

ASUTUSESISESEKS KASUTAMISEKS

Rektori otsus: nr

Teabevaldaja nimi: Sisekaitseakadeemia

Juurdepääsupiirangu alus: AvTS § 35 lg 1 p 9,

Lõpptähtaeg:

Märke vormistamise kuupäev:

Sisekaitseakadeemia

Sisejulgeoleku Instituut

Marve Turbel

**EELARVESÜSTEEMI ARENDAMISE VÕIMALUSED
KAITSEVÄES**

Magistritöö

Juhendaja: Ly Sari, MBA

Kaasjuhendaja: Terje Kaur, MA

2015 Tallinn

SISEKAITSEAKADEEMIA MAGISTRITÖÖ ANNOTATSIOON

Sisejulgeoleku instituut	Kuu ja aasta: mai 2015
<p>Töö pealkiri eesti keeles: Eelarvesüsteemi arendamise võimalused Kaitseväes Töö pealkiri võõrkeeles: Development Opportunities of the Budget System in the Defence Forces <i>Lühikokkuvõte:</i> Magistritöö on kirjutatud eesti keeles ja võõrkeelne kokkuvõte on inglise keelne. Koos lisadega on töö 93-l leheküljel, millest 79 lehekülge on töö põhiosa. Magistritöö eesmärgiks on välja selgitada eelarvesüsteemi täiustamise ja parendamise vajadused Kaitseväes, ning teha vastavad ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi arendamiseks. Magistritöö teoreetilises osas kirjeldati eelarvesüsteemi osiseid, milleks on eelarvete olemus, eelarvestamise meetodid ning eelarvestamise rolli juhtimistegevuses koos vastutusega. Lisaks analüüsiti vastavalt esimesele uurimisülesandele, eelarvestamise teoreetilisi aspekte, et saada sisend ekspertide arvamuste kogumiseks ning nende sobivusest kaitseväe eelarvestamisega. Eesmärgi saavutamiseks viidi läbi kvalitatiivne juhtumiuuring, kus andmekogumismeetoditena kasutati dokumendianalüüsi ja poolstruktureeritud intervjuusid oma ala praktikutega. Dokumendianalüüsis selgitati välja Kaitseväes hetkel toimiv eelarvekorraldus. Intervjuudega koguti arvamusi Kaitseväe struktuuriüksuste eelarvekorraldusest, hinnanguid Kaitseväe eelarvekorraldusele ja võimalusi Kaitseväe eelarvesüsteemi arendamiseks. Dokumendianalüüsi ja intervjuud võrreldi omavahel ja kõrvutati töös kasutatud teoreetiliste seisukohtadega. Magistritöö käigus leiti vastus uurimisprobleemile, <i>Lõik eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i></p>	
Võtmesõnad: eelarvesüsteem, eelarve, avaliku sektori eelarvestamine, eelarve protsess, juhtimisinstrument, riigikaitse.	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>budget system, public budgeting, budget process, management tool, national defence.</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
<p>Töö autor: Marve Turbel Olen koostanud magistritöö iseseisvalt. Kõik magistritöö koostamisel kasutatud teiste autorite töö, seisukohad, kirjallikest allikatest ja mujal allikates saadud info on nõuetekohaselt viidatud. Ei ole nõus oma magistritöö avaldamisega elektroonilises keskkonnas.</p>	
Allkiri:	
Vastab magistritöö nõuetele	
Juhendaja: Ly Sari	Allkiri: /allkirjastatud digitaalselt/
Vastab magistritöö nõuetele	
Kaasjuhendaja: Terje Kaur	Allkiri: /allkirjastatud digitaalselt/
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor/ Instituudi juhataja:	Allkiri:

SISUKORD

MÕISTETE LOETELU	5
SISSEJUHATUS	6
1. AVALIKU SEKTORI EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED ...	11
1.1. Eelarve mõiste ja olemus	11
1.2. Eelarvestamise meetodid	14
1.3. Eelarvestamine ning selle roll juhtimistegevuses	22
1.4. Vastutus ja struktuur eelarvestamisel	29
2. KAITSEVÄE EELARVESÜSTEEMI ANALÜÜS.....	34
2.1. Metoodika ja valim	34
2.2. Kaitseväge eelarvestamist reguleerivate dokumentide analüüs	40
2.3. Intervjuudest kogutud andmete analüüs	47
2.4. Järeldused ja ettepanekud eelarvesüsteemi arendamise võimalustest kaitseväes	56
KOKKUVÕTE	64
SUMMARY	68
KASUTATUD ALLIKAD	70
TABELITE JA JOONISTE LOETELU	80
LISAD	82
Lisa 1. Intervjuu pöördumine ja küsimused.	82

Lisa 2. Intervjuu transkriptsioonimärgid	84
Lisa 3. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 1.....	85
Lisa 4. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 2.....	87
Lisa 5. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 3.....	89
Lisa 6. Dokumendianalüüsi tekstiosad	90
Lisa 7. 1.JVBr eelarvestamise struktuur	93

MÕISTETE LOETELU

Aruandlus – regulaarselt esitatav ülevaade tegevustest ning ressursside kasutamisest.

Eelarveaasta – periood, mis algab 01. jaanuar ja lõpeb 31. detsembril.

Eelarvejuhend – organisatsiooni eelarve eesmärkide saavutamiseks kehtestatud protseduurireeglistik, kus peavad kirjas olema põhiprotsessid ja rakendatavad sisekontrolli protseduurid, mille üheks osaks on eelarvestamine ning organisatsiooni kassaline teenindamine.

Eelarvekonto – rahandusministri määrusega kehtestatud eelarveklassifikaatori liigendus majandusliku sisu järgi.

Eelarvekorraldus – eelarvete koostamise, arvutlemise, kinnitamise, täitmise ja järelkontrolli põhimõtete süsteem, mis on realiseeritud vastavate eeskirjade kujul.

Eelarvekulud – eelarveperioodi kassapõhised kulud, mis on seotud selleks eelarveperioodiks seatud eesmärkide saavutamiseks.

Eelarvestamine – eelarve koostamise protsessis tehtavad tegevused.

Eelarvesüsteem – süsteem mis seob omavahel eelarvete tegevused, protseduurid ning plaane koostavate isikute toimingud.

Juhtimistasand (vastutusvaldkond) – staabitöö jaotus vastavalt funktsioonidele.

Projekt – funktsionaalselt terviklik soetus, üritus või õppus, mille eelarve koosneb ühest või mitmest erinevast eelarvekontost.

Struktuuriüksus – Kaitseväe põhimääruses loetletud eraldiseisvad üksused.

SISSEJUHATUS

Riigieelarve on riigivalitsemise olulisem poliitikadokument, mille kaudu valitsus viib ellu oma valimislubadusi ning kavandatud tegevusi erinevates valdkondades. Kuivõrd riigieelarves tõusevad aasta-aastalt julgeolekule suunatud eelarvelised vahendid, siis on väga oluline, et need oleksid kasutatud otstarbekalt ja efektiivselt.

Alates 2012. aastast on riigi kaitse-eelarveks eraldatud 2% riigi sisemajanduse kogutoodangust, millest enamik on suunatud Kaitseväge võimete arendamisse. See näitab ühelt poolt väga suurt ühiskonna usaldust, teisalt aga suurt vastustust, sest Kaitsevägi on olnud alati avalikkuse tähelepanu keskmes. Iga väiksemgi eksimus rahakasutusel võib negatiivselt mõjuda Kaitseväge mainele ning edaspidi seada küsimärgi alla maksumaksja raha eraldamise kaitsekulutusteks. Tänapäevane Kaitseväge juhataja on seisukohal, et eraldatud raha ja antud usaldus tuleb investeerida tagasi inimeste turvatundes (Terras, 2014).

24. jaanuaril 2013 a. kinnitas Vabariigi Valitsus „Riigikaitse arengukava 2013 - 2022“ sõjalise osa (Vabariigi Valitsus, 2013), mis on peamine planeerimisdokument Kaitseväge tegevuste planeerimiseks ning on tihedalt seotud NATO kaitseplaneerimise protsessiga. 2014. aasta juulis kiitis Vabariigi Valitsus heaks „Riigikaitse arengukava 2013-2022“ mittesõjalise osa, mis laieneb ka teistele riigi- ja sisejulgeoleku asutustele ja seda nimetatakse laiapindseks riigikaitseks. Reinsalu (2014, lk 10-11) sõnul peab laiapindne riigikaitse arengukava haakuma laiemalt ka eelarvestamise protsessidega ning looma seeläbi võimaluse ressursside paremaks riskasutuseks. Olukorras, kus riigieelarve maht ei suurene lähiaastatel märkimisväärselt on oluline, et riigiasutus saavutab arengukavas püstitatud eesmärgid säästlikult, tõhusalt, mõjusalt ning tulemuslikult.

Kaitsevägi omab üht riigi suurimat eelarvet, kuid peale 2009. aasta Kaitseväge eraldiseivate asutuste tsentraliseerimist üheks valitsusasutuseks, ei ole loodud hästi toimivat ühtset eelarvesüsteemi. Hetkel kehtiva süsteemi puhul puudub juhtidel võimalus jälgida rahalisi ressursse reaalselt ning see võib takistada kiirete

strateegiliste otsuste elluviimist, sest ei ole teada kas planeeritavale tegevusele on olemas rahaline kate. Sellele probleemile on tähelepanu juhtinud ka Kaitseväe siseauditi osakond ja Riigikontrolli avaldatud „Riigi 2012. aasta majandusaasta koondaruande õigsus ja tehingute seaduslikkus“ auditi punkt 21, mis ütleb, et eelarvestamise puudused on tõenäoliselt tingitud „ /.../ vähesest analüüsist planeerimisetapis ning ebaselgetest eelarvestamise (sh eelarve muutmise) põhimõtetest“ (Riigikontroll, 2013). Praegu ei ole avaliku sektori rahakasutus efektiivne ja piisavalt läbipaistev.

Magistritöö on aktuaalne, sest Eesti Kaitseväe eelarvesüsteemi parendamise võimalused ei ole senini akadeemilisel tasemel põhjalikku käsitlemist leidnud. Tänapäevane julgeoleku poliitika näitab riigi huvi julgeoleku taset riigis tõsta, mis tähendab ka ressursside kindlakäelisemat juhtimist ning Kaitseväe eelarve läbipaistlikkust. See tähendab, et julgeolekuasutused peaksid pöörama suuremat tähelepanu lihtsa ja läbipaistva eelarvesüsteemi arendamisele, kus planeerimine oleks otseselt seotud ka eelarvestamisega. Riigikaitse tõhustamiseks ei piisa ainult kaitsekulutuste suurendamisest vaid tuleb arendada ka kaitsekulude juhtimiseks Kaitseväe eelarvesüsteemi. Riigis raha juurde ei teki, tööeline elanikkond väheneb ning avalik sektor peab suutma neis tingimustes oma eesmärged ellu viia tulemuslikumalt kui kunagi varem. See esitab suured väljakutsed avaliku sektori juhtimisele tervikuna, sealhulgas ka eelarvejuhtimisele. Üha olulisemaks on muutunud, et eelarve planeerijad ja selle täitmise eest vastutajad mõistaksid eelarve sisu, olemust, meetodeid ning oskaksid eelarvet kasutada juhtimisinstrumentina. Kuna Eesti riigil on plaanis üle minna tekke- ja tegevuspõhisele eelarvele (Rahandusministeerium, 2015) siis tuleb ka Kaitseväes olemasolev süsteem korrastada selliselt, et üleminek oleks võimalikult lihtne ning väliskeskkonnast tulenevad muudatused ei seaks ohtu valdkonna rahastamise jätkusuutlikkust. See tähendab, et planeeritud ja ka eraldatud vahendeid (sh raha) kasutatakse sihipäraselt ning võimalikul parimal moel.

NATO allianssi kuuluvate riikide kaitsekulutuste planeerimisel on aluseks võimepõhine planeerimine, mis tänases määramatus ja kiiresti muutuv julgeolekukeskkonnas nõuab uut lähenemist ohustsenaariumite hindamisel ja

ressursside planeerimisel. Kõik allianssi kuuluvad riigid on kohustatud panustama riigi kaitsekulutustesse selliselt, et see tagaks riigi kaitsevõime jätkusuutlikkuse erinevate võimalike ohustsenaariumite korral. Samal ajal tuleb arvestada, et riigi ressursid on alati piiratud ning sellest tulenevalt tuleb Kaitseväe eelarve juhtimisel olla paindlikum ja efektiivsem.

Kaitseväe kulude paremaks juhtimiseks on oluline arendada kaitseväeülest ühtset eelarvesüsteemi, mis reguleerib eelarve koostamise põhimõtteid, eelarve seost planeerimisdokumentidega ning standardiseeritud protseduure nii eelarve koostamiseks kui ka eelarve kasutamiseks. Arvestades Eesti Kaitseväe rahu - ja sõjaaja ülesannete erinevusi eelarve planeerimisel, on oluline leida sobivaim eelarvesüsteem, mis tagab tõhusama kontrolli riigi raha plaanipärase ja efektiivse kasutamise üle.

Eeltoodust lähtuvalt on käesolevas töös uurimisprobleem püstitatud küsimusena: milline on Kaitseväele sobivaim eelarvesüsteem, mis tagab tõhusa juhtimise ja kontrolli eelarve plaanipärase ning efektiivse kasutamise üle võimaldades seejuures paindlikult reageerida määramatus julgeolekukeskkonnas toimuvate muutustele?

Uurimisprobleemist tulenevalt on magistritöö eesmärgiks välja selgitada eelarvesüsteemi täiustamise ja arendamise vajadused ning võimalused Kaitseväes, mille põhjal teha ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi arendamiseks. Eesmärgist lähtuvalt ja uurimisprobleemile lahenduse leidmiseks püstitati alljärgnevad uurimisküsimused:

1. Kuidas toimub Kaitseväes praegune eelarvekorraldus?
2. Mis toimub Kaitseväe eelarvekorralduses hästi ja millised on kitsaskohad?
3. Kuidas saaks Kaitseväes eelarvestamine olla juhtidele paremaks juhtimisinstrumentiks ning millised on ettepanekud eelarvesüsteemi täiustamiseks ja parendamiseks?

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade eelarvesüsteemi teoreetilistest aspektidest, et saada sisendeid Kaitseväe eelarvesüsteemi analüüsiks.
2. Viia läbi dokumendianalüüs, saamaks ülevaadet Kaitseväes kehtivatest õigusnormidest eelarvestuses ning viia läbi intervjuud Kaitseväe eelarveprotsessis osalevate juhtidega, et välja selgitada, kas ja kuidas praegune eelarvesüsteem toetab juhtimist asutuse eesmärkide täitmisel.
3. Teha teoreetilise käsitluse ja uurimistulemuste põhjal ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi võimalikuks arendamiseks.

Magistritöö uurimisstrateegia on juhtumiuuring, kus andmekogumise meetoditena on kasutatud kirjeldavat dokumendianalüüsi ja poolstruktureeritud intervjuusid. Dokumendianalüüsi põhjal analüüsitakse eelarvesüsteemi õiguslikke aluseid Kaitseväes, mis on kehtivad seisuga 15.03.2015. Poolstruktureeritud intervjuud viiakse läbi Kaitseväe eelarve planeerimisel osalevate erinevate struktuuriüksuste juhtimistasandite vastutusvaldkonna juhtidega. Intervjueeritavad on oma ala pikaajalised praktikud nii planeerimisel kui eelarvestamisel ning omavad seeläbi kõige enam kogemusi ja teadmisi Kaitseväe eelarvesüsteemist ning selle toimimisest.

Magistritöö on empiiriline uurimistöö ja koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse avaliku sektori eelarvestamise teoreetilisi aluseid ja eelarve olemust. Lisaks analüüsitakse eelarvestamise olulisust juhtimistegevuses, et mõista eelarvestamise ning juhtimise seotust.

Töö teises peatükis kirjeldatakse magistritöö empiirilise uuringu metoodikat, valimit ning tuuakse välja uuringu analüüsi tulemused. Dokumendianalüüsi ja intervjuude analüüsi põhjal tehakse rakendusliku väärtusega ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi võimalikuks parendamiseks ja arendamiseks.

Autorile teadaolevalt ei ole Eestis varasemalt läbi viidud uuringuid, mis käsitleksid eelarvesüsteemi arendamise võimalusi sõjaväelisel korraldatud asutuses. Küll aga on sarnasel teemal kaitstud kaks magistritööd (2012. aastal

Merili Õismaa „Eelarvestamise täiustamise võimalused Politsei- ja Piirivalveametis“ ja 2006. aastal Helje Jõgi „Eelarvestamise täiustamine kohalikes omavalitsustes Tartu LV näitel“. Mõlemas uurimustöös keskenduti tekkepõhisele ja tulemuspõhisele eelarvestamisele. Lisaks on kaitstud Sisekaitseakadeemias lõputöö „Eelarvestamise protsessi ühtlustamine Sisekaitseakadeemias“, mille tulemusena valmis eelarvejuhend ja kehtestati organisatsioonis uus eelarvejuhtide süsteem (Salm, 2008).

1. AVALIKU SEKTORI EELARVESTAMISE TEOREETILISED ALUSED

Käesolevas peatükis lahendatakse esimest uurimistulesannet, kus antakse ülevaade eelarvestamise teoreetilistest aspektidest, et saada sisendeid Kaitseväge eelarvesüsteemi analüüsiks. Antud peatüki alapeatükkides kirjeldatakse eelarve olemust, erinevaid eelarvestuse meetodeid, eelarvestamise rolli juhtimistegevuses ja vastutust ning struktuuri eelarvestamisel.

1.1. Eelarve mõiste ja olemus

Arusaamise tekitamiseks eelarvesüsteemist, uuritakse esmalt eelarve mõistet ja eelarvete olemuste teooriaid. Eelarvesüsteem on asutuse eelarve ja selle perioodide koostamise ja nende täitmise kontrolli meetodiliste võtete ning organisatsiooniliste lahendite kogum (Puulmann, 2014). Pavlov (2014) sõnul on eelarvesüsteem tegevuskavade kogum, kus erinevad eelarved on omavahel seotud ja mis moodustavad organisatsiooni koondelarve. Lisaks on Karu *et al.* (2007, lk 120) kirjeldanud eelarvesüsteemi, kui selgelt fikseeritud kindla struktuuri ja hierarhilise ülesehitusega eelarvet. Nad on seisukohal, et eelarve on tuleviku kujundamise instrument, kus mängitakse läbi tulevase tegevusi, tegevuste rahalisi allikaid ja tegevuste jaoks kuluvate ressursside jagunemist. See tähendab, et eelarvesüsteem peab hõlmama eelarvestamiseks vajalikke spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid ning sellise süsteemi eesmärgiks on anda organisatsiooni juhtkonnale juhtimiseks vajalikku infot.

Riigi tasandilt vaadatuna on avaliku sektori eelarve vahend, mis peegeldab avalikku poliitikat ja mis on heaks kiidetud valitsuse poolt (Attila, 2009). Samas Gildenhys (1997, p. 334 ref Högye, 2002) nimetab aga riigieelarvet lausa poliitiliseks dokumendiks, mis sisaldab eesmärgi, mida riigivõim soovib saavutada eelarve kulude abil ehk teisisõnu on see poliitika väljendus rahalistes numbrites. Ta lisab, et täidesaatva võimu jaoks on eelarve nagu tööprogramm, mille alusel avalikud organisatsioonid saavad oma tööplani koostada. Tammert

(2001) vaatab aga riigieelarvet kui fenomeni, mis fikseerib kiretult tuliste poliitiliste debattide tulemi ja määrab järgmise (eelarve) aasta jooksul toimuva. Sellist avalikku eelarvet saab nimetada ka valitsusasutuste kulude ja tulude prognoosiks järgneva eelarveaastaks, mis võib aga ei pruugi kattuda kalendriaastaga (Högye, 2002). Seega aitab eelarvestamine koguda informatsiooni organisatsiooni tööplaani eesmärgistatuse kohta ning samas siduda need ka vajalike ressurssidega. Ühtlasi on avalik eelarve kui leping, kus juba eelarve koostamise protsessi käigus määratakse kindlaks kättesaadavad vahendid ja läbiviidavad tegevused, mis seob nii poliitikud kui ka juhid kokkuleppega avaliku sektori juhtimise ja tegevuse kohta (Schick, 2003).

Eelarvet organisatsiooni tasandil on defineeritud kui finantsplaani, mis sisaldab endas tulevikku vaatavaid strateegilisi otsuseid mingi kindla aja jooksul. Samuti on mitmed autorid nimetanud eelarvet heaks abivahendiks juhtide töötulemuste hindamisel, strateegiliste eesmärkide täitmisel ning organisatsiooni erinevate osade vajaduste üheks eelarveliseks tervikuks sidumisel (Akintoye, 2008; Cinnamon, *et al.*, 2010; High-Performance, 1999; Preparing, 2009). Vaznoniene ja Stonciuviene (2012) aga käsitlevad eelarvet kui kvantitatiivset äriplaani, mis aitab ellu viia organisatsiooni strateegilisi eesmärke. Seega eelarve on kui katse, mis aitab näha ette tulevast käivet, teisisõnu nagu „nimekirja soovidest“. Samas võib eelarve olla ka väga teaduslik ning kohati isegi poliitiline protsess, ent eelarve eesmärk on alati ette näha tulevase tulemusi. (Cinnamon, *et al.*, 2010) Eelarvet on defineeritud ka kui juhtkonna poolt esitatud tegutsemisplaani kvantitatiivset väljendit tuleviku kohta, mis peaks abistama selle plaani koordineerimist ja rakendamist (Bhimani, *et al.*, 2008, p. 467). Lähtuvalt eeltoodust võib eelarve koosneda esitatud plaani nii finantsilistest kui ka paljudest muudest organisatsioonile vajalikest aspektidest, mis justkui ennustab ette tulevase tegevusi ja nende tulemusi.

Finantsjuhtimises loetakse eelarvet teatud perioodi plaaniks finantstulemuste juhtimisel, mis peab aitama koordineerida erinevate osakondade tööd planeeritud tegevuses (Cinnamon, *et al.*, 2010). Finantsjuhtimise seisukohalt omab eelarve kolme olulist eesmärki (Kuusik, 2010):

- eelarve kui tegevusplaan – vahend tegevuste korraldamiseks;
- eelarve kui finantsplaan – annab ülevaate laekuvatest tuludest ja tehtavatest kulutustest;
- eelarve kui kommunikatsioonivahend – kannab avalikkusele arusaadavat informatsiooni ja on demokraatliku valitsemissüsteemi usalduse indikaatoriks.

Terviklikus finantsjuhtimise protsessis on seega eelarvestamisel ja planeerimisprotsessil täita tähtis ning oluline roll.

Eelarve mõistet ja olemust kokku võttes saab väita, et organisatsioonile on eelarve vajalik erinevatel eesmärkidel, mille abil saab igapäevast tegevust planeerida ning samas ka siduda pikaajaliste plaanidega. Drury (2008, pp. 355-356) on välja toonud viis eelarve vajalikkuse eesmärki:

- eelarve abil on võimalik ühendada omavahel allüksuste erinevaid tegevusi ja seeläbi tagada allüksuste harmoneeritud toimimist;
- eelarve abil on võimalik siduda ametikohad kindla funktsiooniga, mille efektiivsuse eest nad vastutavad;
- eelarvel on võimalik roll töötajate motiveerimisel, et tagada organisatsiooni eesmärkide vastavus nende tegevusega;
- eelarve abil on võimalik juhil kontrollida organisatsiooni tegevuse efektiivsust, võrreldes tegelikke tulemusi eelarveliste hinnangutega. Nii saavad juhid avastada organisatsiooni tegevuse kitsaskohti;
- eelarve abil on võimalik hinnata töötajate tegevustulemust eelarvetele vastavuse kaudu. Näiteks, kui töötajad ja juhid saavutavad eelarves seatud eesmärgid, siis on võimalik neid premeerida.

Seega on eelarve funktsiooniks tegevustulemuste ennustamine, ressursside jaotamine ning tegevustulemuste kontrollimine. Lisaks saab eelarvet käsitleda organisatsiooni juhtkonna õppevahendina, milles väljenduvad juhtkonna ühised eesmärgid ja mida saab kasutada nii tegevusplaani, finantsplaani ning kommunikatsioonivahendina. Lähimõeldult koostatud eelarve on organisatsiooni jaoks asendamatu abivahend, mis aitab hinnata juhtide tõhusust ja panna paika

plaanid strateegiliste eesmärkide saavutamiseks. Ühtlasi on eelarve lõppversioonis olulised kõigi protsessis osalejate arvamused ning põhimõtete vastastikune sidusus (Attila, 2009).

Käesolevas alapeatükis selgus, et eelarve on nii planeerimise kui ka kontrollidokument, milles peegelduvad riigi või organisatsiooni eelistused rahalises väljenduses. Lähtudes käesoleva töö eesmärgist tuleb organisatsiooni eelarve defineerimisel silmas pidada eelarve koostamise eesmärki sõltuvalt sellest, kas seda kasutatakse finantsjuhtimise või juhtimisarvestuse vahendina. Seega on eelarveid mitut liiki ja eelarvet on võimalik koostada mitmel moel. Oluline on, et koostatud eelarve peegeldaks organisatsiooni tegevusplaani, mis annaks ülevaate vabadest eelarvevahenditest ja eelarve kitsaskohtadest.

1.2. Eelarvestamise meetodid

Eelnevast alapeatükist selgus, et eelarvesüsteem peab hõlmama eelarvestamiseks vajalikke spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid. Käesolevas alapeatükis käsitletakse eelarvestamiseks vajalikke eelarvestamise protsessi meetodeid ja eelarvestamise arvestusmeetodeid, mis on vajalikud antud töö kontekstis.

Kuigi eelarve koostamine on pikk ja dünaamiline protsess, siis Witt ja Mülleri sõnul (2006) on eelarvestamine väga tähtis osa terviklikust finantsjuhtimise- ning planeerimisprotsessist. Lisaks väidavad nad, et eelarveprotsessi läbipaistvus aitab leida toimivaid lahendusi, mida arvestavad kõik eelarveprotsessis osalejad. Seega eelarvestamise protsess moodustab sisuliselt kogu organisatsiooni juhtimistsükli ja koosneb protsessi jaotuse kohaselt alljärgnevatest tsüklitest (Jones & Pendlebury 2000, p. 20):

- visiooni ja missiooni formuleerimine;
- strateegiliste eesmärkide püstitamine;
- operatiivne planeerimine;
- eelarvestamine;

- eelarve täitmise kontrolli mõõtmine;
- aruandlus;
- analüüs ja järeldused.

Sõltuvalt organisatsiooni juhtimisstrateegiast ja juhtimistsüklist eristatakse eelarve koostamisel erinevaid eelarvestamise protsessi meetodeid sõltuvalt sellest, kas eelarve planeerimisprotsessi alustatakse allüksuste tasandilt või tippjuhtkonnast. Mitmed autorid on eristanud järgnevaid eelarvestamise protsessi meetodeid (Higson, 1995, pp. 173-174; Karu & Zirnask, 2004, lk 43-45; Florin, 2011):

- “ülevall alla” eelarvestamine (*top-down method*);
- “alt üles” eelarvestamine (*bottom-up method*);
- vastassuunalist eelarvestamine (*combination method*).

“Ülevall alla“ (*top-down method*) eelarvestamise protsessi meetodi puhul alustatakse eelarvestamist juba tippjuhtkonna tasandilt, kes töötavad välja organisatsiooni eesmärgid ja koostavad koondplaani. Peale koondplaani kinnitamist hakkavad detailsemad plaane koostama organisatsiooni struktuuris olevad järgmised juhtimistasandid. (Karu & Zirnask, 2004, lk 43) Seda meetodit on peetud mitmes mõttes efektiivseks, sest sellise planeerimise juures omab tippjuhtkond selget ülevaadet eelarve kulutuste ning ressursside kasutuse kohta. Kuid teisalt, eeldab selline meetod tippjuhtidelt professionaalseid teadmisi ja varasemaid kogemusi eelarvestamisest, sest vastasel korral on tulemuseks rahaeralduste mittesihipärane kasutamine ja plaanitud tegevuste luhtumine (Florin, 2011; Higson, 1995, pp. 173-174). Higsoni (1995, p. 174) arvates suudab ainult „ülevall-alla“ meetod panna planeeritavad ressursid arvude keelde.

Sellel protsessi meetodil on mitmed eeliseid aga ka puuduseid. Karu, *et al.*, (2007, lk 33) sõnul on „ülevall- alla“ protsessi eeliseks selle lihtsus ning arvestamine organisatsiooni eesmärkidega. Puuduseks toovad Karu *et al.*, (2007, lk 33) välja asjaolu, et organisatsiooni juhid ei pruugi omada detailset informatsiooni ja teadmisi eelarve koostamiseks. Seega „ülevall alla“ eelarvestamise puhul on tegemist tsentraliseeritud eelarvestamise protsessiga, kus kõrgemate astmete juhid

on kindlalt paremal positsioonil ning rohkem informeeritumad. Seega selline meetod ei sobi riigikaitse eelarve planeerimiseks, sest NATO (2010, p. 6-3) juhtimisfilosoofia eeldab üksuste tegevusvabadust ja initsiatiivi, mida nimetatakse ülesandekeskseks juhtimiseks. Sellest tulenevalt võivad alama astme juhid olla demotiveeritud, nt püstitatud ülesanded võivad osutuda ebareaalseteks ning organisatsiooni eesmärgid jääda saavutamata.

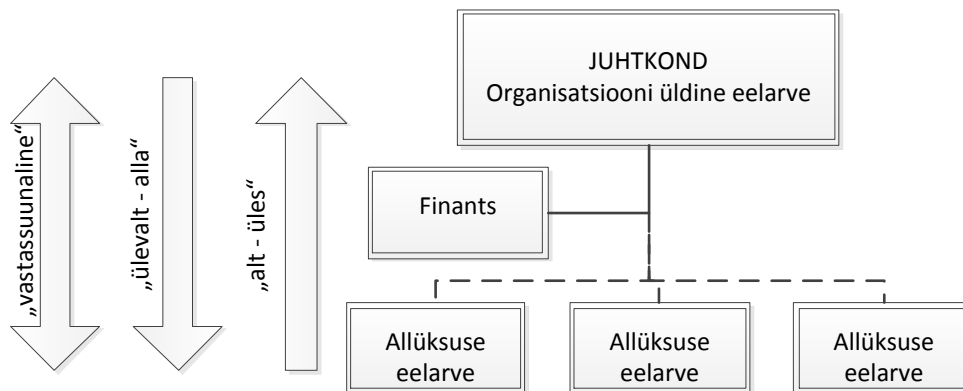
“Alt üles” (*bottom-up method*) on eelarvestamise protsessi meetod, kus eelarvestamist alustatakse alumiste juhtimistasandite eelarvete väljatöötamisega. Madalama astme juhid esitavad algandmed ja saadud informatsiooni viiakse kokku tipptasemel. Alumiste juhtimistasandite eelarveid koordineeritakse ülemise juhtimistasandini ning organisatsiooni koondplaani. (Higson, 1995, p. 174; Karu & Zirnask 2004, lk 44) Selle meetodi puhul on töötajate huvi organisatsiooni eesmärkide saavutamise vastu suurem ning juhtidele laekub detailsem informatsioon (Higson, 1995, p. 174). Karu, *et al.*, (2007, lk 34) märgivad selle meetodi eeliseks kõigi tasandite töötajate suurema pühendumise, kuid puuduseks selle ajamahukuse ning võimaliku topelt eelarvestamise.

Seega „alt üles“ eelarvestamise protsessi meetod toimib paremini horisontaal- või maatriksjuhtimisega organisatsioonides. Toetudes teoreetilisele käsitlusele on “alt üles” eelarvestamise protsessi meetodit sobiv kasutada rohkem detsentraliseeritud juhtimisstruktuuridega organisatsioonides, kus on selge käsuliin ja kus eelarvestamise protsessis osalevad kõikide tasandite juhid. Teisalt aga võib selline meetod kaasa tuua tervikliku ülevaate puudumise, kus ei järgita kõrgemate juhtimistasandite suuniseid ja käske (NATO, 2010, p. 6-4) ning isegi erinevate juhtimistasandi juhtide manipuleerimise soovitud eesmärkide saavutamiseks.

„Vastassuunaline“ (*combination method*) on eelarvestamise protsessi meetod, milles antakse ülemistelt juhtimistasanditelt alla kontrollarvud ja piirmäärad ning nendest lähtuvalt koostatakse alumistel juhtimistasanditel vastavate juhtimistasandite eelarved. Peale esialgsete eelarvete koostamist järgnevad läbirääkimised, kus esialgsetesse eelarvetesse viiakse sisse muudatusi ning mille tulemusena valmib organisatsiooni eelarve koondplaan. (Karu & Zirnask 2004, lk

45; Karu, *et al.*, 2007, lk 34-35) Selline meetod sobib eelkõige riigiasutustele, kuna nende eelarve sõltub eelkõige Rahandusministeeriumi tulevases majandusprognoosist, kus eelarvepositsioonist lähtuvalt antakse asutustele ette kululaed, mille piires nad saavad oma valitsemisala tegevusi planeerida.

Lähtuvalt eeltoodust, on vastassuunalise meetodi eeliseks organisatsiooni peamiste eesmärkidega arvestamine ning kõigi organisatsiooni tasandite osalemise eelarvestamise protsessis. Selline meetod haakub NATO (2010, p. 6-1) juhtimisõhimõtetega, kus on küll detsentraliseeritud juhtimine, kuid samas peab alama tasandi juht täitma kõrgema juhtimistasandi suuniseid ja käskke. Puuduseks tuleb pidada selle meetodi ajamahukuse, sest kõigi osalejatega tuleb olla protsessi käigus pidevates läbirääkimistes. Vastassuunalist protsessi meetodit loetakse ka nn kombinatsioonimeetodiks, sest selles protsessis kasutatakse nii „ülevalt alla“ kui ka „alt-üles“ meetodit (joonis 1). Seega üldise eelarveprotsessi raames on võimalikud erinevad eelarve protsessi meetodid (Higson, 1995, p. 175), kus kasutatakse nii „ülevalt alla“ kui ka „alt-üles“ ehk vastassuunalist meetodit.



Joonis 1: Eelarvestamise protsessi kolm strateegilist meetodit (Higson, 1995, pp. 173-174; Karu & Zirnask, 2004, lk 43-45; Florin, 2011; autori koostatud)

Esitatud jooniselt nähtub, et eelarvesüsteem ja eelarveprotsess moodustavad ühikute kogumi koos suhetega nende sees. Kompleksne eelarvesüsteem ja selle protsess koosnevad organisatsioonist, nende allüksustest, indiviididest või normidest ning suhetest nende elementide seas. Väljundid ja tulemused, mis selles

protsessis tekivad on eelarve otsused. Lisaks on sellise eelarvesteemi otsused harva lõplikud, sest iga otsuse järgselt tegeleb sellega järgmine protsessis osaleja ning muutus mingis osas võib mõjutada ka teisi juhtimistasandeid.

Võimepõhine eelarvestamine (*capability-based budgeting*) on programmeelarvestamine julgeolekueesmärkide saavutamiseks, kus seotakse eesmärgid nende saavutamiseks vajamineva ressursiga (rahaga). Selle meetodi põhiideeks on anda struktuuriüksuste ülemate käsutusse eelarvelisi piiranguid arvestades parim vägede, varustuse ja toetuse kombinatsioon, kus on eelnevalt hinnatud ning analüüsitud julgeoleku ohud. Võimepõhine eelarvestamine eeldab samas ka stsenaariumipõhist planeerimist vastavalt riigi julgeoleku ohuhinnangutele. (Murumets, 2013, lk 111-120) Antud meetod sobib kasutamiseks eeskätt julgeolekuasutustes, näiteks Kaitseministeeriumi ja Siseministeeriumi haldusalas olevatel asutustes, kus on paigas kindel käsuliin, mis omakorda toetab stsenaariumipõhist planeerimist. Samuti sobib võimepõhine meetod kõige paremini eelarvete prognoosimiseks ja eelarvestamiseks puhkudel, kus eelarve jaotatakse pikaks-, keskpikaks- kui ka aastaplaaniks. Davis (2003, p. 141; ref Murumets 2010, lk 21) on sõnastanud sellist võimepõhist planeerimist kus eeldatud ressursside olemasolul planeeritakse mitmesuguseid tulevikuülesandeid määramatuse tingimustes. Seega võimepõhise eelarvestamise alustamise protsessis tuleb organisatsiooni juhtkonnal ära hinnata võimalikud ohud ja seejärel siduda strateegilised plaanid tegevustega ning tulevaste tagajärgedega, mis tähendab, et võimepõhine eelarvestamine peab käsitlema erinevaid olukordi, millega riik võib tulevikus silmitsi seista (Murumets, 2010, lk 20, 27-28).

Eelnevast selgus, et eelarvestamise protsessi käigus saab valida mitme erineva eelarvestamise protsessi meetodi vahel. Valiku puhul on oluline arvestada mitmeid aspekte, nagu näiteks milline on organisatsiooni missioon või struktuur ning kui keerulist või lihtsat eelarve koostamise protsessi soovitakse kasutada. Oluline on enne eelarvesteemi loomist teada, kas eelarvestamine hakkab toimuma tsentraalselt, detsentraalselt või kombineeritult osakondade eelarve eest vastutajatega. Lisaks mitmele eelarveprotsessi meetodile, peaksid

Julgeolekuasutused siduma eelarve protsessi meetodid kindlasti ka võimepõhise programmeelarvestamisega.

Lisaks eelnevalt kirjeldatud erinevatele eelarvestamise protsessi meetoditele käsitletakse alljärgnevalt eelarvestamise meetodeid kui arvestamise meetodeid.

Traditsiooniline eelarvestamise meetod (*base budgeting*) on üks vanimaid meetodeid ja seda võib tinglikult nimetada ka eelarve koostamise statistiliseks meetodiks, kuna eelarve koostatakse eelmise aasta eelarve täitmise näitajate alusel. Antud meetodi puhul korrigeeritakse eelmise aasta näitajaid, lisades neile eeloleva eelarveperioodi oodatavad muutused ning sellest tuletatakse järgmise eelarveperioodi näitajad. (Karu, *et al.*, 2007, lk 141) Seda eelarvestamise meetodit on teoorias nimetatud tihti ka baasiliseks meetodiks, baasist lähtuvaks meetodiks ning kulupõhiseks meetodiks. Traditsioonilisel eelarvestamisel jaotatakse ressursid vastavalt iga kuluobjekti maksumusele ja lisatakse sinna eelarve kulude eeldatav kasvu protsent ning kulunorm. Siin vaadatakse eelarve sisendit ning keskendutakse protsendile, mitte niivõrd tulemusele ning sellest tulenevalt tihti organisatsiooni eelarved aina kasvavad. (Karu & Zirnask, 2004, lk 40; Karu, *et al.*, 2007, lk 29) Traditsioonilise eelarvestamise meetodi puuduseks võib nimetada seda, et kui antud meetodit kasutatakse aastast aastasse siis võib kaduda ka eelarvestamise mõte ja seeläbi võib eelarvestamine muutuda tülikaks kohustuseks, mis ei too tegelikult organisatsioonile mingit kasu vaid seda tehakse lihtsalt „linnukese“ pärast. Sellise meetodi puhul keskendutakse rohkem järjepidevusele, mitte ei püüelda parema tulemuse poole. Ühtlasi saab puuduseks nimetada ka suutmatust määratleda selliseid olulisi tegureid nagu uuendused ja kvaliteet ning lisaks killustab selline meetod organisatsiooni väiksemateks üksusteks, andmata osakondadele võimalust näha tervikpilti. (High-Performance, 1999) Kuigi traditsiooniline eelarvestamise meetod on lihtne ja väikese töömahukusega, ei vasta see aga kaasaja nõuetele. Samas on traditsioonilise eelarvestamise meetodiga otstarbekas prognoosida püsikulusid nagu elekter, küte, andmeside jne.

Nullbaasilise eelarvestamise meetodi (*zero-based budgeting*) puhul on tegemist meetodiga, kus eelarvestamist alustatakse igal eelarveperioodil nullist ning

eelmiste aastate kulutusi arvesse ei võeta. See süsteem töötati algselt välja juhiks, kus selged seosed sisendite ja väljundite vahel puudusid. Wilhelmi & Kleiner (1995) sõnul koosneb nullbaasiline meetod kahest põhilisest etapist: esimeses etapis töötavad erinevate juhtimistasandite juhid välja otsustepaketi, mis sisaldab kulude analüüsi, tulusid, tegevusemõdikuid, tagajärgi tegevuse mitteläbiviimisel ning võimalike alternatiivide maksumuse ja teises etapis järjestatakse kulutused ning valitakse, millised kulutused tehakse. Kavanagh (2011) väidab, et nullbaasiline eelarvestamine viib otsustamise eelarvejuhtimise madalaimale tasemele. Ta on seisukohal, et nullbaasilise meetodi puhul peavad juhid pöörama rohkem tähelepanu oma kulutustele, kaaluma enne eelarvesse lülitamist konkreetse tegevuse ja ressursi vajalikkust ning jälgima, kas tehtavad kulutused aitavad kaasa organisatsiooni eesmärkide täitmisele. Kui aga eemärgiks on efektiivsus, siis on soovitatud kasutada eelarvestamisel just nullbaasilist meetodit, sest see meetod sunnib organisatsiooni juhte eesmärgist kuni tegevuste sõnastamiseni läbi viima põhjalikumat analüüsi (Karu & Zirnask, 2004, lk 41-42; Wilhelmi & Kleiner, 2006). Teisalt ei kasutata nullbaasilist eelarvestamist väga laialdaselt avalikus sektoris, sest see on töömahukas ja liialt bürokratlik. Näiteks Eesti kohalikes omavalitsustes kasutatakse seda meetodit täiendusena muudele eelarvestamise meetoditele (Jõgi, 2006). Seega on nullbaasilist eelarvestamise meetodit sobilik kasutada hiljuti loodud organisatsioonides, kus on vajalik kohanduda muutuste ja uute olukordadega. Samuti on antud meetodit otstarbekas kasutada organisatsiooni siseste uute projektide või tegevuste esmakordsel eelarvestamisel.

Tulemuspõhine eelarvestamise meetod (*performance budgeting*) seob ressursside eraldamise mõõdetavate tulemustega (Kuusik, 2010; Curristine, *et al.*, 2007) kus juba eraldatud eelarve on otseselt seotud planeeritavate tulemustega (Raudla, 2013). Selle meetodi puhul on esmalt vaja ära määratleda mõõdetavad tulemused, milleks kasutatakse tulemusnäitajaid. Tulemuspõhisel eelarvestamisel on aluseks pikaajaline eelarve strateegia ja eelmise eelarve perioodi tulemused. Lisaks võib tulemuspõhist meetodit käsitleda avaliku sektori juhtimise instrumendina, mis seob finantsressurssidega strateegilise planeerimise, oodatavad tulemused ning

nende saavutamise kontrolli ja hindamise (Kuusik, 2010; Kong, 2005). Kong (2005) põhjal on tulemspõhise eelarvestamise meetodi eeliseks arvestamine organisatsiooni strateegiliste eesmärkidega, mis omakorda võimaldab juhtkonnal teha pikema perspektiiviga juhtimisotsuseid. Ta on seisukohal, et eelarvestamist alustatakse alati mõõdetavate tulemuste kindlaksmääramisega ning selleks kasutatakse tulemusindikaatoreid. Avaliku sektori eelarve koostamise puhul võib selle meetodi puudusteks lugeda ajamahukust ja avalike teenuste rasket mõõdetavust ning seeläbi on tulemspõhine eelarvestamine erinevates riikides läbi kukkunud (Schick 2007, p. 121). Näiteks küsib Tammert (2001), kuidas formuleerida valitsuse, inspeksiooni, lasteaia või kooli töö tulemit? Lisaks tekib tulemuste mõõtmisel paratamatult küsimus; kuidas peaks halba või head tulemust edaspidi rahastama? Siiski on mõnedes riikides (Tšiili, Taani, Soome, Ungari, Norra ja Rootsi) seda meetodit edukalt kasutatud näiteks kõrghariduse rahastamisel (Curristine, 2006).

Riigikontrolli 2008. aruanne märgib, et tulemspõhisele arvestamisele üleminek eeldab tulemusinfo liigendamist. (Riigikontroll, 2008) Seega tulemspõhise eelarvestamise puhul peab olema olemas vastutaja ja võimalus kulusid ümber jagada ning tegevused peavad olema jaotatud allüksuste ülesanneteks ehk programmideks. Selline vastutuse ja ülesandepõhine tulemusinfo liigendamine on sarnane NATO (2010, pp. 6-3, 6-4) ülesandekeskse juhtimise käsitlusega, kus on kindlad vastutajad kindlatele ülesannetele. Samas enne tulemspõhise eelarvestamise rakendamist peab kaaluma selle praktilist kasu ja välja töötama tulemuste hindamise vormi, mis on sobiv konkreetsele kontekstile (Raudla, 2013). Eelarve ümber jagamine on vajalik siis kui selgub, et ressursse tuleks suunata vähetahtsamatest valdkondadest prioriteetsematesse valdkondadesse, kus neid rohkem vajatakse või vastavalt olukorrale tuleb hoopis ressursse säästa. Raudla (2013) on aga märkinud, et kui sellist tulemusinfot kasutatakse avaliku organisatsiooni eelarvete kärpimiseks või ümbersuunamiseks on organisatsioonil ajendid esitada tahtlikult ilustatud või isegi moonutatud informatsiooni.

Tegevuspõhine eelarvestamine (*activity-based budgeting*) on viimase aja uuem meetod finantsplaneerimisel. Süsteem koosneb erinevatest hästitöötavate

juhtimispraktikate põhjal koostatud traditsioonilisest eelarvestamisest ning üldisest kvaliteedist koos tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtetega. Olulisem joon selle meetodi juures on planeerimise ja eelarvestamise ühitamine. (Wilhemi & Kleiner, 1995) Antud meetod sobib eelkõige tootmis- ja teenindussektorile, sest eelarvestamist alustatakse toodete ja teenuste nõudluse prognoosimisega. Selliselt koostatud eelarve on suunatud tulevikku ning keskendub eelkõige väljundile ning selle juurutamine on aeganõudev protsess. (Karu, *et al.*, 2007, lk 41-43) Toetudes võimepõhise eelarvestamise teoreetilistele käsitlustele on tegevuspõhist eelarvestamise meetodit otstarbekas kasutada koos võimepõhise eelarvestamise protsessi meetodiga, kus igale võimele planeeritakse erinevad tegevused, et alal hoida ja arendada julgeoleku organisatsiooni võimekust.

Viimastel aastatel on mitmes avaliku sektori asutuses (nt Haigekassa, Päästeamet jpt) juurutatud teenusepõhist juhtimist, mis oma olemuselt baseerub tegevus- ja võimepõhisel eelarvestamisel. Tegevuspõhine eelarvestus on eelduseks tegevuspõhiseks kuluarvestuseks ja juhtimiseks. Vastavalt Riigieelarve seadusele plaanib Eesti riik üle minna tegevuspõhisele eelarvele vastavalt ministriumite valmisolekule järk-järgult alates 2016. aastast, et näha selgemalt, millistele tegevustele riigi raha kasutatakse (Rahandusministeerium, 2015).

Käesolevast alapeatükist selgus, et eelarvestamise protsessi käigus saab valida mitme erineva eelarvestamise meetodi vahel. Valiku puhul on oluline arvestada mitmeid aspekte, nagu näiteks milline on organisatsiooni missioon või struktuur ning kui keerulist või lihtsat eelarve koostamise protsessi soovitakse kasutada. Lisaks protsessi meetoditele on mitmeid eelarvete koostamise meetodeid, mille enne kasutamisele võtmist tuleks hinnata organisatsiooni tegevusi koos eelarve prognoosi detailsuse vajadustega.

1.3. Eelarvestamine ning selle roll juhtimistegevuses

Käesolevas alapeatükis käsitletakse eelarvestamise rolli juhtimises ja eelarve võimalikus kasutamises juhtimisinstrumendina.

Nagu eelnevatest alapeatükkidest ilmnes algab korrektne eelarve koostamise protsess organisatsiooni visiooni ja missiooni formuleerimisega ning strateegiliste eesmärkide püstitamisega. Eelarve koostamise protsessis tehtavaid tegevusi nimetatakse eelarvestamiseks ning sellel on organisatsiooni juhtimistegevuses täita oluline roll. Ka mitmed teoreetikud on rõhutanud eelarvestamise juures organisatsiooni nii lühi- kui pikaajaliste eesmärkide määratlemise vajadust (Gary, 2003; Karu & Zirnask, 2004, lk 118-119; Vaznoniene & Stončiuvienė, 2011; Taylor, 2009). Seetõttu saab väita, et eelarvestamine ei ole ainult finantsjuhtimise protseduur, vaid pigem juhtimisinstrument, mis aitab ellu viia organisatsiooni pikaajalisi eesmärke. Eelarvestamise kaudu väljendab organisatsioon oma kavatsusi läbi konkreetsete ülesannete, kus juhid on määratlenud selle protsessi käigus vajalikud ressursid ja otsustavad kuidas neid kavatsusi ellu viia (Bergeron, 2001, p. 324). Ühtlasi rõhutab Schick (2007) eelarvestamise protsessi juures finantsinformatsiooni töötlemise olulisust juhtimisprotsessis ehk milline informatsioon muutub otsusteks, milliseid andmeid on vaja otsustajatele ja milliseid andmeid kasutatakse juhtimisinfo töötlemiseks.

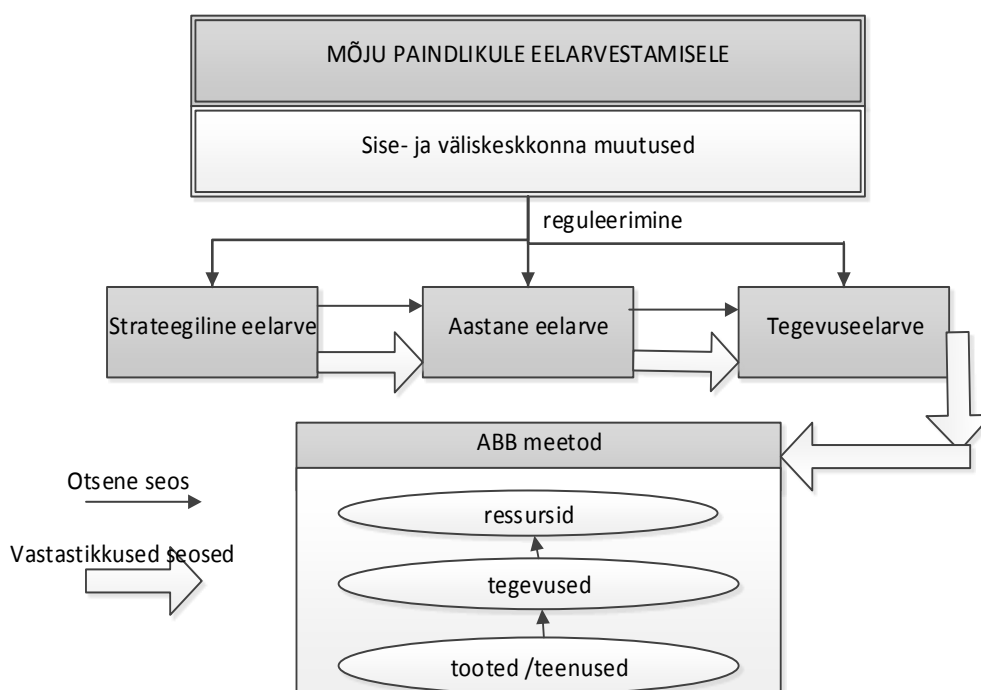
Rumelti (2011, lk 159, 165-167) sõnul on organisatsiooni eesmärkide püstitamine just juhtide ülesanne, millega pannakse paika sihid ja mille täitmisega peaks organisatsioon hakkama saama. Tema sõnul aitavad juhtkonna poolt sõnastatud eesmärgid välja töötada lühieesmärke madalama astme tasandi juhtidele, kes seejärel loovad omakorda oma üksuste lühieesmärgid koos detailsete lahendustega. Eelnevat toetab ka Arumäe (2013, lk 76) seisukoht, kus organisatsioonid lausa peaksid kehtestama reeglid eesmärgist tulenevate eelarveliste ressursside jagamiseks ning kasutamiseks. Seega organisatsiooni siseste reeglite ja strateegiliste otsuste tegemisel on oluline, milline on organisatsiooni eelarvestüsteem ning kuidas toimub eelarvestamine, mis reguleeriks mitte ainult lühiajalisi vaid ka pikaajalisi juhtimisotsuseid. Selliste reeglite ja otsuste vahelisi sidususe probleeme on võimalik eelarvestamise protsessis vältida integreeritud lähenemisviisi kaudu, ühendades selle läbi erinevad eelarvestamise protsessi meetodid. Selleks tuleks kasutada organisatsiooni tugevusi, et seeläbi saaks kõrvaldada eelarvestamise puudujääke.

(Attila, 2009; Vazvoniene & Stociuviene, 2012) Lisaks eelnevale peavad eelarvesüsteemis olema seotud kõik organisatsiooni strateegilised plaanid, tegevused ning tulevased tagajärjed. Seega on enne eelarvesüsteemi ja selle protsessi meetodite juurutamist ning kasutamisele võtmist on vaja teada, kes planeerib ja kuidas seda kavatakse korraldada (vastutus, tsentraalne või detsentraalne, õigusaktid, organisatsiooni struktuur jne). (Wildavsky, 1986, p. 8) Eelnevast tulenevalt saab väita, et eelarvesüsteemi üks oluline juhtimisinstrument on organisatsiooni ülesed ja üheselt arusaadavad eelarvestamise juhendmaterjalid ehk reeglid, mis peavad olema heaks kiidetud organisatsiooni tippjuhtkonna poolt.

Paljudes organisatsioonides ei ole strateegia ja eelarve eesmärgid aga joondatud, sest see nõuaks organisatsiooni juhtkonna poolt suuri investeeringuid integreeritud süsteemi loomiseks. Samas ei tohi see aga anda põhjust integreeritud eelarvesüsteemist loobumiseks. Organisatsiooni kui terviku tasandilt vajavad kindlasti ühendamist strateegiline eelarve, aastane eelarve ning paindlik tegevuseelarve. Eelnimetatud eelarved peaksid olema seostes, kus oleks arvestatud ühelt poolt paindlikku eelarvestamist ning teisalt sise- ja väliskeskonna muutusi. (Vazvoniene & Stociuviene, 2012) Seega on paindlik eelarvestamine väga vajalik tänases majanduse- ja julgeolekuolukorras, sest just paindlik eelarve võimaldab teha juhtimisotsustest tulenevaid kiireloomulisi muudatusi eelarvesse. Samuti toetab organisatsiooni ülene integreeritud eelarvesüsteem koos paindliku eelarvega organisatsiooni eelarve kiirreageerimisvõimet, mis aitab kiiresti ja vahetult vastu võtta targemaid eelarvelisi otsuseid, mõjutades organisatsiooni juhtimisotsustest tulenevaid tegevusi. Kui aga eelarvestamise protsessis ilmnevad probleemid, siis võib see viidata asjaolule, et organisatsiooni juhtkonna poolt seatud strateegiad ja eelarve eesmärgid ei ole vastavusse viidud (Hope & Fraser, 1999; Gary, 2003; Colman, 2004; Taylor, 2009). Kuid neid probleeme on võimalik vältida just eelarvesüsteemi funktsionaalse integreeritud lähenemisviisi kaudu, kus on ühendatud mitmed eelarve tüübid ja tegevusvaldkonnad.

Eelarvestamise protsess lähtub eelarvesüsteemi loogilisest skeemist (joonis 2). Antud skeemi põhjal on näha, kuidas on organisatsiooni strateegia seotud

eelarvega. Vazvoniene ja Stociuviene (2012) sõnul aitab selline eelarvesüsteem kiiremini kohaneda muutuva keskkonnaga ning tulemuseks on tõhusam planeerimine, kust on elimineeritud lisandväärtust mittetootvad tegevused.



Joonis 2: Organisatsiooni eelarveprotsessi loogiline skeem (Vazvoniene & Stociuviene, 2012)

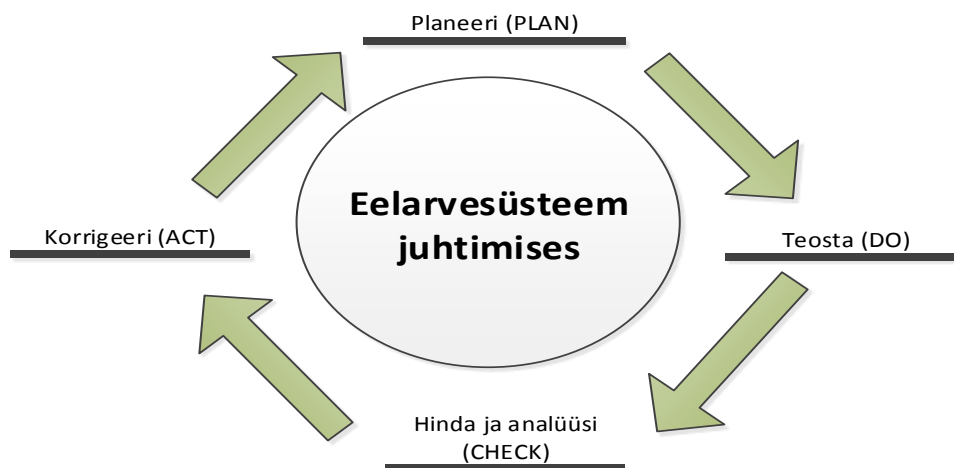
Lähtuvalt eeltoodust on eelarvestamise protsess mõistlik siduda funktsionaalse eelarvesüsteemiga, mis seob endaga eelarve menetlemise, eelarve seire, aruandluse ja eelarvestamise protsessi, olles sealjuures mugav ja kiire töövahend. Selline funktsionaalne lahendus on nn tarkvaraline eelarverakendus, mis võimaldab hetkega filtreerida soovitud vaate, kus eelarvet on võimalik jälgida reaalajas tegevusalade, tulude kulude, projektide või mõne muu organisatsiooni jaoks vajaliku dimensiooni lõikes. Antud süsteem on andmeid töötlev, salvestav ja ka edastav tehniline süsteem koos tema normaalseks talituseks vajalike vahendite, ressursside ja protsessidega (Vabariigi Valitsus, 2007). Vazvoniene ja Stociuviene (2012) väitel aitab selline funktsioonidega süsteem eelarvestamise sidusust paremini korraldada läbi delegerimise ning seeläbi saab funktsioonidega eelarvesüsteemi kaudu motiveerida ja hinnata ka töötajate tulemuslikkust

eesmärkide saavutamisel. Seega arhitektuurset peaks eelarvesüsteem ülesehituselt olema kui tsentraliseeritud infosüsteem, mida saab kasutada ka detsentraliseeritult ning kus oleks rakendatud vastavalt organisatsiooni vajadustele piisava tasemega turvalisus. Kui aga organisatsiooni käsutuses on piiratud ressursid, siis seda suurem vajadus on nende ressursside ja tegutsemise kindlakäelise integreerimise järele (Rumelt, 2013, lk 192) ühtsesse erinevate funktsioonidega infosüsteemi. Selline, mitmete funktsioonidega tarkvaralisel eelarvesüsteemil on oluline osa organisatsiooni sisekontrollisüsteemis, kuhu on koondatud kogu info eelarvest ning mis peab andma vastuse - mida tehakse, kui palju see maksab ja milline on tulemus (Pavlov, 2014).

Eelnevat kokku võttes saab vastava infosüsteemi tarkvaraga funktsioonidega eelarve protsessis:

- menetlusprotsessi kiirendada;
- menetlusprotsessi kvaliteeti parandada;
- sisekommunikatsiooni parandada;
- aruandlust automatiseerida;
- parandada juhtimist kõikidel tasanditel.

Seega eelarvesüsteem peaks olema loogiline ja terviklik ning samas toetama ka organisatsiooni juhtkonna tööd. Eelarvesüsteemi tsüklilisi tegevusi saab kirjeldada aga läbi Demingi tsükli (joonis 3), kus kasutatakse eelarve tsükli põhimõtet. Selline tsükkel võimaldab organisatsioonil hinnata tehtavaid juhtimisotsuseid – kuidas otsuseid vastu võeti, kuidas neid ellu rakendati, millised olid tulemused ja kas selline lähenemisviis oli õige. Sellist tsüklit on otstarbekas kasutada avalikus sektoris.



Joonis 3. Eelarvesüsteemi tegevused organisatsiooni juhtimises (Grossi, 2011, lk 9; autori koostatud)

Demingi tsükkel on kui ring, mis järgib pidevat parendamise protsessi ehk juhtimist tulemuste nimel ja põhineb neljal tegevusel (Grossi 2011:9):

- planeeri (PLAN) – eesmärgistamise etapis määratakse eesmärgid. Eesmärkide määratlemine algab organisatsiooni põhidokumentidest, nt arengukava, strateegiad, juhendid jne. Selleks tuleb luua tegevuste kava võttes arvesse organisatsiooni erinevad kehtivad juhendmaterjalid;
- teosta (DO) – teostamise etapis määratakse teostamise põhimõtted, meetodid ja tegevused eesmärkide saavutamiseks st tuleb rakendada protsessid eesmärkide saavutamiseks;
- hinda ja analüüsi (CHECK) – Analüüsamise etapis hinnatakse, millised olid eesmärkide (1 etapp) saavutamiseks kavandatud tegevuste (2 etapp) tulemused. Leitakse tegevuste kitsaskohad;
- korrigeeri (ACT) – Parendamise etapis tehakse eelmises etapis antud hinnangute alusel järeldusi. Antud järeldused on suunatud eelmiste kolme etapi korrigeerimisele ja parandustegevuste kavandamisele.

Eeltoodu põhjal saab järeldada, et eelarvestamine on üks põhilisemaid juhtimistegevuse komponente ning koostatud eelarve tõhusus ilmneb asjaolus, kuivõrd detailselt saab organisatsiooni juht või eelarve kasutaja eelarvesüsteemist

andmeid reaajas. Seega on eelarvestamise eesmärgiks juhtimisel mitte ainult rahaliste vahendite prognoosimine, vaid ka organisatsiooni tegevuste planeerimine ning teisalt rahaliste vahendite kasutamise kontrollimine ja juhtimisotsustest tulenevate tegevuste analüüsimine. USA õhuväe juhtivateadur dr Mica Endsley peab oluliseks just selliseid integreeritud süsteeme, mis oleksid omavahel ühendatud arusaadavalt ja kasulikult ning seeläbi andma koheselt täpse informatsiooni juhtidele - millised on prioriteedid, mis toimub ja kuhu peaks juhid rohkem tähelepanu pöörama (Rikas, 2015, lk 25). Selline käsitlus ühtib NATO (2010, p. 1-7) juhtimisühtsuse põhimõttega, kus koostöö ja koordineeritus tagab planeerimiseks vajaliku sidususe. Seega organisatsiooni eelarvesüsteem peab olema organisatsiooni juhtimise vajadustest lähtuv, et süsteemi saaks rakendada just teatud organisatsioonile sobival viisil ja määral. Sellise eelarvesüsteemi loomine ei pea lähtuma pelgalt standarditest ega ettekirjutustest vaid pigem peaks süsteemi bürokraatlik osa olema minimaalne. Kusjuures eelarvesüsteemi arendamisel tuleks pöörata suurt tähelepanu organisatsiooni eesmärkide saavutamisele, mitte keskenduda üksikute juhtimistasandite eesmärkidele.

Eelnevat arvesse võttes on eelarvestamisel juhtimistegevuses mitmeid tugevusi kui ka nõrkusi. Eelarvestamise peamisteks tugevusteks juhtimistegevuses on:

- aitab organisatsioonil püstitada oma eesmärgid (Bergeron, 2001, p. 324) – otsustada millised tegevused on organisatsioonile vajalikud ja millised ei ole;
- personali motiveerimine (Drury, 2008, pp. 355-356; Vazvoniene & Stociuviene, 2012) – kui personal kaasatakse eelarvestamise protsessi, siis on nad enam motiveeritud eesmärgi poole püüdlema.

Eelarvestamise peamisteks nõrkusteks juhtimistegevuses on:

- kogemuse puudus eelarvete koostamisel – eelarve emakordne koostamine või ebakompetentsus eelarve koostamisel;

- personali mittekaasamine eelarvestamise protsessi (Karu, *et al.*, 2007:110)
 - ülesanne ei ole reaalselt täidetav (ebareaalne eelarve) mistõttu organisatsioon ei saa ka oodatavat tulemit.

Käesolevas alapeatükis selgus, et eelarvesüsteemi loomine ja arendamine peab algama organisatsiooni eesmärkide sõnastamisest, sest kui kuskilt kuuldud ideed hakatakse rakendama seda mõistmata ja panustatakse hulga ressursse, võib see lõpuks kujuneda ebavajalikuks. Seega enne eelarvesüsteemi loomist, täiustamist või arendamist tuleb kindlasti konsulteerida spetsialistidega ja suhelda oma töötajatega, sest nemad on süsteemi alusmüür. Kindlasti on vajalik käia koolitustel ning leida paremaid lahendusi lihtsamaks ja tulemuslikumaks eelarvestamiseks organisatsioonis, sest korralik juhtimisotsustest tulenev eelarve nõuab paljude tegurite hindamist, häid oskusi ja piisavalt aega. Samas aga võib hoolikalt ja professionaalselt koostatud eelarve kiirelt muutuvast majandus- ja julgeoleku keskkonnas osutada olukorrale mittevastavaks kui see ei toimi funktsionaalselt. Eelnevat kokku võttes on eelarve ja korras eelarvesüsteem organisatsiooni juhtidele üheks oluliseks juhtimisinstrumendiks.

1.4. Vastutus ja struktuur eelarvestamisel

Käesolevas alapeatükis kirjeldatakse vastutuspõhist eelarvestust kui eelarvesüsteemi vastutuse osa ning tsentraliseeritud ja detsentraliseeritud juhtimist kui eelarvesüsteemi struktuuri osa.

Vastutuse jagamine eelarvestamisel on eelarvesüsteemi osa, mis arvestab ja kirjeldab kulusid erinevate vastutustasandite lõikes, seejuures arvestatakse iga tasandi puhul ainult kulusid, mille eest see tasand vastutab ja mille üle tal on kontroll (Polimeni, 1986, p. 961 ref Lääts & Peets 1999, lk 26). Vastutuspõhise arvestuse abil moodustatakse organisatsioonis süsteem, mis ühendab erinevaid üksusi, motiveerides üksuste juhte langetama nn õigeid otsuseid. Selleks kujundatakse organisatsioonis välja valdkonnad ja tasandid, mille piires juhid vastutavad. (Lääts & Peets 1999, lk 26) Larson, *et al.* (1990, p. 1012) rõhutavad,

et vastutuspõhine arvestussüsteem seisneb organisatsiooni jagamises keskusteks ehk teatud kulude ja planeeritud eelarvete omistamises kindlatele vastutusvaldkondadele, mille põhjal on võimalik otsustada konkreetsete üksuste tegevuse efektiivsuse üle. Seega NATO ülesandekeskne juhtimine sarnaneb oma olemuselt vastutuspõhise juhtimisega, kus kõrgemad juhid peavad sõnastama selgelt kavatsused ja eesmärgid mida on vaja saavutada ning delegeerima käsuõiguse sellisel määral, mis on vajalik nende ülesannete täitmiseks (NATO, 2010, p. 6-3).

Vastutuspõhist arvestussüsteemi peetakse üheks võimalikuks juhtimise kontrollsüsteemiks (Larson, *et al.*, 1990, p. 1012), kus vastutuskeskuste juhid seavad plaanid ning näitavad kui palju nad vajavad selleks ressursse ning tippjuhid analüüsivad tehtud otsuseid. Vastutuspõhise arvestussüsteemi abil saab planeeritud tulemustes tekkinud kõrvalekallete põhjuseid paremini avastada ning võimaluse korral lihtsamini kõrvaldada, kuna süsteem aitab kindlaks määrata konkreetsete tulemuste eest vastutavad üksuste juhid. Seega peaks iga tasandi juht järgima tema hallatavas alas olevaid kulusid ja vastutama eelarvestatud ja tegelike tulemuste erinevuste eest. Läätsi ja Peetsi (1999, lk 48-49) arvates paneb selline kontseptsioon aluse efektiivsele planeerimisele ja kontrollile ning võimaldab erinevatel tasanditel vastu võtta konkreetseid juhtimisotsuseid.

Rünkla (1997, lk 67) on leidnud, et vastutuspõhise süsteemi sihiks on keskenduda üksikute juhtide isiklikule organisatsioonisisesele tegususele, kellel oleks voli mõne kulu- või tuluartikli üle ja keda saaks käsitleda omaette vastutusüksusena. Samuti on Rünkla (1997, lk 67) seisukohal, et tegevusaruandeid peab koostama „alt-üles“ eelarvestamise protsessi meetodil, nii et iga juht saab oma tasandi alluvate vastutuskeskuste kohta käiva informatsiooni. Peamine eelis vastutuspõhise eelarvestuse kasutamisel organisatsioonis koos detsentraliseeritud vastutusega on süsteemsus, mis muudab selle juhtidele kergemini arusaadavaks (Lääts & Peets 1999, lk 49). Juhtimises aga on vastutuspõhisus eelarve koostamise ja eelarve täitmise võrdlemise protsess, mis selgitab välja erinevad juhtimishälbed (Cinnamon, *et al.*, 2010). Eelnevat arvesse võttes lubab selline vastutustasandi põhine eelarve tippjuhtidel keskenduda rohkem strateegilisele

planeerimisele ning vabastab nad tegelemast igapäevaste eelarvega seotud küsimustega. Samas aga tuleks vastutuse jaotamisel silmas pidada, et isik, kellel on mõjuvõim väärtuste ja teenuste kasutamise üle, vastutaks ka nende efektiivse kasutamise eest. Kui vastutav isik ei saa mingil põhjusel mõjutada kulude hulka, siis peab ta vastutama temale juhtkonna poolt määratud kuluelementide osas. Näiteks ei ole mõistlik jagada kommunaalkulusid kõikide üksuste vahel, kuna üksuse juht ei saa mõjutada otseselt nende kulude mahtu.

Üks peamisi ülesandeid avaliku sektori juhtidele on luua asjakohased struktuurid, mis pakuksid süsteemi stabiilsust ja toetust paljudele teistele organisatsiooni elementidele, nagu väärtused ja rutiin (O'Toole & Meier, 1999 ref Andrews, *et al.*, 2009). See tähendab, et organisatsiooni struktuur on kui vundament, millele rajaneb koordineerimine ja kontroll organisatsioonis. Andrews, *et al.* (2009) väidavad, et kaasaegsed organisatsiooni juhtimismudelid soosivad eeskätt detsentraliseeritud juhtimismudelit, kuna see võimaldab kiiremini ja paindlikumalt kohaneda keskkonna muutustega, kus otsustus- ja vastutusprotsessi on kaasatud kõikide tasandite juhid. Work (2002, pp. 5-6) defineerib detsentraliseerimist kui planeerimise, juhtimise ja ressursside jaotamist organisatsiooni valitsejatele madalamatele valitsemistasanditele ning on arvamisel, et detsentraliseerimine on lähedalt seotud subsidiaarsuse kontseptsiooniga, mille järgi funktsioonid (või ülesanded) tuleks anda sotsiaalse korralduse madalaimale tasandile, kes on nende täitmiseks võimelised. Samas sõltub aga juhtimise ja vastutuse detsentraliseerimine või tsentraliseerimine organisatsiooni struktuurist, poliitilisest olukorrast, kommunikatsiooni infrastruktuuride ulatusest ning suutelisusest tagada piisavalt professionaalset valdkondlikku asjatundlikkust kõikidel erinevatel juhtimistasanditel (Bray & Mukundan, 2003, lk 12). Näiteks NATO (2010, p. 6-1) juhtimisstrateegia lausa nõuab liikmesriikidelt juhtimismudelit, mis soosiks detsentraliseeritud juhtimist, initsiatiivi ja tegevuste kiirust sellises ulatuses, mis oleks kooskõlas kõrgemate juhtimistasandite suunistega, kusjuures juhtimisstruktuur peab olema hierarhiline ning arusaadav kõigil juhtimistasanditel.

Karu ja Zirnask (2004, lk 146) on sõnastanud eelarvestamise detsentraliseerimist tegevusena, kus kõrgem juhtkond annab delegeeritud otsustusõiguse ja vastutuse

tulemuste eest madalama taseme juhtidele. Seega eelarvestamise detsentraliseerimise juures on peamine ülesanne leida organisatsioonile kõige sobivam ja efektiivsem eelarve struktuur, mis lubaks moodustada sobilikud vastutuskeskused antud organisatsiooni vajadustest lähtuvalt. Silmas tuleks aga pidada, et vastutuse ja võimu ulatused peavad olema selgelt fikseeritud ning vastutusala peab olema määratud vastutustasemest lähtudes (Moscove & Wright 1990, p. 633). Seega detsentraliseeritud eelarvestamist on võimalik kasutada siis, kui on fikseeritud erinevate juhtide kohustused ja toimub kohustuste täitmise pidev kontroll. Lisaks tuleb esmaselt detsentraliseeritud eelarvestamise puhul välja kujundada organisatsiooni struktuur, mis võimaldaks eelarvestamise detsentraliseeritud juhtimist ning kus tippjuhtkonnal oleks võimalus delegeerida otsustamisõigust erinevatele juhtidele või töötajatele. Mida madalamal on organisatsioonis otsustamisvabadus, seda suurem on ka eelarvestamise detsentraliseerimine. Detsentraliseeritud eelarvestamine koosneb paljudest alaeelarvetest, mis kokkuvõttes moodustavad ühe osa organisatsiooni eelarvesüsteemist. Kui detsentraliseeritud organisatsiooni puhul osalevad otsustuste tegemisel paljud töötajad, siis tsentraliseeritud organisatsiooni juhhib kõrge autoriteediga isik ja eelarveliste otsuste tegemistel osalevad vähesed. Ühelt poolt on tsentraliseeritud otsustamine vajalik efektiivse ja tulemusliku bürokraatia toimimisel. Teisest küljest on tsentraliseerimine seotud paljude väärtalitlustega bürokraatias:

- süsteemi jäikus;
- asjaajamise venitamine;
- ning monopolide väärkasutamine. (Andrews, *et al.*, 2009)

Tsentraliseeritud otsuste tegemise pooldajad väidavad, et tsentraliseeritud juhtimissüsteem aitab kaasa kiiremale otsustamisele ning väldib organisatsioonis võimalikke sisekonflikte. Seevastu detsentraliseerimise toetajad väidavad, et tsentraliseerimine ei anna soovitud tulemusi, kuna jäigad reeglid ei lase keskastme juhtidel ja bürokraatidel teha iseseisvaid otsuseid. Mõlemate poolte arvamuste põhjal saab väita, et juhtimise tsentraliseeritusel on vastuoluline mõju. (Andrews, *et al.*, 2009)

Käesolevast alapeatükist selgus, et kui mingi tasandi juht koostab organisatsioonis ise alaeelarvet ja samas ka vastutab selle elluviimise eest, siis muutub antud alaeelarve organisatsiooni jaoks mõjusaks juhtimisinstrumendiks. Kui lisada veel kvaliteetne koolitus ning nõustamine juhtidele, kes on vastutavad eelarvestamise eest ja teevad koostööd teiste valdkondadega, võivad tulemused olla väga head. Kui aga töötajad ei tee koostööd ja ei osale aktiivselt süsteemi arendamises, siis ei saa selline süsteem edukalt ka toimida. Tsentraliseeritud eelarvestamine aga piirab allüksuste juhtide tegevusvabadust, sest kogu eelarvestamisega seotud vastutus ning kohustus on koondatud ühe isiku kätte. Selline tsentraliseeritud eelarvestamine aga ei toeta NATO juhtimispõhimõtteid, kus käsuõigus antakse üle ülemale, et oma vastutusalas juhtida ja koordineerida ressursse ning vahendeid, kuid samas peab käsuõiguse saanud ülem järgima kõrgema juhtimistasandi suuniseid (NATO, 2010, pp. 1-7, 6-1). Lisaks selgus, et tsentraliseeritud juhtimisega organisatsioonis on detsentraliseeritud eelarvestamine rakendatav vaid siis, kui on fikseeritud erinevate juhtide kohustused ja toimub kohustuste täitmise pidev kontroll, kus madalamate astmete juhid annavad aru kõrgemate tasandi juhtidele. Sellise detsentraliseerimise tulemusena suureneb ka allüksuste juhtide vastutus ja otsustamisvabadus ning seda iseloomustab nende õigus vastu võtta otsuseid ja nende eest vastutada. Seega suure organisatsiooni puhul, nagu Kaitsevägi, peab olema paika pandud juhtimistasemete kindel eristatavus, struktuuriüksuste paigutus ning alluvussuhted ehk käsuliin, mis tagab mõistlikul määral detsentraliseeritud juhtimise ja kus erinevate juhtimistasandite ülematel on võimalus ise langetada otsuseid ning nende eest ka vastutada (Saumets, 2014).

Esimeses peatüki kokkuvõtteks selgus, et eelarvesüsteem on selgelt fikseeritud kindla struktuurse ülesehitusega süsteem, mis hõlmab eelarvestamiseks vajalikke spetsiifilisi meetodeid, protseduure ja võtteid, et planeerida organisatsiooni tegevusi koos vajamineva ressursi vajadusega. Samuti peavad antud süsteemis saadaolevad andmed andma juhile juhtimiseks vajalikku informatsiooni ja olema seeläbi juhile üheks juhtimisinstrumendiks. Käesolev esimene peatükk on aluseks empiirilise uuringu kujundamises ja tulemuste analüüsis, kus lähendatakse töös püstitatud uurimisküsimusi.

2. KAITSEVÄE EELARVESÜSTEEMI ANALÜÜS

Käesolevas peatükis tutvustatakse Kaitseväe ülesannet, empiirilise uuringu meetodikat ja valimit ning lahendatakse teist ja kolmandat uurimisülesannet, et välja selgitada eelarvesüsteemi täiustamise ja arendamise vajadused ning võimalused Kaitseväes mille põhjal teha ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi arendamiseks.

Kaitsevägi on Kaitseministeeriumi valitsemisalasse kuuluv valitsusasutus. Kaitseväe õiguslik positsioon Eestis on sarnane Politsei- ja Piirivalveametile ja teistest riigivõimu asutustest eristab Kaitseväge asjaolu, et tegemist on sõjaväeliselt korraldatud täidesaatva riigivõimu valitsusasutusega. Kaitseväe põhiülesandeks on tagada valmisolek riigi kaitsmiseks sõjalise tegevusega. (Kaitsevägi, 2014b). Antud ülesande eesmärgiks on säilitada Eesti riigi iseseisvus, sõltumatus ning rahva turvalisus (Rahuaaja Riigikaitse seadus, 2015). Kaitseväe vahendite planeerimisel lähtutakse esmajoones arengukavadest, olulisim neist on „Riigikaitse arengukava 2013-2022“. Riigikaitse arengukava on tihedalt seotud NATO kaitseplaneerimise protsessiga, mille kohaselt NATOga kokkulepitud planeerimiseesmärgid on nii ajaliselt kui ka sisuliselt seotud Riigikaitse arengukavaga ehk mõlemad seavad ühes taustsüsteemis mõõdetavad eesmärgid samale ajavahemikule (Kaitseministeerium, 2014). Arengukava ja selle detailne rakenduskava on salajase tasemega dokumendid ning antud uurimuses seda ei kasutata.

2.1. Metoodika ja valim

Käesolevas alapeatükis tutvustatakse empiirilise uuringu meetodikat, valimit ja uuringu etappe.

Empiirilise uuringu eesmärgiks on koguda empiirilist andmestikku, mis sisaldab uuritava teema kohta erinevaid nüansse. Töös püstitatud uurimisküsimustele vastuste saamiseks valis autor kvalitatiivse uurimismeetodi, mis oma olemuselt on kontekstuaalne ning kus andmestikku kogutakse lähtuvalt loomulikkuse

printsibist (Gray, 2004). Kvalitatiivset lähenemist uurimisprobleemile toetasid ka autori enda aastatepikkused kogemused Kaitseväe finantsarvestuse protsessis. Creswelli (2009, pp. 175-176) väitel on kvalitatiivne uuring uurija interpretatsioon nähtust, kuuldust ja arusaamast ning uuringutulemused ei ole eraldatud uurija taustast, ajaloost, kontekstist ja põhimõtetest ning uuringu peamiseks ideeks on teema või probleemi uurimine otse selles osalejalt.

Magistritöö uuringu strateegiaks on juhtumiuuring, kus andmed kogutakse kahel meetodil: dokumendianalüüsi ja poolstruktureeritud intervjuudega ning andmete analüüsil toetatakse teoreetilistele eeldustele. Juhtumiuuringud keskenduvad juhtumi kontekstile ning võimaldavad läbi viia konkreetse juhtumi analüüsi, mis on kogutud piiritletud keskkonnas eesmärgipäraselt moodustatud valimiga (Shell, 1992). Juhtumiuuring on kõige sobivam, kui uuringus esitatakse kuidas ja miks küsimusi (Schell, 1992) ning toetatakse teoreetilistele seisukohtadele (Yin 2003, pp. 13-14 ref Laherand, 2008, lk 74).

Sarantakos (2005, pp. 294-295) nimetab nelja dokumendianalüüsi meetodit: kirjeldavat- kateegooriate-, uurimusliku- või võrdlevat analüüsi ning väidab, et dokumendianalüüs varieerub dokumentide sisu ja uuringu eesmärgi vahel. Samas ei ole dokumendianalüüsi meetodite puhul nimetused ühtemoodi kokku lepitud ning sarnaseid meetodeid võib olla erinevate nimede all (Gomm, 2008, pp. 296-297). Töös kasutatakse Sarantakose (2005, p. 294) poolt defineeritud kirjeldavat dokumendianalüüsi, mille käigus koguti andmeid erinevatest allikatest: õigusaktid, juhendid ja käskkirjad.

Kaitseväe siseste dokumentide analüüsi ja intervjuude läbiviimiseks taotleti, vastavalt Kaitseväe „Teadustöö asutusesiseks kasutamiseks või riigisaladuseks tunnistamise korrale“ (Kaitseväe juhataja 16.04.2008 käskkiri 115), Sisekaitseakadeemialt magistritöö „asutusesiseks kasutamiseks“ tunnistamise nõusolekut, mis ka 06.05.2014 aastal saadi. Seejärel esitas autor Kaitseväele taotluse, nõusoleku saamiseks, kasutada „asutusesiseks kasutamiseks“ mõeldud dokumente ja läbi viia intervjuud Kaitseväe eelarve planeerimise ja täitmise eest vastutavate juhtidega. Nõusolek väljastati 19.05.2014 Kaitseväe kirjaga nr 1.2-

4.2/14/28646. Dokumendianalüüsi eesmärgiks on saada üldistav ülevaade Kaitseväes kehtivatest õigusnormidest eelarvestuses. Magistritöö dokumendianalüüsi osa on koostatud Eestis kehtivate õigusaktide ning Eesti Kaitseväe- siseste dokumentide põhjal, millest osa on juurdepääsupiiranguga „asutusesiseseks kasutamiseks“.

Uurimisküsimustele vastuste saamiseks viidi läbi ka poolstruktureeritud intervjuud Kaitseväe erinevate struktuuriüksuste vastutusvaldkonna juhtidega, kes puutuvad oma igapäevatoos tihedalt kokku planeerimisega ning on vastutavad oma tasandi eelarvestamise eest. *Lause eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)* NATO on defineerinud sellist käsuliini, kui juhtimisstruktuuri, mis on hierarhiline ja arusaadav kõigil juhtimistasanditel ning selle toimimisest peab iga tasand väga selgelt aru saama (NATO 2010, p. 6-1). Intervjuude eesmärgiks on sisendite saamine intervjueeritavate kogemustest ja arvamustest, mida saaks hiljem võrrelda teoreetiliste seisukohtadega. Vajadus oma vastutusvaldkonna juhtide, kui praktikute, arvamuste käsitlemiseks tulenes uurimisprobleemist: milline on Kaitseväele sobivaim eelarvesüsteem, mis tagab tõhusa juhtimise ja kontrolli eelarve plaanipärase ning efektiivse kasutamise üle võimaldades seejuures paindlikult reageerida määramatus julgeolekukeskkonnas toimivate muutustele? Siin ei paku intervjueeritavad huvi kui inividid vaid kui oma ala pikaajalised praktikud teatud valdkonnas ja seeläbi on nad uuringusse kaasatud kui teatud grupi esindajad (Laherand 2008, lk 199). Seega parimal viisil vastuse käesolevale probleemile annab andmete kogumine otseallikatest, mille ideeks on probleemi või teema uurimine just selles osalejalt (Creswell, 2009, p. 176), kuna just igapäevaselt tegevuste ja ressursside juhtimisega tegelejad on eelarvesüsteemi kasutajad ning seega ka parenduse peamiseks sihtrühmaks. Siinkohal saab intervjueeritavad oma positsiooni järgi liigitada nii eelarvesüsteemis osalejateks kui ka oma valdkonna tasandi eelarve ekspertideks, sest osaleja rollis olev intervjueeritav võib olla ka oma valdkonna ekspert või vastupidi (Lepik, *et al.*, 2014).

Valim moodustati põhimõttel, et peamised Kaitseväe juhtimis- ehk vastutusvaldkonnad oleks esindatud Kaitseväe väeliigi või struktuuriüksuse vaates. Valimi moodustamisel lähtuti Kaitseväe struktuuripõhisusest, milles on silmas peetud Kaitseväe järjepidevust ja NATO struktuurides kasutusel olevate üksuste tähistamise põhimõtet ning mis on seotud erinevate funktsioonidega e. vastutusvaldkondadega. Valimi sihtrühma moodustamisel pidas autor silmas, et intervjuueeritav planeerib, kasutab ja vastutab igapäevaselt Kaitseväe teatud valdkonna eelarve eest ning on olnud vastutav juht Kaitseväe vastutusvaldkonnas vähemalt kolm aastat. Antud staaž tagab, et intervjuueeritaval on piisav ülevaade ja kogemus Kaitseväe eelarvesteemist ning eelarvekorraldusest. Kuna eelarvestamine on nende üks igapäevane juhtimisinstrument, siis on nad pädevaimad kirjeldama, kuidas olemasolev eelarvesteem nende juhtimistegevust toetab. Eelnevat arvesse võttes on just vastutusvaldkonna juhid need, kes teavad ja tunnetavad kõige vahetumalt Kaitseväe eelarvesteemi toimimise osiseid ja seeläbi on valim eesmärgipärane ehk eesmärgistatud.

Intervjuus osalemiseks küsiti telefoni teel nõusolekut viieteistkümnelt erineva struktuuriüksuse vastutusvaldkonna juhilt. Ettepanekuga nõustus üksteist inimest, kellest kolm tegid omakorda ettepaneku intervjuu läbi viia telefoni teel, millega töö autor ka nõustus. Hiljem aga kolm inimest siiski keeldusid intervjuust. Intervjuu küsimustik koostati koos sissejuhatusega teemasse (lisa 1). Intervjuu sissejuhatavas osas autor tutvustas ennast ja selgitas intervjuueeritavale, miks teda küsitletakse. Lisaks tutvustati intervjuueeritavale, kuidas kasutatakse intervjuu käigus saadud informatsiooni. Uurimisküsimustele vastuse saamiseks koostati uurimisküsimusi toetavad intervjuu küsimused intervjuueeritavatele arusaadavas kontekstis, võttes arvesse küsimuste sõnastamist ja mõisteid. Kõigile intervjuueeritavatele esitati ühesugused küsimused ja küsimusi oli kokku üheksa.

Enne intervjuud soovisid intervjuueeritavad, et nende nimed ja ametikohad oleksid anonüümsed, millega autor nõustus. Siinkohal võeti arvesse King ja Horrocks (2010, pp. 116-121) seisukoha, et andmete konfidentsiaalsus tähendab eelkõige andmete sihipärast kasutamist ehk mistahes uuringuväline andmete kasutamine ei

ole lubatud ja kui on vajalik säilitada osaleja andmeid (nt hilisemas jätkutöös), siis võib kasutada pseudonüüme ning algandmeid hoida kindlas kohas.

Kõik intervjueeritavad soovisid saada põhilised intervjuuküsimused kirjalikult ette, et nad saaksid näost näkku intervjuuks ette valmistuda. Intervjuud viidi läbi nende valitud asukohas. Intervjueeritavatelt küsiti luba intervjuude lindistamiseks, säilitades siiski intervjueeritavate konfidentsiaalsuse. Intervjuu küsimuste arusaadavuse ja asjakohasuse testimiseks viidi läbi pilootuuring ühe struktuuriüksuse eelarve eest vastutava valdkonna juhiga. Intervjuu viidi läbi 13.02.2014 ning vastaja kodeeriti tunnusega V1. Pilootintervjuu käigus selgus, et küsimusi on vaja täpsustada, sest intervjueeritav küsis intervjuu käigus täiendavaid küsimusi. Tuginedes pilootintervjuule korrigeeriti intervjuu küsimusi vastavalt uuringu eesmärkidele, kuid intervjuu struktuur ja põhimõtted jäid samaks. Peale intervjuude läbiviimist transkribeeriti diktofoniga tehtud lindistused ja esitati need hiljem tutvumiseks ning vajadusel ka täiustamiseks intervjueeritavale. Arvestades Flick (2006, pp. 288-289 ref Laherand, 2008, lk 281) seisukohta, kus transkribeerima peaks nii täpselt ja nii palju kui nõuavad seda uurimisküsimused, kasutati transkribeerimisel transkribeerimismärke (lisa 2). Selleks on Flick (2006, pp. 288-289 ref Laherand, 2008, lk 281) välja toonud kaks põhjendust: sõna-sõnalt transkribeerimine nõuab aega ja energiat, mida saaks kasutada tõlgendamiseks ning liigne täpsus võib muuta protokolliga segaseks, mis ei ava öeldu tähendust vaid pigem varjab seda. Intervjuu keskmiseks pikkuseks planeeriti 50 minutit. Intervjuude transkriptsioonid on identifitseeritud unikaalse tunnusega, mida kasutati intervjueeritavate seisukohtade väljendamisel. Kokku oli intervjuus üheksa küsimust ja esialgsed intervjuud viidi läbi ajavahemikul 13.02.2014 - 27.03.2014. Kuna esialgsetest intervjuudest oli möödunud peaaegu aasta, siis paluti intervjueeritavatel täiendavalt üle lugeda 2014. aastal läbi viidud intervjuude transkriptsioonitextid ja luba vajadusel viia läbi kordusintervjuud, mille eesmärgiks oli intervjuu tulemuste kinnitamine. Kordusintervjuudeks andsid nõusoleku kuus intervjueeritavat ja need viidi läbi ajavahemikul 02.02.2015 – 13.02.2015.

Intervjuude transkriptsioonid on identifitseeritud unikaalse tunnusega, mida kasutatakse arvamuste esitamisel. Tunnus koosneb vastaja unikaalsest numbrist (nt V1, V2 jne) ja Kaitseväes kasutusel olevast juhtimisvaldkonna ühest tähisest. Intervjueeritavate juhtide unikaalsed tunnused koos intervjuude aja ja intervjueeritava staažiga on toodud alljärgnevas tabelis (tabel 1):

Tabel 1. Valimi tunnused, staaž Kaitseväes ja intervjuude läbiviimise aeg (autori koostatud)

Intervjueeritava tunnus	staaž Kaitseväes / vastutusvaldkonna juhina	Intervjuu läbiviimise kuupäev
V1-Ü	<i>Staaž eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>	13.02.2014; 02.02.2015
V2-8		14.03.2014; 04.02.2015
V3-4		14.03.2014; 04.02.2015
V4-1		14.03.2014
V5-3		21.03.2014; 06.02.2015
V6-6		27.03.2014
V7-0		21.03.2014; 13.02.2015
V8-T		27.03.2014; 13.02.2015

Flick (2011, p. 137) on arvamisel, et intervjuude kokkuvõttes analüüsis tuleb sarnaseid mõtteid koondada ja nende tähendused kokkuvõtlikumalt ja selgemalt välja tuua. Vastavalt uurimisküsimustele ja intervjuude eesmärkidele jaotas autor intervjuu tulemused kolme kategooriasse, mis tekkisid intervjuude kodeerimise tulemusena. Intervjuudest toodi välja tekstiosad, mis vastasid teoorias esinevatele mõistetele või teemadele, kodeeriti ning paigutati kolme kategooriasse. Kategooriate aluseks olevad kodeerimistabelid on välja toodud käesoleva töö lisades 3 – 5, tabelites 2 - 4. Intervjuude kodeerimise tulemusel omistati kategooriatele alljärgnevad tähendused ja kogutud andmed sünteesiti nimetatud kategooriates ning esitatakse järgnevates peatükkides.

- KAT 1- Kaitseväes hetkel toimiv eelarvesüsteem;
- KAT 2 - arvamused ja hinnangud Kaitseväe eelarvesüsteemile;

- KAT 3 - eelarvesüsteem kui juhtimisinstrument ja selle arendamise ettepanekud.

Vastavalt Wengrafi (2004, p. 63) poolt välja töötatud püramiidi mudelile, koostas autor tabeli (tabel 5), mis aitab visualiseerida dokumendianalüüsi ja intervjuude seoseid uurimisküsimustega.

Tabel 5. Uurimisküsimuste seosed dokumendianalüüsi ja intervjuudega. (Wengraf, 2004, p. 63, autori koostatud)

Uurimisküsimused	Meetodid ja kategooriad
1. Kuidas toimub Kaitseväes praegune eelarve korraldus?	Dokumendianalüüs Intervjuud (Kategooria 1)
2. Mis toimub Kaitseväe eelarvekorralduses hästi ja millised on kitsaskohad?	Intervjuud (Kategooria 2)
3. Kuidas saaks eelarvestamine olla juhile paremaks juhtimisinstrumentiks ning millised on ettepanekud eelarvesüsteemi täiustamiseks ja parendamiseks?	Intervjuud (Kategooria 3)

Uurimistulemuste analüüsimisel kasutati kvalitatiivset sisuanalüüsi ja intervjuueeritavate arvamuste võrdlemiseks teoreetilisi käsitlusi. Käesoleva magistritöö tulemus tugineb teoreetilistele ja empiirilistele alustele. Seda toetab ka Creswelli (2009, p. 176) arvamus, mille põhjal produtseerivad nii uurijad, uuringus osalejad ja lugejad oma tõlgendusi, kust selgub, et on mitmeid vaateid samale probleemile või teemale.

2.2. Kaitseväe eelarvestamist reguleerivate dokumentide analüüs

Peatükk eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

2.3. Intervjuudest kogutud andmete analüüs

Peatükk eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

2.4. Järeldused ja ettepanekud eelarvesüsteemi arendamise võimalustest kaitsevæes

Peatükk eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

KOKKUVÕTE

Käesolevas töös otsiti vastust uurimisprobleemile: milline on Kaitseväele sobivaim eelarvesüsteem, mis tagab tõhusa juhtimise ja kontrolli eelarve plaanipärase ning efektiivse kasutamise üle, võimaldades seejuures paindlikult reageerida määramatus julgeolekukeskkonnas toimuvate muutustele?. Uurimisprobleemist tulenevalt oli magistritöö eesmärgiks välja selgitada eelarvesüsteemi täiustamise ja arendamise vajadused ning võimalused Kaitseväes, mille põhjal teha ettepanekud Kaitseväe eelarvesüsteemi võimalikuks arendamiseks.

Uurimisprobleemile leiti lahendus Kaitseväele tehtud ettepanekute näol ja seeläbi sai töö eesmärk täidetud. Eelarvesüsteemi arendamise ettepanekuteni jõuti läbi töös püstitatud kolme uurimisülesande ja kolme uurimisküsimuse. Magistritöö väärtus seisneb dokumentide ja arvamuste võrdlevas uurimuses Kaitseväe eelarvesüsteemi korraldamisest koos teoreetiliste käsitluste kõrvutamise ja järeltulemuste põhjal ettepanekute tegemises Kaitseväe eelarvesüsteemi arendamise võimalusteks.

Peatüki lõigud eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

Edaspidi soovib töö autor uurida sisejulgeoleku ja riigikaitse eelarvete seost Eestis, et välja selgitada riigi julgeolekualaste ressursside parema ning efektiivsema kasutamise võimalused. Sellised uurimused on vajalikud riigi julgeolekupoliitika ja laiapindse riigikaitse arendamise paremaks käivitamiseks.

SUMMARY

The title of this thesis is „Development Opportunities of the Budget System in the Defence Forces“.

This thesis has been written in Estonian. It has 93-1 pages, including extras, 79 pages of which are the main part of the thesis.

The purpose of this thesis is to explain the budget system refinement and improvement needs in the defence forces and to make appropriate suggestions as to how to develop the defence forces' budget system.

The components of the budget system were described in the theoretical part of this thesis, which are the essence of budgets, budgeting methods and the role of management activities, including answers. In addition, in accordance with the first research task, theoretical aspects of budgeting were analysed to get the input for the collection of opinions of experts, and of their suitability of budgeting the defence forces.

A qualitative case study was carried out to achieve the goal, where document analysis and semi-structured interviews, which were conducted by practitioners in their area of expertise, were used as a data collection method. The document analysis identified the budget management method used in the defence forces today. Opinions of structural units, estimates and opportunities for the development of the defence forces' budget system were collected during the interviews. The document analysis and the interviews were compared with each other and paralleled with the theoretical positions used in the thesis.

Lõik eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

KASUTATUD ALLIKAD

Akintoye, I. R., 2008. *Budget and Budgetary Control for Improved Performance: a Consideration for Selected Food and Beverages Companies in Nigeria*. European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, 11 p. Leitav <http://www.studymode.com/essays/Budget-And-Budgetary-Control-For-Improved-1103046.html> [Kasutatud 23.10.2013]

Andrews, R., Boyne, G. A., Law, J., Walker R. M. 2009. *Centralization, Organizational Strategy, and Public Service Performance*. Journal of Public Administration Research & Theory, 19, 57-80. Leitud: EBSCOhost. [23.10.2012]

Arumäe, U., 2013. *Organisatsiooni ja juhtimise õiguslik korraldus*. Tallinn: Juura.

Attila, G., 2009. *Budget transparency in Romanian local public sector*. Annals of the University of Oradea, Economic Science Series, Vol. 18 Issue 3, p218-221. 4p. Leitud: EBSCOhost. [06.11.2013]

Avaliku teabe seadus (2015).

Bergeron, P. G., 2001. *Finance for non- financial Managers*. Scarborough, Ont: Nelson Thomson Learning.

Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G., 2008. *Management and Cost Accounting*, Harlow: FT Prentice Hall, 2008, 959 p. 6.

Bray, M., Mukundan, M. V., 2003. *Management and governance for EFA: is decentralization really the answer?* – Paper commissioned for the EFA Global Monitoring Report 2003/4, The Leap to Equality. Paris: UNESCO, p.1-16. Leitud: EBSCOhost. [01.12.2014]

Cinnamon, R., Helweg-Larsen, B., Cinnamon, P., 2010. *Kuidas mõista ettevõtte finantse. [How to Understand business Finance]*. Tõlge eesti keelde Ü, Jälle, AS Äripäev kirjastus.

Colman, R., 2004. *Better Budgeting // CMA Management*. Vol. 12. Leitud: EBSCOhost. [12.02.2014]

Creswell, J. W., 2009. *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches*. Thousand Oaks: Sage.

Curristine, T., 2006. *Performance Information in the Budget Process: Results of the OECD 2005 Questionnaire*. OECD Journal on Budgeting, 5 (2), 87- 131. Leitud: EBSCOhost. [12.02.2014]

Curristine, T., Lonti, Z. Joumard, I., 2007. *Improving Public Sector Efficiency: Challenges and Opportunities*. OECD Journal of Budgeting. 7 (1), 1–41. Leitud: EBSCOhost. [31.02.2014]

*Davis, P. K., 2003. Uncertainty-sensitive planning. – New Challenges, New Tools for Defense Decisionmaking. Eds. Stuart Johnson, Martin Libicki, and Gregory F. Treverton. RAND: MR-1576-RC. Murumets, J., 2010. Võimepõhise planeerimise alused. *KVÜÕA toimetised*, nr 13.

Drury, C., 2008. *Management and Cost Accounting*. London: South-Western Cengage Learning, 775 p.

Flick, U., 2009. *An Introduction to Qualitative Research*. Sage Publication Ltd.

Flick, U., 2011. *Introducing Research Methodology: a Beginner`s Guide to Doing a Researsh Project*. London: SAGE Publications.

Florin, B., 2011. *Bottom-Up/Topp- Down budgeting. The 6th International Scientific Conference “Defence Resources Management in the21st Century“*. Leitav: http://conference.dresmara.ro/conferences/2011/26_Bolojan.pdf [Kasutatud 11.02.2014]

Gary, L., 2003. *Breaking the Budget Impasse*. Harvard Management Update, 8 (5), 3-6. leitud: EBSCOhost. [07.10.2013]

*Gildenhys, J.S.H., 1997. *Public Financial Management*. Van Schaik Uitgewers.
Högye, M., 2002. *Theoretical approaches to public budgeting*. Local Government Budgeting, Budapest: Open Society Institute. Leitav: <http://lgi.osi.hu/publications/2002/216/101-Theory.pdf> [Kasutatud 20.11.2013].

Gomm, R., 2008. *Social Research Methodology: A Critical Introduction*. London Palgrave Macmillan.

Gray, D. E., 2004. *Doing research in the real world*. London: Leitav: SAGE Journals Online. [10.08.2014]

Grossi, G., 2011. *Tulemuspõhise eelarve rakendamise käsiraamat*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/riigi-strateegiline-juhtimine> . [Kasutatud 16.02.2014].

High-Performance Budgeting. 1999. Harvard Management Update, 4 (1), 1-3. Leitav: EBSCOhost. [18.11.2013]

Higson, C., 1995. *Business Finance*. Butterworths (Canada) Limited.

Hope, J., Fraser, R., 1999. *Beyond Budgeting: Building a New Management Model for Information Age* // Management Accounting. Vol. 1. Leitav: EBSCOhost. [15.01.2014]

Högye, M., 2002. *Theoretical approaches to public budgeting*. Local Government Budgeting, Budapest: Open Society Institute. Leitav: <http://lgi.osi.hu/publications/2002/216/101-Theory.pdf> [Kasutatud 20.11.2013].

1. jalaväebrigaad, 2014. *1.jalaväebrigaadi eelarve juhend. Kinnitatud 1. jalaväebrigaadi ülema 28.01.2014 käskkiri nr 18 „asutusesiseseks kasutamiseks“*.

1. jalaväebrigaad, 2015. *1.jalaväebrigaadi kuluhaldurite määramine. Kinnitatud 1. jalaväebrigaadi ülema 11.03.2015 käskkiri nr 98 „asutusesiseseks kasutamiseks“.*

Jones, R., Pendlebury, M., 2000. *Public sector accounting*. Harlow: Pearson Education.

Jõgi, H. 2006. *Eelarvestamise täiustamine kohalikes omavalitsustes (Tartu linnavalitsuse näitel)*. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool

Kaitseministeerium, 2014. *Planeerimisprotsess*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.kaitseministeerium.ee/et/planeerimisprotsess> [Kasutatud 13.02.2014].

Kaitseväge korralduse seadus (2014).

Kaitsevägi, 2013. *Kaitseväge eelarve juhend. Kinnitatud Kaitseväge juhataja 06.05.2013 käskkiri nr 137 „asutusesiseseks kasutamiseks“.*

Kaitsevägi, 2014a. *Kaitseväge peastaabi põhimäärus. Kinnitatud Kaitseväge juhataja 16.06.2014 käskkiri nr 167.*

Kaitsevägi, 2014b. [Võrgumaterjal] Leitav: Kaitseväge koduleheküljelt <http://www.mil.ee/et/kaitsevagi> [Kasutatud 24.05.2014]

Kaitsevägi, 2014c. *Volituste andmine eelarveliste vahendite kasutamiseks. Kaitseväge juhataja 31.07.2014 käskkiri nr 216 „asutusesiseseks kasutamiseks“.*

Kaitsevägi, 2014d. *1.jalaväebrigaadi põhimäärus. Kinnitatud Kaitseväge juhataja 18.06.2014 käskkiri nr 174.*

Karu, S., Milt, T., Albi, P., Jaansoo, A., Liivik, S., Erlenheim, M., Kallaste, A., Pallasma, P., Peek, R., 2007. *Eelarve juhendi koostamine kohalikele omavalitsustele, riigiasutustele äriühingutele*. Tartu: Rafiko Kirjastuse OÜ

Karu, S., Zirnask, V., 2004. *Eelarvestamine- üks strateegilise controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tallinn Rafiko

Kavanagh, S. C. 2011., *Zero-Base Budgeting: Modern Experiences and Current Perspectives*. Calgary: Government Finance Officers Association, 26 p. Leitav: <http://www.gfoa.org/downloads/GFOAZeroBasedBudgeting.pdf> (Kasutatud 25.10.2013]

King, N., Horrocks, C., 2010. *Ethics in Qualitative Interviewing. Interviewing in Qualitative Research*. Pp. 103-124. London, Thousand Oaks, New Delhi, Singapore. Leitud: SAGE Publications. [11.03.2014]

Kong, D., 2005. *Performance-Based Budgeting: The U.S. Experience Public Organization Review*, June 2005, Volume 5, Issue 2, pp 91-107. Leitud: EBSCOhost. [15.01.2014]

Kuusik, R., 2010. Eelarvete koostamise vajalikkus ja kasutatavad meetodid. *Eesti Majanduse Teataja*, nr. 9, lk 37-42

Laherand, M. L., 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn: s.n.

Larson, K., Zin, M.& Nelson, M., 1990. *Fundamental Accounting Principles*. 6th ed. Boston: Irwin

Lepik, K., Harro-Loit, H., Kello, K., Linno, M., Selg, M., Strömpl, J., 2014. *Sotsiaalse Analüüsi Meetodite ja Metodoloogia õpibaas / Intervjuu (veebiõpik)*. [Võrgumaterjal] Leitav: Tartu Ülikool <https://sisu.ut.ee/samm/intervjuu> [kasutatud 30.03.2015].

Lääts, K., Peets, P., 1999. *Vastutusõhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tallinn Rafiko

Moscove, S. A., Wright, A., 1990. *Cost Accounting with Managerial Applications*. Houghton Mifflin School.

Murumets, J., 2010. Võimepõhise planeerimise alused. *KVÜÕA toimetised*, nr 13, lk 18-33. Leitav: <http://www.ksk.edu.ee/toimetised/kvuoa-toimetised-nr-13/> [Kasutatud 27.05.2015]

Murumets, J., 2013. Riigikaitse haldamise planeerimis-, programmis- ja eelarvestamissüsteem. *KVÜÕA toimetised*, nr 17, lk 111-120. Leitav: <http://www.ksk.edu.ee/toimetised/kvuoa-toimetised-nr-17/> [Kasutatud 17.05.2014]

NATO, 2010. *Allied joint doctrine AJP-01 (D)*. Leitav: https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/33694/AJP01D.pdf [22.01.2015]

*O'Toole, L. J. Jr, Meier, K. J., 1999. *Modelling the impact of public anagement: Implications of structural context*. Journal of Public Administration Research and Theory 9: 505–26. Andrews, R., Boyne, G. A., Law, J., Walker R. M. 2009. *Centralization, Organizational Strategy, and Public Service Performance*. Journal of Public Administration Research & Theory, 19, 57-80. Leitud: EBSCOhost. [23.10.2012]

Pavlov, R., 2014. *Eelarvete süsteem*. Leitav: <http://www.juhtimine.ee/static/files/10.Finantsressursid.pdf> [Kasutatud 10.11.2014].

*Polimeni, R., Fabozzi, F., Adelberg, A., 1986. *Cost Accounting*. McGraw- Hill book Company. Lääts, K., Peets, P., 1999. *Vastutuspõhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tallinn Rafiko.

Preparing a Budget. 2009. HBP, Harvard Business Publishing. Harvard Business School Publishing, p1. 96p. Leitud: EBSCOhost. [06.11.2013]

Puulmann, E., 2014. *Majandusanaliüs – õppematerjal*. Leitav: http://www.google.ee/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&ved=0CEEQfjAE&url=http%3A%2F%2Fwww.agri.ee%2Fpublic%2Fjuurkataloog%2FTEADUSARENDUS%2FKOOLITUS%2Fmajandusanalyys.doc&ei=WbApU7ydD6fpwP7v4LYDA&usq=AFQjCNEY2Zl8_NoIA1RaFRac4nfn5qQP8A [Kasutatud 19.03.2014].

Rahandusministeerium, 2015. *Austria eksperdid jagasid eelarvereformi kogemusi*.
[Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.fin.ee/austria-eksperdid-jagasisid-eelarvereformi-kogemusi/> [Kasutatud 11.03.2015]

Rahuaaja Riigikaitse seadus (2015).

Raudla, R., 2013. Tulemuseelarvestamise mõjud ja ohud. *Riigikogu Toimetised*, 28, 81 - 91. Leitud: ETIS
<https://www.etis.ee/portaal/tTpublikatsioonidVaata.aspx?VID=475987&PersonVID=41077&lang=et&FromUrl0=isikuPublikatsioonid.aspx> [27.04.2015]

Reinsalu, U., 2014. Uus arengukava toob laiapindse riigikaitse. *Sõdur*, nr 1, lk 10-11.

Riigikontroll, 2013. *Riigi 2012. aasta majandusaasta koondaruande õigsus ja tehingute seaduslikkus*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.riigikontroll.ee/tabid/206/Audit/2297/Area/1/language/et-EE/Default.aspx> [Kasutatud 05.11.2013].

Riigieelarve seadus (2014). RT I, 13.03.2014, 2

Riigikontroll, 2008. *Rahandusministeeriumi tegevus eelarvestamise põhimõtete kujundamisel: kas on aru saada, milleks riigieelarve raha kasutatakse? Riigikontrolli aruanne Riigikogule*. [Võrgumaterjal] Leitav: <http://www.digar.ee/arhiiv/nlib-digar:53523> [Kasutatud 19.03.2014].

Rikas, L., 2015. USA õhuväe juhtivteadur: Tehnoloogia ei mõtle meie eest. *Sõdur*, nr 1 (82), lk 25.

Rumelt, R. P., 2013. *Hea strateegia/Halb strateegia* [Good Strategy / Bad Strategy: The Difference and Why It Matters]. Tõlge eesti keelde: A. Põldsam. Kirjastus AS Äripäev.

Rünkla, J., 1997. *Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused*. Tallinn: Külim.

Salm, L. 2008. *Eelarvestamise protsessi ühtlustamine Sisekaitseakadeemias*. Lõputöö, Tallinn: Sisekaitseakadeemia

Sarantakos, S., 2005. *Social Research*. Third ed. NY: Palgrave Macmillan.

Saumets, A., 2014. Kaitseväe Ühendatud Õppeasutuste juhtimiskonverentsil arutati sõjaväeliste juhtimiskultuuride ja juhtimisprintsipi üle. *KVÜÕA toimetised*, nr 19, lk 263-268. Leitav: http://www.ksk.edu.ee/wp-content/uploads/2014/12/KVUOA_Toimetised_19_16_saumets.pdf

Schell, C., 1992. *The Value of the Case Study as a Research Strategy*. Manchester Business School. Leitav: <http://www.finance-mba.com/Case%20Method.pdf> [Kasutatud 03.11.2014].

Schick, A., 2003. *The Performance State: Reflection on an Idea Whose Time has Come but Whose Implementation Has Not*. OECD Journal on Budgeting, 3 (2). Leitud: EBSCOhost. [07.10.2013]

Schick, A., 2007. *Performance Budgeting and Accrual Budgeting: Decision Rules and Analytical Tools?* OECD Journal on Budgeting, Volume 7, No. 2. Pp. 109-138. Leitud: EBSCOhost. [23.10.2013]

Tammert, P., 2001. Eelarve kui avaliku sektori avatuse tagatis ehk kellele on vaja eelarvet? *Riigikogu Toimetised*, nr 3, lk 209-216. Leitud: ETIS <https://www.etis.ee/portaal/publicationInfo.aspx?PubVID=47&LanguageVID=1&FullTranslate=false> [12.02.2014]

Taylor, A., 2009. *How strategic Budgeting Can Control Cost While Improving Performance* // Journal of Corporate Accounting & Finance. Vol. 20. Leitud: EBSCOhost. [15.01.2014]

Terras, R., 2014. Iga okas loeb. *Riigikaitse.ee*, 31.10.2014 (*Postimees* lisa).

Vabariigi Valitsus, 2007. *Infosüsteemide turvameetmete süsteem*. Vastu võetud Vabariigi valitsuse määrusega 20.12.2007 nr 252. Jõustunud 01.01.2008 – RT I 2007, 41, 440

Vabariigi valitsus, 2014. *Kaitseväe põhimäärus. Jõustunud 01.08.2014. RT I, 29.07.2014, 5*

Vabariigi Valitsus, 2013. *Riigikaitse arengukava 2013-2022. [Võrgumaterjal]*
Leitav:

http://www.kaitseministeerium.ee/files/kmin/nodes/13204_Riigikaitse_arengukava_2013-2022.pdf [Kasutatud 17.07.2014].

Vazoniene, M. Stončiuvienė, N., 2012. *The formation of company budgeting system: Importance, problems and solutions Management Theory & Studies for Rural Business & Infrastructure Development. Vol. 30 Issue 1, p157-170. 14p.* Aleksandras Stulginskis University. Leitud: EBSCOhost. [20.12.2013]

Wengraf, T., 2004. *Qualitative Research Interviewing: Biographic Narrative and Semi-Structured Methods.* London: SAGE Publications.

Wildavsky, A., 1986. *Budgeting a comparative theory of budgetary processes.* Transaction Publishers, New Brunswick, New Jersey.

Wilhemi, M., Kleiner, B.H., 1995. *New Developments in Budgeting. Management Research News. 18, (3-5), 78-87. Leitud: Emerald* (<http://www.emeraldinsight.com/>) [25.12.2013].

Witt, M., Müller, I., 2006. *Implementing the Paris Declaration in Public Finance – Challenges by Capacity Development. Fiscal Studies No. 4. 36 p.* [Võrgumaterjal] [The world bank koduleht](http://www.worldbank.org) <http://siteresources.worldbank.org/EXTFINANCIALMGMT/Resources/313217-1196229169083/4441154-1196275288288/4444688-1196377173119/ImplementingtheParisDeclarationinPublicFinanceChallengesbyCapacityDevelopment.pdf> välja [Kasutatud 16.10.2013].

Work, R., 2002. *Overview of Decentralisation Worldwide: A Stepping Stone to Improved Governance and Human Development. – 2nd International Conference on Decentralisation. 25-27 July 2002 Manila, Philippines. New York: UNDP.*

Õismaa, M. 2012. *Eelarvestamise täiustamise võimalused Politsei- ja Piirivalveametis*. Magistritöö. Tartu: Tartu Ülikool.

*Yin, R. 2003. *Case study research: Design and methods*. Thousand Oaks: Sage.

Lahterand, M. L., 2008. *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn, OÜ Infotrukk.

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Valimi tunnused, staaž Kaitseväes ja intervjuude läbiviimise kuupäev (autori koostatud)	39
Tabel 2. Intervjuude koondtabel. KAT 1 – Kaitseväes hetkel toimiv eelarvesüsteem (autori koostatud)	85
Tabel 3. Intervjuude koondtabel. KAT 2 – arvamused ja hinnangud Kaitseväe eelarvesüsteemile (autori koostatud)	87
Tabel 4. Intervjuude koondtabel. KAT 3 – eelarvesüsteem kui juhtimisinstrument ja selle arendamise ettepanekud (autori koostatud)	89
Tabel 5. Uurimisküsimuste seosed dokumendianalüüsi ja intervjuudega (Wengraf 2004:63, autori koostatud)	40
Tabel 6. Dokumendianalüüsis kasutatud õigusaktid (autori koostatud)	41
Tabel 7. Dokumendianalüüsi koondtabel (autori koostatud)	90
Tabel 8. Arvamused Kaitseväes hetkel toimiva eelarvesüsteemi kohta, kõrvutatuna teoreetiliste seisukohtadega (autori koostatud)	48
Tabel 9. Hinnangud Kaitseväe eelarvesüsteemile, kõrvutatuna teooriaga (autori koostatud)	51
Tabel 10. Ettepanekud eelarvesüsteemi arendamiseks, kõrvutatuna teooriaga (autori koostatud)	54
Joonis 1. Eelarvestamise protsessi kolm strateegilist meetodit (Higson, 1995, pp. 173-147; Karu & Zirnask, 2004, lk 43-45; Florin, 2011; autori koostatud)	17

Joonis 2. Organisatsiooni eelarveprotsessi loogiline skeem (Vazvoniene & Stociuviene, 2012)	25
Joonis 3. Eelarvesüsteemi tegevused organisatsiooni juhtimises (Grossi, 2011, lk 9; autori koostatud)	27
Joonis 4. Kaitseväe eelarve korraldus vastavalt Kaitseväe põhimäärusele (autori koostatud)	42
Joonis 5. 1.JVBr eelarvestamise struktuur (autori koostatud)	93

LISAD

Lisa 1. Intervjuu pöördumine ja küsimused.

Lugupeetav intervjueritav!

Olen Marve Turbel ja kirjutan Sisekaitseakadeemia Sisejulgeoleku instituudi üliõpilasena (kadetina) magistritööd teemal „Eelarvesüsteemi arendamise võimalused Kaitseväes“. Lisaks teoreetiliste materjalide ja õigusaktide läbitöötamisele on eesmärgiks analüüsida kaitseväes hetkel toimivat eelarvesüsteemi ja selle toimivust.

Selleks soovin intervjuerida Kaitseväe eelarve valdkonna planeerimisega seotud isikuid.

Järgnevad küsimused on abimaterjaliks intervjuuks valmistumisel ning annavad üldpildi autorit huvitavatest teemadest. Sõltuvalt Teie vastustest võib intervjuu käigus kujuneda täpsustavaid küsimusi.

Intervjuu lõppedes vaatame Teie vastused koos üle ja intervjuu protokollid valmimisel edastan vastavalt Teie soovile, selle Teile e-maili teel kooskõlastamiseks. Intervjuu käigus saadud informatsiooni kasutatakse ainult magistritöö koostamiseks ja vastajate andmeid ei avalikustata mitte mingil moel.

Lugupidamisega

Marve Turbel

Intervjuu käigus läbi arutamist ootavad küsimused:

Küsimused eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

Lisa 2. Intervjuu transkriptsioonimärgid

Intervjuu transkriptsioonimärgid

- (*) märgib hetkelist pausi sõnavoolus
- (1) pausi pikkus sekundites
- [...] väljajäetud tekstiosa
- (muigab) märgib tegevust
- (selgitus) autoripoolne lühike täiendus konteksti paremaks mõistmiseks

Lisa 3. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 1.

Tabel 2. Intervjuude kodeerimistabel. KAT 1 – Kaitseväes hetkel toimiv eelarvesüsteem (autori koostatud)

Tabeli sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

kood	väljavõtted tekstist
1.1.	
1.2.	
1.3.	
1.4.	
1.5.	
1.6.	
1.7.	

1.13.	1.12.	
	1.11.	
	1.10.	
	1.9.	
	1.8.	

Lisa 4. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 2.

Tabel 3. Intervjuude kodeerimistabel. KAT 2 – arvamused ja hinnangud Kaitseväe eelarvesüsteemile (autori koostatud)

Tabeli sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

kood	Väljavõtted tekstist – on hästi
2.1.	
2.2.	
2.3.	
2.4.	
2.5.	
2.6.	
2.7.	
2.8.	
2.9.	
2.10.	
2.11.	

2.21	
2.20	
2.19.	
2.18. 2.17.	
2.16	
2.15.	
2.14.	
2.13	
2.12.	

Lisa 4. Intervjuude kodeerimistabel, kategooria 3.

Tabel 7. Intervjuude kodeerimistabel. KAT 3 – eelarvesüsteem kui juhtimisinstrument ja selle arendamise ettepanekud (autori koostatud)

Tabeli sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)

kood	väljavõtted tekstist
3.1.	
3.2.	
3.3.	
3.4	
3.5.	
3.6.	
3.7.	
3.8.	
3.9.	

Lisa 6. Dokumendialüüsi tekstiosad

Tabel 7. Dokumendialüüsi koondtabel (autori koostatud)

Õigusakt koos §	Sisu
Kaitseväge korralduse seadus § 18	Kaitseväge peastaap: (1) Kaitseväge peastaap on Kaitseväge struktuuriüksus, mille ülesanded on: 2) Kaitseväge tegevuse planeerimine ja Kaitseväge eelarve projekti koostamine;
Kaitseväge korralduse seadus § 24	Kaitseväge juhataja: 5) esitab valdkonna eest vastutavale ministrile Kaitseväge eelarve projekti; 7) käsutab Kaitseväge eelarvelisi vahendeid või annab volitusi eelarveliste vahendite kasutamiseks Kaitseväge põhimääruses sätestatud korras; 10) vastutab Kaitseväge tegevust korraldavate õigusaktide täpse ja otstarbeka täitmise eest, eelarvevahendite sihipärase kasutamise eest ning annab aru valdkonna eest vastutavale ministrile;
Kaitseväge põhimäärus § 10	(1) Kaitseväge juhataja asetäitja; 3) teeb Kaitseväge juhatajale ettepanekuid valdkonna tegevuskava ja eelarve koostamiseks ning eelarvevahendite kasutamiseks;
Kaitseväge põhimäärus § 11	(1) Väeliigi ja struktuuriüksuse ülem: 6) korraldab väeliigi ja struktuuriüksuse eelarve planeerimist ning esitab vahetule ülemale ettepaneku väeliigi või struktuuriüksuse eelarve kavandi kohta; 7) vastutab väeliigi ja struktuuriüksuse eelarveliste vahendite sihipärase kasutamise eest; (2) Kaitseväge juhtaja antud volituse olemasolu korral ning ulatuses võib Kaitseväge juhataja asetäitja, väeliigi ja struktuuriüksuse ülem: 5) käsutada Kaitseväge juhataja antud volituse ulatuses väeliigi ja struktuuriüksuse eelarvelisi vahendeid;
Kaitseväge põhimäärus § 12	Kaitseväge peastaap: (1) Kaitseväge peastaap on Kaitseväge struktuuriüksus, mille ülesanded on: 2) Kaitseväge tegevuse planeerimine ja Kaitseväge eelarve kavandi koostamine; (3) Kaitseväge peastaabi ülesanded lisaks lõigetes 1 ja 2 sätestatule on maaväge puhul: eelarve kavandi koostamine;
Kaitseväge põhimäärus § 13	Kaitseväge peastaabi ülem: 5) vastutab Kaitseväge juhatajale Kaitseväge eelarve eelnõu esitamise eest;
Kaitseväge põhimäärus § 18	Õhuväge staap: Õhuväge staabi põhiülesanded on: 5) õhuväge eelarve kavandi koostamine;
Kaitseväge põhimäärus § 22	Mereväe koosseisus olev väeüksus: (3) Mereväe baasi ülesanded lisaks lõikes 1 sätestatule on: 1) mereväe eelarve kavandi koostamine;
Kaitseväge põhimäärus § 41	Eelarveliste vahendite kasutamine: Kaitseväge eelarvelisi vahendeid käsutab Kaitseväge juhataja või tema volitatud isik, kellel on õigus anda volitusi eelarveliste vahendite kasutamiseks Kaitseväge juhataja antud volituse piires.
Kaitseväge eelarve juhend	<i>Sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>

Kaitseväe eelarve juhend	<i>Sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>
Kaitseväe eelarve juhend	<i>Sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>
Kaitseväe eelarve juhend	<i>Sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>
Kaitseväe eelarve juhend	<i>Sisu eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet. Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)</i>

Lisa 7. 1.JVBr eelarvestamise struktuur

Joonis eemaldatud tööst autori poolt, kuna sisaldab juurdepääsupiiranguga teavet.

Alus AvTS § 35 lg 1 p 9 (vt täies mahus tööd). (Avaliku teabe seadus, 2015)