

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Ksenija Ollõkainen

**SEOSSED ETTEVÕTTE KULU-, JUHTIMISARVESTUSE  
JA TULEMUSLIKKUSE JUHTIMISE SÜSTEEMIDE  
JA ETTEVÕTETE EDUKUSE VAHEL,  
EESTI ERINEVATE SUURUSTEGA  
VEONDUS- JA LAONDUSETTEVÕTETE NÄITEL**

Bakalaureusetöö

Õppekava TABB, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on ..... sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Ksenija Ollõkainen .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 155623TABB

Üliõpilase e-posti aadress: ksenia.ollqkainen@gmail.com

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

# SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE .....	5
SISSEJUHATUS .....	6
1. ETTEVÕTTE ANALÜÜSI TEOREETILISED ALUSED .....	8
1.1.    Finantsaruanded ja finantsanalüüs .....	8
1.2.    Suhtarvuanalüüs .....	9
1.3.    Vastutuspõhine arvestus ja vastutuskeskused .....	11
2. KULUARVESTUSE, JUHTIMISARVESTUSE JA TULEMUSLIKKUSE JUHTIMISE SÜSTEEMIDE TEOREETILISED ALUSED .....	14
2.1.    Juhtimisarvestuse olemus .....	14
2.2.    Kuluarvestus ja kulude juhtimine .....	15
2.3.    Tulemuslikkuse juhtimise süsteemid .....	17
2.4.    Kvaliteedijuhtimise standardid .....	18
3. EMPIIRILISED SEOSSED ERINEVA SUURUSGA ETTEVÕTETE KULUARVESTUSE, JUHTIMISARVESTUSE JA TULEMUSLIKKUSE JUHTIMISE SÜSTEEMIDE NING ETTEVÕTTE EDUKUSE VAHEL .....	20
3.1.    Metoodika, valim ja analüüs .....	20
3.2.    Ettevõtete suhtarvuanalüüs .....	21
3.3.    Andmeanalüüs .....	23
KOKKUVÕTE .....	31
SUMMARY .....	33
KASUTATUD ALLIKAD .....	35
LISAD .....	37
Lisa 1. Küsimustik .....	37

Lisa 2. Väikesed veondus- ja laondusettevõtted.....	40
Lisa 3. Keskmise suurusega veondus- ja laondusettevõtted.....	41
Lisa 4. Suured veondus- ja laondusettevõtted .....	42

## LÜHIKOKKUVÕTE

Töö pealkiri on „Seosed ettevõtte kulu-, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide ja ettevõtete edukuse vahel, Eesti erinevate suurustega veondus- ja laondusettevõtete näitel“.

Töö eesmärk on välja tuua kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide mõju ettevõtte edukusele, Eesti erineva suurusega veondus- ja laondusettevõtete näitel.

Eesmärgini jõudmiseks teostatakse suhtarvuanalüüs ning saadud tulemuste põhjal koostatakse esialgne ettevõtete pingerida. Seejärel moodustatakse kuus ettevõtete gruppi vastavalt nende suurusele (väike, keskmise suurusega või suur) ning tulemuslikkusele (edukam või vähem edukas). Iga grupi jaoks koostatakse küsimustik, mis saadetakse Äripäeva Infopangast saadud kontaktidele.

Tulemused näitavad, et ettevõtte kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide ning ettevõtte edukuse vahel on seosed. Tulemustest selgub, et edukamates ettevõtetes on nende süsteemide kasutamine täiuslikum. Samuti võib märgata seoseid ettevõtte suuruse ja nimetatud süsteemide vahel, nimelt suuremates ettevõtetes on hinnatud juhtimissüsteemide panust kõrgemalt.

Võtmesõnad: kuluarvestus, juhtimisarvestus, tulemuslikkuse juhtimise süsteemid, kvaliteedijuhtimine, ettevõtte tulemuslikkus.

## SISSEJUHATUS

Arvestus on iga ettevõtlustegevuse lahutamatu osa. Tänapäeval muutub arvestuse kui tervikliku süsteemi roll pidevalt. Edasiarenemiseks ei piisa enam olemasolevatest protseduuridest. Käesolevas töös kirjeldatakse ettevõtte peamisi arvestussüsteeme ja uuemaid tulemuslikkuse juhtimise süsteeme ning püütakse leida seoseid erinevate arvestussüsteemide ja ettevõtte edukuse vahel.

Käesoleva töö eesmärk on välja selgitada ettevõtte edukust mõjutavad arvestussüsteemid Eesti erineva suurusega veondus- ja laondusettevõtete näitel. Selleks koostab autor finants- ja mitterahaliste näitajate põhjal reastuse, mille põhjal saaks analüüsida ettevõtte kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide mõju ettevõtte edukusele. Ärimaailmas leiab praegu aset palju muutusi – kunagi varem loodud teooriatest ja tõlgendustest enam ei piisa. Tänapäeval käsitletakse äriedukuse mõõtmisel üha rohkem ka mitterahalisi näitajaid nagu kliendirahulolu jms.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks seadis autor järgmised uurimisküsimused:

- Millist mõju avaldavad ettevõtetes kasutatavad arvestussüsteemid ettevõtte üldisele edukusele?
- Kas juhtimissüsteemide tase muutub koos ettevõtte suurusega?

Teema aktuaalsus on seotud äritegevuse suure kasvu ja tehnoloogiate arengutega. Vastuste leidmine nendele küsimustele aitab uurida kõnealust valdkonda fokuseeritumalt ning suurendada ettevõtete teadlikkust ja huvi käsitletava teema vastu. Tänapäeval kaldutakse arvama, et juhtimissüsteemide kasutamine on iseloomulik suurtele ettevõtetele. Käesoleva töö raames vaatleb autor erineva suurusega ettevõtteid ning toob tulemustes välja, millises suunas toimuvad muutused.

Käesolevas töös vaatleb autor veonduse ja laonduse tegevusalal tegutsevate Eesti ettevõtete kuluarvestust, juhtimisarvestust ja tulemuslikkuse juhtimise süsteeme, et välja selgitada, kuidas mõjutab tulemuslikkuse juhtimise süsteemi kasutamine ettevõtte edukust ja millisel tasemel on tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamine Eestis valitud tegevusalal, ning teeb ettepanekud parandusteks, mis soodustaksid tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamise kasvu.

Töö on jaotatud kolmeks osaks, millest kaks sisaldavad käsitletavate teemade teoreetilisi aluseid ning kolmas empiirilist analüüsi. Uuringu läbiviimiseks kasutatakse suhtarvuanalüüsi ja küsimustikku. Küsimustik saadeti valitud ettevõtete esindajatele ning saadud tulemuste analüüsimiseks kasutati Google Formsi keskkonda ja andmete töötlemiseks Microsoft Excelit.

# 1. ETTEVÕTTE ANALÜÜSI TEOREETILISED ALUSED

Ettevõtte tegutsemise eesmärgiks on oma majandusliku efektiivsuse maksimeerimine. Oma tulemusi kajastab ettevõtte majandusaasta lõpu finantsaruannetes. Käesolevas peatükis vaadeldakse põhilisi aruandeid ning käsitletakse nende olulisust ja vajalikkust ettevõtte tegevuse analüüsis. Põhiliste aruannete all mõistetakse bilanssi ja kasumiaruannet. Samuti käsitletakse finantsaruannete analüüsi ühte meetodit, milleks on suhtarvuanalüüs ning vastutuspõhise arvestuse teoreetiliseid aluseid.

## 1.1. Finantsaruanded ja finantsanalüüs

Finantsaruannete analüüs annab ülevaate ettevõtte möödunud, käesolevast ja prognoositavast olukorrast. Finantsanalüüs on vajalik ettevõtte tegevuse analüüsimiseks, sest saadud tulemused annavad ülevaatliku pildi valikutest ja otsustest, mis on tehtud möödunud perioodil. Nende analüüs aitab tugevdada ettevõtte strateegiat ja leida uusi teid tuluni (Udras 2006). Laialt kasutatav termin „analüüs” pärineb kreekakeelsest sõnast *analysis*, mis tähendab lahutamist, liigendamist (Alver, Reinberg 2002). Analüüsi all mõistetakse nii millegi eritlemist või osadeks lahutamist, mille puhul komponentide jaotamise eesmärgiks on sisemiste seoste väljatoomine, kui ka tervikpildi mõtestamist. Majandusanalüüs käsitleb majandusüksuses ilmnevaid majanduslikke nähtusi individuaalselt, et kindlaks määrata, millised tegurid neid mõjutavad. Majandusanalüüsis uuritakse eelkõige seoseid. Ettevõtte majandusanalüüsi üheks osaks ongi finantsaruannete analüüs (Alver, Reinberg 2002).

Ettevõtte põhieesmärgiks peetakse omaniku jõukuse maksimeerimist. Eesmärgini jõudmiseks tuleb ettevõtte ressursse targalt jaotada ja investeerida. Ettevõtte eesmärkide saavutamise vahenditeks on finantsanalüüs, finantsplaneerimine ja finantskontroll (Tearu, Krumm 2005). Finantsanalüüsi abil antakse hinnang ettevõtte rahalisele seisule. Finantsanalüüs on üks majandusarvestuse süsteemi koostisosadest. Majandusarvestus on majandusinfo kogumine, selle



töötlemine ja analüüs. Majandusarvestust tuleb vaadelda süsteemina, mille koostisosadeks on juhtimisarvestus, finantsarvestus, audiitorkontroll, finantsanalüüs, kuluarvestus ja maksuarvestus (Alver, Alver 2017). Andmeid kasutatakse firma juhtimiseks ja arendamiseks ning info andmiseks ettevõtte majandustegevusest huvitatud välisorganisatsioonidele ja isikutele. Majandussüsteem on muutunud ning finantsarvestus on tänapäeval palju keerulisem kui kunagi varem.

Finantsanalüüsi saab teha millal iganes ning kindlat järjekorda selle tegemiseks ei ole. Põhjuseks on asjaolu, et erinevad info kasutajad on huvitatud erinevatest ettevõtte aspektidest. Analüüsi eesmärk on välja selgitada äri mõjurid, nende olulisus ning see, milline mõju äriale avaldub. Edukas majandusanalüüs toetub analüüsivõimele ning oskusele aru saada kõikidest ettevõtet mõjutavatest sise- ja väliskeskkonna teguritest. Finantsaruandluse analüüsi faasis kasutatakse eelmiste perioodide andmeid ning uuritakse kasumlikkust, kasvu ja ressursivajadusi, et mõista firma äridünaamikat ja tulevikusuundi. Peamiseks aruandeks finantsaruandluse analüüsis on majandusaasta aruanne, kus kirjeldatakse ettevõtte tegevust, strateegiat jms. Lisaks tuuakse välja ettevõtte kõige olulisemad aruanded: bilanss, kasumiaruanne ja rahavoogude aruanne (Gerald jt, 1998).

## **1.2. Suhtarvuanalüüs**

Suhtarvuanalüüsi peetakse tänapäeval üheks kõige rohkem kasutatavaks finantstulemuste analüüsi meetodiks. Antud peatükis antakse ülevaadet suhtarvuanalüüsi teoreetilistest alustest, kasutamise põhimõtetest ja võtmenäitajatest.

Suhtarvuanalüüs võimaldab esile tuua finantsnäitajate vahelisi seoseid. Analüüsi käigus võrreldakse firma suhtarvusi eelnenud aastate näitajatega, majandusharu keskmistega, konkurentidega ja prognoosidega. Suhtarvude analüüs on üks finantsaruannete analüüsi instrumente, mida kasutati juba 19. sajandil. Tänapäeval võib seda pidada finantsaruannete analüüsi üheks põhimeetodiks. Käesolevas alapeatükis vaadeldakse suhtarvuanalüüsi teoreetilist aspekti ning ettevõtte tegevust kirjeldavaid suhtarvusi. Suhtarvud on suhteliste suuruste arväärtused. (Alver, Reinberg 2002) Suhtarvuanalüüsi peetakse ettevõtte majandusliku olukorra väljaselgitamisel kõige sagedamini kasutatavaks meetodiks.

Firma väärtuse määravad kindlaks selle kasumlikkus ja kasv. Eesmärkide saavutamiseks on juhtidel neli valdkonda: tegevuse juhtimine, investeringute juhtimine, finantsstrateegia ja dividendipoliitika. Suhtarvude analüüsi eesmärgiks ongi hinnata kõigi eespool loetletud valdkondade efektiivsust, mis hõlmab finantsnäitajate detailset sidumist äri põhiteguritega. Suhtarvuanalüüs ei pruugi anda kõiki vastuseid firma tegevuse kohta, kuid aitab tõstatada küsimusi edaspidiseks uurimiseks. Suhtarv on kahe või rohkema aruandelise näitaja jagatis, mida väljendatakse kordades, protsentides, päevades ja/või rahaühikutes. Oluline on vastata järgmistele küsimustele: kuidas suhtarvusi arvutada, mida need mõõdavad, milliste näitajatena tulemused väljenduvad, mida ütlevad näitajate kõrged ja madalad väärtused ning kuidas vastavaid näitajaid parandada. Arvutatud suhtarvude alusel tehakse trendianalüüs ja neid võrreldakse normidega (tootmisharu keskmised näitajad, konkurentide näitajad).

Suhtarvuanalüüs võimaldab võrrelda firma suhtarvusi aastate lõikes, teiste sama majandusharu firmade suhtarvudega või mõne suhtarvu absoluutse etaloniga. Võrdlus aitab hoida firma erinevaid tugeid stabiilsena. Rahandussuhtarvude analüüs muudab finantsaruannete teabe huvigruppidele loetavamaks. Viis peamiselt kasutatavat suhtarvude liiki on:

- lühiajalise maksevõime suhtarvud (*short-term solvency ratios*) – kuidas majandusüksus tuleb toime lühiajaliste kohustuste tasumistega,
- efektiivsuse suhtarvud (*activity ratios*) – kuidas firma kasutab varadesse investeeritud vahendeid,
- kapitali struktuuri suhtarvud (*financial leverage ratios*) – kui palju on ettevõttes kasutatud laenukapitali,
- tasuvuse suhtarvud (*profitability ratios*) – kui palju teenib ettevõtte investeeritud kapitalilt,
- turuväärtuse suhtarvud (*value ratios*) – kui adekvaatne on ettevõtte turuväärtus.

Finantssuhtarvud annavad huvigruppidele ettekujutuse juhul, kui majandusaasta aruanne kajastab raamatupidamiskohustuslase õiget finantsolukorda. Selleks peavad raamatupidamise registrites olema inventeeritud ja kajastatud varade ja kohustuste saldod. Kasumlikkuse suhtarvul pole mõtet, kui ettevõtte on kahjumis, ning põhivara efektiivsuse suhtarvul puudub sisu, kui amortisatsioonimäär ei vasta põhivara kasulikule elueale. Finantssuhtarvud peavad lisama majandusaasta aruandele väärtust ja informatsiooni (Alver, Reinberg 2002).

Rentaablus on kasumi suhe mingi muu näitajaga ehk tulusus. Rentaablussuhtarvudest on kõige olulisem näitaja omakapitali rentaablus (ROE), sest võimaldab hinnata, kui tõhusalt on juhitud firmat, millesse omanik on investeerinud, seega võimaldab see otsustada investeringute tasuvuse üle. ROE mõõdab firma omanikele ja aktsionäridele kuuluva osa (omakapitali) tootlikkust. Omakapitali rentaablust sisuliseks kriteeriumiks on see, et see peab olema suurem kui omanike nõutav tulumäär. Arvuline kriteerium ütleb, et ROE peab olema suurem kui ROA. Varade rentaablus (ROA) näitab, kui palju puhaskasumit teenis ettevõtte varadesse investeeritud rahaühik. Samuti näitab juhtimise efektiivsust ettevõtte vara kasutamine kasumi genereerimiseks. (Alver, Reinberg 2002).

Omakapitali puhasrentaablus sõltub tegevuse efektiivsusest, varade kasutamise efektiivsusest ja finantsvõimekusest. Mida suurem on finantsvõimekus, seda suurem on ka ROE. Efektiivsuse suhtarvud on vajalikud selleks, et hinnata, kui tõhusalt kasutab ettevõtte oma varasid, ning vastavalt analüüsi tulemustele on ettevõttel võimalik muuta oma varade kasutamist palju tõhusamaks.

Suharvuanalüüs on laialt kasutatav ettevõtte teguse analüüsi meetod. Tänapäeval aga uuritakse aina rohkem ettevõtte edukuse tervikuna. Eesmärgi muutustega tuleb ka täiendada senini kasutatavaid meetodeid ning arendada uusi mudeleid.

### **1.3. Vastutuspõhine arvestus ja vastutuskeskused**

Tavaliselt hakatakse kasutama vastutuspõhist arvestust ettevõtte kasvamisel. Teisest küljest antud peatükis kirjeldatud arvestuse põhimõtet kasutamine võib põhjustada ettevõtte kasvu, sest juhtidel on rohkem aega ettevõtte strateegia täiendamiseks.

Vastutuspõhine arvestus (*responsibility accounting*) on arvestusmeetod, mis arvestab kulusid vastutustasandite lõikes. Vastutuspõhise arvestuse põhiidee seisneb majandustulemuste vaatlemises vastavalt ettevõtte struktuurile (Alver, Reinberg 2002). Vastutuspõhist arvestust hakatakse tavaliselt kasutama ettevõtte kasvamisel, kui juhtkond ei suuda müügimahtude kõikuvuse suurenedes ja muutujate paljususe tõttu enam adekvaatseid otsuseid langetada. Kirjeldatud olukorras suunatakse otsustamine hierarhias allapoole. See soodustab struktuuriüksuste kui vastutuskeskuste teket (Kadak 2004).

Ettevõtte detsentraliseeritud struktuuri eelised realiseeruvad tegelikkuses vaid siis, kui eri juhtimistasandite kohustused on täpselt fikseeritud ning nende täitmist kontrollitakse pidevalt. Kontrolli teostamiseks ja allüksuste tulemuste hindamiseks rakendatakse seejuures tulemusüksuste kontseptsiooni, mis tähendab, et iga allüksuse tulemusi mõõdetakse ja hinnatakse eraldi.

Et vastutuspõhist arvestust rakendada, peavad olema täidetud järgmised eeltingimused:

- organisatsioonil on struktuur, milles on selgelt eristatavad võimu- ehk vastutuspiirkonnad;
- kõikidel juhtidel on kindlad vastutuspiirkonnad;
- igale vastutuskeskusele on võimalik koostada eelarvet;
- vastutuskeskuste eelarvetes eristatakse kulusid, mida vastutuskeskuse juht saab mõjutada, kuludest, mis on väljaspool tema mõjuulatust.

Vastutuspõhise arvestuse protsess eeldab, et iga vastutuskeskuse tegevust on võimalik sobivate mõõdikutega adekvaatselt hinnata. Vastutuskeskusteks on organisatsiooni tulemusüksused. Sealjuures eristab neid asjaolu, et vastutuskeskustel on finantsvastutus, s.t neilt ei oodata mitte ainult eesmärkide saavutamist, vaid neil on iseseisev eelarve eesmärkide saavutamiseks. Vastutuskeskuskused jagunevad oma olemuselt neljaks.

1. Kulukeskus – organisatsiooni osa, mille tegevuse käigus tekivad ainult kulud ning kus juhitakse ja mõjutatakse ainult kulusid. Tavaliselt eristatakse kulukeskuseid tootmistegevuses, kus sisendeid (otsest tööjõudu või materjali) saab igale väljundile täpselt määrata. Kulukeskusena võib vaadelda üsna väikest üksust (väheste töötajatega eraldi osakonda), aga ka ettevõtte suuremat lüli (kogu tootmistsehhi või halduspiirkonda).

2. Tulukeskus – vastutab toodangu müügi ja turustamise eest. Tulukeskustena vaadeldakse tavaliselt turundus- ehk marketingiosakondi, mis vastutavad müügiplaani täitmise eest.

3. Kasumikeskus – organisatsiooni osa, mis vastutab nii tulude kui kulude ning seega ka kasumi eest. Üldjuhul on kasumikeskuste juhid iseseisvamad kui kulu- ja tulukeskuste juhid. Selliseid võrdlemisi iseseisvaid allüksuseid moodustatakse tavaliselt detsentraliseeritud organisatsioonides.

4. Investeeringukeskus – vastutab investeeringute ehk üksusesse investeeritud kapitalilt nõutava tulumäära saavutamise eest. Investeeringukeskustel on eespool loetletud keskustega võrreldes rohkem vabadust, sest neil on õigus langetada iseseisvalt otsuseid üksuse kasutuses oleva kapitali paigutamise suhtes, valides erinevate investeerimisprojektide vahel.

Vastutuskeskuseid on mõttekas käsitleda paralleelselt, organisatsiooni juhtimistasandeid kõrvutades (Alver, Reinberg 2002).

## **2. KULUARVESTUSE, JUHTIMISARVESTUSE JA TULEMUSLIKKUSE JUHTIMISE SÜSTEEMIDE TEOREETILISED ALUSED**

Viimastel aastatel on arvestuse kui terviku funktsioon nihkunud ettevõtte tegevuse kontrollilt selle tulemi kujundamisele (Kadak 2004). Selle muutuse tagajärjel on tekkinud vajadus kõik juhtimissüsteemid uuest vaatenurgast üle vaadata. Antud peatükis vaatleb autor kulu-, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteeme käsitlevaid teoreetilisi aspekte.

### **2.1. Juhtimisarvestuse olemus**

Juhtimisarvestuse (*Management Accounting*) põhiülesandeks on tagada otsuste langetamiseks vajalik info. Juhtimisarvestus võimaldab infot ettevõttesisestele infokasutajatele. Nendeks on juhid ja personal – kõik need, kes tegutsevad igapäevaselt ühise eesmärgi nimel. Õigete otsuste langetamiseks on oluline osata näha erinevaid variante ning valida nende seast kõige õigem ja ettevõttele kõige kasulikum. Juhtimisarvestus hõlmab spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid, mille eesmärgiks on ettevõtte juhtimiseks vajaliku info tagamine juhtkonnale (Alver 2002).

1981. aastal defineeris USA Arvestusspetsialistide Assotsiatsioon juhtimisarvestust kui protsessi, mille käigus identifitseeritakse, mõõdetakse, akumulereeritakse, analüüsitakse ja valmistatakse ette finantsinfot organisatsioonisiseseks planeerimiseks, hindamiseks ja kontrolliks (Alver 2002). Tänapäeval rõhutatakse kõikjal seda, et juhtimisarvestuses kasutatakse ka mitterahalist infot – see samm oli vältimatu, sest ärimaailm areneb ning uued tingimused vajavad uut käsitlust. Muutuste peamiseks teguriks võib pidada juhtimiseks vajaliku info kasvu, mis on tingitud vajadusest toime tulla väliskeskkonnas toimuvate muutustega (Kadak 2004).

Juhtimisarvestus ei ole ettevõtetele kohustuslik ning erineb seepärast olenevalt ettevõtte tegutsemise spetsiifikast. Mõned väiksemad või alustavad ettevõtted võivad juhtimisarvestust ignoreerida, kuid tänapäeva tiheda konkurentsiga turul ja kiiresti muutuvas majanduskeskkonnas peavad juhid olema valmis väga kiireks reageerimiseks. Seda toetab aga hästi väljatöötatud juhtimisarvestussüsteem, mis omakorda eeldab, et ettevõttes on loodud ka kuluarvestuse, tegevuse planeerimise ja kontrollisüsteemid (Lääts 2012).

## **2.2. Kuluarvestus ja kulude juhtimine**

Kuluarvestus (*Cost Accounting*) on järgmine otsuste langetamiseks ja eesmärkide saavutamiseks vajalik arvestuse osa. See on projekti või protsessiga seotud kulude kindlaksmääramise meetod. Finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestusest saadud infot aruannete koostamiseks. Juhtimisarvestus kasutab kuluarvestuse infot otsuste langetamiseks ja ka eelarvestamiseks (Alver 2002).

Majandusteoorias on kasumile suunatud organisatsioonide üheks tähtsaimaks eesmärgiks kasumi maksimeerimine. Selleks on vaja suurendada tulusid ja/või vähendada kulusid. Seda aitab saavutada kuluarvestus. Kulude juhtimist vajavad kõik organisatsioonid, sõltumata tegevusalast (Karu 2008).

Ettevõttesisene kuluarvestussüsteem aitab leida vastuseid väga olulistele ettevõtte juhtimisküsimustele nagu näiteks:

- Milliste toodete müügiga me teenime kasumit?
- Millise müügitulu ja -hinna juures saame vähemalt oma kulud kaetud?
- Milline on meie toodete omahind?
- Miks on meie kulud konkurentide omadest suuremad?

Nagu juba mainitud ka eelmistes peatükkides, on arvestussüsteemid pidevas muutumises.

Autor kasutab kuluarvestussüsteemide kirjeldamiseks Kadaki (2004) artiklit. Kaplan ja Cooper (Kadak 2004) pakkusid välja järgmised kuluarvestussüsteemide tasemed ja märksõnad nende iseloomustamiseks.

- Esimese taseme süsteemid – ei sobi kohustuslike finantsaruannete koostamiseks.

- Teise taseme süsteemid – finantsaruandluse nõuetest tulenevad ja standardarvestusel rajanevad kuluarvestussüsteemid.
- Kolmanda taseme süsteemid – ettevõttega kohandatud eraldiseisvad süsteemid, mis on juhtimise seisukohast olulised.
- Neljanda taseme süsteemid – integreeritud kulude juhtimine ja finantsarvestus.

„Kaplani ja Cooperi kuluarvestussüsteemide **esimesele tasemele** on omane finantsaruannete koostamise mittevastavus nõuetele.“ (Kadak 2004) Tulemuseks on toodete omahinna ekslik kalkuleerimine, mis omakorda põhjustab valesid hinnapakumisi. Valesti kalkuleeritud omahind avaldab mõju ka klientidele. Suuremad kliendid võivad pöörduda teiste pakkujate poole, kes suudavad teha suuremat allahindlust ja ka kiiremini reageerida (Kadak 2004). Esimese taseme süsteemid on suutelised rahuldama ettevõtte infovajadust stabiilses keskkonnas. Puudused avalduvad ebastabiilses keskkonnas, kus hinnad ja kliendid kiiresti muutuvad (Kadak 2004).

„**Teisele tasemele** on omane finantsaruandluse vastavus kohustuslikele tingimustele.“ (Kadak 2004) On tekkinud vastutuskeskused, mis peavad saavutama neile kehtestatud tulemusi. Teise taseme puhul ei ole äriprotsessid välja kujunenud. See tähendab, et tegevus on veel korraldatud kaootiliselt. Tegevuspõhine arvestus veel puudub ning kaudsete ja toetavate tegevuste kulude jagamisel kasutatakse otsese töjõukulu näitajaid.

„**Kolmandale tasemele** on juba iseloomulik tegevuspõhine arvestus.“ (Kadak 2004) Tööprotsess on korraldatud konkreetselt. Vastutuskeskuste käsutuses on oluline info, mis soodustab jooksvalt lokaalset tõhustamist. Teise taseme süsteemidega võrreldes on nende eeliseks efektiivsus.

**Neljast taset** toob kolmandaga võrreldes rohkem esile õppimise ja tagasiside olulisust. Integreeritud on väline finantsaruandlus ja tegevuspõhine arvestus. Ettevõtte struktuur on üles ehitatud nii, et ollakse paindlikud ja võimelised välistele muutustele kiiresti reageerima. See omakorda viib kasumi maksimeerimisele läbi müügi (Kadak 2004).

Peatüki vahepealse kokkuvõtteks võib öelda, et kirjeldatud süsteemide kasutamine on viimastel aastatel kasvanud tihenend konkurentsi tõttu. Vaatamata sellele, et antud süsteemide kasutamine ei ole kõikidele ettevõtetele kohustuslik, aina rohkem ettevõtteid valib neid kasutamiseks. Hästi korraldatud kuluarvestus annab tugeva aluse kulude juhtimiseks.



## 2.3. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemid

Ettevõtte tulemuslikkuse mõõtmise (*Performance Measurement*) küsimus on olnud eriti populaarne viimased paarkümmend aastat. Juba 1980. aastate lõpus hakkas majandusteaduses tekkima uus suund – tulemuslikkuse juhtimise süsteemid (*Performance Measurement Systems*, PMS). See teema tundub atraktiivne ning on leidnud majandusteadlaste seas palju kajastamist.

Varem piisas ettevõtte tulemuslikkuse hindamiseks selle finantsnäitajate ülevaatamisest ja võrdlemisest. Hiljem aga jõudsid nii praktikud (suurettevõtete töötajad) kui ka teadlased (maailma tunnustatud ülikoolide professorid) järeldusele, et finantsnäitajad on lühiajalised ning kirjeldavad enamasti minevikus toimunut. Need näitajad ei võimalda välja töötada strateegiat ega püstitada uusi eesmärke. Pärast seda, kui vananenud tulemuslikkuse hindamise süsteem sai palju kriitikat, ilmusid uued hindamissüsteemid, mis andsid ettevõtte tulemuslikkuse hindamiseks erinevaid ideid ning kasutasid nii finants- kui ka mitterahalisi näitajaid (Eremina 2017).

Tänaseks on välja töötatud mitmeid tulemuslikkuse juhtimise süsteeme: tasakaalustatud tulemuskaart (TTK) (Norton ja Kaplan 1992), tulemuslikkuse juhtimise küsimustik (Dixon, Nanni ja Vollmann 1990), muutuv tulemuslikkuse mõõtmine (Spitzer 2007) jne. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemid on oma olemuselt uudsed ja neid tuleb aina juurde. Tänu sellele, et ühtne tulemuslikkuse mõõtmise mudel puudub, on suhteliselt raske leida kinnitust, et senised mudelid tõesti mõjutavad ettevõtete tulemuslikkust (Pintea, 2011).

Viitades teistele autoritele, toob Kadak (2014) välja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamise mõju finantsnäitajatele nagu aktsiahind ja kasum ning ka üldisele ettevõtte strateegiale. Kadaki (2014) sõnul on varasemad uuringud näidanud, et ettevõtted, kus kasutatakse tasakaalustatud tulemuslikkuse juhtimise süsteemi, on edukamad kui ettevõtted, kus seda ei kasutata. Ettevõtete edukust vaadeldi järgmiste kriteeriumide järgi:

- ettevõtte on olnud oma tegevusala tipus viimase kolme aasta jooksul;
- ettevõtte on finantsnäitajate poolest oma tegevusala esikolmikus;
- viimaseid kultuurilisi või operatiivseid muutusi on hinnatud edukateks või mõõdukalt edukateks;
- kolmeaastane ROI.

Samas artiklis tuuakse välja, et uuringud on tõestanud positiivset suhet juhtimise kontrollisüsteemide ja strateegia vahel. Kasutatud artiklis (Kadak 2014) kirjeldab autor põhjuseid, miks on vaja ettevõtetele kasutada PMSi, tuues välja ka eeldatavad kasud.

Käesoleva peatüki kokkuvõtteks võib öelda, et tulemuslikkuse juhtimise süsteemid on ettevõtetele kasulikud ning avaldavad positiivset mõju nende tulemuslikkusele. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide uurimine on aktuaalne ka tänapäeval ning vajaks nii kvantitatiivseid kui kvalitatiivseid uuringuid seoses kõnealuste süsteemide kasutamisega Eestis.

## **2.4. Kvaliteedijuhtimise standardid**

Kvaliteedi mõiste on tervikuna muutunud. Tänapäeval seostatakse seda igasuguse inimtegevusega, kuid varem kasutati vaid toote puhul. Kvaliteedi kontseptsioon kui selline on eksisteerinud juba pikka aega. Aja jooksul on muutunud kvaliteedi mõiste ja vastavalt ka kvaliteedi kontseptsiooni sisu. Kvaliteediprobleemi uurimine viis kvaliteedijuhtimissüsteemide ja -standardite tekkeni.

Kvaliteedistandardite esimese versiooni töötas välja Rahvusvaheline Standardiorganisatsioon 1987. aastal. Siis ilmuski tuntud ja laialdaselt kasutatav standardiseeria ISO 9000. Algul kasutati kvaliteedijuhtimise standardeid tööstuses, seejärel laienes see paljudele teistele tegevusaladele nagu transport, tervishoid jms. Seoses konkuretsi kasvuga muutub kvaliteedijuhtimise standardite kasutamine üha populaarsemaks. Nende standardite kasutamine võib kuuluda pakkumistingimuste nõutavate kriteeriumide hulka.

Standardiseeria ISO 9000 ühes osas (ISO 9000-2000 Quality Management Systems – Fundamentals and Vocabulary) on sõnastatud kvaliteedijuhtimise kaheksa printsiipi ning toimingud, millest tuleks lähtuda kvaliteedijuhtimise süsteemi loomisel:

1. Kliendikesksus. Organisatsioonid sõltuvad oma klientidest ning peaksid seega mõistma nende vajadusi, täitma nende nõudeid ning püüdma ületada nende ootusi. Määratlege klientide ja teiste osapoolte vajadused ja ootused.
2. Töötage välja organisatsiooni kvaliteedipoliitika ning kehtestage kvaliteedialased eesmärgid.
3. Määratlege protsessid ja vastutus, mis on vajalikud nende eesmärkide saavutamiseks.
4. Määratlege ja tagage ressursid, mida on vaja eesmärkide saavutamiseks.

5. Töötage välja meetodid iga protsessi tulemuslikkuse ja efektiivsuse mõõtmiseks.
6. Rakendage need meetodid.
7. Määratlege meetodid laharvamuste ennetamiseks ning kõrvaldage laharvamuste põhjused.
8. Rajage ja rakendage protsess pidevaks täiustamiseks.

Need kaheksa põhimõtet on kogu kvaliteedijuhtimise standardiseeria aluseks.

Need standardid töötati välja kaupade kvaliteedi tagamiseks Euroopa riikides. Vaatamata sellele, kasutatakse neid tänapäeval laialdaselt üle kogu maailma. Paljud maailma ettevõtted aktsepteerivad kvaliteedi terviklikku juhtimist kui ühte tähtsaimat edu tagatist. TQM-süsteemi kasutajad on leidnud, et see võimaldab vähendada kulusid ja suurendada klientide rahulolu (Alver, Reinberg 2002).

Kvaliteedi mõõtmine on iga protsessi oluline osa. Kvaliteedijuhtimist saab pidada veel alles nooreks alaks ning seetõttu vajad see ala uurimist erinevaste külgedest vaadates.

### **3. EMPIIRILISED SEOSED ERINEVA SUURUSGA ETTEVÕTETE KULUARVESTUSE, JUHTIMISARVESTUSE JA TULEMUSLIKKUSE JUHTIMISE SÜSTEEMIDE NING ETTEVÕTTE EDUKUSE VAHEL**

Käesolev peatükk annab ülevaate läbiviidud uuringust ja saadud tulemustest. Tulemuste kirjeldus põhineb eespool toodud teoreetilistel aspektidel. Uuringu eesmärk oli välja selgitada, kas kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide ning ettevõtte edukuse vahel esineb seoseid. Teema kitsendamiseks püstitati uurimisküsimused:

- Millist mõju avaldavad ettevõtetes kasutatavad arvestussüsteemid ettevõtte üldisele edukusele?
- Kas juhtimissüsteemide tase muutub koos ettevõtte suurusega?

Teemat uurides ilmnisid ka muud seosed, millest autor kirjutab lähemalt käesoleva peatüki alapeatükkides.

#### **3.1. Metoodika, valim ja analüüs**

Käesoleva uurimistöö eesmärk oli välja selgitada erineva suurusega veondus- ja laondusettevõtete kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide sarnasused ja erinevused ehk kuidas nende kasutamine oleneb ettevõtte suurusest ning kas see on seotud ettevõtte edukusega. Selleks analüüsiti 56 väikest, 46 keskmise suurusega ja 10 suurt Eesti ettevõtet, mis tegutsevad veonduse ja laonduse tegevusalal. Tulemuste saamiseks koostati ettevõtete finantsnäitajate põhjal suhtarvuanalüüs ning selle põhjal saadud gruppidele saadeti küsimustik.

Suhtarvuanalüüsi võib tänapäeval pidada enim kasutatavaks vahendiks ettevõtte edukuse mõõtmisel. Käesolevas töös otsustati koostada esialgne reastus suhtarvuanalüüsi abil, sest see on üsna jõukohane vahend ettevõtte tulemuslikkuse hindamiseks ka mitteasjatundjale.

Suhtarvuanalüüsi läbiviimiseks kasutati aastate 2013–2016 majandusaasta aruandeid. Suhtarvuanalüüsi põhjal jaotati kõik vaadeldud ettevõtted kuueks grupiks.

Autor püstitas käesolevas töös eesmärgi vaadelda ettevõtete edukust ka mitterahaliste näitajate põhjal. Sellise informatsiooni saamiseks saadeti ettevõtetele küsimustik. Iga grupi jaoks tehti eraldi küsimustik, et vaadelda asjakohase suuruse ja edukusega ettevõtete käitumist käsitletavates aspektides.

Ettevõtete valiku esmasteks kriteeriumideks olid tegevusala H ehk laondus ja veondus ning töötajate arv, et esindatud oleksid igas suuruses ettevõtted. Seejärel valiti nimekirjast juhuvalimiga käesolevas töös analüüsitud ettevõtted. Vajalike andmete saamiseks saadeti päring Inforegistrisse ning hiljem kasutati ka Äripäeva Infopanka. Algandmed saadi majandusaasta aruannete näol. Autor koostas andmete põhjal tabelid vajalike näitajatega.

## 3.2. Ettevõtete suhtarvuanalüüs

Valitud ettevõtete suhtarvuanalüüs viidi läbi selleks, et saada esialgne reastus ettevõtetest. Analüüsi sooritamiseks uuris autor kõikide ettevõtete majandusaasta aruandeid ning koostas tabeli vajalikest näitajatest (tabel 1). Väikeste, keskmise suurusega ja suurte ettevõtete jaoks koostati eraldi tabelid.

Tabelis kasutati selliseid näitajaid nagu: aktiva kokku, omakapital, müügitulu, ärikasum ja puhaskasum. Esimesest kahest näitajatest leiti keskmist, kuna bilansis kajastatakse need näitaja perioodi alguse ja lõpp seisuga. Analüüsiks välja arvatatud näitajat näeb samuti tabelis 1.

Tabel 1. Keskmise suurusega ettevõtete reastuse koostamine ühe ettevõtte näitel

Ettevõtte	Näitaja	Algus	Lõpp	Analüüsiks kasutati
DHL Estonia AS	Aktiva kokku	13 868 695	17 913 436	15 891 066
DHL Estonia AS	Omakapital	8 969 189	11 861 447	10 415 318
DHL Estonia AS	Müügitulu		52 402 286	52 402 286
DHL Estonia AS	Ärikasum		2 799 681	2 799 681
DHL Estonia AS	Puhaskasum		2 799 721	2 799 721

Allikas: autori koostatud Lisa 3 andmetel.

Koostatud tabelite põhjal leiti valitud suhtarvud, milleks olid: ROE, ROA, äri- ja puhaskasumi rentaablus, puhaskasumi rentaablus, kasumi kasv ja käibe kasv.

ROA (*Return on Assets*) ehk vararentaablus näitab, kui palju teenib iga varadesse investeeritud rahaühik. Järgmine on ROE (*Return on Equity*) ehk omakapitalirentaablus, mis näitab ettevõtte võimet toota kasumit omanike poolt investeeritud rahaühikult (Peavler 2018). Äri- ja puhaskasumi rentaablus näitavad vastavalt äri- ja puhaskasumi suhet müügituluga. Kasumi ja käibe kasvu suhtarvud näitavad kasumi ja käibe muutusi eelnenud perioodiga võrreldes. Lisaks nendele suhtarvudele kasutati analüüsis ka ettevõtete puhaskasumit. Lähtudes käesoleva uurimistöö eesmärgist, saab antud suhtarvude analüüsi pidada autori arvates piisavaks.

Ülal nimetatud näitajate põhjal koostas autor ettevõtete reastuse. Alguses hindas ta iga ettevõtet iga näitaja järgi eraldi ning seejärel summeeris kõikide ettevõtete punktid ja koostas koondtabeli (tabel 2). Ettevõtteid hinnati skaala järgi, milles 1 on parim tulemus. Koondtabelis on esikohal kõige vähem punkte saanud ehk kõige edukam ettevõtte.

Tabel 2. Suurte ettevõtete koondreastus

AS Eesti Liinirongid	12
Tallinna Linnatranspordi AS	26
AS Tallinna Sadam	28
Logistika Pluss OÜ	35
Lux Express Estonia AS	37
Transiidikeskuse AS	38
AS SEBE	39
AS Eesti Post	48
AS GoBus	54
AS Vopak E.O.S.	68

Allikas: autori koostatud

Samal põhimõttel analüüsiti ka väikeseid ja keskmise suurusega ettevõtteid. Seejärel jagati esialgsed nimekirjad pooleks ehk igas grupis selgusid rohkem ja vähem edukad ettevõtted (lisa 2-4). Teostatud suhtarvuanalüüs sai aluseks edaspidiseks ettevõtete edukuse uurimiseks. Nagu käsitleti teoreetilistes peatükkides, siis ainult finantsnäitajate pealt koostatud analüüsist ei piisa ettevõtte edukuse mõõtmisel.

### 3.3. Andmeanalüüs

Käesolevas alapeatükis kirjeldab autor küsimustiku abil saadud tulemusi ning sooritab andmeanalüüsi.

Küsitluse abil sooviti leida seoseid ettevõtetes kasutatavate juhtimissüsteemide ja ettevõtete edukuse vahel. Käesoleva töö teoreetilistes peatükkides käsitletakse kuluarvestust, juhtimisarvestust ja tulemuslikkuse juhtimise süsteeme. Teoriale tuginedes koostati küsimustik (lisa 1), mille abil saadi vastused ettevõtetes kasutatavate juhtimissüsteemide kohta. Eraldi gruppide vaatlamiseks koostati kuus identset küsimustikuvormi Google Formsi keskkonnas:

1. Väikesed edukamad ettevõtted
2. Väikesed vähem edukad ettevõtted
3. Keskmise suurusega edukamad ettevõtted
4. Keskmise suurusega vähem edukad ettevõtted
5. Suured edukamad ettevõtted
6. Suured vähem edukad ettevõtted

Kokku valiti 112 ettevõtet ning vastused saadi 25 ettevõttest ehk üldine vastanute osakaal oli veidi suurem kui 22%. Suurtest ettevõtetest vastasid kõik ehk vastanute osakaal oli 100%. Ettevõtete kontaktid saadi Äripäeva Infopangast, E-Krediidiinfost ja ettevõtete kodulehtedelt. Küsitluses osalejate sihtrühmaks olid juhid, finantsjuhid ja raamatupidajad. Vastanute ametikohad on näidatud tabelis 3.

Tabel 3. Vastanute ametikohad

Ametikoht	Vastanute arv
Ettevõtte juht	3
Ettevõtte finantsjuht	3
Ettevõtte raamatupidaja	9
Tolliagent	1
Finantsaruannete spetsialist	1
Logistikadirektor	2
Logistikaspetsialist	1
Müügidirektor	1
Arendusjuht	2
Kontroller	1

Allikas: autori koostatud

Küsimustik koosnes kuuest moodulist: üldine, kuluarvestuse panus, juhtimisarvestuse panus, tulemuslikkuse juhtimise süsteem, tulemuslikkuse juhtimise kujundamine ning tulemuslikkuse juhtimise juurutamine ja kasutamine. Süsteeme käsitlevates moodulites tuli hinnata pakutud variante seitsme pallilise Likerti skaala järgi. Selle töötas välja Ameerika organisatsioonipsühholoogia ja juhtimise spetsialist Rensis Likert. See skaala on laialt levinud meetod respondentide suhtumise mõõtmiseks uurimisobjekti. Vastaja saab väljendada oma nõustumist või mittenõustumist erinevate väljenditega (Dubina 2006).

Küsimustiku vastuseid töödeldi programmis Microsoft Excel. Näitlikkuse huvides on allpool toodud autori koostatud tabelid ja joonised.

Järgmises tabelis on välja toodud uuritud ettevõtete vanused. Nagu näha (tabel 4), puuduvad tabelis äsja asutatud ettevõtted (vanusega 1–3 aastat). Tänu sellele on tulemused üsna ühtlased ja loogilised, sest kõik vastanud ettevõtted on mõnda aega tegutsenud ja käituvad ratsionaalsemalt.



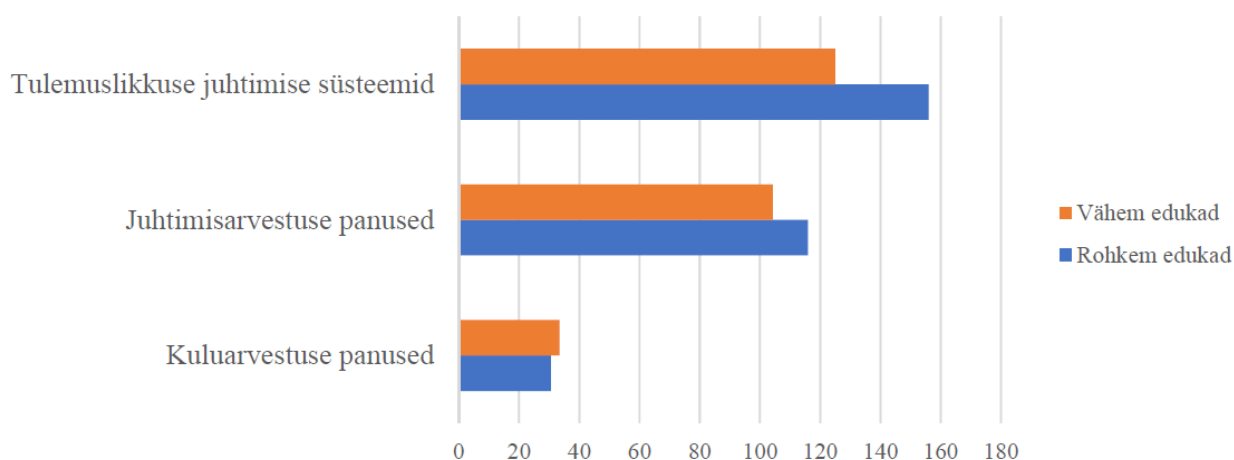
Tabel 4. Vastanud ettevõtete vanus

Ettevõtte vanus	Edukamad	Vähem edukad
1–3 aastat	0%	0%
4–7 aastat	0%	15%
8–10 aastat	25%	23%
11–15 aastat	25%	15%
Rohkem kui 15 aastat	50%	46%

Allikas: autori koostatud

Lähtuvalt töö eesmärgist analüüsiti saadud tulemusi ja leiti järgmised seosed. Joonisel 1 on näha, et edukamates ettevõtetes on juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide panus suurem ehk ettevõtted hindavad nende arvestussüsteemide kasutamist kõrgemalt, kui vähem edukad ettevõtted. Kuluarvestuse moodulis hindasid kuluarvestuse panust ettevõttesse kõrgemalt vähem edukad ettevõtted. Seda võib põhjustada asjaolu, et nad alles hakkasid kuluarvestust tõhusamalt kasutama, et tõsta oma edukust.

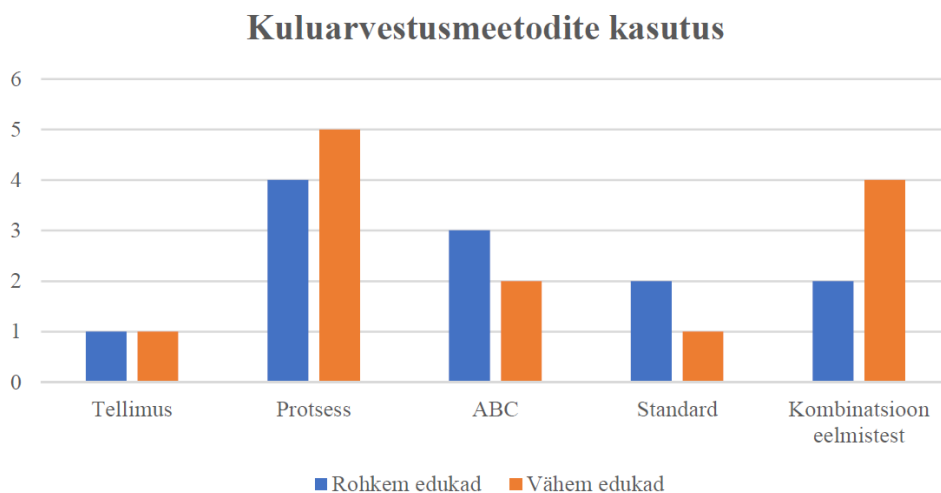
### Seos edukuse ja juhtimise süsteemide vahel



Joonis 1. Seos edukuse ja juhtimissüsteemide vahel

Allikas: autori koostatud

Küsimustiku kuluarvestuse moodulis oli küsitud, millist kuluarvestuse meetodid ettevõttes kasutatakse. Järgmisel joonisel (joonis 2) vaatleme lähemalt, millised kuluarvestuse meetodid olid vastanute seas rohkem ja millised vähem populaarsed.



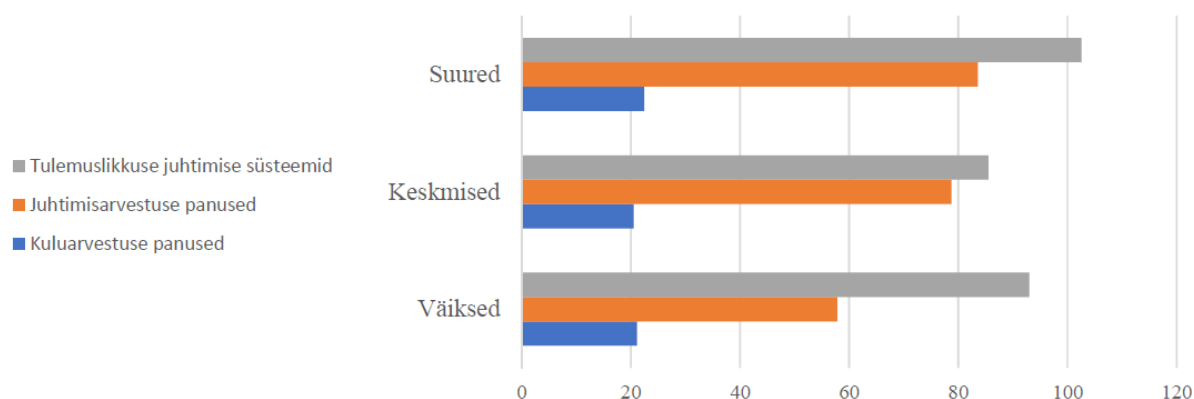
Joonis 2. Kuluarvestusmeetodite kasutus  
Allikas: autori koostatud

Nagu on näha ülal toodud joonisel, osutus nii rohkem kui vähem edukate ettevõtete seas populaarseimaks protsessipõhine kuluarvestus (*process costing*). See on kuluarvestuse meetod, mida saab rakendada, kui tooted või teenused tekivad pidevate või korduvate tööoperatsioonide või protsesside tulemusel. Kulud on arvatud keskmiselt perioodi jooksul toodetud ühiku kohta ning algselt allokeeritud tööoperatsioonidele või protsessidele.

Protsessipõhist kuluarvestust võib kasutada ja nagu näitavad tulemused, kasutataksegi seda veondus- ja laondusettevõtetes, kuigi see pole kõige sobivam. Ühest küljest on töökorraldus sama, kuid tellimused kindlasti erinevad. Samuti võivad erineda kaasnevad kulud.

Järgmiselt vaatleme, kuidas muutus arvestussüsteemide kasutamine ettevõtte suuruse muutusega – see oli ka üheks uurimisküsimuseks. Tulemused näitasid, et sõltumata suurusest kõik ettevõtted hindavad kuluarvestuse olulisust ning kasutavad seda juhtimisotsuste teostamiseks. Juhtimisarvestust ja tulemuslikkuse juhtimise süsteeme hindavad kõige enam suured ettevõtted. See on loogiline, kuna suured ettevõtted konkureerivad rahvusvahelisel turul ning peavad olema leidlikumad oma edukuse säilitamiseks või selle tugevdamiseks.

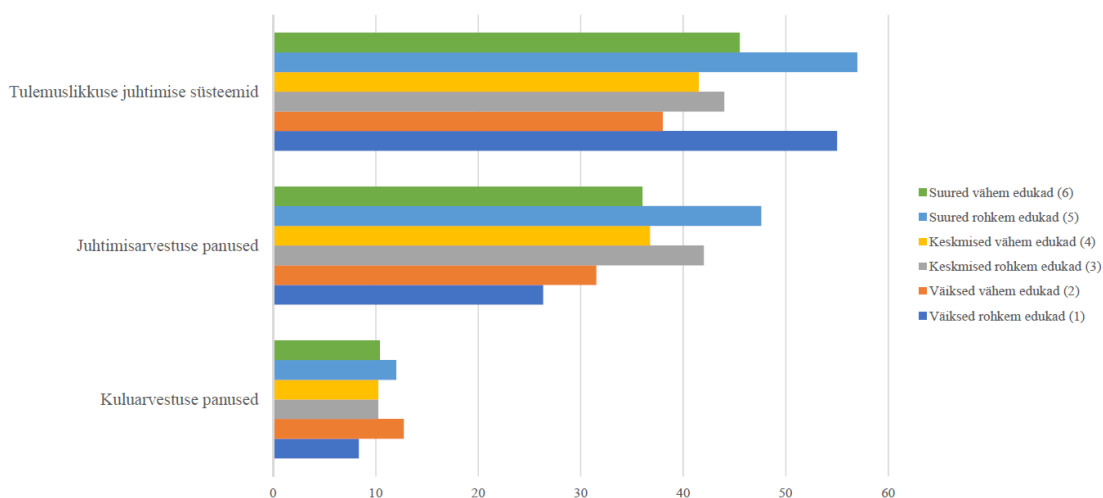
### Ettevõtte suuruse mõju arvestussüsteemidele



Joonis 3. Ettevõtte suuruse mõju arvestussüsteemidele  
Allikas: autori koostatud

Joonisel 3 ja 4 on välja toodud seos ettevõtte suuruse ja arvestussüsteemide kasutamise ja hindamise vahel. Joonisel loeb ka välja, et juhtimisarvestuse panust hindasid kõige kõrgemalt keskmise suurusega ettevõtted, mida võib jällegi pidada nende teekonnaks muutuste poole. Gruppide paljusus lubab teha edaspidi erinevaid uurimistöid antud alal, mis annavad paremat ülevaadet püstitatud probleemist.

### Ettevõtte suuruse mõju kulu-, juhtimisarvestusele ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemidele

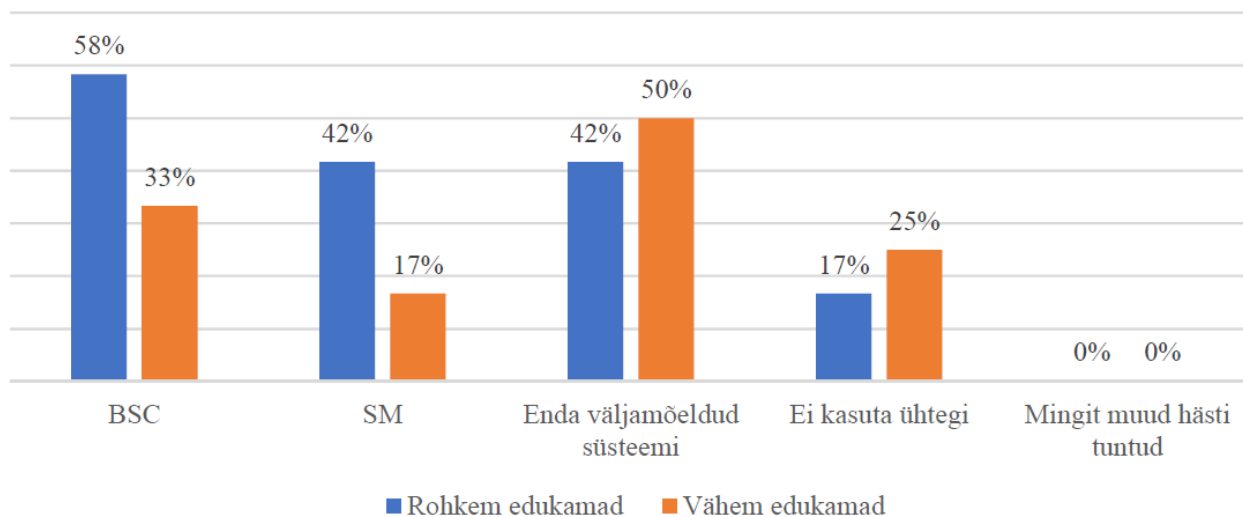


Joonis 4. Ettevõtte suuruse mõju arvestussüsteemidele  
Allikas: autori koostatud

Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamist uuritavas küsimustiku osas olid küsimused süsteemi valikust ja oodatavatest kasudest süsteemi rakendusel. Järgmised kaks joonist (joonis 5-6) annavad ülevaadet saadud tulemustest. Rohkem edukamate ettevõtete seast osutus kõige populaasremaks Balanced Scorecard ehk tasakaalustatud tulemuskaardi meetod.

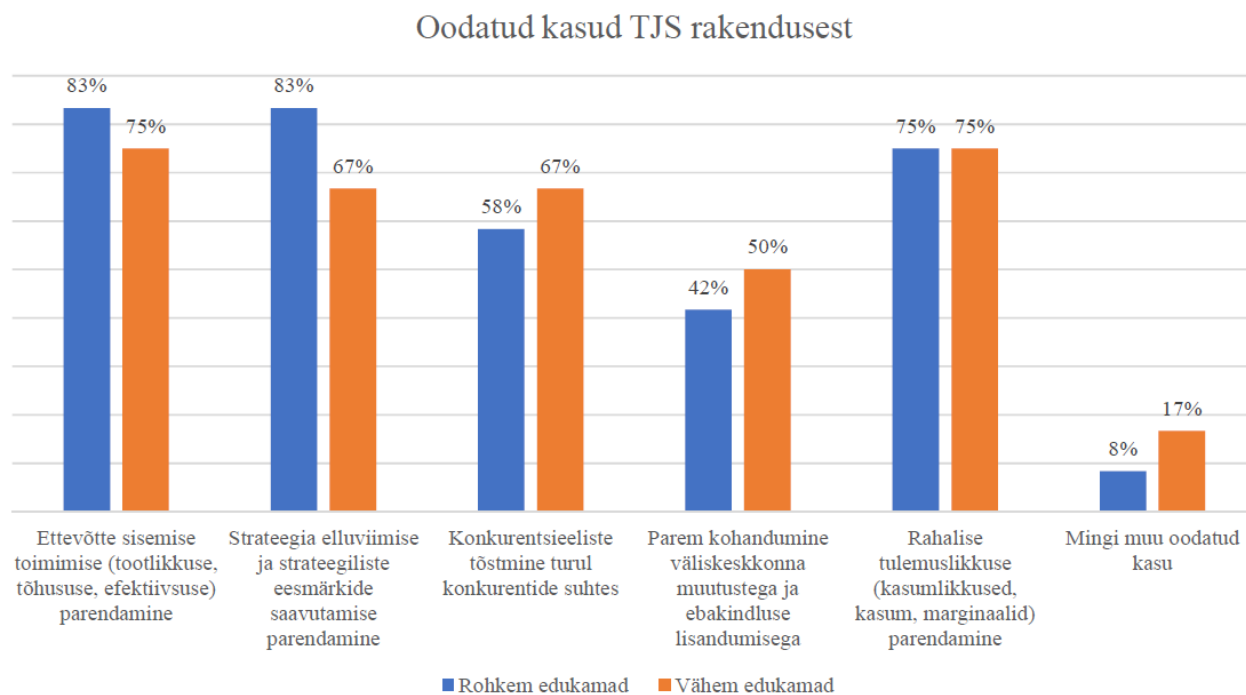
Tasakaalus tulemuskaart (TTK) on Kaplani ja Nortoni välja töötatud juhtimismudel, mis fouseerid ettevõtte strateegilises juhtimises. Selle abil teisendatakse ettevõtte strateegia, mission ja visioon mõõdetavateks näitajateks neljas perspektiivis: finants-, kliendi-, protsessi- ja arenguperspektiivis. TTK kasulikkust ja tähtsuse ettevõtte juhtimise süsteemides iseloomustab selle laialdane kasutus ja levik üle maailma (Rillo, 2001). Tema edasiarendus Strateegia kaart (Strategy Map) oli teisel kohal ja joonisel 5 on näha, et edukamad ettevõtted kasutasid seda enam, kui vähem edukad. Vähem edukate seas aga kasutatakse kõige rohkem enda väljamõeldud süsteemi. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamine viitab ettevõtete huvile areneda ning omada kõrgemat konkurentsivõimet.

### Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamine



Joonis 5. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamine  
Allikas: autori koostatud

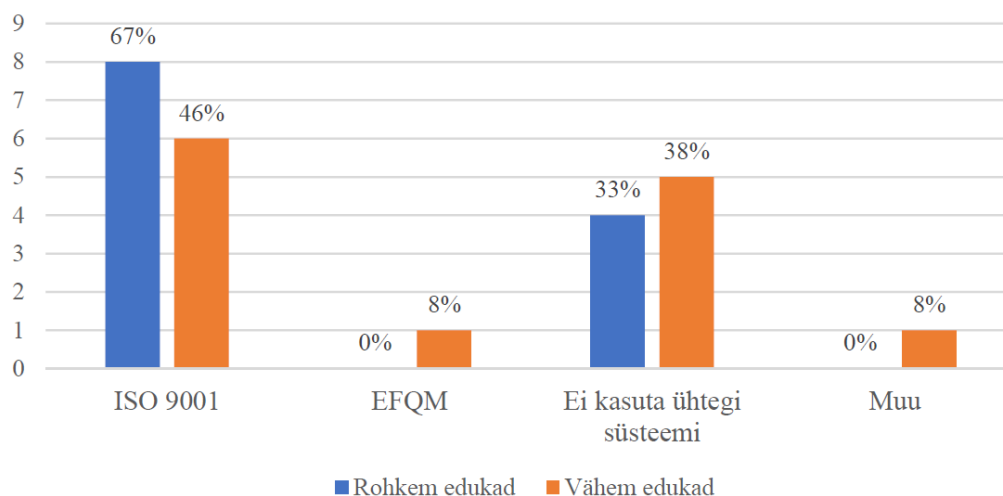
Järgmine joonis (joonis 6) näitab kuidas vastajad hindasid tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutusele võttuga oodatud kasusid. Kõige enim ootasid kõik vastajad ettevõtte sisenise tulemuslikkuse ja strateegilise juhtimise parandamist. Rahalised eelised olid ainult kolmandal kohal. See viitab mitterahaliste eesmärkide olulisusele ettevõtte strateegi väljatöötamisel. Nagu oli mainitud ka teistes töö petükkides, siis tänapäeval hinnatakse ettevõtte tulemuslikkust aina rohkem kaasades mitterahalisi näitajaid.



Joonis 6. Oodatud kasud tulemuslikkuse juhtimise süsteemide rakendusest  
Allikas: autori koostatud

Küsimustiku üldseksioonid olid käsitletud kvaliteedijuhtimise standardid. Järgmised joonised näitavad kvaliteedijuhtimise standartide kasutamise mõju edukusele (joonised 7-8). Enimkasutatavaks juhtimisstandardiks osutus ISO 9001. antud tulemus on igati pidi loogiline, kuna antud kvaliteedijuhtimise standart on üks tuntumatest ja kasutatavatest standartidest üle maailma organisatsioonises. Järgmisena tahaks rõhutada samuti tulemust, et vähem edukate ettevõtete seast kvaliteedijuhtimise standartide mittekasutajate arv oli suurem, kui rohkem edukamate seas. See tulemus viidab kvaliteedijuhtimise standartide kasutamise positiivsele mõjule edukusele.

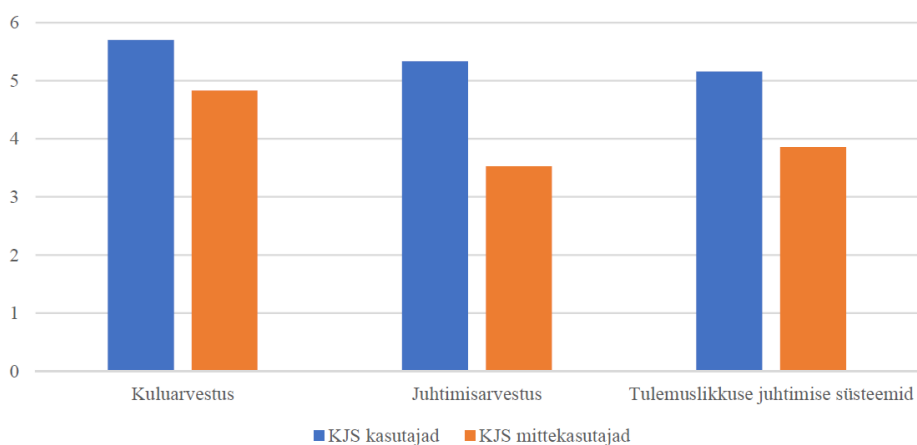
## Kvaliteedijuhtimise süsteemide kasutamine



Joonis 7. Kvaliteedijuhtimise süsteemide kasutamine

Allikas: autori koostatud

## Kvaliteedijuhtimise standardi kasutamise mõju kulu-, juhtimisarvestusele ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemile



Joonis 8. Kvaliteedijuhtimise standardite kasutamise mõju arvestussüsteemidele

Allikas: autori koostatud

Läbi viidud analüüsi tulemused näitavad, et sõltumata suurusest rohkem edukamates ettevõtetes kasutatakse kulu-, juhtimisarvestust ning tulemuslikkuse juhtimise süsteeme rohkem ning hinnatakse nende panust kõrgemalt kui vähem edukates ettevõtetes.

## KOKKUVÕTE

Kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide eesmärk on tagada ettevõtte strateegia elluviimine ja eesmärkide saavutamine. Tänapäeval ei vaadelda ettevõtte edukust enam ainult finantsnäitajate põhjal, vaid võetakse koos nendega arvesse ka mitterahalisi näitajaid.

Käesoleva töö eesmärk oli analüüsida kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide mõju ettevõtte edukusele, Eesti erineva suurusega veondus- ja laondusettevõtete näitel. Selleks koostati majandusaasta aruannetest saadud näitajate abil ettevõtete reastus ning saadeti sellest lähtuvalt ettevõtetele arvestus- ja tulemuslikkuse juhtimise süsteeme käsitlev küsimustik. Kokku töödeldi 56 väikese, 46 keskmise suurusega ja 10 suure Eesti ettevõtte majandusaasta aruandeid aastatest 2013–2016. Küsimustikule vastas ainult 25 ettevõtet ehk vastanute määr oli 22%. Väikeste ettevõtete puhul oli vastanute osakaal kõige väiksem (13%) ning suurtest ettevõtetest vastasid kõik (100%).

Saadud tulemused näitavad, et kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamine tõstab ettevõtte edukust, olenemata selle suurusest. Uuringu tulemused tõestasid, et ettevõtted hindavad kuluarvestuse, juhtimisarvestuse ja tulemuslikkuse juhtimise süsteemide panust ettevõtte edukusele. Nagu teoreetilises peatükis oli välja toodud, siis vaatamata sellele, et kõikide arvestussüsteemide kasutamina ei ole kohustuslik, paljud ettevõtted ikkagi otsustavad neid kasutama, kuna see suurendab nende konkurentsivõimet.

Samuti näitasid tulemused, et tulemuslikkuse juhtimise süsteemide (TTK ja SK) kasutamine mõjub ettevõtte edukusele positiivselt ning et edukamad ettevõtted kasutavad neid rohkem. Tulemuslikkuse juhtimise süsteemide kasutamisel eeldatavatest kasudest hinnati kõige kõrgemalt paremat ettevõttesisest toimimist ja strateegiliste eesmärkide saavutamist. Need tulemused viitavad sellele, et ettevõtted soovivad areneda ning täiustada oma süsteeme ja strateegiaid.

Enamik Eestis tegutsevatest ettevõtetest on mikro- ja väikeettevõtted. Kuna uuritud süsteemide kasutamine mõjutab ettevõtte edukust, tuleks nende kasutamist suurendada just väikestes ettevõtetes.

Ettevõtete edukust saab mõõta mitmeti ning mõõtmissüsteemid alati uuendatakse ja täiendatakse. Käesolev töö vaatles seoseid ettevõtte edukuse ja ettevõtetes kasutatavate arvessüsteemide vahel. Tulemusi analüüsidis tuli välja mitmed huvitavad seosed mida peaks edaspidi uurima.



## **SUMMARY**

### **RELATIONSHIPS BETWEEN THE COST MANAGEMENT, MANAGEMENT ACCOUNTING AND PERFORMANCE MANAGEMENT SYSTEMS AND BUSINESS PERFORMANCES AMONG OF DIFFERENT SIZES OF COMPANIES OF ESTONIAN LOGISTIC AND STORAGE INDUSTRY**

Ksenija Ollökainen

The aim of the present thesis was to determine the accounting systems that have an impact on the company's performance in Estonian logistic and storage companies of different sizes. The author compiled a ranking of financial and non-financial indicators that enables to carry out an analysis of the impact of the company's cost accounting, management accounting and performance management systems on the success of the company.

For the purposes of achieving the aim of this thesis, the following research questions were developed:

- Which is the impact of the company's accounting systems on the general success and performance of the company?
- Does the level of management systems change in correlation with the size of the company?

The theoretical framework of this thesis is based on prior research and scientific articles within the same field and additional material is provided by university-level handbooks. The topic of this thesis is relevant because business activities and technological solutions are increasing and developing continuously. Finding answers to the aforementioned questions allows for a more focused study of the field and increase the companies' awareness and interest in the present topic.

In order to achieve the aim of this thesis, the author drew up a ranking of the financial indicators based on annual financial reports. Relying on the ranking, the companies were sent a questionnaire regarding systems of accounting and performance management. The author studied the annual financial reports of 56 small, 46 medium-sized and 10 large Estonian companies and all of the reports concerned the time-frame of 2013-2016. 25 companies altogether responded to the questionnaire, hence the rate of respondents was 22%. The rate of respondents was the lowest for small companies, only 13%, and in case of larger companies the rate was 100%.

The results of the study confirm that employing systems of cost accounting, management accounting and performance management has a positive impact on the success of the company and increases it regardless the size of the company. The results also highlighted that more successful companies evaluate the contribution of the aforementioned systems more highly than the companies that are less successful. It is also outlined that implementing management systems is related to the size of the company. The largest companies provided the highest evaluation for management systems.

## KASUTATUD ALLIKAD

- Alver, J., Reinberg, L. (2002) *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Alver, L., Alver, J. (2017) *Finantsarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Gerald, I., Ashwinpaul C. Sondhi, Dov Fried. (1998) *The Analysis and Use of Financial Statements*. New York (N.Y.) [etc.]: Wiley
- Higgins, R. (2001) *Analysis for Financial Management*. Singapore: McGraw-Hill Higher Education
- Illison, R. (2005) *Finantsanalüüs ja planeerimine*. Tallinn: OÜ Nõu
- Kadak, T. (2012). *Tegevusedukuse juhtimise süsteemide osad ja osade komponendid. Teoreetiline vaade. Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs: Audit, maksud, raamatupidamine ja majandusanalüüs*, Tallinn, 12.12.12. Toim. J. Alver, K. Paldrok. Tallinna Tehnikaülikool, 58–69
- Kadak, T. (2014). *Projected and Actual Benefits from the Performance Management Systems. 2014 International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAT 2014), 11-12 December 2014, Tallinn Estonia*. Ed. J. Alver. DEStech Publishing, 166–173.
- Kadak, T. (2004). *Kuluarvestussüsteemidest arvestuse arengu valguses. Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris : konverentsikogumik*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 66–71.
- Karu, S. (2008) *Kulude juhtimine ja arvestus. Tulemlikkusele suunatud organisatsioonis I osa*. Tartu: RAFIKO.
- Lavin, J(2018). *Ettevõtte strateegilised eesmärgid, kriilised edutegurid ja tegevuse võtmenäitajad*. BCS Itera
- Lääts, K. (2012). *Juhtimisarvestus*. Postimees, arhiiv, majandus.
- Peavler, R. (2018) *Profitability Ratio Analysis*. Kättesaadav: <https://www.thebalancesmb.com/profitability-ratio-analysis-393185>, 19. märts 2018
- Pintea, M. (2011) *Financial and non-financial approaches regarding the growth of the economic entities' performances*. Babeş – bolyai university, Cluj-Napoca

- Pärl, Ü. (2005) *Arvestussüsteemi roll infoajastu organisatsioonis*. Raamatupidamis uudised nr 6, 2005
- Rillo, M. (2001). *Tasakaalus tulemuskaardi rakendamise lõhijuhend (Balanced scorecard)*.  
Kättesaadav: <http://rillo.ee/2001/08/01/tasakaalus-tulemuskaardi-rakendamise-juhend-balanced-scorecard/> 20.03.2018
- Tammearu, T. Ajalugu. Kättesaadav: <https://elron.ee/elron/ajalugu/>, 20. jaanuar 2018.
- Tearu, A., Krumm, E. (2005) *Ettevõtte finantsjuhtimine*. Tallinn: Pegasus.
- Udras, U. (2006) *Finantsanalüüs hoiab laeva kursil*. Kättesaadav:  
<http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2006/03/23/finantsanaluus-hoiab-laeva-kursil>,  
17. jaanuar 2018.
- Dubina, N. (2006). *Математические основы эмпирических социально-экономических исследований: учебное пособие*. Kättesaadav:  
[http://window.edu.ru/catalog/pdf2txt/927/53927/26307?p\\_page=1](http://window.edu.ru/catalog/pdf2txt/927/53927/26307?p_page=1) 17. veebruar 2018
- Eremina, G. (2017) *Системы оценки эффективности деятельности: принципы создания и применения, освещение в научной литературе*. Всероссийский научно-исследовательский институт труда, Москва

# LISAD

## Lisa 1. Küsimustik

Üldine	<b>Ettevõtte suurus</b>	10-19 töötajat
		20-49 töötajat
		50-99 töötajat
		100-249 töötajat
		250 ja enam töötajat
	<b>Ettevõtte vanus</b>	1 - 3 aastat
		4 - 7 aastat
		8 - 10 aastat
		11 - 15 aastat
		rohkem kui 15 aastat
	<b>Vastaja ametikoht</b>	Ettevõtte juht
		Ettevõtte finantsjuht
		Ettevõtte raamatupidaja
		Muu
	<b>Juhtimissüseemi standart</b>	ISO 9001
		EFQM
		Ei
		Muu
<b>Kapitall</b>	Välis	
	Eesti	
Kuluarvestuse panus	<b>Millist kuluarvestusmeetodid kasutate</b>	Tellimus
		Protsess
		ABC
		Standard
		Kombinatsioon eelmistest
		Muu toote - so protsess
	<b>Milliseid kulusid seostate jooksvalt tootega/teenusega:</b>	Põhimaterjal
		Põhitööjõud
		Tootmislikud lisakulud
		Mittetootmislikud üldkulud

## Lisa 1 järg

	<b>Milliste kulude pealt hinnastate tooteid/teenuseid:</b>	Tootmislik omahind
		Täisomahind
		Ei kasuta hinnastamisel kulusid
	<b>Meie ettevõtte jälgib jooksvalt järgmisi kasumlikkusi:</b>	Toote/teenuse kasumlikkus
		Tootegrupi kasumlikus
		kliendi
		müügikanali
		muu
		Meie ettevõtte hindab kõrgelt kuluarvestuse info panust ettevõtte juhtimisse (7p)
		Meie ettevõtte kasutab kuluarvestuse andmeid juhtimisotsuste toetamiseks (7p)
<b>Juhtimisarvestuse panus</b>		Meie ettevõtte koostab iga-aastase eelarvestatud kasumiaruande (7p)
		Meie ettevõtte eelarvestab tavategevustest eraldi arendustegevusi (nt uutele turgudele sisenemised, uute toodete loomine, protsesside arendamised, tõhustamised jne) (7p)
		Meie ettevõtte koostab iga-aastase eelarvestatud bilanssi (7p)
		Meie ettevõtte koostab iga-aastase eelarvestatud rahavoo aruande (7p)
		Meie ettevõtte eelarvestamine on tihedalt integreeritud kuluarvestusega (7p)
		Meie ettevõttel on regulaarne (ja sagedasem kui kord poolaastas) eelarve täitmise jälgimine (7p)
		Meie ettevõtte tuletab eelarve täitmise jälgimise tulemustest vajadusel korrigeerivad tegevused ja jälgib nende elluviimist (7p)
		Meie ettevõttel on loodud vastutuskeskused (7p)
<b>PMS</b>	<b>Millist tulemuslikkuse juhtimissüsteemi Teie ettevõtte hetkel kasutab?</b>	BSC
		SM
		Enda väljamõeldud süsteemi
		Ei kasuta ühtegi
		Mingit muud hästi tuntud

## Lisa 1 järg

	<b>Millised olid (ette) oodatud tulemuslikkuse juhtimissüsteemist tähtsamad saadavad kasud enne käesoleva süsteemi juurutamist?</b>	Ettevõtte sisemise toimimise (tootlikkuse, tõhususe, efektiivsuse) parendamine
		Strateegia elluviimise ja strateegiliste eesmärkide saavutamise parendamine
		Konkurentsieeliste tõstmine turul konkurentide suhtes
		Parem kohandumine väliskeskkonna muutustega ja ebakindluse lisandumisega
		Rahalise tulemuslikkuse (kasumlikkused, kasum, marginaalid) parendamine
		Mingi muu oodatud kasu
<b>PMSi kujundus</b>		Meie ettevõttel on olemas konkreetselt määratletud ja dokumenteeritud ettevõtte strateegia (see esineb kirjapandud kujul dokumendina) (7p)
		Meie ettevõtte erinevatele üksustele on seatud ettevõtte strateegiast tuletatud eesmärgid. 7p
		Tulemuslikkuse mõõdikud on kasutusel meie ettevõtte kõigil üksustel (7p)
		Neile erinevate üksuste mõõdikutele on seatud saavutatavad sihtväärtused (7p)
		Meie ettevõtte on määratlenud (üksuste) eesmärkide saavutamiseks võtmeprotsessid. (7p)
		Neile võtmeprotsessidele on määratud mõõdikud, nende kasutatavatele ressurssidele (input), tegevustele (process) ja nende loodud väljunditele (output). (7p)
<b>PMSi juurutus ja kasutus</b>		Meie ettevõtte tulemuslikkuse juhtimissüsteem on kavandatud ja kujundatud koos selle süsteemi kasutajatega. (7p)
		Meie ettevõtte tulemuslikkuse juhtimissüsteemi kasutatakse interaktiivselt nii, et juhid jätkuvalt vestlevad isiklikult alluvatega, saamaks teada strateegilisi ebakindluse põhjustajaid ja võimaldades alluvatele osalemise otsuste vastuvõtmises. (7p)
		Meie ettevõtte tulemuslikkuse juhtimissüsteemi kasutatakse diagnostiliselt nii, et juhid jälgivad selle abil ettevõtte tulemusi ja püüavad hälvete abil tegevust parendada, kui tulemused erinevad seatud standarditest. (7p)
		Meie ettevõtte tulemuslikkuse juhtimissüsteemi uuendatakse regulaarselt alati kui ettevõtte sees või väljaspool toimuvad olulised muutused. (7p)

## Lisa 2. Väikesed veondus- ja laondusettevõtted

Rohkem edukad		Vähem edukad	
Atm Logistics Oü	420	Nord Ab Oü	761
Maatrans OÜ	451	Ilogistics OÜ	795
Ecolines Estonia Oü	456	Gorail As	801
24express OÜ	468	Navirail OÜ	806
East-West Shipping Agency OÜ	485	Finest Lc OÜ	811
Lakilog OÜ	491	Narva Logistics OÜ	823
Fort Aero As	492	Renemar Trading Oü	827
Heavytrucks OÜ	508	KVM Trans OÜ	840
Dialog Line OÜ	533	Nordexpress OÜ	842
Frey Veod OÜ	554	MFT Logistics AS	858
Bestway Grupp OÜ	556	Polarventure OÜ	861
4U Logistics OÜ	563	Veokiirus Oü	885
Bilain Transport OÜ	563	Ospentos International OÜ	891
Ekspress-Auto L OÜ	585	MSC Eesti AS	898
Miniteam OÜ	587	Omnirem OÜ	905
Itt Baltic Oü	590	Tallink Takso As	912
Estonia Logistics Oü	593	Nordstrom Oü	926
Gold Cars OÜ	602	RL-Trans Baltik OÜ	935
Dorpat	623	Stolde OÜ	941
Minoza OÜ	624	Rubecon OÜ	943
Kapalaran OÜ	643	Windline OÜ	954
Ctt Oü	644	V&V Veod Oü	957
Fastek AS	645	PL Invest OÜ	1009
Ida Takso OÜ	646	Stonewolf OÜ	1010
Dawel OÜ	666	JND Trans OÜ	1055
Adduco OÜ	680	Venderloo Veod OÜ	1067
Dolanest OÜ	680	Tm Porto OÜ	1090
Carries Trans OÜ	760	Yesactive OÜ	1190

Allikas: autori koostatud



### Lisa 3. Keskmise suurusega veondus- ja laondusettevõtted

<b>Rohkem edukad</b>		<b>Vähem edukad</b>	
DPD Eesti AS	265	Festium Grupp OÜ	571
Linford AS	305	Tallinna Toiduveod AS	598
Express Post AS	320	Nordnet OÜ	612
Direct Consulting AS	321	Karotrans AS	625
DSV Transport AS	337	KMV AS	636
Aviator OÜ	338	Helto Auto OÜ	663
Eklt OÜ	342	Schenker AS	689
Wett Eesti OÜ	358	Palsteve OÜ	732
Hansa Bussiliinid AS	390	Rain Transport AS	732
Alexela Sillamäe AS	410	Saue Auto AS	733
Alpter Grupp OÜ	427	Via 3l AS	740
Dekoil OÜ	445	Itella Estonia OÜ	780
Mrp Linna Liinid OÜ	445	Termaki Autopargi AS	797
Cargobus OÜ	458	Magnum Logistics OÜ	836
Dhl Estonia AS	473	Lajos AS	849
Saarte Liinid AS	477	Port Trans Logistika OÜ	902
Apl Agencies Estonia OÜ	479	Narva Auto AS	915
Universal Logistic System Estonia AS	521	Rmw AS	933
Tallinn Airport Gh AS	530	Abitex L&A OÜ	934
Sillamäe Sadam AS	550	Hrx AS	934
Transmark OÜ	560	Võru Trans OÜ	974
Baltic Logistic Solutions OÜ	561	Samat AS	991
Silsteve AS	562	T.R. Tamme Auto OÜ	1056

Allikas: autori koostatud

#### **Lisa 4. Suured veondus- ja laondusettevõtted**

<b>Rohkem edukad</b>		<b>Vähem edukad</b>	
AS Eesti Liinirongid	12	Transiidikeskuse AS	38
Tallinna Linnatranspordi AS	26	AS SEBE	39
Tallinna Sadam AS	28	AS Eesti Post	48
Logistika Pluss Osäühing	35	AS GoBus	54
Lux Express Estonia AS	37	AS Vopak E.O.S.	68

Allikas: autori koostatud