja toodud joonisel 3.

Kõige rohkem oli vastanute seas pearaamatupidajaid ja seejärel juhatuse liikmeid. Kõik isikud, kes vastasid, peaksid olema kokku puutunud juhtimisarvestusega, kas olles ise antud spetsialist ja kogudes, analüüsides ja edastades erinevat infot või info vastuvõtja, kes kasutab juhtimisarvestusest tulenevaid teadmisi oma töös erinevate otsuste langetamisel. Seega sellistel ametikohtadel vastanud isikud suurendavad antud uuringu usaldusväärsust.



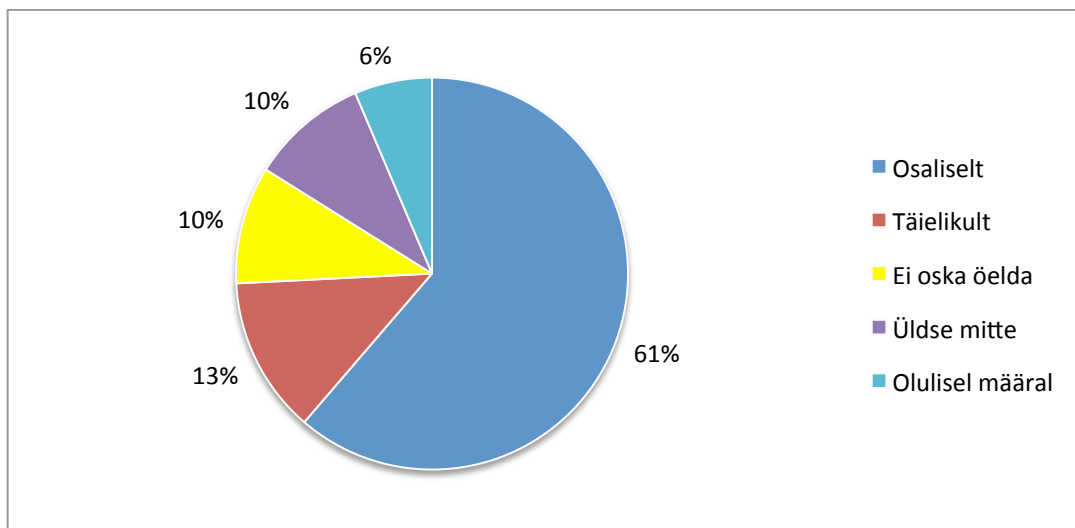
Joonis 3. Vastanud isikute ametikohad

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel)

### 3.2 Andmed juhtimisarvestuslike meetodite ja süsteemide kasutuse kohta

Küsitlusele vastanute käest uuriti nende ettevõtte juhtimisarvestuslike töötajate olemasolu kohta. Uuringust selgus, et kolmeteistkümnel firmal 31-st on juhtimisarvestusega tegelev töötaja. See teeb 41,9% vastanustest. Juhtimisarvestuse osakond oli vastanud 31st ettevõttest olemas ainult kolmel.

Edasi uuriti kui palju tuginetakse vastajate ettevõtetes juhtimisotsuste langetamisel juhtimisarvestuslikule infole. Joonis 4 näitab, et kõige rohkem kasutatakse vastanud ettevõtete seas juhtimisarvestuslikku infot otsuste tegemistel osaliselt. Leidus ka ettevõtteid, kus toetatakse antud infole täielikult (4 ettevõtet ehk 12,9% vastanustest) ja ka teist äärmust, ehk kus ei kasutata juhtimisarvestust üldse (3 ettevõtet ehk 9,7% vastanustest). Lisaks langesid kolm vastust kategooriasse “Ei oska öelda” ja kaks vastust kategooriasse “Olulisel määral”.



Joonis 4. Juhtimisarvestuslikule infole toetumine

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 toodud andmete alusel)

Pärast antuid küsimusi tuli juhtimisarvestuse meetodeid ja süsteeme puudutav küsimustiku osa. Juhtimisarvestuslike meetodeid ja süsteeme puudutavad “kas” küsimused olid vastusevariantidega “Jah” või “Ei”. Kuna vastajaid oli 31, siis sellest tulenevalt peab autor meetodi/süsteemi kasutamist ulatuslikuks, kui “Jah” vastajaid oli kas 16 või rohkem. Kui neid oli aga vähem kui 16, siis kasutatakse antud meetodit/süsteemi vähe. Sinna lisandus ka vastaja arvamus antud meetodi olulisuse kohta ja üldised teadmised meetodi kasutamisest. Kuna küsitletutel lasti hinnata juhtimisarvestuse meetodeid ja süsteeme skaalal üks kuni viis, on ka keskmised nende vahel. Juhtimisarvestuse meetodid, mida kasutatakse keskmisest rohkem, omavad keskmist hinnet 3,01 või rohkem. Juhtimisarvestuse meetodid, mida Eesti ettevõtted kasutavad vähem, omavad keskmist hinnet kas kolm või vähem. Sama skaala kehtib ka inimeste teadmiste puhul: keskmise hinnangu puhul, mis on suurem kui 3,01, loeb autor teadmisi üpris suureks ja piisavaks. Kui keskmine on väiksem kui kolm, hinnatakse antud teadmisi puudulikuks ja leitakse, et neid tuleks täiendada.

Töödelduid andmeid vaadates tuleb arvestada ka asjaoluga, et vastajad, kes vastasid “Ei” küsimusele nr. 14, ei pidanud vastama küsimustele nr. 15-19. Vastanute seas oli ainult neli ettevõtet, kes ei kasutanud eelarvestamist ja seega jätsid ka vastavad küsimused vahele.

Viimaseks uuriti, kui suureks küsitlusele vastanud ettevõtted realselt hindavad kasu, mida nad saavad juhtimisarvestuslike meetodite kasutamisest. Kategooriateks oli “Suur”,

“Keskmine”, “Väike” ja “Ei oska öelda”. 17 ettevõtet vastanute hulgast pidas kasu suureks, 11 keskmiseks ja kolm ei osanud öelda.

### **3.3 Uuringu tulemuste üldine arutelu**

Analüüs põhineb kolmanda peatüki esimeses ja teises alapeatükis ja lisades välja toodud andmetel. Antud alapeatükis kirjeldatakse täpsemalt tulemusi, analüüsitakse saadud andmeid ja tehakse vastavaid järeldusi.

Enamus vastajaid kuulus oma ettevõtte tegevusala poolest raskematele aladele nagu ehitus, töötlev tööstus, laondus ja veondus. Väga vähe oli teenindusettevõtteid ja firmasid, mis tegelevad väiksemate töömahtudega (ei ehita projekte, vaid näiteks peavad üleval söögikohta). Seega võivad tulemused olla natuke positiivsemad juhtimisarvestuslike meetodite ja süsteemide kasutamise osas, kui selle tegelik olukord Eestis. Seda eelkõige seetõttu, et üldjuhtudel on suurematel ettevõtetel, mis tegelevad näiteks ehituse ja veondusega, rohkem ressursse ning ka suurem vajadus juhtimisarvestuse järele, kui seda on väikeettevõtetel. Kuigi kõik ettevõtted võiksid ja peaksid kasutama juhtimisarvestuslikke elemente oma toimimises, kalduvad tavaliselt tõsisemalt juhtimisarvestusele mõtlema suurfirmad. Ka teoorias oli mainitud, et väikeste firmade puhul suudab juht ise kõigel silma peal hoida ja tegeleb nii arvestuse, planeerimise, analüüsi kui ka kontrolliga. Sellest tulenevalt ei keskenduta väiksemates ettevõtetes nii oluliselt juhtimisarvestusele.

Uuringus osalenud ettevõtete vanused jäid vahemikku 1-30 aastat. Andmeid vaadeldes selgus, et kõige enam kasutatakse juhtimisarvestust vanemates ettevõtetes. Selle põhjuseks võib olla asjaolu, et alustavatel ja vähe aega tegutsenud ettevõtetel ei ole piisavalt ressursse, et panustada juhtimisarvestuse meetoditele ja süsteemidele. Juba kauem tegutsenud ettevõtetes on rohkem ressursse kogunenud ning ka tegevus suure tõenäosusega laienenud, mis võimaldab ja sunnib kasutusele võtma rohkem juhtimisarvestuslikke elemente, et langetada õigeid otsuseid ja suunata firmat kasulikuma tee poole.

Ettevõtete käest uuriti, kas neil leidub eraldi juhtimisarvestusega tegelev töötaja. Vastav protsent oli 41,9% ehk 13 ettevõttel vastanutest oli olemas vastav töötaja. Antud protsent on rahuldav tulemus. Seda eelkõige sellepärast, et vastanuid ettevõtteid oli küll vähe, kuid sellest paljudel olid olemas juhtimisarvestuse spetsialistid. See lubab ka oletada, et ettevõtetes peetakse oluliseks juhtimisarvestusest saadavat infot ja panustatakse antud

valdkonda, et oma ettevõtte sooritusi paremaks muuta. Kuigi kindlaid järeldusi sellest kogu Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete kohta ei saa teha, võib oletada, et üpris sama protsendi juurde jääb enamus Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete juhtimisarvestuse spetsialistide olemasolu. Kuigi antud tulemus on alla poole vastanutest, võimaldab see järeldada, et juhtimisarvestuse tähtsusele pööratakse ettevõtetes järjest suuremat tähelepanu ja arenetakse vastavas valdkonnas. Selline järeldus ilmneb ka pidevalt muutuvast majanduskeskkonnas, kus paljud ettevõtted ei jää enam püsima ilma juhtimisarvestusliku infota ja ülemaailmselt on uurijad ja ettevõtted hakanud antud valdkonnale üha suuremat tähelepanu pöörama. Juhtimisarvestusega tegelevaid osakondi oli vastanute seas ainult kolmel ettevõttel. Seda mõjutab aga suure tõenäosusega ressursside vähesus.

Kindlasti mõjutab Eesti väike- ja keskmisi ettevõtteid juhtimisarvestuse kasutamisel ka asjaolu, et tegu on väikese turuga ja kliente on maailma mastaabis pigem vähe. Selle tõttu ei pruugi juhtimisarvestus veel nii põhjapanevalt oluline olla. Seda toetab ka vastanute juhtimisarvestusliku info kasutusmäär. Enamus vastanud ettevõtetest kasutab antud infot osalisel määral ja rohkem on ettevõtteid, kes üldse ei kasuta juhtimisarvestust, kui kes täielikult toetuvad oma tegutsemises sellest tulenevale infole. Osaline kasutusmäär lubab järeldada, et juhid näevad üha rohkem juhtimisarvestuse positiivseid ja kasulikke külgi ning selle läbi pööravad suuremat tähelepanu antud valdkonnale.

### **3.4 Juhtimisarvestuslike meetodite kasutamise, tähtsuse ja töötajate teadmiste analüüs**

Juhtimisarvestuse meetodeid ja süsteeme puudutavates küsimustes oli ainult üks küsimus, mille puhul kõik vastanud ettevõtted olid ühel meelel. Nimelt kasutavad kõik vastanud firmad raamatupidamissüsteemi, mis kogub ja säilitab kõik ettevõtluse käigus tekkinud kulud. See on aga kohustuslik ning kõik ettevõtluse käigus tekkinud kulud tuleb dokumenteerida ja raamatupidamises kajastada. Vastavad kulud aitavad aga ka oletada tulevaste kulusid ning seeläbi aidata kaasa juhtimisarvestusliku info saamisele, edastamisele ja kasutamisele. Selletõttu on ka antud meetod kõige kõrgema tähtsusega hinnatud (4,61). Juhtimisarvestus pole otseselt huvitatud minevikust ja selle kajastamisest, vaid kasutab

antavat infot tuleviku analüüsiks, et oletuslikult ette näha tulevase otsustuskohti ja vajalikku infot.

Üle 80% vastanud ettevõtete seas on kasutusel ka järgmised meetodid: eristatakse olulisi ja ebaolulisi kulusid, hinnatakse konkurentide tugevaid ja nõrku külgi, kasutatakse eelarvestamist ning seda ka rahavoogude planeerimise puhul. Antud meetodid on ilmselt ühed lihtsamad ja loogilisemad juhtimisarvestuse meetodid, mis aitavad kaasa ettevõtte positioneerimisele turul ja kulude juhtimisele. Samas ei saa öelda, et need oleksid ebaolulised, kuna eelkõige suudavad ettevõtted kasumit suurendada kulude alandamisel, mille puhul kulude oskuslik juhtimine palju kaasa aitab. Oluliste ja ebaoluliste kulude eristamisel oli tähtsust hinnatud keskmiselt 4,03, aga teadmiste keskmist taset 3,74. Konkurentide analüüsimise tähtsuseks hinnati 3,97 ja teadmisi 3,74; eelarvestamise puhul olid vastavad näitajad 4,35 ja 4,29 ning planeeritavate rahavoogude eelarvestamisel 3,96 ja 3,96. Nende tulemuste põhjal võib järeldada, et teadmiste ja tähtsuse vahekord võib olla vägagi erinev. Autor oletas, et keskmised teadmised peaksid keskmisest tähtsusest kõrgemad olema, kuna juhul, kui puuduvad teadmised antud süsteemi/meetodi kasutamise kohta, ei saa ka vastaja selle tähtsust õiglaselt hinnata. Samas võib vastajal teada olla, et sellist meetodit kasutatakse tema ettevõttes ja sellele tuginetakse, kuid kuna vastaja ise ei tegele antud meetodiga, on ta teadmised madalad. Näiteks oluliste ja ebaoluliste kulude eristamisel on antud meetodi tähtsust palju kõrgemalt hinnatud kui omaendi teadmisi. Ja ka teiste meetodite puhul on tihti oma teadmisi kriitilisemalt hinnatud kui tähtsust, kuid sellegipoolest on teadmiste ja tähtsuse vahekord üsna sarnane.

Rohkem kui pooltel küsitlusele vastanutel on uuringu tulemuste järgi lisaks kasutuses järgmised meetodid: kulu-maht-kasum analüüs, klientide rahulolu analüüs, klientide kasumlikkuse analüüs, toote tasuvuse analüüs, tarnijate pidev hindamine, jääkkasumi/majandusliku lisandväärtuse hindamine ja kasutamine eesmärkide saavutamisel, suuremate kapitalimahutuste hindamine tasuvusajal ja/või ARR-il (ARR=keskmine puhaskasum/keskmine investering) põhinevalt, suuremate kapitaliinvesteeringute hindamine riski tõenäosuse analüüsiga, võrdlusuuringute teostamine ettevõttesiseselt, tegevuspõhine eelarvestamine ning viimaseks igapäevaste toimingute planeerimiseks läbi viidav eelarvestamine. Kõige vähem kasutatakse eelnevas loetelust nimetatud meetoditest kapitalimahutuse hindamist tasuvusajal ja/või ARR-il põhinevalt. Seda kasutab 13 ettevõtet vastanute koguarvust. Kapitalimahutused on oma iseloomu poolest pikaajalised

investeeringud (maa, hooned ja seadmed), aga ka teiste firmadega ühinemise või ostmise kulud, arendus ja uurimisprogrammide kulud (Majandusleksikon). Seega tuleb arvestada, et väikeettevõtetel võivad puududa sellised kapitalimahutused, mis ei tekita ka vajadust antud meetodi kasutamise järgi. Paljud väike- ja keskmised ettevõtted võivad hoopis rentida tööks vajalikke hooneid, maad ja seadmeid, kuna neil pole piisavaid ressursse või ka vajadust, et neid osta. Lisaks oleneb selle juhtimisarvestuse meetodi kasutamine ka ettevõtte tegevusalast – mõned ettevõtted ei vajagi suurt kapitalimahutust, kuna puudub otsene suur vajadus oma maa, hoonete ja seadmete järele, vaid võib piisata ka pisemast kontoripinnast. Sama kehtib ka arenduse ja uurimisprogrammide osas ning Eestis ei esine rohkelt teiste firmadega ühinemist või nende ostmist. Kõiki neid järeldusi toetab ka asjaolu, et kõik firmad, kes antud meetodit kasutavad, on ehituse, töötleva tööstuse, keemia, telekommunikatsiooni, kinnisvara või veonduse ja laonduse alal tegutsevad. Ehk sellised tegevusalad juba vajavadki spetsiaalset tehnikat, hooneid ja maad. Antud meetodi tähtsuseks ja oma teadmisteks on vastajad keskmiselt hinnanud vastavalt 3,16 ja 3,26. Ettevõtted, kes seda meetodit rohkem kasutavad, on ka tähtsust ja teadmisi kõrgemalt hinnanud, kuid ülejäänud vastanud ettevõtted tõmbavad paratamatult keskmist allapoole, kuna nendele pole sellest meetodist tulenev info vajalik. Antud meetodi juurde sobib paigutada ka suuremate kapitaliinvesteeringute hindamine riski tõenäosuse analüüsiga, millest tulenevad järeldused on samasugused, nagu kapitalimahutuse hindamisel tasuvusajal ja/või ARR-l põhinevalt.

Rohkem saavad igast valdkonnas tulnud ettevõtted kasutada natuke üldisemaid ja nii öelda põhimeetodeid, mis on olulised kõigile ja on autori poolt eelmise lõigu loetelus nimetatud. Nende puhul jäid tähtsuse ning teadmiste keskmised peamiselt 3...3,9 vahele. Kuigi arvestades, et tegu on meetoditega, mis aitavad enda ettevõtet turul kaardistada ja aru saada oma toote ja klientide kasumlikkusest, on tegu pigem madalate keskmiste hinnetega. Sellised teadmised on igas ettevõttes elementaarsed ja peaksid olema kõrgemalt hinnatud ja tõsisemalt võetavad. Toote tasuvuse hindamine, tarnijate ja konkurentide hindamine ning klientide rahuloluanalüüs – see kõik aitab ettevõtte edukusele kaasa. Tänu nendele meetoditele saavad juhid aimu, kuhu suunas nad liikuma peavad oma toote arendamisel, klienditeenindusega ja konkurente arvestades. Kui ei jälgita pidevalt konkurentide käitumist turul ja nende poolt pakutavaid hindu, võib tihti oma käitumistegevusega firmale pigem kahju tuua, sest ei olda kursis nii turuolukorraga ega toodetega ja ka näiteks konkurentide poolt pakutava klienditeenindusega. Lisaks on pigem madala keskmise hinnangu saanud ka tarnijate

pidev hindamine, mis võiks omada suuremat tähelepanu. Kuna *just-in-time* tootmine on praegusel ajal väga kasumlik ja ettevõtted üritavad teha oma tarneahela võimalikult lühikeseks, et kliendile toode/teenus rutem kätte jõuaks, on oluline tarnijate jälgimine. Ärikeskkond on jätkuvas muutuses ja arengus, tänu millele võib tekkida pidevalt uusi võimalusi leida lähedasem või odavam tarnija või üldse mingid tarneahelalülid vahelt ära jätta, et valmistoode lõpptarbijani kiirelt jõuaks. Muidugi käivad ajaga kaasas ka tarneahelasse kuuluvad firmad, kuid siiski on mõistlik oma tegevuses tarnijaid pidevalt jälgida.

Alati ei pruugi olla klientide kasumlikkuse või tarneahela hindamine eraldi vajalik, kuna antud punkte vaadeldakse ka tegevuspõhise eelarvestamise puhul. Tegevuspõhised süsteemid võimaldavad nimelt järgmisi tegevusi (Marima, E):

- 1) tuvastada ning elimineerida dubleerivaid tegevusi;
- 2) eristada väärtus loovad tegevused mitte väärtust loovatest tegevustest;
- 3) analüüsida tegevuse efektiivsust;
- 4) toote või teenuse sortimenti ja hinnakujundust asendada, parandada või kõrvaldada;
- 5) kliendisuhetes hoida kasumlikke kliente, kaotada kahjumlikud kliendid;
- 6) hankijate valimisel keskenduda madalate kuludega hankijatele.

Eelkõige ongi kolm viimast punkti ka tegevused, mida saab eraldi teha klientide kasumlikkuse analüüsi, toote tasuvuse analüüsi ja tarneahela hindamise abiga. Kuid siiski pole tegevuspõhist eelarvestamist vastajate poolt väga kõrgelt hinnatud. See võib olla nii, sest paljudel organisatsioonidel on oma väljakujunenud hankijad, kelle juurest lahkuda ei soovita; oma kindel klientuur; ja kindlasti ka asjaolu, et tegevuspõhist eelarvestamist kasutatakse vastanud ettevõtete hulgas ainult eelkõige ehituse, töötleva tööstuse ja tootmise sektorites. Madal keskmine hinne võibki tuleneda sellest, et väikeettevõtted ei pruugi vajada nii põhjalikku eelarvestamist, eriti, kui tegu on ka mõne nii öelda pehmema ala ettevõttega, mille hulka ei kuulu ühegi toote tootmine ja mahukad projektid. Samas on aga läbi viidud erinevaid uuringuid, mis tõestavad, et juhtimisarvestusest saavad kasu kõik ettevõtted, olenemata tegevusalast või firma suurusest. Seega on Eesti ettevõtetel veel palju arenguruumi, et juhtimisarvestust laialdasemalt kasutama hakata.

Juhtimisarvestuslikud meetodid ja süsteemid, mida küsitlusele vastanud Eesti väike- ja keskmised ettevõtted pigem ei kasuta, on: toote elutsükli analüüs; võrdlusuuringute teostamine ettevõtteväliselt; eelarvestamine selleks, et koordineerida äritegevust erinevate äriüksuste vahel; eelarve dispersioonanalüüs. Kõige ebapopulaarsemad on eelarve



dispersioonanalüüs ja toote elutsükli analüüs, mida vastanute hulgast kasutab vastavalt ainult viis ja kuus ettevõtet. Lisaks peeti antud meetodeid kõige vähem tähtsateks (keskmise 2,41 ja 2,35) kõigi meetodite hulgast.

Antud küsitluse puhul on huvitav aga ka see, et paljud vastanud tähtsustasid väga osasid meetodeid, kuid endal neil ettevõttes seda kasutuses pole. Seega teatakse, kui olulised juhtimisarvestuslikud meetodid on, aga lihtsalt ettevõttes, kus töötatakse, ei pruugi suurt vajadust selle järele olla.

Kuigi uuringust tuli välja, et juhtimisarvestuslike meetodite kasutamine on pigem keskmisel tasemel nii tähtsuse kui kasutajate arvu poolest, võib siiski järeldada, et juhtimisarvestust tähtsustatakse ja see on staadiumis, kus ettevõtted hakkavad järjest rohkem seda kasutama ja pühenduma juhtimisarvestusest tulenevale informatsioonile. Sellise järelduse saab teha sellest, et 54,8% vastanutest pidas kasu, mida nad juhtimisarvestuslike meetodite kasutamisest saavad, suureks ja 35,5% pidas kasu keskmiseks. Mis tähendab, et isegi kui meetodid ei tundu olevat väga populaarsed, siis erinevaid meetodeid ja süsteeme kasutades saadav info tuleb siiski ettevõtetele kasuks.

### **3.5 Ettepanekuid juhtimisarvestuse edendamiseks**

Antud uuringust selgub, et vastanud ettevõtete töötajad teavad juhtimisarvestuslikke meetodeid, kuid mitte põhjalikult. Autor soovib veelgi enam töötajatel ja ka juhtidel end vastaval teemal harida ja läbida erinevaid koolitusi – seda eelkõige sellepärast, et teadmised polnud ühegi meetodi puhul täielikud ja on arenguruumi. Teiseks ka seetõttu, et enamus ettevõtetes pole eraldi juhtimisarvestuse spetsialisti, mille tõttu peavad teised töötajad teadma rohkem antud valdkonna kohta ja koguma infot, analüüsima ja edastama seda. Eriti oluline on enda suurem harimine antud valdkonnas, kuna ettevõtted saavad kasu sellest ja selleks, et edendada ettevõtte toimimist ja veelgi suuremat kasu tuua, tuleks oma teadmisi uuendada erinevate meetodite ja süsteemide osas, et juhtimisarvestust veelgi enam kasutusele võtta. Ka uuringu teoreetilises osas räägiti, kuidas juhtimisarvestuse spetsialistid peavad olema innovaatilised. Selleks aga, et juhtimisarvestust paremale tasemele Eestis tõsta, tuleks ettevõtetel, kellel veel ei ole, palgata eraldi juhtimisarvestuse spetsialist, kes suudab pidevalt olla arengutega kursis ja suurt kogust informatsiooni analüüsida, tõlgendada ning kiiresti vajalikele isikutele edastada. Selleks et juhtimisarvestust Eestis paremale tasemele tõsta,

tuleks ettevõtetel palgata eraldi juhtimisarvestus spetsialist, kuna see on suuremahuline töö ja ettevõtte raamatupidajad ei suuda nii palju vastavat infot juhtidele võimaldada, sest lisaks peavad nad tegelema ka enda igapäevase tööga.

Arvestades läbi viidud uuringu valimit, soovitab autor põhjalikuma ja terve Eesti väike- ja keskmisi ettevõtteid üldistava vastuse saamiseks läbi viia uusi uuringuid. Eelkõige on oluline valimi suurendamine, et saaks selge pildi kõigist Eesti väike- ja keskmistest ettevõtetes ja arusaamise, millist rolli mängib juhtimisarvestus nende igapäevases töös.

Juhtimisarvestust tuleks rohkem propageerida ülikoolide õppeprogrammides ja meedias, et seda tähtsustataks rohkem ja teadmised erinevate meetodite, süsteemide ja ka nendest tuleneva kasu kohta suureneks.

## KOKKUVÕTE

Antud uuring annab ülevaate juhtimisarvestuse meetodite kasutamisest, nende rollist ja tähtsusest Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete seas. Kõrvutades teooriat, autori arvamusi ning saadud statistikat, jõuti järeldusele, et juhtimisarvestus on juba üpris laialdaselt levinud Eesti väike- ja keskmiste ettevõtete seas ning selle roll ehk tähtsus on üle keskmise suur. Igas vastanud ettevõttes on vähemalt mingi osa juhtimisarvestusest kasutusel. Teadmised on iga meetodi ja süsteemi puhul küsitlusele vastanud töötajatel olemas, kuid neid tuleks täiustada, eelkõige kuna ühegi juhtimisarvestusliku meetodi puhul polnud teadmised suurepärased. Juhtimisarvestuslike meetodite roll on üha kasvamas, kuna järjest rohkem viiakse antud alal läbi uuringuid nii Eestis kui välismaal ning levitatakse teadmisi ja oskusi. Lisaks toetab antud arvamust ka küsitluses osalenute ettevõtete vastused, kus peeti osade juhtimisarvestuslike meetodite rolli oluliseks, olenemata sellest, kas ettevõtte ise seda kasutas või mitte.

Uurimisküsimus, kus küsiti milliseid juhtimisarvestuse meetodeid kasutatakse Eesti väike- ja keskmistes ettevõtetes, milline roll nendel on ja millised on töötajate teadmised juhtimisarvestuse kohta, sai järgneva vastuse. Iga küsitluses olev meetod on kasutusel vähemalt mõneski ettevõttes, kuid ükski meetod pole täielikult igas ettevõttes kasutusel, kui välja arvata kõigile kohustuslik ettevõttes tekkinud kulude säilitamine. Kõige enam kasutatakse ettevõtetes oluliste ja ebaoluliste kulude eristamist, eelarvestamist, konkurentide tugevate ja nõrkade külgede analüüsi ja eelarvestamist rahavoogude planeerimisel. Juhtimisarvestus pole veel laia kasutuspinda leidnud väikeettevõtete hulgas ja on pigem kasutusel ja rohkem tähtsustatud keskmistes ettevõtetes, mis tegelevad kas ehituse, logistika või töötleva tööstusega. Väikeettevõtetel on rohkem hetkel arenguruumi, sest nende teadmised ja kasutamisinitsiatiiv on madalam kui keskmiste ettevõtete puhul, kuid samas tuleb uuringust välja, et olenemata teadmistest ja meetodite arvust, mis kasutusel on, saavad üle poole vastanud ettevõtetest suurt kasu juhtimisarvestusest. Töötajate teadmised on üpris heal tasemel, kuid vajavad täiustamist. Üldiselt on kõigile vastanutele teada, mis on juhtimisarvestus ja iga ettevõtte kasutab mingit osa juhtimisarvestusest.

Autor soovib ettevõtetel end rohkem kurssi viia erinevate juhtimisarvestuslike meetodite ja süsteemidega, sest antud pühendumus tasub ettevõtte suurenenud kasumis end ära. Tihtipeale ei pruugita juhtimisarvestuse peale mõelda, eriti väiksemates ettevõtetes, kus töötajaid on vähe ja otsuselangetajaid ainult üks. Samas toob juhtimisarvestus palju kasu ning aitab oluliselt ettevõtte majandamist ning selle tegevuse suunamist kergemaks muuta.

Autor soovib läbi viia täpsemaid uuringuid, et määrata kindlaks veel suurem osa ettevõtetes kasutatavaid juhtimisarvestuse meetodeid, süsteeme ning nende rolli, mille puhul saaks teha üldistavaid järeldusi kõigi väike- ja keskmiste ettevõtete kohta Eestis. Lisaks võiks läbi viia ka uuringu, mis keskendub antud meetodite kasutamisest saadavale kasule – miks neid meetodeid üldse kasutatakse ja kui palju kasu nad reaalselt Eesti ettevõtetele toovad. Kuigi kasu uuriti ka antud uuringus, võiks järgnevas uuringus keskenduda otseselt rahalisele kasule, mida ettevõtted juhtimisarvestusest saavad. Kui nende uuringute tulemusi kajastada meedias ja ülikoolides, aitaks see ühtlasi kaasa ka juhtimisarvestuse edendamisele Eestis.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, J. & Reinberg L. (2002) Juhtimisarvestus. Tallinn: Deebet.
- Botes, V. L. (2005). The Perception of The Skills Required and Displayed by Management Accountants to Meet Future Challenges. University of South Africa.
- Chenhall, R. and Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. - *Management Accounting Research*, Vol. 9, pp. 1-19.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. (1986). The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. - *The Accounting Review*, 61 (1), pp. 16-35.
- Keller, D. E., Bulloch, J., Shultis, R. L. (1992) Managements accountant handbook. The United States: John Wiley & Sons, Inc.
- Kirikal, H. Tasakaalustatud tulemuskaart.  
[http://www.lvrkk.ee/kristiina/heve/person/tasakaalustatud\\_tulemuskaart.html](http://www.lvrkk.ee/kristiina/heve/person/tasakaalustatud_tulemuskaart.html)  
(26.04.2016)
- López, O. L., & Hiebl, M. W. (2015). Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises: Current Knowledge and Avenues for Further Research. - *Journal Of Management Accounting Research*, 27(1), pp. 81-119.
- Lucey, T. (2000) Management Accounting. Forth edition. London: DP Publications.
- Lääts, K (2012). Juhtimisarvestus – *Postimees*, 6. märts  
<http://majandus24.postimees.ee/763622/juhtimisarvestus> (24.04.2016)
- Marima, E. Tegevuspõhine eelarvestamine ja teised alternatiivsed eelarvestamise meetodid  
[http://materjalid.tmk.edu.ee/eve\\_marima/Eelarvestamine%20ja%20avaliku%20sektori%20raamatupidamine/Tegevuspohine%20eelarvestamine%20ja%20teised%20alternatiivid.pptx](http://materjalid.tmk.edu.ee/eve_marima/Eelarvestamine%20ja%20avaliku%20sektori%20raamatupidamine/Tegevuspohine%20eelarvestamine%20ja%20teised%20alternatiivid.pptx). (22.04.2016)
- McLellan, J. D. (2014). Management Accounting Theory and Practice: Measuring the Gap in United States Businesses. - *Journal Of Accounting, Business & Management*, 21(1), pp. 53-68.
- Mereste, U. (2003) Majandusleksikon 1. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus

- Mia, L., & Chenhall, R. (1994). The Usefulness of MAS Functional Differentiation and Management Effectiveness. - *Accounting, Organization and Society*, 19 (1), pp. 1-13.
- Morse, D. C., Zimmermann, J. L. (1997) *Managerial Accounting*. The United States: The McGraw-Hill Companies
- Nandan, R. (2010). Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. - *Journal Of Applied Management Accounting Research*, 8(1), pp. 65-77.
- Odar, M., Kavcic, S., & Jerman, M. (2015). The Role of a Management Accounting System in the Decision-Making Process: Evidence from a Post-Transition Economy. - *Engineering Economics*, 26(1), pp. 84-92.
- Oliver, S., Horngren, C. T. (2010) *Managerial Accounting*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
- Simons, R. (1990). The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New perspective. - *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), pp. 127-143.
- Statistikaamet. Eesti statistika aastaraamat 2015.  
<https://www.stat.ee/90732> (24.04.2016)
- Tuan Mat, T. Z., & Smith, M. (2014). The Impact of Changes in Environment and AMT on Management Accounting Practices and Organizational Strategy, Structure and Performance. - *Journal Of Applied Management Accounting Research*, 12(1), pp. 55-82
- Uuring: väikestes ja kesmise suurusega ettevõtetes on hõivatud 79 protsenti töötajatest – *Ärileht*, 12. aprill, 2012.  
<http://arileht.delfi.ee/news/uudised/uuring-vaikestes-ja-keskmise-suurusega-ettevotetes-on-hoivatud-79-protsenti-tootajatest?id=64244175> (24.04.2016)
- VKE definitsioon.  
<http://www.evea.ee/index.php/vaikeettevotlusest-2/vke-definitsioon> (15.04.2016)
- Yalcin, S. (2012). Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Inter-country Comparison. - *Accounting In Europe*, 9(1), pp. 95-110.

## **SUMMARY**

This study provides an overview of the use of management accounting methods, their role and importance of small and medium-sized enterprises in Estonia. Comparing the theory, the author's views and the resulting statistics, the author came to the conclusion that management accounting is actually already widespread in Estonia and among small and medium-sized enterprises, its role or significance is quite large. Each company uses at least some part of management accounting. Also, the knowledge of each method and system is quite good and every person who responded to the questionnaire knows something about management accounting methods, but their knowledge should certainly be further improved, particularly since there was not any knowledge about managerial accounting methods which was perfect. The author believes that the role of management accounting methods is increasingly growing as more researches are being carried out and knowledge and skills are being spread. Furthermore, it supports the opinion of the companies which participated in the survey and considered that many management accounting methods have an important role, regardless of whether the company itself uses it or not.

Research question whether the methods and systems are used, the role they have and what is the knowledge of employees on managerial accounting, received the following reply. Each method that was questioned in the survey has some users but none of these methods are fully used in each answered company, except saving all expenses that incurred in a company lifetime, which is compulsory. In general, the role of management accounting is not very important yet but it is also not non-existent. The knowledge is on a decent level, but in need of improvement. Generally, all respondents were aware of the accounting management and they use at least some part of it in their everyday work.

The author recommends that companies should obtain more knowledge of various control methods and accounting systems, as this is definitely worth the dedication and increases the profit of the company. Often, management accounting may not be something that companies consider and use, perhaps especially in smaller companies, where there are fewer employees and only one decision-maker. However, management accounting brings

benefits to the company and will make managing and guiding the company and its activities a lot easier.

The author recommends to carry out specific studies to identify methods used in management accounting, systems, and their role, which would draw general conclusions for all small and medium-sized enterprises in Estonia. It might also be beneficial to carry out a study, which focuses more on the benefit that companies gain from specific management accounting methods - why these methods are used at all, and how much benefit they really bring to the Estonian companies. Although the author studied this subject as well, she still recommends to examine the real financial benefit, not only if companies get a lot of benefit or not at all. When the results of this study should also be reflected in the media or in schools, it would definitely contribute to the promotion of managerial accounting.



# LISAD

## Lisa 1. Küsimustik

|            |   |
|------------|---|
| Üldine     | Ettevõtte tegevusvaldkond   |
| Üldine     | Ettevõtte suurus  |
| Üldine     | Ettevõtte vanus   |
| Üldine     | Vastaja ametikoht   |
| Küsimus 1  | Kas Te ettevõttes on eraldi juhtimisarvestusega tegelev töötaja?  |
| Küsimus 2  | Kas Te ettevõttes on eraldi juhtimisarvestusega tegelev osakond?  |
| Küsimus 3  | Kui palju tuginetakse Te ettevõttes juhtimisotsuste langetamisel juhtimisarvestuslikule infole?   |
| Küsimus 4  | Kas Te ettevõttes eristatakse juhtimisotsuste langetamisel olulisi ja mitteolulisi kulusid?   |
| Küsimus 5  | Kas Te ettevõtte sooritab kulu-maht-kasum analüüsi?   |
| Küsimus 6  | Kas Te ettevõtte viib läbi klientide rahulolu analüüsi?   |
| Küsimus 7  | Kas Te ettevõtte kasutab klientide kasumlikkuse analüüsi?   |
| Küsimus 8  | Kas Te ettevõtte kasutab toote elutsükli analüüsi?  |
| Küsimus 9  | Kas Te ettevõtte sooritab toote tasuvuse analüüsi?  |
| Küsimus 10 | Kas Te ettevõtte analüüsib konkurentide tugevaid ja nõrku külgi?  |
| Küsimus 11 | Kas Te ettevõtte hindab oma tarnijaid pidevalt?   |
| Küsimus 12 | Kas Te ettevõtte hindab ja kasutab jääkkasumit/majanduslikku lisandväärtust eesmärkide saavutamisel?  |
| Küsimus 13 | Kas Te ettevõtte hindab suuremaid kapitalimahutusi tasuvusajal ja / või ARR-il* põhinevalt?   |
| Küsimus 14 | Kas Te ettevõtte hindab suuremate kapitaliinvesteeringute riski tõenäosuse analüüsiga?  |
| Küsimus 15 | Kas Te ettevõtte sooritab võrdlusuuringuid ettevõttesiseselt?   |
| Küsimus 16 | Kas Te ettevõtte sooritab võrdlusuuringuid ettevõtteväliselt?   |
| Küsimus 17 | Kas Te ettevõtte kasutab eelarvestamist?  |
| Küsimus 18 | Kas Te ettevõtte kasutab tegevuspõhist eelarvestamist?  |
| Küsimus 19 | Kas Te ettevõtte kasutab eelarvestamist selleks, et koordineerida äritegevust erinevate äriüksuste vahel?   |
| Küsimus 20 | Kas Te ettevõtte sooritab eelarve dispersioonanalüüsi?  |
| Küsimus 21 | Kas Te ettevõtte eelarvestab planeeritavaid rahavoogusid?   |
| Küsimus 22 | Kas Teie ettevõtte kasutab eelarvestamist igapäevaste toimingute planeerimisel?   |
| Küsimus 23 | Kas Te ettevõtte kasutab raamatupidamise süsteemi, et koguda ja säilitada andmebaasis kogu ettevõtluse käigus tekkinud kulud?   |
| Küsimus 24 | Kui suureks hindate reaalset kasu, mida Teie ettevõtte on saanud juhtimisarvestusliku informatsiooni kasutamisest (võttes arvesse erinevaid ettevõtte ressursidele tehtud kulutusi informatsiooni saamiseks)? |

Allikas: (Autori koostatud)

## Lisa 2. Küsimustiku üldandmete vastused

| 1. Ettevõtte tegevusvaldkond                                    | 2. Ettevõtte suurus | 3. Ettevõtte vanus | 4. Vastaja ametikoht      | 26. Reaalne kasu |
|---|---------------------|--------------------|---------------------------|------------------|
| Ehitus  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Suur             |
| Ehitus  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Ei oska öelda    |
| Keemia  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | finantsjuht               | Suur             |
| Finants- ja kindlustustegevus                                   | 10-25 töötajat      | 16-30 aastat       | Raamatupidaja             | Keskmine         |
| Töötlev tööstus   | 26-50 töötajat      | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Keskmine         |
| Hulgi- ja jaekaubandus  | 10-25 töötajat      | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Keskmine         |
| Ehitus  | 26-50 töötajat      | 6-10 aastat        | Pearaamatupidaja          | Keskmine         |
| Ehitus  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | Tegevjuht                 | Keskmine         |
| Ehitus  | 26-50 töötajat      | 16-30 aastat       | Raamatupidaja             | Suur             |
| Ehitus  | 26-50 töötajat      | 11-15 aastat       | Juhatuseliige             | Suur             |
| Töötlev tööstus   | 26-50 töötajat      | 6-10 aastat        | Raamatupidaja             | Suur             |
| Töötlev tööstus   | 51-100 töötajat     | 11-15 aastat       | Juhatuseliige             | Suur             |
| Ehitus  | 26-50 töötajat      | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Keskmine         |
| Ehitus  | 26-50 töötajat      | 16-30 aastat       | Finants- ja personalijuht | Keskmine         |
| Ehitus  | 51-100 töötajat     | 6-10 aastat        | Juhatuseliige             | Suur             |
| Soojus ja elektrienergia  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | finantsjuht               | Suur             |
| Telekommunikatsioon   | 151-250 töötajat    | 16-30 aastat       | Juhatuseliige             | Suur             |
| Töötlev tööstus   | 151-250 töötajat    | 16-30 aastat       | Tegevjuht                 | Keskmine         |
| Elektri- ja telekommunikatsiooni välisvõrkude ehitus ja hooldus | 26-50 töötajat      | 6-10 aastat        | Finantsjuht               | Suur             |
| Finants- ja kindlustustegevus                                   | 101-150 töötajat    | 11-15 aastat       | Juhatuseliige             | Keskmine         |
| Veondus ja laondus  | 151-250             | 16-30 aastat       | Juhatuseliige             | Suur             |
| Kinnisvaraala tegevus   | 151-250             | 11-15 aastat       | Pearaamatupidaja          | Suur             |
| Veondus ja laondus  | 26-50 töötajat      | 6-10 aastat        | Pearaamatupidaja          | Suur             |
| Veondus ja laondus  | 151-250             | 16-30 aastat       | Juhatuseliige             | Suur             |
| Töötlev tööstus   | 26-50 töötajat      | 11-15 aastat       | Pearaamatupidaja          | Suur             |
| Hulgi- ja jaekaubandus  | 10-25 töötajat      | 1-5 aastat         | Tegevjuht                 | Suur             |
| Hulgi- ja jaekaubandus  | 51-100 töötajat     | 16-30 aastat       | Pearaamatupidaja          | Ei oska öelda    |
| Nõustamine ja turundus  | 10-25 töötajat      | 1-5 aastat         | Juhatuseliige             | Ei oska öelda    |
| Hulgi- ja jaekaubandus  | 10-25 töötajat      | 16-30 aastat       | Tegevjuht                 | Keskmine         |
| Majutus ja toitlustus   | 26-50 töötajat      | 6-10 aastat        | Raamatupidaja             | Keskmine         |
| Finants- ja kindlustustegevus                                   | 101-150 töötajat    | 11-15 aastat       | Raamatupidaja assistent   | Suur             |

Allikas: (Autori koostatud)

### Lisa 3. Küsitluse töödeldud tulemused

| Küsimuse nr. | Vastus "Jah" | Vastus "Ei" | Keskmine tähtsus | Keskmine teadmiste tase |
|--------------|--------------|-------------|------------------|-------------------------|
| 4            | 28           | 3           | 4,03             | 3,74                    |
| 5            | 21           | 10          | 3,48             | 3,68                    |
| 6            | 20           | 11          | 3,74             | 3,81                    |
| 7            | 19           | 12          | 3,52             | 3,71                    |
| 8            | 6            | 25          | 2,35             | 3,00                    |
| 9            | 22           | 9           | 3,84             | 3,87                    |
| 10           | 26           | 5           | 3,97             | 3,74                    |
| 11           | 20           | 11          | 3,68             | 3,81                    |
| 12           | 17           | 14          | 3,26             | 3,45                    |
| 13           | 13           | 18          | 3,16             | 3,26                    |
| 14           | 17           | 14          | 3,23             | 3,39                    |
| 15           | 17           | 14          | 2,87             | 3,88                    |
| 16           | 14           | 17          | 3,10             | 3,16                    |
| 17           | 26           | 5           | 4,35             | 4,29                    |
| 18           | 21           | 6           | 4,07             | 4,15                    |
| 19           | 13           | 14          | 3,37             | 3,77                    |
| 20           | 5            | 21          | 2,41             | 2,82                    |
| 21           | 22           | 5           | 3,96             | 3,96                    |
| 22           | 18           | 9           | 3,63             | 4,11                    |
| 23           | 31           | 0           | 4,61             | 4,35                    |

Allikas: (Autori koostatud)