

KULUARVESTUSE ROLL HARIDUS- ASUTUSTE FINANTSJUHTIMISE ARENDAMISEL

Henri Haldre, Gerli Eisberg, Toomas Haldma

Sissejuhatus

Viimastel aastatel on järjest enam räägitud avaliku sektori teenuste ja tulemuste efektiivsuse tõstmisest (vt Avaliku sektori juhtimine 2002; Haldma 2004 jt). Selle peamiseks mõõdupuuks jääb eelkõige avalikkuse heakskiit ja vajaduste rahuldamine. Kuid peab arvestama, et paralleelselt avaliku teenuse osutamise olemusliku protsessiga (haridusteenus, kultuuriteenus, raviteenus jne) toimub ka majanduslik protsess, sest avaliku teenuse osutamise protsessis osalevad ka organisatsioonide (rahalised) vahendid. See nõuab ka vastavat juhtimist.

Alates 1970. aastate lõpust on paljude arenenud riikide (nt Uus-Meremaa, Austraalia, Suurbritannia) avalikus halduses toimunud mitmed muutused, mida iseloomustatakse mõistega *New Public Management* e NPM ja mis lähtub põhimõttest rakendada avalikus sektoris äri sektorist pärinevaid juhtimismeetodeid (sh majandusarvestuse valdkonnas).

Uute põhimõtete rakendamise aluseks saavad olla valdkondade pikaajalised arengukavad ja sellega seonduvad strateegilised ja taktikalised plaanid. Ka Eestis on ministriumid viimastel aastatel hakanud kujundama arengusuundi ja -prioriteete. Strateegilised plaanid on aluseks operatiivsete (aasta)plaanide ja eelarvete

kujundamisel. Samas tuleb üles ehitada kõiki ministeeriumi haldusala organisatsioone hõlmavad integreeritud planeerimis- ja aruandlussüsteemid. Nagu järgnev analüüs näitab, on hariduse puhul selles valdkonnas veel olulist arenguruumi.

Üldhariduskoolide tegevust finantseerib riik peaaesjalikult õpilaste arvust ja arvestuslikust õpilaskoha maksumusest lähtudes. Et tagada haridusasutuste tegevuskulude katmiseks vajalike vahendite piisavus ja põhjendatus, peavad finantseerimisega seotud osalistel olema teada ühelt poolt finantseerimispõhimõtted ja teisalt, tegevuse käigus kulude tekkimise mehhanismid. Olulise panuse sellesse saab anda organisatsiooni kuluarvestuse süsteemi raames tehtav kulude käitumise analüüs.

Käesoleva artikli eesmärgiks on üldhariduskoolide finantseerimise põhimõtete uurimine ja kulude tekkemehhanismide analüüsimine ning selle alusel täiustamisvõimaluste leidmine Eesti üldhariduskoolide finantseerimise süsteemile.

Autorid on tänulikud Eesti Teadusfondile, mille grandi nr 5850 vahenditest on toetatud käesoleva uurimuse tegemist ja selle alusel artikli valmimist. Käesolev artikkel on üles ehitatud järgmiselt. Teises osas käsitletakse avaliku sektori organisatsioonide juhtimise arengusuundi. Kolmandas osas arutatakse vastavate arengute mõjumist haridussektorile. Artikli neljas osa vaatlleb erisuguseid koolide finantseerimise meetodeid ja viies nendega seotud kuluarvestuse aspekte. Töö kuues osa keskendub Eesti üldhariduskoolide finantseerimise põhimõtete selgitamisele. Seitsmendas osas ja selle kolmes alapunktis analüüsitakse empiiriliselt kuluarvestusega seotud asjaolusid Eesti koolides ning viimases, kaheksandas osas esitatakse vastavalt teostatud analüüsile koolide finantseerimissüsteemide täiustamise peamised võimalikud arengusuunad.

Arengusuunad avaliku sektori organisatsioonide juhtimisel

Viimasel kümnendil on avalikus sektoris aset leidnud mitmed põhimõttelised ümberkorraldused, mille olulisemate punktidenä on võimalik välja tuua järgmised (Dempster jt 2001: 2):

- valitsuse rolli vähenemine avaliku sektori teenuste osutamisel;
- konkurentsituatsiooni soodustamine;
- aruandluskohustuse tagamine avaliku sektori tegevuse üle;
- avalikele organisatsioonidele standardite, selgepiiriliste eesmärkide ja mõõdetavaid tegevustulemusi kajastavate näitajate määramine;
- suurema tähelepanu pööramine tegevuse väljundtulemustele;
- isereguleerivate küsimuste (valdkondade) puhul juhtiva võimu vähendamine.

Avaliku sektori majandusliku ratsionaalsuse ideoloogia avaldub ühisnimetajas “uus suund avaliku sektori juhtimisel” (*New Public Management* – NPM; eesti keeles on kasutatud ka mõistet “uus haldusjuhtimine”). Nimetatud kontseptsiooni põhiolemus seisneb selles, et rakendada avalikus sektoris ärisektorist pärinevaid juhtimismeetodeid (sh majandusarvestuse valdkonnas) (vt Hood 1991; Pollit, Harrison 1992; Avaliku sektori juhtimine 2002; Haldma 2004). Seetõttu võib öelda, et avaliku sektori juhtimine on mõnes mõttes isegi keerulisem kui ärisektori juhtimine, sest omavahel tuleb integreerida kaks erinevalt käituvat protsessi. (Haldma 2004: 31)

Hays ja Kearney esitasid viis olulisemat vastastikku seotud NPM-i põhimõtet (Hays, Kearney 1997, viidatud Weikart 2001: 3–4 vahendusel):

1. Kulutuste vähendamine (*downsizing*), mille eesmärgiks on efektiivsema tegutsemise kaudu avaliku sektori asutuste suuruse ja tegutsemisulatus vähendamine.
2. Juhtimislikkus (*managerialism*), mille tagamiseks rakendatakse äriettevõtete käitumispõhimõtteid, millega organisatsioonid muudetakse vastutavamaks ja aruandvamaks.
3. Detsentraliseerimine (*decentralization*), mille käigus viiakse otsustamine teenuse saajatele lähemale.
4. Bürokratia vähendamisega (*debureucratization*) muudetakse organisatsiooni struktuuri rõhuasetusega pigem tulemustele kui protsessile ning pigem osalemisele kui hierarhiale.
5. Privatiseerimine (*privatization*) suunab avalike teenuste ja toodete pakkumise vabalt konkureeriva turu oludes kasumit taotlevatele või mittetaotlevatele organisatsioonidele.

Seega hõlmavad NPM-i põhimõtted nii struktuuraalseid (detsentraalsed organisatsioonid ja suurem konkurents) kui ka juhtimisalaseid (juhtimise läbipaistvus, äri sektori juhtimispraktika, kulude kontroll, tulemuste mõõtmine ja suurem rõhk väljundi kontrollile) komponente.

Tulemuslikkuse hindamise vajadusest lähtuvalt pöörati järjest enam tähelepanu avaliku sektori finantsjuhtimise uue suuna (*New Public Financial Management* – NPFM) arendamisele (vt Guthrie jt 1999; Lapsley, 1999; Olson jt 1998; Olson jt 2001). NPFM-i raames on kasvava tähtsusega elemendiks majandusarvestuse meetodite rakendamine (vt Lapsley 1999; Olson jt 2001). Selle eesmärgiks on eelkõige süstida avaliku sektori otsustusprotsessi suuremat finantsteadlikkust.

Üldjoontes tuuakse esile viis aspekti, mis viitavad NPFM-i reformidele (Guthrie jt 1999: 210–211).

1. Finantsaruandluse süsteemide arendused, mis põhinevad raamatupidamise hea tava rakendamisel ja tekkepõhiste fi-

- nantsaruannete juurutamisel avaliku sektori organisatsioonides.
2. Turule orienteeritud juhtimissüsteemide väljatöötamine. See hõlmab avalike teenuste hinnakujundust, teenuste lepingulist delegerimist ning tulemuste sisemisi ja välimisi hindamismehhanisme.
 3. Tegevustulemuslikkuse hindamise arendamine, kasutades seejuures nii finants- kui ka mittefinantsnäitajaid, väljundtulemuste mõõtmist ning võrdlusanalüüsi.
 4. Finantsplaneerimise (eelarvestamise) detsentraliseerituse või delegerituse arendamine, millega kaasneb püüdlus ühendada finants- ja juhtimisarvestuse süsteeme. Reformi käigus püütakse ühendada eelarved ja eelarve täitmise aruanded (nii finants- kui ka mittefinantsaspektides).
 5. Muutused avaliku sektori sise- ja välisauditites. Põhirõhk pannakse teenuse osutamise funktsioonide jälgimisele ning vastavate hinnangute koostamisele.

NPFM-i filosoofia kõige olulisemaks põhimõtteks on parandada avaliku sektori organisatsioonide tulemusvastutust (*accountability*) valitsuse ning teenuste tarbijate ees. Nendes tingimustes eristatakse poliitilist tulemusvastutust (*political accountability*) ja juhtimislikku tulemusvastutust (*managerial accountability*). (Pollit, Harrison 1992: 3)

Üldiselt seotakse tulemusvastustus organisatsiooni tipporganiga (nt nõukoguga). Kuid poliitikute volitused, huvid ja motiivid lahknevad märkimisväärselt ettevõtte nõukogu või juhatuse mudelist. Väga harva on neil detailseid teadmisi teenuse kohta, mille suhtes neil on poliitiline vastutus. Nende protsesside juhtimine peegeldab vahetpidamatut poliitiliste parteide võitlust (Samas). Poliitiline tulemusvastutus hõlmab otsuste ja tegude õigustamist ning see õigustamine on enamasti sõnastatud nendes terminites, mis iseloomustavad kodanike huvisid. Pollit ja Harrison (Samas)

märgivad, et need huvid on väga üldised ja mitte alati ühesuunalised, mistõttu praktikas on argumendi õigustamisel laialdane tegevusulatus. Juhtimisel tulemusvastutuse puhul antakse vastutus kokkulepitud ülesannete täitmise eest vastavalt kokkulepitud kriteeriumidele. Tegevustulemuste hindamiseks kasutatavad kriteeriumid hõlmavad kokkuhoidu (sisendi minimeerimist), efektiivsust (väljundi-sisendi suhteid) ning tõhusust (eesmärkide ja tulemuste ühildumist).

Arvestusalased muutused NPFM-i korral on kaasa toonud arvestusprotsessi ja selle tulemuste parema läbipaistvuse. Üheks sellega kaasnevaks positiivseks asjaoluks on suurem teadlikkus avaliku sektori käsutuses olevatest varadest. Varade kasutamisel peaks järjest rohkem jälgima olemasolevate või ka planeeritavate varade kasutamise efektiivsust ja koormatust (Lapsley 1999: 203–204). Sama on oluline ka haridusasutuste puhul. Olemasoleva koolivõrgu ja muutuva demograafilise situatsiooni oludes on äärmiselt tähtis jälgida varade (koolimajade) kasutamise efektiivsust ja õpilastega koormatust.

Avaliku sektori arengu mõju haridussektorile

NPM-i lähtekohaks avalike teenuste pakkumisel on konkurentsi-teguri sissetoomine. See iseloomustab ka üldharidusteenuse pakkumist.

Konkurentsitingimuste loomine seab eelkõige riigikoolide juhid ja õpetajad surve alla parandada oma töötulemusi olukorras, kus lapsevanemad kui tarbijad saavad mõjutada kooli valikut (Dempster jt 2001: 1). NPM tähendab tegelikult juhtimist tarbijate eelistuste kaudu ning samade põhimõtete alusel kui ärisektoris. Welle-Strandi ja Tjeldevolli (2002: 681) väitel on selle mõtteviisi rakendamine hariduses endaga kaasa toonud haridusosaku loomise koolide rahastamisel. Selle süsteemi puhul liigub riigi raha

koos õpilasega ning sunnib koole õpilaste pärast konkureerima. Samas, kui rahastamine on õpilasepõhine, aga ressursside kasutamine ei sõltu ainult õpilaste arvust, vaid ka õppetingimuste loomisest, mis ei ole õpilasepõhine, siis peab ressursside kasutamine ja selle efektiivsuse tagamine olema nii kooli kui ka ministeeriumi huviobjektiks.

Dempsteri, Freakley ja Parry uurimus (2001: 3) näitas, et NPM-i põhimõtete rakendamine on mitmel pool esile kutsunud riikliku üldharidussüsteemi ümberkorraldamise, kaasates endaga alljärgnevat muutusi:

- otsustusõiguse detsentraliseerimine koolide isejuhtimise teel;
- tingimuste loomine, mis õhutaks koolide konkurentsi;
- finantsaruandlusele rangemate nõudmiste kehtestamine;
- tarbija kontrolli suurendamine koolis toimuva üle;
- õppekavade ja järelevalve tsentraliseerimine;
- surve õpilaste, õpetajate ja direktorite tegevuste väljundil põhinevaks hindamiseks;
- ootuse, et koolid avavad oma tegevuse avalikkuse järelevalvele;
- õpetajate kompetentsuse hindamise tööandja kehtestatud nõuete alusel;
- õpetajate väljaõppe rangema reguleerimise.

Koolide konkurentsi tekitamine ja turupõhimõtete rakendamine mõjutab kõige vähem kõrge renomeega koole, kuhu on olnud alati suur konkurents, andes neile koolidele võimaluse endale õpilasi valida. Neil koolidel pole vaja efektiivsust suurendada või kulude kärpimisele mõelda. Seega mõjub eelnimetatud autorite arvates (Samas) konkurents negatiivselt eelkõige nendele koolidele, mis pole kõrgelt hinnatud ja mille maine on küsitav.

Haridussektoris konkurentsi tekitamiseks on mitmetes riikides loodud soodsad tingimused erakoolide tekkeks ja arenguks. Ar-

vatakse, et konkureerides erakoolidega, on ka riigi- ja munitsi-paalkoolid sunnitud oma tegevust efektiivsemalt ümber korraldama.

Üldhariduskoolide finantseerimise meetodid

Üldhariduskoolide rahastamine nii mujal maailmas kui ka Eestis on aja jooksul läbi teinud mitmeid muudatusi. Kui esmalt fikseeriti seadusandlikult finantseerimise minimaalne tase või garantii õpilasele, mis tähendas üldise õpetamise, sh kvalifitseeritud õpetajate töötasude, õpikute ja tegevuskulude finantseerimist, siis viimasel ajal on hakatud rääkima *kiüllaldasest* finantseerimisest, mis peaks aitama õpilasel saavutada riigi kehtestatud minimaalset kohustuslikku haridustaset. (Ramirez 2002/2003: 56) Kui riik kehtestab kohustuse igat last kindla haridustasemeni õpetada, siis peaks sellega kaasnema ka vastav finantseerimissüsteem, mis võimaldaks õpetajatel aidata õpilasi selle taseme saavutamisel.

Üldhariduskoolide finantseerimine võib põhineda mitmesugustel kriteeriumidel – näiteks õpilaste, õpetajate või klassikomplektide arvul, millele lisaks võidakse arvestada õpilaste, õppekavade ja koolide iseärasusi. Sõltuvalt sellest, kellele suunatakse riiklikud vahendid, eristatakse üldhariduskoolide puhul kahte finantseerimisskeemi:

- nõudluspõhine,
- pakkumispõhine.

Pakkumispõhise finantseerimise korral rahastatakse haridusasutusi ja nende tegevust. Nõudluspõhisel rahastamisel eraldatakse vahendid (eelkõige haridusosakute kaudu) õpilastele, kes sisuliselt ostavad haridusteenust vastavalt oma soovile. Nõudluspõhine finantseerimine annab valikuvõimaluse isikutele (Eamets jt 2003: 74–75).

Pakkumispõhisel finantseerimisel laekuvad finantsvahendid riigi või kohalikust eelarvest otse koolidele. Peamiste põhimõtetenähtena, mille alusel raha koolidele jagatakse, on toodud järgmisi:

- 1) õpilasepõhine finantseerimine – aluseks on õpilaste arv (vt National Association of State Boards of Education 2003);
- 2) koolipõhine finantseerimine – aluseks on kool koos oma eripäradega (vt Bjørnenak 2000);
- 3) kombineeritud süsteem – üks osa vahenditest jagatakse õpilase- ning teine osa koolipõhiselt (vt Bednarek 2004).

Neist kõige levinum on õpilasepõhine finantseerimine. Kuigi selle põhimõtte puhul võetakse aluseks õpilaste arv, pole alati eesmärk rahastada koole koolis käivate õpilaste või koolis töötava personali hulga alusel, vaid keskenduda iga kooli tegelikele vajadustele, võttes aluseks neis õppivate õpilaste iseärasused. See saavutatakse tavaliselt koefitsientide või osakaalude arvestamise kaudu. Nende abil kujundatakse lisaeralduste (erinevad kaalud algkoolidele, põhikoolidele, gümnaasiumidele) mahtu, täiendavaid vahendid kooliprogrammide arendamiseks (sealhulgas süvaõppeprogrammid, kutseharidus, väljalangevuse vähendamine) jt. Kui ressursid on koolidele jagatud, töötavad koolijuhid välja eelarvevahendite kasutamise kava, mis peaks lähtuma ja toetama kooli akadeemilisi plaane. (Williams 2002: 7)

Nõudluspõhise finantseerimise korral jõuavad finantsvahendid üldhariduskoolideni õpilaste või nende vanemate kaudu. Nõudluspõhine finantseerimine rõhutab ka lastevanemate rolli oma lapse haridustee kujundamisel.

Nõudluspõhist finantseerimist rakendatakse peamiselt haridusosaku ja maksuvabastussüsteemi kaudu. Kõige lähemal turukonkurentsile on *haridusosaku e voutšerite süsteem*, mille korral teenuse tarbimisotsused on iseenesest ka finantseerimisotsused, kuna riik või kohalik omavalitsus finantseerib õppimisvõimalusi vastavalt indiviidide tarbimisotsustele. Süsteemi kohaselt jaga-

take vanematele või õpilastele maksedokumente, millega nad saavad "tasuda" haridusteenuse eest ükskõik millises koolis (nii era- kui ka riigikoolis), mis vastab kehtestatud nõuetele (Stiglitz 1995: 379). Õppetöö tulem loob kooli maine ja atraktiivsuse haridusteenuse tarbijate silmis. Seega on õppeasutuse finantseerimine seotud otseselt atraktiivsusega tarbijate seas (Eamets jt 2003: 72). Koolidirektorid peaksid vastutama väljakutsete eest, mida esitavad teised konkureerivad koolid, kontrollima ressurside jaotust ning muutuma kooli käekäigu eest vastutavaks. (Macerinskiene, Vaiksnoraite 2003: 55)

Osaku nominaalne hind võrdub keskmiste kuludega riigikoolis. Kui vanemad otsustavad panna lapse erakooli, kus õppimiskulud on suuremad, siis peavad nad ise katma puudujääva osa (Krassavina 2002: 27).

Haridusosaku alternatiiviks on maksusoodustussüsteemi kasutamine, mille kaudu lapsevanematele, samuti ettevõtetele tehakse maksumahaarvamisi rahasummadelt, mida nad kulutavad kooliharidusele. (Buckingham 2000: 7) Sel juhul kulutaksid inimesed omaenda raha, mitte ei tarbiks seda kaudselt läbi valitsusasutuste. Nende laste jaoks, kelle vanemate sissetulekud ei ole piisavad selle süsteemiga liitumiseks, luuakse lisatoetuste süsteem.

Abi osutamisel maksusoodustuste kaudu on otseste toetustega võrreldes kaks puudust. Esiteks ei abista see vaeseid, kes tulumaksu peaaegu ei maksa ja kes ei saaks endale erakoole lubada ka sel juhul, kui maksuvähendusest saadav summa tagasi makstaks. Teiseks muudab see varjatud kulutuse eraharidusele veelgi varjatumaks. (Stiglitz 1995: 379)

Nõudluspõhise finantseerimise eriliigina saab vaadelda ka stipendiume, mis makstakse välja õpilastele või vanematele katmaks kooliskäimisega seotud kulusid. (Patrinos jt 1997: 2) Stipendiumidega finantseeritakse õppemaksu ning õpikute, trans-

porditeenuse ja kooliriiete ostmist. Peale selle jagatakse riiklikke abirahasid majanduslikult vähekindlustatud peredele, et võimaldada neist peredest pärit lastele täisväärtuslikku kooliharidust.

Kuluarvestuslikud aspektid finantseerimismeetodite kujundamisel

Tõhusalt toimiva finantseerimismudeli arendamiseks on oluline üldhariduskoolide finantseerimissüsteemi ja sellega seonduvate otsuste vaatlemine kahel tasandil (Haldre 2004):

- 1) finantsvahendite juhtimismehhanism riiklikul tasandil, kus vastavalt kehtestatud üldhariduskoolide finantseerimispõhimõtetele toimub eelarvevahendite jagamine koolidele;
- 2) finantsvahendite kasutamine kooli tasandil õpilaste õppimisvõimalusi ja -tulemusi maksimeerides.

Kogu rahastamissüsteem ja seekaudu ka üldharidussüsteem saab tõhusalt toimida vaid sel juhul, kui on tagatud mõlema tasandi osasüsteemide efektiivsus ning koostöö ja infovahetus.

Detsentraliseerimisega kaasnev otsustusõiguse delegeerimine ministeeriumi tasandilt allapoole (kohalikule omavalitsusele või koolile) toob endaga kaasa ministeeriumitasandilt lähtuva infovajaduse. Ministeeriumi ülesanne on jälgida eesmärkide saavutamist ja selleks on vaja tagasisidet koolidest. Üldhariduskoolidest laekuv informatsioon peaks võimaldama analüüsimist ning looma aluse koolide võrdlemiseks. Kohaliku omavalitsuse (KOV) tasandil on vajadus eelkõige üldhariduskoolide kulusid puudutava info järele, et oma finantsvahendite kasutust planeerida. Lisaks on kuluinfot tarvis ka kooli tasandi juhtimisotsuste langetamisel.

Üldhariduskoolidest aruannete kaudu saadav tagasiside, mis sisaldab ka kuluarvestuslikku informatsiooni, peaks Bednareki ar-

vates võimaldama ministeeriumi tasandil hinnata järgmisi asjaolusid (2004: 4):

- koolide efektiivsusnäitajad (nt töötajate arv koolis ühe õpilase kohta ja kogukulud õpilase kohta);
- vajadust suurendada KOV osakaalu piirkonna koolide finantseerimisel;
- finantsvahendite jaotamise aluseks oleva valemi muutmise vajadus;
- mis eesmärkidel KOV-d ja üldhariduskoolid haridusteenuse osutamiseks mõeldud vahendeid kasutavad.

Laiema ulatusega tagasisidemeks tuleks üldhariduskoolides liiks kohustuslikule finantsarvestusele (finantsaruandlus) rakendada ka kuluarvestuslikke põhimõtteid. Arvestuspõhimõtete rakendamine üldhariduskooli tasandil peaks aitama nii kooli juhtkonnal kui ka ministeeriumi ametnikel mõista kooli majanduslikku hetkeseisu ning luua lähtekoht tulevikuplaanide koostamiseks. Omades ülevaadet kooli kulustruktuurist ning selle mõjuritest (käituritest), on kooli juhtkonnal alus ebaefektiivsuste vähendamiseks ning kooli tulevikku puudutavate arengukavade koostamiseks, kus on toodud lähiaastate olulisemad investeringud koos põhjalike tasuvusanalüüsidega. Samuti on kuluarvestuslikke aspekte arvesse võttes võimalik kulude kompleksne ja süsteemne kajastamine ning õpilaskoha maksumuse kalkuleerimine.

Organisatsiooni kuluarvestussüsteem sisaldab kolme komponenti (Haldma, Karu 1999: 30):

- kululiikide,
- kulukohtade,
- kulukandjate arvestust.

Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud – arvesse võttes nende kujunemise ja käitumise eri aspekte – organisatsioonis esinevad. Lisaks kulude ressursipõhisele liigitusele (töö-

jõukulud, materjalikulud, kulum jt) on tulemusjuhtimiseks vaja kulusid liigitada, lähtudes objektipõhisusest (otsesed ja kaudsed kulud) ja käitumispõhisusest (muutuvad ja püsivad kulud). Nendel liigendustel saab põhineda objektiivne kulude analüüs ja hindamine, eriti tegurnäitajate (nt õpilaste arvu, klassikomplektide arvu jt) suuruste muutumise korral.

Kululiikide lõikes arvestuse pidamiseks on üldhariduskoolides lähtealusena võimalik kasutada rahandusministri kehtestatud eelarveklassifikaatoreid ning riigieelarve seadusest ja riigi raamatupidamise üldeeskirjast tulenevat aruandluskohustust. Vastavalt riigi raamatupidamise üldeeskirja §-le 7 on üldhariduskoolid kohustatud esitama saldoandmikud (Riigi raamatupidamise üldeeskiri, 2003). Kasutades eelarveklassifikaatorile baseeruvat süsteemi ning integreeritud eelarve- või raamatupidamisprogrammi, on võimalik teha kululiikide analüüse.

Kulukohtade arvestus peab näitama, millistes organisatsiooni struktuuri- või põhitegevuse protsessi osades erisugused kululiigid tekivad. Samas on kulukohtade analüüs vajalik otsekulude täpsustamiseks (Haldma 2004: 32). Tulemusjuhtimise rakendamine seisukohast on tarvis, et vastutuskohustuslaste majandustulemustega kulukohtades seostatakse vaid nende kontrollitavad kulud.

Kulukandjate (-objektide) arvestus peab selgitama, millises mahu on eri arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis organisatsioonis kulusid tehtud. Kulukandjate arvestus võimaldab võrrelda arvestusobjektide tulemusi – näiteks teenuste omahinda – ja selle alusel suunata organisatsiooni erinevate tegevusvaldkondade tulemusi. (Haldma 2004: 32) Lähtudes Haldma, Karu (1999: 107) ja Horngreni jt (2003: 483) toodust, on meie arvates kulukandjate arvestuse peamised ülesanded koolide kuluarvestuse süsteemis järgmised:

- õpilaskoha maksumuse kalkuleerimine;

- koolide eri tegevusvaldkondade majandustulemuste määramine;
- operatiivse organisatsioonisisese tulemusarvestuse kujundamine;
- juhtimisotsuste langetamiseks informatsiooni andmine (nt hindamaks, kui palju olemasolevast tegevusvõimsusest ära kasutatakse jne).

1980. aastate lõpus jõudsid Ameerika teadlased R. Kaplan ja R. Cooper arusaamiseni (vt Kaplan ja Cooper, 2002), et suure osa kuludest põhjustavad tegevused, mitte teenused (tooted). Teenuste loomiseks kasutatakse tegevusi, mis nõuavad elluviimiseks kuluressurssi. See lähenemine sai tegevuspõhise kuluarvestuse (ingl *activity based costing* – ABC) tekke aluseks. Tegevuspõhise kuluarvestuse raames käsitletakse kahte liiki kulukäitureid (e kulude mõjureid):

- mahupõhised (nt õpilaste arv) käitured, mille tulemusena kulud muutuvad seoses muutustega käiturite arvus;
- tegevuspõhised (nt teatava ainekursuse õpetamine) käitured, mille tulemusena kulud muutuvad seoses käituri olemasoluga.

Samas märgib Bjørnenak (2000: 194), et kulukäitureid võib tõlgendada kui tegureid, mis põhjustavad töömahu kasvu, kuid mitte alati tingimata veel kogukulude muutust.

Tegevuspõhise kuluarvestuse printsiipide rakendamine annab algandmed tüüptegevuste baasmaksumuse leidmiseks. Neid andmeid on võimalik kasutada juhtimisotsuste langetamisele eelnevates analüüsid, nt klasside liitmisega või paralleelklassi kaotamisega kaasneva võimaliku kulusäästu kalkuleerimisel.

Kulukäituri kontseptsiooni rakendamine üldhariduskoolides aitab kaasa kulude põhjuslikkuse mõistmisele. Tegevuste kulu võidakse avalikus sektoris eesmärgiks seada nii tegevustulemuste mõõt-

misel kui ka tegevuste parema toimepanemise ja organiseerimise võimaluste väljaselgitamiseks ning rakendamiseks. Traditsiooniline kulude analüüs keskendub otsestele kulukäituritele, need on tegurid, mis mõjutavad vahetult kogukulusid. Nende tüüpilisteks näideteks on koolide arv, klasside arv ja erinevate vajadustega laste hulk. (Bjørnenak 2000: 208)

Teenuste omaduste erinevustel on hariduses suur tähtsus, seetõttu ei tohiks seada eesmärgiks ühikukulu (nt õpilaskoha maksumuse) leidmist ilma teenuse omadustest tulenevaid erinevusi arvesse võtmata. Järelikult on vajalik organisatsioonisisene kuluarvestuse süsteem, mis võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida kulusid ning nende mõju organisatsiooni majandustulemustele. Tihtipeale on kooliväliseid strateegilisi otsuseid (nt koolide arv ja nende asukoht) ning eksogeenseid institutsionaalseid tegureid (õpetajate lepingud ja riiklikud regulatsioonid) peetud kuluerinevuste selgitamisel olulisemaks kui kooli poolt mõjutatavaid tegureid. Avaliku sektori kontrollisüsteeme koostades tuleb nende asjaoludega arvestada.

Eesti üldhariduskoolide finantseerimise süsteem

Vastavalt Eesti Vabariigi põhiseaduse §-le 37 on igäühel õigus haridusele. Et teha haridus kättesaadavaks, peavad riik ja kohalikud omavalitsused ülal vajalikul arvul õppeasutusi.

Haridussüsteemi ülesehitus ja riigi haridusstandardid peaksid looma igäühele võimaluse siirduda ühelt haridustasemelt teisele. Eesti Vabariigi haridusseadus eristab hariduses nelja taset: alusharidus e eelharidus; põhiharidus (hariduse I tase e 1.–6. klass); keskhariidus (hariduse II tase, jagunedes kaheks astmeks – 7.–9. klass ja 10.–12. klass), mis jaguneb üldkeskhariiduseks (põhikoolis ja gümnaasiumis) ja kutsekeskhariiduseks; kõrghariidus (hariduse III tase).

Haridus- ja teadusministeeriumi andmetel oli Eestis 2004/2005. õppeaastal avatud 603 üldhariduslikku päevase õppevormiga kooli. Nende hulgas oli 98 algkooli, 267 põhikooli ning 238 gümnaasiumi. Kokku õppis päevase õppevormiga üldhariduskoolides 2004/2005. õppeaastal 183 951 õpilast. (Haridus- ja Teadusministeerium 2005). Demograafiline olukord ning õpilaste arvu pidev vähenemine põhjustab lähiaastatel koolide täituvuse languse, mille tõttu keskmised kulud õpilase kohta suurenevad.

Põhikooli- ja gümnaasiumiseaduse (PGS) §-s 44 lg-s 2 on sätestatud, et kooli eelarvetulud moodustuvad riigieelarve ja KOV-de eraldistest, laekumistest sihtasutustelt, annetustest ja kooli põhimääruses sätestatud kooli õppekava välisest tegevusest saadud tuludest (Põhikooli- ja gümnaasiumiseadus, 1993). Haridusasutuste omavahenditeks on tulud tasulistest teenustest, tootmis- ja teadustegevusest, lepingulisest kaadriväljaõppest, sponsorite ning üksikisikute annetustest ja muudest laekumistest. Omavahendite kasutamise korra avalikes haridusasutustes määrab haridus- ja teadusminister.

Riigikooli kulud kaetakse iga-aastase riigieelarve seadusega Haridus- ja Teadusministeeriumi valitsemisala kuludes riigikoolidele ettenähtud mahus (PGS, § 44, lg 6). PGS-is pole aga täpsustatud, milline osa munitsipaalkooli eelarvest finantseeritakse riigieelarve abiga ja millise osa finantseerivad KOV-d. Kui kohaliku omavalitsuse ülesandeks on hariduse omandamiseks võimaluste loomine (see on ju koolide olemasolu ja nende tegutsemine), siis võiks see otseselt kajastuda ka finantseerimisskeemis, kus oleks määratud, mis kulusid tuleks KOV-del selleks katta. Samas eeldab see kulude täpset liigitamist. Siiaamaani on suur osa kulusid pandud ühtekokku nn tegevuskulude alla (PGS, § 44¹, lg 2).

Munitsipaalkoolide pedagoogide töötasu, sotsiaalmaks, täiendus- koolituse ja õpikute soetamisega seotud kulud kaetakse riigieel-

arvest nn pearaha alusel (lähtudes õpilaste arvust). Ülejäänud munitsipaalkooli kulud katab omanik (PGS, § 44). Vahendid eraldatakse riigieelarvest valla- ja linnaeelarvete toetusfondi kaudu ning jaotatakse kohalike omavalitsusüksuste vahel Vabariigi Valitsuse määrusega. Vahendite riigieelarvest jaotamisel on järgmised alused (Rahandusministeerium 2002: 48).

- Õpilaskoha arvestuslik maksumus pedagoogide palgavahendite osas (vahendid pedagoogide töötasudeks, sotsiaalmaksuks, töötuskindlustusmaksuks, täienduskoolituseks) ühe õpilase kohta (*PVõp*). Näiteks on 2005. a arvestuslikuks õpilaskoha maksumuseks 12 082 krooni, mis koosneb palgavahenditest (10 547 kr õpilaskoha kohta), õpikute soetamise kuludest (265 kr) ja investeringukomponendist (1270 kr) (Seletuskiri Vabariigi Valitsuse määrusele, 2005).
- Õpikute soetamise arvestuslik maksumus õpilase kohta (*ÕSõp*).
- Personalikulu jaotamise koefitsiendid (*k*).
- Õpilaste arv koolides (*ÕParv*).

Riigieelarvest üldhariduskoolidele eraldatavate vahendite aluseks olev personalikulu jaotuskoefitsient sõltub kohaliku omavalitsuse üksuse suurusest, tüübist ja õppevormist. KOV üksuse jaoks kujuneb pedagoogide palgavahendite (*PEDpv*) suurus alljärgnevalt (Rahandusministeerium, 2002: 48):

$$PEDpv = \tilde{O}S\tilde{O}p * \tilde{O}Parv + k * \tilde{O}Parv * PV\tilde{O}p.$$

Pedagoogide ametijärkudele vastavate palkade alammäärade tõusu korral korrigeeritakse õpilaskoha arvestuslikku maksumust õpilase kohta (*PVõp*) vastava protsendi võrra.

Munitsipaalkoolide tegevuskulude hulka arvatakse PGS-i kohaselt personalikulu (välja arvatud riigieelarvest määratud ning valla- ja linnaeelarvete kaudu kaetud munitsipaalkooli pedagoogide

töötasu ja sotsiaalmaks), majandamiskulu ja õppevahendite soetamise kulu (välja arvatud riigieelarvest määratud ning valla- ja linnaeelarvete kaudu kaetud õpikute soetamise kulu).

Toimiva pearahapõhise rahastamissüsteemi juures on puuduseks maapiirkondades ja äärealadel asuvate väikekoolide rahastamise piiratus. Selles kontekstis ei ole halb mitte pearahasüsteem, vaid iga süsteem, mis lihtsustab tegelikkust ja taandab selle ühele parameetrile (Nigesen 2003). Nii on see ka koolide finantseerimisel, kus ühes näitajas püütakse arvesse võtta nii koolide eripära – asukoht (linna- või maapiirkond), koolihoone iseärasused (nt ajalooline hoone, mille kütmine ja haldamine on tunduvalt kallim kui tänapäevase spetsiaalselt koolimajaks projekteeritud õppehoone puhul) kui ka õpilaste vajadusi (õppekavad, mis arvestavad lapse eeldusi, andeid ja erivajadusi). Pearahasüsteem ei arvesta piirkondlike ja koolide struktuurist tulenevate eripäradega, mistõttu rahaliste vahendite jagamine pole kõigi seisukohast õiglane (Tohver 2001). Haridusteenuse osutamist ei saa kõikjal võtta kui kaupa, mida tuleks toota võimalikult madala omahinnaga. Mastaabiefekt soosib alati suuremaid, seetõttu on väiksemate, keskustest eemal paiknevate väikekoolide rahastamine komplitseeritum.

Koolilaste hulga pidev vähenemine põhjustab koolile pearahapõhiselt laekuvate rahaliste vahendite kogusumma vähenemise. Pealegi pole valdadel niipalju raha, et maksta õpetajatele samaväärset palka kui suuremates linnades. Seetõttu pole harvad juhud, mil maakooli kimbutab peale õpilaste puuduse ka õpetajate puudus. Õppekvaliteedi langus maakoolis viib aga selleni, et jõukamad (ka hakkajamad) lapsevanemad saavad oma lapse lähiumbruse suurema keskuse kooli, mistõttu kohalikku kooli jääb veelgi vähem lapsi (Piirimäe 2004). Lahendusteks saavad siin olla maapiirkondades asuvate koolide liitmine, osa koolide sulgemine või lisavahendite eraldamine kooli-, mitte õpilase-

põhiselt. Seega eeldab koolide finantseerimissüsteemide arendamine kuluarvestuslike aspektide arvesse võtmist kõigil üldharidust puudutavatel otsustustasanditel.

Kuluarvestuslikud aspektid Eesti üldhariduskoolide juhtimisel

Analüüsi valimi iseloomustus

2004. a algul korraldati Henri Haldre (2004) initsiatiivil Eesti üldhariduskoolide juhtide seas uurimus, mille eesmärgiks oli hinnata kuluarvestussüsteemide rakendatust üldhariduskoolide juhtimises ning koolijuhtide suhtumist toimivasse koolide finantseerimise süsteemi. Tabelis 1 on toodud uurimuse lähteandmed.

Küsitlusankeedid saadeti 229 üldhariduskoolile – 134 põhikoolile ning 95 gümnaasiumile. Küsitlusse olid kaasatud kõikide maakondade üldhariduskoolid, välja jäeti algkoolid, sest nende puhul on tegemist valdavalt väikeste koolidega, mis ankeedi küsimuste suunitlust arvestades poleks uurimusele olulist lisandväärtust andnud. Küsitlusele vastasid 61 üldhariduskooli, mis teeb vastanute määraks 26,6%. Vastused laekusid 28 põhikoolist (vastanute määr 20,9%) ning 33 gümnaasiumist (vastanute määr 34,7%).

Küsitlusele vastanud koolides õppis 2003. aastal keskmiselt 387 õpilast. Minimaalselt oli koolis 40 ning maksimaalselt 1210 õpilast. Klassikomplektide arv koolides varieerus vahemikus 5–38, keskmine klassikomplektide arv oli 17. Keskmiseks põhikoolide klassi suuruseks oli 17,1 õpilast ning gümnaasiumides 25,1 õpilast. Põhikoolide personalist 65% moodustasid pedagoogid, gümnaasiumides oli vastav näitaja 63%. Põhikoolides oli keskmiselt ühe õpetaja kohta 9,1 ning gümnaasiumides 13,1 õpilast.

Tabel 1. Üldhariduskoolide uuringu lähteandmed

Näitaja	Põhikool	Gümnaasium
Väljasaadetud küsitlusankeedid	134	95
Laekunud vastused	28	33
sh linnast	21	
alevitest/alevikest	15	
Maapiirkondadest	25	
Keskmine õpilaste arv	182	560
Keskmine klassikomplektide arv	10,6	22,4
Keskmine pedagoogide arv	20,0	43,2
Õppetööga mitteseotud personali keskmine arv	10,8	24,9
Koolihoonete ehitusaasta:		
Vanim	1865	1961
Uusim	2003	1987
Keskmine	1965	1973
Keskmine klassiruumide arv	14,6	29,8
Keskmine üldpind	2674 m ²	5632 m ²

Allikas: Haldre 2004, autorite kohandused.

Vastanud koolide hoonete keskmine ehitusaasta oli 1969: põhikoolidel 1965 (varieerudes vahemikus 1865–2003) ning gümnaasiumidel 1973 (1961–1987). Heas või väga heas seisukorras hinda koolihooneid olevat 46,4% põhikoolidest ning 15,2% gümnaasiumidest. Suuremahulist renoveerimist vajas vaid üks põhikool ja kaheksa (24,2%) gümnaasiumi. Ülejäänud koolide seisukord oli rahuldav.

Küsitletud koolidel oli keskmiselt 4206 m² üldpinda, millest 54% ehk 2240 m² moodustas õppetööga seotud pind. 16%-l koolidest seisis osa üldpinnast kasutuseta. Kasutamata seisvad pinnad suurendavad koolide üldkulusid, sest enamasti tuleb nende pindade kütmiseks ja hooldamiseks teha kulutusi. Tegelikult on koolides kasutult seisvate pindade osakaal veelgi suurem, kui arvestada olemasolevate klassiruumide suuruse ja klasside täituvusega. 61 koolist 38 rentisid oma pindu koolivälisteks tegevusteks välja, peamiselt renditi kooli võimlat, sööklat, aulat (saali), arvutiklasse, ujulat ja staadioni.

Üldhariduskoolide tegevuse kuluarvestuslikud aspektid

Üldhariduskoolide rakendatavate kuluarvestuspõhimõtete analüüs näitas, et 61 koolijuhist 54 (89%) pidasid kuluarvestusinformatsiooni nende taseme juhtimisotsuste langetamisel oluliseks, viis koolijuhti (8%) pigem oluliseks kui ebaoluliseks ning kaks koolijuhti (3%) ei osanud kuluarvestusinformatsiooni tähtsust hinnata. Olemasolevat olukorda arvesse võttes kinnitas 23% koolijuhtidest, et neile hetkel kättesaadav kuluinformatsioon rahuldab neid täielikult, üldjoontes oli olukorraga rahul 75% vastanutest. Neljandik koolijuhte vajaks otsuste langetamiseks siiski paremat infot.

Peamiste põhjustena, miks olemasolev kuluinformatsioon koolijuhte ei rahulda, toodi esile asjaolu, et koolides puudub oma raamatupidamine. Koolidele osutab raamatupidamisteenust kohalik omavalitsus ning paljudel juhtudel polnud koolijuhid rahul just info liikumise kiirusega ning edastatavate andmete vormiga. Suuremat rahulolu kuluinformatsiooniga väljendasid nende koolide juhid, kus raamatupidamine toimus detsentraliseeritult koolides, mille peamiseks plussiks on operatiivne andmete edastus ning analüüside võimalikkus.

Analüüs näitas, et kulude liigitamise vajalikkust hindasid kõige rohkem maapiirkondades asuvate väikeste koolide juhid ning kõige vähem linnades asuvate suurte koolide juhid. Sellise tulemuse üheks põhjuseks on suurte koolide avaramad rahalised võimalused. Koolide kulustruktuurist tuleneb püsikulude oluline osakaal, mis laseb suurtel koolidel ära kasutada mastaabiefektist tulenevaid eeliseid ning nende eelarved võimaldavad teha väikeste ja keskmise suurusega kulutusi ilma eelnevate põhjalike analüüsideta. Samas on väikeste koolide eelarved pingelisemad, igat kulutust tuleb põhjalikult kaaluda, milleks aga on vaja igakülgselt kuluinformatsiooni.

Kulukohtade arvestuse rakendatuse analüüs näitas, et enamikus koolides peetakse arvestust ka kulukohtade (nt otseselt õpetamisega seotud kulud, kooli juhtimisega seotud kulud) kaupa, kuid see on vähem levinud kui traditsiooniline kululiikide arvestus. Iga päev tegelevad teadlikult sellega ligi pooled koolid. Ülejäänud koolides pole kulukohtade kaupa arvestuse pidamine nii regulaarne või sellega ei tegelda üldse. Samas võib aga eeltoodud kulukohtade liigitust vaadelda ka kui õppeprotsessi ja juhtimisprotsessi otsekulude eristamise eriliiki.

Ka kulukandjate arvestuses (nt õpilaskoha maksumuse kalkuleerimine) on koolides veel olulist arenguruumi. Kui põhikoolidest tegeldakse sellega 69,6%-s, siis gümnaasiumidest on see levinud vaid 64,3%-s. See kinnitab veelgi suuremate koolide avaramaid rahalisi võimalusi ja analüüsi väiksemat olulisust kujunenud olukorras.

Uurides, millisel tasandil peavad koolijuhid tulemi hindamist vajalikuks, selgus, et suurem enamus ehk ligi 77% vastanutest pidas vajalikuks tulemuse hindamist asutuse kui terviku tasandil. Kõige vähem vajalikuks peeti tulemuste hindamist klassi-komplekti tasandil. Tulemused näitavad, et valdaval enamikul

koolijuhtidel puudub huvi ja vajadus tegevustulemuste analüüsimiseks detailsemalt kui kooli tasandil.

Küsimuses, kas investeringute teostamisele peaks eelnema tasuvusanalüüs, läksid vastused põhikooli ja gümnaasiumide osas suuresti lahku. Kui tervelt 64% gümnaasiumide juhtidest pidas seda kindlasti vajalikuks ning vaid 6% arvates tasuvusanalüüsi ei oleks vaja, siis põhikoolijuhtidest vaid 33% arvates tuleks enne investeringu teostamist hinnata selle tasuvust ning 26% arvates puudub selleks vajadus. Neid hinnanguid võib siduda finantsotsuseid puudutava kompetentsuse ja vastutuse olemasoluga. Vastused sellele, kas investeringule peaks järgnema ka edaspidine investeringu kasutamise seotud kulude üksikasjalik analüüs, jagunevad kolme suuremasse gruppi – 33% arvates tuleks sellist analüüsi kindlasti teha, 18% arvates kindlasti mitte ning ülejäänute arvates sõltuvalt situatsioonist.

Nii tegevustulemi kui ka tasuvusarvutuste vajalikkuse hindamisel saab eristada koolijuhtide kaheksugust suhtumist: ühed peavad seda iseenesestmõistetavaks, teiste arvates pole aga tasuvusarvestusel mõtet, sest kool pole äriühing, et sealt tasuvust nõuda. Viimane vaid kinnitab NPM-kontseptsiooni arengu jätkuvaid võimalusi Eesti koolides.

Rahastamissüsteemi mõju üldhariduskoolide juhtimisele

Uurimuse teine osa keskendus koolide juhtimise ning rahastamise süsteemile. Küsitlusele vastanud üldhariduskoolide 2003. a eelarvest üle poole ehk 56,6% moodustasid eraldised riigieelarvest, 40,7% ulatuses vahendeid KOV-de eelarvest, 2,4% omatulud ning 0,9% sponsorlus ja muud tulud. Samas sõltus üldhariduskoolide finantseerimise struktuur oluliselt kooli asukohast ja suurusest. Kui linnades asuvate üldhariduskoolide eelarvetest 61% moodustasid eraldised riigieelarvest, siis maapiirkondades

asuvate koolide puhul on riigieelarve eraldiste osa oluliselt väiksem – 49%. Võrreldes linnakoolidega, saavad maakoolid proportsionaalselt suurema toetuse KOV-lt. Selle põhjuseks on maapiirkondades asuvate (valdavalt keskmiste või väikeste) üldhariduskoolide suuremad ülalpidamiskulud õpilase kohta.

Uuringu käigus tõstasid koolijuhid rahastamissüsteemi peamiste probleemkohtadena järgnevad.

- Omatulude kasutamine. Paljude koolide teenitud omatulud laekuvad linna või valla eelarvesse (kas osaliselt või täielikult) ning koolijuhtidel puudub õigus nende summade kasutamise üle otsustada. Selline olukord vähendab koolijuhtide huviatust leida kooli käsutuses olevatele varadele täiendavat rakendust.
- Kool sõltub raha taotlemisel valla, maakonna, riigi poliitilistest huvidest, sest rahastamine on suures osas poliitiline.
- Kõrgemalseisvate institutsioonide poolne rahade jaotamine on aeglane (nt märtsi lõpuks pole veel teada jooksva aasta eelarve).
- Koolivõrk on liiga suur ja kõigi finantseerimiseks ei jätku piisavalt vahendeid.
- Rahastamisel arvestatakse vähe koolide eripäraga, nt individuaalset tööd õpilastega (eriti õpiraskuste ja käitumishälvetega õpilase puhul).
- Teadmatus investeringute saamise suhtes.

Küsimusele, kas koolijuhtide otsustusvabadus eelarveliste vahendite kasutamisel võimaldab kooli tõhusalt juhtida ja arendada, vastas ligi 43% jaatavalt, samas polnud olemasoleva süsteemiga rahul 31% koolijuhtidest. Otsustusvabaduse hindamisel olid kõige positiivsemalt meelestatud linnakoolide juhid, kellest 52,4% leidis, et olemasolev otsustusvabaduse tase võimaldab koole tõhusalt juhtida ja arendada. Alevites asuvates koolides oli vastav osakaal 42% ja maapiirkondades 33%.

Ka haridusosaku kasutuselevõtu suhtes olid kõige positiivsemalt meelestatud linnades asuvate üldhariduskoolide juhid, kellest 44% arvates parandaks haridusosaku rakendamine nende kooli finantsolukorda. Kõige pessimistlikumad olid aga alevites asuvate koolide juhid, kellest vaid 11% näeb haridusosakuga kaasnevat ka kooli finantsseisu paranemist. Kogu finantseerimise koondumist ühe komponendi – haridusosaku – alla pooldas ligi neljandik vastanuist, suurem enamus (ligi 60%) ei pidanud seda õigeaks. Negatiivse suhtumise üheks põhjuseks oli põhjenduste ja muutuste vajalikkust tõestava informatsiooni puudumine.

Eesti üldhariduskoolide finantseerimise süsteemi täiustamise võimalused

Tuginedes lähiaja olulistele demograafilistele mõjudele haridussüsteemile, sellest lähtuvalt pakkumispõhise finantseerimissüsteemi teoreetilisele käsitlusele ning eeltoodud Eesti koolijuhtide uuringu tulemustele, on meie arvates Eesti üldhariduskoolide finantseerimise süsteemi täiustamise olulisemad suunad seotud lahendustega järgmiste aspektide osas.

Investeeringuteks mõeldud raha jagamine ja kasutamine

Investeeringuteks mõeldud raha õpilastepõhisel jaotamisel tuleks kindlasti arvestada järgmiste asjaoludega:

- koolide hetkeseis – võrdse jaotuse korral oleksid põhjendamatult soodsamates tingimustes koolid, mis on viimastel aastatel kas täismahus või suures osas renoveeritud;
- investeeringuteks mõeldud raha peab olema sihtotstarbeline, vastasel korral on oht, et koolid kasutavad lisavahendeid jooksvate kulude katmiseks;
- selgelt tuleb eristada kooli jooksvate tegevuskulude katmist ning raha eraldamist investeeringuteks.

Investeeringuteks mõeldud rahaga soetatud põhivara või tehtud ehitus- ja remonditööd on üldjuhul pika kasutusajaga. Seetõttu on õpilaspõhisel investeerimisraha jagamisel väga oluline, kas lähtutakse hetkeseisu, aastate keskmisest, tulevikuprognosil põhinevast vms õpilaste arvust. Jaotusaluse määramisel tuleb kindlasti arvestada tulevikuprognosidega, mis võtavad arvesse demograafilisi suundumusi riigis tervikuna ja maakonniti (piirkondlikult) ning mille põhjal on võimalik määrata lähituleviku koolivõrgu vajadus. Olemasolevale õpilaste arvule tuginemine võib viia ebaefektiivsete investeerimisotsusteni, mille tagajärjel ehitatakse või renoveeritakse koolimaju, mis ollakse lähitulevikus õpilaste arvu vähenemise tõttu sunnitud sulgema.

Investeeringute raha ühtlaselt kõigi õpilaste vahel ärajagamine ning haridusosaku koosseisu lülitamine ilma riikliku regulatsioonita võib viia reaalse investeerimismahu vähenemiseni ning ebaefektiivsusteni, sest raha võib jääda kasutult seisma. Kui muidu ehitati või renoveeriti suuremahulisemalt üht koolihoonet, siis haridusosaku kaudu investeeringurahade jagamisel pole suuremahulisi remonte enam võimalik kompaktselt teha. Renoveerimistööd, mille käigus ühel aastal vahetatakse välja ventilatsioonisüsteem ning teisel aastal elektrisüsteem, pole majanduslikult efektiivsed. Mõlemal aastal tuleb kulutada raha remondi käigus kahjustada saanud seinte, lagede või põrandate korrastamiseks. Koolid võivad olla sunnitud investeeringu tegemiseks raha mitme aasta jooksul esmalt koguma. Raha pangakontol hoidmine pole haridussüsteemi tervikuna vaadates tõhus lahendus.

Ressursside puudumisel investeerimisotsuse edasilükkamine suurendab koolide eelarvereal olevaid rahasummasid ning loob võimaluse koolidevahelise laenuturu tekkeks, mis ei ole suure tõenäosusega efektiivne juba seetõttu, et väikeste rahasummade laenamise vastu ei pruugita huvi tunda ning säilib ebakindlus laenu

tagasisaamise suhtes (pole teada, kas laenu saanud kool tagasimaksetähtajal veel tegutseb või on suletud).

Tõhusamaks investeeringurahade administreerimise võimaluseks on korraldada see tsentraalselt, riikliku institutsiooni (nt praegune Haridus- ja Teadusministeeriumi koolivõrgubüroo) kaudu, kes koondab koolide investeeringukavad ning kelle ülesanne on võimalikult efektiivse rahakasutuse tagamine. Siinkohal saaks kindlasti üheks takistuseks suurema osa koolide soov kohe investeerida. Võimalik lahendus olukorrale on täiendavate intresside arvestamine edasilükatud investeeringutelt. Näiteks kui koolijuht leiab, et kool suudab ilma suuremahulise renoveerimiseta veel kolm aastat läbi ajada, siis paigutaks ta haridusosakutest laekuvad investeeringuteks mõeldud rahalised vahendid kolmeks aastaks tinglikule "deposiithoiusele". Investeeringute kavandamisel peaks aluseks olema kooli arengukava. PGS § 31 kohaselt tuleb kooli järjepideva arengu tagamiseks igal koolil koostöös hoolekogu (nõukogu) ja õppenõukoguga koostada kooli arengukava, mille aluseks peaks olema põhjalik kooli arengu stsenaariumide ning kavandatavate investeeringute tasuvuse analüüs.

Pearahamäär

Lähtudes sellest, et kulud õpilase kohta on igas koolis erinevad, on otstarbekas kajastada pearahamääras kulusid vaid normkulu- dele vastavas mahus. Normkulu lähtuks ühe õpilaskohaga kaasnematest otsestest õpetamiskuludest (õpilase otsekuludest) riiklikult kehtestatud õppekava ja klassikomplekti normsuurust arvestades. Õpilase õpetamisega seotud erinevad normmaksumused tuleks kehtestada kõigi õppetasemete (alg-, põhi- ja keskkool või isegi iga klassiastme) kohta. On otstarbekas eristada algkooli-, põhikooli- ja gümnaasiumiõpilase pearaha, sest õppe intensiivsus on suuresti seotud õpilase õppetasemega. Ühtse pearahamäära korral oleksid algkoolid tunduvalt paremas olukorras kui gümnaasiumid.

Kui õpilane vahetab kooli, siis liigub temaga kaasa vaid normpearahale vastavas mahus rahalisi vahendeid. Ülejäänud õpilaste õpetamisega seotud kulud on kooli- (klassi) ja piirkonnaspetsiifilised ning need kulud tuleks katta koolidepõhiselt.

Investeeringuteks mõeldud raha lülitamine pearahasse ei ole meie arvates põhjendatud. Koolide raamatupidamisarvestus peaks vastavalt Eesti Vabariigi raamatupidamisseadusele ja riigi raamatupidamise üldeeskirjale olema tekkepõhine. Investeeringute lülitamisel pearahasse oleks tekkepõhisus ja kassapõhisus investeeringute osas üritatud kokku viia. Näiteks, olgu nn varade soetuskulu (investeeringu) vajadus kooli juurdeehituseks 10 miljonit. Kui see investeering tehakse, siis kooli varad kasvavad 10 miljonit, kuid mitte kohe kulud. Kulud kujunevad vara amortisatsiooni kaudu. Kui juurdeehitise (kapitaalremondita) kasutusiga on näiteks 30 aastat, siis sellest tuletatud amortisatsioonimäär (3,3%) kaudu tuleb iga-aastaseks kuluks 330 tuhat. Kuid seda ei pea enam maksma, sest 10 miljonit on makstud ja amortisatsiooni võrra väheneb vaid vara väärtus (maksumus). Pearaha (ja ka baasraha) võiks olla eelkõige jooksvate kulude katteks (sh iga-kuused rendimaksud). Pearaha kaudu ei ole mõistlik hakata koolile näiteks 10 aasta jooksul investeeringusummat koguma. Küll võiks investeeringuraha arvestamine pearahas olla mõeldav näiteks maakonna tasandil, kus otsustatakse, millisesse kooli ühel või teisel aastal otsustatakse investeerida. Kuid sellisel juhul peaks ta seisma kooli pearahast eraldi.

Täiendavate halduskulude katmine

Koolide jooksvate halduskulude katmisel tuleb samuti arvestada koolide suuruse ja asukohaga. Meie analüüs näitas, et suur osa kooli kuludest ei ole vaadeldavad õpilase otsekuludena, vaid on vajalikud klassikomplekti või ka kooli kui terviku tegevuse tagamiseks. Seetõttu ei pruugi normpearaha väikestes koolides olla piisav katmaks kõiki kooli ülalpidamise kulusid, mistõttu on va-

jalik on täiendavate vahendite eraldamine väikestele koolidele nn baasfinantseerimisena (riigi või KOV-te kaudu), millest tuleks katta ka näiteks õpilaste täiendavad transpordikulud.

Direktorite ja kooli juhtkonna palgakulude katmine võiks lähtuda normtasumäärast, mida diferentseeritakse tulenevalt koolis käivate õpilaste arvu vahemikest, kuid mitte iga õpilase põhiselt.

Kasutamata (üleliigsed) tegevusmahud

Väikese täituvusega koolides käivad lapsed ei saa vastutada selle eest, et koolihooned on hetkeolukorda arvestades liiga suured ning seetõttu ei tohi neile pakutava haridusteenuse kvaliteet hea täituvusega koolides pakutavast erineda. Kui 24 õpilasele ettenähtud klassiruumis istub vaid 18 õpilast, siis ei saa klassiruumi valgustamiseks panna põlema vaid $\frac{3}{4}$ laelampidest või neljast talvel klassiruumi soojendavast radiaatorist lülitada küttesüsteemi vaid kolm. Ka meie uurimusest selgus, et mitmetes omavalitsustes ületab koolide tegevuspotentsiaal oluliselt õpilaste tegeliku arvu.

Kui riiklikul tasandil või KOV-s on langetud otsus koolimajade käigushoidmise kohta, siis peaks otsuse langetanud instantsi kohustus olema ka kasutamata võimsustega seotud kulude katmine. Kui näiteks koolihoone normvõimsuseks on 400 õpilase koolitamine, kuid demograafilise olukorra muutuste tõttu õpib koolis vaid 300 õpilast, siis täitmata 100 õpilaskoha normmaksumuse peaks hüvitatama riiklikult või KOV-i eelarvest. Kasutamata tegevusmahtude kulu hüvitamisel tuleb arvesse võtta ka asjaolu, kas täiendava arvu õpilaste korral oleks vajadust täiendavate õpetajate järele. Kui ei, siis tuleks kulu hüvitada täismahus. Täiendavate õpetajate palkamisel tuleks kasutamata tegevusmahtude kulust õpetajate palkamisega seonduvad kulud maha arvata. Lisaks tuleks kaaluda õppevahendite (raamatud, õpikud) soetamiseks mõeldud raha mahaarvamist.

Seega võib kasutamata võimsustega seotud kulused hüvitada kahel viisil.

1. Kasutamata võimsuste kulu fikseeritakse olemasolevas mahus. Kui kooli lisandub õpilasi, siis nende pearahade ulatuses toimub tasaarveldus ning kooli eelarvemaht ei muutu.
2. Kasutamata võimsuste kulu fikseeritakse kujul: olemasolev tase miinus teatav koefitsient. Õpilaste lisandumisel suureneks kooli eelarve juurdetulnud õpilaste pearaha ulatuses.

Koolide konkurentsi soodustaks eelkõige teine variant, kuid seejuures tuleb kindlasti arvestada keskkonnatingimustega, kas koolil on, kellega konkureerida (maapiirkonnas ei pruugi konkureerivat kooli lähipiirkonnas ollagi). Lisaks peaks kasutamata tegevusmahtude kulu hüvitamise süsteem motiveerima koolijuhti leidma kasutamata ruumidele, pinnale alternatiivset rakendust.

Samas tuleks välja selgitada, kas madalam täituvus on tekkinud koolist olenevatel põhjustel. Kui see on põhjustatud kooli halvast mainest ning ebakvaliteetsest haridusteenusest, millele lisandub suur koolist väljalangejate arv, siis võib olla õigustatud vaid osaline kasutamata võimsuste kulu hüvitamine. Seejuures tuleb hoolikalt jälgida, et vastuvõetud otsus kooli "surmaspiraali" ei lükkaks – eelarvevahendite vähendamisel ollakse sunnitud palkama madalama kvalifikatsiooniga õpetajaid (väiksemad palgakulud), mis omakorda kiirendab kooli allakäiku.

Nagu eeltoodust näeme, on üldhariduskoolide finantseerimise ja finantsjuhtimise valdkond seotud tihedalt kuluarvestuslike aspektidega. Seetõttu on oluline koolide kuluarvestusmetoodikate arendamine ja rakendamise toetamine riigi tasandil.

Kokkuvõte

Käesoleva artikli eesmärgiks on üldhariduskoolide kulude tekemehhanismide ja finantseerimispõhimõtete analüüsimine ning

selle alusel finantseerimissüsteemi täiustamisvõimaluste leidmine.

Lähtudes uue suuna (NPM) arengust avaliku sektori organisatsioonide juhtimisel ja selle mõjust finantssüsteemide arengule, vaadeldakse artikli teoreetilises osas koolide nõudlus- ja pakkumispõhiseid finantseerimise meetodeid ja viies kokku nendega seotud kuluarvestuslikke aspekte. Artikli empiirilise analüüsi tulemusena selgus, et kuluarvestuslikud aspektid moodustavad olulise osa koolijuhtide igapäeva- ja investeerimisotsustuste kujunemisel. Samas on jätkuvalt võimalusi NPM-kontseptsiooni arendamiseks Eesti koolides. Tuginedes lähiaja demograafilistele mõjudele Eesti haridussüsteemile, pakkumispõhise finantseerimissüsteemi teoreetilisele käsitlusele ning Eesti koolijuhtide uuringu tulemustele, tuuakse töös olulisemad Eesti üldhariduskoolide finantseerimise süsteemi täiustamisega seotud asjaolud järgmiste aspektide osas: investeringuteks mõeldud raha jagamine ja kasutamine; pearingamäär; täiendavate halduskulude katmine; direktorite ja kooli juhtkonna palgakulude katmine; kasutamata tegevusmahud.

Kasutatud kirjandus

Avaliku sektori juhtimine: Euroopa riikide kogemused. K. A. Eliassen, J. Kooiman (koost). Tallinn, 2002.

Bednarek, P. Using Public Primary and Secondary Schools Reporting Information for Performance Measurement. Paper presented at the EAA Annual Congress, Prag, 2004, 9 p.

Bjørnenak, T. Understanding Cost Differences in the Public Sector – a Cost Drivers Approach. – Management Accounting Research, 2000, 11, pp 193–211.

Buckingham, J. School Funding for All – Making Sense of the Debate over Dollars. – Issue Analysis, No 17, 12. October 2000, 8 p. [<http://www.cis.org.au/IssueAnalysis/ia17/ia17.pdf>] 26.03.2004.

Dempster, N., Freakley, M., Parry, L. The Ethical Climate of Public Schooling Under New Public Management. – Internal Journal of Leadership in Education, Jan 2001, Vol 4, Issue 1, 12 p. [<http://search.epnet.com/directasp?an=4273412&db=aph>] 20.03.2004.

Eamets, R., Annus, T., Paabut, A., Kraut, L., Arukaevu, R. Eesti tööjõuturg ja haridussüsteem Euroopa Liiduga liitumisel. Tallinn: Riigikantselei Euroopa Liidu sekretariaat, Tartu: Ülikooli Euroopa Kolledž, 2003, 113 lk.

Eesti Vabariigi haridusseadus. Vastu võetud Riigikogus 23. märtsil 1992. a. – Riigi Teataja I osa, 1992, nr 12, art 192. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=686442>] 05.03.2004.

Guthrie, J., Olson, O., Humphrey, C. Debating Developments in New Public Financial Management: the Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward. – Financial Accountability & Management, 1999, Vol 15, Issue 3/4, pp 209–228.

Haldma, T. Avalikku sektorit on keerukam juhtida kui ärisektorit. – Maksumaksja, jaanuar, nr 1 (75) 2004, lk 31–33.

Haldma, T., Karu, S. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafiko & AT Audiko, 1999, 192 lk.

Haldre, H. Üldhariduskoolide finantseerimissüsteem ja selle täiustamise võimalused. Tartu, 2004, 133 lk.

Haridus- ja teadusministeerium. Koolide, õpilaste arv 2004/2005. Statistika e-maili teel. 24.10.2005.

Hays, S. W., Kearney, R. C. Riding the Crest of a Wave: The National Performance Review and Public Management Reform. – International Journal of Public Administration, 20(1), 1997, pp 11–40. Viidatud Weikart, L. A. The Giuliani Administration and the New Public Management in New York City. – Urban Affairs Review, 2001, Vol 36, Issue 3 vahendusel.

Hood, C. A Public Management for all Seasons. – Public Administration, Vol 69, Spring, 1991, pp 3–19.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. Cost Accounting – A Managerial Emphasis. 11. Edition. Englewood: Prentice Hall 2003, 856 p.

Kaplan, R. S., Cooper, R. Kulu ja tulemus. Kuidas integreeritud kulusüsteemiga suurendada kasumlikkust ja tulemust. Tartu: Fontese Kirjastus, 2002, 207 lk.

Krassavina, V. Uued riiklikud majandusmehhanismid haridusvaldkonnas seoses turusuhete loomisega haridussfääris. Viidatud: Haridus ja majandus. Rahvusvahelise teaduskonverentsi materjalid, toimetaja Meriste, M. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool, 2002, lk 26–29 kaudu.

Lapsley, I. Accounting and the New Public Management: Instruments of Substantive Efficiency or Rationalizing Modernity? – Financial Accountability & Management, 1999, August/November, pp 201–207.

Macerinskiene, I., Vaiksnoraitė, B. Vouchers for Elementary and Secondary Education. Viidatud: Haridus ja majandus 2003. Rahvusvahelise teaduskonverentsi materjalid, toimetaja Meriste, M. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool 2003, lk 54–56 kaudu.

Mägi, K. Üldhariduslike munitsipaalikoolide finantseerimine. Haridus- ja teadusministeerium, 2004, 2 lk.

National Association of State Boards of Education. School-Based Financing. Policy Update. A Publication of Policy Information Clearinghouse, 2003, vol. 11, no 7, 2 p.

[http://www.nasbe.org/Educational_Issues/Policy_Updates/11_7.html] 18.03.2004.

Nigesen, K. Kavandatav koolireform – kas õnnestub või mitte? – Õpetajate leht, 14.11.2003.

[<http://www.opleht.ee/Arhiiv/2003/14.11.03/tekstid/dialog/1.html>] 01.03.2004.

Olson, O., Guthrie, J. and Humphrey, C. Global warning – Debating International Developments in New Public Financial Managements. Bergen: Cappelen Akademisk Forlag, 1998.

Olson, O., Humphrey, C. and Guthrie, J. Caught in an evaluatory trap: a dilemma for public services under NPFM. – The European Accounting Review, 2001, Vol 10 (3), pp 505–522.

Patrinos, H., Ariasingam, D. Decentralization of Education: Demand-Side Financing. 1997, 4 p.

[<http://search.epnet.com/direct.asp?an=ED419298&db=eric>]
12.03.2004.

Piirimäe, K. Heasse haridusse kuulub ka südametunnistus. – Tartu Postimees, 27.02.2004. [http://www.postimees.ee/270204/tartu_postimees/127566.php] 11.03.2004.

Pollit, C., Harrison, S. Handbook of Public Services Management. Blackwell Publishers, 1992, 284 p.

Põhikooli- ja gümnaasiumiseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. septembril 1993. a. – Riigi Teataja, I osa, I 1993, nr 63, art 892. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=263199>] 05. 03.2004.

Põhikooli- ja gümnaasiumiseaduse muutmise eelnõu
[<http://web.riigikogu.ee/ems/saros-bin/mgetdoc?itemid=043000009&login=proov&password=&system=ems&server=ragne1>]
19.01.2005

Rahandusministeerium. Kohaliku omavalitsuse käsiraamat.
25.10.2002. [<http://www.fin.ee/index.html?id=4135>] 17.04.2004.

Ramirez, A. The Shifting Sands of School Finance. – Educational Leadership, December 2002 / January 2003, pp 54–57. [<http://search.epnet.com/direct.asp?an=8627416&db=aph>] 19.04.2004.

Riigi raamatupidamise üldeeskiri. Rahandusministri määrus nr 105, 11. detsember 2003. [<http://www.fin.ee/index.php?id=8897>] 21.04.2004.

Seadus 2001. a riigieelarve kohta. Vastu võetud 20. detsembril 2000. a. – Riigi Teataja, I osa, 09.01.2001, nr 4, art 11. [<https://www.riigiteataja.ee/ert/act.jsp?id=72597>]. 28.10. 2005.

Seletuskiri Vabariigi Valitsuse määruse “2005. aasta riigieelarve seaduses” eraldisteks kohaliku omavalitsuse üksuste jooksvateks kuludeks tasandusfondi määratud vahendite jaotamise tingimused ja kord ning jaotus kohaliku omavalitsuse üksuste vahel” eelnõu juurde. Saadud Rahandusministeeriumist e-maili teel. 13.10.2005

Stiglitz, J. E. Ühiskondliku sektori ökonomika. Tallinn: Külim, 1995, 730 lk.

Tohver, S. Vallad sundseisus. – Õpetajate Leht, 16.02.2001. [<http://www.opleht.ee/Arhiiv/2001/16.02.01/tekstid/paevateema/2.html>] 04.04.2004.

Welle-Strand, A. Tjeldevoll, A. The Norwegian Unified School – a Paradise Lost? Journal of Educational Policy 2002, Vol 17, No 6, pp 673–686. [<http://search.epnet.com/direct.asp?an=9293375&db=aph>] 19.03.2004.

Williams, A. A. Financing Public Education. 2001–2002 Policy Agenda. 16 p. [dc.gov/mayor/policy_agenda/pdf/06_chapter_1.pdf] 09.04.2004.

THE ROLE OF COST ACCOUNTING IN DEVELOPING FINANCIAL MANAGEMENT OF EDUCATIONAL INSTITUTIONS

Henri Haldre, Gerli Eisberg, Toomas Haldma

Summary

During the last decade the effectiveness of public services and performance measurement in public sector has been an essential subject of discussions. The main characteristic to be measured is how the services meet public needs. Since the end of the 1970s there have been many changes in public management in developed countries were characterized by the concept of New Public Management (NPM). The main idea of NPM is to apply private sector management techniques in public sector (including accounting).

During the last years there are formed patterns and development priorities also in Estonian ministries (including ministry of education). The current basics of secondary school financing are proceeding from the number of pupils and the calculated unit costs. In order to justify and cover the operating costs of educational institutions all of financing parties have to understand and have consequences on financing principles and drivers of operating costs.

The aim of this article is to investigate financing principles of secondary schools and to analyse the drivers of operating costs. Our findings can serve as a basis to improve the financing principles of secondary schools in Estonia.

The second part of current paper discusses the trends of management of public sector and following part the impacts of the trends on education sector are described. The fourth part of the article observes different school financing principles and links these aspects with cost accounting issues. The sixth part is concentrating on financing principles and the seventh part on cost

accounting aspects of Estonian secondary schools. In the last part of this article the main possible developing trends of improving the financing of schools are pointed out.

Our analyse pointed out that cost accounting aspects play important role in the decision-making process of school managers. There are also possibilities to improve and expand NPM concept in the Estonian schools. Relying on effects of demographical changes on Estonian education system, the supply-based financing principles and the investigation of Estonian school leaders the article pointes out relevant financing aspects of Estonian schools: distribution and spending the resources of investments; taxation aspects; coverage of operating expenses; coverage the wage costs of school principals and management; unexploited operating capacity.