

EESTI TOOTMISETTEVÖTETE KULUARVESTUSE ARENGUSUUNAD JA MÕJURID

Toomas Haldma, Tartu Ülikool

Teoreetiline taust

Ettevõtte-siseseid juhtimisarvestuse ja kuluarvestuse süsteeme ja praktikat mõjutavaid tegureid on mõttekas analüüsida sõltuvusteooria (*contingency theory*) abil. Sellest lähtuvalt vaadeldakse ettevõttes rakendatava arvestussüsteemi ülesehitust ja eesmärke mõjutavate peamiste teguritega

- ettevõtluskeskkonna
- tehnoloogilisi ja
- organisatsioonilisi aspekte.

Sõltuvusteooria peamise idee kohaselt sõltub ettevõttes rakendatava arvestussüsteemi tõhusus eelkõige selle võimest reageerida ja kohaneda nii ettevõtet ümbritsevas keskkonnas toimuvate kui ka ettevõttesiseselt aset leidvate muutustega.

Majanduskeskkond avaldab mõju nii ettevõttesisestele teguritele kui ka organisatsiooni tegevustulemustele. Majanduskeskkonna pidev areng, muutumine ja konkurentsi kasv tingivad vajaduse muuta ettevõtete arvestussüsteeme kompleksemaks. Raskesti ennustatavad keskkonna elemendid avaldavad mõju organisatsiooni struktuurile, tegevustulemuste hindamisele, eelarvestusele ja kontrollile. Varasemate uurimuste tulemusena on selgunud, et konkurentsi taseme poolne mõju ettevõtete arvestussüsteemide arengule on oluline eelkõige detailsema info vajaduse kujundamise tegurina.

Tehnoloogiline protsess määratleb ettevõtte kulude arvestamise ja kalkuleerimise võimalikud meetodid. Üksiktoodete ja tellimustega seotud ettevõtete arvestussüsteemid on erinevad masstootmisega tegeleva ettevõtte vastavatest süsteemidest, mida iseloomustavad eelkõige kõrged püsivad ühistootmise kulud. Kuluarvestuse praktika uurimuste kohaselt peaks erinevatest tootmistehnoloogiatest tulenevalt arvestusinfosüsteemides peegelduma pakutava info detailsuse ja täpsuse astme ning kulude tekkemehhanismide erinevused. Seega üleminek näiteks kõrgtehnoloogilisele tootmisele tingib vajaduse kasutusele võtta kaasaegsed kalkuleerimismeetodid (eelkõige tegevuspõhine kuluarvestus (*activity-based costing*), sihtkalkuleerimine (*target costing* jt));

Organisatsiooni suurus ja struktuur, konkurentsistrateegia, omanike suunav mõju ja teised organisatsioonilised aspektid määratlevad ära nõuded eelarvete ja aruannete sisule ja nende liikumisele. Eelarve- ja aruandluse süsteem on omakorda aluseks ettevõtte tegevuse planeerimisel ja tulemuste hindamisel erinevatele segmentide lõikes. Organisatsiooni kasvades suureneb juhtide vajaduse ohjata suuremaid infokogumeid.

Uuringus osalenud ettevõtted

Tartu Ülikooli majandusarvestuse õppetooli töörühma poolt Eesti Teadusfondi kaasabil 2003 lõpul - 2004.a. algul läbi viidud uuringu üheks eesmärgiks oli hinnata ettevõttesiseste arvestussüsteemide (s.h. kuluarvestuse) arengut ja neid mõjutavaid tegureid.

Uuringu läbiviimisel oli peamine tähelepanu suunatud Eesti suurtele ja keskmistele tootmisettevõtetele. Valimi moodustamise aluseks sai Äripäeva Eesti ettevõtete TOP 500, millede seast valiti välja 254 tootmisettevõtet. Vastused saime tagasi 72 e 28% ettevõtetest.

Küsimustikule vastanud ettevõtted hõlmasid 15 erinevat tootmisharu. Enam laekus vastuseid puidu töötlemise (11 ettevõtet), toiduainete ja jookide tootmise (8), keemiatoodete tootmise (8), tekstiilitoodete tootmise (7) ja metalltoodete tootmise (4) ettevõtetest.

Uurimuses domineerisid keskmise suurusega ettevõtted, kus töötajate arv oli vahemikus 51-250 töötajat (52% vastanutest). 26% ettevõtetes oli üle 250 ja 22% alla 50 töötaja. Müügitulust lähtudes olid suurimate osatähtsustega ettevõtete käibed vahemikus 101-250 milj. krooni (35%) ja 51-100 milj. krooni (25%). Müügituluga üle 251 milj. krooni oli haaratud 18% vastanutest.

Ettevõttesisene arvestussüsteem arengut mõjutanud tegurina

Ettevõtte arengut kiirendavatest teguritest hinnati seega olulisemaks tehnilist laadi tegureid hõlmates finantsressursi olemasolu ja tootmistehnoloogiaga seonduvat. Neile järgnesid organisatsiooni paindlikkus ja strateegiliste eesmärkide määratlemine. Samas väitis 9 ettevõtet ehk 12% vastanutest, et strateegilise planeerimisega ettevõttes ei tegelda ja 18 ettevõtet ehk 24% vastanutest, et strateegiline planeerimine on ettevõttes vaid teatud määral oluline. Kuid strateegiline juhtimine on ettevõtete teatava stabiilsuse ning jätkusuutlikkuse kujundamise oluline. Abinõu.

Arvestussüsteemi komponentide funktsioneerimise tagamist hinnati ettevõtte tegevuse ja arengu tagamise seisukohalt oluliseks. Arengut takistavate teguritena nähti eelkõige organisatsiooni vähest paindlikkust majandustingimuste muutustele, ühtsete organisatsiooni väärtuste ja hoiakute puudumist aga ka ebatäiuslikku planeerimissüsteemi ja arvestussüsteemi poolt pakutava info madalat usaldusväarsust. Näeme, et usk arvestusinfo olulisusse juhtimisprotsessis elab edasi.

Arvestussüsteemi muudatused

Täiesti uus ettevõttesisene arvestussüsteem koos tarkvara lahendusega oli kasutusel võetud 25% vastanutest ja ettevõttesisese arvestussüsteemi meetodikat oli täiustatud 26% ettevõtetes. Samas ei ole viimase viie aasta jooksul ettevõttesisese arvestussüsteemi meetodikat muudetud 27% ettevõtetes. Peamiste muudatuste põhjustena märgiti vajadust detailsema ja operatiivsema info järele, tarkvara arendusi, organisatsioonilisi muudatusi, ja arvestusmeetodika täiustamist.

Ettevõttesisese arvestussüsteemi muudatuste peamiste kiirendajatena märgiti tegev- ja finantsjuhtkonna poolset aktiivsust ning vajadust saada detailsemaid majandustulemusi toodete (tootegruppide) ja allüksuste lõikes. Arvestussüsteemi muudatuste tulemusena on paranenud nii finantsinfo kättesaadavus, usaldusväärsus kui kasutamine. vähesel määral aga müügipiirkondade tulemuste ja tehnoloogiliste protsesside erinevate lõikude kulude kättesaadavust. Kõige vähem avaldasid aga mõju muudatused tootmistehnoloogias ja toodangu struktuuris.

Tegevuseks vajaliku info saamiseks väljatöötatud kirjalikud meetodikad ettevõttesisese arvestuse valdkondade kohta on olemas enam kui pooltes ettevõtetes. Sealhulgas toodete omahinna kalkuleerimiseks 61% ja allüksuste tegevustulemuste hindamiseks 44% vastanutest.

Vastanute arvates toetab ettevõttesisene arvestussüsteem olulisel määral selliseid tegevusi nagu tootmise omahinna kalkuleerimist (68%), operatiivse eelarve koostamist (67%), allüksuste tegevustulemuste mõõtmist (62%). Samas ei paku ta vajalikku infot üksiktöötaja tegevustulemuse mõõtmiseks 65%, ja tehnoloogilise protsessi erinevate etappide ja tegevuste kulude mõõtmiseks 47% juhtudest.

Ettevõtte tulemuste planeerimisel peetakse olulisemaks ettevõtte kui terviku, tegevusvaldkonna ja allüksuste tasandeid. Kasumi planeerimisel peetakse vähem tähtsamaks toodete (tootegruppide), müügipiirkondade ja klientide põhist lähenemist. Sama tendents iseloomustab ka kuluobjektide arvestust. Enamus käsitleb kuluobjektidena tootegruppe (tooteid) ja tegevusvaldkondi. Vaid vähem kui viiendik müügipiirkondi ja kliendigruppe.

Oluliselt laiemalt on viimastel aastatel kuluarvestusmeetoditest rakendatud tegevuspõhist kuluarvestust ja sihtkalkuleerimist.

Hinnang ettevõtete arvestussüsteemide arengule

Toimivat ettevõttesisest arvestussüsteemi pidas pigem rahuldavaks või täielikult rahuldavaks aruandlussüsteemi osas 75%, kuluarvestussüsteemi osas 72% ja planeerimissüsteemi osas 58% vastanutest. Samas on 69% ettevõttes planeeritud sisse viia muudatusi ja uuendusi praegusesse arvestussüsteemidesse. Olulisemateks **arenguvaldkondadeks** peetakse:

*controlling*süsteemi välja töötamist ja täiustamist (37 ettevõttes), tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist (29 ettevõttes), jääktulupõhise lähenemise rakendamist või täiustamist (24 ettevõttes), vastutus põhise arvestuse rakendamist või täiustamist (24 ettevõttes), tasakaalus tulemuskaardi rakendamist (16 ettevõttes).

Arvestussüsteemide arengutegurid

Tehnoloogilise arengu mõju

Suur osa, 44 ettevõtet (61%) on viimase viie aasta jooksul uuendanud tehnoloogiat olulisel määral või võtnud kasutusele täiesti uue tehnoloogia. Nendest ettevõtetest 26 hindasid üldist tehnoloogilist arengutaset kõrgeks kasutades suures osas või üksnes kaasaegseid seadmeid. Ometi hinnati tootmistehnoloogia muudatuste mõju arvestussüsteemile kõige vähemoluliseks. Meie hinnangul võib selles näha vähest koostööd ettevõtte tehnoloogia- (tootmis-) ja finantsvaldkonna vahel.

Tootmisprotsessi jälgimise ja kontrollisüsteem on täielikult integreeritud ettevõtte arvestussüsteemiga 27% vastanutest. Integratsioon võimaldab tootmist puudutava info (materjali kasutus, seadmete koormatus, toodangu kvaliteet jne) reaajas pidevat jälgimist. Integreerimist takistava peamise põhjusena nähakse eelkõige integreerimist võimaldava infotehnoloogia puudumist. Teatud määral takistab integreerimist ka ettevõttesiseste arvestussüsteemide vähene arendatus ning tootmisprotsessi keerukus.

Omanike mõju

Analüüsil grupeeriti ettevõtted sõltuvalt omanike poolsest mõjust arvestussüsteemide ülesehitusele kaheks:

ettevõtted, kus süsteemi ülesehitus on omanike poolt täielikult või suures osas määratletud (27 ettevõtet) ning

ettevõtted, kus süsteemi ülesehitus on üksnes ettevõtte enda poolt või vaid vähesel määral omanike poolt määratletud (40 ettevõtet) (nn arvestussüsteemide ülesehitusel iseseisvad ettevõtted).

Ettevõttesisesed kirjalikud meetodikad olid omanike mõjuga ettevõtetel välja töötatud plaanide, eelarvete (63%) ja aruannete (69%) koostamise osas enam kui iseseisvatel ettevõtetel. Selle põhjuseks on olulisel määral arvestusmeetodikate ja know-how „import“. Samas olid toodete omahinna kalkuleerimise meetodikad suuremal määral formaliseeritud iseseisvates ettevõtetes (68%). See on seletatav ilmselt asjaoluga, et omahinna kalkuleerimine eeldab detailsemat käsitlust, mida omanikul on raske ette kirjutada. Samas iseseisvad ettevõtted jälgivad aruannetes siiski teatud määral enam müügipiirkonna ja kliendipõhiseid kasumeid kui omanike poolt mõjutatud, mis võib olla seletatav sellega, et omanikud on paljudel juhtudel kaasatud uute turgude avamisse.

Ettevõtte suuruse mõju

Analüüsil jaotati vastanud ettevõtted müügitulu suurusest lähtuvalt kahte gruppi: väiksemad (müügitulu kuni 110 milj. krooni) ja suuremad (müügitulu üle 110 milj. krooni) ettevõtted. Mõlema grupi suuruseks oli 36 ettevõtet.

Arvestussüsteem toetas suurtes ettevõtetes enam ettevõtte juhtimist kulude detailsema käsitlemise ja strateegia välja töötamisele kaasa aitamise osas. Kulude detailsem jälgimine ja juhtimiseks vajaliku info edastamine tehnoloogilise protsessi erinevate etappide ja tegevuste kulude mõõtmise toimub suurtes 63% ja väiksemates 33%. Ettevõtte strateegia välja töötamisele aitab arvestussüsteem olulisel või täiel määral kaasa suurtes 68% ja väiksemates 58%.

Viimase viie aasta (1999-2003) jooksul oli suurtes ettevõtetes enam arendatud arvestussüsteemi meetodikat ja tarkvara, kusjuures meetodikat muutnud 21st suurest ettevõttest 11 olid kasutusele võtnud täiesti uue ettevõttesisest arvestussüsteemi koos tarkvara lahendusega.

Suurtes ettevõtetes on ettevõttesisene arvestussüsteem enam formaliseeritud, kuna neis on võrreldes väiksematega suuremal määral välja töötatud kirjalikud meetodikad plaanide ja eelarvete koostamiseks, allüksuste tegevustulemuste hindamiseks ja toodete (tootegruppide) omahinna kalkuleerimiseks.

Müügitulu planeerimisel ja aruandlusel rõhutavad suuremad ettevõtted väiksematest enam müügipiirkondade ja klientide müügiplaanide ning aruannete koostamist. Tegelike tulemuste ja kasumi jälgimist müügipiirkonna ja klientide lõikes vaadeldakse samuti enam suuremates ettevõtetes. Jääktulupõhise kasumiaruande ja vastutus põhise kasumiaruande kasutajateks on samuti peamiselt suuremad ettevõtted (kolmandik suurtest ettevõtetest koostab jääktulupõhist kasumiaruannet).

Rahulolu kuluarvestuse ja kulude planeerimise süsteemiga hinnati teatud määral kõrgemaks suurtes ettevõtetes (vastavalt 84% ja 78% suurtes; 53% ja 41% väikestes). Vaatamata asjaolule, et suuremates ettevõtetest oli rahulolu ettevõttesiseste arvestussüsteemidega kõrgem, planeerivad just suuremad oma arvestussüsteemis enam muudatusi ja arendusi (suured 88% ja väiksemad 65%).

Konkurentsistrateegia mõju

Analüüsil jaotati ettevõtted lähtuvalt konkurentsistrateegiast kahte gruppi. Esimesse gruppi kuulusid ettevõtted (47), kus toimub pidev majanduskeskkonna ja turu dünaamika jälgimine ning analüüs tagamaks edu eelkõige läbi uute toodete arendamise ja/või uute turgude leidmise. Teise gruppi kuuluvaks loeti need ettevõtted (24), kus analüüsitakse suhteliselt harva majanduskeskkonda ja turu dünaamikat ning peamine tähelepanu on suunatud tootmise ja ressursside efektiivsele kasutamisele.

Ettevõttesisese arvestussüsteemi muutuste osas on täiustatud meetodikat võrdsel määral mõlemas grupis. Samal ajal oli esimese grupi ettevõtetel arvestussüsteemi formaliseeritus kõrgem planeerimise (68%) ja aruannete koostamise (73%) osas. Teise grupi ettevõtetel oli formaliseeritus kõrgeim toodete kulude kalkuleerimise osas (57%), kuid suhteliselt madal plaanide ja aruannete koostamise osas.

Kuluobjekte käsitletakse teatud määral laiemalt esimese grupi ettevõtetes, kus lisaks traditsioonilistele vaadeldakse kuluobjektidena ka müügipiirkondi (39%) ja kliendigruppe (47%).

Controllingusüsteemi mõju

Andmete analüüsil jaotati vastanud ettevõtted kaheks: juhtimist toetavat controllingusüsteemi kasutavad (32% ettevõtetest) ja vastavat süsteemi mitte omavad ettevõtted (68%).

Ettevõtetes, kus toimib controllingusüsteem, on kõrgem arvestussüsteemi ja tootmistehnoloogia vaheline integreeritus ning enam väljatöötatud kirjalikud meetodikad vajaliku info kogumiseks ja töötlemiseks. Vastavad omahinna kalkuleerimist meetodikad on olemas 65% ettevõtetest.

Controllingusüsteemiga ettevõtted on üldjuhul enam rahul ettevõttesisese arvestussüsteemiga kui ülejäänud ettevõtted. Controllingusüsteemidega ettevõtetest olid pigem rahul või täiesti rahul planeerimise ja aruandlussüsteemidega 73% ning kuluarvestuse süsteemiga 68%. Samas enamik neist ettevõtetest (94%) soovis oma controllingusüsteemi edasi arendada ja täiustada. Controllingusüsteemi mitte omavad ettevõtted olid pigem rahul või täiesti rahul praegu kasutatava aruandlussüsteemiga 56%, kuluarvestussüsteemiga 51% ja planeerimissüsteemiga 46% ettevõtetest. Peamise arenguvaldkonnana märgiti neis ettevõtetes (72%) tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist või täiustamist.

Kokkuvõtteks

Ettevõtete kuluarvestussüsteemid on oluliselt arenenud viimase kümnendi jooksul. Lähiaegadel peavad nad enam keskenduma tootmis- ja müügitegevusega kokkupuutepunktide kajastamisele. See eeldab finantsvaldkonna olulist koostöövalmiduse kasvu ja selle teostumist eelkõige müügi- ja tootmistevõimega ettevõtte strateegiliste arengusuundade väljatöötamisel ja jätkusuutlikkuse tagamisel.