

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Helen Ibrus

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE
TOITLUSTUSETTEVÕTTE ORHIDEE NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja: Pille Kaarlõp, *MA*

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMISE ALUSED	5
1.1. Ettevõtte tutvustus	7
1.2. Olemasoleva tarkvara ja võimaluste tutvustus	9
1.3. Kuluarvestussüsteemi eesmärgid ning kulude liigitus.....	16
2. KULUARVESTUSE ARENDAMINE ETTEVÕTTES ORHIDEE	22
2.1. Kuluarvestussüsteemi eesmärk.....	24
2.2. Kasutusel olev kulude liigitus.....	28
2.3. Kuluarvestussüsteemist saadav info ja selle hinnang.....	33
KOKKUVÕTE	36
VIIDATUD ALLIKAD	39
SUMMARY	41
LISAD	43
Lisa 1. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2015	43
Lisa 2. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2016.....	45

SISSEJUHATUS

Iga toitlustusettevõtte jaoks on olulisel kohal kliendi rahulolu. Tarbijale soovitakse alati pakkuda meeldejäätavat kogemust. Igal kuul avatakse Tallinnas mitmeid uusi söögikohti ja restorane, seega konkurents on väga suur. Kõik vastuvõetud juhtimisotsused peavad olema läbimõeldud ja tasakaalus. Ettevõtte juht peab olema väga hästi kursis ettevõtte majandusliku olukorraga, sest see on oluline kui organisatsioonis planeeritakse suuri väljaminekuid ja investeeringuid. Üks vale juhtimisotsus võib olla väga kriitilise tähendusega. Seda enam peab ettevõtte juhtidel olema iga oma otsuse jaoks väga hea ülevaade ettevõtte majanduslikust olukorrast. Ainuüksi kasumiaruandest ja bilansist saadavast infost ei piisa vaid on vaja hästi toimivat kuluarvestussüsteemi.

Kuluarvestussüsteemi loomine on erinev iga ettevõttes. Valides sobivat kuluarvestuse süsteemi ei saa olla ühest õiget valikut. Ettevõtted erinevad üksteisest struktuuri, tootmismahude, tegutsemisvaldkondade ja muude tegurite poolest. Erinevat tüüpi ettevõtted vajavad erinevatel põhimõtetel toimivaid süsteeme. Sobiva valiku langetamisel tuleb teadvustada, mis tüüpi ettevõttega on tegemist ning millist infot kulude kohta vajatakse.

Töös on uuritud ühe Tallinna kesklinnas tegutseva toitlustusettevõtte kuluarvestuse süsteemi. Kokkuleppel juhtkonnaga ei ole lubatud ettevõtte nime antud töös avaldada ning selle asemel on kasutatud väljendit „ettevõtte Orhidee“. Täpsem ülevaade ettevõtte tegevusest esitatakse töö esimeses osas.

Autor on kasutanud ettevõtte Orhidee 2015 aasta majandusaruannet ja raamatupidamise algdokumente. Varasemaid andmeid ei eksisteeri, sest ettevõtte on loodud 2014 aasta detsembris. Paremaks andmete võrdluseks on kasutatud ka 2016 aasta kasumiaruannet. Töös on kasutatud nii kvantitatiivset kui kvalitatiivset uurimismeetodit. Kvantitatiivse uurimismeetodi puhul kasutatakse dokumendianalüüsi ning väljendatakse tulemusi arvandmetes. Kvalitatiivse uurimismeetodi kasutamisel ei tegeleta mõõtmisega ning töö autor on saanud suusõnaliselt informatsiooni ja juhendusi ettevõtte kulude kohta selle juhilt ja raamatupidajalt.

Kulude kogumisel ja nende kirjendamisel kulukontodele ei ole ettevõttes Orhidee võimalik hilisemal vaatlemisel määratleda, millise toidu või joogi valmistamiseks teatud kulutused on tehtud. Muutmaks ettevõttes läbipaistvamaks kulude arvestamist ja raamatupidamist soovitab

autor kulude arvestamist ja kajastamist korrastada.

Lõputöö eesmärgiks on toimivas tootlustusettevõttes luua kuluarvestussüsteem, sest praegune arvestus on liiga üldine ja ei anna piisavat ülevaadet tegelikust olukorrast. Puudub kulude arvestamine selliste põhimõtete alusel, mis kindlustaks detailse kuluinfo ning mis võimaldaks vajadusel vastu võtta täpseid juhtimisotsuseid. Kui kulude arvestamine käib kindlate meetodite ja põhimõtete järgi siis on tegemist toimiva kuluarvestussüsteemiga.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- analüüsida hetkel kasutatavat kuluarvestussüsteemi,
- välja selgitada olemasolevad võimalused kuluarvestuse arendamiseks,
- määratleda, millist kuluinformatsiooni vajab juhtkond juhtimisotsuste langetamiseks,
- välja selgitada parema süsteemi jaoks sobivad kululiigid, -kohad ja –kandjad,
- kujundada tootlustusettevõtte jaoks sobiv kuluarvestussüsteemi mudel.

Töö sisaldab kahte suuremat peatükki, millest esimeses on ettevõtte Orhidee olemasoleva süsteemi tutvustus. Töö teine peatükk kirjeldab kuluarvestuse arendamist ettevõttes ning sisaldab ettepanekuid kuluarvestussüsteemi täiustamiseks. Autor võrdleb kahte peamist kuluarvestusmeetodit - traditsiooniline täiskuluarvestusmeetod ja tegevuspõhine kuluarvestusmeetod. Esimese puhul jaotatakse kõik kulud ühtlaselt kulukandjatele ning teise meetodi puhul jaotatakse kulud erinevate tegevuste põhiselt kulukandjatele. Leitakse lahendusi kulude paremaks jaotamiseks kuluobjektidele. See omakorda annab võimaluse täpsemalt kalkuleerida toodete omahinda ja seeläbi korraldada paremat eelarvestust. Korrekse kulude kalkuleerimise meetodi abil saab määrata toodetele kõige õigema müügihinna ning seeläbi ka ettevõtte kasumlikkust tõsta.

1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMISE ALUSED

Kuluarvestuse kõige tähtsamaks ülesandeks on varustada juhte otsuste vastuvõtmise jaoks vajaliku informatsiooniga, pidades arvestust ettevõttes tekkivate kulude üle. Kulude arvestamiseks luuakse kuluarvestussüsteem. Kuluarvestussüsteemi all mõistetakse kulude arvestuses kasutatavaid meetodeid, põhimõtteid, juhendeid ja tegevusi, mis on vajalikud kulude juhtimiseks ja arvestuseks. Omanikud vajavad kuluinfot selleks, et juhtida riske ja olla veendunud ettevõttesse tehtud investeeringute tasuvuses. Kulud on vajalikud ka õigete strateegiliste otsuste vastuvõtmisel, planeerimisel ja hinnangu andmisel tegevjuhtkonna töötulemustele. (Haldma, Karu 1999, lk 24)

Täiskuluarvestus ehk traditsiooniline kuluarvestus on arvestustehnika, kus kulud klassifitseeritakse otse- ja kaudkuludeks ning arvestatakse kuluobjektidele. Otsekulud arvestatakse otse kuluobjektile (Karu 2008, lk 273). Kaudkuludel puudub otsene seos kuluobjektiga, seega kulud kogutakse esmalt kulukeskustele ja seejärel jaotatakse tooteühikutele. Täiskuluarvestuse põhimõttel jaotatakse kõik kulud tooteühikutele ja seejärel saadakse ühiku kogukulud. Täiskuluarvestuse eeliseks on see, et kui tootmine on konstantne, aga müük kõigub, on ärikasumi varieerumised täiskuluarvestuses oluliselt väiksemad kui osakuluarvestuse meetodi puhul (Haldma, Karu 2008, lk 89). Antud meetodi puhul on parem ülevaade nii tootmisressursside kasutamiseks kui ka kogukulude kujunemisest. Täiskuluarvestus on sobiv lühiajaliste otsuste vastuvõtmiseks. (Karu 2008, lk 280-281)

Osakuluarvestus ehk jääktuluarvestus on arvestustehnika, kus kulud klassifitseeritakse muutuv- ja püsikuludeks, kusjuures kuluobjektile arvestatakse ainult muutuvkulud, saades müügikatte ehk jääktulu (*Ibid.*, lk 274).

Seoses tootmisprotsessi eripäradega ning sellega, kuidas toimub kulude liigitamine ja kuluobjektidele jaotamine, liigitatakse kuluarvestuse põhimõtted täiskuluarvestuseks ja osakuluarvestuseks ehk jääktuluarvestuseks.

Järgnevas tabelis (Tabel 1) on esitatud ärikasumi arvutamise erinevused lähtudes täiskulu- ja osakuluarvestuse meetoditest.

Tabel 1. Täiskulu- ja osakuluarvestuse võrdlus

TÄISKULUARVESTUS	OSAKULUARVESTUS
KÄIVE	KÄIVE
miinus (-)	
Otsene materjal (muutuvkulu) Otsene tööjõukulu (muutuvkulu) Muud otsekulud (muutuvkulud) Tootmise üldkulud	Otsene materjal (muutuvkulu) Otsene tööjõukulu (muutuvkulu) Muud otsekulud (muutuvkulud) Muutuvad tootmise üldkulud
=	
BRUTOKASUM	MÜÜGIKATE ehk JÄÄKTULU
miinus (-)	
Turustuskulud Üldhalduskulud	Püsivad tootmise üldkulud Püsivad turustuskulud Üldhalduskulud
=	
Mittetootmislikud kulud	Püsikulud kokku
=	
ÄRIKASUM	ÄRIKASUM

Allikas: Cima 2005, lk 28

Täiskuluarvestus on selline arvutustehnika, mille kasutamisel jagatakse kõik kulud tooteühikutele, saades seega kogukulud tooteühiku kohta. Täiskuluarvestus on tuntud ka traditsioonilise kuluarvestuse ja lihtkuluarvestuse nime all (Karu 2008, lk 273).

Täiskuluarvestuse puhul jagatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Täiskuluarvestuse põhimõte seisneb selles, et otsekulud kantakse toodete ühikutele otse. Kaudkulude kogutakse esmalt kulukeskustele ning pärast seda jaotatakse valitud meetodi (traditsiooniline või tegevuspõhine) abil tooteühikutele. (Haldma, Karu 1999, lk 90)

1.1. Ettevõtte tutvustus

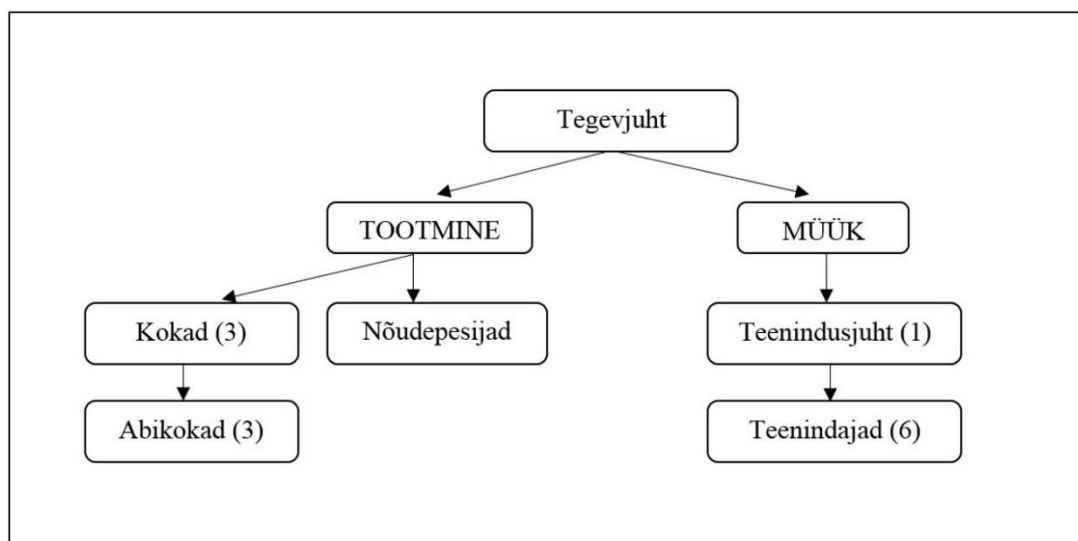
Ettevõtte Orhidee põhitegevus on toitlustamine. Aasia toite pakkuvas restoranis on kohti 45-le inimesele. Esmaspäevast reedeni on serveeritakse kell 12.00 – 15.00 lisaks *a la carte* menüüle ka lõunapakkumisi. Põhimenüü toitude hinnad jäävad 5€ - 12€ vahemikku ning argipäeva lõuna hinnad on vahemikus 3,5€ – 4€.

Asutuses on kokku 15 töötajat – neist 7 töötab teeninduse poolel ja 8 köögis. Ettevõtet juhib tegevjuht, kes ei ole ettevõtte palgal vaid firmasse sisse ostetud juhtimisteenusena. Toitlustusettevõtte tegevjuhile alluvad kokad ja teenindusjuht. Viimasele omakorda klienditeenindajad.

Hetkel on kulukohti ettevõttes kaks – toit ja jook. Kulusid arvestatakse tekkepõhiselt ning konkreetset kaasaegset kuluarvestussüsteemi ettevõttes ei eksisteeri.

Kuludest parema ülevaate saamiseks on vaja arvestada kõiki köögi töötajaid kui tootmismeeskonda. Sinna kuuluvad 3 kokka, 3 abikokka ja 2 nõudepesijad. Teenindajaid võib kulude arvestuses jagada turustuskulude alla, sest nemad tegelevad otseselt toodete müügiga. Kokad saavad kuutasu, kõik teised ettevõtte töötajad saavad töötasu tunnipalga alusel.

Järgneval joonisel on näha ettevõtte Orhidee hierarhia.



Joonis 1. Ettevõtte Orhidee hierarhia

Allikas: Autori koostatud

Kõigi töötajate palgakulu on hetkel suunatud ühele kulukontole. Ettevõttel ei ole olemas organisatsioonisisest raamatupidajat vaid teenust ostetakse sisse eraldi ettevõttelt.

Raamatupidaja kasutab raamatupidamistarkvara *Tresoor* ja palgaarvestuseks programmi *Merit Palk*.

Juhid vajavad infot eelkõige selleks, et teha majanduslikult põhjendatud juhtimisalaseid otsuseid. Juhtimisotsuste vastuvõtmiseks on äärmiselt oluline kuluinfo, mis on seotud kulude liigitamisega, jaotamisega ja käitumisega erinevatel tegevustasemel ja samuti kulueelarvetes esitatud kulunäitajad. (Haldma, Karu 1999, lk 24)

Kuluarvestussüsteemi aluseks on kontoplaan. Ettevõtte võib avada ning kasutada piiramatut arvu kontosid. Siiski peaks kontode hulk olema optimaalne, kuna liiga suur kontode arv muudab neis orienteerumise keerukaks, on töömahukas ning võib põhjustada vigu. Liiga väike kontode arv nõuab täiendavaid arvutusi majandustegevuse tulemuste analüüsimisel.

Aruandeperioodil tekkivaid kulusid kajastatakse ettevõttes Orhidee järgmistel kontodel:
3000 – tulu toitlustamisest.

Kõik ärikulud on kontol, mis algavad kombinatsiooniga 40. Seal hulgas on 4002 kütteained, 4003 lauanõud, 4004 köögitarbed, 4005 tööriietus, 4006 ruumide rent, 4007 valvekulud, 4008 elekter, 4009 kommunaalkulud, 4010 boonused, 4014 majapidamismaterjalid, 4015 köögitarvete liising, 4021 toidukulu ja 4022 joogikulu.

Kontod algusega 41 on mitmesugused tegevuskulud, 4109 panga teenustasud, 4120 kontorikulud, 4121 juhtimisteenus, 4140 arvuti- ja andmeside kulud, 4141 ruumide sisustus, 4160 transport, 4162 raamatupidamise kulud, 4164 taara, 4165 koolitused, 4166 reklaam, 4168 konsultatsioonid, 4180 sidekulud ja 4190 muud tegevuskulud.

Tööjõukulud jagunevad kontodele 43 algusega, sealhulgas 4300 on töötasu ja 4301 haigushüvitis. Sotsiaalmaksukulu konto number on 4400 ja töötuskindlustusmaks konto 4500.

Kulum arvestatakse kontole 4600.

1.2. Olemasoleva tarkvara ja võimaluste tutvustus

Ettevõttes Orhidee kasutatakse kassaprogrammi *CompuCash 4000 SQL*.

Programmis on võimalik välja töötada nii köögi- kui baarilao arvestus. Selleks on vaja eelnevalt sisestada tooraine nimekiri ja nende sisseostu hinnad. Kuna ettevõttes Orhidee ei ole seda eelnevalt tehtud siis kuludest parema ülevaate saamiseks on see programm vaja eelnevalt seadistada, sisestades kogu reaalselt laos oleva kauba kogused ja nende ostuhinnad.

Kassasüsteem *CompuCash 4000* on laiade võimalustega, modulaarne, paindlik lao- ning müügisüsteem.

CompuCash süsteemid sobivad nii jaemüügi väikeettevõtetesse, kui ka keerukamate protsessidega toimivatesse kesk- ja suureettevõtetesse. Kassa töötab samas arvutis oleva MS SQL andmebaasiga, kus interneti või muud võrgukatkestused tööd ei häiri. Süsteemi kasutatakse laialdaselt ka ainult kontorimüügiga tegelevates ettevõtetes. *CompuCash 4000* süsteem koosneb tavapäraselt Kontori ja Kassa töökohtadest. Kontoris toimub tootekujundus, laohaldus, kliendihaldus, sooduskampaaniate juhtimine, põhjalik aruandlus ja kogu süsteemi seadistamine. Kontori tarkvaras sisaldub müügitellimuste ja müügiarvete haldus. Kassa tarkvara on väiksemagi elemendini disainitud võimalikult kiireks ja lihtsaks müügitehingute ja klienditeeninduse läbiviimiseks. Kassa toimib “online” põhimõttel, samas tagatakse töökindlus ja sõltumatus võrgust ja serverist. Kassa töökoht võib olla serveriga ühendatud kas samas võrgus või üle avaliku interneti. Kõik funktsioonid on kasutajatele tehtud maksimaalselt lihtsaks ja arusaadavaks. Süsteemi saab liidestada muuhulgas ka raamatupidamisega või muu välise ja tervikuks siduva infosüsteemiga. (Ektako)

Kulude arvestuses pööratakse rõhku neljale mõjurile, milleks on kuluobjektide arvestus, tegevuskulude arvestus, kulukohtade arvestus ja kululiikide arvestus (Karu 2008, lk 72).

Protsessikularvestuse süsteem on toote kularvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või osakonnad. Antud kularvestuse süsteemis arvestatakse toote või teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele või teenustele. (Karu 2008, lk 210)

Protsessikularvestust 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 tootlustuses, keemiatööstuses, andmetöötlustes 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.*)

Kulukogumite moodustamise protsess vajab põhjalikku kulude tundmist, et süsteem saaks õigesti moodustatud. Kulukohad saab ettevõttes Orhidee jaotada kaheks – toidukulu ja joogikulu. Kõik kauba tarnearved saab edaspidi sisestada laoarvestusse.

Kuluobjektide arvestusega on tihedalt seotud ka müügihinna kalkuleerimine. Ettevõtte väljundite omamaksumuse mõistmine on aluseks toote või teenuse müügihinna määramisel. Juba väiksemgi eksimus 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 *jt* 2010, lk 217)

Üheks keerulisemaks ülesandeks kuluarvestussüsteemi loomisel on sobivaimate kulukäitrite valimine. Käitrid tuleks valida lähtudes kulu seosest kuluobjektiga. Erinevad süsteemid kasutavad erinevaid käitriteid. Kui traditsioonilise lähenemise puhul valitakse mahupõhised käitrid, siis tegevuspõhine kuluarvestussüsteem kasutab käitritena tihti tegevuste arvu.

Tüüpilisemad traditsioonilised kulukäitrid on (Karu 2008, lk 140):

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

Põhiliselt saavad kuluarvestussüsteemist kasu omanikud, juhid, töötajad, kliendid, tarnijad. Teenuse/funktsiooni kuluarvestus on meetod teatavate teenuste või funktsioonide kuluarvestuse teostamiseks, näiteks ka restoranis. Teenuste kuluarvestust kasutavad ettevõtted, mis pakuvad teenuseid või kulukeskuseid, mis osutavad siseteenuseid. Neid vaadeldakse kui teeninduskeskusi. Keerukas on määrata realistlikke kuluühikuid, mis iseloomustavad teeninduse näitajaid. Sageli

osutub kulude koondühik märksa sobivamaks – restoranis, toitlustusettevõttes serveeritud toidud ehk müüdnud kaubad. Iga ettevõtte peab määrama, milline kuluühik tema eesmärkidega kõige rohkem kokku sobib. Sageli, kui jäädakse pidama ühtse kuluühiku juurde, saab teha kasulikke kuluvõrdlusi sarnaste organisatsioonide vahel (Haldma, Karu 1999, lk 104).

Ühikukulu arvutamine toimub sarnaselt toodangu kulude arvutamisega, kasutatakse valemit:

$$\text{Teenindusühiku kulu} = \frac{\text{perioodi kogukulud}}{\text{teenusühikute arv perioodis}} \quad (1)$$

Allikas: Karu 2008, lk 112.

Olukorda, kus kuluobjektile on tegelikult rohkem üldkulusid peale arvestatud, nimetatakse kulude ülejaotamiseks. Kulude ülejaotamine (*overcosting, over absorption*) on üldkulude jaotamise tulemus, mille korral on kuluobjektile arvestatud rohkem üldkulusid, kui selle kuluobjektiga seoses on tehtud. Olukorda, kus kuluobjektile on tegelikult vähem üldkulusid peale arvestatud, nimetatakse kulude alajaotamiseks. Kulude alajaotamine (*undercosting, under absorption*) on üldkulude jaotamise tulemus, mille korral on kuluobjektile arvestatud vähem üldkulusid, kui selle kuluobjektiga seoses on tehtud. Kõige suurem üldkulude ala- või ülejaotamise tõenäosus on siis, kui kuluobjektid (tooted, teenused) on väga erineva keerukusega või nende tegevusmahud on väga erinevad. Kulude ülejaotamine esineb sageli nendele kuluobjektidele, mille maht on suur ja keerukus väike. Kulude alajaotamine esineb sageli nendele kuluobjektidele, mille maht on väike ja keerukus suur. (Karu 2008, lk 304)

Eesmärkide saavutamiseks keskendutakse kulude arvestuses kolmele komponendile (Karu 2008, lk 73):

- 1) Kululiikide arvestus on sarnaste tunnustega kulude rühm, kus selgitatakse välja, millised kulud ettevõttes tekivad ja kui palju kulusid antud ettevõttes tekib. Põhiküsimus: mis liiki kulud tekivad?
- 2) Kulukohtade arvestuse käigus selgitatakse välja, millistes ettevõtte struktuuri osades kululiigid tekivad. Kulud arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektile. Põhiküsimus: kus kohas kulud tekivad?
- 3) Kulukandjate arvestus selgitab välja, kui suures mahus tehakse ettevõttes kulusid ja millega seoses kulud tekivad ning kuidas tootmise üldkulud jaotada kulukandjatele. Kulukandjate arvestus aitab võrrelda teise arvestusobjektide tulemusi. Kuluobjekt on objekt, mille kulusid arvestatakse ja mõõdetakse eraldi. Põhiküsimus: millega seoses kulud tekivad?

Kuluarvestuse süsteemi on minevikus vaadeldud ainult tootmiskulude arvestuse seisukohalt, praegusel ajal vaadeldakse süsteemi kogukuludena, mis on terves ettevõttes tekkinud (Karu 2008, lk 79-80).

Täiskuluarvestus on selline arvutustehnika, mille kasutamisel jagatakse kõik kulud tooteühikutele, saades seega kogukulud tooteühiku kohta. Täiskuluarvestus on tuntud ka traditsioonilise kuluarvestuse ja lihtkuluarvestuse nime all (Karu 2008, lk 273). Täiskuluarvestuse puhul jagatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Täiskuluarvestuse põhimõte seisneb selles, et otsekulud kantakse toodete ühikutele otse. Kaudkulude kogutakse esmalt kulukeskustele ning pärast seda jaotatakse valitud meetodi (traditsiooniline või tegevuspõhine) abil tooteühikutele. (Haldma, Karu 1999, lk 90)

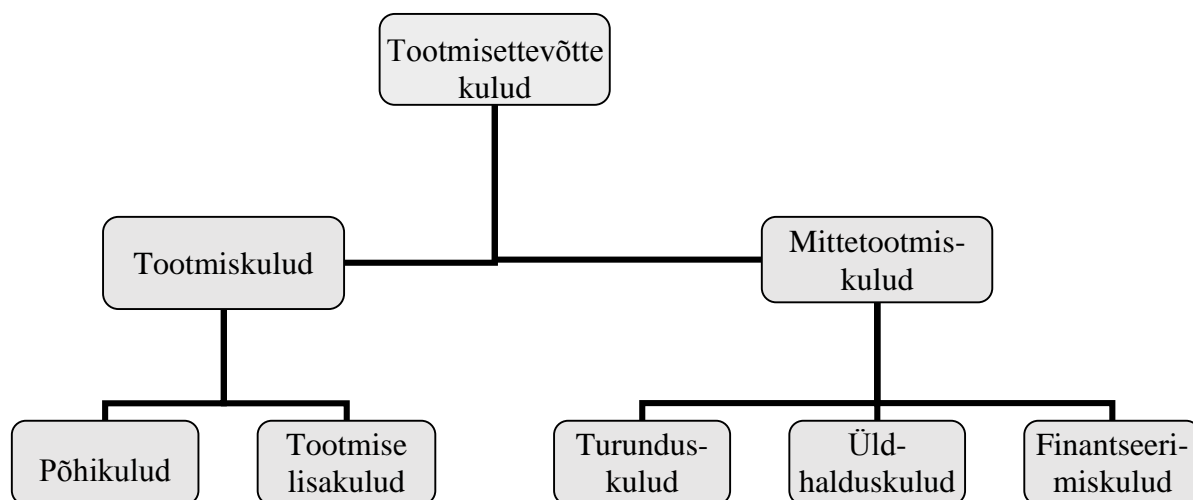
Täiskuluarvestuse kasutamise eelised ettevõtte kuluarvestuses on (Karu 2008, lk 280):

- info kuluobjekti (toode/teenus) kulude kohta on terviklikum;
- selgem ülevaade kogukulude kujunemisest;
- otstarbekas eelarvestamisel (eriti toomisorganisatsioonides) toote täisomahinna leidmisel;
- täpsem ülevaade tootmisressursside kasutamisest;
- vajalik normatiivsete üldkulu määrade eelarvestamiseks;
- loob eeldused kuludel põhinevaks hinnakujunduseks.

Muutuvate tegevusmahtude korral ei ole võimalik täiskuluarvestust kasutada. See olukord tekib kuna kulud on liigitatud otse- ja kaudkuludeks, mitte aga muutuv- ja püsikuludeks. See on ka ühtlasi täiskuluarvestuse suurim puudus. Lisaks eelnevale on puuduseks ka selle sobivus ainult lühiajaliste otsuste langetamiseks. Pikaajaliste otsuste vastuvõtmiseks tuleks rakendada osakuluarvestust. Täiskuluarvestuse puhul ei seota kulusid tegevuste ja protsessidega ning see põhjustab üldkulude üle- või alajaotamist. Märkimist väärib veel puudus, et täiskuluarvestuse rakendamisel ei saa piisavat ülevaadet kulude kujunemise kohta organisatsiooni väärtusahelas. (Karu 2008, lk 281)

Täiskuluarvestuse kasutamine on küll vajalik erinevate raamatupidamise aruannete koostamisel, kuid selle keerukus ja kohati segadust tekitav põhimõte suurendab järjest juhtide hulka, kes eelistavad kasutada osakuluarvestust. Osakuluarvestus võimaldab saada paremini info otsuste langetamiseks ja tulemuste hindamiseks. (Ibid., lk 280–281)

Tootmisettevõtte kulud jagunevad tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks (joonis 2):



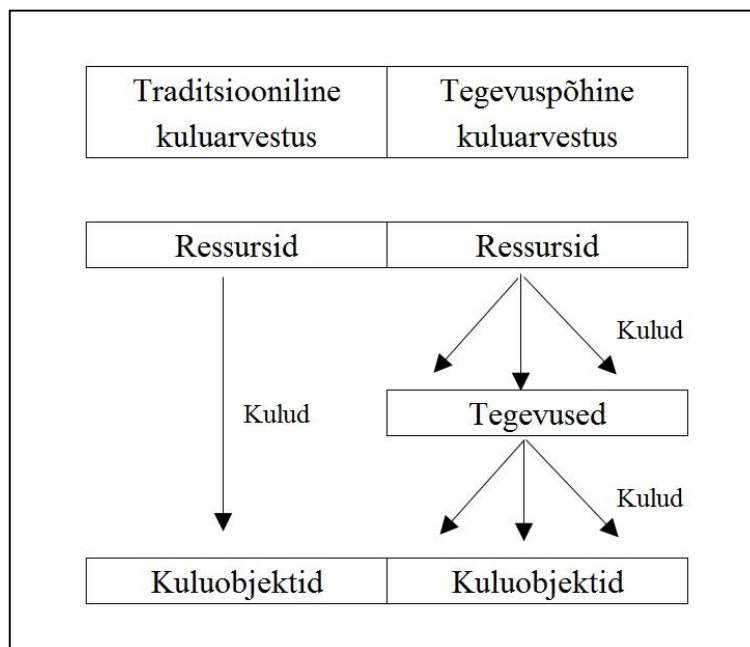
Joonis 2. Tootmisettevõtte kulude jagunemine

Allikas: Alver J, Alver L 2002, lk 40.

Tootmiskulud on kulud, mis on seotud tootmisega, st toorme ja materjali transformeerimisega lõpptoodanguks. Mittetootmiskulud on kõik ülejäänud kulud, mis sealhulgas hõlmavad turunduskulusid, üld- ja halduskulusid ning finantseerimiskulusid. Tootmiskulud jagunevad põhikuludeks ja lisakuludeks. Põhikulud on materjal, millest valmistatakse lõpptoodangut ning mida saab üheselt ja mugavalt seostada teatud lõpptootega. (Ibid)

Kui traditsioonilise kuluarvestuse korral jaotatakse ressursi kulud objektidele (tegevused, teenused, tooted jms) mingi mahupõhise jaotamispõhimõtte alusel, siis tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtete kasutamisel eeldatakse, et objektid tarbivad tegevusi ja tegevused tarbivad ressursse. Oluline on välja selgitada, millised tooted ja teenused vajavad kõige rohkem tegevusi ja kuidas need tegevused tarbivad ressursse. Vastavalt ressursside tarbimismahule tegevuste poolt jaotatakse kulud ressurssidelt tegevustele ning vastavalt objektide poolt tegevuste tarbimise mahule jaotatakse kulud tegevustelt objektidele. Kulude jaotuse aluseks on seos tegevuste ja nende läbiviimiseks kasutatavate ressursside vahel. Samuti on seos toodete ja väljundi loomiseks vajalike tegevuste vahel. Kulud jaotatakse ja seotakse toimingute ning tegevustega, mis neid tegelikult põhjustasid. Tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtte järgi peavad kulud kajastuma seal, kus tekivad tulud. Vastupidisel juhul pole võimalik teha adekvaatseid järeldusi toimingute efektiivsuse ja tulususe kohta.

Järgmisel joonisel (joonis 3) on välja toodud traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused.



Joonis 3. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused

Allikas: Drury, C. 2005, lk 148; autori koostatud

Üldkuludel puudub tavaliselt vahetu seos objektiga või pole neid mingil põhjusel otstarbekas jaotada ja siduda otsekuludega. Üldkulud on tavaliselt seotud mitme toote- või teenuseliigiga, mistõttu nende viimisel omahinda rakendatakse tavaliselt mahupõhiseid meetodeid. Tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtete kohaselt saab jaotada üldkulud/kaudsed kulud kulukohalt kulukandjale ja sellelt omakorda edasi kuluobjektile.

Põhilised erinevused kahe kuluarvestuse metoodika vahel on järgmised:

Traditsioonilises kuluarvestuses:

- eeldatakse, et ressursi kulud määravad kuluobjekti kulud;
- üldkulud jaotatakse kuluobjektidele enamasti subjektiivsete näitajate alusel;
- ettevõtte üldkulud jaotatakse toodetele mahupõhiselt (nt töötunnid);
- üldkulude ja mahupõhiste kulude jaotamisel põhinevad näitajatevahelised seosed enamasti subjektiivsetel hinnangutel,

- kuluarvestuse ülesehitus põhineb organisatsiooni struktuuril.

Tegevuspõhises kuluarvestuses:

- suunatakse peatähelepanu kaudsete kulude ja üldkulude jaotamisele;
- seostatakse kulukategooriad kuluobjektidega;
- kasutatakse mahupõhisel kulude jaotamisel näitajate kõrval muid objektiivseid näitajaid;
- kuluarvestuse ülesehitus põhineb protsessidel.

Tegevuspõhine kuluarvestus on teadaolevalt ainuke meetodika, mida kasutades on võimalik arvutada teenuse omahinda täpselt. Selle kasutamine on võimalik kõikides ettevõtetes ja majandusharudes. Kuna toodete ja teenuste hinnad kujundatakse nende omahinnast lähtudes ning lisades sellele taotletava kasumimäära on tegevuspõhise aluseks ka toodete ning teenuste hindade kujundamisel. Tegevuspõhine hinnakujundus on seadusega sätestatud hinnakujundusmeetodiks sageli valdkondades, kus on tegemist monopoolselt osutatava teenusega (postiteenus, elektrienergia tootmine ja jaotus, haigekassa finantseeritavad meditsiiniteenused jne).

Tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi kasutades on võimalik vastata näiteks järgmistele küsimustele:

- Kui kasumlik on toode, teenus või klient?
- Milline on toote omahind?
- Miks toote omahind on selline, nagu see on?
- Milline on ettevõtte erinevate allüksuste ressursihõivatus?
- Miks on ettevõtte kasumis või kahjumis?

Tegevuspõhise kuluarvestuse kasutamisega seotakse ressursside kulud tegevustega. Tegevuskulud seostatakse toodete, teenuste, klientide ja tarnijatega ning uuritakse kulude ja kuluobjektidevahelisi seoseid. Tegevuspõhise kuluarvestuse meetodika kasutamise üks olulistest eelistest on ka asjaolu, et püsiv- ja kaudkulud jaotatakse äritegevuse protsessides nii täpselt kui võimalik.

1.3. Kuluarvestussüsteemi eesmärgid ning kulude liigitus

Kuluarvestussüsteemi luues tuleb selgelt määratleda eesmärgid, milliseid arendatav süsteem peab täitma. Kuluarvestuse süsteemi eesmärgid võib jaotada üldisteks ja spetsiifilisteks eesmärkideks.

Üldised eesmärgid (Haldma, T, Karu, S. lk 10):

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

Spetsiifilised eesmärgid:

- toodete ja teenuste omahinna ja sobiva müügihinna kalkuleerimine;
- materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse kontroll;
- juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine;
- ettevõtte siseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ja jooksva majandustulemuse hindamine.

Loetletud eesmärkide saavutamiseks on vajalik ettevõttes olemasolev kuluarvestuse süsteem liigendada omakorda kululiikide, kulukohtade ja kulukandjate arvestuseks.

Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud ettevõttes esinevad, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte.

Kulukohtade arvestus peab selgitama, millistes ettevõtte struktuuri või põhitegevuse protsessi osades erinevad kululiigid tekivad. Kesksete aspektidena vaadeldakse selles kuluarvestuse lõigus üldkulude jaotumist kulukohtade lõikes.

Kulukandjate arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud ettevõttes kulutusi. Kulukandjate arvestus võimaldab võrrelda erinevate

arvestusobjektide tulemusi (näiteks toote omahinda) ja selle alusel suunata ettevõtte erinevate tegevusvaldkondade tulemusi.

Järelikult on vajalik ettevõtte sisene kuluarvestuse süsteem, mis võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida ettevõtte kulusid ja nende mõju tuludele ja kasumile. (Haldma, T, Karu, S. lk 12)

Ettevõtte normaalse arengu jaoks oleks vaja korralikku ülevaadet kulutustest mingi teatud toote valmistamisel, juhaks kui peaks tulema vajadus teha kiireid otsuseid kas seda toodet/teenust on võimalik soodsama hinnaga müüa. Muutuvkulud muutuvad olulisusvahemikus otseses seoses tegevusmahu muutumisega. Muutuvkulud on need kulud, mis põhjustavad muutuse kogukuludes juhul kui muutub ühikute arv. (Karu, S. lk 113)

Muutuvkulud suurenevad koos toodangu suurenemisega ja vähenevad toodangu vähenemisel. Muutuvkuludeks loetakse näiteks materjalikulu toodangu ühikule, tükitöölise palka jms. Muutuvkulud mõjutavad otseselt toodangu hinda. (Alver, J, Reinberg, L. lk 55)

Püsikulud jäävad olulisusvahemikus muutumatuks erinevate tegevusmahtude juure teatud ajaperioodil. Kogu püsikulu ei muutu kuluobjektide arvu muutmisel. (Karu, S. lk 113)

Püsikulud jäävad samaks hoolimata toodangu mahust. Püsikuludeks loetakse näiteks: pikaajaliste laenude intressikulu, rendikulud, püsivaid töötasusid (teenindajad, kokad) püsikulud võivad muutuda astmeliselt periooditi, näiteks tõuseb uuest aastast renditasu või tõstetakse töötajate palka.

Püsikulud võib omakorda liigitada siduvateks püsikuludeks ja püsivateks suvakuludeks. Püsivad omamiskulud tulenevad seadmete, hoonete ja muu vara omamisest. Sellised kulud on näiteks kindlustusmaksed, pikaajalise laenu intressikulud, rendikulud, jne. Neid kulusid ei saa vähendada ka siis kui tegevusmaht peaks ajutiselt vähenema. Püsivad suvakulud on seotud perioodiliselt langetatavate otsustega, tavaliselt on nad reklaamikulud, koolituskulud, uurimis- ja arenduskulud jne.

Kulusid saab liigitada ka otsekuludeks ja kaudkuludeks. Otsekulu on kululiik mida saab otseselt seostada kuluobjektiga. Ehitusobjektide puhul on otsekuluks näiteks otsene materjalikulu, mis on kulunud toodetud kaubale, samuti tööliste töötasu koos sotsiaalmaksude ja erisoodustusmaksudega.

Kaudkulu on kulu, mida ei saa otseselt kuluobjektiga seostada. Kaudseid kulusid saab objektidele jagada hinnanguliselt, näiteks juhtkonnaga seotud kulud, kütusekulud, varustusosakonna kulud. (Karu, S lk 55)

Kaudkulud on kulud, millel puudub vahetu seos kuluobjektiga, nende otsene arvestus kuluobjektile ei ole põhjendatud ning see on tehtud enam kui ühe kuluobjekti valmistamiseks. (Karu, S lk 110-111)

Kulusid liigitatakse ka kontrollitavateks ja mittekontrollitavateks kuludeks. Kontrollitavad kulud on kulud mida juhil on võimalik otseselt mõjutada omas vastutusallas, mittekontrollitavad kulud on juhi poolt mõjutamatud. Kontrollitavate ja mittekontrollitavate kulude eristamine on keskse tähtsusega vastutuspõhise arvestuse korraldamisel. Vastutuskeskuse juhil on võimalik oma haldusallas toimuvaid protsesse ja nendega kaasnevaid kulusid mõjutada, väljaspool tema haldusala toimuvad protsessid ja nendega kaasnevad kulud jäävad vastutuskeskuse juhil poolt mõjutamatuks. (Alver, J, Reinberg, L. lk 55)

Ettevõttes Orhidee on põhikuluks toidu valmistamiseks kasutatavad toiduained, sealhulgas ka erinevat maitseained. Tootmise põhikuluks tuleb arvestada ka koka, abikoka ja nõudepesija palgakulu.

Tootmise lisakulud on kulud, mis on küll soetud lõpptoodete valmistamisega, kuid mida ei ole võimalik või otstarbekas seostada konkreetse lõpptootega. Tootmise lisakuludeks loetakse kõik tootmiskulud, mis ei ole liigitatud põhimaterjalikuluks või põhitööliste palgakuluks. (Alver J, Alver L 2002, lk 40-41)

Ettevõtte Orhidee tootmise lisakuludeks on toidu valmistamiseks kasutatav tehnika ja köögitarvikud. Toidu valmistamiseks kasutatav pann ei ole toote põhikulu vaid tootmise lisakulu.

Mittetootmise kuludeks on ettevõttes turunduskulud, üld- ja halduskulud ning finantseerimiskulud. Teenindajate ja teenindusjuhi palgakulu arvestatakse edaspidi mittetootmiskulu sisse. Teenindusvaldkonna töötajate palgad arvestatakse turustuskuludeks, mis omakorda on jookide omahinna leidmiseks vajalikud.

Kulu objekt on igasugune tegevus mille kulusid soovitakse eraldi mõõta. Teiste sõnadega, kui kuluarvestuse informatsiooni kasutaja tahab teada millegi kulusid, siis see miski on kulu objekt. (Drury C. lk 21)

Järgnevas tabelis (Tabel 2) on välja toodud kulude eesmärgid ja neile võimalikud kulude liigitused.

Tabel 2. Võimalikud kulude liigitused

KULUDE EESMÄRGID	VÕIMALIKUD KULUDE LIIGITUSED
KULUD VARADE HINDAMISEKS	Perioodi ja toote kulud Tootmiskulude elemendid Tellimuse ja perioodi kulu
KULUD OTSUSTE TARVIS	Kulude käitumine Olulised kulud Varemtehtud ehk pöördumatud kulud Alternativ- ehk loobumiskulu Täiendkulu
KULUD KONTROLI TARVIS	Kontrollitavad ja mittekontrollitavad kulud Kulude käitumine

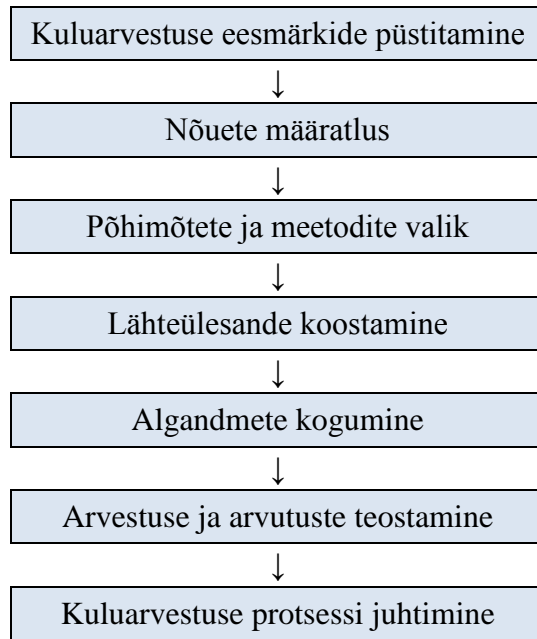
Allikas: Drury C., 2000 lk 26.

Kulukäitur on mingi sündmus või toiming, mille tulemusena tekib kulu ja mis kutsub esile kulude muutumise. Kulukäitureid võib liigitada järgmiselt:

- mahupõhised (*volume-based*);
- tegevuspõhised (*activity-based*).

Tegevuspõhiseid kulukäitureid kasutatakse väga laialdaselt. Lisaks raamatupidamisele kasutatakse selle süsteeme ka muude uuringute tegemisel. Kõige suuremat tähelepanu sellele kulukäituri liigitusele on pööranud Robert S. Kaplan, kes on seostanud tegevuspõhise kulukäituri ning kulusüsteemi kasutamise ettevõtte kõige igapäevase tegevusena. Samas on nii mõnigi ettevõtte teinud sellest suhteliselt arusaadavast kulude jaotamise viisist üliiraskeid süsteeme mis lõppkokkuvõttes ei too ettevõttele mingit kasu. Samuti oleks vaja iga teatud aja tagant oma kulumudel üle vaadata. (Kaplan, R.S , lk 132-133)

Efektiivse kuluarvestussüsteemi loomiseks tuleks lähtuda järgmisest kuluarvestuse protsessi joonisest (Joonis 4):



Joonis 4. Kuluarvestuse protsess

Allikas: Karu, S., 2008. lk 89

Kulukandjate arvestuse aluseks on objektiivne kululiikide ja kulukohtade arvestus. Sõltuvalt kulukandjate arvestuse kohast ettevõtte kuluarvestuse süsteemis on välja kujunenud peamised ülesanded:

- omahinna kalkuleerimine alampiiride määratlemiseks;
- pooltoodangu ja valmistoodangu maksumuse määratlemine;
- tulemusüksuste majandustulemuste määratlemine;
- siirdehindade määratlemine;
- operatiivse ettevõtte sisese tulemusarvestuse kujundamine.

Kulukandjate arvestus jaguneb ühik-kulukandja ja periood- kulukandja arvestuseks. (Haldma, T, Karu, S. lk 109-110)

Protsessikuluarvestust kasutavad organisatsioonid, mis toodavad palju ühesuguseid tooteid, teenuseid.

Protsessikuluarvestus on sobilik järgmistel juhtudel (Karu 2008, lk 15):

- tooted on suhteliselt homogeensed ja üksteisest raskesti eristatavad;

- üksikud tooteühikud on tavaliselt madala väärtusega;
- üksikute tooteühikute otsekulusid on raske eristada või need on väheolulised.

Toote omahind peaks sisaldama vaid tootmislikke kulusid s.t. toote tootmiseks tehtud otsekulusid ja tootmislikke üldkulusid (Drury 2000, lk 109-110).

Tooteühiku omahinda on võimalik arvutada järgmise valemi abil:

$$Tooteühikuomahind = \frac{\text{Muutuvkulud}}{\text{tooteühikute kogus}} + \frac{\text{püsikulud}}{\text{plaaniline toote ühikute kogus}} \quad (2)$$

Allikas: Drury C. Lk 110

Ettevõtte Ohridee jaoks on oluline välja töötada kuluarvestuse süsteem, mis oleks ühtne kogu ettevõttele ja võimaldaks saada vajalikku infot igal juhtimistasandil. Ettevõttes on kaubakuluks kõik joogiks ja söögiks kasutatavad materjalid. Kogu tooraine on tootmiskulu. Hetkel kasutatava kulusüsteemi põhiline miinus on väga suur ebatäpsuse oht ning ei ole võimalik saada reaalseid andmeid kuluobjektide tulemuslikkuse kohta.

2. KULUARVESTUSE ARENDAMINE ETTEVÖTTES ORHIDEE

Sõltumata sellest, milline on organisatsiooni tootmisprotsessi olemus ja struktuur, vajab ettevõtte juhtkond kulude kohta erinevate eesmärkide saavutamiseks infot. Hetkel ei arvestata valitud tootlustusettevõttes kulusid kuluobjektide lõikes vaid üldiselt ja tervikuna. Oluline on fikseerida kulukohtad nii, et juhtkonnal on võimalik saada infot konkreetse kuluobjekti kohta. Ka ei võimalda praegune kuluarvestussüsteem anda detailset infot juhtimisotsuste langetamiseks. Ettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on vajalik kõikide olulisemate ettevõttes tekkivate kuluobjektide, tegevuste, kulukohtade ja kululiikide kindlakstegemine ja arvestus.

Ettevõttes on soovitatav luua ühtne kuluarvestussüsteem selleks, et paremini koostada kulude analüüse ja kuluvõrdlusi erinevate ressursside ja struktuuride vahel. Ühtne kuluarvestuse süsteem ühendab endas samasuguste kuluarvestuse meetodite ja põhimõtete kasutamist terves ettevõttes.

Peamised tunnused ühtses kuluarvestusesüsteemis on (Karu 2008, lk 84):

- 1) kindlad eesmärgid;
- 2) ühesed kuluarvestuse põhimõtted, meetodid ja tehnikad;
- 3) kulukirjed peavad olema kindlalt määratletud, organiseeritud ja kujundatud;
- 4) kontoplaani, kulude koodide ja tunnuste olemasolu;
- 5) arvestusperioodi kindel intervall (päev, nädal, kuu, kvartal, aasta);
- 6) kulude liigitamise alused;
- 7) kaud- ja üldkulude jaotamise alused;
- 8) varude hindamine ja hindamise alus – peab kokku leppima, kas kasutatakse FIFO, keskmise soetusmaksumuse või LIFO meetodit;
- 9) varade ja kohustuste arvele võtmine;
- 10) kuluaruanded.

Valides ettevõttele sobivat kuluarvestuse süsteemi ei saa olla ühest õiget valikut. Organisatsioonid erinevad üksteisest struktuuri, tootmismahutude, tegutsemisvaldkondade ja muude tegurite poolest. Erinevat tüüpi ettevõtted vajavad erinevatel põhimõtetel toimivaid süsteeme. Sobiva valiku langetamisel tuleb teadvustada, mis tüüpi ettevõttega on tegemist ning millist infot kulude kohta vajatakse.

Sõltuvalt sellest, millist kuluarvestuse meetodit kasutatakse on võimalik kuluarvestussüsteeme liigitada rühmadesse. Esimeseks võimaluseks on kuluarvestussüsteemide liigitamine vastavalt kulu mõõtmise meetodile. Sellise põhimõtte alusel saame tegelikel kuludel, normkuludel ja standardkuludel põhinevad kuluarvestussüsteemid. (Karu 2008, lk 85–86)

Ettevõttes Orhidee on kulude kogumisel ja nende kirjendamisel kulukontodele ei ole võimalik hilisemal vaatlemisel määratleda, millise toidu või joogi valmistamiseks teatud kulutused on tehtud. Muutmaks ettevõttes läbipaistvamaks kulude arvestamist ja raamatupidamist soovitab autor kulude arvestamist ja kajastamist korrastada.

Kui vaadata ettevõtte Orhidee kontoplaani siis soovitab autor sisse viia mõned muudatused. Soovitused on välja toodud järkevas tabelis (Tabel 3).

Tabel 3. Kontoplaani muudatused

Kasutusel olev kontoplaan		Täiustatud kontoplaan	
Müügitulu			
3000	Müügitulu	3000	Müügitulu
Kaubad, toore, materjal ja teenused			
4021	Toiduainete kulu	4021	Toiduainete kulu
4022	Toiduainete kulu - joogid	4022	Toiduainete kulu - joogid
		40221	Kange alkohol
		40222	Lahja alkohol
		40223	Karastusjoogid
Tööjõu kulud			
Palgakulud			
4300	Palgakulu	4300	Palgakulu
		43001	Kokad
		43002	Nõudepesija
		43003	Teenindus
4301	Haigushüvitised	4400	Haigushüvitised
4302	Puhkuste reserv	4500	Puhkuste reserv
Sotsiaalmaksud			
4400	Sotsiaalmaksukulu	4600	Sotsiaalmaksukulu
Töötuskindlustus			
4500	Ettevõtte töötuskindlustusmaksukulu	4700	Ettevõtte töötuskindlustusmaksukulu

Allikas: Autori koostatud

Kõikide töötajate töötasud on hetkel koondatud ühele kulukontole – 4300. Tulevikus oleks

mõistlik luua siia lisa konto numbriga 43001 kokkade ja 43002 nõudepesijate töötasu kohta. Teeninduse töötajaid tuleb arvestada turustuskulude hulka, seega ettekandjate ja teenindusjuhi töötasu uueks kulukontoks saaks 43003.

Kulukontod on ettevõttes liiga üldised. Näiteks remondikuludid kui ka tehnika hoolduskuludid oleks kindlasti võimalik paremini arvestada. Sellised juhul oleks võimalik üldkuludid ka toodetele jaotada.

Iga protsessi loomine vajab kõigepealt eesmärkide püstitamist, nii nagu ka kuluarvestuse süsteem (Karu 2008, lk 80):

- kuludega seotud eesmärkide planeerimine ja resultatiivsuse hindamine;
- strateegiliste otsuste kuluinformatsiooni andmine;
- kasumlikkuse suurendamise ja kulude vähendamise strateegia väljatöötamine;
- kulukäitrite ja kulu-tulemus seoste väljaselgitamine;
- kuluobjektide, kulukohtade ja kululiikide arvestuse pidamine ja väljaselgitamine.

Antud hetkel on ettevõtte Orhidee raamatupidaja ettevõtteväline isik ja raamatupidamisteenus on ettevõttesse sisse ostetud. Finantsarvestuseks kasutatakse programmi *Tresoor* ja palgaarvestuseks *Merit Palk* majandustarkvara. Ettevõttes kasutusel olevast kassaprogrammist *CompuCash 4000* ei võeta kahjuks niipalju kui võiks. Programmis on võimalik arvutada toodete omahindasid automaatselt. Lisaks on võimalik luua programmis kontoplaan, väljastada ja ka maksta arveid. Ideaalis võiks raamatupidamist teostada konkreetses tarkvaras ja majasiseselt. Niiviisi on võimalik kuludid jaotada ka objektiivsemalt kulukontodele, sest ettevõttes kohapeal töötaval inimesel on parem ülevaade, millise kulukoha kuluga on tegemist ja kanda see siis vastavale kontole.

2.1. Kuluarvestussüsteemi eesmärk

Kuluarvestuse süsteem koosneb kolmest osast – kululiikidest, kulukohtadest ja kulukandjatest.

Müüginarginaal ehk müügikatte protsent (*sales marginal*) - hinnalisa protsentides, mis näitab müügikatte suhet müügihinda ehk kui suure osa müügihinnast moodustab müügikate.

Müügitulude saamiseks jagatakse müügi- ja ostuhinna vahe ehk müügikate müügihinnaga. (Eesti Logistikaühing, 2004)

Hinnaotsused määravad, kas ettevõtte müüb kõrgema hinnaga vähem tooteid või madalama hinnaga rohkem tooteid. Mõlema variandi puhul on mõned kulud samad. Seega ei määra need kulud ühe või teise hinnavariandi kasumlikkust. Ainult need kulud, mis hinnaotsuse tõttu kasvavad või kahanevad, mõjutavad erinevate hinnastrateegiatega kasumlikkust. Me kustume neid lisakuludeks. (Nagle, Hogan 2006, lk 153)

Lisakulud on seotud hinna ja müügitulu muutusega. Lisa- ja mittelisakulude kontseptsioon on üsna sarnane paljude jaoks ilmselt tuttavale muutuv- ja püsikulude kontseptsioonile, kuid see pole siiski seesama. Muutuvkulud, nagu näiteks tootmises vajalikud tooraine kulud, on äri tegemise kulud. Kuna hinnaotsused mõjutavad ettevõtte äri mahtu, on muutuvkulud hinnastamise seisukohalt alati lisakulud. (*Ibid.*)

Lähtudes toodete sisseostu hinnast saame välja arvutada toodete müügitulude.

Selleks kasutame valemit:

$$\text{Müügikate ehk müügitulude} = \frac{\text{kasum}}{\text{müügitulu}} \times 100 \quad (3)$$

Arvutusel on kasutatud 2015.aasta mai kasumiaruande näitajaid.

$$3,6 = \frac{1330}{36504} \times 100$$

Kuu puhaskasumi jagame müügituluga ja saame toodete kaalutud keskmine müügitulude 3,6.

Finants- ja juhtimisarvestust ühendab teatud määral kuluarvestus. See jälgib ühest küljest kulude kajastamist ettevõtte finantsarvestuse protsessis (raamatupidamisregistrites, varude maksumuse kujunemist bilansis ning realiseeritud kaupade kulu kujunemist kasumiaruandes) ning teisest küljest juhtimisarvestuse protsessi ning seal toimuvat kulude analüüsi ning selle rakendamist ettevõttes, sh toodete ja teenuste omahinna kalkuleerimist, kulude planeerimist jne. (Haldma, Karu 1999, lk 10)

Omahinna arvutamine on toitlustusvaldkonnas oluline, sest konkurents on väga tihe. Ettevõttes valmistatud kaupade ja osutatud teenuste omahinda teades on võimalik vältida probleeme, mis võivad tekkida esitades toote eest ebamäärase hinna. Omahinna arvestamine on toitlustusettevõttes keeruline, eriti kui toodetakse mitut erinevat toodet. Ettevõtte orhidee menüüs on kokku 91 erinevat toitu ning 128 erinevat jooki.

Tabelis 4 on esitatud ettevõtte Orhidee toidu läbimüük kulurühmade kaupa.

Tabel 4. Ettevõtte Orhidee toidu läbimüük mai 2015

Kategooria	Kokku kategoorias erinevaid tooteid	Kuus müüdüd tk arv	Müük kokku €	Toote müügi % kogu toidumüügist
Mereannid	10	117	1 087,2	4,36
Kanaliha	9	632	4 178,8	16,74
Pardiliha	5	195	1 980,3	7,93
Supid	10	412	1 936,1	7,76
Sealiha	7	120	847,6	3,40
Lambaliha	4	136	1 205,7	4,83
Eelroad	8	624	3 037,3	12,17
Taimetoit	5	126	757,3	3,03
Salatid	7	139	601,2	2,41
Nuudlid	6	674	2 789,8	11,18
Tikkad	3	94	635,6	2,55
Magustoidud	5	389	1 188,1	4,76
Snäkid	4	155	648,0	2,60
Riis	4	796	1 636,9	6,56
Leivad	4	874	2 432,4	9,74
KOKKU	91	5483	24962,30	100,00

Allikas: Autori arvutused

Tabelis on välja on toodud ka igas kulurühmas olevate toodete arv ja kulurühma müük kuu lõikes kokku. Välja on arvutatud iga kulurühma osakaalu protsent.

Ettevõtte Orhidee 2015 aasta maikuu jookide läbimüük on näha järgnevast tabelist (tabel 5).

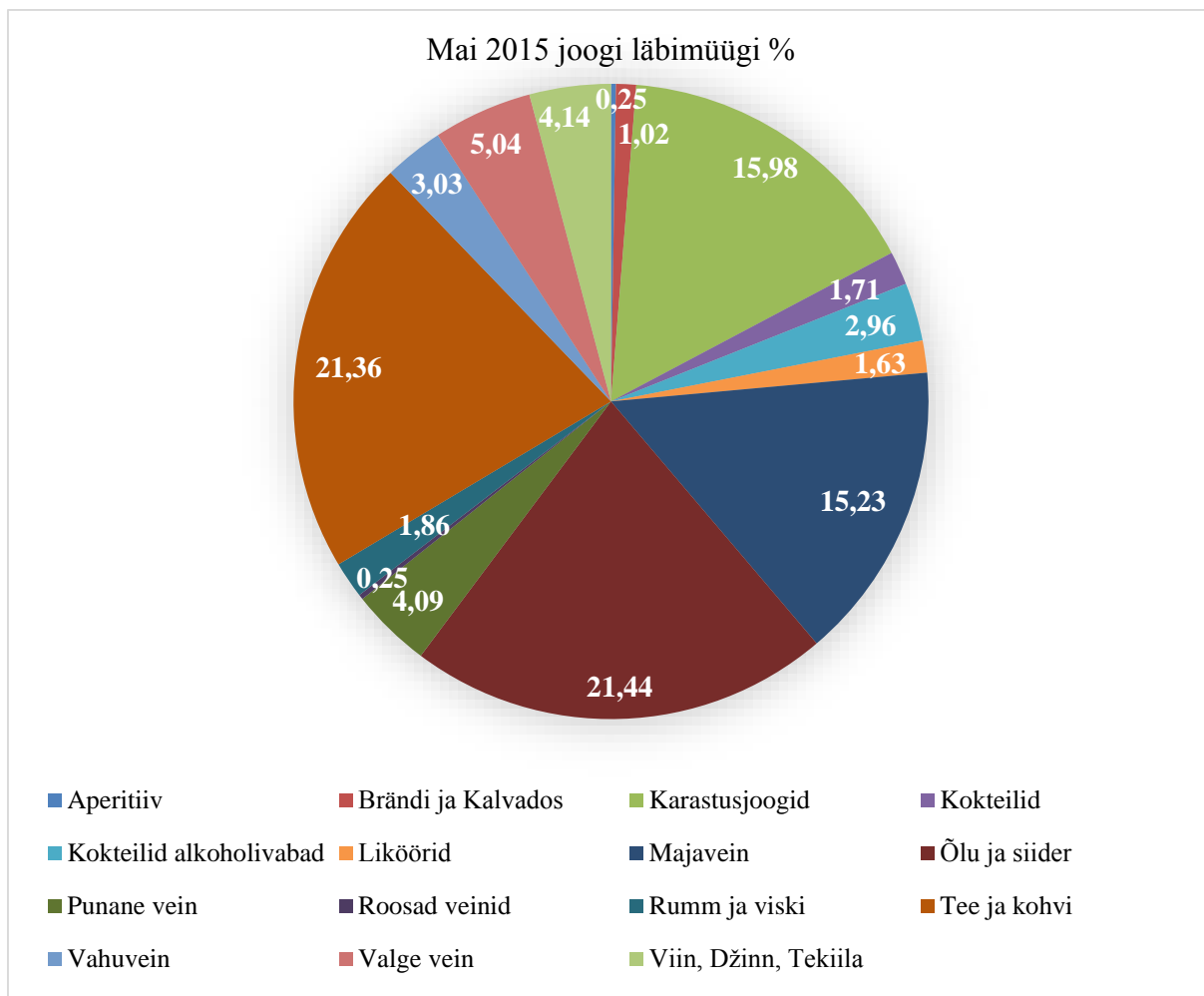
Tabel 5. Ettevõtte Orhidee joogi läbimüük mai 2015

Kategooria	Kokku kategoorias erinevaid tooteid	Kuus müüdnud tk arv	Müük kokku €	Toote müügi % kogu joogimüügist
Aperitiiv	2	6	15,00	0,25
Brändi ja Kalvados	9	16	60,80	1,02
Karastusjoogid	12	702	954,60	15,98
Kokteilid	9	21	102,10	1,71
Kokteilid alkoholivabad	5	63	176,70	2,96
Liköörid	11	35	97,50	1,63
Majavein	12	172	909,80	15,23
Õlu ja siider	15	478	1 280,30	21,44
Punane vein	10	11	244,00	4,09
Roosad veinid	1	1	15,00	0,25
Rumm ja viski	8	39	111,30	1,86
Tee ja kohvi	11	754	1 275,90	21,36
Vahuvein	5	9	181,00	3,03
Valge vein	11	13	301,00	5,04
Viin, Džinn, Tekiila	7	80	247,50	4,14
KOKKU:	128	2400	5 972,50	100,00

Allikas: Autori arvutused

Tabelis 5 on näha ettevõtte Orhidee jookide läbimüüki kulurühmade kaupa. Välja on toodud igas kulurühmas olevate toodete arv ja kulurühma müük kuu lõikes kokku. Kulurühmasid on jookide rühmades 15. Kõik joogid on lisatud ühe kulukonto alla. Autor soovib joogikulu konto alla teha lisakontod ning koondada sarnased tooted kokku. Kui praegu koondab raamatupidaja ettevõtte joogikulud kõik ühe kulukonto alla, milleks on 4022. Autor soovib teha lisakontod 40221, 40222 ja 40223 vastavalt kange alkohol, lahja alkohol ja karastusjoogid. Seeläbi on võimalik juhtidel saada paremat ja selgemat informatsiooni kuluobjektide kohta.

Jooniselt 5 on näha erinevate joogirühmade läbimüükide osakaalu protsendid.



Joonis 5. Ettevõtte Orhidee 2015.a mai jookide läbimüük protsentides

Allikas: Autori arvutused

Eelpool toodud jooniselt selgub, et kõige suurema ja peaaegu võrdse läbimüügiga on ettevõttes Orhidee nii kerged alkohoolsed joogid – õlu ja siider kui tee ja kohvitooted. Nende järel ka peaaegu võrdse protsendiga on majaveinid ja karastusjoogid. Kõige väiksem müügitulemus on aperitiivil ja roosal veinil.

2.2. Kasutusel olev kulude liigitus

Hetkel kasutatava kulusüsteemi põhiline miinus on väga suur ebatäpsuse oht ning ei ole võimalik saada aktsepteeritavaid ning õigeid andmeid kuluobjektide tulemuslikkuse kohta.

Kauba maha kandmise kulu ei ole kajastatud ja puudub reaalne ülevaade, kui palju kasutatakse materjale toote valmistamiseks. Ka ei peeta arvestust selle üle, kui mitu toitu on kliendile kompenseeritud ehk kui suur on kulu teenindajate/kokkade eksimuse tõttu.

Püsikulud on ruumide rent, töötajate palgad, valve- ja sideteenused, sõiduki rent, kindlustusmaksed, administratiivtöötajate palgad (tegevjuht, teenindusjuht).

Üldkulud on raamatupidamisteenus, kahjuritõrje, pikaajalise laenu intressikulud, jms.

Turustuskulud on koostööpartnerite vahendustasud.

Kaudkulude jagamise eesmärgid on välja toodud tabelis 6.

Tabel 6. Kaudkulude jaotamise eesmärgid

Eesmärk	Kommentaarisid ja näited
Info tagamine põhjendatud majandusotsuste langetamiseks	Otsuste langetamine: Kas valmistada vajalik tootekomponent ise või osta teisest ettevõttest? Kas eritellimus aktsepteerida või tagasi lükata?
Müügihinna kujundamine	Traditsiooniline hinnakujundus on kulupõhine, st lähtub kuludest. Toodete ja teenuste täisomahinna kindlaksmääramiseks on tarvis kaudkulud neile jaotada.
Juhtide ja töötajate motiveerimine	Stimuleerimaks müügipersonali tegema kõik kõrgrentaablite toodete müügiks (kõrgrentaablite teenuste osutamiseks). Intressikulude jaotamisega varudele püütakse stimuleerida varude vähendamist.
Kulude põhjendamine	Toodetele “õige” hinna arvutamine.
Kasumi ja vara nõuetekohane kajastamine (esmajoonel info välistarbijatele)	Varude omamaksumuse kindlaksmääramine finantsaruandluse tarvis.
	Varude omamaksumuse kindlaksmääramine maksudeklaratsioonide koostamisel.

Allikas: Alver, J., 2004

Võttes arvesse kulude liigitust ja kuluobjektidele jaotamise ulatuslikkust klassifitseeritakse kuluarvestuse protsesse täiskuluarvestuseks ja osakuluarvestuseks, mida võib nimetada ka jääktuluarvestuseks. (Karu 2008, lk 273)

Kulud, mida on võimalik seostada erinevate valmistavate toitudega saab kirjendada erinevatele kulukohtadele otse. Need on sellised kulud, mida ei ole võimalik otse seostada erinevate söökidega.

Kulukoht (kulukeskus, kuluüksus) (*cost center, expense center*) kirjeldab asukohta või allüksust, mille kulud arvestatakse esmalt eraldi ning seejärel jaotatakse kuluobjektidele. Kulukoha arvestuses on peamine tähelepanu pööratud üldkulude jaotumisele kulukohtade lõikes. (Drury 2008, lk 52)

Kulukohtade arvestus näitab, kus tekivad kulud. Ettevõtte Orhidee puhul on kulukohtadeks:

- Toiduainete kulu - joogid ehk joogikulu
- Toiduainete kulu – toidud ehk toidukulu

Kulukohad võib liigitada alljärgnevalt (Karu 2008, lk 103):

- põhitegevuse kulukoht (*production cost center, expense center*) - põhitegevuse allüksus, piirkond, asukoht, protsessi osa ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodete/teenustele) kasutades kulukäitureid;
- tugiteenuste kulukoht (*service cost center*) – tugiteenuseid osutav allüksus, asukoht, funktsioon, protsess mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodete/teenustele) läbi selle kulukoha, millele tugiteenust osutati;
- abitegevuste kulukoht (*auxiliary unit*) – organisatsiooni põhitegevusega mitteseotud allüksus, funktsioon, protsess ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele ei ole tihti otstarbekas;
- üldjuhtimise kulukoht (*general management*) – organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, funktsioon, protsess ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele).

Kulude juhtimise üks olulisemaid eesmärke on erinevatele huvigruppidele vajaliku info kindlustamine neid huvitavate objektide ehk kuluobjektide kulude kohta. Sageli nimetatakse kuluobjekte kulukandjateks. Kulu- ja juhtimisarvestust kasutades saadakse teada, miks ja kui palju kulutusi ja kulusid tehakse. Esitades endale küsimuse miks ja millega seoses me kulusid teeme, kannab vastus üldnimetust kuluobjekt. Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt, kuluühik) (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada. (Karu, S, 2012)

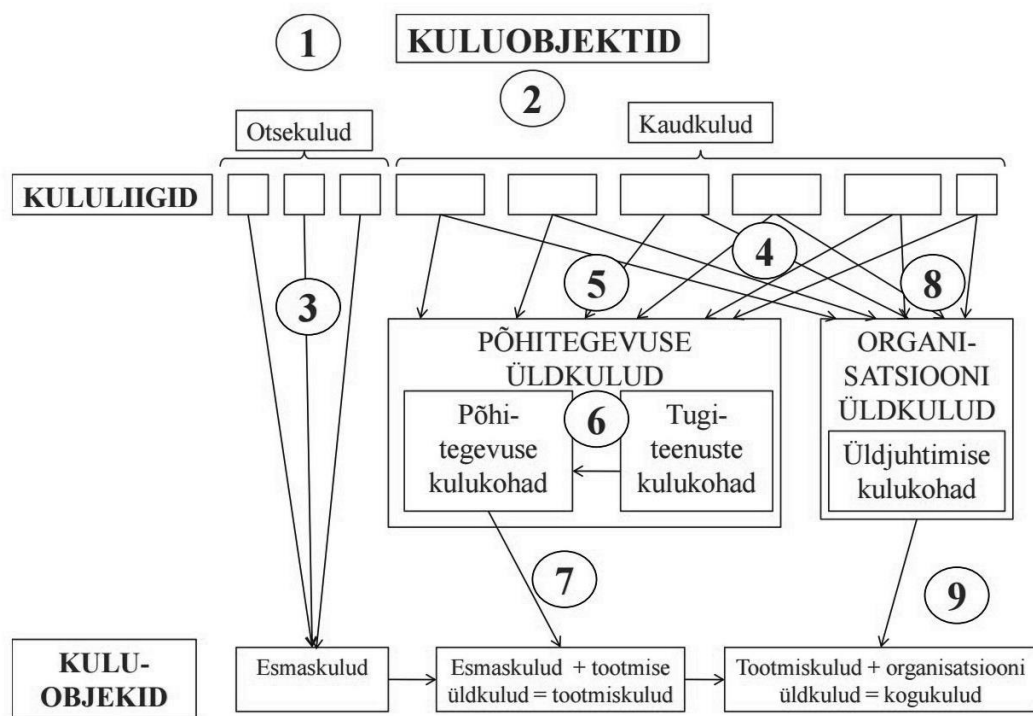
Kuluobjektide (toodete, teenuste) täisomahinna arvestamisel on oluline arvestada vaid organisatsiooni põhitegevusega seotud üldkulusid. Sageli on osutunud vajalikuks enne

täisomahinna arvestamist eelnev kulude liigitamine põhitegevusega seotud ja põhitegevusega mitteseotud kuludeks. (Ibid.)

Üsna tihti nimetatakse täiskuluarvestust omahinna arvestuseks ja traditsiooniliseks kuluarvestuseks. Tootmisomahinna arvestuse puhul jaotatakse ainult tootmise kulud kuluobjektidele, kuid täisomahinna arvestuse puhul jaotatakse kõik kulud, mis ettevõttes tekivad toodetele või teenustele. Otsese omahinna arvestuse puhul jaotatakse kuluobjektidele ainult otsekulud (esmaskulud). (Karu 2012, lk 3)

Täiskuluarvestuse protsessi, milles kuluobjektide arvestamise eesmärgil paigutatakse, jaotatakse ja kogutakse kulud, võib jaotada üheksaks sammuks (joonis 6):

1. valitakse kuluobjektid (tooted, teenused, projektid),
2. liigitatakse kulud otse- ja kaudkuludeks ,
3. paigutatakse otsekulud otse kuluobjektidele,
4. liigitatakse kaudkulud tootmise üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ja moodustatakse põhitegevuse (tootmise) kulukohad, tugiteenuste kulukohad ja organisatsiooni üldkulude kulukohad ,
5. valitakse kulukäituriid, paigutatakse ja jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohadele ja tugiteenuste kulukohtadele,
6. jaotatakse tugiteenuste kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele,
7. leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele,
8. paigutatakse ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele,
9. leitakse üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele.



Joonis 6. Omahinna (täiskulu) arvestuse protsess

Allikas: Karu, S. 2012

Kuluobjektid on ettevõttes Orhidee toit ja jook. Otsekulud on tooraine, köögitarbed, lauanõud, toidu valmistamise kütteained (gaas, süsi). Joogi otsekulu on nii jook ise kui ka taara. Samuti on joogi serveerimiseks kasutatav klaas joogi otsekulu. Üldjuhtimise kulukoht on ettevõttesse sisse ostetud juhtimisteenus.

Kui traditsiooniliselt vaadeldakse kulutekitajatena (kulukandjatena) tooteid, siis järjest enam on hakatud kulukandjatena vaatlema ka tegevusi. Teatud tegevuste tulemusena sünnivad tooted. Järelikult hinnatakse tegevusi ja nende teostamiseks tehtud kulude optimaalsust. Nendest arusaamadest lähtudes on välja arendatud tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemid. (Kaplan, R.S. lk 131)

Tegevuspõhise kuluarvestuse kohaselt saab üldkulud kõigepealt ühendada kulukohaga (tegevusega). Pärast seda saab üldkulud jagada kulukohalt (tegevuselt) kulukandjale.

2.3. Kuluarvestussüsteemist saadav info ja selle hinnang

Kuluarvestussüsteemi rakendamine võimaldab täpselt piiritleda erinevatele toodetele ja teenustele tehtud kulusid ning seejärel määratleda, millises protsessis või etapis kulud tekkisid. Samuti on võimalik seejärel kulusid analüüsides näha, milline toode ei ole kasumlik ning otsustada, milline toode ei peaks enam sortimendis olema. Ettevõttele Orhidee on võimalik hakata kasutama kassasüsteemi *CompuCash 4000* lisaks kassa funktsioonile ka kuluarvestuse aspektist. Antud hetkel ei kasutata tarkvara kõiki võimalusi otstarbekalt ära.

CompuCash 4000 tarkvara raamatupidamisliidesega on sisestatud saatelehtedes võimalus arvet pidada ka tasutud ja tasumata saatelehtede üle. Tasumisi saab märkida ainult aktsepteeritud saatelehtedele. Aktsepteeritud saatelehe sisus saab selleks otstarbeks kasutada nuppu "Maksmine". Enamjaolt teostatakse maksmist raamatupidamisprogrammis, kassasüsteemis sisestatud saatelehed-ostuarved kantakse raamatupidamissüsteemi üle kas elektroonselt või käsitsi.

Kasutades ettevõttes Orhidee olemasolevat kassaprogrammi *CompuCash 4000* on võimalik luua kaasaegne ja mugavalt toimiv kuluarvestussüsteem. Vajalik oleks koostada toodetele retseptid, et kaupu müües arvestatakse toodetele õiged kogused tooreainet.

Autor soovib ettevõttele Orhidee luua retseptid *CompuCashi* programmi. Autor arvutab välja ühe populaarse supi omahinna kasutades selleks ettevõttes kasutusel olevat tarkvara. Selleks on vaja programmis valida „Lao“ moodul, edasi „Tooteregister“. Valides „Tooteregistrist“ rühma „Tooraine“ saab koostada toorainete nimekirja. Kui kõik toorained on ostuarvelt sisestatud saab edasi siduda tooraine menüütoodetega. Iga menüüs olevale toidule on võimalik seejärel luua retsept. Selleks tuleb valida Tooteregistrist rühm nimega „Menüü“ ning toode, millele soovitakse retsepti luua. Retsepti koostades tuleb valida tooraine nimekirjast sobiv tooraine ning kinnitada see retseptile õige kogusena.

Joonisel 7 on näha tomatisupi retsepti loomine. Sisestades *CompuCashi* programmi sisseostuarvelt vajaliku tooraine saame ühe tomatisupi hinnaks 1,1€. Serveeritava supi maht 400ml ning see hind sisaldab ainult tooraine kulu. Muid tootmiskulusid ei ole sinna sisse arvestatud. Supi müügihind on 3,8€. Kui klient soovib sinna supi sisse kanafilee asemel hoopis lambaliha siis on supi müügihinnaks 4,7€. Vastavalt on sellisel juhul supi tooraine kuluks 1,6€. Hindasid analüüsides selgub, et puudub kindel valem hindade kalkulatsiooniks. Kahe supi tooraine hinna ja müügihinna

vahe on väga erinev. Kanafileeiga tomatisupi müügihind peaks kindlasti olema kõrgem. Eriti kui arvestada, et tegemist on ainult tooraine kuluga.

Toote nimi	Retsep	Kogus	Kaoprots	MÜ	Neto
Tomat		30,000	0,00	G	30
Porgand		20,000	0,00	G	20
Köögikoor		4,000	0,00	CL	4
Taluvõi		9,000	0,00	G	9
Koriander		5,000	0,00	G	5
Maitseained, keskmine hind 26.03.16		3,000	0,00	G	3
Sool		6,000	0,00	G	6
Kanafilee		165,000	0,00	G	165
Tomatikaste (valmis) 1 kg	✓	200,000	0,00	G	200

Joonis 7. Retsepti loomine

Allikas: Autori koostatud retsept kasutades *CompuCash* programmi ettevõttes Orhidee

Autor arvutas välja ka ühe jäätisekokteili kaubakulu hinna. Nimelt on jäätisekokteil laste seas väga populaarne ja ettevõttes Orhidee olulise läbimüügiga. Müügihind on tootel 2,3€ ja tooraine kulu 0,74€.

Omahinna arvutamine on toitlustusvaldkonnas oluline, sest konkurents on väga tihe. Ettevõttes valmistatud kaupade ja osutatud teenuste omahinda teades on võimalik vältida probleeme, mis võivad tekkida esitades toote eest ebamäärase hinna. Omahinna arvestamine on toitlustusettevõttes keeruline, eriti kui toodetakse mitut erinevat toodet. Ettevõtte Orhidee menüüs on kokku 91 erinevat toitu ning 128 erinevat jooki.

Kui edaspidi regulaarselt sisestada *CompuCashi* programmi nii sisseostetud joogikaupu kui söögiks vajalikku tooraine ostuarveid siis saab programmist kergesti loetava ülevaate iga toote reaalse ostukulu kohta. Nii on ettevõttes müüdavate toitute hindasid lihtsam ja objektiivsem korrigeerida. Kui mõne sisseostetava tooraine ostuhind muutub siis tooraine arve sisestamisel on hinnamuutus automaatselt nähtav. *CompuCashi* programm näitab kallimat hinda punasega ja eelmisest ostust odavamast ostuhindast vastavalt roheline värviga.

Kui vaadata 2016 aasta otsest toidukulu siis see moodustab ettevõtte müügitulust 27,9%. Joogikaupade kulu on 8,6%. Kindlasti on võimalik ettevõttel toidukulu vähendada, sest optimaalne toidukulu toitlustusettevõtetele on 22-25% müügitulust. Kasutades jookidele omahinna arvutust on võimalik ettevõtte juhtidel kiirelt ja lihtsalt otsustada, kas toodete hinnad vajavad korrigeerimist. Näiteks on aktuaalne alkoholiaktsiisi tõus ning kasutades toodete sisestamist *CompuCashi* on võimalik kiirelt saada ülevaade ostuhindade muutusest ja müügikatte vähenemisest ning seejärel langetada otsuseid. Praegusel hetkel on hinnad kujundatud vaadeldes konkurentide hinnatasemeid ning arvesse on võetud klientide kommentaare.

Sisestades joogikaupasid *CompuCashi* programmi laoarvestusse on võimalik jälgida läbimüüke ja teostada inventuuri. Seeläbi on parem ülevaade hetkel olemasolevast kaubast ja ettevõtte müügistatistikast. Programmis on võimalik vaadata laoseisu ning seeläbi kontrollida ka teenindajate täpsust ja usaldusväärsust. Kiiretel aegadel on loomulik, et teenindaja unustab mõne toote kliendi arvele lisada või lisab hoopis vale toote. Kui ettevõtte müügikatted on liialt väikesed on juba ühe unustatud toote kulu väga olulise tähtsusega.

Arvestades, et ettevõtte tootmismahud ja käibed on järjest suurenenud on ettevõttel mõistlik investeerida sellesse tegevusse, et tulevikus oleks võimalik müüdavate kaupade hindasid määrata ning seeläbi õigeid juhtimisotsuseid langetada.

Raamatupidaja koostab juhtidele aruandeid, kus kulud on koondatud ühele kulukontole. Olenevalt juhtimisotsuste tähtsusest ning olemusest on juhtidel hea saada ülevaade majandustegevuse aruannetest, kus on nähtaval kohal kulukontole koondatud kulude jaotus.

KOKKUVÕTE

Valides ettevõttele sobivat kuluarvestuse süsteemi ei saa olla ühest õiget valikut. Organisatsioonid erinevad üksteisest struktuuri, tootmiskahtude, tegutsemisvaldkondade ja muude tegurite poolest. Erinevat tüüpi ettevõtted vajavad erinevatel põhimõtetel toimivaid süsteeme. Sobiva valiku langetamisel tuleb teadvustada, mis tüüpi ettevõttega on tegemist ning millist infot kulude kohta vajatakse.

Kulude kogumisel ja nende kirjendamisel kulukontodele ei ole ettevõttes Orhidee võimalik hilisemal vaatlemisel määratleda, millise toidu või joogi valmistamiseks teatud kulutused on tehtud. Muutmaks ettevõttes läbipaistvamaks kulude arvestamist ja raamatupidamist soovib autor kulude arvestamist ja kajastamist korrastada.

Töös on tuginetud ettevõtte Orhidee 2015 aasta majandusaruandele ja raamatupidamise algdokumentidele. Varasemaid andmeid ei eksisteeri, sest ettevõtte on loodud 2014 aasta detsembris. Paremaks võrdluseks on kasutatud ka 2016 aasta kasumiaruannet. Kvalitatiivse uurimismeetodi kasutamisel ei tegeleta mõõtmisega ning töö autor on saanud suusõnaliselt informatsiooni ja juhendusi ettevõtte kulude kohta selle juhilt ja raamatupidajalt.

Lõputöö eesmärgiks oli luua ühele toitlustusettevõttele kuluarvestussüsteem, et ettevõtte juhid saaksid vajalikku ning piisavalt täpset kuluinformatsiooni juhtimisotsuste langetamise jaoks.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded, mille hulgas oli vaja analüüsida hetkel kasutatavat kuluarvestussüsteemi ning välja selgitada olemasolevad võimalused kuluarvestuse arendamiseks. Üheks uurimispunktiks oli ka määratleda, millist kuluinformatsiooni vajab juhtkond juhtimisotsuste langetamiseks ning sellest tulenevalt oli parema süsteemi jaoks vaja välja selgitada sobivad kululiigid, -kohad ja –kandjad.

Töö esimeses osas tutvustati ettevõtte olemasolevat olukorda. Autor võrdles kahte peamist kuluarvestusmeetodit – traditsioonilist täiskuluarvestusmeetodit ja tegevuspõhist kuluarvestusmeetodit. Töö teises osas pakub autor välja võimalusi ja soovitusi toitlustusettevõtte Orhidee kuluarvestussüsteemi parendamiseks. Leitakse lahendusi kulude paremaks liigitamiseks.

Ettevõttes on üldkulude jaotamiseks vajalik eelarvestamine. Kulukäituri valiku saab teha kui ettevõttes toimib eelarvestamine. Ettevõttes Orhidee eelarveid ei koostata. Ettevõtte juhid

kasutavad regulaarselt kolme lihtsalt valemit, et kuludest kiire ülevaadet saada. Nendeks on tööjõu-, toidu- ja joogikulu. Tööjõukulu protsent saadakse, kui kogu palgakulu jagatakse müügituluga. Toidu- ja joogikulu protsent arvutatakse jagades vastava kauba kulu müügituluga.

Antud hetkel on ettevõtte Orhidee raamatupidaja ettevõtteväline isik ja raamatupidamisteenus on ettevõttesse sisse ostetud. Finantsarvestuseks kasutatakse programmi *Tresoor* ja palgaarvestuseks *Merit Palk* majandustarkvara. Ettevõttes kasutusel olevast kassaprogrammist *CompuCash 4000* ei võeta kahjuks nii palju kui võiks. Programmis on võimalik arvutada toodete omahindasid automaatselt. Lisaks on võimalik luua programmis kontoplaan, väljastada ja ka maksta arveid. Ideaalis võiks raamatupidamist teostada konkreetsetes tarkvaras ja majasiseselt. Niiviisi on võimalik kulusid jaotada ka objektiivsemalt kulukontodele, sest ettevõttes kohapeal töötaval inimesel on parem ülevaade, millise kulukoha kuluga on tegemist ja kanda see siis vastavale kontole.

Autor soovib kuluarvestusüsteemi loomist alustades kõigepealt korrastada kontoplaani. Kindlasti on vajalik ka luua eelarve, et üldkulude jagamisest ülevaade saada. Olenevalt juhtimisotsuste tähtsusest ning olemusest on juhtidel hea saada ülevaade majandustegevuse aruannetest, kus on nähtaval kohal kulukontole koondatud kulude jaotus.

Soovituste nimekirjas on eesotsas joogikulu kontole teha lisakontod ning koondada sarnased tooted kokku. Kulukohtade arvestus näitab, et ettevõtte Orhidee puhul on kulukohtadeks: joogikulu ja toidukulu. Kui praegu koondab raamatupidaja ettevõtte joogikulud kõik ühe kulukonto alla, milleks on 4022. Autor soovib teha lisakontod 40221, 40222 ja 40223 vastavalt kange alkohol, lahja alkohol ja karastusjoogid.

Ka palgakonto vajab täiustamist. Kui praegu kantakse kõikide töötajate töötasud ühele kulukontole – 4300 siis tulevikus oleks mõistlik luua siia lisa kulukonto numbriga 43001 kokkade ja 43002 nõudepesijate töötasu kohta. Teeninduse töötajaid tuleb arvestada turustuskulude hulka, seega ettekandjate ja teenindusjuhi töötasu uueks kulukontoks saaks 43003.

Kaupade omahinna arvutamine on toitlustusvaldkonnas oluline, sest konkurents on väga tihe. Ettevõttes valmistatud toitude ja osutatud teenuste omahinda teades on võimalik vältida probleeme, mis võivad tekkida esitades tarbijale toote eest ebamäärase hinna. Omahinna arvestamine on toitlustusettevõttes keeruline, eriti kui toodetakse mitut erinevat toodet. Ettevõtte Orhidee menüüs on kokku 91 erinevat toitu ning 128 erinevat jooki.

Toodete omahinda on võimalik välja arvutada kasutades ettevõttes juba olemasolevat kassaprogrammi *CompuCash*. Selle tegevuse lihtsustamiseks on võimalik programmis sisestada laoarvestusse tooted ning toorained ning kui edaspidi kõik sisseostetud kauba arved sisestatakse laoarvestusse, siis on automaatselt olemas iga toote ostuhinnad. Väga mugav on edaspidi menüüs kaupade hindasid muuta ja korrigeerida, kui tooraine hind muutub. Paraku ettevõttes Orhidee ei ole kasutatud võimalust ja laoarvestus puudub.

Töö autor soovib investeerida ajamahukasse tegevusse ja koostada ettevõttel toitudele retseptid. Toimivas toitlustusettevõttes valmistatakse toitusid mälu ja maitse järgi. Tooraine ei lähe laoarvestusest maha, sest laoarvestus puudub.

Autor koostab ettevõtte Orhidee kokalt saadud infoga kahele menüüs olevale tootele retsepti ja arvutab kasutades *CompuCashi* tarkvara välja toodete tooraine hinna. Tulemusest selgub, et ettevõttel puudub kindel valem hindade kalkulasiooniks ja kahe sarnase toote tooraine kulu ja müügihinna vahel on väga suur erinevus.

Kui taolist tegevust ettevõttes järjepidevalt kasutada on müüdavate toitude hindasid lihtsam ja objektiivsem korrigeerida. Kui mõne ostetava tooraine ostuhind muutub siis selle *CompuCashi* sisestamisel on hinnamuutus automaatselt nähtav. Seeläbi on juhtidel võimalik muuta ettevõtte hinnapoliitikat ja suurendada kasumit.

Sisestades joogikaupasad *CompuCashi* programmi laoarvestusse on võimalik jälgida läbimüüke ja teostada inventuuri. Seeläbi on parem ülevaade hetkel olemasolevast kaubast ja ettevõtte müügistatistikast. Programmis on võimalik vaadata laoseisu ning seeläbi kontrollida ka töötajate usaldusväarsust. Kui ettevõtte müügi-katted on liialt väikesed on juba ühe teenindaja poolt arvele unustatud toote müügist saamata jäänud tulu väga olulise tähtsusega.

Arvestades, et ettevõtte tootmismahud ja käibed on järjest suurenenud, on autori arvates ettevõttel Orhidee mõistlik investeerida retseptide loomise tegevusse, et tulevikus oleks võimalik müüdavate kaupade hindasid määrata ning seeläbi õigeid juhtimisotsuseid langetada.

VIIDATUD ALLIKAD

1. **Alver, J.** (2004). *Ühiskulude jaotamine*. Raamatupidamisuudised nr 7. Lk 17-23.
2. **Alver J. Alver L.** (2002). *Juhtimisarvestus*; Deebet. 507 lk.
3. **Alver, J, Reinberg, L.** (2002). *Juhtimisarvestus. Teine täiendatud väljaanne*. Tallinn: Deebet. 431 lk.
4. CIMA. (2005). *Management Accounting, Official Terminology*. London; CIMA Publishing. 148 lk.
5. CompuCash 4000 kassasüsteemid [WWW]
<http://www.ektaco.ee/kassasusteemid/funktsionaalsus/lahendused/>
6. **Drury C.** (2000). *Management & cost accounting*. London. Pat Bond. 816 lk.
7. **Drury C.** (2005). *Management Accounting for Business*. London. Thomson. 549 lk.
8. Eesti Logistikaühing, Äripäev. (2004). Logistika mõisted. [WWW]
<http://www.aripaev.ee/uudised/2006/11/28/logistika-pohimoisted-14> (14.12.2015)
9. Ektaco AS (2011). *CompuCash 4000 SQL kasutusjuhend*. Ektaco;
10. Ektaco kassasüsteem Compucash 4000 tarkvara arendamine [WWW]
<http://www.ektaco.ee/tarkvara/compucash-4000/> (1.mai 2016)
11. **Eldenburg, L. G., Wolcott, S. K.** (2010). *Cost Management: Measuring, Monitoring and Motivating Performance, 2nd Edition*. USA: John Wiley and Sons. 744 lk.
12. **Haldma, T., Karu S.,** (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*; Tartu: Rafiko Kirjastus. 192 lk.
13. **Kaplan, R.S.** (2014). *Time-Driven Activity-Based Costing*. *Harvard Business Review*. 266 lk.
14. **Kaplan, S. R, Cooper, R.** (2002). *Kulu ja tulemus*. Tallinn: Fontes. 401 lk.
15. **Karu S.** (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa*; Tartu: Rafiko; 333 lk.
16. Karu, S. (oktoober 2012). *Omahinna arvestamine ja üldkulude jaotamine*. Raamatupidamise praktik. Äripäev. 48 lk
17. **Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, M., Mehine, T., Printhal, I.** (2010). *Teadlik turundus*; Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus; 342 lk
18. **Maher, M. W., W. N. Lanen, M. V. Rajan.** (2014) *Fundamentals of Cost Accounting*. McGraw-Hill Irwin. 608 lk.

19. **Nagle T.T., Hogan E.J** (2006). *The strategy and tactics of pricing: a guide to growing more profitably*; Pearson prentice hall; 399 lk
20. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2015
21. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2016

SUMMARY

DEVELOPING COST ACCOUNTING SYSTEM FOR A CATERING COMPANY ORHIDEE.

Helen Ibrus

Language: Estonian

Figures: 7

Pages: 46

Tables: 6

References: 21

Appendixes: 2

Keywords: Cost accounting, cost accounting system, full environmental costing, marginal costing, catering company, manufacturing company

The main purpose of the costing system is to provide important information for managers who make profitable decisions based on it. Different types of businesses require different principles of functioning systems. Choosing an appropriate cost accounting system for the company does not have a single correct option. Organizations are different in the structure of production volumes, fields of activity and many other factors. Decision must be made knowing what type of company will use it and what kind of cost information is needed.

To make the company's costs more transparent in accounting, the author suggests that the cost calculation and chart of accounts should be corrected and renewed.

Author has used the company Orhidee's 2015 annual reports, income statement and accounting documents in this thesis.

The current thesis aim was to create a cost accounting system for a catering company so its managers can make management decisions based on accurate cost information.

The first chapter presents the company's current situation. Continued by comparison of the two main cost accounting methods – traditional costing and activity based costing.

In the second chapter the thesis author offers options and recommendations to improve the accounting system for the catering company Orhidee.

The company is required to start budgeting. Cost drivers can be chosen when business has effective budgeting. The managers are using the simple formulas to get the cost data. These include labor, food and beverage consumption. Labor cost is calculated by dividing the total salary cost by sales revenue. Food and beverage consumption is calculated by dividing the food or beverage cost by sales revenue.

At this point, the company's accountant is an external person and not on the company's payroll. The accountant is using *Merit Palk* for salary calculation. For all other transactions *Tresoor* software is used. The company Orhidee is using *CompuCash 4000* cash program in restaurant. Unfortunately it is not used as much as it could. Author recommends the company to start using *CompuCash* program as accounting program and Orhidee company worker as an accountant to get better and more precise costing results.

According to the aim of the thesis author set following tasks

- To analyze the current cost accounting system
- To find out solutions to improve the system
- Define what kind of information is needed
- Identify the appropriate cost types, centres and objects.

Calculating the product cost is very important for a catering company because the competition is very dense. The Orhidee company has a total of 91 different food items in the menu and 128 different beverages. Generating recepies for all the selling items is very time consuming process for Orhidee company but the thesis author recommends them to invest in this project. Especially as the company's production volume and turnover has been increasing.

The calculation of the cost of products is much easier in the future. The cost of production can be calculated using the existing software *CompuCash* in the Orhidee company.

If such action will be used in the company consistently the food and beverage the pricing will be more accurate. With this activity the company owners can receive more profit.

LISAD

Lisa 1. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2015

KASUMIARUANNE (EUR) 01.01.2015 ... 31.12.2015

Kasumiaruande kirje		Aruandeperioodi lõpuks	
1		2	
Müügitulu		<u>309 331,46</u>	
3000	Müügitulu		305 891,68
3200	Müügitulu muude teenuste müügist		3 496,78
Kaubad, toore, materjal ja teenused		<u>153 051,63</u>	
4002	Kütteained (gaas, süsi jne)		1 846,55
4003	Lauanõud		2 823,15
4004	Köögitarbed		4 080,14
4005	Töö- ja vormiriietus		851,21
4006	Ruumide rent		30 400,00
4007	Valvekulud		411,87
4008	Elektrienergia		5 718,80
4009	Muud kommunaalkulud		6 326,65
4010	Boonused		-1 500,00
4014	Majapidamismaterjalid		7 440,28
4015	Köögitarvete liising		1 638,46
4021	Toiduainete kulu		74 574,01
4022	Toiduainete kulu - joogid		18 440,51
Muud tegevuskulud		<u>51 749,08</u>	
4020	Remondi- ja hoolduskulud (sh. porivaibad)		8 229,39
4109	Panga teenustasud		3 477,95
4120	Kontorikulud		3 557,88
4121	Juhtimisteenus		4 000,00
4140	Arvuti- ja andmeside kulud		1 013,27
4141	Ruumide sisustus (lilled, küünlad)		6 354,54
4160	Transporditeenused (takso jne)		382,43
4162	Raamatupidamise kulud		2 560,00
4164	Taara kulud		719,49
4165	Koolituskulud		115,00
4166	Reklaamikulud		7 410,00
4168	Konsultatsioonikulud		425,00
4180	Sidekulud		408,14
4190	Muud tegevuskulud		13 095,99
Tööjõu kulud		<u>83 939,35</u>	
Palgakulu		<u>62 186,57</u>	
4300	Palgakulu		58 457,87
4301	Haigushüvitised		155,69
4302	Puhkuse reserv		3 573,01

Sotsiaalmaksud		21 256,33	
4400	Sotsiaalmaksukulu		21 256,33
Töötuskindlustus		496,45	
4500	Ettevõtte töötuskindlustusmaksukulu		496,45
Põhivara kulum ja väärtuse langus		<u>3 880,05</u>	
4600	Põhivara kulum ja väärtuse langus		3 880,05
Muud ärikulud		<u>41,53</u>	
4800	Muud ärikulud		41,53
Ärikasum (-kahjum)		<u>16 726,82</u>	
Finantstulud ja -kulud		<u>-848,83</u>	
Intressikulud		849,16	
	Intressikulud		849,16
6750	Intressikulud		849,16
Muud finantstulud ja -kulud		0,33	
	Muud finantskulud		-0,33
6800	Muud finantskulud		-0,33
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist		<u>15 877,99</u>	
Aruandeaasta kasum (-kahjum)		<u>15 877,99</u>	

Lisa 2. Ettevõtte Orhidee kasumiaruanne 2016

KASUMIARUANNE (EUR)

01.01.2016 ... 31.10.2016

Kasumiaruande kirje		Aruandeperioodi lõpuks	
1		2	
Müügitulu		<u>311 825,10</u>	
3000	Müügitulu		310 862,66
3200	Müügitulu muude teenuste müügist		962,64
Kaubad, toore, materjal ja teenused		<u>176 173,90</u>	
4002	Kütteained (gaas, süsi jne)		1 438,99
4003	Lauanõud		1 683,27
4004	Köögitarbed		5 057,34
4005	Töö- ja vormiriietus		369,53
4006	Ruumide rent		31 000,00
4007	Valvekulud		391,78
4008	Elektrienergia		5 232,44
4009	Muud kommunaalkulud		8 517,82
4010	Boonused		-4 435,27
4014	Majapidamismaterjalid		6 996,63
4015	Köögitarvete liising		456,24
4021	Toiduainete kulu		92 686,40
4022	Toiduainete kulu - joogid		26 778,73
Muud tegevuskulud		<u>26 501,03</u>	
4020	Remondi- ja hoolduskulud (sh, porivaibad)		3 869,11
4109	Panga teenustasud		3 242,41
4120	Kontorikulud		1 953,50
4121	Management fee		2 000,00
4130	Autokulud		350,00
4140	Arvuti- ja andmeside kulud		236,35
4141	Ruumide sisustus (lilled, küünlad)		2 445,41
4160	Transporditeenused (takso jne)		2 245,68
4162	Raamatupidamise kulud		2 800,00
4164	Taara kulud		357,27
4165	Koolituskulud		88,00
4166	Reklaamikulud		2 223,98
4168	Konsultatsioonikulud		160,00
4180	Sidekulud		454,41
4190	Muud tegevuskulud		4 074,91
Tööjõu kulud		<u>90 049,19</u>	
Palgakulu		<u>67 476,40</u>	
4300	Palgakulu		64 144,08
4301	Haigushüvitised		82,32
4304	Erisoodustuse kulu		250,00
4305	Erisoodustuse tulumaksukulu		3 000,00
Sotsiaalmaksud		<u>22 059,47</u>	
4400	Sotsiaalmaksukulu		22 059,47

Töötuskindlustus		513,32	
4500	Ettevõtte töötuskindlustusmaksukulu		513,32
Põhivara kulum ja väärtuse langus		<u>4 240,06</u>	
4600	Põhivara kulum ja väärtuse langus		4 240,06
Muud ärikulud		<u>8,40</u>	
4800	Muud ärikulud		8,40
Ärikasum (-kahjum)		<u>14 852,72</u>	
Finantstulud ja -kulud		<u>-723,75</u>	
Intressikulud		727,93	
6750	Intressikulud		727,93
	Intressikulud		727,93
Muud finantstulud ja -kulud		4,18	
	Muud finantstulud		4,18
6700	Muud finantstulud		4,18
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist		<u>14 128,97</u>	
Aruandeaasta kasum (-kahjum)		<u>14 128,97</u>	

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor:

(Helen Ibrus, 05. detsember 2016)

Üliõpilaskood: 121585BDMR

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:

(Pille Kaarlõp, 05. detsember 2016)

Kaitsmisele lubatud: “ “ 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....

(nimi, allkiri)