

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOLI TALLINNA KOLLEDŽ

Majandusarvestus

Kaidi Leosk

**SUVENIIRIDE OMAHINNA JA MÜÜGIHINNA KUJUNEMINE
TOOTMISETTEVÖTTES**

(OÜ Nordic Gifts Eesti näitel)

Lõputöö

Juhendaja: Ester Vahtre EMBA

Tallinn 2014

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor

(nimi, allkiri, kuupäev)

Üliõpilaskood

Töö vastab kehtivatele nõuetele

Juhendaja

(nimi, allkiri, kuupäev)

Kaitsmisele lubatud „ “ 2014

.....

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees (nimi, allkiri)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. ÜLEVAADE ETTEVÕTTEST	5
1.1. Ettevõtte tutvustus.....	5
1.2. Firma kuluarvestussüsteemi ülevaade.....	7
1.3. Turustuskanalite ülevaade.....	8
2. SUVENIIRIDE OMAHINNA JA MÜÜGIHINNA KUJUNEMINE TOOTMISETTEVÕTTES	9
2.1. Kuluarvestuse meetodi valik.....	9
2.2. Kululiikide, kulukoha, kuluobjektide (kandjate) ja kulukäiturite arvestus ettevõttes	13
2.3. Suveniiride omahinna arvestus	25
2.4. Suveniiride müügihinna kujunemine	34
2.5. Suveniiride omahinna ja müügihinna arvestuse analüüs	42
2.6. Järeldused ja ettepanekud	48
KOKKUVÕTE	52
VIIDATUD ALLIKAD	54
LISAD	55
SUMMARY	71

SISSEJUHATUS

OÜ Nordic Gifts Eesti jaoks on oluline kasum. Selleks, et ettevõtte piisavalt kasumit teeniks, peab OÜ Nordic Gifts Eestil olema väga hea kulude ülevaade. Mida selgemad on kulutused, seda lihtsam on kujundada toodete oma- ja müügihinna. Omahinna ja müügihinna kujundamiseks peab ettevõttel kindlasti olema kuluarvestusesüsteem, mille abil oleks võimalik jälgida, kui suur on suveniiride omahind ja milliseks on võimalik kujundada müügihinna. Müügihind on oluline, kuna peab ära katma toote jaoks tehtud kulutused ning teenima ka kasumit. Põhjalik kulude analüüs aitab kasvatada ettevõtte väärtust ning annab juhtkonnale vajalikku informatsiooni muutuste tegemiseks.

Antud lõputöös uurib töö autor OÜ Nordic Gifts Eesti omahinna ja müügihinna kujunemist suveniiride näitel.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida ettevõtte omahinna ja müügihinna kujunemist ning leida optimaalsed võimalused tootmis- ja turustusprotsesside efektiivsemaks muutmiseks. Töö autor analüüsib erinevaid kulusid ja teeb ettepanekuid omahinna ja müügihinna paremaks kujundamiseks.

Antud lõputöö uurimisülesanneteks on analüüsida ettevõtte tootmise otsekulusid, tootmise kaudseid kulusid ning üldhalduskulusid ja selgitada välja, kuidas materjalide hinnatõus on mõjutanud omahinda ja kasumit. Autor kasutab lõputöös esmast allikat - küsitleb ärijuhti ning raamatupidajat. Põhiliselt kasutatakse teiseseid andmeid ehk analüüsitakse ettevõtte aruandlust. Kavandatavaks meetodiks on kvantitatiivne analüüs.

Lõputöö koostamisel kasutati ettevõttelt saadud 2013. aasta ja 2012. aasta majandusaasta bilansi ning kasumiaruannet. Lisaks nendele dokumentidele toetus töö autor erinevatele majanduslastele kirjandusallikatele ja artiklitele.

Lõputöö koosneb kahest suuremast peatükist, mis omakorda jagunevad väiksemateks alapeatükkideks. Töö esimeses osas annab töö autor ülevaate ettevõttest. Tutvustatakse ettevõtet, millega täpsemalt tegeletakse, kui palju on töötajaid, missuguseid tooteid toodetakse. Antakse ülevaade kuluarvestussüsteemist - missugused on põhilised kulud, kuidas need jagunevad ning mis-

sugust raamatupidamisprogrammi kasutatakse. Lisaks sellele antakse ülevaade turustuskana-
litest - kuidas turustamine käib ning kuhu toodangut müüakse.

Töö teises osas käsitletakse suveniiride omahinna ja müügihinna kujunemist. Nii omahinna kui
ka müügihinna kujunemist vaadeldakse kolme enam müüdava toote näitel: PVUE – „päkapikk
kirve ja haokubuga“, artikkel 6612 – „päkapikk kahe kingipakiga“ ning VMP – „magnetviikingi
pea“. Töös analüüsitakse saadud tulemusi. Selgitatakse välja, kas võrreldes 2012. aastaga on hin-
nad tõusnud või langenud ning mis on muutust mõjutanud ning viimases alapeatükis on kirja
pandud järeldused ja ettepanekud.

1. ÜLEVAADE ETTEVÕTTEST

1.1. Ettevõtte tutvustus

Lõputöös vaadeldav OÜ Nordic Gifts Eesti tegutseb tootmisvaldkonnas. Ettevõtte asub Tallinnas aadressil Kadaka tee 3a. OÜ Nordic Gifts Eestis töötavad ärijuht, assistent, raamatupidaja, kolm puuseppa, üks käsivärvija ning kaheksa suveniiride valmistajat. OÜ Nordic Gifts Eestit juhib ärijuht, keda abistab müügiassistent. Ettevõtte juhtimisega tegeleb ärijuht. Tootmise korraldamise, turustamise, varustamise ja logistikaga tegelevad mõlemad - nii ärijuht kui ka assistent.

Põhiliseks toodanguks on puidust ja tekstiilist valmistatud käsitöönukud (Joonis 1). Tooteid müüakse nii Eestis kui ka välismaal. Inimesed hindavad nende toodete juures kõige enam naturaalseid materjale, milleks on puit ja lina. Muidugi toodetakse analoogseid suveniire ka mujal maailmas, nt Hiinas, kus on töäjõud väga odav ja sellest tulenevalt on ka nukud odavamad, kuid need nukud ei ole kvaliteetsed ning on sünteetilisest materjalist. Kõige rohkem ostetakse suveniire jõulude ja lihavõtete ajal ning kingituseks või meeleolu loomiseks aasta ringi. Aasta jooksul müüakse umbes 270 erinevat mudelit. Peamised toodegrupid on :

- 1) jõulupäkapikud (kõrgusega 6-19 cm seisvad ja istuvad päkapikud ning inglid, piibliteemalised kolm kuningat, Joosep ja Maria, karjused ja lambad) (Lisa 1.1.);
- 2) talveteemalised (suusatajad ja kelgutajad) (Lisa 1.2.);
- 3) suveteemalised aiapäkapikud ja metsapäkapikud (Lisa 1.3.);
- 4) linaviltpäkapikud (Lisa 1.4.);
- 5) varvaslapsed (Lisa 1.5.);
- 6) viikingid (Lisa 1.6.);
- 7) mitmesugused loomad (Lisa 1.7.);
- 8) ametimehed (korstnapühkijad, kokad jne) (Lisa 1.8.);
- 9) rahvuslikud nukud (Lisa 1.9.);
- 10) rippnukud (päkapikud, inglid, kellukesed, kuulid) (Lisa 1.10.);
- 11) magnetnukud (rahvuslikud nukud, viikingipead, loomad) (Lisa 1.11.);

12) pudeli-kork nukud (Lisa 1.12.);

13) suured nukud pühkimisludade peale (Lisa 1.13.).



Joonis 1. OÜ Nordic Gifts Eesti suveniirid (Ettevõttelt saadud pilt)

Kuna ettevõtte toodanguks on käsitöönukud, siis kõige rohkem kulub nukkude valmistamisele tööaega ning kõige suurema osakaaluga kuludes on tööjõukulud. Lisaks tööajale vajatakse palju erinevaid materjale. Puitdetailide nukkude kehade, peade, jalgade, käte valmistamiseks tarnitakse kolmelt Eesti ettevõttelt. Tekstiilide nukkude välimuse kujundamiseks ostetakse nii Eestist kui välismaalt. Kootud soonikut ehk sukka tarnitakse Rootsist, õhukest viltkangast USA-st, väike-seid kelke ja pisikesi korvikesi Saksamaalt, magnetid Leedust. Ülejäänud materjale tarnitakse Eestist. Materjalid jagunevad järgmistesse gruppidesse: paelad, abimaterjalid, pakendid, kangad, puit. Ostetud puitdetailide töötlemiseks ja viimistlemiseks vajatakse mitmeid erinevaid masinaid-puurmasinaid, lauasaage, lintsaage, lihvmasinaid, puruimurit. Seadmetega töötavad ja hooldavad neid puusepad. Õmblusmasinaid kasutavad nukuvalmistajad riiete õmblemiseks. Ettevõttel on eraldi tööhutusnõuetele vastava ventilatsiooniga väike pritsvärvi ruum, kus värvitakse vajalikke detaile. Ettevõtte rendib tootmisruume, millele on ta teinud tootmisvajadustele vastava remondi.

1.2. Firma kuluarvestussüsteemi ülevaade

Lõputöös vaadeldavas OÜ Nordic Gifts Eestis kasutatakse kasumiaruande skeem 1, millest tulevalt toimub erinevate tulude ja kulude jaotus.

Ettevõttel on põhiliselt kolme liiki kulusid:

- 1) tootmise otsekulud;
- 2) tootmise kaudsed kulud;
- 3) üldhalduskulud.

On veel muud ärikulud ja finantskulud, kuid nende osakaal on võrreldes teiste kuludega väike. Tootmise otsekulud koosnevad materjali kuludest, tootmisega seotud palgakuludest ja tootmise palgakuludelt arvestatud sotsiaalmaksust ja ettevõtte töötuskindlustusest. Tootmise kaudsed kulud on ettevõtte ärijuhi palk, ärijuhi palgalt arvestatud sotsiaalmaks ja ettevõtte töötuskindlustusmaks, otseselt tootmisega seotud üldkulud, näiteks seadmete remondi- ja hoolduskulud. Üldhalduskuludeks on mitmesugused tegevuskulud, majanduskulud, kantseleikulud, raamatupidaja ja koristaja palk, nendelt palkadelt arvestatud sotsiaalmaksud ja ettevõtte töötuskindlustusmaksud, ruumide rent ning kommunaalkulud.

Ettevõtte kasutab raamatupidamises SAF raamatupidamisprogrammi lihtsat varianti, ainult panga ja pearaamatu moodulit. Excelis peetakse palgaarvestust ja laoarvestust. Firmal on kolm erinevat ladu:

- 1) materjaliladu;
- 2) valmistoodangu ladu;
- 3) pooltoodangu ladu.

Materjalilattu võetakse materjalid, mida ostetakse suurte partiidena ning kasutatakse pikema aja jooksul. Iga kuu viimase kuupäevaga kantakse kõik kuu jooksul tootmises kulutatud materjalid kulukontole. Valmistoodangut valmistatakse ja võetakse lattu vastavalt tellimustele ja prognoositud vajadustele, et laos oleksid alati olemas enim nõutavate mudelite varud. Valmistoodang läheb müügikuluks otse müügiarvetega. OÜ Nordic Gifts Eesti pooltoodanguks on erinevad suveniirnukkude osad, sest mõned töötajad valmistavad ainult kindlaid detaile, mis võetakse arvele pooltoodanguna- nt värvitud pead, kingipakid, värvitud põdrasarved, laternad, muusikariistad,

kingikotid. Valmistatud pooltoodangut võetakse lattu arvele ja kantakse kuluks üks kord kuus viimasel kuupäeval.

Ettevõttes võetakse varud lattu arvele ostuhindades ja transpordikulud eraldi ostetud teenuste kontole. Varude arvestamisel kasutatakse FIFO meetodit.

1.3. Turustuskanalite ülevaade

Ettevõtte endale otseselt reklaamfirmade ja ajakirjanduse kaudu reklaami ei tee. Ettevõttel on koduleht (www.nordicgifts.ee), kus on üleval enamus toodetest tootegruppide ja tähtsamate artiklite viisi. Turustamise reklaamiks kasutatakse otsingumootorit www.ee.ee, mis sõna suveniirid sisestamisel toob välja reklaami „Parima kvaliteediga käsitöö ja suveniirid Eestist!“, sealjuures ettevõtte nime ja kontaktid. www.tradewithestonia.com ja www.alibaba.com on ingliskeelsed, mis tutvustavad enam ostetavaid mudelid ja toovad välja ettevõtte kontaktid. Potentsiaalsed tellijad saavad kodulehele, kust nad võivad nukke artiklite viisi tellida ja suuremate koguste tellijatel on võimalus paluda erinevate mudelite detaile omavahel varieerida või värve valida. Iga toote küljes on ka värviline kartongist ettevõtte logoga reklaamlipik. (Joonis 2)



Joonis 2. OÜ Nordic Gifts Eesti logo (<http://www.nordicgifts.ee/>)

OÜ Nordic Gifts Eesti osaleb erinevatel laatadel: mardilaadal, Raekoja platsi jõuluturul ja suvisel kruiisiturgudel Raekoja platsil ja Tallinna sadamas. Kruiisiturud on avatud maist kuni septembri alguseni ja jõuluturg novembri teisest poolest kuni jaanuari teise nädalani. Kruiisiturgude kaudu võib leida potentsiaalseid tellijaid välismaalt. Nii kohtuti näiteks USA tellijaga, kes tegi oma esimese tellimuse selle aasta jaanuaris.

Lattu tootmist alustatakse kohe aasta algusest. Suuremahuliste jõulutellimuste täitmiseks kulub aega mõnest kuust kuni poole aastani. Suurem osa toodangust läheb Euroopa Liidu riikidele. Kõige rohkem toodangut müüakse Saksamaale, Rootsi, väiksemad tellimused tulevad Soomest ja Lätist. Väljaspoolt Euroopa Liitu on suurimad tellijad kaks Jaapani ettevõtet.

2. SUVENIIRIDE OMAHINNA JA MÜÜGIHINNA KUJUNEMINE TOOTMISETTEVÖTTES

2.1. Kuluarvestuse meetodi valik

Kuluarvestusmeetodi eesmärgiks on võimalikult adekvaatselt arvestada kulusid tulenevalt ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja äritegevusest. Iga ettevõtte kuluarvestuse meetoditeks on lisaks üldistele põhimõtetele alati hulk vaid sellele ettevõttele ainuomaseid jooni. (1, lk 94) Järgnevalt uurib autor, millised on erinevad kuluarvestuse meetodid ja milline meetod on kasutusel OÜ Nordic Gifts Eestis.

Traditsiooniline kuluarvestus (täiskuluarvestus, lihtkuluarvestus) (*traditional costing, absorption costing, full costing*) on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid. (2, lk 250) Traditsioonilises kuluarvestuses ei määra paljud ettevõtted kaudseid toote kulusid, näiteks ei määrata kommunaalkulusid otse tootele. Selle asemel kasutatakse traditsioonilist kuluarvestust, kus ettevõtted eraldavad otsekulud tootele, lähtudes mahust, näiteks kui palju on otsene tööjõukulu või kui palju on kulunud masintunde. Traditsioonilise kuluarvestuse eeliseks on lihtsus ja hea ligipääs vajalikele andmetele. Kuigi saadud kulude andmed ei pruugi olla nii täpsed kui need, mis saadakse keerulisema ja kallima kulusüsteemi alusel. Kuid traditsiooniline kuluarvestus võib olla siiski piisav, et täita juhtide teabenõude vajadusi, eriti kui (a) osa kaudsetest kuludest on suhteliselt madalad, võrreldes otseste kuludega, (b) toote mitmekesisus on madal või (c) täpne informatsioon kulude kohta ei ole kriitiline ettevõtte edu jaoks. (3, lk 145)

Tegevuspõhine kuluarvestus (*activity-based costing, ABC*) on kulude arvestuse meetod, mille abil arvestatakse kulud kuluobjektidele (toodetele, teenustele), lähtuvalt nende kulude seosest ühe või teise tegevusega, kasutades tegevuspõhiseid kulukäitureid. (2, lk 250) Tegevuspõhises

kuluarvestuse rakendamisel paigutatakse kuluobjektidele kõigepealt otsekulud. Tegevuspõhise kuluarvestuse käigus seostatakse ressursside kulud tegevusega, sama tegevusega seotud ressursside kulud paigutatakse ja/või jaotatakse ressursi kulukäituri abil vastava tegevuse kulukogumisse (*activity cost pool*) (samm1) ning pärast seda jaotatakse erinevatesse kulukogumitesse kogutud kulud tegevuse kulukäituri abil kuluobjektidele (näiteks toodetele, teenustele) (samm 2), lähtudes sellest, kui palju tegevusi ühe või teine kuluobjektiga seoses tehakse. Tegevuspõhine kuluarvestus loob eeldused kasutamata ressursside mõõtmiseks, analüüsimiseks, loomiseks ja juhtimiseks. (2, lk 254)

Tabel 1

Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemi võrdlus

Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus
Ühikupõhised käituriid	Ühiku ja mitteühikupõhised käituriid
Jaotamise intensiivsus	Jälgimise intensiivsus
Toote kitsas ja jäik kuluarvestus	Toote lai ja paindlik kuluarvestus
Keskendunud tegevuskuludele	Keskendunud juhtimistegevusele
Hõre tegevusinformatsioon	Detailne tegevusinformatsioon
Maksimeerida üksikute üksuste kasutamist	Kogu süsteemi jõudluse maksimeerimine
Kasutab finantsmeetmeid	Kasutab nii finants- kui ka mittefinantsmeetmeid

Allikas: (10, lk 46)

Kuluarvestuse protsessi, mida kasutatakse töökuluarvestuse süsteemis, nimetatakse töökuluarvestuseks (tellimusjärgseks kuluarvestuseks (*job-order costing*)). Töökuluarvestuses on kuluobjektideks ehk töödeks näiteks tellimused, lepingud, partiid, projektid või üksiktooted/teenused. Töökuluarvestuses vaadeldakse iga tööd kui ühte väljundit (kuluobjekt) ja kulud arvestatakse tööle vastavalt kulutatud ressursside hulga. Töökuluarvestuses kasutatakse eraldi kontosid erinevate tööde jaoks. Töökuluarvestus on sobilik järgmist tüüpi tootmisprotsessides:

- 1) toote iga ühik või partii on kindlalt eristatav teistest toodetest;
- 2) iga ühik on suhteliselt suure väärtusega;
- 3) iga töö on tihti erinevate kuludega;
- 4) iga töö otsekulud on võimalik paigutada töödele.

Järjest rohkem kasutatakse töökuluarvestust strateegiate väljatöötamisel koos tegevuspõhise kuluarvestusega ja tasakaalus tulemuskaardiga (*balanced scorecard*). Töökuluarvestus ei ole

otstarbekas ainult tootmisorganisatsioonides. Ka teenindusorganisatsioonides kasutatakse tihti tööoperatsioone. (2, lk 213-214)

Töökuluarvestust võib liigitada alljärgnevalt: (2, lk 214-216)

- 1) üksiktoote/teenuse kulu arvestuseks;
- 2) tellimuse kuluarvestuses (*job costing*) käsitletakse tööna tellimust ja eesmärgiks on leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud;
- 3) lepingu kuluarvestuses (*contract costing*) käsitletakse tööna lepingut ja eesmärgiks on leida lepingu täitmiseks tehtud kulud. Enamasti kasutatakse seda töödel, mis on seotud ühe teatud objekti, kliendi või kohaga, mis on suhteliselt pika kestvusega ja mis võetakse ette tellija erinõude järgi, näiteks ehituses. Eriline lepingutega seotud iseärasus on see, et toimuvad vahepealsed töö üleandmised ja vastuvõtmised (akteerimised), mis sageli tulenevad mõnede lepingute pikaajalisusest ja suurest väärtusest.
- 4) partii kuluarvestust (*batch costing*) - kasutatakse nii töökuluarvestuses kui ka protsessikuluarvestuses lähtuvalt sellest, kas partii valmib üksikult tehtud tööde või protsessis tehtud tööde tulemusena. Partii kuluarvestuses käsitletakse tööna toodete, teenuste või kaupade partiid ja eesmärgiks on leida partii tootmiseks tehtud kulud. Partii kuluarvestust kasutatakse siis, kui identsete artiklite arv on suur ja neid toodetakse koos ühe partiina;
- 5) projekti kuluarvestuses (*project costing*) käsitletakse tööna projekti ja eesmärgiks on leida projekti täitmiseks tehtud kulud. Projekti all mõistetakse teatud ajaperioodil ainulaadse eesmärgi (tulemuse) saavutamiseks tehtavat tööde ja tegevuste kogumit.

Protsessikuluarvestuse süsteem (*process costing system*) on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või allüksused. Protsessikuluarvestuse süsteemis arvestatakse toote/teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele/teenustele. Protsessikuluarvestuse süsteemi kasutavad tavaliselt homogeenset toodangut pakkuvad organisatsioonid (sh masstootmine). Protsessikuluarvestuses arvestatakse kõiki teatud perioodil toodetud ühikuid ühtse väljundihulgana ja ei arvestata kulusid jooksvalt eraldi iga toodetud ühiku kohta. (2, lk 223)

Protsessikuluarvestus on sobilik järgmistel juhtudel: (Ib, lk 223)

- 1) tooted on suhteliselt homogeensed ja üksteisest raskesti eristatavad;
- 2) üksikud tooteühikud on tavaliselt madala väärtusega;
- 3) üksikute tooteühikute otsekulusid on raske eristada või need on väheolulised.

Protsessikuluarvestust võib liigitada alljärgnevalt: (2, lk 224-226)

- 1) partii kuluarvestus (*batch costing*)
- 2) protsessi kuluarvestuses on eesmärgiks leida üksiku protsessi kulutused lähtuvalt protsessikuluarvestuse üldistest põhimõtetest;
- 3) teenuse või funktsiooni kuluarvestus (*service/function costing*) on kuluarvestuse meetod teatavate teenuste või funktsioonide, nagu sööklad, hooldustööd, personalitöö jne kuluarvestuse teostamiseks. Teenuse kuluarvestust kasutavad organisatsioonid, mis pakuvad teenuseid või kulukeskused, mis osutavad siseteenuseid;
- 4) üksiktoote või teenuse kuluarvestus (*output costing*) on kuluarvestusmeetod, mida kasutatakse siis, kui organisatsioon protsessis toodab ainult ühte toodet või osutab ühte teenust. Sageli on tegemist homogeense protsessiga (nt tsemendi tootmine, kaevandamine, elektritootmine), kus kogu protsess on allutatud ühele tootele või teenusele ja sageli on kõrgelt automatiseeritud.

Tabel 2

Tööjõukuluarvestuse ja protsessikuluarvestuse võrdlus

TÖÖKULUARVESTUS	PROTSESSIKULUARVESTUS
Tootmiskulude elemendid. Mõlemas kuluarvestussüsteemis liigitatakse kulud otsesteks materjalikuludeks, otsesteks tööjõukuludeks ja tootmise üldkuludeks	
Materjali-, tööjõu- ja üldkulude kogumine. Nii töö- kui protsessikuluarvestuse süsteemis arvestatakse materjalid varude kontole, allüksuse tööjõukulu allüksuse tööjõukulu kontole ja kõik tootmise üldkulud tootmise üldkulude kontole	
Kontod, millel kulusid arvestatakse, on mõlemas süsteemis samad: lõpetamata toodang, valmistoodang ja müüdü toodangu kulu	
Eesmärk on tootmiskulude õige ja põhjendatud jaotamine toodetele	
Kasutatakse ainult 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/teenuste valmistamine	Ühesuguste toodete/teenuste masstoomine
Ühiku kulu arvutatakse, jagades töö kogukulud töö tulemusena valmistatud toodete/teenuste arvuga	Ühiku kulu arvutatakse, jagades perioodi kogu tootmiskulud (protsessi kulud) perioodi jooksul valmistatud toodete/teenuste arvuga

Tabel 2 järg

Kulud arvestatakse individuaalsetele töödele ja seejärel summeeritakse töökuluandmikus	Kulud summeeritakse iga protsessi tootmiskulude aruandes
Tootmiskulud arvutatakse iga töö kohta	Tootmiskulud arvestatakse iga perioodi kohta

Allikas: (2, lk 212)

Operatsioonikulu arvestus (*operation costing*) on töö- ja protsessikuluarvestuse hübriid, mida kasutatakse organisatsioonides, mis toodavad suuri, ühesuguste toodete partiisid, kasutades eri tüüpi materjale. Töökuluarvestust kasutatakse otseste materjalide arvestamisel ja protsessikulude arvestust töötlemiskulude arvestamisel ja jaotamisel toodetele/teenustele. Nii töökuluarvestust, protsessikuluarvestust kui ka operatsioonikuluarvestust kasutatakse lähtuvalt kuluarvestuse süsteemi ülesehitusest kombineerituna nii tegelikel kuludel, normkuludel kui standardkuludel põhinevate kuluarvestuse süsteemidega. (2, lk 212-213)

OÜ Nordic Gifts Eesti kasutab kombineeritud kuluarvestussüsteemi. Kasutatakse nii traditsioonilist kuluarvestusesüsteemi, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ning kaudkuludeks, lisaks sellele kasutatakse protsessikuluarvestust, kuna üksikud tooteühikud on suhteliselt homogeensed, üksteisest raskesti eristatavad, madala väärtusega ning üksikute tooteühikute otsekulusid on raske eristada. Näiteks 2013.aastal toodeti üle 270 erineva tooteühiku.

2.2. Kululiikide, kulukoha, kuluobjektide (kandjate) ja kulukäituri arvestus ettevõttes

Kululiikide arvestuse üldiseks eesmärgiks on jälgida komplekselt ettevõtte tegevustsüklis kulutatavaid ressursse, nende struktuuri ja olulisust majandustulemuse seisukohalt. Aluseks kululiikide eristamisele on ettevõtte põhitegevuse (s.h. tootmistevõime) protsessile mõjuvad tegursüsteemid. Nii luuakse baas tootmislike ja tootmisväliste kulude, materjalikulude, tööjõukulude, teeninduskulude jt. määratlemiseks. Ettevõtte kulude kompleksne ja süsteemne käsitlemine, mis hõlmaks kulude kujunemisele mõjuvaid tegursüsteeme, erinevaid kulude käitumise aspekte jne., on vajalik nii finantsarvestuse kui ka juhtimisarvestuse tarvis. (1, lk 35)

Korrektne kululiikide klassifitseerimine on aluseks bilansis kajastuvate tooraine ja materjali, lõpetamata toodangu ja valmistoodangu ning kasumiaruandes kajastuva realiseeritud kaupade kulu maksumuse kujunemisele. Järelikult on ettevõtte objektiivse majandustulemuse kujunemiseks finantsarvestuses vajalik ettevõtte tegevustulemuste saamiseks tehtud kulude kompleksne ja ühetähenduslik kajastamine (registreerimine) ja liigitamine. (Ib, lk 35) Kululiikide arvestuses selgitatakse, lähtuvalt kulude liigituse eesmärkidest ja kriteeriumitest, milliseid (mis liiki) kulusi ja kulusid ning kui palju organisatsioonis tekib. Keskendutakse kulutuste hindamisele ja erinevate kululiikide kirjendamisele. (2, lk 73) Kulude liigitamine (kulude klassifitseerimine) (*cost classification*) on tegevus, mille käigus eristatakse erinevad kuluelemendid (*cost item, cost element*) ja grupeeritakse need loogilistesse gruppidesse (kulukogumitesse) lähtuvalt kulude olemusest. (2, lk 105)

Kulude liigitamist võib omakorda jaotada alljärgnevalt:

- 1) Objektiivne liigitamine,
- 2) Subjektiivne liigitamine.

Objektiivne liigitamine (*objective classification*) on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende tegemise eesmärkidest. Traditsiooniliselt mõistetakse objektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsioonisiseste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks ja seda kasutati juhtimisarvestuses. (Ib, lk 105)

Subjektiivne liigitamine (*subjective classification*) on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende olemusest. Traditsiooniliselt mõistetakse subjektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsiooniväliste infotarbijate infovajaduse rahuldamiseks (näiteks raamatupidamise aastaaruande koostamiseks vajalik kulude liigitus) ja seda kasutati finantsarvestuses. (Ib, lk 105)

OÜ Noric Gifts Eesti puhul võib rääkida objektiivsest liigitamisest. Kulud liigitatakse vastavalt nende tegemise eesmärkidest.

Nüüdisajal muutub järjest olulisemaks detailsema info saamine kuludest ja sellest lähtuvalt muutub tähtsamaks kulude liigitamine. Kulude liigitamisega luuakse alus kulude juhtimiseks ja arvestamiseks. (1, lk 105)

Selleks, et võimalikult täpselt kuluobjektide kulusid arvestada, tuleb seostada organisatsiooni väljunditeks olevad kuluobjektid tehtud kuludega. Tehtud kulud tuleb liigitada lähtuvalt organisatsiooni väljunditeks olevatest kuluobjektidest (toodetest, teenustest ja/või projektidest) alljärgnevalt: (1, lk 110)

- 1) otsekulud (otsesed kulud, esmaskulud)
- 2) kaudkulud (kaudsed kulud)

Otsekulud (otsesed kulud, esmaskulud) (*direct costs*) on kulud, mida saab otse arvestada kuluobjektile. (2, lk 110) Otsekulud on võimalik täpselt kindlaks teha, sest neid saab füüsiliselt identifitseerida konkreetsele objektile, samas kui kaudseid kulusid ei saa. Hinnata tuleb ressursside tarbimise kulu kaudsetele kulude kuluobjektidele. Seega, mida rohkem otseseid kulusid saab kindlaks teha kuluobjektile, seda täpsem on kulude määramine. (9, lk 22) Otsekulusid kokku nimetatakse sageli ka esmaskuludeks (*prime costs*). Otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile. (Ib, lk 110)

Olulisemaid otsekulusid liigitatakse alljärgnevalt: (2, lk 128)

- 1) otsesed materjalikulud,
- 2) otsesed tööjõukulud (palgakulud),
- 3) muud otsekulud

Otsesed materjalikulud (*direct material cost*) on kõik materjali kulutused, mis on otseselt kasutatud kuluobjekti (toote, teenuse ja/või projekti) valmistamiseks või teenuse osutamiseks. Otsesed materjalikulud on kuluobjekti (toote, teenuse ja/või projekti) valmistamisega otseselt seotud ja arvestatakse vahetult tootele. (Ib, lk 128)

OÜ Nordic Gifts Eesti otsesed materjalikulud on kõik nende materjalide, mis on kuuluvad otseselt suveniiride külge, kulutused. Otsesed materjalikulude grupid on:

- 1) paelad - kasutati 25 erinevat artiklit;
- 2) abimaterjalid - kasutati 50 erinevat artiklit (nt värvid, lakid, pahtlid, peitsid jne)
- 3) kangad - kasutati 41 erinevat kangaartiklit
- 4) puit - kasutati 114 erinevat puitdetailide artiklit

Väikesed ostumaterjalide kogused kantakse kohe tootmise otsekuludesse. Suured kogused võetakse lattu.

Otsesed tööjõukulud (*direct labour costs*) on kulutused, mis koosnevad toote valmistamisega, teenuse osutamisega ja/või projekti elluviimisega vahetult tegelevate töötajate (näiteks tootmistöölise, teenindajate, müüjate) palgakuludest ja nendelt arvestatud maksudest. Otsene tööjõukulu sisaldab kulutusi tööjõule, mis on seotud toote valmistamisega, teenuse osutamisega ja/või projekti elluviimisega sh normaalne ja vältimatu mitteproduktiivselt kulutatud aja kulu. (2, lk 128)

OÜ Nordic Gifts Eesti otsesed tööjõukulud on kulutused, mis on seotud otseselt suveniiride valmistamisega. Sinna alla kuuluvad nukuvalmistajate ja käsivärvija tükiõotasud, puuseppade ajatöötasu ja otsestelt töötasudelt arvestatud sotsiaalmaksust ja ettevõtte töötuskindlustusest.

Muud otsekulud (*direct expenses*) on kulutused, mille hulka kuuluvad kõik muud otseselt toote valmistamisega, teenuse osutamisega ja/või projekti elluviimisega tehtud kulutused ja otsesed materjalikulud ja otsesed tööjõukulud. (Ib, lk 128)

OÜ Nordic Gifts Eestil muid otsekulusid ei arvestata.

Kaudkulud (kaudsed kulud) (*indirect costs*) on kulud, millel puudub vahetu seos kuluobjektiga. Kaudkulude otsene arvestamine kuluobjektile ei ole põhjendatud, kuna kaudkuludel puudub otsene seos kuluobjektiga. Kaudkulusid nimetatakse sageli ka üldkuludeks (*overhead*). Kaudkulu on tehtud enamasti rohkem kui ühe kuluobjekti valmistamiseks ja seetõttu ei ole põhjendatud kaudkulu arvestamine ainult ühele kuluobjektile. Kuna kaudkulusid ei saa arvestada otse kuluobjektidele, siis on neid vajalik jaotada kuluobjektidele kasutades kulukäitureid. Kulukäitur (*cost driver, allocation base*) on iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mis põhjustab muutusi kuluobjektis, väärtusahelas, protsessis, tegevuses ja/või ressurssides ning nende kasutamises, kuludes ja/või tuludes ning mille alusel jaotatakse kulud. (2, lk 110-111)

Olulisemaid põhitegevuse üldkulud liigitatakse alljärgnevalt: (2, lk 128-129)

- 1) kaudsed materjalikulud,
- 2) kaudsed tööjõukulud,
- 3) kulum,
- 4) muud põhitegevuse üldkulud.

Kaudsed materjalikulud (*indirect materials cost*) on kõik materjalide kulutused, mis ei ole otseselt seotud organisatsiooni väljundiks oleva kuluobjektiga ja organisatsiooni üldjuhtimisega sh organisatsiooni abitegevustega. Kaudne materjalikulu sisaldab kõikide põhitegevuses kasutatud

materjalide kulusid va otsene materjalikulu. Kaudsete materjalide hulka ei arvestata otseseid materjalikuluseid ja seoses organisatsiooni üldjuhtimisega sh organisatsiooni abitegevustega kasutatud materjalide kulusid. Kaudsete materjalikuludena arvestatakse ka põhitegevusele tugiteenuseid osutavate allüksuste materjalikuluseid. (2, lk 128-129)

OÜ Nordic Gifts Eesti kaudseteks materjalikuludeks on tootmise väikevahendid, seadmete varuosad ja muud tootmisprotsessi abistavad materjalid, nt alusele löödud naelad värvitud detailide kuivatamiseks.

Kaudsed tööjõukulud (*indirect labour costs*) on (tööjõu)kulutused, mis tehakse põhitegevuse protsessi kuluobjektiga (toote valmistamisega, teenuse osutamisega, projekti elluviimisega) vahetult mittetegelevate töötajate tasustamiseks ja mis koosnevad palgakuludest ja nendelt arvestatud maksudest. Kaudsed tööjõukulud ei ole otseselt seotud organisatsiooni väljundiks oleva kuluobjektiga ja organisatsiooni üldjuhtimisega sh organisatsiooni abitegevustega. (2, lk 129)

OÜ Nordic Gifts Eestil on kaudseks tööjõukuluks juhataja palk koos palgalt arvestatud maksudega.

Põhivara amortisatsioonikulu (kulum, depretsatsioon) (*depreciation, amortisation, amortization*) on materiaalselt ja immateriaalselt (põhitegevuses kasutatud) põhivaralt ja soetusmaksuse meetodil kajastatavatelt kinnisvarainvesteeringutelt arvestatud amortisatsioonikulu ja/või väärtuse langusest (allahindlustest ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu. Juhul, kui põhivara on otseselt seotud kuluobjektiga, on seda otstarbekas arvestada otsekuluna. (2, lk 129)

OÜ Nordic Gifts Eestil on tootmiseseadmete amortisatsioonikulu tootmise kaudne kulu.

Muud põhitegevuse üldkulud (muud tootmislikud üldkulud, muud tootmise lisakulud) (*indirect expenses*) on kulud, mille hulka kuuluvad kõik muud põhitegevusega seoses tehtud kulud va otsekulud, kaudsed materjali ja tööjõukulud ning põhivarade amortisatsioonikulu. Muud olulisemad tootmise üldkulud on sageli seotud tootmishoonete ja seadmete jooksva remondiga, hooldusega, rendiga ja kindlustusega. (2, lk 130)

Ettevõtte muud põhitegevuse üldkulud on tootmiseseadmete remondi ja hoolduse kulud ning turgude/laatade müügikoha maksud.

Olulisemad organisatsiooni üldkulud liigitatakse järgnevalt: (2, lk 131)

- 1) turustuskulud,
- 2) üldhalduskulud,
- 3) muud ärikulud ning
- 4) finantskulud.

Turustuskulud (*sales nad distribution costs*) on organisatsioonis turustusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh turustusega tegeleva personali töötasud, turustustega seotud põhivara amortisatsioonikulu, turustuseesmärgil tehtud transpordikulu, reklaamikulu jne). Turustuskulude elemendid võivad olla organisatsioonide lõikes erinevad ning need täpsustatakse organisatsioonide lõikes erinevad ning need täpsustatakse organisatsiooni raamautupidamise siseeeskirjades. (Ib, lk 131)

OÜ Nordic Gifts Eesti ei arvesta eraldi turustuskulusid. Enamik turustamisega seotud kuludest kuuluvad üldhalduskuludesse muude tegevuskulude hulka. Ainult turustamisega seotud transpordikulu kuulub tootmise kaudsetesse kuludesse.

Üldhalduskulud (*administration costs*) on organisatsiooni üldhaldusfunktsiooni täitmiseks tehtud kulud (sh üldhaldus- ja juhtivpersonali töötasud, administratiivhoonete ja -seadmete amortisatsioonikulu, valdav osa konsultatsioonikuludest jne). Üldhalduskulude suurus sõltub organisatsiooni suurusel, tegevusajast ja juhtimisstiilist. (2, lk 132)

Ettevõtte üldhalduskuludeks on raamatupidaja ja koristaja palk ja palkadelt arvestatud maksud. Lisaks nendele palkadele on üldhalduskuludeks ruumide rent, kommunaalkulud, kantseleikulud, majanduskulud, ruumide jooksev remont, tootmisega otseselt mitteseotud väheväärtuslik inventar, täiendõppe kulud, kontori inventari amortisatsioon.

Muud äritulud on ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad tulud, sh kasummateriaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist saadud trahvid ja viivised, netokasum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees. Muud ärikulud on ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud, sh kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist, trahvid ja viivised, netokahjum valuutakursimuutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees. (2, lk 132)

OÜ Nordic Gifts Eestil senini muid äritulusid ei ole. Muudeks ärikuludeks on ebatõenäoliselt laekuvad arved, maksuintressid, tulumaks maksuintressidelt, ümardamise vahed, viivised ja trahvid ning kursivahed arveldustest tarnijatega.

Finantskulud (*finance costs*) ja finantstulud (*financial revenue*) on kulutused või tulud ja kasumid, mis on seotud organisatsiooni tegevuse rahastamisega, investeerimistegevusega, valuutakursside muutusega ja finantsvarade ümberhindlusega. (2, lk 132-133)

Ettevõtte - OÜ Nordic Gifts Eesti finantskuludeks on laenuintressid.

Põhitegevuse üldkulud (tootmise üldkulud, tootmislikud üldkulud, tootmise lisakulud) (*production overhead, manufacturing overhead, factory overhead*) on kõik ülejäänud põhitegevuse kulud, va otsekulud. Lähtuvalt kulude arvestuse minevikust ja keskendumisest tootmisorganisatsioonidele, nimetatakse „põhitegevuse üldkuludid“ sageli „tootmise üldkuludeks“, mis tekitab nüüdisajal põhjendatud segadust nii teenindusorganisatsioonides, projektorganisatsioonides kui ka avalikus sektoris. Põhitegevuse üldkuludena arvestatakse ka põhitegevusele tugiteenuseid osutavate allüksuste kuludid. Põhitegevuse üldkulude hulka ei arvestata otsekuludid ja organisatsiooni üldkuludid sh abitegevuste kuludid. (2, lk 111-112)

Põhitegevuse üldkuludid OÜ Nordic Gifts Eesti eraldi ei arvesta.

Nüüdisaegsetes organisatsioonides on järjest vähem tõenäoline, et tegevusmahud ei muutu. Muutused tegevusmahus muudavad organisatsiooni tulusid ja kulusid. Organisatsiooni kogukulud käituvad erinevatel tegevusmahtudel erinevalt - muutuvkulud muutuvad koos tegevusmahu muutusega, püsikulud mitte. (2, lk 112-113)

Muutuvkulud (muutuvad kulud) (*variable costs*) on kulud, mis olulisusvahemikus muutuvad funktsionaalselt tegevusmahu muutumisega. Pikal perioodil on kõik kulud muutuvad. Lühiperioodil püsikulud ei muutu. Muutuvkulud on seega need kulud, mis põhjustavad muutuse kogukuludes, kui muutub ühikute arv. (2, lk 113)

OÜ Nordic Gifts Eesti eraldi muutuvkuludid ei liigita, kuid vajadusel on võimalik need eraldi välja tuua.

Püsikulud (püsivad kulud) (*fixed costs*) on kulud, mis jäävad olulisusvahemikus muutumatuks erinevate tegevusmahtude juures teatud ajaperioodil. Kogu püsikulu ei muutu kulukäituri arvu

muutumise tulemusena. Valitud kuluobjektist lähtuvalt hinnatakse, kas kulu on muutuvkulu või püsikulu.

Püsi- ja muutuvkulude liigituse eeldused on alljärgnevad: (2, lk 113-114)

- 1) kulused liigitatakse (defineeritakse) püsi- või muutuvkuludeks, arvestades kindlat kuluobjekti;
- 2) ajaline määde peab olema määratud;
- 3) kogukulud on lineaarsed;
- 4) on ainult üks kulukäitur;
- 5) kulude käitumine ei muutu olulisusvahemiku piires.

OÜ Nordic Gifts Eestis ei liigita otseselt ka püsikulused, kuid analüüsi teostamisel on teada, millised on püsivad kulud.

Kulukoht (kulukeskus, kulukoht) (*cost center, expense center*) 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. (2, lk 102) Ettevõtte kulude arvestus ja analüüs kulukohtade lõikes peab näitama, millises konkreetsetes punktides ettevõtte majandustegevuse protsessis tekivad kulud. Vastava arvestuse kujunemisel tuleks lähtuda ettevõtte organisatsioonilis-funktsionaalsest struktuurist, tehnoloogilisest protsessist ja nendevahelistest seostest. Kulukohana vaadeldakse teatavat määratletavat osa või punkti ettevõtte tegevusprotsessist, milles on eristatav teatud kululiigi teke. Tehnoloogilises protsessis tuleks kulukohtadena vaadelda erinevaid seadmeid või tehnoloogilisi komplekse, milliste raames kujunevad ettevõtte tootmislikud kulud erinevate toodete tootmisprotsessis. Arvestusprotsessis seostatakse kulukohad vastavate vastutuskeskustega. Lähtuvalt kulukohtade arvestuse kohast ettevõtte kuluarvestuse süsteemis on kujunenud välja allpool toodud kulukohtade arvestuse põhiülesandeid. (1, lk 83)

Lisaks täpsele kulukoha kindlakstegemisele ja kulukoha kulude arvestamisele on kulukohtade arvestuses võtmeküsimuseks põhjendatud kulukäiturite leidmine ja vajalike üldkulude määrade väljatöötamine kulude jaotamiseks kuluobjektidele. Määratletud kulukohad on lähtepunktideks vajalike kululiigituste tegemisel. Üks kulude liigituse eesmärke on kulude liigitamine kulukohtade lõikes. (2, lk 103)

Lihtsustatult võib kulukohad liigitada alljärgnevalt: (Ib, lk 103)

- 1) põhitegevuse kulukohad,
- 2) tugiteenuste kulukohad,
- 3) abitegevuste kulukohad,
- 4) üldjuhtimise kulukohad.

Põhitegevuse kulukoht (põhitegevuse kulukeskus, toomise kulukoht, tootmise kulukeskus) (*production cost center, expense center*) on põhitegevuse allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele) kasutades kulkäitureid. (2, lk 103)

OÜ Nordic Gifts Eesti põhitegevuse kulukohti ei arvesta.

Tugiteenuse kulukoht (tugiteenuse kulukeskus, tugitegevuse kulukeskus) (*service cost center, support service*) on tugiteenuseid osutav allüksus, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele) läbi selle kulukoha, millele tugiteenust osutati. (Ib, lk 103)

Ka siin OÜ Nordic Gifts Eesti tugiteenuse kulukohti ei arvesta.

Abitegevuse kulukoht (*auxiliary unit*) – organisatsiooni põhitegevusega mitteseotud allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele ei ole tihti otstarbekas. Abiteenistuse kulukoha kulud arvestatakse vabadel abiteenistuse kuluobjektidele. (Ib, lk 103)

Abitegevuse kulukohti eraldi OÜ Nordic Gifts Eesti ei arvesta.

Üldjuhtimise kulukoht (*general management*) – organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele.

Kulukohaks võivad olla: (2, lk 104)

- 1) strateegiline äriüksus,
- 2) allüksus,
- 3) osakond,

- 4) põhiprotsess või selle osa,
- 5) tugiprotsess või selle osa,
- 6) põhitegevus või selle osa,
- 7) tugiteenus või selle osa,
- 8) seade või seadmete grupp,
- 9) töökoht.

Sõltuvalt kulude arvestuse eesmärgist ja arvestusprotsessi etapist võib konkreetne allüksus olla nii kulukoht kui ka kulukandja. Näiteks tootmisosakond kui allüksus, kus kulud tekivad, on kulukoht. Samal ajal, kui eesmärgiks on arvestada tootmisosakonna kulusid, käsitletakse tootmisosakonda kuluobjektina. Praktikas on kulude arvestuse süsteemis soovitatav kulukohtadeks olevaid kuluobjekte defineerida kulukohtadena. Näiteks tootmisüksuse juhtkonda defineerida tootmise kulukohana. Kulukohtade arvestus on ühenduslülilikululiikide ja organisatsiooni väljundiks olevate kuluobjektide arvestuse vahel. (2, lk 104-105)

OÜ Nordic Gifts Eestis on ainult suveniiride tootmine, seega kasutatakse ühte tootmise kulukohta - 301, nimetusega „suveniiride tootmine“. Kasutatakse veel tootmise üldkulu kulukohta - 200, nimetusega „tootmise üldkulu“ ja ettevõtte üldkulude kulukohta - 100, nimetusega „halduskulu“.

Kulude juhtimise üks olulisemaid eesmärke on erinevatele huvigruppidele vajaliku info kindlustamine neid huvitavate objektide ehk kuluobjektide kulude kohta. Sageli nimetatakse kuluobjekte kulukandjateks. Kuluobjekt (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada. Kuluarvestussüsteemides nimetatakse kuluobjekte ka ühikuteks (*units*) või kulu ühikuteks (*cost units*). Sageli nimetatakse ühe kuluobjektiga seoses tehtud ja kuluobjektile arvestatud kulusid kuluobjekti kuluks ehk ühiku kuluks. Kuluobjektideks võivad olla näiteks: (2, lk 90-91)

- 1) toode või tootegrupp,
- 2) teenus,
- 3) projekt,
- 4) klient,
- 5) partii,
- 6) tellimus,
- 7) protsess,

- 8) tegevus,
- 9) turusegment,
- 10) müügipiirkond,
- 11) tarnijad,
- 12) strateegiline vastutuskeskus,
- 13) tulemuskeskus,
- 14) allüksus,
- 15) regioon jne.

Väga sageli arvestatakse organisatsioonides küll mitmete erinevate kuluobjektide kulusid, kuid kuna kuluobjektid ei ole seostatud organisatsiooni väljunditega, on kulude juhtimisel saadud kuluarvestuse tulemustest vähe abi. (2, lk 91)

Tulemuslikkusele suuantud organisatsioonis tehakse kulutusi ja kulusid eesmärkide saavutamiseks, seega on organisatsiooni üks olulisemaid eesmärke klientide vajaduste rahuldamine. Tähtis on seostada kulutused ja kulud organisatsiooni väljunditega ja sellest lähtuvalt on kuluobjektide valikul oluline keskenduda esmajoones organisatsiooni väljunditeks olevate (väliskliendi poolt tarbitavate või välisklientidele suunatud) kuluobjektide mõõtmisele ja arvestamisele. Sama põhimõtte kehtib nii kasumile suunatud kui ka kahjumile mittesuunatud organisatsioonides. (2, lk 92)

Organisatsiooni väljundeid liigitatakse alljärgnevalt: (Ib, lk 92)

- 1) materiaalsed väljundid,
- 2) mittemateriaalsed väljundid.

Tootmisorganisatsioonide tegevuse tulemusena valmivad materiaalsed väljundid (*tangible products*) ehk tooted ja teenindusorganisatsioonide tegevuse tulemusena mittemateriaalsed väljundid (*intangible products*) ehk teenused. Organisatsiooni väljunditeks, mille eest klient (ostja, teenuse tarbija) maksab või millest saab organisatsioon tulu, on sõltuvalt organisatsiooni tegevusvaldkonnast ja põhiprotsessi(de)st enamasti üks või mitu alljärgnevatest kuluobjektidest: (2, lk 92-93)

- 1) toode (tooted),
- 2) teenus(ed), sh avalik(ud) teenus(ed),
- 3) projekti(d),
- 4) kaubad ja/või
- 5) info.

Antud juhul peaksid OÜ Nordic Gifts Eestis kulukandjateks olema need aasta jooksul toodetud 270 erinevat suveniiride mudelit. Raamatupidamises on küll igal suveniiril oma artikkel. Suveniirid võetakse valmistoodanguna lattu ja müüakse artiklite viisi, kuid neid ei käsitleta kulukandjatena, kuna kulused neile ei koguta.

Üheks tähtsamaks aspektiks kulude arvestusel on kulude seostamine kuluobjektiga ehk viis, kuidas kindlustada, et kulud oleksid võimalikult loogiliselt ja põhjendatult arvestatud kuluobjektidele lähtuvalt põhjus-tagajärg seostest. Kulude olemuse, kulukäituri ning kulude põhjus-tagajärg seoste tulemusena tekkivate kuluvoogude mõistmine on kriitilise tähtsusega kogu organisatsiooni kuluarvestussüsteemi loomisel. Kuluvoog (*cost flow*) on kulu, mis protsessi käigus läheb (arvestatakse) ühelt kuluobjektilt teisele kuluobjektile. Selleks, et kulused tulemuslikult juhtida ja tegelikele kuluvoogudele vastavalt arvestada, on oluline mõista, mis põhjustab kulused. Järjest rohkem toetust leiab põhimõtte, et iga otsus ja tegevus, mida organisatsioonis tehakse, on kulukäituriks, sest iga otsuse ja tegevuse tulemusena mõjutatakse kulutusi ja kulused. Kulukäitur (*cost driver, allocation base*) on iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mis põhjustab muutusi kuluobjektis, väärtusahelas, protsessis, tegevuses ja/või ressurssides ning nende kasutamises, kuludes ja/või tuludes ning mille alusel jaotatakse üldkulud kuluobjektidele. (2, lk 97)

Kulukäituri valikul on otstarbekas arvestada: (Ib, lk 97)

- 1) toodete, teenuste keerukust ja sarnasust,
- 2) tööjõumahukust ja intensiivsust,
- 3) mehhaniseerimise, automatiseerimise ja infotehnoloogia taset.

OÜ Nordic Gifts Eesti kulukäituri ei arvesta.

Kulukäituri liigitatakse alljärgnevalt: (Ib, lk 97)

- 1) mahupõhised kulukäituri,
- 2) tegevuspõhised kulukäituri,
- 3) struktuursed kulukäituri,
- 4) juhtimislikud kulukäituri.

Mahupõhised kulukäituri (*volume-based cost drivers*) on mahul põhinevad kulukäituri, mille alusel jaotatakse üldkulud. Mahupõhisteks kulukäituri on näiteks otsesed töötunnid, otsene materjalikulu, otsene tööjõukulu, masintundide arv ja/või toodete arv. Mahupõhiseid kulu-

käitüreid nimetatakse sageli ka traditsioonilisteks kulukäituriteks, sest ajalooliselt kasutati kulude jaotamisel just mahupõhiseid kulukäitüreid. (2, lk 98)

Tegevuspõhised kulukäiturid (*activity-based cost driver*), mida nimetatakse enamasti tegevuse kulukäituriks (*activity cost driver*), on kulukäiturid (möödikud, mõjurid, jaotuse alused), mille abil mõõdetakse, kui palju tegevusi tehakse seoses kuluobjektiga (toote valmistamisega, teenuse osutamisega) ja mille alusel jaotatakse tegevuste kulud kuluobjektidele. Tegevuse kulukäiturid tehakse kindlaks protsesside ja tegevuste analüüsi abil. Tegevusanalüüsi läbiviimiseks kaardistatakse organisatsiooni protsessid, tegevused ja operatsioonid ning koostatakse nende detailsed kirjeldused. Tegevusanalüüsi käigus selgitatakse, kuidas muutuvad kulud tegevuse käigus. Tegevusanalüüs on eriti oluline tegevuspõhises juhtimises sh strateegilises tegevuspõhises juhtimises. (2, lk 99)

Struktuursed kulukäiturid (*structural cost driver*) on oma olemuselt strateegilised kulukäiturid, mis hõlmavad pikaajalise mõjuga plaane ja otsuseid. Struktuurseid kulukäitüreid kasutatakse erinevate strateegia analüüside läbiviimisel. (Ib, lk 99)

Juhtimislikud kulukäiturid (*executional cost driver*) on faktorid, mida organisatsioonides kasutatakse lühiperioodil juhtimistegevuses (sh kulude juhtimises) kulude vähendamise eesmärgil. Juhtimislikeks kulukäituriteks on näiteks tööjõu hulk ja pühendumus, tootmisprotsessi ülesehitus ja suhted tarnijatega. Juhtimislikke kulukäitüreid kasutatakse sageli *controlling* süsteemides strateegiliste ja tegevusalaste küsimuste lahendamisel.

OÜ Nordic Gifts Eesti ei liigita kulukäitüreid.

2.3. Suveniiride omahinna arvestus

Toodangu omahind on mõiste, mida aastakümneid on erinevalt tõlgendatud. Üldises käsitluses peaks toodangu omahind andma võimalikult objektiivse pildi sellest, kui palju toodang meile kui tootjale maksuma on läinud. Järelikult tuleks toodangu omahinda arvestada need kulud, mis ettevõtte on teinud toodangu (kaupade) tootmiseks või soetamiseks, s.h kuni (valmis)toodangu valmimise (müügiks valmisoleku) hetkeni. Järelikult tootmisväliseid kulusid (müügikulud, juhtimiskulud, teadus- ja arenduskulud jt) ei tohiks lülitada toodangu omahinda. (1, lk 107-109)

Omahinna arvutamine ja selle tõlgendamine on keeruline igas ettevõttes, eriti valusalt maksab valetõlgendus aga kätte kiiresti muutuv (eriti aga halvenevas) ärikeskkonnas ja konkurentsi-
tihedas turusituatsioonis. (6) Ettevõtte hinnapoliitika seisneb tavaliselt selles, et määratakse hind ühele toote- või teenuseühikule (nt ühe põrandaharja hind, ühe turismipaketi hind, ühe liitri mahla hind). Sama sageli vaadeldakse aga kulusid segiläbi, nii tooteühiku kui ka kogu ettevõtte kohta. Laias laastus võib omahinnana käsitleda nii tootmisomahinda kui täisomahinda. (5) Seega, toote või teenuse omahinnast rääkides peaks kõigepealt täpsustama, millist omahinda ehk millist kulude kogumit ühiku kohta silmas peetakse. (4) Esimesel juhul on omahind võrdne otsekuludega (materjali-, palga-, seadmekulu) tooteühiku kohta. Teisel juhul on arvesse võetud ka kaudsed kulud (juhtimis-, turundus-, raamatupidamiskulud) tooteühiku kohta. Esimesel juhul teatakse kasumimarginaali, mis peab katma üldkulud toote kohta. Teisel juhul teatakse puhaskasumit toote kohta, sest üldkulud toote kohta on juba arvesse võetud. (5)

Pole olemas õiget-valet või head-halba omahinna arvutamise meetodit. Meetodi headuse ja õigsuse määrab eelkõige see, mille jaoks on vaja omahinda leida. Näiteks toote pikaajalise keskmise müügihinna määramisel on tavaliselt mõistlik teada toote täisomahinda, samas kui ekstreemsetes tingimustes, näiteks majanduskriisi ajal, peame teadma ka muutuvkulude omahinda ehk siis on vajalik teada tootmisomahinda. (4) Täisomahinna leidmine on sageli keeruline, sest näiteks raamatupidamiskulusid või juhtimiskulusid ühe tooteühiku kohta on raske välja tuua. Arvestuslikult on see aga võimalik ning sellist lähenemist kasutabki üha populaarsemaks muutuv tegevuspõhine arvestamine ehk ABC-meetod (*Activity Based Costing*). (5)

Kokkuvõtvalt ei anna ühe meetodi alusel leitud toote või teenuse omahind piisavat ja vajalikku infot. Sama võib öelda ka kogu kuluarvestuse kohta. Ettevõtted võivad kasutada küll ühte integreeritud kuluarvestuse süsteemi, et koguda kogu oma tegevusega seotud detailne kuluinformatsioon, kuid selle töötlemine ja analüüsimine eri otstarbel nõuab eraldi spetsiaalset lähenemist ning kindlasti ka spetsialisti teadmisi ja kogemusi.

Firmad, kes püüavad kuluanalüüsi teostada ainult finantsarvestuse (aastaaruande koostamise aluseks olev arvestus) tarvis loodud arvestuse- ja aruandlussüsteemiga, avastavad teravnenud konkurentsikeskkonnas, et nad ei suuda aru saada, kuhu kadus või kuidas tekkis kasum.

Samuti võivad meetodid, mis sobivad hästi ühele firmale, olla ebasobivad teises keskkonnas ja teiste küsimuste lahendamisel. Iga firma peab välja töötama ja kasutama temale vajalikke mee-

todeid, mis on konkreetse tootmisprotsessi puhul põhjendatud, vajalikud ja juhtidele arusaadavad. Universaalset lahendust ei ole, ärimaailm on huvitav, ent ka küllaltki keerukas. (4)

OÜ Nordic Gifts Eesti suveniiride omahinna kujunemist on otstarbekas vaadata aasta lõikes kogu toodangu kohta, sest üksikute toodete osas arvestust ei peeta. Tootmises on ainult üks kulu-koht. Kõik sellele kulukohale kogutud toore ja materjal on tootmise otsekulu. Materjalid jagunevad nelja suurde põhigruppi: paelad, abimaterjalid, kangad ja puit. Kõigil materjalidel on erinevad grupeeritud artiklid. Igat materjali on võimalik vaadelda, kui palju teda on mingi perioodi jooksul koguseliselt ja summaliselt kulunud.

Antud lõputöös autor analüüsib, kui palju on suveniiride valmistamiseks kulunud materjali põhigruppide viisi. 2013. aastal kasutati paelte grupis 25 erinevat paela, pitsi, nõõri ja lõnga summas 1 259 eurot. Abimaterjali grupis kasutati 50 erinevat artiklit summas 8 369 eurot. Abimaterjali grupis kulus kõige rohkem raha kelkudele, lateksvärville, superliimile ja magnetitele. Kangaste grupis kasutati 40 erinevat kangast, summas 8 561 eurot. Raha kulus enam vildile ja kootud soonikule ehk sukale. Puidugrupis kasutati 114 erinevat puitdetaili, summas 46 816 eurot. Kõige suurem kulu oli väikestele päkapikukehadele, -kätele, -peadele ja -jalgadele. Lisaks kulutati veel ostetud pooltoodangule summas 1 635 eurot. Ostetud pooltoodang tekkis, kui OÜ Nordic Gifts Eesti loodi OÜ Nordic Gifts'i baasil ainult suveniiride tootmiseks. OÜ Nordic Gifts'is, mis tootis suveniire ja lambivarje, jäi peale seda ainult lambivarje tootma. OÜ Nordic Gifts'il jäi lattu 2011.aasta lõpul pooltoodang, mille OÜ Nordic Gifts Eesti pidi vastava kokkuleppe olemasolul ära ostma. Kokku oli toorme ja materjali kulu 2013. aastal 66 640 eurot.

Tabel 3

Toorme ja materjali kulu 2013. aastal

Materjali grupp	Liikide kogus tükkidena	Summa eurodes
Paelad, pitsid jne	25	1 259
Abimaterjalid	50	8 369
Kangad	40	8 561
Puitdetailid	114	46 816
Ostetud pooltoodang		1 635
KOKKU		66 640

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Otsekuludesse kuuluvad peale toorme ja materjali veel tootmistööliste palgad, mis 2013. aastal moodustasid 111 186 eurot. Sellest moodustas ajatööliste palk 35 176 eurot, tükitööliste palk 66 067 eurot, puhkusetasu reserv 9 139 eurot, töövõtulepinguliste tükitöö tegijate palk 365 eurot ning haigusraha oli 439 eurot. Lisaks tootmistööliste palkadele kuulub otsekuludesse ka tootmistööliste palkadelt ja puhkusereservilt arvestatud sotsiaalmaks, mis 2013. aastal oli kokku 36 505, millest palkadelt arvestatud sotsiaalmaks oli 33 489 eurot ja puhkusereservilt arvestatud sotsiaalmaks oli 3 016 eurot. Ettevõtte töötuskindlustusmaks oli 2013. aastal kokku 1 113 eurot.

Tabel 4

Tootmistööliste palgakulu ja sellelt arvestatud maksud 2013. aastal

Ajatööliste palk	35 176
Tükitööliste palk	66 067
Puhkusetasu reserv	9 139
Töövõtulepinguliste tükitöö tegijate palk	365
Haigusraha	439
Palkadelt arvestatud sotsiaalmaks	33 489
Puhkusereservilt arvestatud sotsiaalmaks	3 016
Ettevõtte töötuskindlustusmaks	1 113
KOKKU	148 804

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

OÜ Nordic Gifts Eesti 2013. aasta suveniiride tootmise otsekulud kokku olid 215 444 eurot.

Ettevõtte tootmise kaudsed kulud on otseselt suveniiride tootmisega seotud tegevuskulud (tootmiseseadmete remont ja varuosad, tootmist abistavad materjalid, töökaitsekulud) - kokku 7 495 eurot, juhi palk ja tema palgalt arvestatud maksud - kokku 1 347 eurot ning tootmiseseadmete amortisatsioon- kokku 504 eurot.

OÜ Nordic Gifts Eesti 2013. aasta suveniiride tootmise kaudsed kulud kokku olid 21 822 eurot. Ettevõtte tootmise omahind kokku oli 237 266 eurot.

2013. aastal toodeti suveniire laohindadega 81 771 tk kogusummas 197 823 eurot. Omahind koosneb kulutustest valmistoodangule ja pooltoodangule. Aastaruandes on pooltoodangu jääkide muutus 7 463 eurot, see tähendab, et sellise summa ulatuses on ka kulud vastavatel kulukirjetel.

Eelpool on mainitud, et OÜ Nordic Gifts Eestis üksikutele toodetele omahinda ei arvestata, kuid lõputöö autor püüab leida kolme näidise tegelikku omahinda. Omahinna leidmise aluseks on võetud müügihinna arvutamise kalkulatsioonid, mis on viidud tegelike kuludega kooskõlla. Lõputöö autori vaadeldavateks näidisteks on PVUE - „päkapikk kirve ja haokubuga“, 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ ning VMP - „magnetviikingi pea“. PVUE omahinda arvestatakse ainult 2013. aasta kohta, kuna 2012. aastal PVUE-d ei toodetud. Kõigi näidiste kohta koostatakse tegeliku materjali kulu ja töötasu kulu tabelid.

PVUE omahinna arvutamiseks koostati kaks tabelit: tegeliku materjali kulu tabel (Tabel 5) ja tegeliku töötasu kulu tabel (Tabel 6).

Tabel 5

PVUE - „päkapikk kirve ja haokubuga“ tegelik materjali kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind 2013. aastal	Kokku 2013. aastal
Keha	Väike päkapiku keha	1	0,11	0,11
Pea	Sibulpea	1	0,15	0,15
Käed	Liisa rusikas	2	0,05	0,1
Jalad	Väike päkapiku jalg	2	0,07	0,14
Nina	Sibulnina	1	0,04	0,04
Vilt	Vilt	1	0,1	0,1
Liim j.m.		3	0,01	0,03
Habe	Kunstnahk	1	0,02	0,02
Mütsi tutt		1	0,03	0,03
Kokku				0,72

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Tabel 6

PVUE - „päkapikk kirve ja haokubuga“ tegelik töötasu

Töö	Töötasu 2013. aastal
Näo maalimine	0,08
Kokkupanek/riietamine	0,82
Jalad alla	0,04
Peitsimine	0,06

Tabel 6 järg

Kirves	0,03
Nina monteerimine	0,01
Kubu valmistamine	0,08
Ajatöö	0,59
Kokku	1,71

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

PVUE materjalide tegelike kulude arvutamisel on materjalide nimetused ja kogused võetud OÜ Nordic Gifts Eesti müügihinna kalkulatsioonilt ja vastavate nimetuste hinnad ostuarvetelt. Abimaterjalide kulu summad, mida ei ole võimalik täpselt arvutada (nt liim), on võetud müügihinna kalkulatsioonilt. Tegelik töötasu leidmiseks kasutati müügihinna kalkulatsiooni tükitöö hinded ning sellele lisati ajatöö. Ajatöö leidmiseks arvutati koefitsient, mis saadi ettevõtte ajatöö jagamisel tükitööga. Saadud koefitsient on 0,52. Ajatöö arvutati tükitöö summa korrutamisel koefitsiendiga 0,52. Töötasule lisanduvad töötasult arvestatud maksud - 46% (sotsiaalmaks 33%, ettevõtte töötuskindlustusmaks 1%, puhkusereserv 9% ja puhkusereservilt arvestatud sotsiaalmaks 3%). Töötasule koos maksudega tuleb liita juurde arvestatud materjali kulu, siis saadakse PVUE otsekulud. PVUE otsekulude arvutuskäik on järgmine: tegelik töötasu kokku - 1,71 eurot, korrutatakse maksude koefitsiendiga 1,46 ja saadakse töötasuks koos maksudega 2,50 eurot, millele lisatakse materjali kulu 0,72 eurot. Saadud summa kokku on 3,22 eurot, mis on PVUE otsekulu. Otsekuludele arvutatakse juurde tootmise kaudsed kulud. Kaudsete kulude arvutamiseks jagatakse ettevõtte tootmise kaudsed kulud - 21 822 eurot ettevõtte otsekuludega 215 444 euroga ja saadakse koefitsient 0,10129. Saadud koefitsiendi korrutamisel otsekuludega 3,22 eurot saadakse tootmise kaudne kulu - 0,33 eurot. Otsekulude liitmisel tootmise kaudsete kuludega saadakse tootmise omahind - 3,55 eurot. Tootmise täisomahinna saamiseks jagatakse tootele ka üldhalduskulud. Üldhalduskulude koefitsiendi leidmiseks jagatakse üldhalduskulud - 27 536 eurot 215 444 euroga saadakse koefitsient 0,1278. Otsekulud - 3,22 eurot korrutatakse koefitsiendiga 0,1278 ja saadakse 0,41 eurot. Tootmise omahinnale 3,55 eurot liidetakse juurde 0,41 eurot ja saadakse PVUE täisomahinnaks 3,96 eurot. Järgnevate mudelite omahinna arvutamiseks kasutatakse samuti ajatöö koefitsienti 0,52, tootmise kaudsete kulude jaotamise koefitsienti 0,10129 ja üldhalduskulude jaotamise koefitsienti 0,1278.

Järgmiseks arvestatakse omahinda artiklile 6612 – „päkapikk kahe kingipakiga“.

Tabel 7

Artikkel 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ tegelik materjali kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind 2012. aastal	Kokku 2012. aastal	Hind 2013. aastal	Kokku 2013. aastal
Pea	30 kuul	1	0,12	0,12	0,16	0,16
Liim j.m.		1	0,1	0,1	0,1	0,1
Keha	Väike päkapiku keha	1	0,11	0,11	0,11	0,11
Jalad	Väikese päkapiku jalad	2	0,03	0,06	0,03	0,06
Käsi	Liisa rusikas	2	0,05	0,1	0,05	0,1
Vilt	Saksa vilt	1	0,05	0,05	0,05	0,05
Tutikuul		1	0,04	0,04	0,04	0,04
Kokku				0,58		0,62

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Tabel 8

Artikkel 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ tegelik töötasu kulu

Töö	Töötasu 2012. aastal	Töötasu 2013. aastal
Maalimine	0,09	0,1
Monteerimine	0,04	0,04
Jalgade värvimine	0,08	0,09
Kokkupanek/riietamine	0,63	0,65
Pakid 2 tk	0,16	0,16
Ajatöö	0,35	0,54
Kokku	1,35	1,58

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Artikkel 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ arvutatakse omahind 2013. aastal. Koostatud on kaks tabelit, kus on näha 6612 tegelikud materjali kulud ja tegelikud töötasu kulud. Ka artikli 6612 omahinna arvutamisel on põhimõte sama, mis PVUE omahinna arvutamisel. Artikli 6612 materjalide tegelike kulude arvutamisel on materjalide nimetused ja kogused võetud müügihinna kalkulatsioonilt ja vastavate nimetuste hinnad ostuarvetelt. Abimaterjalide kulude summad on võetud müügihinna kalkulatsioonilt. Tegelik töötasu leidmiseks korrutati müügihinna kalkulatsiooni tükitöö hinnete summa ajatöö koefitsiendiga 0,52 ning saadi ajatöö, tükitöö hinnete sum-

male ja saadi töötasu kokku. Töötasule lisanduvad töötasult arvestatud maksud - 46%. Töötasule koos maksudega tuleb liita juurde arvestatud materjali kulu, siis saadakse artikli 6612 otsekulud. Artikli 6612 otsekulude arvutuskäik on selline: tegelik töötasu kokku - 1,58 eurot, korrutatakse maksude koefitsiendiga 1,46 ja saadakse töötasuks koos maksudega 2,31 eurot, millele lisatakse materjali kulu 0,62 eurot. Saadud summa kokku on 2,93 eurot, mis on artikli 6612 otsekulu. Otsekuludele arvutatakse veel juurde tootmise kaudsed kulud. Otsekulude 2,93 euro korrutamisel tootmise kaudsete kulude jaotamise koefitsiendiga 0,10129 ja saadakse tootmise kaudne kulu - 0,30 eurot. Otsekulude liitmisel tootmise kaudsete kuludega saadakse tootmise omahind, milleks on 3,23 eurot. Tootmise täisomahinna saamiseks jagatakse tootele veel üldhalduskulud. Otsekulud - 2,93 eurot korrutatakse üldhalduskulude jaotamise koefitsiendiga 0,1278 ja saadakse 0,37 eurot. Tootmise omahinnale 3,23 eurot liidetakse juurde 0,37 eurot ja saadakse artikli 6612 täisomahinnaks 3,60 eurot.

2012. aastal käib artikli 6612 omahinna arvutamine samamoodi. Ajatöö leidmiseks arvutati koefitsient, mis saadi ettevõtte ajatöö jagamisel tükitööga. Artikli 6612 koefitsient 2012. aastal on 0,35. Töötasule lisanduvad töötasult arvestatud maksud - 47%. Töötasule koos maksudega tuleb liita juurde arvestatud materjali kulu, siis saadakse artikli 6612 otsekulud. Artikli 6612 otsekulude arvutuskäik: tegelik töötasu kokku - 1,35 eurot, korrutatakse maksude koefitsiendiga 1,47 ja saadakse töötasuks koos maksudega 1,98 eurot, millele lisatakse materjali kulu 0,58 eurot. Saadud summa kokku on 2,56 eurot, mis on artikli 6612 2012. aasta otsekulu. Otsekuludele arvutatakse juurde tootmise kaudsed kulud. Tootmise kaudsete kulude jaotamise koefitsiendi arvutamiseks jagatakse ettevõtte tootmise kaudsed kulud - 22 180 eurot ettevõtte otsekuludega 190 787 euroga ja saadakse koefitsient 0,11626. Saadud koefitsiendi korrutamisel otsekuludega 2,56 eurot, saadakse tootmise kaudne kulu - 0,30 eurot. Otsekulude liitmisel tootmise kaudsete kuludega saadakse tootmise omahind, milleks on 2,86 eurot. Tootmise täisomahinna saamiseks jagatakse tootele veel üldhalduskulud. Üldhalduskulude jaotamise koefitsiendi leidmiseks jagatakse üldhalduskulud - 17 612 eurot 190 787 euroga saadakse koefitsient 0,0923. Otsekulud - 2,56 eurot korrutatakse koefitsiendiga 0,0923 ja saadakse 0,24 eurot. Tootmise omahinnale 2,86 eurot liidetakse juurde 0,24 eurot ja saadakse artikli 6612 2012. aasta täisomahinnaks 3,10 eurot.

Viimasena arvutatakse VMP - „, magnetviikingi pea“ omahind. VMP omahinna arvutamiseks on koostatud samuti kaks tabelit.

Tabel 9

VMP - „magnetviikingi pea“ tegelik materjali kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind 2012. aastal	Kokku 2012. aastal	Hind 2013. aastal	Kokku 2013. aastal
Pea	Viikingi pea	0,5	0,4	0,2	0,4	0,2
Nina	Tõruke	1	0,05	0,05	0,07	0,07
Liim j.m.		1	0,11	0,11	0,11	0,11
Sarved	Tarmo	2	0,05	0,1	0,07	0,14
Magnet		1	0,04	0,04	0,05	0,05
Kokku				0,50		0,57

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Tabel 10

VMP - „magnetviikingi pea“ tegelik töötasu kulu

Töö	Töötasu 2012. aastal	Töötasu 2013. aastal
Maalimine	0,2	0,21
Kokkupanek	0,08	0,09
Peitsimine	0,02	0,02
Sarvede tegemine	0,02	0,02
Ajatöö	0,11	0,18
Kokku	0,43	0,52

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

VMP - „magnetviikingi pea“ omahinda arvestatakse analoogselt artikli 6612 omahinna arvutusega. 2013. aastal on VMP ajatöö koefitsient 0,52. Töötasule lisanduvad töötasult arvestatud maksud - 46%. Töötasule koos maksudega tuleb liita juurde arvestatud materjali kulu ning saadakse VMP otsekulud. VMP tegelik töötasu kokku on - 0,52 eurot, korrutatakse maksude koefitsiendiga 1,46 ja saadakse töötasuks koos maksudega 0,76 eurot, millele lisatakse materjali kulu 0,57 eurot. Saadud summa kokku on 1,33 eurot, mis on VMP otsekulu. Otsekuludele arvutatakse juurde tootmise kaudsed kulud. Otsekulude - 1,33 euro korrutamisel tootmise kaudsete kulude jaotamise koefitsiendiga 0,10129 saadakse tootmise kaudne kulu - 0,13 eurot. Otsekulude liitmisel tootmise kaudsete kuludega saadakse tootmise omahind - 1,46 eurot. Tootmise täisomahinna saamiseks jagatakse tootele ka üldhalduskulud. Otsekulud - 1,33 eurot korrutatakse üld-

halduskulude jaotamise koefitsiendiga 0,1278 ja saadakse 0,17 eurot. Tootmise omahinnale 1,46 eurot liidetakse juurde 0,17 eurot ja saadakse VMP täisomahinnaks 1,63 eurot.

2012. aastal on VMP ajatöö koefitsient 0,35. Töötasule lisanduvad töötasult arvestatud maksud - 47%. Töötasule koos maksudega tuleb liita juurde arvestatud materjali kulu ning saadakse VMP otsekulud. VMP tegelik töötasu kokku on - 0,43 eurot, korrutatakse maksude koefitsiendiga 1,47 ja saadakse töötasuks koos maksudega 0,63 eurot, millele lisatakse materjali kulu 0,50 eurot. Saadud summa kokku on 1,13 eurot, mis on VMP otsekulu. Otsekuludele arvutatakse juurde tootmise kaudsed kulud. Tootmise kaudsete kulude arvutamiseks korrutatakse otsekulud - 1,13 eurot tootmise kaudsete kulude jaotamise koefitsiendiga 0,11626 ja saadakse tootmise kaudne kulu - 0,13 eurot. Otsekulude liitmisel tootmise kaudsete kuludega saadakse tootmise omahind - 1,26 eurot. Tootmise täisomahinna saamiseks jagatakse tootele ka üldhalduskulud. Otsekulud - 1,13 eurot korrutatakse üldhalduskulude jaotamise koefitsiendiga 0,0923 ja saadakse 0,10 eurot. Tootmise omahinnale 1,26 eurot liidetakse juurde 0,10 eurot ja saadakse VMP täisomahinnaks 1,36 eurot.

2.4. Suveniiride müügihinna kujunemine

Õige hinna määramine on keeruline protsess. Juba väike eksimus optimaalse hinna määramisel ei pruugi tuua soovitud kasumit ning võib pikaajalises perspektiivis otsustada lausa kahjumlikuks. Liiga kõrge hind ei kutsu tarbijaid ostma ja toote müüginumbrid kahanevad. Liiga madala hinna puhul aga võib nõudlus kasvada üle tootmisvõimsuse ja seega jääb ettevõttele osa tulu saamata. Madal hind võib ka müüki vähendada, sest tarbijad võivad hakata kahtlema toote kvaliteedis. (7, lk 217)

Hinnal on tähtis osa organisatsiooni ja kogu majanduse seisukohalt. Ettevõttele on toote turunõudluse peamine määraja hind, mis avaldab mõju rentablusele ja turuosale. Hinnast oleneb kogutulem ja kasum. Kuna hind mõjutab müüdava koguse suurust ja vastuvõetava kasumi saamist, kehtestatakse see tasemel, mis annab piisavalt suure käibe. (8, lk 151)

Hinda ei saa vabalt kujundada, sest sellele avaldavad mõju mitmed ettevõtte sisesed kui ka ettevõtte välised tegurid. (7, lk 219)

Ettevõttesisesed tegurid (Ib, lk 219):

- 1) ettevõtte eesmärgid ja strateegiad;
- 2) turunduse eesmärgid ja strateegiad;
- 3) tootmiskulud – nii muutuvkulud kui püsikulud;
- 4) kasumivajadus – hinnalisa tänu kasuminõudlusele;
- 5) laovarud – laovarude kuhjumine tingib hinnaalandusi ja vastupidi;
- 6) turupositsioon – enamasti annab tugevam positsioon rohkem mänguruumi ja vastupidi.

Ettevõttevälised tegurid (Ib, lk 219):

- 1) nõudlus – sh sesoonsus, hinnaelastsus;
- 2) kliendid ja nende ootused väärtuse ja hinna suhtes;
- 3) konkurents – hinnakonkurents ja hinnaväline konkurents;
- 4) turustuskanali nõuded;
- 5) riiklikud regulatsioonid – hinnakokkulepete, diskrimineerivate hindade, *dumpinghindade*, tarbijat petvate hindade keelustamine jne.

Kõik need tegurid mõjutavad mingil määral ka OÜ Nordic Gifts Eesti müügihindade kalkuleerimist. Edasi uuribki töö autor, kuidas OÜ Nordic Gifts Eesti müügihinda kujundab.

Nagu eelnevalt sai nimetatud, tootis OÜ Nordic Gifts Eesti 2013. aastal laohindadega 81 771 nukku, summas 197 823 eurot ja müüs müügihindadega 73 659 tükki, summas 240 412 eurot. Siit on näha, et ettevõtte tootis rohkem, kui ära müüs. Kõigi mudelite kohta on müügihinna leidmiseks koostatud kalkulatsioonid. Enim müüdavad artiklid olid: PVUE, 6612 ja VMP. Antud lõputöös analüüsitakse nende mudelite kalkulatsioone.

PVUE (Joonis 3) - selle artikli alla kuulub 4 erinevat 12,5 cm kõrgust päkapikku koos kahe erineva lisaga- korvi ja linnuga, kirve ja haokubuga, kepi ja laternaga ning kausi ja linnuga. (pildilt mõlemalt poolt äärmised)



Joonis 3. PVUE pääpikud, mõlemalt poolt äärmised. (www.nordicgifts.ee)

PVUE müügihinna kalkulatsiooni tabelis on ära toodud põhimaterjalide ja detailide kulu ühele ühikule ning tükitöö hinded nuku ja selle detailide valmistamiseks. Konkreetselt vaatleme pääpikku PVUE - kirve ja haokubuga kalkulatsiooni.

Ühe PVUE nuku valmistamiseks läheb vaja erinevaid materjale ja detaile. PVUE tegemiseks on vajalikud puitdetailid - keha, pea, käed, jalad, nina. Kanga poole pealt on siin kasutatud punast ja valget vilti ning kunstkarva. Abimaterjalideks on liim ja värvid.

Tabel 11

PVUE põhimaterjalide ja detailide kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind	Kokku
Keha	Väike pääpikku keha	1	0,11	0,11
Pea	Sibulpea	1	0,15	0,15
Käed	Liisa rusikas	2	0,05	0,1
Jalad	Tõnu jalg	2	0,05	0,1
Nina	Sibulnina	1	0,04	0,04
Vilt	Vilt	1	0,03	0,03
Liim j.m.		3	0,01	0,03
			Kokku	0,56

Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Tabelis nr. 11 on välja toodud põhimaterjalide ja detailide nimetused, tükid ja hinnad ning selgub, et materjali ja detailide kulu ühele PVUE- kirve ja haokubuga nukule on 0,56 eurot. Kõik materjalid ja detailid on ostetud teistelt ettevõtetest.

Tabel 12

PVUE tükitöö hinded

Töö	Hind
Näo maalimine	0,08
Kokkupanek/riietamine	0,82
Jalad alla	0,04
Peitsimine	0,06
Kirves	0,03
Nina monteerimine	0,01
Kubu valmistamine	0,08
Kokku	1,12

Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Tabelis nr. 12 näidatakse kõik töökulud, mida oma töötajad teevad detailide valmistamiseks - värvimiseks, õmblemiseks ja nuku monteerimiseks. Otsekuludesse kuuluvad veel töötasult arvestatud maksud, mis siin on näitamata. Ettevõtte korrutab saadud töötasu summa koefitsiendiga 1,46. Selle 0,46 hulka kuulub töötasult arvestatud sotsiaalmaks ja ettevõtte töötuskindlustusmaks ning töötasult arvestatud puhkusereserv ja sellelt arvestatud sotsiaalmaks. Kogu tööjõukulu kokku pluss materjali kulu tuleb korrutada koefitsiendiga 1,7 või koefitsiendiga 2. Koefitsienti 1,7 kasutatakse siis, kui nuku valmistamiseks teeb tööd kuni viis inimest ning koefitsienti 2, kui suveniiri valmistab üle viie inimese, nt puusepad, kes puurivad auke; värvijad, kes peitsivad ja värvivad; lisanddetailide valmistajad ning suveniiride kokkupanijad. Lisaks peab koefitsientidega korrutamisel saadud müügihind ära katma tootmise üldkulud, üldhalduskulud ning teenima ka kasumit.

Selleks, et saada artikli PVUE müügihinda, korrutatakse otsekulud koefitsiendiga 2, sest selle nuku valmistamisega on seotud üle viie töötaja. Seega tuleb PVUE müügihinnaks 4,40 eurot ilma käibemaksuta.

Edasi uuritakse artikli 6612 – „päkapikk kahe kingipakiga“ kalkulatsiooni. (Joonis 4)



Joonis 4. 6612 – „päkapikk kahe kingipakiga“ (www.nordicgifts.ee)

Suveniiri 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ valmistamiseks on samuti vajalikud puitdetailid - keha, pea, käed, jalad, nina, tutikuul. Kangastest on kasutatud punast ja musta vilti ning kunstkarva. Abimaterjalideks on liim ja värvid.

Tabel 13

Artikli 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ põhimaterjalide ja detailide kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind	Kokku
Pea	30 kuul	1	0,16	0,16
Liim j.m.		1	0,1	0,1
Keha	Väike päkapiku keha	1	0,11	0,11
Jalad	Väikse päkapiku jalad	2	0,03	0,06
Käsi	Liisa rusikas	2	0,05	0,1
Vilt		1	0,05	0,05
Tutikuul		1	0,045	0,04
			Kokku	0,62

Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Selleski tabelis on ära toodud kõik materjalide ja detailide nimetused, tükid ja hinnad. Materjalide ja detailide lõppsumma ühele nukule on 0,62 eurot.

Tabel 14

Artikli 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ tükitöö hinded

Töö	Hind
Maalimine	0,1

Tabel 14 järg

Monteerimine	0,04
Jalgade värvimine	0,09
Kokkupanek/riietamine	0,65
Pakid 2 tk	0,16
Kokku	1,04

Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Tabelis number 14 on ära toodud artikli 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ kõik tükitöö hinded, mida tehakse nuku valmistamiseks. Tükitöö hindade summaks tuleb 1,04 eurot.

Selle nuku müügihinna arvutuskäik on põhimõtteliselt sama nagu PVUE-1: töökulud 1,04 eurot korrutatakse koefitsiendiga 1,46 ja sellele korrutisele liidetakse juurde materjalikulu 0,62 eurot. See summa ehk otsekulud korrutatakse koefitsiendiga 1,7, sest 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ nuku valmistamiseks teeb tööd neli töötajat - puusepp, näomaalija, nuku valmistaja, lisadetailide valmistaja (kaks kingipakki). Artikli 6612 müügihinnaks on 3,60 eurot.

Järgnevalt analüüsib töö autor kolmandana enam müüdud suveniiri, milleks oli VMP - „magnetviikingi pea“. (Joonis 5)



Joonis 5. VMP - „magnetviikingi pea“. (www.nordicgifts.ee)

„Magnetviikingi pea“ valmistamiseks on vajalikud puitdetailid - pea, nina, sarved. Abimaterjalideks on liim ja värvid. Habeme tegemiseks kasutatakse kunstkarva. Vajalik on ka magnet, mis kleebitakse pea taha.

Tabel 15

VMP - „magnetviikingi pea“ põhimaterjalide ja detailide kulu

Detailid	Nimetus	Tükid	Hind	Kokku
Pea	Viikingi pea	0,5	0,4	0,2
Nina	Tõruke	1	0,07	0,07
Liim j.m.		1	0,11	0,11
Sarved	Tarmo	2	0,07	0,14
Magnet		1	0,05	0,05
			Kokku	0,57

Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Eelnevas tabelis on ära toodud kõik VMP - „magnetviikingi pea“ valmistamiseks vajalikud detailid, tükid ja hinnad. „Magnetviikingi pea“ põhimaterjalide ja detailide kulu ühele ühikule on 0,57 eurot.

Tabel 16

VMP – „magnetviikingi pea“ tükitöö hinded

Töö	Hind
Maalimine	0,21
Kokkupanek	0,09
Peitsimine	0,02
Sarvede tegemine	0,02
Kokku	0,34

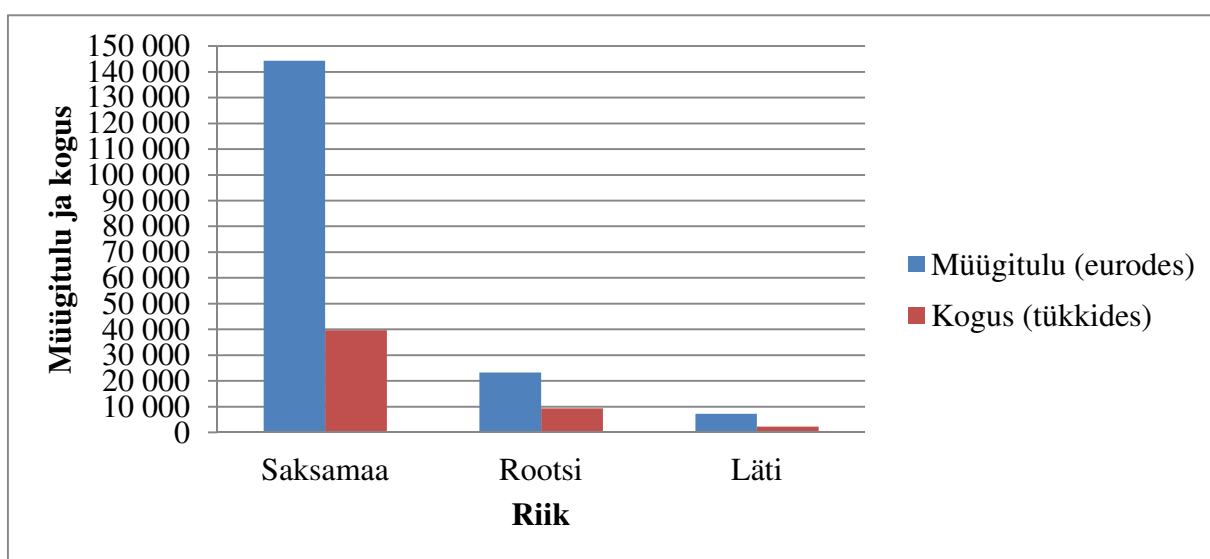
Allikas: OÜ Nordic Gifts Eesti kalkulatsioon.

Artikli VMP müügihinna arvutuskäik on sama nagu toote „päkapikk kahe kingipakiga“ puhul. „Magnetviikingi pea“ tükitöö hindade summa 0,34 eurot korrutatakse koefitsiendiga 1,46 ning sellele korrutisele liidetakse juurde põhimaterjalide ja detailide kulu summa, mis on 0,57 eurot. Saadud summa omakorda korrutatakse veel koefitsiendiga 1,7, sest VMP valmistamiseks teeb tööd vähem kui 5 inimest. „Magnetviikingi pea“ müügihinnaks tuleb seega 1,81 eurot.

Järgnevalt analüüsitakse suveniiride müügihindade kujunemist erinevatel turgudel. Nagu eelpool esimeses peatükis sai mainitud, siis OÜ Nordic Gifts Eesti müüb oma kaupa Eestis, teistele Euroopa Liidu riikidele - Saksamaale, Rootsi, Soome, Läti ja väljaspoole Euroopa Liitu – Jaapanisse. Edasi uurib autor, milliseid suveniire enim müüakse ja kuidas toimub kalkulatsioonides toodud artiklite PVUE, 6612 ja VMP müük.

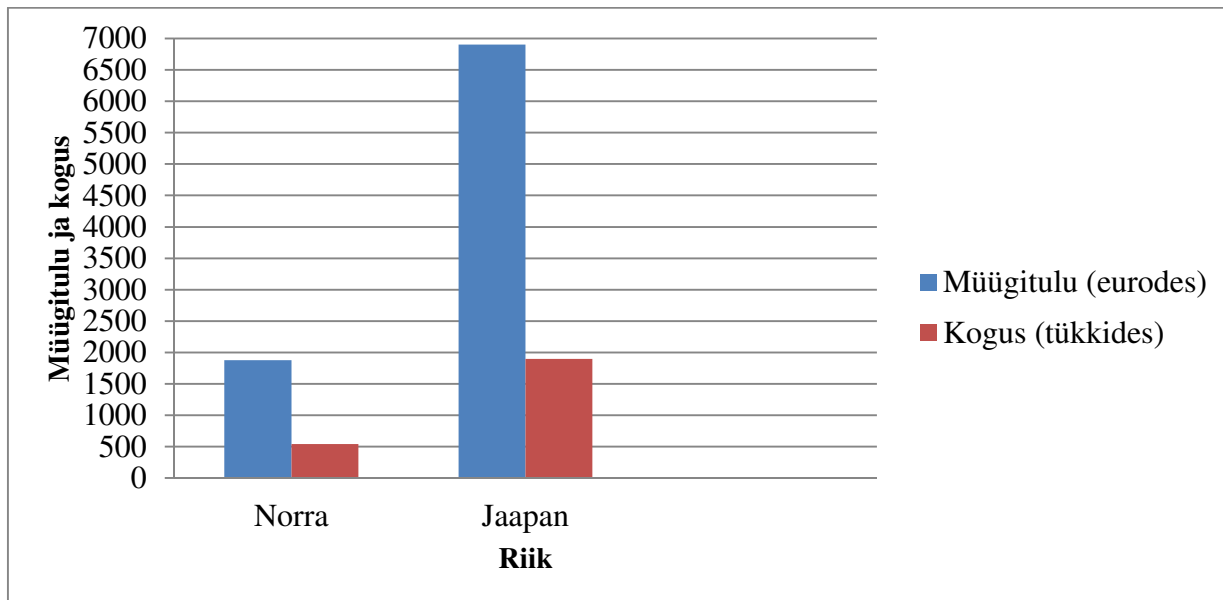
Eestis on kõige rohkem müüdud keskmist viikingit, rahvuslikke nukke, põtru pika mütsiga ning magnetviikingi päid. Keskmiste viikingite müügihind on 4,17 eurot ning Eestis müüdi neid 1 094 tükki summas 4 562 eurot. Rahvuslikke nukke - Anu ja Ants müüdi keskmise hinnaga 3.30 eurot 690 tükki summas 2 275 eurot. Kolmandaks müügiartiklits oli põder pika mütsiga, keskmise hinnaga 2,25 eurot 976 tükki summas 2 196 eurot ning neljandal kohal oli VMP- „magnetviikingi pead“, mille hinnaks tuli autori kalkulatsioonis 1,81 eurot ning sellesama hinnaga ka müüdi. Eelpool vaadeldud PVUE on Eesti müügitabelis 14. kohal, müüdi ainult 176 tükki kalkuleeritud hinnaga 4.40 summas 774 eurot. Nukku- „päkapikk kahe kingipakiga“ (artikliga 6612) ei müüdud Eestis ühtegi. Eestis müüdi suveniirnukke kokku 17 736 tükki summas 51 652 eurot. Euroliidu teistele riikidele müüdi suveniirnukke kokku 53 472 tükki summas 179 948 eurot. Sellest kõige rohkem müüdi Saksamaale 396 53 nukku summas 144 318 eurot, mis moodustab kogu suveniiride müügist 60% ja teistele Euroliidu riikidele müügist 80%. Enim on Saksamaale müüdud jõuluteemalisi nukke. Kõige rohkem müüdi Saksamaale PVUE-d koguses 5 405 tükki ja summas 23 652 eurot. PVUE-d müüdi Saksamaale kaks senti odavamalt kui oli kalkulatsiooni hind. Teisena müüdi „päkapikk kahe kingipakiga“ (artikkel 6612), mida müüdi 2 780 tükki summas 10 019 eurot. Seda nukku müüdi täpselt kalkulatsiooni hinnaga. Kogu müügis kolmandana vaadeldud VMP - „ magnetviikingi pead“ Saksamaale ei müüdud.

Järgnevalt müüdi nukkusid enim Rootsi- 9 421 tükki summas 23 265 eurot. Kõige rohkem müüdi VMP-d, 3 418 tükki summas 5 324 eurot. PVUE-d Rootsi ei müüdud. Kolmandal kohal on Läti, kuhu müüdi 2 333 nukku summas 7 200 eurot.



Joonis 6. Euroopa Liidu müük riikide kaupa 2013. aastal. (Ettevõtte andmed, autori joonis)

Väljapoole Euroliitu müüdi Jaapanisse, Norrasse ja Hong-Kongi, kokku 2451 nukku summas 8812 eurot, millest enamus läks Jaapanisse, koguses 1900 nukku ja summas 6901 eurot. Kuna Hing-Kongi läks kaupa nii vähe, siis joonisel seda ei näidata.



Joonis 6. Eksport riikide kaupa 2013. aastal. (Ettevõtte andmed, autori joonis)

Näidiskalkulatsioonis vaadeldud nukkudest on läinud Jaapanisse ainult PVUE-d viis tükki. Norrasse müüdi 541 nukku summas 1 876 eurot, sealhulgas VMP-d ehk „magnetviikingi pead“ 150 tükki summas 270 eurot ning lisaks sellele veel kõikvõimalikke viikingeid ja trolle.

2.5. Suveniiride omahinna ja müügihinna arvestuse analüüs

Antud peatükis analüüsib töö autor ettevõtte OÜ Nordic Gifts Eesti omahinna arvestust ja erinevaid kulusid aastatel 2012 ja 2013. Samuti analüüsitakse müügihinna arvestuse korda.

Omahinna arvestusest selgus, et omahinnad on kahel tootel suurenenud. 2012. aastal PVUE-d ei toodetud, toomisse tuli PVUE 2013. aastal ning arvutuste kohaselt oli omahinnaks 3,96 eurot. Artikli 6612 omahinnaks oli arvutuste kohaselt 2012. aastal 3,10 eurot ning 2013. aastal oli omahinnaks 3,60 eurot. Artikli 6612 omahind oli kasvanud 0,50 eurot. Omahinna suurenemise põhjuseks oli materjalide ja töötasu hinnatõusu kasv. Materjalide hindadest oli tõusnud pea hind - 0,04 eurot, töötasudest oli tõusnud jalgade värvimine 0,01 eurot, kokkupanek 0,02 eurot ning ajatöö tasu oli kasvanud 0,19 eurot. VMP 2012. aasta omahind oli 1,36 eurot ning 2013. aastal

1,63 eurot. Omahind suurenes 0,27 eurot. Kasvasid nii materjalide kui töötasu hinnad. Materjalidest olid kallinenud nina - 0,02 eurot, sarved - 0,02 eurot ning magnet - 0,01 eurot. Töötasudest suurenesid maalimise tasu - 0,01 eurot, kokkupanek - 0,01 eurot ning ajatöö hind tõusis 0,07 eurot.

Eelpool 2.3. peatükis on mainitud, et suveniiride omahinna kujunemist on otstarbekas analüüsida aasta lõikes kogu toodangu kohta, sest üksikute toodete osas arvestust ei peeta, kuigi lõputöö autor püüdis arvutada kolme toote omahinda. Tootmises on kasutusel ainult üks kulukoht. Erinevate andmete vaatlusel selgus, et võrreldes 2012. aastaga on 2013. aasta OÜ Nordic Gifts Eesti tootmiskulude summa kasvanud. 2012.aastal olid tootmiskulud 215 886 eurot ning 2013. aastal oli selleks summaks 238 833 eurot, mis näitab, et tootmises on kulud suurenenud 22 947 euro võrra. Järgnevalt uurib töö autor kulude muutusi täpsemalt.

Tabel 17

OÜ Nordic Gifts Eesti otsekulud 2012. aastal ja 2013 aastal

Otsekulud	2012	2013
Materjali grupid		
Paelad	1 337	1 259
Abimaterjal	8 444	8 369
Kangas	7 570	8 561
Puit	45 037	46 816
Ostetud pooltoodang	10 370	1 635
Materjali kulu kokku	72 758	66 640
Tööjõukulud		
Töötasud	87 822	111 186
s.h. ajatöö	20 926	35 716
s.h. tükitöö	53 464	66 067
s.h. puhkusereserv	6 478	9 139
s.h. töövõtulepinguliste tükitöö tegijate palk	6 904	365
s.h. haigusraha	50	439
Sotsiaalmaks	29 004	36 505
Ettevõtte töötuskindlustus	1 203	1 113
Tööjõukulud kokku	118 029	148 804
Otsekulud kokku	190 787	215 444

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

OÜ Nordic Gifts Eesti otsekulud kokku olid 2012. aastal 190 787 eurot ja 2013. aastal 215 444 eurot. Numbritest on näha, et otsekulud on kasvanud ja seda 24 657 euro võrra. Materjali kulud olid 2012. aastal 72 758 eurot ning 2013. aastal 66 640 eurot. Materjali kulud on vähenenud 6118 euro võrra. Suureks mõjutajaks oli ostetud pooltoodang, mis 2012.aastal oli 10 370 eurot, kuid 2013.aastal ainult 1 635 eurot. Kui analüüsida veel materjalide gruppide viisi, siis summaarselt on vähenenud paeltele ja abimaterjalidele kulunud raha. Paeltele kulus 2012. aastal 1 337 eurot ning 2013. aastal 1 259 eurot, mis teeb vähenemise summaks 78 eurot. Abimaterjalidele kulunud summa oli 2012. aastal 8 444 eurot ja 2013. aastal 8 369 eurot, vähenes 75 euro võrra. Suurenenud kulu oli kangale ja puitdetailidele. Kangale kulus 2012. aastal 7 570 eurot ja 2013. aastal 8 561 eurot, see näitab, et kangale kulutati 2013. aastal 991 eurot rohkem. Kulu suurenes, kuna ettevõtte kasutas tootmisel laiemat kangasortimenti, hinnad olid enam-vähem samad, mis 2012. aastal. Puitdetailidele kulunud rahasumma oli 2012. aastal 45 037 eurot ning 2013. aastal 46 816 eurot, seega kulu suurenes 1 779 euro võrra. Tutvustuses sai mainitud, et puitdetaili ostetakse kolmelt Eesti ettevõttelt. Kõige rohkem ostetakse erinevaid detaile tootjalt, kes on füüsilisest isikust ettevõtja (FIE). FIE müügihinnad on kõige kõrgemad. Teise ettevõtte hinnad on küll veidike odavamad, kuid kvaliteet ei ole kõige parem. Kolmanda ettevõtte hinnad on võrreldes FIE-ga odavamad. Teise ettevõttega võrreldes on hinnad samad, kuid kvaliteet on parem. Võrreldes puitdetailide ostuhindasid 2013. aastal 2012. aasta hindadega, selgus, et kui oleks ostetud 2013. aasta kogused 2012. aasta hindadega, oleks olnud puitdetailide ostukulu väiksem 2 688 euro võrra. Lisaks sellele selgus, et 2013. aastal oli puitdetailide kulu suurenenud 420 eurot.

Siinkohal saab tuua järgneva näite. Töös vaadeldud ettevõtte omahinna kalkulatsioonides on kahel nukul käte hinnaks 0,05 eurot. Ettevõtte on ostnud FIE-lt 73 700 tükki hinnaga 0,05 eurot, kolmandalt ettevõttelt on ostetud ainult 3 750 tükki hinnaga 0,03 eurot. Kui FIE kogus oleks ostetud kolmandalt ettevõttelt, siis oleks ettevõtte säästnud 1 474 eurot. Samamoodi on võimalik vaadata nuku pea hinda. FIE-lt on ostetud 7 600 tükki hinnaga 0,16 eurot ning kolmandalt ettevõttelt on ostetud 19 850 tükki hinnaga 0,12 eurot. Kui ettevõtte oleks ostnud kõik sellelt ettevõttelt, kes müüb odavamalt, oleks säästetud 304 eurot.

Tööjõukulud kokku olid 2012. aastal 118 029 eurot ja 2013. aastal 148 804. Tööjõukulud on suurenenud 30 775 euro võrra. Kui lähemalt uurida, siis selgubki, et töötasud olid 2012. aastal 87 822 eurot ning 2013. aastal 111 186 eurot. Töötasud on suurenenud 23 364 euro võrra, sest on tõstetud paljude toodete tükitööhindu.

Tabel 18

OÜ Nordic Gifts Eestis tootmise kaudsed kulud 2012. aastal ja 2013. aastal ning tootmise omahind kokku

Tootmise kaudsed kulud	2012	2013
Pakendid	768	347
Tootmisega seotud tegevuskulud	6 362	7 495
Ärijuhi palk	11 017	10 060
Sotsiaalmaks ärijuhi palgalt	3 636	3 320
Ettevõtte töötuskindlustus ärijuhi palgalt	150	96
Tootmiseseadmete amortisatsioon	247	504
Tootmise kaudsed kulud kokku	22 180	21 822
Tootmise omahind kokku	212 967	237 266

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Tootmise kaudsed kulud kokku olid 2012. aastal 22 180 eurot ja 2013. aastal 21 822 eurot. Tootmise kaudsed kulud on vähenenud 358 eurot. Analüüsisides täpsemalt tootmise kaudseid kulusid, selgub, et vähenenud on pakendite kulu, ärijuhi palgakulu, sotsiaalmaks ärijuhi palgalt ning ettevõtte töötuskindlustusmaks ärijuhi palgalt. Pakenditele kulunud summa oli 2012. aastal 768 eurot ja 2013. aastal 347 eurot, kulu vähenes 421 euro võrra. Ärijuhi palgakulu vähenes 957 euro võrra ning maksud ärijuhi palgalt kokku vähenesid 370 euro võrra. Suurenenud on tootmisega seotud tegevuskulud ja tootmiseseadmete amortisatsioon. Tootmisega seotud tegevuskulud olid 2012. aastal 6 362 eurot ja 2013. aastal 7 495 eurot, kulud suurenesid 1 133 euro võrra. Tootmiseseadmete amortisatsioon suurenes 257 eurot, kuna ettevõtte soetas pritsvärvi ruumi ventilaatori, kaks õhksoojuspumpa ja ühe õmblusmasina, mis võeti arvele ja millelt peetakse amortisatsiooni arvestust.

Tabel 19

Üldhalduskulud 2012. aastal ja 2013. aastal ning ettevõtte kulud kokku

Üldhalduskulud	2012	2013
Elekter	142	1 858
Transport	2 919	1 567
Muud tegevuskulud	9 378	17 555
Raamatupidaja ja koristaja töötasu	3 784	4 494

Tabel 19 järg

Maksud töötasult	1 293	1 526
Inventari amortisatsioon	96	536
Üldhalduskulud kokku	17 612	27 536
Muud ärikulud	131	937
Muu müük (ostetud kaubad, materjal laost ja teenused)	14 925	8 606
Ettevõtte kulud kokku	245 635	274 345

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Eeltoodud tabelis (Tabel 19) on ära toodud üldhalduskulud ja ettevõtte kulud kokku. Täpsemalt vaadeldes selgub, et üldhalduskulud on suurenenud 9 924 euro võrra. Kui vaadelda sealseid kulusid eraldi, siis on näha, et suurenenud on kõik kulud. Elektrikulu on suurenenud 1 716 eurot ja seda sellepärast, et ettevõtte kolis 2013.aasta alguses uutesse tootmisruumidesse, mis võrreldes eelmise kohaga on palju suuremad. Üldhalduskuludesse on arvestatud ka tootmisruumide rent, mis on nüüd suurem. Transpordikulu oli 2012. aastal 2 919 eurot ning 2013. aastal oli see kõigest 1 567 eurot, vähenes seega 1 352 euro võrra. Transpordikulu oli 2012.aastal suur, kuna ettevõttel oli vaja saadetisi kiirelt saata ning sellepärast kasutas OÜ Nordic Gifts Eesti kullerfirma poolt pakutud lennutransporti. 2013. aastal kasutas ettevõtte enamasti AS Eesti Post ja AS DPD Eesti teenuseid, mis on palju odavamad. Muud tegevuskulud on suurenenud 8 177 eurot, raamatupidaja ja koristaja töötasu kokku on suurenenud 710 eurot. Sellest võib järeldada, et kas raamatupidaja või koristaja palk on tõusnud või on tõstetud mõlema töötaja töötasu. Kuna töötajate töötasud on suurenenud, siis on kasvanud ka maksud töötasult need suurenesid 233 eurot. Lisaks sellele suurenes inventari amortisatsioon 440 euro võrra. OÜ Nordic Gifts Eesti kulud kokku 2012. aastal olid 245 635 eurot ning 2013. aastal 274 345 eurot. Kulud on suurenenud 28 710 euro võrra.

Edasi analüüsib lõputöö autor müügihinna kujunemist. Uurimise käigus selgus, et ettevõttel on tehtud erinevate nukkude müügi jaoks kalkulatsioonid, kus olid ära toodud põhimaterjalide ja detailide kulud, samuti oli eraldi välja toodud tükitöö hinded. Ettevõtte oli välja arvutanud koefitsiendid, millest esimese korrutamisel saadud korrutis katab ära töötasult arvestatud maksud ning teise koefitsiendiga korrutamisel peaks saadud müügihind ära katma tootmise üldkulud, üldhalduskulud ning teenima ka kasumit. Müügihinna leidmise kalkulatsioonid on head, kuna nendelt

on enam-vähem näha, palju kulub ühele tooteühikule materjale ja millised on tükitöö hinded. Üldiselt tunduvad müügihinnad mõistlikud ja klientidele vastuvõetavad.

Järgnevalt analüüsitakse ettevõtte enammüüdavate artiklite tootmise ja müügi koguseid ning summasid (Tabel 20).

Tabel 20

Suveniiride tootmine ja müük

	Suveniiride tootmine				Suveniiride müük			
	2012		2013		2012		2013	
Artikkel	Summa	Kogus	Summa	Kogus	Summa	Kogus	Summa	Kogus
PVUE	-	-	19 769	5 812	-	-	24 539	5 606
VMP	5 552	4 266	6 517	5 013	6 777	4 266	7 590	4 669
6612	4 473	2 130	5 838	2 780	7 177	2 130	10 019	2 780
...								
Tootmine/müük kokku	185 994	84 866	197 823	81 771	233 239	80 505	240 412	73 659

Allikas: Ettevõtte andmed, autori arvutused.

Sellest tabelist on näha, et 2012. aastal PVUE-d ei müüdnud ja seda sellepärast, et see on uus mudel ning see hakati tootma alles 2013. aastal. 2013. aastal toodeti PVUE-d 5 812 tükki, mille tootmisele kulus 19 769 eurot ning müüdi 5 606 tükki, mille eest saadi 24 539 eurot. Kogustest on näha, et lattu jäi 206 nukku. PVUE tootmiskulu moodustas kogu tootmiskulust 10% ning kogu müügist saadud tulust 10,2%.

VMP-d toodeti 2012. aastal 4 266 tükki, mille tootmiseks kulus 5 552 eurot ja 2013. aastal toodeti 5 013 tükki ning tootmiseks kulus 6 517 eurot. VMP-d toodeti 2013. aastal rohkem, kui 2012. aastal- täpsemalt 747 tükki rohkem ning seega olid tootmiskulud üle 1 000 euro võrra suuremad. VMP-d müüdi 2012. aastal 4 266 tükki ja 2013. aastal 4 669 tükki. Müügitulu 2012. aastal oli 6 777 eurot ning 2013. aastal 7 590 eurot. Kui võrrelda nüüd tootmist ja müüki, siis selgub, et 2012. aastal toodetud VMP tooted müüdi kõik ära. Lattu ei jäänud midagi. 2013. aastal jäi lattu alles 344 nukku.

Artiklit 6612 toodeti 2012. aastal 2 130 tükki ja 2013. aastal 2 780 tükki. 2013. aastal suurenes artikli 6612 tootmine 650 nuku võrra. 2012. aastal ja 2013. aastal müüdi kõik toodetud nukud ka ära. 2012. aastal saadi müügist 7 803 eurot ning 2013. aastal 10 019 eurot.

Analüüsidest kogu tootmist ja kogu müüki, siis 2012. aastal oli kogu tootmise koguseks 84 866 tükki ja selle tootmiseks kulus ettevõttel 185 994 eurot. 2013. aastal oli kogu tootmise koguseks 81 771 suveniiri ning tootmise kogukulu oli 197 823 eurot. Siit on näha, et toodetud kogus on vähenenud 3 095 suveniiri võrra, kuid tootmisele kulunud summa on suurenenud 11 829 eurot. Tootmisele kulunud summa suurenemise põhjuseid on mitmeid - esiteks on suurenenud töötajate palgad ning teiseks on tõusnud erinevate materjalide ja detailide hinnad. 2012. aastal oli kogu müügi koguseks 80 505 nukku ning nende müügilt teeniti 233 239 eurot. 2013. aastal müüdi 73 659 nukku, mille müügilt teeniti 240 412 eurot, müüdü kogus on vähenenud 7 416 nuku võrra, kuid müügist saadud summa on 6 147 eurot suurem kui 2012. aastal. Seega saab järeldada, et nukkude müügihinnad on tõusnud.

2.6. Järeldused ja ettepanekud

Lõputöö autor arvestas töös välja kolme toote omahinna. Üldiselt on sellisel kujul omahinna arvestamine väga tömahukas, kuid OÜ Nordic Gifts Eesti võiks kaaluda enam müüdavate toodete omahinna arvestust. Tänu omahinna kalkulatsioonidele selgus, et ettevõtte lihtsustatud müügihinna arvestuse süsteem ei ole päris õige. Väiksema tömahukusega toodete omahinnad on müügihindadega peaaegu võrdsed, mis tähendab, et osade vähem tömahukate toodete müügihinna arvestuse koefitsient 1,7 on madal. Selle koefitsiendi kasutamisel saadud müügihind katab küll kõik ettevõtte kulud, kuid ei teeni piisavalt kasumit. Ettevõtte võiks koefitsienti 1,7 suurendada. Vähem tömahukate toodete müügihinna kujundamisel oleks soovitatav OÜ Nordic Gifts Eestil kasutada koefitsienti 1,8.

Erinevatest arvutustest ja andmetest selgus, et ettevõtte kulud on 2013.a. teatud kululiikide osas suurenenud ja mõningate osas vähenenud võrreldes 2012. aastaga, kõik need kulud mõjutavad toote omahinna ja müügihinna arvestust. Materjalikuludest olid enim suurenenud kanga ja puitdetailide kulu. Suurenenud olid need sellepärast, et kasutati laialdasemat ja kallimat kangavalikut ning puitdetailide kulu suurenes, kuna ettevõtjad, kellelt kaupa telliti, olid hindu tõstnud. Suure tõusu on teinud ka tööjõukulud. Tootmise kaudsed kulud on vähenenud. Pea poole suuremad võrreldes 2012. aastaga olid üldhalduskulud ja seda sellepärast, et koliti uutesse suurematesse ruumidesse. Selleks, et OÜ Nordic Gifts Eestil oleks võimalik tootmist odavamaks saada, pakub lõputöö autor välja mõningad ettepanekud, mida ettevõtte võiks rakendada või vähemalt kaaluda nende rakendamist.

Tootmiskulude osas on autoril järgmised tähelepanekud kulude vähendamiseks. Materjalide kulu tabelist on näha, et väga suure osa kuludest moodustab puitdetailide kulu - 70% materjali kulu. Märkimisväärset kokkuhoidu on võimalik saavutada puitdetailide hankimise arvelt. Nagu eelnevalt on mainitud, siis tellitakse puitdetalle kolmelt erinevalt ettevõttelt. Alustuseks soovib autor OÜ Nordic Gifts Eestil vähendada tellimusi FIE-lt, kuna tema müüb detaile kõige kallimalt. Eespool selgus kahe detaili hinnavõrdluses, et FIE tehtud detailid on lausa kaks kuni neli senti kallimad kui kahel teisel ettevõttel. Suurte koguste puhul teeb see kokku päris märkimisväärse summa, mida oleks võimalik kokku hoida. Eespooltoodud näitest selgus, et kui materjale oleks tellitud teistelt ettevõtetelt, oleks OÜ Nordic Gifts Eesti säästnud ligikaudu 1 778 eurot. Kuna puitdetalle telliti algselt rohkem FIE-lt, siis selles näites, mis eespool sai tehtud, selgus, et 2013. aastal oli tellimuste mõju kasumi vähenemisele 2 688 eurot, kuna FIE oli puitdetailide hindu tõstnud. Eelnevalt on mainitud veel sedagi, et teine ettevõtte müüb puitdetalle odavamalt, kuid detailid on madalama kvaliteediga. Sellelt ettevõttelt võiks osta niisuguseid puitdetalle, mis jäävad kanga alla ja ei paista välja. Põhiliselt soovitaks OÜ Nordic Gifts Eestil tellida puitdetailid kolmandalt ettevõttelt, kuna see ettevõtte teeb kõige mõistlikuma hinnaga ning ka kvaliteet on hea. OÜ Nordic Gifts Eesti võiks pidada kolmanda hankijaga läbirääkimisi tootmise suurendamise võimaluste üle. Kolmas hankijavõiks osta juurde seadmeid ja seadistada need ümber vastavalt OÜ Nordic Gifts Eesti vajadustele. Tootmise laiendamine peaks ka kolmanda hankija jaoks kasulik olema, sest käive ja kasum suureneksid ning rohkem töölisi saaksid Ida-Virumaal tööd.

OÜ Nordic Gifts Eesti laohindade kujunemisele ei olnud võimalik 2013.a. hinnangut anda, kuna ettevõtte ei ole viimastel aastatel valmistoodangu laohindasid uuendanud. Valmistoodangu laohind on tootmisomahind, mis koosneb arvestuslikest tootmise otse- ja kaudkuludest. Mõned hinnad olid võrreldes müügihindadega väga madalad ja teised liiga kõrged. Paljud laohinnad olid ilmselt üle võetud OÜ Nordic Giftsist. Ettevõtte peab valmistoodangu laohindasid vajalikuks, kuna soovitakse jooksvalt jälgida valmistoodangu laoiseisu. Laohinnad peaksid ära katma otsekulud ja tootmise üldkulud. Müümisel peaks saama kaetud üldhalduskulud ja tekkima kasum. Laohinnad tuleks üle vaadata ja kaasajastada. Kui sel aastal toodetud ja aastavahetusel lattu jääva toodangu laohinnad on liiga madalad, jääb osa selle aasta kasumist järgmisse aastasse ja vastupidi, kui on liiga kõrged, jääb sellesse aastasse osa järgmise aasta kasumist. Ettevõtte peaks tähelepanu pöörama nii arvestussüsteemile kui ka hinnakujundusele, kuna mõlemad mõjutavad soovitud tulemusi.

Seoses kulude täpsemaks muutmisega võiks juhi ja assistendi palga ja rendikulu kuluks kandmisel kasutada kulukäitureid. Praegu kantakse juhi palk ja palga maksud tootmise üldkuludesse. Osa juhi palgast ja palga maksudest arvestatakse üldhalduskuludesse. Assistendi palk ajapalgana ja palga maksud lülitatakse praegu tootmise otsekuludesse. Osa kuludest tuleks lülitada ka üldhalduskuludesse. Ruumide rent arvestatakse üldhalduskuludesse. Ruumide rendist võiks samuti osa vastavalt tootmis- ja ladude pinnale ning kontoriosa pinnale jaotada proportsionaalselt vastavatele ruutmeetritele jaotada tootmise üldkuluks ja üldhalduskuluks. Samuti võiks toimida kommunaalkuludega.

Analüüsid erinevaid dokumente, selgus, et OÜ Nordic Gifts Eesti kirjendab transpordikuluid valesti. Ettevõtte arvestab tootmise kaudsete kulude hulka nii ostetud materjali transpordikulu kui ka müüdüd kaupade transpordikulu. Transpordikulude täpsemaks määratlemiseks võiks ettevõtte kasutada kahte erinevat artiklit- üks ostetud materjali transport, mida tuleks arvestada tootmise kaudsete kulude koosseisu ja teine müüdüd kaupade transport, mis tuleks lisada turustuskuludesse. Sellisel juhul oleks pidanud ettevõtte 2012. aasta kaudsetes kuludes olema ostetud materjali transpordikulu 489 eurot ning turustuskuludesse koosseisu kuuluv müüdüd kaupade transpordikulu 2 430 eurot. 2013. aastal oleks pidanud ostetud materjali transpordikulu olema 194 eurot ja müüdüd kaupade transpordikulu 1 373 eurot.

Esimeses peatükis käsitleti OÜ Nordic Gifts Eesti turustuskanaleid. Ettevõtte kasutab juba praegu üsna optimeeritud turustamist ehk saadetakse e-posti teel tootekatalooge - teevad reklaami interneti vahendusel. See kõik on hea ja üsnagi kuluefektiivne. Samas, et turustamist veelgi paremaks muuta, võiks OÜ Nordic Gifts Eesti hakata tegema Facebooki turundust - tänapäeval on selles keskkonnas turundamine väga populaarne. Seal saaks ettevõtte koguda fänne, laadida toodetest pilte ning klientidega otse suhelda. Ettevõtte võiks teha endale ka reklaami sellega, et näiteks tellida suvise kruisituru jaoks ettevõtte logoga šokolaade ja kompvekke.

Lisaks sellele oleks lõputöö autoril veel OÜ Nordic Gifts Eestile ettepanek leida uusi väliskliente, kes telliks kaupa aastaringselt, sest praegu on tootmine põhiliselt hooajaline, mis tähendab, et mingi hetk on periood, kus tellimusi ja tööd on vähe. Samuti võiks OÜ Nordic Gifts Eesti uuendada kodulehte, mis oleks rohkem otsingule optimeeritud, see tähendab, et see oleks internetist veel kiiremini ja paremini leitav.

Erinevate andmete analüüsimisel selgus, et praeguse arvestussüsteemi kasutamisel ei ole võimalik kontrollida, kuidas erinevad töötajad materjali kasutavad. See tähendab seda, et ei ole teada,

kas töötajad kasutavad materjali ökonoomselt või mitte. Näiteks ei ole jälgitav materjalikulu lõigete paigutamisel kangale või detailide väljalõikamisel vineerist. Ettevõtte peaks suurte partiide puhul välja arvutama, kui palju normijärgselt kangast või vineeri kulub ja siis kontrollima, kas sellest normijärgsest kanga või vineeri kogusest jätkus vajalike toodete valmistamiseks. Samas on see küllalt suur töö ja tulemus ei pruugi olla ettevõttele kuluefektiivne. Põhiliselt on töösuhted üles ehitatud vastastikusel sõprusel ja usaldusel.

KOKKUVÕTE

Kõigi ettevõtete jaoks on oluline õige toote omahinna kui ka müügihinna kujunemine. Toodetele täpsete kulude jagamine aitab selgitada välja, milline tuleb toote omahind ning vastavalt sellele on võimalik kujundada toodete müügihinda. Müügihinna kujundamisel on oluline, et ettevõtte saaks kõik tootmisel tehtud kulud kaetud ning teeniks piisavalt kasumit. Kindlasti tuleb müügihinna kujundamisel arvestada ka klientidega, sest liiga kõrge müügihinna puhul toodangut ei osteta, kuid liiga madala hinna puhul jääb ettevõtte kasum väikseks.

Käesolev lõputöö käsitleb suveniiride omahinna ja müügihinna kujunemist tootmisettevõttes ning seda OÜ Nordic Gifts Eesti näitel. Esmalt uurib töö autor, milline kuluarvestusmeetod on OÜ Nordic Gifts Eestis kasutusel. Uuringu käigus selgus, et ettevõtte kasutab kombineeritud kuluarvestussüsteemi. Kasutatakse nii traditsioonilist kuluarvestusesüsteemi, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ning kaudkuludeks, lisaks sellele kasutatakse protsessikuluarvestust, kuna üksikud tooteühikud on suhteliselt homogeenised, üksteisest raskesti eristatavad, madala väärtusega ning üksikute tooteühikute otsekulusid on raske eristada. Samamoodi selgitati välja ettevõtte kululiigid, kulukohad, kuluobjektid (kandjad) ja kulukäituriid. Lõputöö kirjutamisel selgus, et ettevõtte üksikutele toodetele omahinda ei arvesta, vaid jälgib omahinna kujunemist aasta lõikes kogu toodangu kohta, seega töö autor arvutas välja kolme enam müüdava toote: PVUE - „päkapikk kirve ja haokubuga“, artikkel 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ ning VMP - „magnetviikingi pea“ omahinna. Müügihinna kujunemise analüüsimiseks saadi ettevõttelt müügihinna kalkulatsioonid, kus on ära toodud toodete põhimaterjalide ja detailide kulud ning tükitöö hinded. Erinevate arvutuste tegemisel, selgus, et müügihinnad on enam-vähem sobivad, välja arvatud artiklil 6612-l, kus omahind ja müügihind on ühesugused, mis tähendab, et selle nuku müügilt ei teenita kasumit.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida ettevõtte omahinna ja müügihinna kujunemist ning leida optimaalsed võimalused tootmis- ja turustusprotsesside efektiivsemaks muutmiseks. Töö autor analüüsis erinevaid kulusid ja tegi ettepanekuid, kuidas oleks võimalik tootmis- ja turustusprot-

sesse parandada. Lõputöös jõuti järeldustele, et ettevõttel on mõningad puudused: nt tänu oma hinna arvutamisele selgus, et ettevõtte peaks vähem töömahukate toodete müügihinna kujundamisel praeguse koefitsiendi 1,7 asemel kasutama koefitsienti 1,8. Suurema koefitsiendi kasutamisel oleks ettevõttel võimalik teenida suuremat kasumit. Analüüsides erinevaid ettevõtte kulusid, selgus, et osad kulud olid suurenenud ja mõningad vähenenud. Suurenenud olid materjali- ja tööjõukulud ning üldhalduskulud. Vähenesid tootmise kaudsed kulud. Selleks, et vähendada materjali kulude summat, peaks ettevõtte hoolega kaaluma, kellelt materjali osta. Ettevõtte eelkalkuleeritud laohinnad on vananenud, seega tuleb need üle vaadata ja kaasajastada. Turustamine on ettevõttel juba praegu üsna optimeeritud, kuid OÜ Nordic Gifts Eesti võiks näiteks kaaluda veel Facebooki turundust: klientidega suhtlemine oleks mugav ning lihtne. OÜ Nordic Gifts Eesti peab üle vaatama praeguse arvestussüsteemi, kuna sellega ei ole võimalik kontrollida kõiki tegevusi, nt seda, kas materjali kasutatakse piisavalt ökonoomselt. Üldiselt OÜ Nordic Gifts Eesti tootmine ja turustamine toimib sujuvalt ning need mõningad puudused ja arvestussüsteemi vead suudab ettevõtte tulevikus likvideerida.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Haldma, T, Karu, S. Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: Rafiko ja AT Audiko, 1999.
2. Sander, K. Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis, I osa. Tartu: Rafiko, 2008.
3. Wouters M, Selto F, Hilton R, Maher M. Cost Management: Strategies for Business Decisions. London: McGraw-Hill, 2012.
4. Pärl, Ü. Omahinna arvutamine ehk kuhu kadus kasum? 2009.
<http://www.rmp.ee/ettevotlus/kasulik/7947>, 5. veebruar 2014.
5. Teder, A. Omahinna analüüs kasvatab kasumit. // Director (2008) jaanuar.
<http://www.director.ee/omahinna-anals-kasvatab-kasumit/>, 5. veebruar 2014.
6. Pärl, Ü. Omahind – kas tõesti vajalik juhtimisotsuste tegemiseks? 2012.
<http://e24.postimees.ee/762972/omahind-kas-toesti-vajalik-juhtimisotsuste-tegemiseks>, 5. veebruar 2014.
7. Kuusik A, Virk K, Aarna K, Lepp L, Seppo M, Mehine T, Printhal I. Teadlik turundus. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 2010.
8. Miljan M. Hinnakujundus turunduses. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus, 1996.
9. Drury C. Management and cost accounting: 5th Edition. London: Thomson Learning, 2000.
10. Mowen M, Maryanne, Hansen R. Don. Introduction to cost accounting. South-Western, Cengage Learning, 2011.

LISAD

Lisa 1. Tootenäidised

Lisa 1.1. Jõuluteemalised

Lisa 1.2. Talveteemalised (suusatajad, kelgutajad)

Lisa 1.3. Suveteemalised aiapäkapikud

Lisa 1.4. Linavilt päkapikud

Lisa 1.5. Varvaslapsed

Lisa 1.6. Viikingid

Lisa 1.7. Loomad

Lisa 1.8. Ametimehed

Lisa 1.9. Rahvuslikud nukud

Lisa 1.10. Rippnukud

Lisa 1.11. Magnetnukud

Lisa 1.12. Pudeli nukud

Lisa 1.13. Suured nukud pühkimisluudade peale

Lisa 2. OÜ Nordic Gifts Eesti bilanss 2013. aastal ja 2012. aastal

Lisa 3. OÜ Nordic Gifts Eesti kasumiaruanne 2013. aastal ja 2012. aastal

Lisa 1. Tootenäidised

Lisa 1.1 Jõuluteemaliselised



Lisa 1.2. Talveteemalised (suusatajad, kelgutajad)



Lisa 1.3. Suveteemalised aiapäkapikud



Lisa 1.4. Linavilt päkapikud



Lisa 1.5. Varvaslapsed



Lisa 1.6. Viikingid



Lisa 1.7. Loomad



Lisa 1.8. Ametimehed



Lisa 1.9. Rahvuslikud nukud



Lisa 1.10. Rippnukud



Lisa 1.11. Magnetnukud



Lisa 1.12. Pudeli nukud



Lisa 1.13. Suured nukud pühkimisludade peale



Lisa 2. OÜ Nordic Gifts Eesti bilanss 2013. aastal ja 2012. aastal

BILANSS

(eurodes)

	31.12.2013	31.12.2012
VARAD		
Käibevara		
Raha	1 803	13 009
Nõuded ja ettemaksed		
Nõuded ostjate vastu	9 090	11 473
Ettemaksed teenuste eest	846	792
Muud nõuded	0	442
Nõuded ja ettemaksed kokku:	9 936	12 707
Varud		
Tooraine ja materjal	21 713	22 500
Lõpetamata toodang	10 796	3 333
Valmistoodang	32 031	11 436
Müügiks ostetud kaubad	0	8 371
Ettemaksed varude eest	94	705
Varud kokku:	64 634	46 345
Käibevara kokku:	76 373	72 061
Põhivara		
Materiaalne põhivara		

Muu materiaalne põhivara	4 498	2 458
Materiaalne põhivara kokku:	4 498	2 458
Immateriaalne põhivara	66	112
Põhivara kokku:	4 564	2 570
VARAD KOKKU	80 937	74 631

31.12.2013 **31.12.2012**

KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL

KOHUSTUSED

LÜHIAJALISED KOHUSTUSED

Laenukohustused	19 947	0
Võlad ja ettemaksed		
Ostjate ettemaksed	4 450	6 259
Võlad tarnijatele	3 444	32 808
Maksuvõlad	7 756	3 463
Võlad töövõtjatele	12 719	8 000
Muud võlad	3 416	3 391
Võlad ja ettemaksed kokku:	31 785	53 921
Lühiajalised kohustused kokku:	51 732	53 921
KOHUSTUSED KOKKU	51 732	53 921

OMAKAPITAL

Osakapital nimiväärtuses	0	0
Kohustuslik reservkapital	0	0
Eelmiste perioodide jaotamata kasum(kahjum)	20 710	0
Aruandeaasta kasum (kahjum)	8 495	20 710

OMAKAPITAL KOKKU	29 205	20 710
KOHUSTUSED JA		
OMAKAPITAL KOKKU	80 937	74 631

Lisa 3. OÜ Nordic Gifts Eesti kasumiaruanne 2013. aastal ja 2012. aastal

KASUMIARUANNE	Skeem 1	
(eurodes)		
	2013a.	2012a
ÄRITULUD		
Müügitulud	255 101	251 572
Muud äritulud	86	8
Valmistoodangu jääkide muutus	20 595	11 436
Lõpetamata toodangu jääkide muutus	7 463	3 333
ÄRITULUD KOKKU	283 245	266 349
ÄRIKULUD		
Kaubad,toore,materjal ja teenused	82 026	95 525
Mitmesugused tegevuskulud	22 042	11 727
Tööjõukulud		
Palgakulud	125 740	102 624
Sotsiaalmaksud	41 308	33 881
Firma töötuskindlustus	1 252	1 404
Tööjõukulud kokku	168 300	137 909
Põhivara kulum ja väärtuse langus	1 040	343
Muud ärikulud	937	131
ÄRIKULUD KOKKU	274 345	245 635

ÄRIKASUM (KAHJUM)	8 900	20 714
Finantstulud		
Muud intressi- ja finantstulud	0	2
Finantskulud		
Intressikulud	405	6
KASUM MAJANDUSTEgevusest	8 495	20 710
ARUANDEAasta Kasum	8 495	20 710

SUMMARY

FORMATION OF THE SOUVENIR COST PRICE AND SELLING PRICE IN THE MANUFACTURING ENTERPRISE (ON THE EXAMPLE OF OÜ NORDIC GIFTS EESTI)

Kaidi Leosk

The final paper is compiled in the Estonian on 51 pages (starting with the introduction and finishing with the summary) and it is provided with sources, appendices and the English summary. The total volume of the final paper makes 73 pages. For better insight into the subject the author compiled 20 tables and six charts. The tables and charts were prepared on the grounds of documents received from the enterprise. All calculations are partly made by the author of the final paper and partly taken from OÜ Nordic Gifts Eesti. In his work the author used sources both in Estonian and English languages.

Since formation of the right cost price and selling price is important to any business, it is similarly relevant to OÜ Nordic Gifts Eesti. The exact cost allocation for product helps reveal the cost price of product and create the selling price depending on the cost price. Formation of the selling price involves a necessity to cover all manufacturing costs and make profit. Businesses should also bear in mind their customers as charging too high selling price may result in refusal to buy their products however, in case of unreasonably low price, the trading profit will remain too small.

In this final paper the author studies formation of the cost price and the selling price on the example of Nordic Gifts Eesti souvenirs. The purpose of the final paper is to analyze formation of the cost price and the selling price and find the optimal opportunities for making processes of production and marketing more effective. The author analyses different costs and makes

proposals for better formation of the cost price and the selling price and the improvement of marketing.

The research aimed at analyzing the enterprise production prime costs, indirect costs and operating costs and realizing how the cost price and the profit had been affected by the rise in price of the materials. In this final paper the author used the initial sources – interviewing the business manager and the accountant. The business reporting was used as the secondary source data. The employed method was quantitative analysis.

The final paper investigates formation of the cost price and the selling price in the manufacturing enterprises on the example of OÜ Nordic Gifts Eesti. Firstly, the author studies what kind of cost accounting method has been adopted by OÜ Nordic Gifts Eesti. The research showed that the enterprise used an integrated cost accounting system. It means that both a traditional cost accounting system is used, in which costs are divided into prime (direct) costs and indirect costs; in addition, process costing is accounted since single product items are relatively homogenous, not easily assigned, feature low value and prime costs of single product items are difficult to assign. Analogically the enterprise types of cost, items of expenditures, cost objectives (bearers) and cost indices. While writing the final paper the author realized that no cost price of single product items is accounted in the enterprise though formation of the cost price is accounted for total products on the annual basis; hence the author calculated the cost price of three most saleable products: PVUE - „päkapikk kirve ja haokubuga“, product item 6612 - „päkapikk kahe kingipakiga“ and VMP - „magnetviikingi pea“. For the purposes of analyzing selling price formation the enterprise provided the author with calculations, which contain costs of the main product materials and details as well as cost-unit prices. Based on numerous calculations, the author discovered that the selling prices more or less are right except for the product item 6612, the cost price and the selling price of which are equal, i.e., no profit is earned from sales of this souvenir.

Finally, the author arrived at the conclusion that the enterprise has a few drawbacks: e.g. calculation of the cost price helped realize that the enterprise should apply instead of the current coefficient 1.7 the coefficient 1.8 when forming the selling price of less labor-intensive product items. Taking up a bigger coefficient would allow the enterprise to earn bigger profit. Analyzing different costs of the enterprise resulted in understanding that part of the costs had increased and part of them had decreased. Cost of material grew and labor and operating costs went down. The indirect costs of production also fell. In order to reduce the total amount spent on the material the

enterprise should carefully consider where to buy the material. Pre-calculated warehouse costs have become outdated, it is time to review and update them. The enterprise already has optimal-featured marketing though OÜ Nordic Gifts Eesti might consider adopting viral marketing, e.g. via Facebook, which would simplify communication with clients making it more comfortable. OÜ Nordic Gifts Eesti should review its accounting policies as currently it is not possible to control all activities, including the efficient use of the material. Generally, production and marketing at OÜ Nordic Gifts Eesti run smoothly, a few drawbacks and faults in the accounting system can be eliminated in future.