

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Juhtimisarvestuse õppetool

Liisa Luik

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE AUTODE
MÜÜGI- JA TEENINDUSETTEVÕTTES**

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Tarmo Kadak

Tallinn 2014

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI PÕHIMÕTTED	7
1. 1. Kuluarvestussüsteemi eesmärkide määratlemine	7
1. 2. Kululiikide arvestus	8
1. 2. 1. Otse- ja kaudkulude liigitus	9
1. 3. Kulukohtade arvestus	11
1. 4. Kuluobjektide arvestus	12
1. 4. 1. Kulukogumite moodustamine	12
1. 4. 2. Kulukäiturite valik	13
1. 5. Kuluarvestussüsteemi meetodi valik	15
1. 5. 1. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi võrdlus	15
1. 5. 2. Töökuluarvestuse ja protsessikuluarvestuse võrdlus	16
2. KULUARVESTUS ETTEVÕTTES AUTOMÜÜK	19
2. 1. Ettevõtte struktuur	19
2. 2. Ettevõttes tehtavate protsesside kirjeldused	22
2. 2. 1. Uute ja kasutatud autode müügiprotsess	22
2. 2. 2. Sõidukite hoolduse ja remondi protsess	24
2. 2. 3. Kereremondi protsess	25
2. 2. 4. Varuosade tellimise ja müügiprotsess	26
2. 3. Hetkel kasutatava kuluarvestussüsteemi kirjeldus	27
2. 3. 1. Tulude ja kulude liigitus	27
2. 3. 2. Kuluarvestuse poolt pakutav info	28
2. 4. Kuluarvestussüsteemi täiustamine	29
2. 4. 1. Otsekulude tuvastamine	29
2. 4. 2. Üldkulude jaotamine osakondadele	32
2. 4. 3. Kuluobjektidele kulude jaotamine	36

2. 5. Tulemuste arutelu	40
KOKKUVÕTE	42
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	44
SUMMARY	46
LISAD	48
Lisa 1. Ettevõtte Automüük kasumiaruanne 2013.....	48

ABSTRAKT

Antud uurimistöö eesmärgiks oli täiustada ühe Eestis tegutseva autode müügi- ja teenindustevõtte kuluarvestussüsteemi selliselt, et süsteem suudaks pakkuda juhtidele piisavalt täpset informatsiooni otsuste vastuvõtmiseks. Juhid soovisid teada toodete ja teenuste kogukulu, et välja selgitada kasumlikud ja mittekasumlikud väljundid. Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks uuriti ettevõttes tehtavaid protsesse, struktuuri, intervjueriti juhte ning analüüsiti uuritava perioodi detailset kasumiaruannet. Lisaks toetuti töös erinevatele teoreetilistele väljaannetele. Pärast ettevõttega tutvumist ning põhjalikku kulude analüüsi otsustas töö autor traditsioonilise kuluarvestuse kasuks. Kuna kulude struktuur oli suhteliselt keeruline jaotati kulud esmalt osakondadele ning seejärel ettevõtte väljunditele. Selgus, et müüdüd autod ei suuda katta ära neile omistatud tegevuskulusid ning on seega ettevõttele kahjumlikud. Teenindusosakonnas on olukord parem ning teenuste arvelt suudetakse tegevuskahjumit vähendada. Siiski, eelmisel aastal lõpetati majandusaasta tegevuskahjumiga, seega on probleem tõsine ning pikas perspektiivis võib selline olukord veelgi enam kahju ettevõttele tuua. Töös on lisaks kuluarvestussüsteemi täiustamisele välja toodud ka mõned soovitusel, kuidas võiks edasi toimida, et antud probleem lahendada. Olenevalt juhtide soovist on võimalik kuluarvestussüsteemi tulevikus veelgi täiendada, kuid väljatöötatud süsteem peaks suutma hetkel piisavat informatsiooni otsuste vastuvõtmiseks pakkuda.

Võtmesõnad: kuluarvestussüsteem, kaudkulude jaotamine, kuluobjekt, kulukäituri, kululiikide arvestus, kulukohtade arvestus, traditsiooniline kuluarvestus

SISSEJUHATUS

Iga ettevõtte peamiseks eesmärgiks on tema väärtuse suurendamine. Ettevõtte majandustulemused sõltuvad suurel määral juhtide otsuste kvaliteedist. Kuluarvestuse kõige tähtsamaks ülesandeks on varustada juhte otsuste vastuvõtmise jaoks vajaliku informatsiooniga, pidades arvestust ettevõttes tekkivate kulude üle. Mida kvaliteetsem on kuluarvestuse poolt pakutav informatsioon, seda tõenäolisem on ka otsuste õigsus. Tänapäeva tihenevas konkurentsikeskkonnas võib efektiivsest kuluarvestussüsteemist saada üks ettevõtte eduteguritest. Teades väljundite omamaksumust saab määrata konkurentsivõimelise müügihinna oma toodetele või teenustele ning seeläbi suurendada kasumit.

Kuluarvestussüsteeme on mitmeid ning konkreetset valemit ei ole, millise süsteemi kasuks ettevõtte otsustama peaks. Valik sõltub palju ettevõttest endast, tegevusvaldkonnast, struktuurist ning juhtimisotsusteks vajalikust informatsioonist. Kuluarvestussüsteemi rakendamisel tuleks silmas pidada põhimõtet, et süsteemist saadav kasu ületaks selle loomiseks tehtavad kulutused. Kasulikkus on tagatud, kui esineb kontrollifunktsioon ja pakutav informatsioon on abiks juhtimisotsuste langetamisel ning planeerimisel.

Antud uurimistöo eesmärgiks on täiustada ühe eesti autode müügi- ja teenindustevõtte kuluarvestussüsteemi selleks, et pakkuda juhtidele kvaliteetsemat informatsiooni, mis aitaks neil mõista toodete ja teenuste kasumlikkust ning aidata vastu võtta kasumlikke otsuseid. Kuna ettevõttel läks kuni viimase majanduskriisini stabiilselt hästi, siis polnud puudulik kuluarvestussüsteem eriliseks probleemiks. Nüüd, mil majandustulemused pole piisavalt rahuldavad, otsitakse võimalusi olukorra parandamiseks. Mõne aasta eest toimus ettevõttes ka juhtkonna vahetus, mis tõi endaga kaasa suurenenud huvi tekkivate kulude järele. Uus juhtkond on seisukohal, et kulude mõistmine on oluline ettevõttele edu tagamiseks.

Selleks, et kuluarvestussüsteemi täiustada on põhjalikult uuritud ettevõttes tehtavaid protsesse, struktuuri, küsitletud ettevõtte tulu teenivate üksuste juhte ning analüüsitud kuluarvestuse hetkeolukorda. Kuludega tutvumiseks kasutatakse 2013. aasta detailset kasumiaruannet ning vastavalt vajadusele erinevaid väljavõtteid ettevõtte pearaamatust.

Kogutud andmete põhjal pakub töö autor välja ettevõttele sobiva kuluarvestussüsteemi, mis rahuldaks juhtide huve.

Kuna tänapäeval on väga suurt tunnustust leidnud tegevuspõhine kulude arvestamine, siis esialgne plaan oli kasutada just seda lähenemist. Veendumaks tegevuspõhise kuluarvestuse sobivusega konkreetse ettevõtte puhul, viis töö autor läbi analüüsi, mille käigus selgitas välja, et antud ettevõttele sobib pigem traditsiooniline arvestussüsteem, kuna ettevõtte üldkulud moodustavad kogukuludest vaid 14% ning antud tegevusvaldkonnas on turu jaotus juba toimunud ja konkurents haru sees pole väga tihe.

Töö on jaotatud struktuuriliselt kaheks kandvaks osaks, millest esimeses tuuakse välja kuluarvestussüsteemi loomise teoreetilised põhimõtted, toetudes mitmetele erialastele väljaannetele. Teises osas on käsitletud kuluarvestussüsteemi täiustamist konkreetse ettevõtte näite puhul.

Esimeses osas kirjeldatakse ja analüüsitakse kuluarvestussüsteemi põhimõtteid, keskendudes süsteemi eesmärkide formuleerimisele ning kululiikide, kulukohtade ja kuluobjektide arvestusele. Eraldi tähelepanu on pööratud kulude liigitamisele otse- ja kaudkuludeks, kuna töö praktilises osas on just antud lähenemist kasutatud. Lisaks on uuritud kulukogumite moodustamist ning kulukäituri valikut. Esimese osa lõpus antakse ülevaade kuluarvestussüsteemi meetodi valikust, keskendudes eriliselt traditsioonilise ja tegevuspõhise lähenemise erinevustele ning protsessikuluarvestusele ja tellimuspõhisele kuluarvestusele.

Töö teine osa käsitleb konkreetset autode müügi- ja teenindusettevõtet. Esmalt tutvustatakse ettevõtte struktuuri ning kirjeldatakse tehtavaid protsesse. Teiseks antakse ülevaade hetkel toimivast kuluarvestusest, keskendudes kulude liigitusele ning hetkel kasutatavale kuluinformatsioonile. Seejärel kirjeldatakse kuluarvestussüsteemi täiustamist, keskendudes otsekulude tuvastamisele ning seostamisele osakondadega, üldkulude jaotamisele ning viimaks kaudkulude jaotamisele kuluobjektidele. Antud süsteemi ilmestamiseks on toodud töös näiteks iga osakonna väljund, millele uue lähenemise järgi kulud on omistatud. Teine osa lõpeb tulemuste aruteluga.

Töös on uuritud ühte tunnustatud eestis tegutsevat autode müügi- ja teenindusettevõtet. Kokkuleppel juhtkonnaga pole lubatud ettevõtte nime antud töös avaldada ning selle asemel on kasutatud väljendit „ettevõtte Automüük”

1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI PÕHIMÕTTED

1. 1. Kuluarvestussüsteemi eesmärkide määratlemine

Kuluarvestussüsteemi loomine algab eesmärkide määratlemisega. Selleks, et juurutada ettevõttele sobivat süsteemi, peaks kuluarvestuse põhimõtted koostööstama ettevõtte enda eesmärkide ja strateegiaga. Sellisel juhul toetab kuluarvestusest saadav informatsioon ettevõtet, aidates kaasa tema eesmärkide saavutamisele.

Üldiselt on iga ettevõtte peamine eesmärk tema väärtuse suurendamine. Antud eesmärgi täpsusaste on aga väga madal ning pole piisav, et selle põhjal saaks efektiivse kuluarvestussüsteemi eesmarke sätestada. Selleks, et täpsusastet suurendada, tuleks konkreetsest eesmärgist arendada kas alleesmärgid, määratleda ajalised piirangud või formuleerida eesmärk konkreetsemaks ja praktikas kasutatavaks. Pärast ettevõtte eesmärkide formuleerimist sobivale kujule, saab määratleda ka kuluarvestussüsteemi eesmärgid, mida võib jagada üldisteks ja spetsiifilisteks.

Üldised eesmärgid on (Haldma, Karu 1999, 10):

- materiaalsete ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste parameetrite kindlakstegemine ja kajastamine,
- kulude planeerimine,
- kuludega seotud normatiivide määratlemine,
- kuludega seotud eesmärkide saavutamise kontroll.

Spetsiifilisteks eesmärkideks võivad olla (Ibid.):

- toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimine,
- materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse kontroll,
- juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine,
- ettevõtte siseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ja ettevõtte jooksva majandustulemuste kindlaksmääramine.

Spetsiifilised eesmärgid on üldiste eesmärkide alleesmärgid ning on palju täpsemad kui üldised eesmärgid. Algselt tuleks välja valida üldised eesmärgid ning nendest tuletada spetsiifilised. Arvestama peaks ka sellega, et kõigele korraga keskenduda ei ole kõige otstarbekam. Seetõttu võiks reastada eesmärgid tähtsuse järjekorras ning valida, millele enim keskenduda.

1990-ndatel aastatel Austraalias läbi viidud uuringu põhjal kasutatakse kuluarvestust kõige enam hinnastamise eesmärgil, seda lausa 80% juhtudest. Teisel kohal on kulude kontrollimine 73%-ga ning kolmandal välistele infotarbijatele aruannete koostamiseks vajaliku informatsiooni pakkumine. Vähemlevinud põhjusteks on toodete tootmise lõpetamise või alustamise otsusteks informatsiooni pakkumine või ettevõtte tulemuste hindamine. (Terzioglu 2012, 118)

Töös käsitletud autode müügi- ja teenindusettevõtte kuluarvestussüsteemi peamiseks eesmärgideks on toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimine ning juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine. Tulenevalt ettevõtte hetkeolukorrast on eesmärgid võrreldes varasemaga muutunud. Oluliseks on muutunud omahinna mõistmine, et välja selgitada kasumlikud ja mittekasumlikud teenused ning tooted.

1. 2. Kululiikide arvestus

Kululiik on ühesuguste tunnustega kulude rühm (Mereste 2003, 447). Kululiikide arvestuse käigus selgitatakse, lähtuvalt kulude liigituse eesmärkidest ja kriteeriumitest, milliseid kulutusi ja kulusid ning kui palju organisatsioonis tekib. Sellega luuakse alus kulude arvestamiseks. Lähtuvalt kulude olemusest, funktsioonidest või kasutamisest majandusüksustes eristatakse erinevad kuluelemendid ning koondatakse loogilistesse gruppidesse. (Karu 2008, 105) Kululiikide arvestuse ülesandeks on ära määrata ettevõttes esinevad kulud ning nende käitumine erinevates tegevussituatsioonides. Kululiikide eristamise aluseks on tootmislike ja mittetootmislike kulude määratlemine (Haldma 2002, 155)

Antud töö raames on põhjalikumalt keskendutud otse- ja kaudkulude liigitusele, kuna konkreetse ettevõtte puhul on oluline mõista väljundite kulusid ning selle eesmärgi täitmiseks on vajalik otse- ja kaudkulude liigitamine.

1. 2. 1. Otse- ja kaudkulude liigitus

Otsekulud on kulud, mida saab otseselt arvestada kuluobjektile ning neil on vahetu seos kuluobjektiga. Kaudkulud on kulud, mille otsene arvestamine kuluobjektile ei ole põhjendatud, kuna üldjuhul on kaudkulu seotud rohkem kui ühe kuluobjektiga. Selleks, et võimalikult täpset informatsiooni kuluobjektide kohta saada, tuleb esmalt eristada otsesed kulud kaudsetest, seejärel määrata iga kuluobjekti otsekulud ning kaudkulude jaoks leida sobivad käituriid, mille alusel kulusid objektiga seostada.

Tüüpilisemad otsekulud on liigitatud järgnevalt (Karu, 2008, 128):

- otsesed materjalikulud,
- otsesed tööjõukulud,
- muud otsekulud.

Otseste materjalikulude hulka arvestatakse kõik kulud, mis on otseselt seotud toote valmistamise või teenuse osutamisega. Näiteks raamatu trükkimisel on selleks paberikulu. Sageli kajastatakse otsestes materjalikuludes ka sisseostetud teenuste kulusid. (Ibid.) Euroopa riikides moodustab otsene materjalikulu keskmiselt suurima osa toote kuludest (Lääts, Peets. 2004).

Otsesed tööjõukulud on kulutused, mis koosnevad toote valmistamise või teenuse osutamisega vahetult tegutsevate töötajate palgakuludest ning nendelt arvestatud maksudelt. Otsene tööjõukulu arvestab toote valmistamiseks või teenuse osutamiseks normaalset ja vältimatut mitteproduktiivselt kulutatud ajakulu, näiteks kohvipausid ja puhkepausid. (Karu 2008, 128) Juhul, kui otsene tööjõukulu moodustab väga väikese osa kuludest, võib selle arvestada kaudkulude hulka (Lääts, Peets 2004).

Muud otsekulud on kulutused, mille hulka kuuluvad kõik muud otseselt toote valmistamiseks või teenuse osutamiseks tehtud kulutused, mis ei ole otsesed materjali ja tööjõukulud (Karu 2008, 128).

Kaudkulud võib omakorda jaotada kaheks: põhitegevuse- ja organisatsiooni kaudkuludeks. Põhitegevuse kaudkulud on kõik ülejäänud põhitegevuse kulud, mis pole otsekulud. Üldjuhul liigitakse põhitegevuse kaudkulud järgnevalt (Ibid.):

- kaudsed materjalikulud,
- kaudsed tööjõukulud,
- kulum,

- muud põhitegevuse üldkulud.

Kaudne materjalikulu sisaldab kõikide põhitegevuses kasutatud materjalide kulusid, välja arvatud otsene materjalikulu. Sinna arvestatakse ka nende materjalide ja varuosade kulusid, mis on seotud põhitegevuse üldjuhtimisega. Lisaks võib erandkorras kaudsetesse materjalikuludesse arvestada ka väheolulisi otseseid materjalikuluseid, kui nende arvestamine otsesena ei ole põhjendatud või otstarbekas. (Karu 2008, 129)

Kaudsed tööjõukulud on kulutused, mis tehakse põhitegevuse protsessis kuluobjektiga vahetult mittetegevate töötajate tasustamiseks. Sellisteks kuludeks võivad olla näiteks osakonna juhataja töötasu või tugiteenuseid pakkuvate töötajate töötasud. (Ibid.)

Põhivara amortisatsioonikulu puhul tuleks vaadata, millest see koosneb. Juhul, kui põhivara on otseselt seotud kuluobjektiga, tuleks seda arvestada otsekuluna. Juhul, kui põhivara kasutatakse organisatsiooni üldjuhtimises või abitegevuste osutamisel, siis on otstarbekas liigitada see vastava kaudkulu alla. (Ibid.)

Muud põhitegevuse kaudkulud on kõik muud põhitegevusega seotud kulud, mis ei kuulu eelpool nimetatud kulude alla. Tihti on nendeks seadmete remondi ja hoolduse kulud või hoonete rendi ja kindlustuse kulud. (Ibid.)

Organisatsiooni üldkulude alla arvatakse kõik kulud, mis tehakse seoses organisatsiooni üldjuhtimise ja abitegevustega. Olulisemad organisatsiooni üldkulud liigitatakse järgnevalt (Ibid.):

- turustuskulud,
- üldhalduskulud,
- muud ärikulud,
- finanstkulud.

Otse- ja kaudkulude liigitus sõltub valitud kuluobjektist. Kulu, mis ühele kuluobjektile on otsekulud, võib teise kuluobjekti valikul olla sellele teisele kuluobjektile hoopiski kaudkulu. Traditsiooniliselt on ettevõtte valinud kuluobjektideks tooted ja teenused ja selle põhjal teinud kulude jaotamise otsusteks ja kaudseteks. Viimasel ajal, mil ettevõtte on üha enam suundunud internetipõhiseks, tuleks kaaluda kulude arvestamist kliendile, kuna üheks konkurentsieeliseks on lojaalsete klientide olemasolu. (Gordon, Loeb 2001)

Otsekulude eristamine kaudkuludest on oluline, kuna mida vähem on kulusid, mille jaoks tuleb välja mõelda jaotusmeetod, seda täpsemaks kujuneb kuluobjekti omamaksumus. Selleks, et neid kulusid eristada, on vajalik täielik mõistmine kulude tekkimisest.

1. 3. Kulukohtade arvestus

Traditsioonilise kuluarvestussüsteemi põhimõtete kohaselt jaotatakse kõik kulud enne kuluobjektidele omistamist kulukohtadele ning seejärel alles kuluobjektidele, kasutades selleks sobivamaid käitureid. Kulukoht on allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töötaja, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele otse või läbi põhitegevuse kulukohtade. Kulukohtade määratlemise eesmärgiks on välja selgitada, millistes organisatsiooni konkreetsetes osades tekivad kulutused, mis on vajalikud kuluobjektide valmistamiseks. (Karu 2008, 102)

Sobivate kulukohtade valikul tuleks arvestada, et neid ei määratletaks liialt üldiselt. Silmas pidades ettevõtte struktuuri ning erinevate toodete ja teenuste nomenklatuuri, saab välja valida sobiva kulukoha. Näiteks, kui ühes osakonnas toodetakse vaid ühte toodet, siis see sama osakond on sobiv kulukohaks, kui aga toodetakse mitut erinevat toodet, peaks täpsema arvestuse eesmärgil kulukohana määratlema spetsiifilisema kulukoha, mis seostuks vaid konkreetse tootega.

Lihtsustatult võib jaotada kulukohad neljaks (Ibid.):

- põhitegevuse kulukohad,
- tugiteenuse kulukohad,
- abitegevuse kulukohad,
- üldjuhtimise kulukohad.

Tugiteenuse kulukohtadesse tekkinud kulud jaotatakse üldjuhul kuluobjektidele läbi selle kulukoha, millele tugiteenust osutati. Enamasti on selleks põhitegevuse või üldjuhtimise kulukohad. Abitegevuse kulud arvestatakse sageli eraldi ning nende jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele pole tihti otstarbekas. Need arvestatakse vajadusel abitegevuste kuluobjektidele. Üldjuhtimise ja põhitegevuse kulud jaotatakse põhitegevuse kuluobjektidele läbi sobivaima käituri. (Ibid.)

Kulukohtade arvestuse alusel on võimalik moodustada samanimelised kulukogumid, mida saab ühise käituri abil kuluobjektile omistada. Mõistes, millistes ettevõtte osades kulud tekivad, saavad juhid paremini hoida kulusid kontrolli all.

1. 4. Kuluobjektide arvestus

Kulusid võib arvestada väga mitmele erinevale objektile olenevalt ettevõtte soovidest ning arvestades milliseid juhtimisotsusi tehakse. Tihti soovitakse teada väljundite kulusid, aga olenevalt soovist võidakse kuluobjektiks valida ka näiteks osakond, tegevus või hoopiski kliendigrupp.

Kuluobjektide arvestusega on tihedalt seotud ka müügihinna kalkuleerimine. Ettevõtte väljundite omamaksumuse mõistmine on aluseks toote või teenuse müügihinna määramisel. Juba väiksema eksimuse toote või teenuse hinnastamisel võib jätta ettevõtte ilma soovitud kasumist ning pikas perspektiivis on see ettevõttele väga kahjulik. Liialt madala hinna määramisel ei suudeta turu nõudlust täita, seega jääb osa tulu saamata, samas liiga kõrge hinna puhul pole kliendid nõus toodet või teenust ostma. (Kuusik, *et al.* 2010, 217) Kuluobjektide arvestus annab võimaluse võrrelda erinevate kuluobjektide tulemusi ning selle põhjal saavad juhid vastu võtta otsuseid, mis otseselt puudutavad ettevõttele tulu toovaid väljundeid.

Sõltuvalt kuluobjekti valikust ehitatakse üles kogu kuluarvestussüsteem: valitakse sobiv meetod, liigitatakse kulud, sarnased kulud koondatakse kulukogumitesse ning seejärel leitakse sobivad kulukäituriid, mille alusel kaudkulud objektidele jaotada. Otsekulud seostatakse koheselt arvestusobjektiga.

1. 4. 1. Kulukogumite moodustamine

Selleks, et kaudkulude jaotamist kuluobjektidele lihtsamaks ning süsteemsemaks muuta, tuleks koondada sarnaste omadustega kulud ühte kulukogumisse. Kulukogumite moodustamise protsess vajab põhjalikku kulude tundmist, et süsteem saaks õigesti moodustatud.

Kulukogumite sobiva arvu määramine võib teinekord olla päris keeruline. Üldjuhul, mida rohkem kulukogumeid moodustatakse, seda täpsem on kulude jaotus. Oluline pole silmas pidada võimalikult täpset kulude jaotust vaid pigem seda, kas sellest täpsusest tekkiv kasu ületab süsteemi loomiseks tehtavad kulud. (Lambert, Chen 1996)

Ühes 2011. aastal Ameerika Ühendriikides läbiviidud uuringus selgus, et kulukogumite moodustamisel on väga suur roll juhtimisotsuste kvaliteedi määramisel. Avastati, et kuluarvestuse infotarbijad mõistavad kuluinformatsiooni erinevalt ning selle

põhjalt tehtud prognooside täpsus sõltub palju kulukogumite valikust. Leiti, et juhid ei mõista täielikult ühes kulukogumis olevate kulude vahelisi suhteid ning erinevates kulukogumites olevate kulude vahelisi suhteid. (Mastilak 2011)

Üldjuhul pakutakse juhtidele aruandeid, kus kulud on juba teatud kujul koondatud. Olenevalt juhtimisotsuse tähtsusest ning olemusest võiks vahel juhtidele lisada aruande juurde ka üksikute kulude informatsiooni, et neil oleks võimalik piisavalt täpset informatsiooni saada. Kulukogumid muudavad kuluarvestuse küll ülevaatlikumaks ning süsteemsemaks, kuid olenevalt olukorrast peaks olema juhtidel võimalus teada saada üksikute kulude informatsiooni.

1. 4. 2. Kulukäiturite valik

Üheks keerulisemaks ülesandeks kuluarvestussüsteemi loomisel on sobivaimate kulukäiturite valimine. Käituri tuleks valida lähtudes kulu seosest kuluobjektiga. Erinevad süsteemid kasutavad erinevaid käituriid. Kui traditsioonilise lähenemise puhul valitakse mahupõhised käituriid, siis tegevuspõhine kuluarvestussüsteem kasutab käituritena tihti tegevuste arvu.

Tüüpilisemad traditsioonilised kulukäituriid on (Karu 2008, 140):

- valmistatud toodete/teenuste arv,
- kasutatud materjali kogus,
- tehtud töötundide arv,
- otsesed materjalikulud,
- otsesed tööjõukulud.

Kõige populaarsem kulukäitur on otseste töötundide arv (Terzioglu 2012, 119). Selle käituri valimise puhul tuleks siiski olla ettevaatlik. Antud käitur on sobiv juhul, kui töötajate töötundide vahel olulisi kõikumisi erinevate tööde käigus ei esine ning kaudsete töötundide arv muutub proportsionaalselt otseste töötundide arvuga. Vastasel juhul muudab selle käituri kasutamine kuluinformatsiooni ebausaldusväärseks. Kaudsete ja otseste kulude mittelineaarse seose korral soovitatakse jaotada kulud püsivateks ja muutuvateks. Muutuvate kulude korral saab käiturina kasutada otsest töötundide arvu ning püsivat osa ei soovitata toote kuludesse üldse arvestada, vaid kasutada seda üldise kasumlikkuse analüüsil. (Chiang 2013)

Kindlasti on üheks suureks kuluallikaks ettevõttele müügikulud. Müügitöötajate palgakulude jaotamisel klientidele sobib kasutada käiturina klientide arvu juhul, kui müümise

protsess on suhteliselt homogeenne ning igale kliendile kulub keskmiselt sama palju müügimehe tööaega. Kulude jaotamisel toodetele või teenustele soovitatakse kasutada hoopiski töötaja tööaega, mis müügile kulus. Selle põhjenduseks räägib asjaolu, et müüjal on alternatiivsed tooted, millele ta oma aega jaotab. Müügidirektoriga seotud kulused soovitatakse jaotada toodetele ja teenustele kasutades käiturina müügitöötajate arvu. Seda sobib kasutada juhul, kui müügimehed nõuavad üldjuhul samas koguses müügidirektori aega. Üheks võimaluseks on kasutada ka müügimeestele makstud boonust. Selle vastu räägib aga asjaolu, et vähemkogenud müügimehed, kellele makstav boonust on suure tõenäosusega väiksem, vajavad ilmselt rohkem müügitöötaja aega kui kogenenumad müügimehed. Seega tekiks vastuolu kulude jaotamisel ning antud variant pole siiski parim. (Watson 1951, 34)

Reklaamikulude jaotamiseks toodetele või teenustele soovitatakse käiturina kasutada kas konkreetse toote reklaamimiseks kulunud ruumikulu või reklaamitud kauba ja teenuse müügiväärtust. Probleeme võib tekkida reklaamiks kulunud ruumikulu mõõtmisega, sellepärast pole alati võimalik antud käiturit kasutada ning tuleks valida kauba müügiväärtus. Reklaamikulude jaotamisel ei pea piirduma vaid ühe kulukogumiga. Juhul, kui saab eristada erinevate toodete reklaamikulusid, siis tuleks seda teha. (Ibid.)

Kuigi kulukäituri valik on iga ettevõtte enda otsustada, siis on paika pandud mõned soovitusel, mida võiks valikul järgida (Cocins, Capusneanu 2010, 10):

1. Kulukäituri peaksid olema lihtsad tuvastada, kasutada ja mõista.
2. Kulukäituri ja kaudkulu vahel peaks olema otsene seos
3. Kulukäituri kasutamine peaks aitama töötajatel mõista kulude käitumist ning muutma süsteemi läbipaistvaks, mille tagajärjel peaks töötajate ja juhtide vahel valistema harmoonia.

Lisaks tuleks arvestada kulukäituri arvu valimisel toodete või teenuste osutamise keerukuse astet, mitmekesisust ning erinevust teistest toodetest või teenustest. Liiga väheste kulukäituri korral võib täpsusaste jääda liialt madal, mille tulemusena osad tooted või teenused on ülehinnastatud, teised alahinnastatud. Täpsusaste sõltub omakorda sellest, millist informatsiooni ning milliste otsuste jaoks juhid soovivad saada. (Ibid.)

Käituri valikul pole kindlat reeglit, mis sätestaks, mida konkreetse kulukogumi puhul jaotusbaasiks võtta. Sobivaid variante võib olla mitu, tuleks leida lihtsalt selline käitur, mis kõige paremini iseloomustaks kulu seost kuluobjektiga.

1. 5. Kuluarvestussüsteemi meetodi valik

1. 5. 1. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi võrdlus

Tänapäeval on võimalik valida väga mitme erineva kuluarvestussüsteemi vahel. Esmalt tuleks välja selgitada, kas ettevõttele sobib traditsiooniline või tegevuspõhine lähenemine. Kuigi viimasel ajal aina enam eelistatakse tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi, siis ei tohiks unustada, et selline lähenemine pole sobilik mitte kõikidele ettevõtetele.

Kui traditsiooniline kuluarvestussüsteem jaotab kulud objektidele läbi kulukeskuste, siis tegevuspõhine süsteem jaotab kaudkulud tegevustele ning seejärel alles toodetele või teenustele. Mõlamal süsteemil on omad positiivsed ja negatiivsed küljed. Mõned erinevused on välja toodud alljärgnevas tabelis (Tabel 1).

Tabel 1. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused

Näitaja	Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus
Kuluobjekt	funktsioon või allüksus	tegevus
Keskendumine sisendile või väljundile	vajalikele sisendressurssidele	väljalastud toodangule ja/või vajalikele tegevustele
Ajaline suunatus	minevikule	tulevikule, jätkuvale täiustamisele ja arengule
Kasutamine controllingus	võimaldab kontrollida tulemusi juhtide tegevuse maksimeerimiseks	võimaldab juhtida protsessi kogu organisatsioonis tegevuste koordineerimiseks
Keskendumine kuludele või efektiivsusele	põhineb muutuvate ja püsivate kulude käitumise erinevusel	põhineb võimsuste kasutamisel või mittekasutamisel

Allikas: (Karu 2008)

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem võimaldab pakkuda täpsemat informatsiooni ettevõtte kuludest, arvestades toodete eripäraga. Samas on süsteemi loomine aeganõudev ja kallis. Seega sobib see süsteem ideaalselt ettevõtetele, kus kaudkulud moodustavad suhteliselt suure osa kogukuludest ning toodete ja teenuste nomenklatuur on mitmekesine. (Kuluarvestus infosajandil 2001) Mida suurem on kaudkulude määr, seda suuremaks muutuvad ka vead ebatäpse arvestuse korral. Eriti oluline on kulude täpne arvestamine tiheda konkurentsi keskkonnas, kus ettevõtete hinnastamisotsused on olulise kaaluga klientide enda poole võitmisel. (Lambot 2011)

Traditsiooniline arvestussüsteem on seevastu küllaltki lihtne ning odav luua. Süsteemi puuduseks on tema täpsusaste. Traditsiooniline lähenemine ei suuda eristada eri toodete ja teenuste keerukust ning ressursikulu, jaotades kaudkulu võrdselt objektidele. Samas, kui tegutsetakse stabiilses keskkonnas ning pakutavad tooted ja teenused on sarnased ja kaudkulude osakaal ettevõtte kuludest pole märkimisväärne, siis suudab traditsiooniline meetod üldjuhul rahuldada juhtide infovajadust piisava täpsusega ning tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamisest saadav kasu ei pruugi ületada selle loomiseks tehtavaid kulutusi. (Kaplan, Cooper 2002, 111)

Kuluarvestussüsteemi peamiseks eesmärgiks on juhtide varustamine olulise informatsiooniga, et nad saaksid võtta vastu otsuseid, mis ettevõttele kasu toovad. Seega on oluline, et juhid mõistaksid süsteemist saadavat informatsiooni ning usaldaksid selle õigsust. Vastasel juhul pole arvestuse täpsusel tähtsust. On leitud seos usaldusväärse info ja süsteemist saadava kasu vahel. Juhul, kui juhid on info õigsuses kindlad, siis saadakse traditsioonilise meetodi puhul suuremat kasumit kui tegevuspõhise korral, kuna viimase süsteemi loomiseks tehtavad kulud ei tasu sel juhul ära. (Mishra, Vaiysman 2001)

Arvestades eelpool nimetatud tegureid, tuleks ettevõttel valida kumba lähenemist eelistada. Kui otsustatakse traditsioonilise meetodi kasuks, tuleb edasi mõelda, milline konkreetne süsteem andmete kogumise poolest ettevõttele kõige paremini sobib, kas protsessikuluarvestus või töökuluarvestus.

1. 5. 2. Töökuluarvestuse ja protsessikuluarvestuse võrdlus

Lähtuvalt kulude kogumise meetodist liigitatakse süsteemid töökuluarvestuseks ja protsessikuluarvestuseks. Suurtemates ettevõtetes on tihti kasutusel mõlemad süsteemid korraga, ehk hübriidkuluarvestussüsteemid.

Töökuluarvestuse süsteem on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on töö ja kulud arvestatakse kindlale tööle. Olenevalt süsteemi eripärast võivad töödeks olla näiteks lepingud, tellimused, partiid, projektid või üksiktooted. Protsessikuluarvestuse süsteem on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või osakonnad. Antud kuluarvestuse süsteemis arvestatakse toote või teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele või teenustele. (Karu 2008, 210)

Töökuluarvestus on sobilik sellistes tootmisprotsessides, kus (Jaansoo 2011, 39):

- toote iga ühik või partii on kindlalt eristatav teistest toodetest,
- iga ühik on suhteliselt suure väärtusega,
- iga töö on tihti erinevate kuludega,
- iga töö otsekulud on võimalik paigutada töödele.

Töökuluarvestus on oluline vahend kasumlikemate väljundite välja selgitamisel. Lisaks pakub süsteem informatsiooni ka teiste strateegiliste juhtimisotsuste tarvis, näiteks hinnakujunduse ning pikaajalise planeerimise jaoks (Jaansoo 2011, 39).

Töökuluarvestus sobib väga hästi advokaadibüroodesse, laevaehitusfirmadesse, lennukitööstusesse, autoremonditöökodadesse ning muudesse sarnastesse ettevõtetesse. Nendes organisatsioonides tarbivad tooted ja teenused erineval määral ressursse, seega on oluline, et konkreetsete toodete ja teenuste maksumuses kajastuks just nende poolt tarbitud ressursikulud. (Lianabel 2000,154)

Protsessikuluarvestust on sageli kasutatud sellistes ettevõtetes, kus tooteid toodetakse või teenuseid osutatakse suurtes mahtudes ning tooted või teenused ei erine omavahel eriliselt. Protsessikuluarvestus on väga populaarne toidutööstuses, keemiatööstuses, andmetöötuses ning transporditeenuseid pakkuvates ettevõtetes. Antud kuluarvestussüsteem eeldab, et väljundid tarbivad materjale, tööjõudu ja kaudseid kulusid samal määral, seega pole otstarbekas igale tootele või teenusele eraldi kulusid arvestada. (Ibid.)

Protsessikuluarvestusest saavad ettevõtted suurimat kasu, kui juhtimisarvestusega tegelevad inimesed tunnevad põhjalikult kõiki ettevõttes toimuvaid protsesse ning teavad, milline informatsioon on kasulik juhtidele otsuste vastuvõtmiseks. Lisaks, kuigi tihti on positiivselt hinnatud tegelikel kuludel põhinevat arvestust, siis ühes uuringus on toodud välja, et kasumlik on kasutada hoopiski standarkulusid, kuna tänu sellele saavad juhid väga kiirelt teada olulist informatsiooni ettevõtte finantsilisest seisundist. Standardkulude kasutamiseks on oluline, et oleks olemas kõrgetasemelised juhtimisarvestusega tegelevad inimesed, sest nemad suudavad määrata suhteliselt täpseid standardeid ja muudavad tegelikel kuludel põhinevast arvestuse täpsusest tuleva kasu minimaalseks võrreldes standardkuluarvestusega. (Docsh, Wilson 2010)

Tabel 2. Töökuluarvestuse ja protsessikuluarvestuse erinevused

Töökuluarvestus	Protsessikuluarvestus
Kasutatakse vaid ühte lõpetamata toodangu kontot	Kasutatakse mitut lõpetamata toodangu kontot. (eraldi kontod on iga protsessi ja allüksuse jaoks)
Kulud arvestatakse tööde lõikes	Kulud arvestatakse protsesside või allüksuste lõikes
Paljude erinevate toodete ja teenuste valmistamine	Ühesuguste toodete ja teenuste masstootmine
Ühiku kulu arvutatakse jagades töö kogukulud töö tulemusena valmistatud toodete või teenuste arvuga	Ühiku kulu arvutatakse jagades perioodi kogu tootmiskulud(protsessi kulud) perioodi jooksul valmistatud toodete ja teenuste arvuga
Kogukulud arvestatakse peale töö lõpetamist	Kogukulud arvestatakse tegevusperioodi lõpus
Kulud arvestatakse individuaalsetele töödele ja seejärel summeeritakse töökuluandmikuks	Kulud summeeritakse iga protsessi tootmiskulude aruandes
Tootmiskulud arvestatakse iga töö kohta	Tootmiskulud arvestatakse iga perioodi kohta.

Allikas: (Karu 2008)

Töö- ja protsessikuluarvestuse hübriidi kasutatakse organisatsioonides, mis toodavad suuri, ühesuguste toodete partiisid, kasutades eri tüüpi materjale. Töökuluarvestust kasutatakse sel juhul otseste materjalide arvestamisel ja protsessikulude arvestust töötlemiskulude arvestamisel ja jaotamisel toodetele ning teenustele. (Karu 2008, 212)

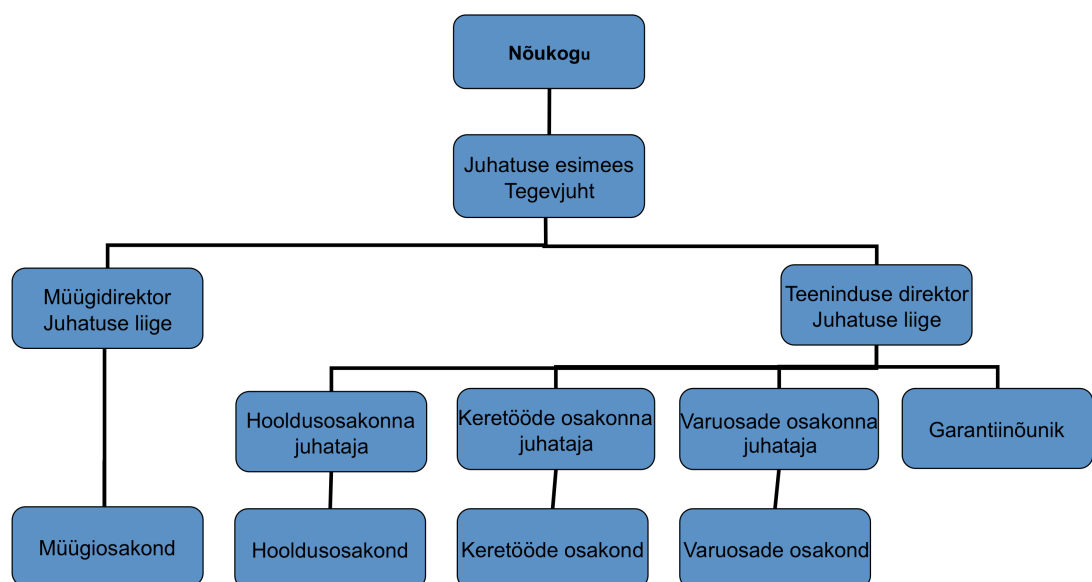
Kokkuvõttes võib öelda, et tegemist on kahe väga levinud traditsiooniliste kuluarvestussüsteemidega, mis on endiselt arvestatavateks valikuteks tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kõrval.

2. KULUARVESTUS ETTEVÖTTES AUTOMÜÜK

2. 1. Ettevõtte struktuur

Kuluarvestussüsteemi valikul tuleks arvesse võtta konkreetse ettevõtte olemust ning eripärasid. Ettevõtte Automüük juhtimine toimub neljal eri tasemel. Kõige kõrgemal tasandil asub kolmeliikmeline nõukogu, kes esindab ettevõtte omanikke. Nõukogu vastutab strateegiliste otsuste ja plaanide vastuvõtmise eest.

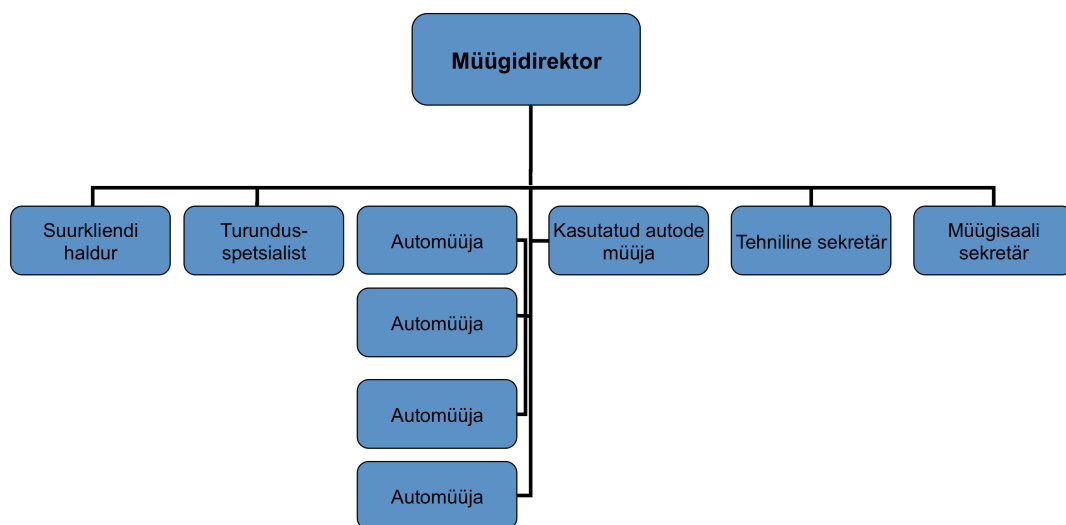
Järgmisel tasandil on juhatuse esimees, mis koosneb kolmest liikmest. Juhatuse esimees on ühtlasi ka ettevõtte suurim omanik. Lisaks kuuluvad juhatusse ettevõtte tulu teenivate üksuste juhid, vastavalt müügidirektor ja teeninduse direktor. Juhatuse tegeleb ettevõtte igapäevatöö korraldamisega ja nõukogu otsuste elluviimisega. Vajadusel kaasatakse oma tegevusse ka teisi spetsialiste. Juhatuse vastutusalasse kuulub veel raamatupidamise ning IT- toe osutamise korraldamine. Mõlemad teenused ostetakse teenusena sisse. (Joonis 1)



Joonis 1: Ettevõtte üldine struktuurijoonis

Müügiosakonna struktuur on suhteliselt lihtne. Osakonna juhiks on müügidirektor, kelle alluvusse kuulub lisaks automüüjatele ka tehniline sekretär. Tehnilise sekretäri ülesanneteks on tehnilise aruandluse ettevalmistamine tootetehasele. Lisaks allub müügidirektorile ka müügiassistent, kelle põhiliseks ülesandeks on klienditeenindusele toe osutamine. Suurkliendihaldur tegeleb aktiivselt klientide otsimisega ning seoses sellega külastab erinevaid ettevõtteid. Automüüjad seevastu töötavad pidevalt müügisaalis. Turundusspetsialisti ülesanneteks on ettevõtte turundusstrateegiast lähtuvalt plaanide elluviimine koostöös müügidirektoriga. (Joonis 2)

Kuigi struktuuris on koht loodud kasutatud autode müüjale, siis praegusel hetkel selleks eraldi inimest tööl ei ole ning kõik automüüjad tegelevad nii uute kui kasutatud autode müügiga. Joonisel toodud struktuur kajastab ettevõtte ideaalset koosseisu ning praegusel hetkel on osad kohad täitmata. 2013. aastal oli ühe automüüja, turundusspetsialisti ja suurkliendihalduri ametikohad täitmata. 2014. aastast on lisandunud meeskonnaga suurkliendihaldur, kuid ülejäänud kaks kohta on jäänud veel täitmata.

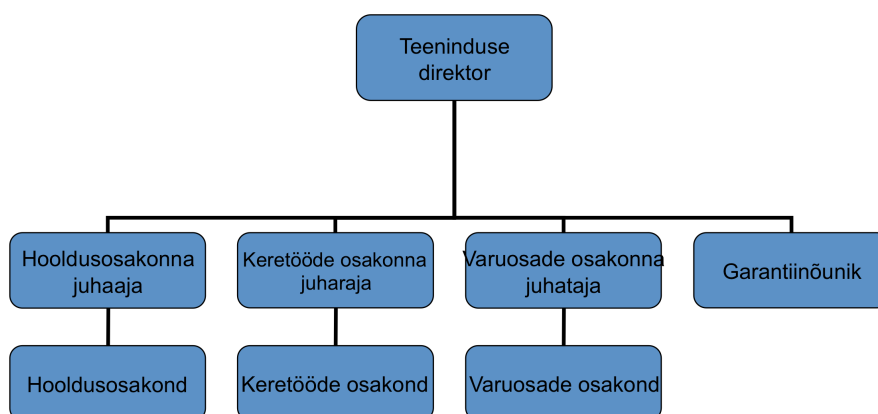


Joonis 2: Ettevõtte müügiosakonna struktuurijoonis

Teenindusosakonna juhatajale allub kolm erinevat osakonda ja teeninduse assistent, viimane töötab kõigi kolme osakonna heaks. Hooldusosakond tegeleb autode hoolduse ja remondiga. See on ettevõtte kõige suurema töötajaskonnaga osakond ja koosneb põhiliselt autotehnikutest ja lukkseppadest. Kokku on selles osakonnas 22 töötajat. Keretööde osakonna ülesanne on autode avariikahjustuste likvideerimine. Selles osakonnas töötavad automaalrid,

plekksepad ja komplekteerijad. Osakond teeb tihedalt koostööd kindlustusseltsidega, kes on sellele osakonnale põhilisteks töötellijateks. Töötajaid on osakonnas kaksteist. Varuosade osakond on oma olemuselt tugiüksus hooldusosakonnale ja keretööde osakonnale, kes varustab mõlemaid osakondi varuosade ja tarvikutega. Lisaks hooldus- ja kereremondi osakonna varustamisele tegeletakse osakonnas ka varuosade müügiga. Antud osakonnas töötavad laoperaatorid, lao juhataja, laotöötaja-varustaja ning varuosade osakonna juhataja. Kokku on töötajaid 5. (Joonis 3)

Garantiinõunik kuulub hooldusosakonna alla ning tema roll ettevõttes on väga oluline. Ta vastutab garantiijuhtumite puhul garantiidokumentide õige täitmise eest. See on kriitilise tähtsusega ettevõttele, kuna valesti täidetud dokumentatsiooni puhul jääb ettevõtte tehase poolt makstavast boonusest ilma.



Joonis 3. Ettevõtte teenindusosakonna struktuurijoonis

Kokku töötas 2013 aastal ettevõttes Automüük 47 inimest. Nendest müügiosakonnas 6 ja teeninduses 41. Erinevate aastate jooksul võib ettevõtte koosseis vähesel määral erineda, kuid üldjoontes jääb see siiski samaks. Töös esitatud joonistel on välja toodud ettevõtte ideaalne struktuur, mis 2013. aastal oli osaliselt täitmata.

2. 2. Ettevõttes tehtavate protsesside kirjeldused

2. 2. 1. Uute ja kasutatud autode müügi protsess

Müügiosakonnas tegeletakse nii uute kui ka kasutatud autode müümisega ning kasutatud autode kokku ostmisega. Tegevus algab kliendikontakti loomisega. Müügikonsultant kõnetab salongis olevat klienti, et välja selgitada tema soovid ja huvid. Klientidel on võimalik ka ise esimesena ühendust võtta telefoni või e-maili vahendusel ning sellisel juhul peavad müügikonsultandid esimesel võimalusel vastama, kuid mitte hiljem kui 1 tööpäeva jooksul. Kui kliendi huvi on välja selgitatud, annab müügikonsultant kliendile ülevaate konkreetsete automudelite tugevustest ja nõrkustest ning teeb esialgse hinnapakkumise. Müügipakkumine koostatakse spetsiaalses programmis ja see eeldab ka kliendi andmete sisestamist. Kliendi soovi korral on tal võimalus teha välja valitud autoga proovisõit enne lõplikku otsustamist. Proovisõidu alguses juhendab müügikonsultant klienti sõiduki kasutamise osas ning vajadusel läheb proovisõidule kaasa.

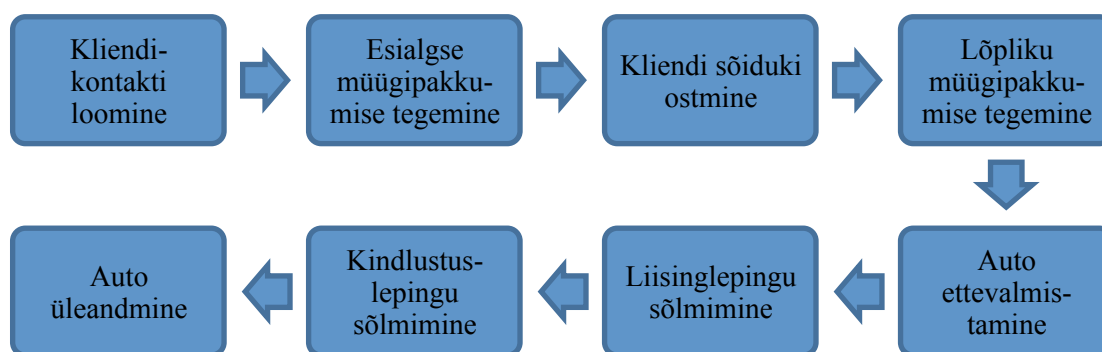
Kui klient soovib, on tal võimalik oma vana sõiduk ettevõttele Automüük müüa. Selleks hindab müügikonsultant vana sõidukit ja teavitab ostuhinnast klienti. Kui kasutatud sõiduki müügisoov on seotud uue sõiduki ostuga, lepib uue sõiduki müüja defekteerimise aja kokku kliendi ja hooldenõunikuga. Defekteerimise käigus selgitab autoremondilukksepp välja sõiduki tehnilise seisukorra ning täidab ühtlasi defekteerimislehe. Seejärel teeb hooldenõunik vastavalt tulemustele võimaliku remondikalkulatsiooni ja esitab selle kasutatud sõiduki müüjale. Müüja kujundab defekteerimistulemuste ja remondikalkulatsiooni alusel lõpliku ostuhinna. Hooldusosakond vastutab nende tulemuste ja sõiduki tegeliku tehnilise seisukorra vastavuse eest. Kasutatud autode müüja edastab koos kasutatud sõiduki tehnilise passi koopiaga müügikonsultandile kirjalikult kasutatud sõiduki defekteerimise käigus avastatud vead, remondikalkulatsiooni ning kasutatud sõiduki ostuhinna. Müügikonsultant omakorda esitab selle kliendile. Mõlema poole kokkuleppele jõudmisel toimub ostutehing ja ettevõtte Automüük maksab raha kliendile või läheb ostusumma uue auto sissemakseks.

Juhul, kui klient müüb oma vana auto ettevõttele sooviga osta uus auto, teeb müügikonsultant kliendile lõpliku müügipakkumise, seejärel valib klient auto värvi ja müügikonsultant reserveerib laost auto. Juhul kui sobivat autot hetkel laos pole, tuleb müügikonsultandil see maaletoojalt tellida, selleks saadab ta vastavasisulise e-kirja maaletoojale, täidab paber kandjal müügiks ettevalmistamise lehe, edastab selle ettevõtte lattu

ja hooldusosakonda ning lepib ühtlasi kokku sõiduki võimaliku valmissaamise aja. Müügieelses ettevalmistuses täidab hooldusosakond kontrollprogrammi vormi ning märgib kommentaarid kõikide tehtud tööde ning avastatud puuduste kohta. Müügikonsultant jälgib sõiduki ja selle lisavarustuse tarnimise ning ettevalmistusprotsesside toimimise õigeaegsust.

Juhul kui klient soovib autot liisida, valitakse välja sobiv liisingufirma. Ettevõtte Automüük on kliendi ja liisingufirma vahendaja rollis. Liisingu korral väljastab liisingufirma kliendile arve, otse ostmise korral ettevõtte Automüük. Peale makse laekumist vormistatakse dokumendid ning sõiduk antakse kliendile üle.

Paralleelselt sõiduki ettevalmistamisega kooskõlastab müügikonsultant kliendiga registreerimistunnistusele kantavad andmed. Vajadusel korraldab müügiassistent kasko- ja liikluskindlustuslepingu sõlmimise. Seejärel teavitab ta klienti võimalikust auto loovutamise ajast. Enne loovutamist kontrollib müügikonsultant sõiduki kompleksust ning kõigi standard- ja lisavarustuse toimimist, lisaks ka kõikide dokumentide korreksust. Müügiassistent täidab garantiihoolde vihiku. Loovutamisel informeerib müügikonsultant klienti kõikidest sõiduki funktsioonidest. Seejärel allkirjastatakse üleandmise-vastuvõtmise aktid ja müügikonsultant teavitab sõiduki müügist ka maaletoojat selleks ettenähtud vormi kohaselt. (Joonis 4)



Joonis 4. Autode müügi protsess

Sõidukite müügi protsessi eest vastutavad üldjuhul müügikonsultandid ja salongide müügi juhid. Protsessi üldise parendamise eest vastutab ettevõtte müügidirektor. Kasutatud ja uute autode müügi protsessis erilisi erinevusi ei esine.

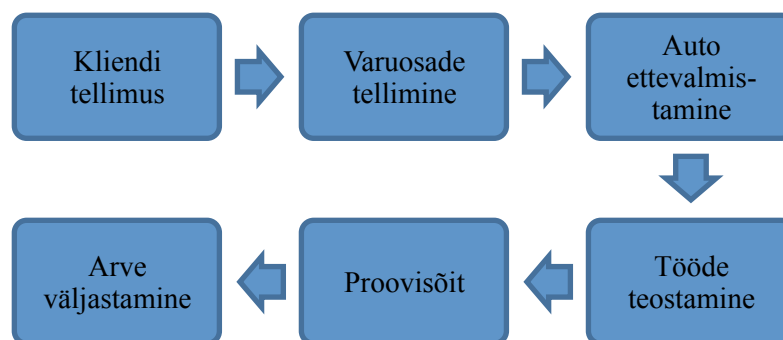
2. 2. 2. Sõidukite hoolduse ja remondi protsess

Sõidukite hoolduse ja remondi eest vastutab hooldusosakonna juhataja ning teeninduse juhataja. Tegevus algab planeerimisest. Klient esitab tellimuse, mille põhjal hooldenõunik leiab sobiva aja. Pärast kliendiga kooskõlastamist registreeritakse kokkulepitud aeg ajaplaneerimise tabelis. Kliendi soovil informeerib hooldenõunik klienti esialgselt hinnapakkumisest, milles tuuakse välja nii tööde kui ka varuosade ja materjali maksumus. Pärast tellimuse kinnitamist selgitab hooldenõunik välja varuosade seisu laos ning palub laooperaatoril need reserveerida. Varuosade puudumise korral vormistab hooldenõunik tellimuse. Päev enne teeninduse aja saabumist teavitab assistent klienti saabuvast ajast SMS-i teel.

Kliendi saabumisel salongi avab hooldenõunik arvutiprogrammis töökorralduse. Ta kontrollib auto andmeid, kliendi andmeid ning kooskõlastab tellitud tööd ja nendeks vajaminevad varuosad ja materjalid ning nende maksumuse. Vajadusel teeb hooldenõunik või lukksepp koos kliendiga proovisõidu. Lõpuks täidab hooldenõunik töökorralduse, millele lisab tööde teostajate nimed.

Lukksepp alustab tööd vastavalt töökäsu olevale informatsioonile. Enne operatsioonide alustamist kiletab ta istmed ja rooli. Lisaks tuleb lukksepal töökäsu märkida töö alustamise ja lõpetamise aeg. Esiteks tuleb leida üles vead. Nende selgumisel informeerib lukksepp hooldenõunikku ja märgib vead ja teostatud tööoperatsioonid töökorraldusele. Tööde teostamiseks vajalikud varosad saab lukksepp varuosalaost. Nende saamiseks peab ta esitama laooperaatorile töökorralduse, mille alusel sisestab laooperaator varuosad arvutiprogrammis avatud töökorraldusele. Lukksepp korrastab töökoha, asetab kasutuses olnud tööriistad ettenähtud kohtadele ning puhastab remonditud sõiduki töö käigus tekkinud nähtavatest tööjälgedest (õliplekid, näpujäljed). Lukksepp kontrollib ja täiendab töökorraldusel olevat infot, sõidab auto töökojast välja, vajadusel teostab proovisõidu, pargib auto kliendiparklasse ning viib täidetud töökorralduse hooldenõunikule. Proovisõidul ilmnevate vigade korral suunatakse sõiduk tagasi töökotta täiendavateks remonditöödeks.

Hooldenõunik valmistab kliendile arve täidetud töökorralduse alusel ning teavitab klienti tööde valmimisest. Kui klient saabub autole järele esitatakse talle arve ning antakse sõiduk üle. (Joonis 5)



Joonis 5. Sõidukite hoolduse ja remondi protsess

Hooldusosakonnas teenindatakse aasta jooksul umbes 4000–4500 klienti. Tegemist on suurima töötajaskonna ning töömahukaima osakonnaga. Protsessid erinevad sõltuvalt kliendi tellimustest.

2. 2. 3. Kereremondi protsess

Kereremondi protsessi eest vastutab kereremondi osakonna juhataja. Protsess saab alguse kliendi pöördumisest osakonda. Põhjuseks võib olla soov hinnata auto kahjustusi ja koostada remondi eelkalkulatsioon kindlustusfirmale või kliendile endale olenevalt sellest, kas tegu on kindlustuskattega autoga või mitte. Lisaks pöördatakse osakonda värvi- ja läbiroostetusgarantii juhtumite korral.

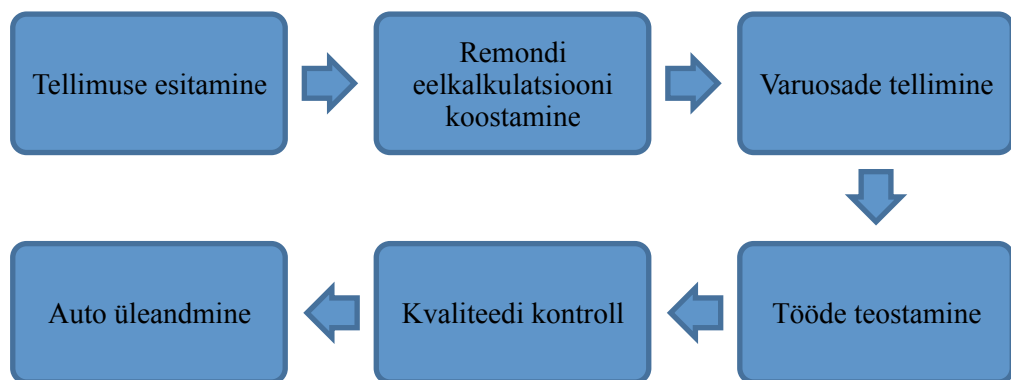
Sõidukite ülevaatus kahjude hindamiseks teostab kereremondi osakonna juhataja või kereremondi nõunik. Garantiijuhtumi korral kaasatakse vajadusel ülevaatusesse garantiinõunik ning juhul, kui garantii aksepteeritakse, lepatakse kohapeal garantiiaeg kliendiga kokku.

Remondi eelkalkulatsiooni koostamine algab selle koostamiseks vajalike lähtandmete leidmisest. Seejärel koostatakse varuosade nimekiri ja trükitakse see välja, arvestatakse tööaeg ning värvitööde maksumus. Pärast seda koostatakse võimalike varjatud vigastuste prognoos ning viidatakse sellele eelkalkulatsioonis, määratakse kindlaks lisatööd ja nende maksumus ning viimaks vormistatakse eelkalkulatsioon ja saadetakse kliendile või kindlustusseltsile.

Pärast eelkalkulatsiooni koostamist ning varuosade saabumist lattu võetakse kliendiga ühendust ning lepatakse kokku sobiv remondiaeg. Vajadusel võib klient tööde ajaks rentida asendusauto, mille eest vastutab kereremondiosakonna juhataja. Auto remonti saabumisel

avatakse töökorraldus ning täpsustatakse andmed ja soovi korral vormistatakse asendusauto dokumendid ning antakse auto üle. Tööprotsess algab varuosade komplekteerimisega. Tööd teostatakse plekkseppade ja maalrite poolt. Varjatud vigastustest või täiendavate varuosade vajadusest informeerib konkreetset tööd teostav kereremondi plekksepp või maaler kereremondi osakonna juhatajat või nõunikku. Tööprotsess loetakse sooritatuks kui on teostatud kõik eelkalkulatsiooni ja täiendava kalkulatsiooni järgsed tööd (Joonis 6):

- kereremonttööd,
- komplekteerimistööd,
- värvitööd,
- lisatööd (elektritööd, diagnostika, sildade reguleerimine, kliima laadimine jm),
- pesu ja puhastus,
- kvaliteedi kontroll (teostab kereremondiosakonna juhataja).



Joonis 6. Kereremondi protsess

Tööde keerukus ning ajakulu sõltub konkreetsest tellimusest. Kereremondi osakonnas osutatakse aasta jooksul umbes 2000–2500 teenust. Võrreldes hooldusosakonnaga on protsessid üldjuhul keerukamad ja aeganõudvamad.

2. 2. 4. Varuosade tellimise ja müügi protsess

Varuosade tellimise ja müügi protsessi eest vastutab varuosade osakonna juhataja. Varuosade olemasolu ettevõtte laos kontrollitakse kliendi esitatud autoandmete alusel spetsiaalse arvutiprogrammi abil. Teenindusele tellitakse kaubad vastavalt tellimusele, väliskliendile vormistatakse vajadusel ettemaksuarve. Tellimiseks kasutatakse

tellimisprogrammi ja erinevate hankijate veebilehekülgi. Muude võimaluste puudumisel esitatakse tellimused telefoni teel. Kaup saabub lattu reeglina tarnija transpordiga. Erandjuhul, kui tarnijapoolset transporditeenust ei pakuta või kui tarnekiirus ei rahulda, kasutatakse enda ettevõtte transporti. Hooldenõunikud jälgivad kauba saabumist avatud töökorraldustelt. Teistele klientidele teatatakse kauba saabumisest telefoni teel.

2. 3. Hetkel kasutatava kuluarvestussüsteemi kirjeldus

2. 3. 1. Tulude ja kulude liigitus

Ettevõtte jaotab kulusid ning tulusid kahe tulu teeniva osakonna vahel, milleks on müügiosakond ning teenindusosakond. Kõik tulud ja kulud, mis on seotud autode müügiga kajastatakse müügiosakonna kuludena. Nendeks tuludeks on: müüdnud uute ja kasutatud autode müügikäive, sõiduautode renditulud, müüdnud kindlustuse tulu, müüdnud lisagarantii tulu ja muud automüügiga seonduvad tulud.

Müügiosakonna kuludesse arvatakse uute ja kasutatud sõiduautode kulu, kuhu kuuluvad autode ostuhind ja nende parendamiseks tehtud kulud, sõiduautode rendikulu, kindlustuse kulu, lisagarantii kulu ja muud automüügiga seonduvad kulud, milleks peamiselt on ettenägematud kulud.

Teenindusosannale arvestatakse kõik tulud ja kulud, mis on seotud teenuste osutamisega. Nendeks tuludeks on: hooldus- ja remonditööde käive, kere- ja värvitööde käive ja varuosade müügist tekkiv tulu. Teenindusosakonna kuludeks on eelpool nimetatud tööde jaoks tehtud kulutused, mis koosnevad materjalidest, varuosadest, edasimüüdud hanketöödest, tööliste vajalike tööriistade tehtavatest kulutustest, seadmete remondist ja hooldusest ning muudest väiksematest kuludest, mis on otseselt seostatavad teenindusosakonnaga.

Teenindusosakonnad osutavad teenuseid ka ettevõtte sees teistele osakondadele. Nende teenuste osutamisega seotud tulud ja kulud on eraldi liigitatud sisetööde kuludeks ja tuludeks. Nendeks on:

- uute ja kasutatud autode ettevalmistamiseks tehtavad tulud ja kulud,
- garantiihooldustööd
- lisagarantii tööd.

Ettevõttes on ka mitmeid selliseid kulusid, mida hetkel üldse ei jaotata ei osakondade ega toodete ja teenuste vahel. Nendeks on tööjõukulud, halduskulud, transpordikulud, side- ja kontorikulud, raamatupidamisteenus, IT-teenus, reklaamikulud ning muud juhtidega seotud kulud, näiteks komandeeringu- ja koolituskulud.

2.3.2. Kuluarvestuse poolt pakutav info

Kuluarvestuse jaoks vajalik informatsioon saadakse ettevõtte pearaamatust. Peamiselt kasutatakse analüüsiks detailset igakuist kasumiaruannet, mida võrreldakse sama perioodi eelarvestatud kasumiaruandega ning eelmiste perioodide kasumiaruannetega. Infot pakutakse tulu teenivate üksuste juhtidele igakuiselt. Müügidirektori aruandes sisalduvad kõik müügiosakonna kulud ning teenindusosakonna juht näeb infot kogu teenindusosakonna kulude kohta tervikuna ja ka selle allosakondade lõikes. Kasumiaruandest saadud informatsiooni põhjal saavad juhid vastavalt vajadusele arvutada välja neid huvitavad kulud. Aruandlus toimub MS Exceli programmis.

Müügiosakonnas peetakse arvestust nii kasutatud autode kui ka uute autode lõikes. Põhiliselt vaadatakse kui palju katab sõidukite müügikäive keskmiselt ära sõidukite jaoks tehtud kulutused. Sõidukite jaoks tehtud kulutustesse arvatakse sõidukite ostuhind ja nende müügiks tehtavad ettevalmistamise kulud, milleks on autode transport sadamast müügisaali, autopesu, transpordi kindlustus ning lisavarustuse paigaldus koos varustuse enda maksumusega. Uute autode lõikes peetakse arvestust ka automudelite lõikes. Vaadatakse kui suure osa moodustab mingi konkreetse automudeli müügikäive kogu müügikäibest. Antud informatsiooni kasutatakse automudelite kasumlikkuse analüüsimiseks. Selline arvestus võimaldab müügidirektoril arvestada kui palju raha on teatud automudelitesse investeeritud. Lisaks on selle abil võimalik vastu võtta erinevaid müügistrateegiaid erinevate automudelite lõikes.

Teenindusosakonnas peetakse arvestust hooldus-, keretööde- ja varuosade osakonna lõikes. Eraldi arvel on sisetööd ehk ülesanded, mida üks osakond on palunud teisel teha. Kulud arvestatakse tööde, materjalide, varuosade ning muude kuluartiklite lõikes. Varuosade osakonnas vaadatakse, kuidas katab müügikäive ära varuosade maksumuse ning nende kohaletoimetamiseks tehtud kulud. Lisaks on oluliseks informatsiooniallikaks müüdü teeninduse tundide arv. See annab teavet teeninduse töömahu kohta ning selle põhjal

ennustatakse osakonna tulemit. Veel aitab teeninduse tundide arv juhil otsustada selle üle, kas töömaht on piisav või oleks vaja seda suurendada.

2. 4. Kuluarvestussüsteemi täiustamine

Kuna ettevõtte Automüük on siiani kasutanud suhteliselt algeelist kuluarvestamist ning just viimasel ajal on tekkinud suurem huvi ettevõttes tekkivate kulude mõistmiseks, siis on antud töö raames mõeldud võimalustele, kuidas süsteemi arendada ning täiendada. Selleks, et teada saada, millised on juhtide nõudmised kuluarvestussüsteemile esitati nii teenindus- kui ka müügijuhile järgmine küsimus: Millisest kuluinformatsioonist on hetkel puudu või mis vajaks arendamist?

Juhtide vastustest selgus, et nad sooviksid teada ühe müüdü auto ning osutatud teenuse kogukulu, et võrrelda seda müügihinnaga. Selline informatsioon võimaldaks neil mõista, kas ettevõtte väljundid on ka tegelikult kasumlikud ning teada saada, millised neist konkreetselt on kasumlikud ja millised mitte. Lisaks võimaldaks see juhtidel teadlikult määrata tehasehinnast pakutavat allahindlusmäära kliendile, ilma ise kahjumit tootmata.

Autor toetab täielikult juhtide soovi teada saada nende teenuste ja toodete kogukulu. Ühele ettevõttele peaks olema oluline mõista oma väljundite kulusid, kuna nende tarvis tehakse kulusid ning just väljundid teenivad tulu. Lisaks on ettevõttes vastuvõetavad otsused seotud müüdü autode ning osutatud teenustega.

Selleks, et toodetele ja teenustele saaks omistada kulusid, on antud juhul otsustatud ettevõtte kaudkulud esmalt jagada osakondade vahel ning seejärel omistada need toodetele ja teenustele. Sellist lähenemisviisi õigustab kaudkulude suur kogum ning mitmekülgne kooslus.

2. 4. 1. Otsekulude tuvastamine

Kõik kulud, mida on võimalik kuluobjektile otseselt omistada, tuleks eristada kaudkuludest ning seostada konkreetselt kuluobjektiga. Mida vähem on kaudkulusid, mida kuluobjektile omistada, seda täpsema ülevaate saab selle objekti kogukuludest. Antud töö raames uuriti detailselt ettevõtte kulusid eesmärgiga eristada kõik otsekulud kaudkuludest. Esmalt võeti kuluobjektideks osakonnad. Praeguse arvestuse kohaselt on jaotamata kuludeks tööjõukulud, halduskulud, üldjuhtimisega seotud kulud, reklaamikulud, kontori- ja sidekulud, transpordikulud ning muud tegevuskulud.

Pärast kulude analüüsi leidis töö autor, et tööjõukulud oleks võimalik otseselt seostada osakondadega, kuna töötajate töötasu ja osakondade vahel leidub otsene põhjuslik seos. Iga töötaja teeb tööd kindlas osakonnas, seega on võimalik paigutada tööjõukulud otseselt igale osakonnale. Selleks uuriti pearaamatust iga töötajaga seostuvaid tööjõukulusid. Nendeks on palgakulu, maksukulu, puhkusekulu, hüvitiste kulu ja lähetuskulud.

Müügiosakonnale omistatakse automüüjate, tehnilise sekretäri, müügisaali sekretäri, suurkliendihalduri ning müügidirektoriga seotud tööjõukulud. Kuna hetkel on vaatluse all 2013. aasta ning sel perioodil suurkliendihaldurit tööl veel polnud, siis selle töö raames tema kulusid jaotada ei saanud, kuid edaspidi hakkavad temaga seotud kulud olema müügiosakonna all. Hooldusosakonnale omistatakse hooldusosakonna juhataja, autoremondi lukkseppade, autotehnikute, kahe hooldenõuniku, autoelektroniku, autopesija ning garantiinõuniku tööjõukulud. Kereremondi osakond saab endale keretööde osakonna juhataja, automaalrite, plekksepp-komplekteerijate, hooldenõuniku ning autopesija tööjõukulud. Varuosade osakonnale paigutatakse varuosade osakonna juhataja, laooperaatorite, varuosade lao juhataja ning laotöötaja-varustaja tööjõukulud. Teenindusosakonnale tervikuna jääb teenindusdirektori ja teeninduse assistendi tööjõukulud, mis teeninduse allosakondade suhtes on kaudkulu, kuid teenindusosakonnale endale otsekulu. Kasutades käiturina töötajate arvu, võib teeninduse üldised tööjõukulud jaotada teeninduse osakondade vahel. Pärast tööjõukulude seostamist osakondadega sai müügiosakond endale 160 119,57 € hooldusosakond 406 233,19 €, kereremondiosakond 221 738,53 € ning varuosade osakond 79 564,16 €. (Tabel 3)

Tabel 3. Tööjõukulude jaotus osakondade vahel (eurodes)

Kululiik	Müügiosakond	Teenindusosakond		
		hooldusosakond	kereremondi-osakond	varuosade osakond
Palgakulu	107 483,69	277 839,04	143 032,13	54 950,37
Maksukulu	40 610,87	101 337,90	60 624,79	19 844,56
Puhkusekulu	9 304,87	23 099,51	17 634,71	4 397,44
Hüvitised	2 212,13	1 432,09	119,00	235,00
Lähetuskulu	508,01	2 524,66	328,25	136,77
Kokku:	160 119,57	406 233,19	221 738,53	79 564,16

Allikas: Autori koostatud

Ainuke tööjõukulu, mida pole võimalik ühelegi osakonnale otseselt omistada on tegevjuhiga seotud kulu. See kulu jääb kaudkulupuuli üldjuhtimise kulude alla ning omistatakse hiljem osakondadele kasutades selleks sobivaimat kaiturit.

Müügiosakonnas makstakse töötajatele hetkel kindlaksmääratud kuupalka. Selline palgasüsteem pole alati ettevõttes toiminud, vaid võeti kasutusele majanduslanguse perioodil, kus autode müük oli oluliselt raskendatud. Nüüd, mil raskem periood on ületatud, on mõeldud võtta taas kasutusele tulemuspalga süsteem, kus lisatasu tuleb ühe müüdü auto kasumi pealt. Sellisel juhul tuleks palgakuludes eraldada tulemuspalga osa põhipalgast ning tulemuspalga osa konkreetselt seostada müüdü autoga ja käsitleda seda kui ühe müüdü auto otsekulu.

Hooldus- ja kereremondiosakonnas on oluline eristada põhitöölise palga-, puhkuse- ja maksukulu mittepõhitöölise tööjõukulust, sest need kulud on võimalik otseselt seostada osutatud teenusega, ülejäänud töötajate tööjõukulud ning põhitöölise hüvitised ja lähetuskulud tuleb kaudselt jaotada teenustele. Hooldusosakonna põhitöötajateks on autoremondi lukksepad, autotehnikud, autoelektronik ning autopesija. Kereremondi osakonnas on põhitöötajateks automaalrid, plekksepp-komplekteerijad ja autopesija. (Tabel 4)

Tabel 4. Põhitöötajate ja mittepõhitöötajate palgakulude jaotus (eurodes)

Kululiik	Hooldusosakond	Kereremondi osakond
Põhitöötajate palgakulu	188 858,70	97 309,12
Põhitöötajate puhkusetasu	15 918,75	11 517,00
Põhitöötajate maksukulu	70 026,95	36 522,43
Põhitöötajate hüvitised	1 297,84	118,65
Põhitöötajate lähetuskulu	1 674,67	0,00
Mittepõhitöötajate palgakulu	88 980,34	45 723,01
Mittepõhitöötajate puhkusekulu	7180,76	6 117,71
Mittepõhitöötajate maksukulu	31 310,95	24 102,36
Mittepõhitöötajate hüvitised	134,25	0,00
Mittepõhitöötajate lähetused	849,99	328,25
Kokku:	406 233,19	221 738,53

Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte Automüük jaoks muudab tööjõukulude omistamine osakondadele arvestuse oluliselt täpsemaks. Kuna tööjõukulud moodustasid kõikidest üldkuludest ligi 50%, siis nende olulisus otsuste langetamisel on suur. Nüüd, kui selline jaotus saab tehtud, siis peaks ka osakonna juhtidel olema parem mõistmine nende üksuse kuludest.

2. 4. 2. Üldkulude jaotamine osakondadele

Mõistmaks, kui palju tegelikult ühe teenuse osutamine või toote tootmine ettevõttele maksma läheb, oleks vaja jaotada kõik ettevõttes tekkivad kulud ettevõtte väljunditele. Selleks, et seda teha, tuleb koondada sarnased kulud kokku ning leida igale kulukogumile sobiv käitur. Kulukogumite arv sõltub kuluarvestuse poolt pakutava informatsiooni täpsuse olulisusest. Mida täpsemat informatsiooni soovitakse, seda põhjalikumalt peaks läbi mõtlema iga kulu põhjuslikkuse väljundiga. Arvestades, et antud juhul moodustavad kaudkulud ettevõtte kogukuludest vaid 14%, on valitud kulukogumid selliselt, et täpsusaste oleks piisav. Samas on arvestatud põhimõtet, et süsteemist saadav kasu ületaks selle loomiseks tehtava kulu.

Pärast tutvumist üldkuludega moodustas töö autor järgmised üldkulukogumid:

- halduskulud: ruumide rent, elekter, vesi, prügivedu ja lumekoristus, koristusteenused, teostatud remonditööd ja majapidamistarbed, valvekulud, kindlustuskulud, maamaks, haldusteenus ja muud halduskulud;
- transpordikulud: kütusekulu, hooldus- ja remondikulu, kindlustuskulud, rendikulud, muud transpordikulud ja firmasise transpordikulu;
- side- ja kontorikulud: kontoritarbed, telefonikulu ja internetiühendus, mobiiltelefonikulu, postikulu, kontoriseadmete ost ja hooldus, arvutustehnika ost ja hooldus, sidevahendite ost ja hooldus, ajalehed, ajakirjad, muud kontorikulud, IT tarvikud;
- reklaamikulud;
- raamatupidamisteenus;
- põhivara kulum ja allahindlus;
- mitmesugused tegevuskulud: tegevjuhi tööjõukulu, komanderingukulud, koolituskulud, kulud õigusabile, muud konsultatsioonikulud, juhtimisteenus, esinduskulud, maksukulud, muud kulud, pangateenused, ebatõenäolised nõuded, IT teenuse kulud.

Kulukäituri valikul tuleks arvestada kulude põhjuslikku seost kuluobjektiga ning valida käitur vastavalt sellele, mis iseloomustab kulude tekkimist parimal viisil. Traditsioonilise lähenemise puhul valitakse üldjuhul mahupõhised käituriid, näiteks müüdüd toodete arv, põhitöötajate palgakulu või tööaeg.

Halduskulude puhul võib seose leida osakonna poolt kasutatava põrandapinna ning tekkivate kulude vahel. Elekter, ruumide rent, koristusteenused ning muud kuluartiklid suurenevad pinna suurema kasutuse korral. Kuna osakonnad asuvad ettevõttes kindlal põrandapinnal, siis on sellist jaotust suhteliselt kerge teha. Teades ettevõtte kogupinda ning igale osakonnale kuuluvat ala sellest, saame tulemuseks, et 40% pinnast kuulub müügiosakonnale, varuosa osakond katab umbes 25%, kereremondi osakond 10% ning hooldusosakond 25% ettevõtte pinnast. Samas proportsioonis saavad osakonnad endale juurde ka halduskulusid.

Transpordikulud tekivad ettevõttes peamiselt demoautode ning rendiautode pealt, mida kasutavad ettevõtte töölised ja kliendid, kes kasutavad asendusauto võimalust. Siin võiks käiturina kasutada demoautode arvu ning vastavalt autode arvule jaotada kulud osakondade vahel. Müügiosakonnas on ettevõtte enda autosid arvel 9, hooldusosakonnas 6, kereosakonnas 3 ning varuosade osakonnas pole ühtegi.

Side- ja kontorikulud saab seostada töötajate arvuga. Iga töötaja kasutab erinevaid kontoritarbeid ja sidevahendeid ning need on soetatud selle tarvis, et töötajad saaksid ülesandeid täita. Teades töötajate arvu igas osakonnas võime puuli kogukulud jagada töötajate koguarvuga ning seejärel igale osakonnale proportsionaalselt omistada kulusid lähtudes töötajate arvust. Kuna teeninduses on kaks töötajat, keda pole võimalik otseselt hooldus-, kere- ja varuosade osakonnaga seostada, siis nendele omistatud kontorikulud on omakorda jaotatud kolme teeninduse allosakonna vahel, kasutades jällegi käiturina töötajate arvu.

Reklaamikulud on tehtud eesmärgiga suurendada autode- ning teenuste müüki. Siin on suhteliselt keeruline leida sellist seost, mis kõige paremini kirjeldaks kulude tekkepõhjuse konkreetse osakonnaga. Üheks võimaluseks oleks kasutada käiturina müüdüd toodete ja teenuste arvu, kuna reklaami tulemusena peaks kogu ettevõtte tuntus kasvama ning seeläbi suurenema ka teenuste ja toodete müük. Samas jätab selline käitur arvestamata asjaolu, et autosid müüakse väiksemal määral kui teenuseid ning eelkõige on reklaam suunatud autode müümisele. Antud juhul otsustas autor kasutada käiturina eksperthinnangut. Selleks küsiti juhtidelt, millises mahus nende arvates on suunatud reklaam müügiosakonnale ning millises teenindusele. Vastuste põhjal otsustati reklaamikulud jaotada suhtena 90/10 vastavalt müügiosakonnale ning teenindusosakonnale. Teenindusosakonna reklaamikulud võib teeninduse osakondade vahel jaotada vastavalt müüdüd teenuste arvule, kuna teenused tarbivad üldjuhul võrdselt reklaamikulu.

Raamatupidamisteenuse käituriks pakub töö autor välja kasutada väljastatud arvete arvu. Iga müügitehingu käigus tekib raamatupidajal ülesanne koostada arve kliendile. Lisaks tarbivad kõik teenused ja müüdnud autod võrdsel kujul raamatupidamisteenust. On teada, et müügiosakonnas müüdi 2013. aastal 665 autot, hooldusosakonnas väljastati klientidele 4913 teenust, kereremondi osakonnas 2456 teenust ning varuosade osakonnas müüdi varuosasid 132 korral. Selle info põhjal selgub, et 2013. aastal väljastati 8166 arvet. Kui jagada raamatupidamise kogukulud väljastatud arvete arvuga ning korrutada vastavas osakonnas väljastatud arvete arvuga, saame kätte igale osakonnale jaotatud kulud.

Põhivara kulumise jaotamise puhul tuleks kindlaks määrata, millest põhivara koosneb. Antud juhul on suuremateks kuluallikateks selles kulupuulis kontoritehnika, tarkvara seadmed ning tööruumide sisustus. Autor arvas ennem põhivaraga tutvumist, et see koosneb peamiselt seadmetest, kuid selgus, et tänaseks on enamus seadmeid juba maha kantud. Põhivara kulumise jaotatakse vastavalt töötajate arvule osakonnas, kuna töötajad kasutavad antud tehnikat ning vastavalt töötajate arvule on ka rohkem põhivara arvel. Seega võib põhjuse leida töötajate arvu ja kulu suuruse vahel.

Tegevuskulude ja osakondade vahel võib seose välja tuua jällegi töötajate arvuga. Suurimad kuluartiklid on seotud juhtimistegevusega ning juhtmise keerukus ja sellele kuluv aeg sõltub palju alluvate arvust, seega sobib selle kulupuuli puhul kasutada käiturina töötajate arvu. Alljärgnevas tabelis on välja toodud igale kulukogumile valitud kulukäituriid. (Tabel 5)

Tabel 5. Üldkulukogumitele valitud kulukäituriid

Kulukogum	Kulukäitur
Halduskulud	ettevõtte pindala
Transpordikulud	demoautode arv
Side- ja kontorikulud	töötajate arv
Reklaamikulud	eksperthinnang
Raamatupidamisteenus	väljastatud arvete arv
Põhivara kulumine	töötajate arv
Mitmesugused tegevuskulud	töötajate arv

Allikas: Autori koostatud

Pärast osakondadele üldkulude jaotamist sai müügiosakond juurde kulusid 363 766,39 €, hooldusosakond 367 692,92 €, kereremondi osakond 176 944,20 € ning varuosade osakond 175 076,02 €. Suurim üldkulude tekitaja on hooldusosakond ning vähim

kulusid on põhjustatud varuosade osakonna poolt. Umbes 2/3 üldkuludest omistati teenindusosakonnale ning 1/3 müügiosakonnale. (Tabel 6)

Tabel 6. Üldkulude jaotus osakondadele (eurodes)

Kululiik	Müügiosakond	Teenindusosakond		
		hooldusosakond	kereremondi-osakond	varuosade osakond
Halduskulud	220 070,48	138 794,05	55 517,62	138 794,05
Transpordikulud	36 428,55	24 285,70	12 142,85	0,00
Side- ja kontorikulud	2 822,40	10 879,52	5 934,28	2 472,62
Mitmesugused tegevuskulud	29 064,65	112 035,53	61 110,29	25 642,62
Reklaamikulud	59 095,62	4 300,71	2 149,92	115,55
Raamatupidamisteenus	6 321,23	46 701,07	23 345,78	1 254,74
Põhivara kulum	7 963,35	30 696,34	16 743,46	6 976,44
Kokku	363 766,29	367 692,92	176 944,20	175 076,02

Allikas: Autori koostatud lisa 1 toodud andmete põhjal

Vaatame näitena halduskulude jaotamist osakondadele. Eelpool selgus, et halduskulude jaotamiseks sobib kõige paremini kasutada kulukäiturina ettevõtte pindala. Teades, et halduskulud olid 2013. aastal 555 176,21 € (Lisa 1) ja müügiosakond kattis 40%, hooldusosakond 25%, kereremondi osakond 10% ja varuosade osakond 25% ettevõtte kogupinnast, saame halduskulud omistada osakondadele järgmiselt:

- müügiosakonna halduskulud = 555 176,21 € × 40% = 222 070,48 €
- hooldusosakonna halduskulud = 555 176,21 € × 25% = 138 794,05 €
- kereremondi osakonna halduskulud = 555 176,21 € × 10% = 55 517,62 €
- varuosade osakonna halduskulud = 555 176,21 € × 25% = 138 794,05 €

Samal põhimõttel on leitud ka kõikidele ülejäänud osakondadele omistatud üldkulude suurus ehk kulukogumi summa perioodis on korrutatud osakonnale kuuluva proportsiooniga kulukäituri mahust.

2. 4. 3. Kuluobjektidele kulude jaotamine

Olles kõik kulud osakondade vahel jaotanud, on võimalik edasi liikuda järgmise sammu juurde, milleks on kulude omistamine teenindusosakonnas ühele teenusele ning müügiosakonnas ühele müüdüd autole.

Teenindusosakonnas ühele teenusele kulude jaotamisel võiks kasutada tellimuspõhist lähenemist. Põhjuseks on asjaolu, et iga teenuse osutamine saab alguse kliendi soovist ehk tellimusest ja on sõltuvalt kliendi soovidest eri raskusastme ja ajakuluga ning kasutab erineval määral materjale ja varuosasid. Kuna ettevõtte täidab hetkel teenuste kohta süsteemis tellimuslehte, kuhu märgitakse peale kasutatud varuosad, materjalid, tehtud tööd ja neile kuluv aeg ning tööde teostaja nimed, siis on võimalik sellist lähenemist rakendada.

Ühe osutatud teenuse otsekulud saab tellimuslehelt välja lugeda. Nendeks on kasutatud varuosad ja materjalid ning põhitöötajate palga-, puhkuse- ja maksukulu. Põhitegevusega seotud kaudkuludeks on abimaterjalid, seadmete remont ja hooldus, tööriistad, tööriided ja tehniline kirjandus. Lisaks tuleb kaudkuludesse arvata ka põhitöötajate hüvitused ning lähetuskulud, ja mittepõhitöölise töjõukulud, kuna neid pole võimalik konkreetse teenusega seostada.

Kaudkulud igale teenusele sõltuvad sellest, millises osakonnas on vastava teenuse jaoks tööd tehtud. Käiturina võib kasutada põhitöölise tööaega, sest mida kauem teenuse osutamisele aega kulutatakse, seda rohkemal määral tarbib teenus ka erinevaid kaudkulusid. Teenindusosakonnas tuleks arvestada asjaoluga, et osakonnad osutavad üksteise jaoks teenuseid, seega siis tuleb ka osakonna kaudkulud osutatava teenusega koos üle kanda lõpliku toote või teenuse maksumusse.

Varuosade osakonnas tegeletakse varuosade müügiga ning hooldus- ja kereremondi osakonna varustamisega. Kuna ettevõttel puudub ülevaade aasta jooksul tarbitud varuosade arvust, siis on ühele varuosale keeruline kaudkulusid omistada. Selle asemel saame kaudkulude leidmiseks kasutada varuosade maksumust. Teades varuosade osakonna kaudkulusid saame need kulud jagada varuosade maksumusega ning leida kaudkulu määra ühele eurole varuosa maksumusele. Juhul, kui saaks käiturina kasutada osakonnast väljastatud varuosade arvu, oleks kaudkulude jaotamine täpsem, kuid praegusel hetkel pole see võimalik puuduliku informatsiooni tõttu.

2013. aastal oli varuosade osakonnas varuosade suhtes kaudkulusid summas 256 602,53 €. Osakonna kaudkulud koosnevad osakonnale omistatud üldkuludest summas 175 076,02 € (Tabel 6), varuosade osakonna tööjõukuludest summas 79 564,16 € (Tabel 3) ning osakonnas kasutatud materjalidest, tööriistadest ja muudest väiksematest kuludest summas 1 962,35 €. Teades, et varuosade maksumus perioodis oli 2 427 359,06 €, saame leida ühele varuosa eurole omistatud kaudkulu, milleks tuleb 0,11 €. Näiteks ühe 2013. aastal müüdü auto parendamiseks tehtud töö jaoks kasutati varuosasid summas 1 026,27 €, seega antud varuosade tellimus saab endaga kaasa 112,89 € kaudkulusid.

Vaatame täpsemalt seda sama auto parendamise teenust. Tegemist on hooldusosakonnas osutatud siseteenusega müügiosakonnale. Antud teenus koosneb lisavarustuse paigaldusest, alarmi paigaldusest ning autopesust. Teada on, et tellimus kasutas varuosasid summas 1026,67 €, alarmi paigalduseks kulus 3,5 h, lisavarustuse paigalduseks kulus 2 h ning autopesuks kulus 15 minutit. Autoremondilukksepa tunnihind on 12 €, autopesija tunnihind on 8 €. Tellimusele kaudkulude omistamiseks kasutame põhitöötajate tööaega. Teades, et 2013. aastal kokku tegid põhitöötajad hooldusosakonnas 26 771 tundi, ja osakonna kaudkulud olid kokku 554 387,36 €, koosnedes osakonnale omistatud üldkuludest summas 367 692,92 € (Tabel 6), kaudsetest tööjõukuludest summas 131 428,79 € (Tabel 4) ja osakonnas endas tekkinud kaudkuludest summas 55 265,65 €, saame leida kaudkulu jaotusmäära. Selleks tuleb 20,71 € tööjõutunni kohta. Seega, kuna antud teenuse osutamiseks kulus 5,75 tundi, siis tuleks konkreetsele teenusele jaotada 119,08 € osakonna kaudkulusid. (Tabel 7)

Tabel 7. Osutatud auto parendamise teenuse kuluinformatsioon

Kulu nimetus	Kulu suurus
Varuosad	1026,67 €
Varuosade kaudkulu	112,89 €
Põhitöölise tööjõukulu	68,00 €
Kaudkulud	119,08 €
Kokku:	1326,64 €

Allikas: Autori koostatud

Ühe müüdü auto puhul on tema otsekuludeks auto ostuarve ning tema parendamiseks tehtud kulud. Kõik ülejäänud kulud on käsitletud kui kaudkulud. Kui üldjuhul arvatakse põhitöölise palgakulu ka otsekuludeks, siis antud juhul seda otseselt seostada pole võimalik,

kuna töötaja palk ei sõltu müüdud autode arvust. Kaudkuludeks on müügiosakonnas endas tekkinud kulud, milleks on osakonna töötajate palgakulu ning eelnevalt osakonnale jaotatud ettevõtte üldkulud. Müügiosakonnas saab käiturina kasutada müüdud autode arvu. Autode müümise protsess on suhteliselt sarnane ning kõik autod tarbivad enam-vähem samal määral ettevõtte kulusid. Juhul, kui ettevõtte peaks arvet ühe auto müümisele kuluvale ajale, saaks käiturina kasutada müügitöötaja tööaega. See võimaldaks täpsemalt kulusid jaotada, kuna töötajate palgakulu, mis on müügiosakonna suurim kaudkulu, peaks olema seda suuremal määral autole määratud, mida kauem selle auto müümiseks aega kulub. Samas on töötajal keeruline ning suhteliselt tüütu arvestada müümisele kuluvat aega iga auto lõikes. Tihti müüakse mitut autot korraga ning mitmes erinevas etapis. Autor arvab, et siinkohal ei tasu töötajatel müümisele kuluva aja mõõtmine ära sellest saadava kasuga ning soovitab kasutada käiturina siiski müüdud autosid.

Vaatame näitena 2013. aastal müüdud konkreetset autot. Selle kohta on teada, et auto müügihind oli 14 750 € ja ostuhind 12 589,40 €. Kuna nüüdseks teame osakonna kulusid, siis saame lisada igale müüdud autole ka kaudkulud. Teades, et 2013 aastal müüdi kokku 665 autot ning osakonna kulusid oli ettevõttel samal perioodil 674 898,92 € siis jagades kaudkulud müüdud autode arvuga saame igale autole omistada kaudkulusid summas 1014,89 €. (Tabel 8) Müügiosakonna kaudkuludesse on arvatud üldkulud summas 363 766,29 € (Tabel 6), müügiosakonna tööjõukulud summas 160 119,57 € (Tabel 3) ning muud automüügiga seonduvad kulud summas 151 013,06 €.

Lisaks tuleks arvestada asjaoluga, et konkreetsele autole on tööd tehtud ka hooldusosakonnas ning varuosade osakonnas. Seega tuleb müüdud autole juurde arvata ka hooldusosakonnas konkreetse teenuse osutamisega tekkinud kaudkulu ning varuosadele lisanduv kaudkulu (Tabel 9). Antud kaudkulud on eelpool näidetes välja arvatatud ja kajastuvad tabelis juba parendamiseks tehtud kulude all. (Tabel 8)

Tabel 8. Müüdnud auto kulu ja tulu informatsioon

Kulu nimetus	Kulu suurus
Auto müügihind	14 750,00 €
Auto ostuhind	12 589,40 €
Parendamiseks tehtud kulud	1326,64 €
Kaudkulud	1014,89 €
Kasum/kahjum	-180,93 €

Allikas: Autori koostatud

Tabelist on näha, et konkreetse müüdnud auto tulu ei suuda katta ära selle auto maksumust juhul, kui autole arvatakse juurde kaudkulud.

Tabel 9. Osakondade kulujaotusbaasid

Kulujaotusbaas	Kulujaotusmäär
Varuosade osakond	0,11€ ühe varuosaga euro kohta
Hooldusosakond	19,73 € põhitööjõutunni kohta
Müügiosakond	1014,89 € müüdnud auto kohta
Kerereparatsiooni osakond	31,61€ põhitööjõu tunni kohta

Allikas: Autori koostatud

Vaatame ühe näitena veel ka kerereparatsiooni osakonnas osutatud avariikahjustuse remonditeenust. On teada, et teenus tarbis varuosasid summas 2265,18 € ja materjali 381,67 €. Teostati kerereparatsioonitööd 23 h, komplekteerimistööd 16 h, värvitööd 18 h, rehvitööd 0,5 h ning sildade reguleerimistööd 1 h eest. Automaalri töötunni maksumus on 13 € ja plekksepp-komplekteerija töötunni maksumus on 14 €. (Tabel 10)

Kerereparatsiooni osakonna kaudkulud on kokku 341 337,51 €, koosnedes osakonnale omistatud üldkuludest summas 176 944,20 € (Tabel 6), kaudsetest tööjõukuludest summas 76 389,98 € (Tabel 4) ning osakonnas endas tekkinud kaudkuludest summas 88 003,33 €. Kerereparatsiooni osakonnas tehti perioodi jooksul 10 799 tundi tööd. Seega saame leida ühele tööjõutunnile omistatud kaudkulumäära, milleks tuleb 31,61 €. Kuna antud teenuse jaoks tehti tööd kokku 58,5 h, siis saame lisada kaudkulusid teenusele summas 1849,19 € (Tabel 10)

Tabel 10. Kereremondi osakonna osutatud teenuse tulu- ja kuluinformatsioon

Kulu nimetus	Kulu suurus
Teenuse müügihind	5 885,10 €
Varuosade maksumus	2 265,18 €
Varuosade kaudkulu	249,17 €
Materjali maksumus	381,67 €
Värvitööd	234,00 €
Remonditööd	567,00 €
Kaudkulud	1 849,19 €
Kasum/kahjum	338,89 €

Allikas: Autori koostatud

Tabelist järeldub, et antud teenus suudab katta ära kõik talle omistatud kaudkulud ja jääda endiselt kasumlikuks vastupidiselt eelpool toodud müüdnud auto näitele.

2. 5. Tulemuste arutelu

Pärast palgakulude ning üldkulude jaotamist osakondadele tekib juhtidel parem mõistmine nende osakonnas tekkivatest kuludest ning seeläbi on võimalik otsuste kvaliteeti tõsta. Kumbki juht saab teada, kui palju tema vastutusallas kulusid tekib. Tänu sellele on neil võimalik hoida kulud kontrolli all. See omakorda soodustab ettevõtte suuremat kasumit. Teadmine ettevõtte väljundite kuludest aitab kaasa erinevate otsuste vastuvõtmisele, mis puudutavad müüdnud autosid ja teenuseid. Veelgi enam, tänu uuele teadmisele saab kontrollida seda, et tooteid ega teenuseid ei müüdnaks kahjumliku hinnaga.

Töös toodud näidete tulemustest on näha, et hetkel ei ole autode müük ettevõttele kasumlik ning müüdnud autod ei suuda katta ära osakonnas tekkinud kulusid. Enne kaudkulude arvestamist kuluobjektile vaadati müügikatet, mis antud auto puhul on 884 €. Peale kaudkulude jaotamist autole on selge, et sellise katte puhul ei suuda müüdnud auto ettevõttele kasumit toota.

Teenindusosakonnas on olukord parem ja suudetakse teenida kasumit sellises mahus, mis katab ära kõik osakonnale omistatud kaudkulud ja jääb endiselt kasumlikuks. Hetkel katab müüdnud teenustelt saadud kasum ära ka osa müüdnud autode kahjumist. Eelmise aasta kasumiaruandest selgus, et ettevõtte ei suutnud kõiki oma tegevuskulusid siiski ära katta ning majandus aasta lõpetati tegevuskahjumiga. See tõestab, et ettevõttel on probleem kulude

katmisega ning kõikide tekkivate kulude mõistmine ja seostamine kuluobjektidega on väga oluline.

Selleks, et järgmisel aastal ettevõtte majandustulemusi parandada tuleks tõsiselt läbi mõelda autode müügihinna poliitika. Kuna hetkel on tehase poolt ette nähtud konkreetne müügihind ning ettevõtte ise saab vaid teatud allahindlusprotsentidega müügihinda mõjutada, siis üheks variandiks oleks ettevõttel pidada tehasega läbirääkimisi ning selgitada praegust olukorda, kus autode müümine pole neile kasumlik. Tuleks leida tehasega koos lahendus antud probleemile, olgu selleks siis müügihinna tõstmine või auto ostuhinna langetamine ja tehase poolt makstava boonuse suurendamine.

Teine võimalus oleks vaadata hoolikalt läbi oma tegevuskulud ning leida võimalusi kulude kokkuhoiuks. Samas tuleks arvestada asjaoluga, et soovitakse pakkuda siiski kvaliteetset teenindust. Seega tuleks kulusid vähendada viisil, et kvaliteet oluliselt ei kannataks. Antud võimalus tuleks kõne alla ainult juhul, kui siiani on mingile tegevuskulule liigselt kulutatud, muul juhul on suur risk, et kvaliteet kannatab ning see omakorda võib tuua ettevõttele veelgi suuremat kahjumit.

Praegune ettevõtte majanduslik olukord ei rahulda ettevõtte omanikke, seega on nende kõigi huvides võtta midagi ette, mis suudaks praegust seisust parandada. Nüüdseks, mil esimene samm probleemide mõistmiseks on tehtud, saab edasi liikuda olukorra parandamise suunas. Arvestades, et majandus on viimasel ajal hakanud elavnema ning inimeste elatustase tõusma, võib ennustada ka automüügi kasvu. Juhul, kui ettevõtte suudab antud tööst saadud informatsiooni põhjal võtta vastu õigeid otsuseid, on võimalik praegust majanduslikku olukorda ära kasutada ning ettevõtte kasumit suurendada.

KOKKUVÕTE

Antud uurimistöö eesmärgiks oli täiustada ühe Eestis tegutseva autode müügi- ja teenindustevõtte kuluarvestussüsteemi nii, et ettevõtte juhid saaksid vajalikku ning piisavalt täpset kuluinformatsiooni juhtimisotsuste jaoks. Lisaks loodeti tänu süsteemile välja selgitada kasumlikud ja mittekasumlikud väljundid. Pärast ettevõtte kuludega tutvumist ning analüüsimist selgus, et tuleks kasutada traditsioonilist lähenemist. Selle kasuks rääkis asjaolu, et kaudkulude osakaal ettevõttes oli väga madal ning konkurentsikeskkonnas hetkel olulist probleemi ei nähtud.

Saavutamaks püstitatud eesmärki, tutvus töö autor esmalt kuluarvestuse teoreetiliste põhimõtetega, mille põhjal sai ettevõtte jaoks sobivat süsteemi hakata üles ehitama. Selleks, et süsteem arvestaks konkreetse ettevõtte eripäradega, tutvus autor põhjalikult ettevõttes tehtavate protsessidega ning struktuuriga. Vesteldes juhtidega ning uurides detailset kasumiaruannet, selgitati välja kuluarvestuse hetkeolukord. Kuna süsteemist saavad kasu eelkõige juhid, siis selgitati välja nende nõudmised kuluarvestussüsteemile. Kogutud informatsiooni põhjal mõtles töö autor välja sobiva lahenduse ettevõttele Automüük.

Kuluarvestussüsteemi täiustamise eesmärgiks oli saada teada ettevõtte väljundite kogukulud, et selle põhjal välja selgitada kasumlikud ja mittekasumlikud tooted ning teenused. Algselt otsustati kaudkulud jaotada osakondade vahel ning seejärel alles toodetele ja teenustele. Esimese sammuna tuvastati kõik otsekulud ning vaadati, kas on võimalik mõni kulu kaudkulupuulist välja tuua ja otseselt seostada konkreetse osakonnaga. Leiti, et palgakulud, mis hetkel kuulusid ettevõtte üldkulude alla, saab otseselt seostada osakondadega. Teiseks mõeldi välja, kuidas kõige paremini üldkulusid saaks osakondadele jaotada. Selleks jaotati üks suur üldkulude kogum väiksemateks osadeks ning leiti igale kulupuulile sobivaim käituri, mille alusel kuulusid osakondadega seostada. Olles üldkulud jaotanud osakondade vahel, sai kulud seostada ettevõtte väljunditega.

Müügiosakonnas omistati kulud ühele müüdud autole, kasutades käiturina müüdud autode arvu. Arvestati sellega, et kui auto jaoks oli mõnes muus osakonnas tööd tehtud, siis võeti selles osakonnas osutatud teenusele omistatud kaudkulud müüdud auto maksumusele

juurde. Hooldus- ja kereremondi osakonnas oli väljundiks ühe kliendi tellimus ning kasutati tellimuspõhist kuluarvestussüsteemi. Käituriks valiti põhitöoliste tööaeg. Varuosade osakonnas oli väljundiks väljastatud varuosad kas kliendile või teistele teeninduse osakondadele. Käiturina kasutati varuosade maksumust.

Töös toodi iga osakonna väljundi kohta üks näide, kus võrreldi müügihinda ja teenuse osutamise või auto müümise kogukulusid. Selgus, et hetkel ei suuda autode müük katta ära selle jaoks tehtud kulutusi. Õnneks on olukord teenindusosakonnas parem ning kõik teenusele omistatud kulud suudetakse katta ja teenuselt teenitud kasum katab osaliselt ära ka automüügi kahjumi. Ettevõtte majanduslik olukord pole siiski selline, mis rahuldaks juhte. 2013. aastal lõpetati majandusaasta tegevuskahjumiga, mis tõestab, et ettevõttel on probleem üldkulude katmisega.

Töö autor soovitas juhtidele pidada läbirääkimisi tehasega, et leida lahendus automüügi kahjumlikkusele. Lisaks tuleks hoolega üle vaadata kõik tegevuskulud ning leida võimalusi kokkuhoiuks. Autori arvates on praegu väga hea aeg müügistrateegia kohendamiseks, kuna majandus on elavnemas ja automüük kasvamas. Antud töö raames välja töötatud süsteem peaks toetama juhte nii tehasega läbirääkimiste osas kui ka muude olukorra parandamiseks vastu võetavate ostuste osas. Teades väljundite kulusid saavad juhid teadlikult kontrollida toodete ja teenuste müüki ning jälgida, et müük ei oleks kahjumlik.

Töö autor on arvamusel, et välja töötatud kuluarvestussüsteem on ettevõttele Automüük kasulik ning suhteliselt mugav kasutada. Kuigi on palju räägitud traditsioonilise arvestuse ebatäpsusest, siis antud juhul on täpsusaste piisav. Kuna süsteem on üles ehitatud, arvestades praegust olukorda, siis soovib autor aeg ajalt kontrollida süsteemi sobivust ning vajadusel muudatusi sisse viia.

Ettevõtte soovil on võimalik süsteemi veelgi edasi arendada valides praegustele kuluobjektidele juurde näiteks kliendi või kliendigrupi, mille alusel saab mõõta kliendikasumlikkust.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

- Chiang, B. (2013). Indirect Labour Costs and Implications for Overhead Allocation. – *Accounting & Taxation*. Vol. 5. pp. 85 – 96.
- Cocins, G., Capusneanu, S. (2010). Cost Drivers. Evolution and Benefits. – *Theoretical and Applied Economics*. Vol. 17. pp. 7 - 16.
- Docsh, J., Wilson, J. (2010). Process Costing and Management Accounting in Today's Business Environment. – *Strategic Finance*. Vol. 92. pp. 37 - 43.
- Gordon, L. A., Loeb, M. P. (2001). Distinguishing Between Direct and Indirect Costs is Crucial for Internet Companies. – *Management Accounting Quarterly*. Vol. 2. pp. 12 - 17.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ.
- Haldma, T. (2002) Controlling ettevõtte riskijuhtimissüsteemis. - Riskid Eesti ettevõtetes ja riskijuhtimine. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
- Jaansoo, A. (2011). Kulude arvestus ja eelarvestamine. s.l.
<http://www.ekk.edu.ee/vvfiles/0/Kulude%20arvestus%20ja%20eelarvestamine.pdf>
(02.05.2014).
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (2002). Kulu ja tulemus: Kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust. Tartu: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis: I osa. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ.
- Kuluarvestus infosajandil. - *Director*. Detsember 2001
<http://www.director.ee/kuluarvestus-infosajandil/> (02.05.2014).
- Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, M., Mehine, T., Printhal, I. (2010) Teadlik turundus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
- Lambert, S. J., Chen, K. H. (1996). Overhead Cost Pools.- *Internal Auditor*. Vol. 53. pp. 62.

- Lambot, K. Tegevuspõhine kuluarvestus haldab kasvavaid üldkulusid. – *Äripäev*, 15.03.2011
<http://www.aripaev.ee/default.aspx?publicationid=31503ED6-39D4-4163-9D98-74AA1E3959CE&code=53204>. (02.05.2014).
- Lianabel, O. (2000) *The Cost Management Toolbox: A Managers Guide to Controlling Costs and Boosting Profits*. New York: Amacom.
- Lääts, K., Peets, P. (2004) Kulude käsitlestest Eesti ettevõtetes Euroopa vaatenurgast. Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris. - *Konverentsikogumik*, 23.04.2004. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Mastilak, M. C. (2011). Cost Pool Classification and Judgment Performance.- *The Accounting Review*. Vol. 86. pp. 1709-1729.
- Mereste, U. (2003) *Majandusleksikon I*, Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Mishra, B., Vaysman, I. (2001). Cost-System Choice and Incentives – Traditional vs. Activity-Based Costing. - *Journal of Accounting Research*. Vol. 39. pp. 619 – 641.
- Terzioglu, B. (2012). Intricacies of Overhead Cost Allocations and Distortion in Costing: A Synthesis of the Literature.- *Asia- Pacific Management Accounting Journal*. Vol.7. pp. 115-139.
- Watson, R. H. (1951). Bases for Allocating Distribution Costs. - *Journal of Marketing*. Vol. 16. pp. 29 - 42.

SUMMARY

IMPROVING THE COST ACCOUNTING SYSTEM IN CAR SERVICE AND RETAIL COMPANY

Liisa Luik

The main purpose of the costing system is to provide important information for managers who make profitable decisions based on it. The more accurate the information is, the higher the quality of those decisions are. An effective costing system can be one of the factors of success in today's competitive environment.

The aim of this work is to improve the cost accounting system in an Estonian car service and retail company in order to provide more accurate information for managers so they could make profitable decisions for the company. The managers of company Car Sales would like to know the actual total cost of company's products and services in order to understand the most profitable and unprofitable outputs.

The author of this work studied the company's structure, working process and the cost accounting system that they were using. Also, managers were interviewed and detailed income statement was studied. The new, more appropriate costing method was developed based on that information.

Firstly, all direct costs were identified and associated with appropriate department. Author found that labour costs, which were not currently allocated to departments, could be directly related to certain departments.

Secondly, the similar indirect costs were collected into one cost pool and the most suitable cost drivers were selected. Cost driver selection is quite difficult, and there can be more than one appropriate solution. During this costing system improvement, different solutions were analysed and the best cost driver was selected.

After cost allocation to departments the cost of products and services was calculated.

The managers wanted to know the cost of one sold car in sales department. In order to achieve that, all costs, which were allocated to the sale department were divided between cars sold in 2013. In the departments of service and body repair, the job order costing method was used and direct labour hours were used for cost allocation. In spare parts department the cost were allocated to the cost of spare parts issued.

As a result of cost allocation to products and services, it turned out that cars are currently unprofitable for the company. The car's selling price cannot cover the operating costs. Luckily, the services are profitable and can cover some loss caused by car sales. If the company is not able to find a solution for that problem, then in the long run it could cause a lot of damage to the company.

The author recommends negotiating with the factory about rearranging car sale politics and finding better solutions for company Car Sales. The reducing of some operating costs could help as well. Considering the current economical situation, it is a good time to increase profits in car sales field. Now, when managers know the total cost of company's output, they can revise the current strategy and make decisions which will support company's higher profit.

LISAD

Lisa 1. Ettevõtte Automüük kasumiaruanne 2013

Kasumiaruanne	Kokku
Uute sõidukite müügi käive	8,018,117.11 €
Kasutatud sõidukite müügi käive	996,762.80 €
Sõiduautode rent	15,343.59 €
Müüdud kindlustus	131.65 €
Müüdud lisagarantii	1,448.33 €
Muud automüügiga seonduvad tulud	9,064.05 €
Autode müügi käive kokku	9,040,867.53 €
Uute sõidukite kulu	7,603,028.12 €
Kasutatud sõidukite kulu	958,949.91 €
Autode rendikulu	1,412.32 €
Autode kindlustuse kulu	891.39 €
Müüdud lisagarantii kulu	598.40 €
Muud automüügiga seonduvad kulud	15,013.06 €
Automüügi kulud kokku	8,579,893.20 €
AUTODE MÜÜGIKASUM KOKKU	460,974.33 €
Hooldusosakonna müügi käive	1,460,093.32 €
Kere- ja värvitööde müügi käive	732,609.23 €
Varuosade osakonna müügi käive	2,504,693.64 €
Teeninduse müügi käive kokku	4,756,809.97 €
Hooldusosakonna kulu kaubale/teenusele	677,927.89 €
Kere- ja värviosak. kulu kaubale/teenusele	374,382.02 €
Varuosade osak. kulu kaubale/teenusele	2,175,936.57 €
Teeninduse kulud kokku	3,228,246.48 €
TEENINDUSE MÜÜGIKASUM KOKKU	1,469,149.71 €
Tööjõukulud	912,475.85 €
Halduskulud	555,176.21 €
Transpordikulud	72,857.10 €
Side- ja kontorikulud	22,108.82 €
Mitmesugused tegevuskulud	311,347.03 €
Reklaamikulud	65,661.80 €
Komandeeringukulud	1,997.60 €
Koolituskulud	6,189.67 €
Pangateenused	9,225.00 €
IT teenuse kulud	72,911.12 €
Raamatupidamisteenus, auditeerimine, NAV	77,622.82 €
Kulud õigusabile	100.00 €
Muud konsultatsioonikulud, juhtimisteenus	54,000.00 €
Esinduskulud	12,189.47 €
Maksukulud	1,481.00 €
Muud kulud	7,528.55 €
Ebatõenäolised nõuded	2,440.00 €
Põhivara kulum ja allahindlus	62,379.59 €
TEGEVUSKULUD KOKKU	1,936,344.60 €
TEGEVUSKASUM / (-) KAHJUM	-6,220.56 €