

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Mari-Liis Arro

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE BALTIC FENCE
OÜ NÄITEL**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Tallinn 2018

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. BALTIC FENCE OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEM	7
1.1. Baltic Fence OÜ	7
1.1.1. Ettevõtte kirjeldus	7
1.1.2. Ettevõtte kuluarvestus	9
1.2. Olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused	11
1.2.1. Tootmiskompleksi osakondade kasutus	11
1.2.2. Kulude arvestus raamatupidamises	12
1.2.3. Toodangu omahinna kalkuleerimine	13
2. OOTUSED UUELE KULUARVESTUSSÜSTEEMILE	16
2.1. Ettevõtte juhtidega läbiviidud küsitluse tutvustus	16
2.2. Ootused tootmiskompleksi tõhusamaks kasutamiseks	17
2.3. Ootused kulude arvestuse kohta raamatupidamises	18
2.4. Ootused omahinna kalkuleerimisele	19
3. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED	21
3.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja ülesanded	21
3.2. Kuluarvestussüsteemi eesmärk	24
4. OLEMASOLEVA KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE	28
4.1. Tootmise korraldamine	28
4.2. Ettepanekud tootmiskompleksi osakondade kasutamisele	30
4.3. Kulude kajastamine raamatupidamises	32
4.4. Ettepanekud kulude liigitamisele ja kulukohtade ja kulukandjate määramiseks	38

4.5. Toodangu omahinna kalkuleerimine.....	43
4.6. Ettepanekud omahinna kalkuleerimiseks.....	46
KOKKUVÕTE.....	52
VIIDATUD ALLIKAD.....	55
SUMMARY.. ..	58
LISAD.....	61
Lisa 1. Tööleht.....	61
Lisa 2. Tootmiskompleksi planeering.....	62
Lisa 3. Kasutatavad kulukontod.....	63
Lisa 4. Laoseis artikliklasside lõikes ja materjali jaotumine toodetele.....	65
Lisa 5. Küsimustik Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi kohta	66
Lisa 6. Tootmiskompleksi uus planeering	68
Lisa 7. Hinnapakkumine Westson Group OÜ-It.....	70
Lisa 8. Baltic Fence OÜ muudetud kulukontod	69

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöös uuritakse kuluarvestuse probleeme Baltic Fence OÜ-s. Eesmärk on Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi probleemsete kohtade välja toomine ja täiendusetepanekute tegemine. Töös tuuakse välja kolm peamist kuluarvestuse probleemi ja antakse neile töö autori poolset täiendusetepanekud. Lahendatavateks probleemideks on tootmisosakondade kasutus, kulude kajastamine raamatupidamises ja toodangu tootmisomahinna kalkuleerimine. Probleemide väljaselgitamise jaoks käsitleb töö autor ettevõtte juhte ja lähtuvalt küsitlusest saadud infole tehakse täiendusetepanekud.

Kuluarvestuse täiustamiseks paigutatakse tootmiskompleksis mõningad osakonnad ümber selliselt, et tootmine toimuks senisest sirgjoonelisemalt. Raamatupidamises luuakse juurde mitu kulukontot ja moodustatakse mõningad alamkulukontod. Määratakse kulukohad, milleks on tootmise osakonnad, kus kulud tekivad. Samuti määratakse kulukandjad, milleks on ettevõtte tooted. Määratakse veel ka kulukandjateks müügipiirkonnad, et saada paremat ülevaadet müügikuludest. Toodangu tootmisomahinna kalkuleerimise täiustamiseks jaotatakse toote otsekulud viieks komponendiks: saematerjal, muu materjal, töötasu, kartongpakend ja kleebiste kulu. See erineb praegu kasutusel olevas süsteemis kahe viimase kulu juurde lisamisega. Kaudkulude hulka lisatakse tõstuki kütuse ja amortisatsioonikulu, mis on samuti otseselt seostatav toote hinna kujundamisel. Kaudkulude hulka lisatakse veel ehitiste amortisatsioon, seadmete ja ehitiste hooldus ja küttekulu. Viimaseks ettepanekuks teeb töö autor tootekaartide kasutusele võtmise valmistoodangu näol. See kiirendaks ja lihtsustaks nii tootmisjuhi kui ka raamatupidaja igapäevast tööd.

Võtmesõnad: kuluarvestus, kuluarvestussüsteem, kuluarvestuse täiustamine, traditsiooniline kuluarvestus, tegevuspõhine kuluarvestus

SISSEJUHATUS

Järjest tihenevas konkurentsisis on ettevõtjate äri edu ja riskide juhtimine otseses seoses sellega, kui efektiivne on ettevõttes loodud kuluarvestussüsteem. Organisatsiooni toimimine ja edukus sõltub suuresti sellest, kui hästi suudetakse reageerida tarbijate vajadustele, turu situatsioonidele, tehnoloogilistele muutustele ja kindlasti ka konkurentide strateegiatele. Ettevõtte juhid langetavad juhtimisotsuseid finantsaruannete põhjal, mis tihti võivad anda puudulikku või ebatäpset informatsiooni, mille tulemusena võib ettevõtte karmis konkurentsisis kaotajaks jääda. Mida täpsem on organisatsiooni kuluarvestussüsteem, seda kergem on reageerida turunõudluse muutustele, erinevaid kulusid ümber struktureerides. Samuti on võimalik vältida ebaolulisi ja liigseid kulusi, kui ettevõttes on hästi toimiv kuluarvestus.

Magistritöö eesmärk on Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi probleemsete kohtade välja toomine ja täiendustepanekute tegemine. Püstitatud eesmärk tuleneb olukorrast, kus olemasolev kuluarvestussüsteem ei paku ettevõttele piisavat kasu, selleks, et juhtkond saaks senisest paremat ja põhjalikumat informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks. Baltic Fence OÜ on Türil asuv, peamiselt aiatoodete ja -mööbli tootmisega tegelev ettevõtte. Ettevõttel on lai tooteportfell, mis vajab läbimõeldumat lähenemist kuluarvestusele.

Magistritöö selgitab välja milline peab olema Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteem, et see toetaks ettevõtte juhtimist. Selle saavutamiseks püstitab töö autor järgmised uurimisülesanded:

- selgitada välja Baltic Fence OÜ olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused;
- leida millele peaks vastama Baltic Fence OÜ-d rahuldav kuluarvestussüsteem;
- täiustada Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi lähtuvalt ettevõtte vajadustest.

Esimese ja teise uurimisülesande lahendamiseks küsitleb töö autor ettevõtte erinevaid juhte. Kolmanda uurimisülesande lahendamiseks leitakse kirjandusest sobivad kuluarvestusmeetodid. Toetudes kirjandusest saadud teadmistele teeb autor Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi täiustamise ettepanekud.

Töö koosneb neljast peatükist. Esimeses peatükis kirjeldab autor uuritavat objekti. Peatükk annab ülevaate ettevõtte olemusest ja tegevusest. Autor analüüsib Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi ja selle täiustamise võimalusi. See nõuab autori poolset koostööd uurimisobjektiks oleva ettevõtte juhtkonna ja tootmisjuhiga. Juhtide küsitlustulemustele toetudes esitab autor kuluarvestussüsteemi kitsaskohad ja puudused.

Teises peatükis esitab autor juhtide küsitlustulemustele toetudes ülevaate ootustest uuele kuluarvestussüsteemile. Peatükis on välja toodud juhtide kolm peamist ootust uuele kuluarvestussüsteemile. Nendeks on tootmiskompleksi efektiivsem kasutamine töö protsesside täitmiseks, raamatupidamises kulude täpsem ja selgem kajastamine ja täpsem omahinna kalkuleerimine.

Töö kolmanda osa koostamine eeldab paljude autorite põhimõtete analüüsi ja kirjapanekut ning mitmesuguste teaduslike informatsioonide kogumist. Kolmandas peatükis esitab autor ülevaade kuluarvestussüsteemi olemusest ja sellest milliseid ülesandeid peab kuluarvestussüsteem täitma. Tuuakse välja kuluarvestussüsteemi eesmärgid ja funktsioonid mida süsteem peab täitma.

Magistritöö neljas peatükk annab ülevaate paljude autorite seisukohtadest ja põhimõtetest lähtuvalt Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi täiendamise vajadustest. Põhimõtete välja toomisele järgnevad autori poolsed konkreetset soovitusi ja ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks Baltic Fence OÜ-s. Töös tuuakse välja täiustamissettepanekud tootmiskompleksi efektiivsemaks kasutamiseks, kulude täpsemaks ja detailsemaks kajastamiseks raamatupidamises ning omahinna tootmiskulude täpsemaks kalkuleerimiseks.

1. BALTIC FENCE OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEM

1.1. Baltic Fence OÜ

1.1.1. Ettevõtte kirjeldus

Baltic Fence OÜ on puidust aiakujunduselemente, abihooneid ja aiamööblit valmistav ettevõtte, mis asutati märtsis 2002 aastal. Baltic Fence OÜ on erakapitalil põhinev osaühing, mis on ekspordile orienteeritud ettevõtte.

Ettevõtte senised peamised müügipiirkonnad on olnud Soome ja Inglismaa, kuhu on eksporditud valdav osa müügitulust. Väiksemates kogustes on müüdud ka Taani, Islandi, Norra, Prantsusmaa ja Rootsi klientidele. Kõige suurema ekspordikäibe aastal 2016/2017 saavutas ettevõtte Inglismaa ja Islandi turul. Ettevõtte müügitulust moodustas 2016/2017 aastal 46% eksport ja 54% müük Eestis, millest omakorda moodustas 37% müük Inglismaale Eesti ettevõtte kaudu. Seega moodustas Eesti sisene müük müügitulust 17%.

Ettevõtte osanikeks on OY Kyösti Paavilainen & Co (78%) ja Andor Arro (22%). Ettevõtte osanikel on pikaajaline puidutöötlemise ja turustamise kogemus.

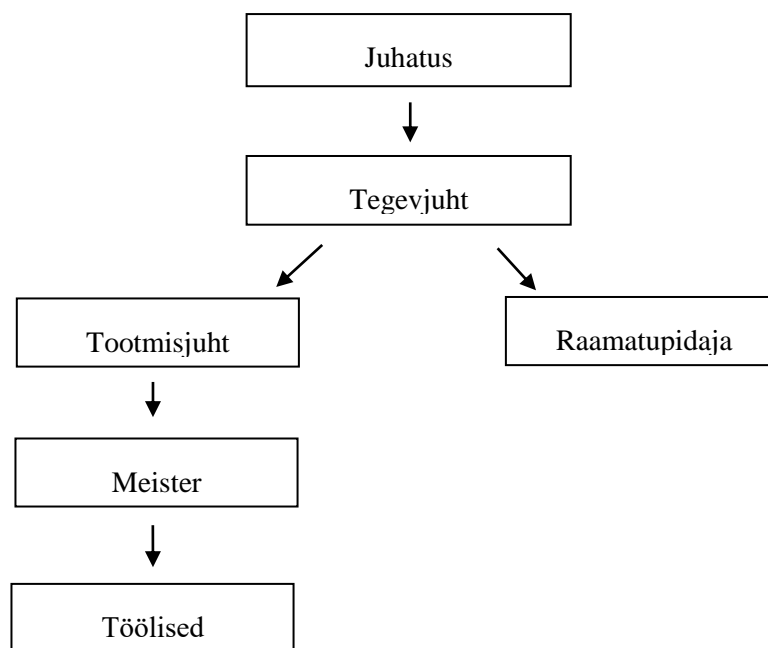
Baltic Fence OÜ peamiseks pakutavateks toodeteks on: aiapaviljonid (Inglise stiilis kuusnurksed ja avatud külgedega puidust aiamajad), aiameerulid (ehk aiapaneelid), abihooned (kuurid, suitsetamise ruumid, prügikasti ümbrised, küttepuude hoidlad), laste majad, aiamööbel, lillekastid, lillevõred, haagissaun, pesakastid.

Baltic Fence OÜ paikneb Kesk-Eestis logistiliselt soodsas asukohas, mille põhieeliseks on kauba mahalaadimisvõimalusega raudtee ja suuremate Eestit läbivate maanteed lähedus.

Baltic Fence OÜ missioon on suurendada ettevõtte väärtust, tuginedes võtmeisikute pikaajalisele puidutöötlemise ja turustamise kogemusele ning valmistades kõrgkvaliteetseid ja kliendi soovidele lähtuvalt väljatöötatud puidust aiatooteid.

Baltic Fence OÜ visiooniks on laiendada oma turgu üle Euroopa.

Ettevõtte juhtimisstruktuur on järgmine: firmat juhib juhatuse liige Andor Arro, kes tegeleb ka müügitööga ja uute kliendikontaktide otsimisega, tootmistegevust ja tooraine sisseostu juhib/koordineerib tootmisjuht. Juhtimisstruktuur on toodud joonisel 1.



Joonis 1. Baltic Fence OÜ juhtimisstruktuur

Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte majandusaasta algab 01. juunil ja lõppeb 31. mail. Ettevõttes kasutatakse raamatupidamisarvestuses tarkvara StandardBooks, mis koosneb järgmistest moodulitest: Finants, Kulutused, Logistika, Müügiarved, Ostuarved, Põhivarad ja Üldine. Palgaarvestuseks kasutatakse Merit Palk programmi.

Turundus- ja müügitööga tegelevad ettevõtte omanikud, kes vastutavad püsitellimuste saamise/täitmise ja uute lepingute sõlmimise eest. Tootmisjuht vastutab toodangu plaanipärase ja tähtaegse valmimise eest, samuti on tootmisjuhi ülesanne tooraine ja vajaminevate materjalide/tarvikute sisseostu planeerimine. Töölised vastutavad toodangu õigeaegse valmimise eest oma tootmisloiguga. Vähetähtis ei ole ka koristaja roll, kes hoiab puhtad olme- ja riietusruumid, tagades töölistele meeldiva puhkeaja.

Ettevõttel on oma puidutöötlemiskompleks, mis koosneb mitmetest tootmishoonetest. Baltic Fence OÜ tootmises mittekasutatav kaarhall on antud rendile firmale Baltic WP OÜ, kus toimub

Baltic Fence OÜ tootmises kasutatava saematerjali hõõveldamine. Tootmises tekkivad puidujäätmed kasutatakse 100% oma puidujäätmetel töötavas katlas tootmisruumide kütmiseks. Suveperioodil kogutakse puidujäätmed hoidlasse talviseks kütteperioodiks.

Baltic Fence OÜ kasutuses on korralik seadmepark kõrgkvaliteedilise toodangu valmistamiseks. Masinaid ja seadmeid kaasajastab ettevõtte pidevalt vastavalt tarvidusele ja võimalustele.

Toodangu valmistamiseks kasutatav põhimaterjal on kõrgkvaliteediline kuuse ja männipuit, aga kasutatakse ka teisi materjale/komponente (nt roostevabast ja kuumtsingitud metallist kinnitusvahendeid). Ettevõttel on tulevikus kavas sortimenti kaasata ka uusi puuliike, nagu näiteks lehist.

Baltic Fence OÜ ostab toorainena sisse ainult kamber kuivatatud kõrgkvaliteedilist saematerjali. Saematerjali sisseostul kasutatakse eelkõige suuremate Eesti saeveskite teenuseid, kes suudavad tagada vajaliku kvaliteedi ja kinni pidada tarne tähtaegadest.

1.1.2. Ettevõtte kuluarvestus

Selles jaotises analüüsib autor Baltic Fence OÜ olemasolevast kuluarvestussüsteemi.

Baltic Fence OÜ kulude klassifitseerimise ja arvestuse põhimõtted sätestatakse kontoplaani abil. Kontoplaan vastab raamatupidamisseadusest tulenevalt kõikidele nõuetele. Raamatupidamises kasutatakse kohustuslikku kasumiaruande skeemi 1 ning vastavalt sellele on ka tulude ja kulude jaotus.

Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Materjalide saabumisel peab vastuvõtja veenduma, et saadetud kaup vastab saatelehele ja seejärel allkirjastab dokumendid. Varude kuludes kajastamisel ja varude bilansilise väärtuse arvestamisel kasutatakse FIFO meetodit.

Baltic Fence OÜ tootmisprotsess toimub vastavalt tehnoloogilisele kaardile, mille on koostanud tootmisjuht. Tsehhi meister jälgib tehnoloogilist kaarti ja jagab tööülesanded töölistele vastavalt tehnoloogilisele kaardile. Igal töötajal on oma tööleht (vt Lisa 1), kus on kirjas töötaja nimi, kuupäev ja toodangu nimetused millega antud töötaja päeva jooksul tegeleb. Töölehele tuleb töötajal märkida, mis protsessi toodangu valmimiseks teostati ja kui palju kulus selle jaoks aega. Töölehtedega varustab töötajaid tsehhi meister. Tsehhisisene töö algab hõõvelpuidu järkamisest,

kus järkajad registreerivad hõõveldatud puidu pakid enne järkamise algust ja kirjutavad algandmed töölehele. Iga järgatud puitmaterjali pakk varustatakse etiketiga, kus on märgitud materjali paki number, detailide mõõdud ja partiisse vajaminevate detailide arv ning nimetus. Iga järgnev tööoperatsioon fikseeritakse samal etiketil kuni toote montaažini. Tsehhi meister teostab tehtavate tööde ja eeskirjadest kinnipidamise kontrolli igapäevaselt. Pakkijad koostavad iga tööpäeva lõpuks toodete kokkuvõtte. Tootmisjuht registreerib igakuiselt valmistoodete laoseisu tehes laoinventuuri kuulõpu seisuga.

Ettevõtte kuluarvestuse etapid raamatupidamises on järgmised:

- Kulud fikseeritakse raamatupidamisprogrammis StandardBooks ostuarvete alusel, jaotades need erinevate kulukontode vahel. Erinevused on materjali arvetega, millele koostatakse eraldi veel laosissetulek ja võetakse lattu arvele.
- Järgneva kuu alguses edastatakse tootmisjuhile eelmise kuu kohta saematerjali ja muu materjali (furnituuri, viimistlusvahendite, abimaterjalide jms) laoseisud.
- Tootmisjuht saadab tööliste tööajataabelid ja palgaarvestuse raamatupidajale.
- Tootmisjuhi poolt täiendatud materjalide aruanded saadetakse raamatupidajale.
- Raamatupidaja jaotab materjali, tootmistööliste palgad, elektri ja muud tootmistegevuse kulud toodangu peale ja saab toodangu omahinnad.
- Raamatupidaja võtab valmistoodangu lattu arvele.
- Müügiarvete alusel kantakse laost maha valmistoodang.

Autori arvates on selline kuluarvestus väga aeganõudev ja nõuab raamatupidaja ja tootmisjuhi 100% täpsust. Sellisel viisil kulude üle arvestust pidades võivad tekkida paratamatult vead ja tagajärjeks on ebatäpne lõpptulemus. Kui automatiseerida mõningad toimingud olemasolevas kuluarvestussüsteemis siis kasutatakse töötajate tööaega optimaalsemalt ja seda kiiremini saavad tellimused täidetud.

1.2. Olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused

Autori arvates on kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi peamised puudused järgmised:

- Ettevõtte tegevjuhil ja tootmisjuhil ei ole võimalik saada piisavat finantsinformatsiooni tootmistegevuse kohta. Informatsioon on puudulik tootmiskulude ja toodangu omahinna kujunemise kohta.
- Ettevõtte tegevjuhil ja tootmisjuhil puudub võimalus jooksvalt kulude kohta informatsiooni saada, sest kulude jaotumine toodetele toimub arvestusperioodile järgneva kuu alguses. Seega saadakse juba vananenud informatsiooni ning tihtipeale langetatakse juhtimisotsuseid enne, kui saadakse kulusid analüüsida.
- Raamatupidamisarvestuses kasutatakse mitmeid kulukontosid üldiselt. See tähendab, et kuluartiklid, mis on seotud näiteks nii müügi kui ka ostuga rühmitatakse ühe kulukonto alla. See ei anna objektiivset ülevaadet ja ei võimalda kulude analüüsi. Samuti puuduvad kuluobjektid, mis võimaldaksid paremat kulude analüüsi teostada.
- Tootmiskompleksis kasutatakse ruume ebaotstarbeliselt, mille tulemusena ei liigu toodang protsesside vahel järjestikuliselt. Tegemist ei ole küll otseselt kuluarvestuse probleemiga, küll aga aitab tootmisprotsesside sirgjooneline liikumine tootmiskompleksis hoida kokku tootmisaega ja seeläbi vähendada tootmiskulusid, mis omakorda vähendab tootmisomahinda.

Eelnevalt kirjeldatud puuduste kohta annavad põhjalikuma ülevaate järgmised kolm jaotist, kus tuuakse täpsemalt välja, milles puudused seisnevad ja miks on neid vaja kõrvaldada.

1.2.1. Tootmiskompleksi osakondade kasutus

Tootmiskompleksi praegune planeering on ära toodud Lisas 2. Plaanilt on näha kuidas paiknevad erinevad osakonnad tootmiskompleksis. Ettevõtte praeguses järkamisruumis toimub ka toodete lõplik pakendamine, kasutades selle jaoks spetsiaalset kiletamiseadet. Valmistoodangu väljaminek tootmiskompleksist toimub järkamisruumist ja selletõttu on ka kileseade paigutatud praegu sellesse ruumi.

Praeguse tootmisplaani järgi tuleb tooraine hõõveldamisest ja viiakse järkamisruumi, kus toimub puidu edasine töötlemine. Hõõveldusteenus ostetakse sisse Baltic Fence OÜ territooriumil

kaarhalli rentivaldalt Baltic WP OÜ-lt. Hõõveldamise kompleks on esimene hoone territooriumile sisenedes ning sellele järgnevad laohooned ja seejärel Baltic Fence OÜ tootmiskompleks. Peale järkamise protsessi liigub tegevus edasi immutamisesse ja sealt tootmisesse ja vajadusel värvimisse. Seejärel toimub toodete montaaž ja pakkimine ning kaup liigub tagasi esimesse ruumi (järkamisruum), kus antakse pakkimisele viimane lihv ja seejärel liigub kaup välja.

Autor leiab, et selline kauba liigutamine on ajakulukas ja tootmine ei toimu optimaalse ajakuluga. Tööstuses on tootmisprotsessi kõik tegevused olulised, sinna alla kuuluvad nii protsesside kavandamine, töökoha teenindamine, materjalide hankimine ja muud abiteenused. Kõik tootmise töökohal tehtavad tegevused tuleb sooritada optimaalse ajakuluga, et saavutada võimalikult madal toote hind. Kui tootmises paiknevad osakonnad ebakorrapäraselt ja tooteid tuleb pidevalt ühest osakonnast teise toimetada siis on see ajaressursi raiskamine ja lisa kulu tekitamine. Samasugune põhimõte on osakonna siseste seadmete ja muu tootmiseks vajalike tööpindade kasutamises. Tööprotsessid peaksid osakonna siseselt toimuma järjest, mitte kaootilises järjekorras.

1.2.2. Kulude arvestus raamatupidamises

Praegu kasutusel olevas kontoplaanis on kontosid, mida kasutatakse üldistavalt ehk kuluartiklid on rühmitatud ühe kulukonto alla. Sellisteks on näiteks konto *muud transpordikulud*, kuhu lähevad nii ostu kui ka müügiga seotud transpordikulud. Samuti konto *kütus ja määrdeained*, kuhu kantakse ametiautode kütusekulu kui ka tootmises kasutatava tõstuki kütusekulu. Autori arvates on kontoplaanist mõningad kulukontod puudu, mis võiksid seal olla, et paremini jälgida kulude tekkimise põhjuseid. Kulusid detailsemalt eristades on võimalik neid paremini analüüsida ja aru saada, milliseid kulusid tehakse ja kas tehtavad kulud lisavad toodangule lisandväärtust. Praegu kasutusel olev kulukontode plaan on välja toodud Lisas 3.

Praegu toimivas kuluarvestuses puudub kulukandjate ja kulukohtade süsteem, mis aitaks omahinda detailsemalt kalkuleerida. Baltic Fence OÜ-s kasutatakse omahinna leidmiseks traditsioonilist kuluarvestust, mille abil jaotatakse kaudkulud toodete vahel proportsionaalselt. Selline arvestus ei näita toodetele tehtavaid kulusid piisava täpsusega. Kasutades traditsioonilist kuluarvestust võib tekkida sageli olukord, kus tulemused on moonutatud väiksemate tootmismahitudega ja mittestandardsete toodete kasuks. Samuti võib tulemus olla moonutatud suuremate tootmismahitudega ja standardsete toode puhul. Selle tulemusena saame omahinna, mis ei vasta tegelikkusele ja annab juhtidele otsuste tegemiseks vale informatsiooni.

Raamatupidamisprogrammist ei ole võimalik saada aruandeid, mis näitaksid, milliseid kulusi on mingi kindla toote jaoks tehtud. Samuti ei ole võimalik transpordikulud analüüsides saada teavet, millistes summades erinevatesse riikidesse toodangut eksporditi. Autori arvates oleks hea saada raamatupidamisprogrammist aruandeid osakondade lõikes. Sellisel viisil oleks võimalik näha millises osakonnas, millised kulud tekivad ja neid analüüsides leida võimalusi kuidas kulusid vähendada või hoopis mõningaid kulusid elimineerida.

1.2.3. Toodangu omahinna kalkuleerimine

Ettevõtte toodangu tootmisomahinna määravad ära tootmiskulud. Tootmiskulude hulka kuuluvad järgmised kulugrupid:

- tooreaine, kauba, materjali ja teenuse kulu;
- tootmistööliste palgakulu;
- masinate ja seadmete kulu;
- elektrikulu;
- muud tootmisega seotud kulud.

Baltic Fence OÜ toodete omahinna kalkuleerimine toimub hetkel suuresti käsitsi, kuigi ettevõttel on olemas eraldi laomoodul, mille abil oleks võimalik tegevusi lihtsustada. Iga kuu alguses koostatakse tootmisjuhi ja raamatupidaja koostööl Exceli tabelid, et leida toodete omahinnad. Raamatupidaja võtab raamatupidamisprogrammist välja laoseisu artikliklasside (saematerjal, hõövelmaterjal, furnituur jne) lõikes (vt Lisa 4). Seejärel lisab tootmisjuht tabelisse toodetele kulunud tooraine ja muu materjali kogused. Raamatupidaja arvutab toorainele ja muule materjalile kulunud summa vastavalt kogustele. Järgmise etapina koostab raamatupidaja teise tabeli (vt Tabel 1), kus jaotatakse toodetele materjalikulu, palgakulu, amortisatsioonikulu, elektrikulu ja muud tootmiskulud. Amortisatsiooni-, elektri-, tööjõu- ja muud tootmiskulud kogutakse igakuiselt kokku bilansikontole, *kulutused toodangule*, mille saldo peab iga kuu lõpuks olema null. Sellele kontole lisatakse jooksvalt kulusid, mis on otseselt seotud toodanguga, aga mida ei võeta lattu arvele. Need kulud kantakse proportsionaalselt toodete peale kasutades kulukäiturina saematerjali, muud materjali ja töötasu.

Tabelis 1 on tootmiskulud jaotatud kahte gruppi: otsekulud ja kaudkulud. Selline kulude jaotamine tuleneb nende kulude omapärast reageerida erinevalt partii mahu muutustele. Tabelis 2 on välja toodud jaotusmäärad mille abil on leitud toodete kaudkulud.

Tabel 1. Tootmisomahinna kalkuleerimine

Artikkel	Lill_4	Liivakast	Piknik	Kokku
Partii kogus (tk)	300	50	145	
Toote otsekulud				
Saematerjal (EUR)	801,00	1186,00	3828,00	5815,00
Muu materjal (EUR)	126,54	117,88	60,94	305,37
Töötasu (EUR)	479,04	251,85	707,73	1438,62
Otsekulud kokku	1406,58	1555,73	4596,67	7558,99
Otsekulud ühe toote kohta (EUR)	4,69	31,11	31,70	
Kaudkulud				
Amortisatsioon (EUR)	35,00	18,40	51,71	105,12
Elekter (EUR)	24,77	36,67	118,36	179,80
Kulutused toodangule (EUR)	54,49	50,76	26,24	131,50
Kaudkulud kokku	114,26	105,84	196,32	416,42
Kaudkulud ühe toote kohta (EUR)	0,38	2,12	1,35	
Kulud kokku (otsekulud+ kaudkulud)	1520,84	1661,57	4792,99	7975,41
Ühe toote omahind (EUR)	5,07	33,23	33,06	

Allikas: Autori koostatud

Tabel 2. Kaudkulude jaotuse määrad, %

Kaudkulude jaotuse määrad	%
Elekter	0,030920
Amortisatsioon	0,073070
Kulutused toodangule	0,430625

Allikas. Autori koostatud

Otsekulud on tootmiskulud, mis on otseselt seostatavad kulukandjate ehk valmistavate toodetega. Näites on välja toodud Baltic Fence OÜ toodete otsekulud (saematerjal, muu materjal ja tootmistööliste tööjõukulu), mis on toote ühe ühiku kohta muutumatud.

Tootmistööliste tööjõukulu otsekuludes koosneb bruto töötasust ja sotsiaalmaksust. Tööliste arvestuslikud töötunnid on tööliste endi poolt igakuiselt tunniarvestuslehtedele märgitud töötunnid. Tootmisjuht jaotab tööliste brutotasud ja sotsiaalmaksu summad arvestusperioodil

valmistatud toodetele tööliste poolt esitatud tunniarvestuslehtede järgi. Antud summad lisab raamatupidaja tootmisomahinna kalkuleerimise tabelisse (Tabel 1).

Ettevõttes on tootmisomahinna kalkulatsioonis kaudkuludes amortisatsioonikulu, sest antud kulu on igakuiselt ühesugune olenemata sellest, millises mahus toodetakse. Amortisatsioonikulu muutub loomulikult juhul, kui soetatakse uusi masinaid ja seadmeid. Sarnaselt amortisatsioonikuluga kajastuvad tootmisomahinnas ka elektrikulu ja muud tootmiskulud. Erinevalt amortisatsioonikulust on elektrikulu ja muud tootmiskulud igakuiselt muutuvad.

Elektrikulu jaotatakse toodetele proportsionaalselt saematerjalikulu arvestades. Elektrikulu jaotuse määr leitakse: *elektrikulu / saematerjalikulu* (vt Tabel 2). Seejärel leitakse iga artikli elektrikulu valemiga: *artikli saematerjalikulu x elektri jaotuse määr*. Amortisatsioonikulu iga artikli kohta leitakse arvestades tootmistööliste palgakulu. Kõigepealt leitakse amortisatsiooni jaotuse määr valemiga: *amortisatsioonikulu / tootmistööliste palgakulu*. Järgmine arvutus on: *artikli palgakulu x amortisatsiooni jaotuse määr*. Jaotuse määr muud kulutused toodangule leitakse valemiga: *muud kulutused toodangule / muu materjal*. Iga artikli muu materjali kulu x muud kulutused toodangule jaotise määr.

Tabelis 1 arvatud omahindadega võetakse arvestusperioodil toodetud valmis- ja pooltoodang lattu arvele. Seejärel võetakse füüsiliselt ette müügiarvete kaust, mille abil hakatakse arve-arve kaupa valmistoodangut arvestusperioodil laost maha kandma.

Autori arvates on tootmise tööjõukulude jaotamine Baltic Fence OÜ-s igati asjakohane, sest töötasud jaotatakse arvestuslikult toote omahinnale toote tootmisaja põhjal. Tööliste tunniarvestuslehtedel on märgitud, kui kaua mingit protsessi teostati ja selleläbi saab tootmisjuht vajaliku info, et arvutada palgakulu toodete lõikes.

Materjali jaotamine on samuti ettevõttes hästi korraldatud, kui välja jätta asjaolu, et kogu materjali arvestus käib käsitsi. Samas on aga materjal jaotatud igale tootele vastavalt sellele, kui palju materjali iga toote jaoks kulus ja seega annab materjali kuludest ülevaate. Puuduseks on asjaolu, et kõiki toodetele kulunud lisamaterjale ei võeta lattu arvele ja seega ei ole tulemus 100% täpne.

Tabelis 1 saadavad tootmisomahinna tulemused, arvestades kõiki kulusid on raamatupidamise andmetele tuginevad tulemused, mis võivad samade toodete lõikes igakuiselt erineda. Selline tootmisomahinna kalkulatsioon ei näita toote tasemel kulusid piisava täpsusega, sest tegemist on arvutusliku keskmise omahinnaga.

2. OOTUSED UUELE KULUARVESTUSSÜSTEEMILE

2.1. Ettevõtte juhtidega läbiviidud küsitluse tutvustus

Uus kuluarvestussüsteem on vajalik eelkõige juhtidele, kes langetavad oma otsuseid kuluarvestuse tulemustest lähtuvalt. Mida detailsem on kulude jaotamine, seda täpsem on omahinna kujunemine. Selleks, et luua ettevõtte vajadustest lähtuv kuluarvestussüsteem tuleb mõista, mida ettevõtte juht ja tootmisjuht kuluarvestussüsteemilt ootavad.

Selle uurimise jaoks valmistas autor ette küsimustiku, mille abil saadakse teada juhtide arvamus olemasolevast kuluarvestussüsteemist ja sellest mida oleks vaja kuluarvestuses muuta. Küsitlus viidi läbi ettevõtte tegevjuhi ja tootmisjuhiga, kes vastasid küsimustele ja kommenteerisid oma hinnanguid. Küsitletavate valik tulenes sellest, et mainitud isikud puutuvad ettevõttes kõige rohkem kokku kuluarvestusega ja kuluarvestuse tulemustega.

Küsimused on Lisas 5. Küsimused on jaotatud kolmeks temaatiliseks ploki. Lähtuvalt töö eelmises peatükis toodud puuduste kohta. Küsimustele on võimalik anda hinnangut 5-pallilisel skaalal, kus 1 tähistab rahulolematust või mittenõustumist ning 5 rahulolu ja täielikku nõusolekut.

Esimese küsimusega selgus, et nii ettevõtte tegevjuht kui ka tootmisjuht ei ole täielikult rahul olemasoleva kuluarvestussüsteemiga. Mõlemad hindasid 5-pallilisel skaalal rahulolu tulemusega kolm. Tegevjuhil on suurenenud infovajadus täpsemaks kulude jaotamiseks, et hoida kulud võimalikult madalad. Selle põhjal võib järeldada, et ettevõtte vajab kuluarvestussüsteemis muudatusi. Ettevõtte kuluarvestussüsteem peab olema selline, et juhid saavad väita, et nad on sellega rahul ja saavad kätte endale vajaliku informatsiooni.

2.2. Ootused tootmiskompleksi tõhusamaks kasutamiseks

Järgnevalt on toodud esimese ploki küsimuste tulemused ja nende analüüs. Tabelis 3 on toodud tegevjuhi ja tootmisjuhi hinnangud tootmiskompleksi kohta käivate väidete kohta.

Tabel 3. Hinnang tootmiskompleksi kasutusele

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Tootmisprotsesside korraldamine ja tööülesannete jagamine on hea	4	4
Tootmiskompleksi ruumide paigutus on kooskõlas tootmisprotsessidega	3	3
Seadmed on osakondades optimaalselt paigutatud	5	4

Allikas: Autori koostatud

Nii tegevjuht kui ka tootmisjuht leidsid, et tööprotsesside korraldamine ja tööülesannete jagamine on ettevõttes piisavalt hästi korraldatud. Maksimaalset hinnangut siiski ei antud, sest arvati, et alati on võimalik asju paremini korraldada.

Tootmiskompleksi ruumide paigutusega ei olnud kumbki juht täielikult rahul. Leiti, et tööprotsesse saaks kiiremini ja paremini korraldada, kui ruumid oleksid järjestikulisemalt paigutatud. Praeguse paigutuse juures tuleb teha liigseid liigutusi, mis tekitab suurema tööjõu- ja ajakulu. Ettevõtte juhid loodavad uues kuluarvestussüsteemis näha võimalusi optimaalsemaks tootmiskompleksi kasutamiseks, mis tekitaks sirgjoonelisema materjali voo tootmises.

Seadmete paigutusega osakondade siseselt ollakse samuti rahul. Ettevõtte juhtide arvates on seadmed paigutatud osakondades nii, et tööprotsessid saaksid sooritatud võimalikult väikse tööjõu- ja ajakuluga.

Ettevõtte juhtide soov on tootmiskompleksi tõhusamaks muutmisel ruumide ümberpaigutamine, et tekitada sirgjooneline liikumine osakondade vahel. Sellisel viisil on ettevõttes võimalik vähendada tootmisaega, mille tulemusena vähendatakse tootmisomahinna kalkulatsioonis otsekulude hulka kuuluvaid tööjõukulusid.

2.3. Ootused kulude arvestuse kohta raamatupidamises

Järgmises küsimuste plokis sooviti teada, kas kasutusel olev kuluarvestussüsteem on piisavalt efektiivne ja kas ettevõttes tehtavatest kuludest saab hea ülevaate. Tabelis 4 on juhtide arvamus selle valdkonna väidete kohta.

Tabel 4. Hinnang kuluarvestussüsteemi ja kulude kajastamise kohta

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Kasutusel olevat kuluarvestussüsteemi on lihtne kasutada	4	2
Kasutusel olevast kuluarvestussüsteemist saab informatsiooni kergelt kätte	3	3
Informatsioon saadakse optimaalse ajakuluga	3	2
Informatsioon on piisavalt täpne, et langetada juhtimisotsuseid	3	3
Kasumiaruandes on kulud piisavalt hästi lahti kirjutatud	3	-

Allikas: Autori koostatud

Tegevjuhi ja tootmisjuhi hinnang kuluarvestussüsteemi lihtsuse kohta oli erinev. Tegevjuhi arvates on süsteemi pigem lihtne kasutada aga tootmisjuht asjasse nii optimistlikult ei suutu. Tootmisjuht tegeleb kuluarvestusega iga päev, seega on ta rohkem teadlik protsessidest, mis tuleb sooritada enne, kui saadakse kulud jaotatud. Tegevjuht puutub kokku vaid tulemustega. Tootmisjuhi ootus loodavale süsteemile on lihtsustada olemasoleva süsteemi protsesse. Praegu on enamus tööst vaja teha käsitsi, seega on peamiseks ootuseks süsteemi automatiseerimine.

Pigem ei nõustuta ka väitega, et kuluarvestussüsteemist saab informatsiooni kergelt kätte. Seda peamiselt põhjusel, et süsteem on aeganõudev ja kulud ei ole piisavalt detailselt jaotatud. Kulude kohta ei ole lihtne võtta raamatupidamisest aruandeid toodete ega ka müügipiirkondade lõikes. Tegevjuhi peamine soov uue süsteemi loomisel on vajalike aruannete saamise võimalus objektide lõikes, kus on võimalik kulusid paremini analüüsida ja tulevaste perioodide kulusid prognoosida.

Eelneva punktiga sarnaneb ka arvamus informatsiooni saamise kohta optimaalse ajakuluga. Tootmisjuht andis ka sellele väitele kaks punkti, sest on teadlik, kui palju aega kulub enne, kui saab lõpliku tulemuse kätte. Tegevjuhi hinnang sellele väitele on kolm. Tegevjuhi peamine probleem on informatsiooni kättesaadavus, sest tihtipeale soovitud andmeid ei ole võimalik nii kergelt kätte saada. Juhul kui raamatupidamisest soovitakse saada informatsiooni mingi kindla

küsimuse kohta, siis ei ole võimalik seda saada kohe, sest raamatupidamises puuduvad vajalikud süsteemid kulude eraldamiseks objektide lõikes.

Väide, et informatsioon on piisavalt täpne, et langetada juhtumisotsuseid, sai kolmepunktilise tulemuse. Seda sellepärast, et juhid on teadlikud, et kulude kajastamine raamatupidamises ei ole 100% usaldusväärne ja võivad sisaldada ebakõlasid. Samas nõustuvad aga mõlemad, et kulude suurusjärgud saab siiski teada ja mõningal määral saab sellele informatsioonile toetuda. Loodetakse, et uus süsteem võimaldab saada piisavat informatsiooni, et oleks võimalik rohkem otsuseid langetada toetudes finantsinformatsioonile.

Teise küsimuste ploki viimase küsimuse jätab töö autor tootmisjuhilt küsimata, sest tootmisjuht ei kasuta kasumiaruandest saadavat informatsiooni ja on ebakompetentne antud väitele vastama. Tegevjuhi hinnang kulude kajastamisele kasumiaruandes on kolm. Tegevjuhi arvates ei ole kulude jaotamine kulukontodele piisavalt hea ja ta sooviks näha mõningate kontode täpsemat kajastamist ja uute kontode lisamist kontoplaani.

Antud küsimuste ploki kokkuvõtteks võib öelda, et loodavalt kuluarvestussüsteemilt oodatakse selgemat ja automatiseeritumat kuluarvestust ning info kiiremat ja täpsemat kättesaadavust.

2.4. Ootused omahinna kalkuleerimisele

Viimane küsimuste plokk keskendub tootmisomahinna kalkuleerimisele ja sealt saadavale tulemusele. Tabelis 5 on näha juhtide poolset arvamust kuluarvestussüsteemi ülesannete täitmisele antud valdkonnas.

Tabel 5. Hinnangud varude kajastamisele ja omahinna leidmisele

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Annab ülevaate varude seisust reaalsajas	3	2
Annab ülevaate toodangu kuludest	3	3
Annab infot toote kasumlikkuse hindamiseks	3	3
Annab infot toote omahinna kohta	3	3

Allikas: Autori koostatud

Küsitlusest selgus, et ettevõtte juhid ei ole rahul varude seisuga reaalsajas. Saadakse juba vananenud informatsiooni, millega üldjuhul ei ole enam midagi teha. Seega on loodavas

kuluarvestussüsteemis oluline varude seis uuendamine. Selle uuenduse sisseviimine tagab varude üle kontrolli ja välditakse juhuseid, kus varud saavad otsa ja edasine töö ei ole võimalik enne uue kauba saabumist.

Juhid andsid toodangu kulude ülevaate kohta kolme punktilise tulemuse. Juhid olid nõus, et teatud määral on võimalik toodetele kulunud summasid kuluarvestusest saada. Mainiti ka seda, et kõik kulud, mis on toodete jaoks tehtud, ei ole toodangu maksumuse juurde lisatud. Mõningad kulud, mis on otseselt seotud toodangu omahinnaga kantakse otse kuludesse ja seeläbi ei ole ülevaade toodangu kuludest täpne. Samas on ka teatud kulude jaotamine proportsionaalne ja selle tulemusena võib mõningatele toodetele arvestatud kulusumma olla suurem kui see tegelikkuses on.

Hinnang kolm anti ka toote kasumlikkuse hindamisele. Teades, et kõik kulud ei ole 100% toodetele kantud, ei saa ka täielikku ülevaadet toote kasumlikkuse või kahjumlikkuse kohta.

Nõustatakse, et kuluarvestussüsteemi abil saadakse kalkuleerida toote omahinda, kuigi, nagu eelnevalt mainitud, ei ole kalkulatsioon täielikult usaldusväärne ja sellega on juhid oma otsuseid langetades arvestanud. Kasutatavast kuluarvestusest saavad juhid üldise kulude jaotuse toodete lõikes aga kuna paljud kulutused on jaotatud kas proportsionaalselt või kajastatud kuluna siis ei julgeta kuluarvestusele täielikult toetuda.

Loodava kuluarvestussüsteemi eesmärk on võimalikult täpne kulude kajastamine. Ettevõtte juhtide ootused loodavale süsteemile on saada täpsemaid ja usaldusväärsemaid andmeid kulude jaotumise kohta toodetele ja sellest tulenevalt ka omahinna leidmisele.

3. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED

3.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja ülesanded

„Kulude arvestuseks luuakse kuluarvestussüsteem. Kuluarvestussüsteemi on defineeritud erinevalt, lähtuvalt sellest, kas vaadeldakse ainult tootmiskulude arvestust või kõikide organisatsioonis tekkivate kulude arvestust. Minevikus käsitleti kuluarvestuse süsteemi kitsamalt, keskendudes tootmiskuludele. Nüüdisajal käsitletakse kuluarvestuse süsteemi laiemalt, keskendudes mitte ainult tootmiskuludele, vaid kõikidele olulisematele organisatsioonis tekkivatele kulutustele ja kuludele.“ (Karu 2008, 79-80)

Fisher ja Krumwiede on toonud esile kolm peamist põhjust, miks ettevõtted vajavad kuluarvestussüsteemi. Esiteks, hea raamatupidamistava ja rahvusvahelised raamatupidamisstandardid näevad ette, et finantsaruannetes kajastuks müüdüd toodete ja pakutud teenuste kulude jaotumine. Siiski ei nõua finantsarvestus kõrgel tasemel täpsust, vaid süsteem peab olema lihtne, süstemaatiline ja mõistlik. Teine põhjus on toodete kasulikkuse hindamine strateegilise analüüsi kaudu. Paljud olulised strateegilised juhtimisotsused tehakse tootesortimendi tasandil. Peaaegu kõiki ettevõtteid, kelle tootesortiment on lai ja mitmekülgne, aitab teadmine toodete kasumlikkusest otsustada tootesortimendi valiku tegemisel. Kolmandaks, kuluarvestussüsteem on vajalik kulude ja tegevuste kontrolliks. (Fisher, Krumwiede 2015, 2)

Kuluarvestussüsteemi vajalikkust näeb Focacci (2018, 2) sarnaselt Fisher'i ja Krumwiede (2015, 2) nägemusele. Focacci märkis oma artiklis, et kui küsida ettevõtjatelt, juhtidelt ja nõustajatelt nõu või paluda neil analüüsida ettevõtte äritegevust siis enamikel juhtudel vajati infot ettevõtte kulude liigendamise kohta, et hinnata tasuvust ja langetada otsuseid.

Autor leiab, et finantsarvestuse tarbeks ei ole vaja luua kuluarvestussüsteemi, sest kulusid jaotatakse finantsarvestuses tulenevalt nende olemusest ja see on piisav, et koostada finantsaruandeid. Samuti ei ole kuluarvestussüsteemi järgi vajadust, kui soovitakse vaid toodete kasumlikkust teada saada. Selle jaoks on lihtsamaid võimalusi ja finantsarvestusest saadava informatsiooniga on samuti võimalik kasumlikkust hinnata. Küll aga on autor nõus, et

kuluarvestus on oluline kulude ja tegevuste kontrollimiseks. Kulude ja tegevuste kontroll aitab eemaldada ebavajalikud kulud ja tegevused tootmisprotsessist ning seetõttu on kuluarvestussüsteem ettevõttele vajalik.

„Eelarvestamise, kuluarvestuse ja kulude juhtimise vahel peab olema lahutamatu ja aktiivne suhe, et saavutada optimaalne konkurentsivõime ja efektiivsus.“ (Stewart, et al 1995, 1). Karu (2008, 90-91) on märkinud, et kasutades kulu- ja juhtimisarvestust saadakse teada, miks ja kui palju kulutusi ja kulusid tehakse. Kuluobjekti kasutades saab aga vastuse küsimustele miks ja millega seoses me kulusid teeme. Sageli nimetatakse ühe kuluobjektiga seoses tehtud ja kuluobjektile arvestatud kulusid ühiku kuluks.

„Efektiivne kuluarvestussüsteem peab aitama kaasa ettevõtte eesmärkide saavutamisele ja selle ülesehitus peab vastama ettevõtte vajadustele. Ettevõtte kuluarvestussüsteem toimib peamiselt läbi kolme komponendi, milleks on kululiikide arvestus, kulukohtade arvestus ja kulukandjate arvestus. Nende kolme komponendi abil on võimalik detailselt arvestada ja analüüsida ettevõtte kulusid ja nende mõju tuludele ning kasumile. Samas aitab ettevõtte paindlik kuluarvestussüsteem kiirelt reageerida keskkonna muutustele ja organisatsioonisisestele muudatustele. Süsteem ei tohi olla üles ehitatud nõnda, et selle loomiseks, töökorras hoidmiseks ja täiustamiseks vajalikud ressursikulud ületaksid süsteemi poolt pakutavast informatsioonist saadavat eeldatavat tulu. Seega kuluarvestussüsteemist lähtuv informatsioon peab võimaldama langetada õigeid juhtimisotsuseid nii toodete nomenklatuuri, müügihinna kui ka transferthindade (siirdehindade) kujundamiseks.“ (Lääts, Peets 2004, 107) Hea süsteem peab andma põhjaliku ülevaate kuludest ja sellest kuidas kujuneb kasum. Töö autor on nõus Lääts'e ja Peets'i arvamusega, et kuluarvestussüsteemi loomiseks ja edaspidiseks kasutamiseks tehtavad ressursikulud ei tohi olla ebamõistlikult suured. Oluline on, et tehtavad kulutused oleksid proportsioonis saadava kasuga. Samuti ei tohi süsteemi kasutamine olla keeruline ja aeganõudev. Nendest mõtetest lähtuvalt juhindub autor töös ka oma ettepanekute väljatöötamise juures.

„Organisatsioonis on soovitatav luua ühtne kuluarvestussüsteem. Ühtne kuluarvestussüsteem kujutab endast samade meetodite ja põhimõtete kasutamist kogu organisatsiooni tegevuses. Ühtne kuluarvestussüsteem peab võimaldama teha kulude analüüsi, kuluvõrdlust, tuua välja optimaalseid lahendusi ja kõrvaldada ebaefektiivsused.“ (Karu 2008, 84) Magistritöö autor nõustub, et ettevõttes peab olema ühtne kuluarvestussüsteem, sest ainult nii on võimalik kulusid analüüsida.

„Kõige laiemas laastus on kulu mistahes majandusressursi loovutamine. Kulusid võidakse firma raamatupidamises kajastada nii lõpliku kuluna kasumiaruandes (näiteks rendikulu) kui ka varana bilansis (näiteks ettemakstud rent).“ (Alver, Reinberg 2002, 36) White (2009, 66) on oma artiklis märkinud, et kulud on kas ära hoitavad või mitte ära hoitavad, mis on tingitud otsusest muuta ettevõtte hetkeolukorda. Töö autor leiab, et ettevõttes on oluline luua kuluarvestussüsteem, mis võimaldab täpset ülevaadet kuludest, eriti ära hoitavatest kuludest, sest sellest on kasu juhtimistoimingute juures.

„Muutunud keskkond nõuab järjest enam olulist infot kulude ja tegevustulemuste kohta ettevõtete tegevuste, protsesside, toodete, teenuste ja klientide lõikes. Juhtivad ettevõtted kasutavad nende arendatud kuluarvestussüsteeme selleks, et (Kaplan, Cooper 2002, 17):

- välja arendada tooteid ja teenuseid, mis vastaksid nii klientide ootustele kui ka tooksid ettevõttele kasumit;
- anda märku, kas vaja on pidevaid või ühekordseid arendusi kvaliteedi, efektiivsuse ja kiiruse valdkonnas;
- aidata esmatasandi töötajaid nende õppimises ja pidevas arendustegevuses;
- suunata toodangu struktuuri ja investeerimisotsuseid;
- valida alternatiivsete hankijate vahel;
- klientidega hinna, toote omaduste, kvaliteedi, kohale toimetamise ja teeninduse suhtes läbi rääkida;
- organiseerida sihtturgude ja kliendigruppide tõhusat ja efektiivset jaotuse ja teeninduse protsessi.“

„Muutuste (strateegia) elluviimisel on tähtis teha seda integreeritult. See tähendab, et üksuste toimingud tuleb ellu viia seostatult ja teatud järjekorras. See toob kaasa vajaduse tegevuse väljundtulemusi mõõta, andes signaale mingi toimingu jõudmisest faasi, mille järgi järgmine toiming saab oma algust seada. Kui mingi sisendtoiming ei ole piisava kvaliteediga, et järgmine lüli saaks seda kasutada oma tegevuse alustamiseks, siis on arvestuse ülesandeks sellisest ohust infot edastada. See eeldab enne muutuste elluviimist oluliste kitsaskohtade määratlemist, seejärel info kogumist ja töötlemist.“ (Kadak 2004, 68)

Magistritöö autor peab oluliseks, et iga ettevõtte looks lähtuvalt oma vajadustest kuluarvestussüsteemi. Efektiivse kuluarvestussüsteemi aluseks on määratleda eesmärgid, mida loodav süsteem peab täitma. Selle jaoks peab ettevõtte juhil olema selge ülevaade miks ja kui palju kulusid tehakse. See on oluline kulude analüüsimiseks, mis aitab ebaolulised kulud likvideerida.

3.2. Kuluarvestussüsteemi eesmärk

„Ettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamise vajadus tekib eelkõige ettevõttevälistest muutustest. Välised muutused (konkurentsi kasv, äri rahvusvahelisemaks muutumine ja infotehnoloogia areng) nõuavad ettevõttesiseselt kuluarvestus-, juhtimis- ja infosüsteeme, mis varustavad eri tasemete infotarbijaid neile olulise infoga. Selle põhjal peab saama otsuseid langetada ja ettevõtte majandustegevust tõhustada. Arvestuse vastavus nendele nõuetele ongi arvestuse tõhususe hindamise aluseks.“ (Karu, Zirnask 2004, 70) Baltic Fence OÜ jaoks on oluline täiustada kuluarvestussüsteemi nii, et see varustaks infotarbijaid olulise infoga. Olulisemaks vajaduseks uue süsteemi järgi on majandustegevuse tõhustamine, mille tulemusena kasutakse enda kasutuses olevaid ressursse nii, et ettevõttel oleks võimalik realiseerida maksimaalne kasum.

„Analüüsidest tippettevõtete edu faktoreid, torkab silma, et edukatel ettevõtetel on efektiivne kuluarvestuse süsteem, mis tagab õigeaegse, kvaliteetse ja läbipaistva ülevaate kuludest, mille tulemusena omakorda luuakse märkimisväärsed eeldused eesmärgist tulenevate põhjendatud juhtimisotsuste langetamiseks.“ (Haldma, Karu 1999, 13). Brierley (2013, 1) on esile toonud, et kuluarvestussüsteem peab andma täpse ülevaate toodetele tehtavatest kuludest, et langetada otsuseid hinna kujunemiseks, tootmise lõpetamiseks ja võistlemiseks konkureerivate toodetega. Kuluarvestussüsteem annab organisatsiooni siseselt informatsiooni otsuste langetamiseks, planeerimiseks ja tegevuste kontrolliks. Informatsiooni saadakse, kui luuakse süsteem kus kajastatakse ettevõtte tegevusi ja seostatakse need tegevused kuludega. (White 2009, 64) Töö autori arvates on oluline tootmiseks vajalikud tegevused ja protsessid täpselt kaardistada, et saada täielik ülevaade mille jaoks me kulusid teeme. Autor on nõus, et konkurentsis püsimiseks on oluline teada, kui kasumlikud või kahjumlikud on tooted. Sellepärast ongi oluline kuluarvestussüsteem, mis annab läbipaistva ülevaate kuludest.

„Kuluarvestuse süsteemid peavad olema paindlikud ja kohandatavad. Nüüdisaegseid infotöötlemise võimalusi tuleb täielikult ära kasutada ja neid vajadusel kaasajastada, et nad

vastaksid praegustele ja oodatavatele tingimustele.“ (Haldma, Karu 1999, 13) Magistritöö autor on nõus, et nüüdisaegseid võimalusi tuleb ära kasutada ja kaasajastada oma infotöötlemise programme. Sellel põhjusel rakendab töö autor ettevõtte olemasolevate programmide efektiivsemat kasutamist kuluarvestuse täiustamisplaanis ettepanekute väljatöötamise juures.

„Lähtudes eeltoodust omandab erilise tähtsuse ettevõtte (Haldma, Karu 1999, 13):

- eesmärkide püstitamine,
- strateegia väljatöötamine ja
- kuluarvestuse süsteemi kasulikkuse teadvustamine.“

„Kulude juhtimise süsteemi üks põhilisi eesmärke on huvigruppide varustamine olulise infoga, et leida vastus küsimusele: kui suured on toote või teenusega seoses tehtud kulud? Nimetatud küsimusele vastuse saamiseks keskendutakse väljunditeks olevatele kuluobjektide kuluarvestusele. Väljunditeks olevate kuluobjektide kulude arvestust nimetatakse toote kuluarvestuseks. Toote kuluarvestus on protsess, mille käigus kogutakse, liigitatakse ja jaotatakse otsesed materjalikulud, otsesed tööjõukulud ja üldkulud organisatsiooni väljundiks olevatele kuluobjektidele. Toote kuluarvestuse süsteemis arvestatakse kulud toodetele, teenustele ja teistele kuluobjektidele, mis on organisatsiooni väljundiks.“ (Karu 2008, 95-96) Magistritöö autor on nõus Karu väitega, et üks oluline eesmärk kuluarvestuses on varustada huvigruppe toote või teenusega seotud kuludest. Oluline on, et kulud seostataks otseselt lõppväljundiga, mille tulemusena saadakse kuludest põhjalik ülevaade.

Lucey väidab, et kui kuluarvestussüsteem ei anna asjakohast informatsiooni juhtkonnale otsuste langetamiseks, kulude kontrollimiseks ja planeerimiseks siis ei ole see süsteem kasulik. Süsteemi kasulikkuse tagamiseks tuleb arvestada järgmiste küsimustega (Lucey 1996, 3):

- Kas kuluarvestussüsteem on firmale sobiv arvestades toodete tootmise protsesse?
- Kas aruandeid koostatakse sobivate intervallide tagant ja piisavalt vara, et need oleksid efektiivsed?
- Kas need on adresseeritud planeerimise, kontrolli ja otsustamise eest vastutavatele isikutele?

- Kas informatsioon on välja töötatud asjakohases formaadis ja on piisavalt täpne ettenähtud eesmärgiks?

Sellest järeldub, et iga kuluarvestussüsteem on teatud aspektides ainulaadne, kuna see peab olema disainitud konkreetsete organisatsioonide, toodete, protsesside ja isikute jaoks (*ibid.*). Töö autor on nõus Lucey väitega, et igal ettevõttel peab olema kuluarvestussüsteem loodud lähtuvalt eesmärkidest, vajadustest ja võimalustest. Sellisel viisil on ettevõttel võimalik saada kasu kuluarvestussüsteemist. Kui neid punkte silmas ei peeta siis ei ole võimalik saada asjakohast ja täpset informatsiooni mille analüüsimisel langetada juhtimisotsuseid.

„Ettevõtte kuluarvestuse süsteemi loomisel tuleb määratleda eesmärgid, milliseid arendatav süsteem peab täitma. Kuluarvestuse süsteemi eesmärgid võib jaotada üldisteks ja spetsiifilisteks eesmärkideks.“ (Haldma, Karu 1999, 10)

„Üldised eesmärgid (*ibid.*):

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

„Spetsiifilised eesmärgid (*ibid.*):

- toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimine,
- materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse kontroll,
- juhtimisotsuste kulukeskuse informatsiooniga varustamine,
- ettevõttesiseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ja ettevõtte jooksva majandustulemuse hindamine.“

„Ettevõttele on kuluarvestuse süsteem vajalik, sest see võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida ettevõtte kulusid ja nende mõju kasumile.“ (*ibid.*). Hästitoimiv süsteem annab hea ülevaate, kus tekivad kulud ja millega seoses neid kulusid tehakse. Kui ettevõtte juhil on

kuludest täielik ülevaade siis on kulude ja tegevuste planeerimine lihtsam ja langetatud juhtimisotsused tulemuslikumad.

Paljude autorite arvamus kuluarvestussüsteemist on süsteemi vajalikkus nii finants- kui juhtimisarvestuse tarbeks. Kulude arvestamine on ettevõtetele kohustuslik aga juurutades süsteemi lähtuvalt ettevõtte eesmärkidest on võimalik sellest saada palju kasu. Arvestades, planeerides ja kontrollides kulusid on võimalik täpselt kalkuleerida toodete omahinda ja müügihinda. Hea kuluarvestussüsteem aitab ettevõttel püsida konkurentsisis, sest juhte varustatakse juhtimisotsuste langetamiseks asjakohase informatsiooniga.

4. OLEMASOLEVA KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE

4.1. Tootmise korraldamine

„Tootmine on iga ettevõtte süda. Sellest, kui efektiivselt suudetakse tootmist korraldada, sõltub suurel määral kogu ettevõtte edukus. Siiski ei tohi ühtki tootmise juhtimise otsust teha teiste valdkondadega arvestamata. Tinglikult võib pidada tootmisplaani koostamist esimeseks etapiks nõutavate turukoguste ja tootmisvõimaluste kooskõlastamiseks. Seejärel tuleb arvestada, kui palju üht või teist toodet toota, et see ennast ära tasuks ning lähtudes piirangutest tootmisvõimsustes koostada optimaalne tootmisplaani.“ (Reiljan, Kaseorg 2002, 18)

„Tootmisplaani realiseerimiseks on vaja tootmist planeerida ehk määratleda ajalis-ruumilised seosed, kus, mida ja millal teha. Tootmisplaanis jagatakse tootmistellimused (need tulenevad ettevõtte tellimuste plaanist) ajaliselt tootmisallüksuste (tsehhid, jaoskonnad ja töökohad) vahel eesmärgiga tagada toote üleandmine kliendile kokkulepitud ajal ja kohas (tarnetäpsus).“ (Riives, Lavin 2014, 40) Oluline on, et enne tootmistegevuse alustamist koostataks tootmisplaani, mis arvestas kõikide tootmisvaldkondadega et tagada tõhus ja sujuv tootmine.

„Tootmishoonete kulude jaotamine toodete vahel võiks toimuda enam-vähem analoogiliselt seadmete kulude jaotamisega. Mõlema kululiigi jaotamisega ei ole ehk liigne lisada, et siinjuures tuleb kindlasti lähtuda kulude nn jaoskonnapõhise jaotamise printsiibist. Selle kohaselt tuleb kõik jaotatavad kulud ja nende jaotusmäärad kindlaks määrata üksuse kohta, mille kulusid jaotatakse. Vastavaid kaudseid tootmise lisakulusid tuleb jaotada ainult selles konkreetses üksuses valmistavate toodete (lõppkulukandjate) vahel.“ (Taaler 2004, 198) Magistritöö autor nõustub Taaleri tähelepanekutega jaotada tootmishoonete ja seadmete kulud üksuste põhiselt ja jaotada vastavalt sellele mainitud kulud toodetele.

„Tootmine peab kulgema tõrgeteta, ressursse säästvalt, mitte tekitama tarbetuid kulutusi ning tagama toote kvaliteedi. Seetõttu tuleb tootmist asjatundlikult korraldada. Kui tootmise planeerimine toetub planeerimismudelitele ning teataval määral ka intuitsioonile ja

infotehnoloogilistele abivahenditele (planeerimis-programmid või -süsteemid), siis korraldamine tugineb meeskonnatöole, kommunikatsioonile ja süsteemsusele.“ (Riives, Lavin 2014, 40) Riives'i ja Lavin'i lähenemine tootmise korraldamises on asjakohane. Tootmishoonetes tuleb tootmist korraldada nii, et tootmine kulgeks tõrgeteta ja võimalikult ressursse säästvalt. Tootmise sujuvaks toimimiseks on oluline, et töötajateni jõuaks vajalik informatsioon õigel ajal. Selle jaoks tuleb ettevõttes juurutada hea kommunikatsioonisüsteem. Autor juhindub oma ettepanekute väljatöötamise juures nendest tähelepanekutest, et Baltic Fence OÜ tootmine toimiks efektiivsemalt.

„Odav tootmine on olnud Eestis mitme valdkonna konkurentsieeliseks, nii ka metsa- ja puidutööstuses. Siiski näitavad kõigi tootmissisendite hinnad kasvutendentsi. Tooraine muutub tulevikus oodatava toorainedefitsiidi tõttu ilmselt kallimaks. Tööjõukulud kasvavad pidevalt (samuti osaliselt tingitud kvalifitseeritud tööjõu defitsiidist), samas jääb tootlikkuse kasv maha palga kasvust. Kulude kasvust tingitud toote hinna kasvu negatiivset mõju konkurentsivõimele saab kompenseerida vaid toodetele brändi kujundamisega.“ (Tartu Ülikool 2004, 277) Autor nõustub eelneva väitega, et tooraine kallineb ja tekib toorainedefitsiit. Juba praegu on kevad/talvisel perioodil puidutööstuses toorainedefitsiit ja hindade kallinemine. See peaks küll olema ajutine nähtus, mis tuleneb soojast talvest mille tulemusena on metsaalused märjad ja metsamehed ei pääse puitu varuma. Kuna praegu on puidutootmis ettevõtetes rasked ajad siis on oluline, et ettevõttel on täielik ülevaade kõikidest oma kuludest.

„Kasvavate kulude mõjul võib Eesti sae-, puidu- ja mööblitööstustele pikaajalises perspektiivis negatiivseks osutada ka tootmise liikumine odavamatesse riikidesse (Venemaa), mis on eriti tõenäoline väliskontsernide puhul.“ (Tartu Ülikool 2004, 277). „Eesti töötleva tööstuse ettevõtetes tasustatakse põhitöölisi üsna sageli ajatöö süsteemi alusel. Juhul kui vastav tööline tegeleb mitme tootetasandi toiminguga (tehnoloogilise operatsiooniga), tekivad mitme toimingu ühised (töö)kulud. Üksikute toimingute töökulude eristamiseks tuleb siin kasutada kulude kaudse jaotamise võtteid, näiteks jaotada vastavad ühised töökulud (aruandekuu põhipalk) toimingute vahel nende läbiviimiseks kulutatud tööaja alusel. See eeldab üksiktoimingute teostamiseks kulutatud tööaja usaldusväärset fikseerimist vastavates tööraportites (kas vahetus- või nädalaraportites).“ (Taaler 2004, 192)

Ehrenberg ja Smith (2009, 156) on märkinud, et töötajate motiveerimiseks on hea moodus maksta tulemuste alusel. Individuaalsel panusel põhinevad palgasüsteemid sisaldavad tükitööd ja komisjontasu. Kuid selle efektiivsus sõltub, kas töötaja näeb oma panust otseselt oma

tulemusega seotuks. Kui tulemus sõltub osaliselt ka teiste töötajate, masinate jms tööst, siis ei pruugi töötaja optimaalset panust anda.

Lisaks tulemustasu maksmisele aitab töötajaid motiveerida tööruumide kasutus tingimused. Osborne (1995, 19) on seisukohal, et tööruumide kujundamisel tuleb arvesse võtta nii esteetikat kui ka kasutusmugavust ja ohutust. Samuti tuleb jälgida töötaja ülekoormuse vältimist ja seadmete paigutamist töö lihtsustamiseks.

Autori arvates on oluline väärtustada töötajaid ja pakkuda neile head töökeskkonda ja motiveerida neid tulemustasuga. See on praeguses olukorras eriti oluline, sest töötajate nappus on suureks probleemiks. Seda eriti Baltic Fence OÜ-s, sest ettevõtte asub Türil, kus tööjõuturg on väike ja tihti vajatakse töötajaid vaid kindlaks hooajaliseks perioodiks. Kokkuvõtlikult võiks öelda, et töötajatesse tuleb panustada sama moodi nagu tootmise efektiivsemaks muutmisesse.

4.2. Ettepanekud tootmiskompleksi osakondade kasutamisele

Autor leiab, et üheks olulisemaks muudatuseks ettevõtte kuluarvestuses on tootmiskompleksi ümberkujundamine. Toetudes eelmise alapeatüki väidetele, on tootmine ettevõtte süda. Seega kui tootmine ei ole tõhusalt korraldatud, mõjutab see tervet ettevõtet.

Ettevõttele tagab kiirema ja aega säästvama tootmise kui korrigeerida tootmisosakonnad ja seal paiknevad seadmed ümber. Lisas 6 on välja toodud autori poolne nägemus kuidas tootmisruumid võiksid edaspidi paikneda.

Suurim muudatus tootmise juures on ruumi Ladu 1 asemel tuua saeveski, kus toimuks ettevõtte puidu hõõveldamine. Praegu toimub hõõveldamine tootmisruumidest eraldi üksuses, sest tegemist on sisse ostetud teenusega. Autori arvates on saeveski toomine tootmiskompleksi mõistlik, sest nii jõuaks tooraine kiiremini järkamisse ja tootmisesse. Kuna Baltic Fence OÜ ostab hõõveldamisteenust sisse enda territooriumil tegutsevalt ettevõttelt siis ei ole probleem ruumi ümbervahetamine, sest Ladu 1 ruum on olnud varasemalt saeveskina kasutusel. Seega on kõik tingimused olemas, et mainitud ruumis saaks saeveski tegutseda. Samuti on ruumide suurus sarnane ja teenust osutav ettevõtte on andnud omaltpoolt ka nõusoleku ümber kolimiseks. Seega võtaks Baltic Fence OÜ praegu välja renditud kaarhalli Ladu 1 uueks ruumiks (varasem saeveski ruum) ja saeveski koliks ümber tootmiskompleksi. Autor leiab, et saeveski uue ruumi juures

tuleb teha üks muudatus ja selleks on tagumise ukse laiendamine, et tooraine transportimine järkamisse oleks lihtsam.

Järgmine muudatus tootmiskompleksis on toodete kokkupanemise (montaaži) ja pakkimise ruumi ning järkamisruumi vahetus. Montaaži ja pakkimisruume on hetkel kaks ja nendest kasutatakse peamiselt ühte ruumi. Samas aga teostatakse üks osa pakkimisest hoopis järkamiseruumis, kust kaup liigub tootmisest välja. Uue plaani kohaselt tuleb järkamisruum montaaži ja pakkimisruumide asemele. Kuna kahe ruumi vahele on ehitatud seinad, siis tuleb need maha võtta. Samuti tuleb uude järkamisruumi ehitada külje peale juurde üks uks, mille kaudu hakkaks saeveskist liikuma tooraine järkamisse.

Autor ei muudaks immutusruumi asukohta, sest nii liiguks tooraine järkamisest otse immutamisesse ja sealt edasi tootmisesse. Seega ei muudaks autor ka tootmisruumi asukohta ja ka värviruumi asukohta, sest värviruumi asukoha muutmiseks ei näe autor praegu võimalust.

Tootmisruumis toimub uuenduse korral seadmete ümberpaigutamine. Praegu on seadmed paigutatud küll tootmisprotsesse arvestavalt aga uue plaani kohaselt muutub järkamisruumi asukoht ja materjal hakkab liikuma tootmisesse teiselt poolt. Seega tuleb seadmed ümber paigutada, lähtudes materjali sissetulekust tootmisesse.

Viimane ruum pärast tootmisruumi on uue plaani kohaselt montaaži ja pakkimise ruum. Selles ruumis toimub juba praegu, nagu ka eelpool mainitud, pakkimine ja kauba liikumine tootmisest välja. Seega on loogiline liigutada kogu montaaž ja pakkimine just sellesse ruumi.

Toetudes eelmises alapeatükis esitatud väidetele, suurendaks tootmiskompleksis ruumide ümberpaigutamine töötajate motivatsiooni, sest nii suudavad nad rohkem toota ja teenida rohkem lisatasu. Motiveeritus tekib töötajatel seetõttu, et tööprotsessid kiirenevad, sest väheneb vajadus liikuda erinevate osakondade vahel. Motiveeritud töötajad ja suurem tootlikus on ettevõttele igati kasulik. Kuna ettevõttes kasutusel olev seadmeпарк on paigutatud osakondades vastavalt tööprotsesse silmas pidades siis võib väita, et tööruumide kujundamine ei vaja täiendusi ja arvestatud on ka töötajate ohutusega.

Tootmiskompleksi ümberkujundamine on autori arvates aega säästvam ja tootmine toimuks senisest optimaalsemalt. Samuti ei ole vaja tootmiskompleksis teha väga suuri ehitustöid, et muudatus ellu viia aga samas muudab ümberkorraldus tootmise efektiivsemaks, mille tulemusena suudetakse rohkem toota.

Autor küsis tootmiskompleksi ehitustööde kohta hinnapakkumist Tüiril asuvalt ettevõttelt Westson Group OÜ. Hinnapakkumine on välja toodud Lisas 7. Kõik ehitustööd kokku (lammutamine, ukse avade valmistamine, ukсед, uste paigaldamine ja jäätmete utiliseerimine) läheksid ettevõttele maksma umbes 7700 eurot. Sellest summast on Baltic WP OÜ nõus tasuma 25% (~1900 eurot), sest saeveski suurendatud ukseava võimaldab tõstukiga paremini toorainet liigutada ja seeläbi antud protsessi ettevõttes kiirendada. Sellisel juhul oleks Baltic Fence OÜ ehitustööde kulu 5800 eurot. Autor leiab, et see ei oleks ettevõttele liiga suur kulu arvestades asjaolu, et ettevõtte parandaks nii tootmisefektiivsust.

4.3. Kulude kajastamine raamatupidamises

„Eesti ettevõtete seas tehtud uuringud on näidanud, et ettevõtete juhtimiseks vajalikku finantsinfot kasutatakse peamiselt välisele aruandlusele tuginedes, mis paraku ei ole piisav ettevõttesiseste otsuste tarvis. Muu maailma kogemused näitavad, et tootmistehnoloogiate kiire areng, konkurentsi suurenemine ja informatsiooni mahu kasv nõuavad ettevõttesisese arvestussüsteemi pidevat sisemist arengut. Järelikult ettevõttesiseste juhtimisotsuste tarvis tuleb ettevõttesisese arvestuse süsteemi Eesti ettevõtetes samuti pidevalt täiustada ja edasi arendada.“ (Haldma, et al 2003, 72) Arvestades tänapäevaseid võimalusi andmete kogumiseks ja analüüsimiseks on töö autor nõus, et selliseid võimalusi tuleb ära kasutada, kui need ei nõua ebamõistlikke kulutusi. Samuti on võimalik andmeid importida ja eksportida erinevate programmide vahel, mis kiirendab andmete edastamise protsessi.

„Nii finants- kui ka juhtimisarvestus vajab kulude kompleksset ja süsteemset käsitlemist, mis hõlmaks kulude kujunemisele mõjuvaid tegursüsteeme ning erinevaid kulude käitumise aspekte. Selleks, et tagada ettevõtte finantsarvestuses objektiivne majandustulemus, on vajalik tegevustulemuste saamiseks tehtud kulude kompleksne kajastamine ja liigitamine. Kulude eristamine kulukohtade ja kulukandjate lõikes annab aluse objektiivsete juhtimisotsuste langetamiseks.“ (Haldma, Karu 1999, 35) Alver'i ja Reinberg'i (2002, 38) põhimõte on „Erinevad kulud erinevateks eesmärkideks!“. See tähendab, et kulude liigitamine sõltub sellest, mille jaoks andmeid vajatakse.

„Selleks, et suunata ettevõtte kulusid soovitud suunas (hoida kokku), tuleb kõiki neid momente üksikasjalikult arvesse võtta. See on võimalik vaid detailse ettevõttesisese arvestuse kaudu. Arvestus peab andma juhtidele selge ülevaate konkreetsete tootegruppide, tegevusvaldkondade,

allüksuste, juhtide ja nendega seonduvate tegevuste ja protsesside mõjust ettevõtte finantstulemustele, mis kajastuvad raamatupidamisaruannetes.“ (Lambot 2004)

„Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte, esinevad ettevõttes. Kesksed aspektid on seotud kulude registreerimise ja hindamisega.“ (Haldma, Karu 1999, 12) Mayer (1993,23) on seisukohal, et ettevõttes vajatakse järjest enam kulude terviklikku kajastamist ja liigitamist. Seda asjaolul, et soovitakse täpsemaid aruandeid kulude jaotumiste kohta. Selgesõnaline süsteemi loomine on võimas ja kasulik tööriist.

„Kulude liigitamise eesmärgiks on samaliigiliste kuluartiklite rühmitamise teel süsteemi loomine, et kergendada erinevatest kuludest parema ülevaate saamist. Liigitamisel tuleb lähtuda konkreetse ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja kulude otstarbest. Mistahes vormis tehtava analüüsi ja kontrolli oluline eeltingimus on korralik kõikide kuluartiklite liigitamine.“ (Haldma, Karu 1999, 32) Kulude liigitamise puhul on oluline ettevõttel selgeks teha mille jaoks andmeid vajatakse. Selleks, et kuludest saada täielikku ülevaadet tuleb eristada samaliigilisi kulusid vastavalt ettevõtte eesmärgist. Kuna Baltic Fence OÜ eesmärk on saada võimalikult täpset tootemahinda siis tuleb kulud liigitada tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks.

„Kulude liigitamine jaguneb (Haldma, Karu 1999, 32):

- subjektiivseks liigitamiseks,
- objektiivseks liigitamiseks.“

„Subjektiivse liigitamise all mõistame kulude liigitust eeskätt ettevõtte väliste infotarbijate vajaduste rahuldamiseks (nagu näiteks raamatupidamise aastaaruande koostamiseks vajalik kulude liigitus) ja sellega tegeleb ettevõttes finantsarvestuse süsteem.“ (Haldma, Karu 1999, 32).

„Subjektiivne liigitamine on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende olemusest.“ (Karu 2008, 105). Töö autor leiab, et Baltic Fence OÜ-s on kulude subjektiivne liigitamine olemas. Ettevõtte finantsarvestuses liigitatakse kulusid lähtuvalt nende olemusest ja raamatupidamisest tulenevalt. Sellest tulenevalt töös subjektiivset liigitamist rohkem ei mainita.

„Objektiivse liigitamise all mõistame kulude liigitust eeskätt ettevõtte siseste infotarbijate vajaduste rahuldamiseks ja sellega tegeleb juhtimis- ja kuluarvestussüsteem.“ (Haldma, Karu 1999, 33). „Samuti on objektiivne liigitamine tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt

nende tegevuse eesmärgist.“ (Karu 2008, 105). Baltic Fence OÜ jaoks on oluline rakendada kulude objektiivset liigitamist, et ettevõtte sisesed infotarbijad saaksid vajalikku informatsiooni kulude üle.

„Kulude klassifitseerimine on tegevus, mille käigus eristatakse erinevad kuluelemendid ja grupeeritakse need loogilistesse gruppidesse (kulukogumitesse) lähtuvalt kulude olemusest (püsivad, muutuvad, väärtust lisavad jt), funktsioonidest (tootmiskulud, müügikulud jt) või kasutamisest majandusüksustes.“ (Karu 2008, 105).

„Kululiikide klassifitseerimise ja arvestuse põhimõtted sätestatakse ettevõtte raamatupidamissüsteemis kontoplaani abil. Ettevõttes peaks kasutama ühtset kontoplaani, mis rahuldaks nii finantsarvestuse, kuluarvestuse kui ka juhtimisarvestuse vajadused. Viimaste eesmärkide täitmiseks tuleb kontoplaani sageli täiendada.“ (Haldma, Karu 1999, 128)

„Kontoplaani koostamisel vajalike kontode arvu ja nende tüübi kindlaksmääramine sõltub eelkõige majandustegevuse mahust, kompleksusest ja iseloomust.“ (Kallas 2002, 165). Arvestades eelmainitud parandab autor täiustamise etapis kontoplaani. Oluline on, et parendatud kontoplaan annaks kuludest parema ülevaate ja rahuldaks kuluarvestuse ja juhtimisarvestuse vajadusi. Finantsarvestuse vajadused on ettevõttes kasutusel oleva kontoplaani abil rahuldatud ja võimaldab väliste infotarbijate jaoks edastada vajalikku infot.

„Tulenevalt sellest, millistel eesmärkidel ja missugust infot juhtkond vajab, valitakse kuluarvestuse põhimõtted. Enamasti kasutatakse ettevõttes ühte või rohkemat kuluarvestuse põhimõtet.“ (Haldma, Karu 1999, 89). Erinevate kuluarvestussüsteemide kasutamisega tuleb jälgida, et nende põhimõtted ja meetodid oleksid sarnased, et moodustuks ühtne ja terviklik kuluarvestussüsteem.

Ettevõttes on kasutusel traditsiooniline kuluarvestus mida soovitakse täiendada arvestades tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtteid. „Traditsioonilised süsteemid, mis põhinevad täiskuluarvestusel, on suunatud eelkõige finantsarvestusele. Kulude jaotamine toodetele, selle tulemusena saadav varude maksumuse hinnang, mis kajastub bilansis ja vastava realiseeritud kaupade soetusmaksumuse kajastamine kasumiaruandes on kokkuvõttes korrektsed, kuid nad ei anna vajalikku infot majandusotsuseks.“ (Haldmaa, Karu 1999, 113)

„Nimetatud kuluarvestussüsteem lähtub eeldusest, et kõiki ressursse kasutatakse kõigi toodete puhul proportsionaalselt nende tootmismahuga. Seetõttu jaotatakse liiga palju üldkulusid suure toodangumahuga toodetele ja liiga vähe väiksema toodangumahuga toodetele, mille puhul aga

on sageli vaja just rohkem toetavaid tegevusi.“ (*ibid.*) Autor leiab, et Baltic Fence OÜ-s on tooteomahinna leidmisel samasugused probleemid. Kulused jaotatakse proportsionaalselt arvestamata toodete tootmisel tehtavaid tegevusi. Sellest tulenevalt soovitakse olemas olevat kuluarvestussüsteemi täiendada ja jaotada kulused toodetele täpsemalt.

„Traditsioonilise kuluarvestuse probleemide aluseks on sageli asjaolu, et need baseeruvad raamatupidamisarvestusel, mis oma olemuselt täidab teist rolli – on pigem kontroll- kui ettevõtte juhtimisfunktsiooni kandja ning tegeleb mineviku kajastamisega.“ (Parelo 2015c). Gupta ja Gunasekaran (2004, 10) on samuti seisukohal, et traditsiooniline kuluarvestussüsteem tugineb finantsarvestusel. Nad lisavad veel, et selline lähenemine kuluarvestusele on lühinägelik ja kaotab igasuguse mõtte ettevõtte eksisteerimiseks, sest see ei aita ettevõtte eesmärkidele kaasa ja ei loo lisandväärtust. Töö autori arvates on Gupta ja Gunasekarani seisukoht liiga üldistav, sest paljudel ettevõtetel ei ole tarvidust detailsete kulude jaotumise kohta. Küll aga ettevõtted, kelle tootmisprotsessid on keerulised ja nõuavad erinevaid toiminguid on oluline kuluarvestussüsteemi kaasajastamine.

Tegevuspõhisele kuluarvestusele suunatud toote kuluarvestussüsteemi arendamine vajab loogilist lähenemist, mis suudaks toota vajalikku informatsiooni. See tähendab, et raamatupidaja peab ettevõtte märkimisväärse juurdluse, infokogumise ja läbitöötamise ning langetama kaalutletuid otsuseid igas etapis. Nendeks etappideks on: tegevuste kirjeldamine, ühendada tegevused kuludega, kuluartiklite valimine, kuluartiklite rakendamine. (Innes, Mitchell 1933) Magistritöö autor on nõus, et tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi arendamine nõuab raamatupidajalt suurt tööd. Seda nii süsteemi elluviimise etapis kui ka edaspidises protsessis. Sellepärast leiab autor, et kui juhtkond on otsustanud rakendada tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi siis on oluline eesmärgid ja vajadused täpselt määratleda, et vältida ebavajalikke kulutusi.

Lambot (2004) rõhutab asjaolu, et tegevuspõhine kuluarvestus täiendab traditsioonilist kuluarvestust, mitte ei asenda seda. Samuti on ta seisukohal, et tuginedes vaid ühele kuluarvestusmeetodile ei ole edukas ettevõtte juhtimine võimalik. „Tegevuspõhise kuluarvestuse filosoofia on lihtne ja loogiline: kulutused ja kulud ei teki iseenesest, kulutused ja kulud on teatud (juhtumise)tegevuste tulemus.“ (Karu 2008, 250). „Tegevuspõhine (toimingupõhine) kuluarvestus ehk ABC, on alates vastava idee esitamisest R. Kaplani ja R. Cooperi poolt läinud sajandil 80-ndate aastate teisest poolest kuni käesoleva ajani, leidnud elavat vastukaja nii teoreetikute kui praktikute hulgas. Põhjuseks on ABC paljulubav moto – „toimingud „tarbivad“ ressursse (põhjustades sellega kulused), tooted „tarbivad“ aga toiminguid“. Sellest järelduv ABC

rakendamisel saab kulude kontrollimisel (nende ohjeldamisel, alandamisel) senisest enam keskenduda toimingute kulude; toodete/teenuste kulude kalkuleerimisel aga üksikute toimingute kulude seostamisele lõppkulukandjatega senisest tugevamal põhjuslikul seosel rajanevate jaotusnäitajatega ehk toimingute kulukäituriatega.“ (Taaler 2004, 189)

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem ja kulujuhtimine on laienenud ja kujunenud globaalseks kulu- ja haldusarvestuse meetodiks, mis on kasvanud üle firmade ja akadeemiliste ühingute piiride (Wingren 2005, 37). „Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem tagab ettevõttele tema tegevuste kohta majandusliku kaardi, tuues esile tegevuste ja äriprotsesside olemasolevad ja prognoositavad kulud, mis omakorda tagavad teadmised konkreetsete toodete, teenuste, klientide ja allüksuste kulude kohta.“ (Kaplan, Cooper 2002, 110-111). Kaplan ja Anderson (2007, 133-134) on märkinud, et tõeline majanduslik tulemus avaldub vaid läbi põhjaliku arvutuse, mis sisaldab kõiki kulusid, mis on seotud kõikide tegevustega konkreetsetes äritehingus. Firmad, kes saavad aru, kui suuri vahenduskulusid nad väliste partneritega kannavad, suudavad tavaliselt neid kulusid ka vähendada.

Haldma ja Karu (1999, 114) kirjeldavad tegevuspõhist kuluarvestust kui metoodikat, mis mõõdab kulusid ning seob tulemused tegevustega, kuluressurssidega ja kulukandjatega. Selleks, et mõista ressursside kasutamist tuleb unustada kulude kirjeldamine välistele infotarbijatele. Tuleb mõelda esmalt juhtkonna vajadusele langetada majanduslikult kasulikke otsuseid, et toetada tootmise protsesse. (White 2009, 64) Seega on oluline, et süsteemi luues arvestataks kõikide etappidega, sest vastasel juhul ei ole süsteemist kasu. Saadav informatsioon annab ebatäpset informatsiooni, mille tulemusena langetatakse valesid juhtimisotsuseid.

„Ressursid on objektid – inimesed, seadmed, süsteemid, pinnad – mis osalevad tegevustes (on vajalikud tegevuste läbiviimiseks). Ressursse saab (enamasti) tuvastada, kui jälgida tegevuste läbiviimist. Organisatsioonis peaks iga ressurss kuuluma kindlasse üksusesse, millega määratakse vastutuse ressursi haldamise, kulude planeerimise ja aruandluse osas.“ (Parelo 2015b) Alver ja Reinberg (2002, 37) on märkinud, et kuluobjekt on igasugune toode, toiming, protsess ja organisatsiooni allüksus, mis pakub huvi juhtidele ning eeldab kulu eraldi mõõtmist. Nende üks nägemus objektide määratlemisest on – üksiktoode, tootmisliin, teenus, reklaamkampaania, turustusosakond, firma tervikuna. Mõlemal juhul on põhimõtte objektide määramisest sarnane. Alver ja Reinberg on objekte oma näites kajastanud detailsemalt. See annab parema ülevaate sellest, milliseid objekte võiks ettevõtte kasutusele võtta süsteemi luues.

„Ressursikeskuse eesmärgiks on olukord, kus igal ajahetkel on meil raamatupidamissüsteemis kulud kirjeldatud vähemalt kolme tunnusega (Parelo 2015a):

- üksus – määrab antud kulu (ressursi) eest vastutaja;
- ressurss – määrab ressursi ehk selle, mis kulu tekkimise põhjustas;
- konto – määrab kulu kuuluvuse raamatupidamisaruandluses (kulu liigi).“

Magistritöö autori hinnangul on oluline luua ressursside grupid ja neid vastavalt vajadusele täiendada nii süsteemi loomisel kui ka hilisemal kasutamisel. Ettepanekute etapis lähtub autor põhimõttest, et ressursside ehk objektide grupid tuleb luua lähtuvalt personalist, seadmetest, süsteemidest ja tootmisruumidest, mis osalevad toodete tootmise protsessis.

„Kulukandjate valimise eesmärgiks on oluline arvestada, millega seoses on kulutused tehtud. Tüüpilised kulukandjad on tooted, teenused, toodete ja teenuste grupid, pooltooted ja valmistooted. Tulenevalt ettevõtte organisatsioonilisest ülesehitusest ja juhtide vastutusest võivad lisaks eelnevale olla kulukandjateks ka tulemusüksused, müügipiirkonnad ning turusegmendid.“ (Haldma, Karu 1999, 33) Karu (2008, 91) on seisukohal, et kuluarvestusest on vähe kasu, kui kuluobjekte ei seostata lõppväljundiga. Selleks, et kuluarvestusest oleks ka kasu tuleb kuluobjektidele tehtavad kulud siduda ettevõtte väljundiga.

„Kulukandja arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud ettevõttes kulusid. Kulukandjate arvestus võimaldab võrrelda erinevate arvestusobjektide tulemusi (näiteks toodete omahinda) ja selle alusel suunata ettevõtte erinevate tegevusvaldkondade tulemusi.“ (Haldma, Karu 1999, 12) Taaler (2004, 196) on märkinud, et tegevuspõhise kuluarvestuse üheks olulisemaks aspektiks on lõppkulukandjatele toimingute kulude kandmine. Seejuures võttes aluseks üksikute toimingute (ühiku)kulud ja toimingute individuaalse füüsilise tarbimise ühe või teise toote/teenuse poolt.

„Kulukandjate arvestus jaguneb vastavalt kulukandja määratlusele (Haldma, Karu 1999, 107):

- Ühik-kulukandja (näit. tooteühiku omahinna arvestus),
- Periood-kulukandja (tegevusvaldkonna, müügipiirkonna, majandustulemuse) arvestus.“

Ülaltoodust selgub, et Taaler, Haldma ja Karu on seisukohal, et enamasti on ettevõtetes kulukandjateks tooted või teenused ehk lõppkulukandjad. Aga lisaks sellele võivad kasutusel olla ka periood-kulukandjad. Magistritöö autor kasutab neid teadmisi ettepanekute tegemise etapis, sest küsitledes tegevjuhti selgus, et soovitakse saada paremat ülevaadet kuludest müügi piirkonniti.

Weil ja Maher (2005, 221) on märkinud, et kui firmajuhid tahavad konkurentsivõimelist toodet, siis peavad nad tundma kõiki protsesse ja tegevusi, mis leiavad aset, et antud toodet või teenust luua, kaasa arvatud nende hinda. Tihti on kõige huvitavam ja väljakutsuvam osa sellest protsessist erinevate tegevuste kindlakstegemine, mis ressursse nõuavad. Seda sellepärast, et see eeldab head toote valmistamise eripära tundmist.

Autori arvates on tegevuspõhine kuluarvestussüsteem parim valik kuluarvestussüsteemi parendamiseks tootmisettevõttes. Hästi üles ehitatud ja toimiv kuluarvestussüsteem annab ettevõttele konkurentide ees eelise aga tuleb meeles pidada, et süsteemi loomine on keeruline ja aeganõudev protsess. Enne kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi muutmist peab ettevõtte esmalt oma eesmärgid läbi mõtlema ja arvestama süsteemi rakendamise kaasnevate kuludega. Samuti tuleb arvestada süsteemi ülalpidamise kuludega. Autor leiab, et liialt ressursse nõudev kuluarvestussüsteem ei pruugi anda ettevõttele lisandväärtust.

4.4. Ettepanekud kulude liigitamisele ja kulukohtade ja kulukandjate määramiseks

Toetudes eelpool mainitud väidetele ja Baltic Fence OÜ juhtide seisukohtadele, siis on ettevõttel oluline muuta oma kuluarvestussüsteemi, et püsida konkurentsivõimeliselt. Oluline on, et ettevõtte finantsinfot ei kasutataks vaid väliseks aruandluseks. Ettevõtte sisene arvestussüsteem peab olema konkurentsivõimeline ja andma juhtidele piisavalt informatsiooni otsuste langetamiseks.

Magistritöö autori ettepanekud kulude liigitamisele on järgmised. Autor on seisukohal, et subjektiivset kulude liigitamist ei ole vaja ettevõttes täiendada, sest praegu kasutatav kulude liigitamine aitab rahuldada väliste infotarbijate vajadusi. Küll aga vajab täiendamist objektiivne kulude liigitamine. Selline nõudlus on tingitud ettevõttesiseste infotarbijate vajaduste rahuldamiseks. Sellest lähtuvalt teeb autor ettepaneku muuta ettevõtte kontoplaani selliseks, et ettevõtte juht saaks parema ja täpsema ülevaate kulude jaotumisest.

Üheks segadust tekitavaks kulukontoks on *Muud transpordikulud* kasutus. Praegu kasutatakse seda kontot nii müügi, kui ka ostuga seotud transpordikulude kajastamiseks. Samuti kantakse sellele kontole laevapiletite kulu, mis tekib juhul kui ettevõtet külastab Soome residendist osanik. Autori arvates tuleks kontoplaanis antud konto lahti kirjutada. Autori soovitus on lisada kontoplaani uued kontod: *Transpordikulu müügil*, *Transpordikulu ostul*, *Transpordikulu näidistele* ja *Transpordikulu laevapiletitele*. Selliselt transpordikulusid eristades on võimalik juhtkonnal näha, kui palju kulutatakse nendes valdkondades ja see annab parema võimaluse edaspidiseid kulusid planeerida.

Autori poolne ettepanek on muuta kulukonto *Kütus ja määrdeained* kasutust. See tähendab, et antud kontol kajastatavad kulud jaotatakse kahele kontole. Nendeks oleksid *Kütus ja määrdeained ametiautodele* ning *Kütus ja määrdeained tõstukile*. Kuna tõstukile kulunud kütus ja hooldamiseks kulunud määrdeained on seotud otseselt tootmisega, siis tuleb see kulu lisada toodangu omahinna arvestusse. Antud kulu jaotamine toodetele on keeruline ja seega on autori soovitus jaotada seda, kasutades traditsioonilist kulude jaotamist ja jaotada kulud proportsionaalselt toodete vahel.

Autor teeb ettepaneku kajastada kleebiste ja triipkoodide kulu teisiti kui seda praegu tehakse. Antud hetkel kajastatakse kleebiste ja triipkoodide kulu bilansikontol *Kulutused toodangule* ning jaotatakse hiljem toodete vahel proportsionaalselt. Autor leiab, et kleebiste ja triipkoodide kulu on lihtne seostada otseselt toodetega ja tuleks võtta lattu arvele. Nii on võimalik neid kulusid täpselt toodetele kanda.

Kontoplaani lisab autor juurde konto nimetusega *Kiirmakse allahindlused*, sest tihtipeale tehakse klientidele allahindlust, kui kliendid tasuvad arved varem. Samuti, kasutades faktooringu võimalust, tekib probleem kulude kajastamisega raamatupidamises. Sellise konto loomine annab ka juhtkonnale võimaluse analüüsida kiirmaksete peale kulunud summasid ja osatakse tulevasteks perioodideks kulusid ette planeerida.

Autor lisab juurde veel ka väikevahendite konto. Sellele kontole saab kanda töövahendid, mis jäävad alla põhivara soetusmaksimumuse alampiiri, kuid nende arvestatav eluiga on pikem, kui üks aasta. Sellised töövahendid ja muu inventar kajastatakse kasutusel olevas süsteemis perioodikuluna, mis aga tekitab ettevõttele kohe suuri kulusid ja selle tulemusena on ka perioodi tulem väiksem. Autori arvates tagab tööriistade ja muu inventari üle arvepidamine selle, et varad ei lähe ettevõttest kaduma.

Lisaks eelnevalt mainitud kontodele lisab autor kontoplaani veel kontod *IT kulud* ja *Tarkvarakulud*. Nende kulude juurde lisamine aitab tarkvarade ja infotehnoloogia kuludest saada täpsema ülevaate ja võimaldab prognoosida tulevaste perioodide kulusid. Viimaseks täienduseks lisab autor konto *tootearenduskulud*. Seda põhjusel, et uusi tooteid välja töötades oleks selge ülevaade, kui palju nende jaoks kulutusi tehti. Autori poolt juurde lisatud ja muudetud kulukontosid on näha Lisas 8.

Ettepanekud kulukohtade määramiseks tuleneb olukorrast, et ettevõtte ootused kuluarvestusele on muutunud ja soovitakse saada jooksvat informatsiooni kulude ja varude kohta. Seega ei sobi ettevõttele enam traditsiooniline kuluarvestusmeetod. Alternatiiv traditsioonilisele kulude jaotamisele on tegevuspõhine kuluarvestus, mida ettevõtte soovib hakata rakendama.

Autori ettepanek tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamisel on ressursside sidumine tegevustega, mis algab kulukohtade määratlemisega. Kuna ettevõttes ei ole praegu kulukohtasid määratlenud, teeb autor ettepaneku, et Baltic Fence OÜ võiks oma tootmisega seotud kulukohad määratleda osakondade järgi, kus kulud tekivad. Sellega määratakse ära, millistesse üksustesse kulud kuuluvad ja kes nende kulude eest vastutab. Selline kulude jaotamine lihtsustab vajaliku informatsiooni kätte saamist ja annab ülevaate, kui palju tehakse igas tootmisüksuses kulusid.

Võttes arvesse eeltoodut, tuleb Baltic Fence OÜ-s määrata üksused, kes vastutavad kulude tekkimise eest. Praegu vastutavad kulude tekkimise eest ettevõttes kaks isikut, kelleks on tegevjuht ja tootmisjuht. Autori ettepanek on luua raamatupidamissüsteemis objektid ressursside eest vastutajatele (Tabel 6). Autor leiab, et lisaks tegevjuhile ja tootmisjuhile tuleb kulude eest vastutajaks määrata ka meister. Meister on kõige rohkem tootmisprotsesside juures ja tal on informatsiooni vajalike kulutuste tegemiseks, et tootmine saaks sujuvalt ja tõrgeteta toimida. Uue süsteemi loomisel tuleb tegevjuhil, tootmisjuhil ja meistril hakata allkirjastama nende tekitatud kuluarveid, et raamatupidamises oleks võimalik isikulised objektid sisestada.

Tabel 6. Baltic Fence OÜ kulude (ressursside) eest vastutajad

Kulu eest vastutaja	Objekt	Valdkond
Tegevjuht	ANDOR	Tootmiskulud (materjal), üldhalduskulud, kontori kulud
Tootmisjuht	KRISTA	Tootmiskulud (materjal ja jooksvad kulud), transpordikulud
Meister	SVEN	Tootmiskulud (väikekulud), seadmete remondi kulud

Allikas: (Autori koostatud)

Töö autor teeb ettepaneku luua, kasutades tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi põhimõtteid, Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi 10 kulukohta, millest 5 on tootmise põhikulukohad ja 5 on abikulukohad. Tabelis 7 on toodud autori pakutud põhi- ja abikulukohtade määratlus loodavas kuluarvestussüsteemis.

Tabel 7. Baltic Fence OÜ kulukohtade määratlemine loodavas kuluarvestussüsteemis

Kulukoha nimetus	Kulukoha kood
Tootmise põhikulukohad	
Järkamisruum	JR
Tootmisruum	TR
Värvimisruum	VR
Immutusruum	IR
Montaažiruum	MR
Tootmise abikulukohad	
Laoruum 1	LR_1
Laoruum 2	LR_2
Katlamajaruum	KR
Kontoriruum Türil	K TÜRI
Kontoriruum Tallinnas	K_TALLINN

Allikas: (Autori koostatud)

Selliste kulukohtade loomisega muutub kulude arvestus selgemaks ja arusaadavamaks. Samuti võimaldab selline kulude jaotus analüüsida kulude tekkimise kohti ja aitab leida võimalusi kulude vähendamiseks.

Võttes kasutusele autori pakutud kulukohtade jaotuse, on vaja ka antud üksuste ressursside eest vastutavatel isikutel (Tabel 6) arveid aktsepteerides märkida arvetele, milliste kulukohtadega on arved seotud. Kui arvel olev kulu jaotub kahe kulukoha vahel, siis tuleb ka arvele vastav informatsioon peale kanda. Arvetel oleva informatsiooni alusel saab raamatupidaja arved programmi sisestada ja märkida vajalikud objektid.

Ettepanekud kulukandjate määramiseks rajaneb ettevõtte kuluarvestussüsteemi eesmärgist saada võimalikult täpset ülevaadet kuludest, mis on otseselt seotud toodetega. Selle jaoks on vaja määratleda kõigile kulukandjatele ehk toodetele kuluobjektid. Selline lähenemine annab võimaluse kulusid senisest täpsemalt jaotada toodetele. Kui seni on teatud kulusid jaotatud proportsionaalselt arvestuskuul toodetud toodangu peale, on edaspidi võimalik need kulud jaotada vastavate toodetele, mille peale on kulutused realselt tehtud.

Ettevõttes kasutusel olevas raamatupidamisprogrammis (StandardBooks) on võimalik anda igale artiklile mitu komaga eraldatavat objekti. Objektidega on võimalik tähistada osakondi, kulukohti ja tootetüüpe. Objektid võimaldavad Finantsmoodulis aruandeid paindlikult liigendada ja juhtidel on võimalik saada vajalikku informatsiooni osakondade, kulukohtade ja tootegruppide lõikes. Seega ei too objektide kasutuselevõtt ettevõttele juurde lisakulusid aga samas võimaldab kulusid paremini analüüsida.

Autori ettepanek on jaotada kulukandjad nii ühik-kulukandjateks kui ka periood-kulukandjateks. Ettevõtte tegevjuhi poolne soov uue kuluarvestussüsteemi loomisel on saada detailsemat informatsiooni raamatupidamisest toodete ja müügipiirkondade kohta. Raamatupidamisprogrammist ei ole praegu võimalik võtta toote lõikes aruandeid, kus oleks võimalik näha tootele tehtud kulutusi. Müügipiirkondade lõikes on võimalik raamatupidamisest saada informatsiooni tulude kohta läbi käibearuannete, kus on võimalik informatsiooni saada nii riikide kui ka klientide lõikes. Kauba müügil tehtavate kulude kohta (transpordikulu, tollikulu) informatsiooni saada ei ole võimalik.

Lähtudes eeltoodud seisukohtadest, on tegevuspõhise kuluarvestuse üks olulisem põhitees kulude kandmine toodetele kui lõppkulukandjatele, võttes aluseks üksikute toimingute kulud. Sellest lähtuvalt teeb autor ettepaneku määrata kulukandjateks tooted ehk lõppväljundid. Tabelis 8 on näitena välja toodud ettevõtte kümne populaarsema toote võimalikud objektid.

Tabel 8. Kulukandjatele objektide määramine

Kulukandja	Objekt
Lillerest 5 pulgaga	LILL5
Lillerest 4 pulgaga	LILL4
Lillerest 3 pulgaga	LILL3
Liivakast 1,5x1,5	LIIV15
Lillekast kuuekandiline D 50cm	LILL50
Lillekast neljakandiline 40x40xH30cm	LILL40
Piknikulaud 1,5x0,8xH1,18m	PIKNIK15
Põõsatugi 80*80	PÕÕS80
180x180 sirge rest (aiamoodul)	AIA180
178x178 sirge rest (aiamoodul)	AIA178

Allikas: (Autori koostatud)

Kuna kulukandja eesmärk on välja selgitada, millises mahus on kuluobjektide jaoks tehtud ettevõttes kulusid, siis lõppväljunditele objektide määramine annab ettevõttele võimaluse teada

saada, kui palju on toote jaoks kulutusi tehtud. Tabelis 8 on määratud vaid ettevõtte kümne populaarsema toote objektid, kuid seda tuleks teha kõikide toodetega mida ettevõtte toodab. Samuti tuleb lähtuda uute objektide tegemisel näites toodud objektide plaanipärasust, et saavutada ühtset ja kõigile mõistetavat süsteemi. Pärast seda kui ettevõttes on kõikidele toodetele objektid määratud, tuleb jaotada objektide info kuluarvete eest vastutavatele isikutele, et nad saaksid arvetele üheselt mõistetava info peale kanda.

Autori ettepanek on luua kulukandjateks ka müügipiirkonnad. Luues uued transpordikulu kontod nagu töös on varem märgitud ja määrates neile müügipiirkonnad siis on võimalik ettevõtte tegevjuhil saada vajalikku informatsiooni. Selleks, et saaks transpordikuluseid paremini analüüsida, teeb autor ettepaneku määrata transpordiarvetele objektiks müügipiirkond (riik) kuhu kaup müüakse. See annab juhtidele võimaluse saada kuu, kvartali või aasta lõikes müügipiirkonniti aruandeid ja nende põhjal teha analüüse ja plaane järgmisteks perioodideks. Enamjaolt on transpordi tellijaks ettevõttes tootmisjuht ja seega on tema kohustuseks märkida arvetele objekt, kuigi üldjuhul on transpordiarvetel näha, kust ja kuhu kaup liigub. Sarnaselt transpordikulude kajastamisele raamatupidamises tuleb ka tolliteenuste arved sisestada müügipiirkondade objektidega.

Nimetatud muudatuste elluviimine on algselt ettevõttes aeganõudev ja tülikas, kuid hiljem aitab uue süsteemi järjepidev kasutamine anda ettevõtte tegevjuhile vajalikku informatsiooni kiiresti ja kuluseid on võimalik senisest paremini analüüsida.

4.5. Toodangu omahinna kalkuleerimine

See alapeatükk käsitleb traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse ülevaadet toodangu omahinna kalkuleerimisest.

Haldma ja Karu (1999, 89) käsitlevad traditsioonilist kuluarvestust kui arvestustehnikat, mille kasutamisel jaotatakse kõik kulud tooteühikutele saades ühiku kogukulud. Jaansoo (2011, 45) läheneb aga traditsioonilisele kuluarvestusele kulude liigitamisega otsekuludeks ja kaudkuludeks, ning kasutades mahupõhiseid kulukäitureid arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele. Vastavalt Haldma ja Karu (1999, 89) määratlusele kantakse otsekulud toote ühikutele otse ja kaudkulud kogutakse kõigepealt kulukeskustele ning seejärel jaotatakse valitud meetodi abil tooteühikule.

Karu (2008, 281) on toonud välja ühe olulise puuduse traditsioonilises kuluarvestuses. Nimelt ei võimalda traditsiooniline kuluarvestus kulusid arvestada muutuvate tegevusmahtude korral, sest kulud on liigitatud lähtuvalt kuluobjektist otse- ja kaudkuludeks ja ei ole liigitatud muutuv- ja püsivkuludeks.

„Traditsioonilise kuluarvestuse peamiseks probleemiks on (Parelo 2015c):

- põhjuslikkuse puudumine sisendite ja väljundite vahel;
- ei näita toote/teenuse tasemel kulusid piisava täpsusega;
- moonutab sageli tulemusi väikesemahuliste ja mittestandardsete toodete kasuks (ja vastupidi);
- ei anna juhtkonnale tagasisidet eesmärgiga kontrollida ja juhtida operatiivset tegevust s.t ei anna infot ressursside koormatuse osas ning ei vasta selgelt küsimusele - miks hind on selline?;
- samal põhjusel ei sobi prognoosimiseks, sest ei tööta oluliselt muutuvate ärimahtude/toodete struktuuri juures.“

Arvestades ülaltoodut, leiab autor, et Baltic Fence OÜ-l tuleb täiendada kasutusel olevat kuluarvestussüsteemi, sest ettevõttel muutuvad tihti tootmismahud, mille tulemusena on kulude arvestamine ja prognoosimine ebatäpne. Samuti on probleemiks ülevaade püsi- ja muutuvkuludest. Kuna traditsiooniline kuluarvestussüsteem ei kajasta toodetele tehtavaid kulusid piisavalt täpselt siis ei saa juhtkond vajalikku infot majandusotsuste langetamiseks.

Sagenevatele hinnapakumistele vastamisel muutub tähtsamaks paindlikkus ja kiirus. Selleks et kalkuleerida erinevate omadustega toodete hindu, tuleb teada nii otsekulusid kui ka kaudkulusid tooteühiku kohta. (Kadak 2004, 68) Praegu kasutusel olev kuluarvestussüsteem võimaldab teada saada otsekulusid tooteühiku kohta aga kaudkulude kohta on informatsioon puudulik.

„Tootegrupi otsekulud koosnevad ühelt poolt tootegrupi otsestest muutuvatest kuludest ja teiselt poolt tootegrupi otsestest püsikuludest. Tootegrupi muutuvateks kuludeks on materjalikulu ja muutuvad tootmiskulud. Materjalikulu hulgas tuleks omakorda eristada järgmiseid kulusid (Haldma, et al 2003, 68):

- põhitooraine, mille maksumuse aluseks on põhitooraine ostumaksumus ja täiendavad soetusmaksumuste komponendid;
- lisandmaterjalid;
- pakendmaterjalid (nt kilepakend, kartongpakend jt).“

Analüüsitavas ettevõttes on tootegrupi materjalikulud jaotatud vastavalt ülaltoodud põhimõtetest. Küll aga peab autor vajalikuks täiendada lisandmaterjali ja pakendmaterjali kulud, et anda nendest täpsem ülevaade. Praegu kasutusel olevas süsteemis on mõningad olulised kulud jäetud materjalikulu arvestusest välja.

Rünkla (1997, 15) seisukoht on, et muutuvkulud kasvavad või kahanevad proportsionaalselt olulises vahemikus koos toodangu mahu muutumisega. Püsivkulud jäävad konstantseks, neid tuleb ettevõttel kuludesse kanda ka siis, kui toodangut ei toodeta. Sellisteks kuludeks on näiteks rent, laenuintressid, kindlustusmaksed, põhivara hoolduskulud.

Taaler (2004, 200) on märkinud, et tootmise juhtimise ja üldhalduse kulud võib küll kulude kontrolli tõhustamise seisukohast suhteliselt detailselt liigendada, kuid liialt liigendatult kulud on raske, kui mitte võimatu, tegevuspõhiselt jaotada toodete vahel. Asjaolul, et mitte kõigi tootmise juhtimise ja üldhalduse toimingute ja lõppkulukandjate vahel ei ole põhjuslikku seost. Seetõttu on kulukäitureid raske määratleda. Järelikult tuleks põhjalikumalt struktureeritud toimingute kulud nende jaotamise eel summeerida, sest nii on kulukäiturit kergem leida. Tootmise üldkulude jaotamisel võiks kulukäiturina kasutada lisandväärtuse näitajat (otsesed materjalid). Lisandväärtusenäitaja mõõdab küllaltki tõetruult neid jõupingutusi, mida tootmisjuhid ja spetsialistid teevad üksikute tellimuste tähtaegseks täitmiseks.

Töö Autor leiab, et Taaleri üldhalduse kulude käsitlus on mõistlik, sest nende kulude jaotamine on keeruline ja aeganõudev protsess. Autor võtab ettepanekute tegemise juures arvesse, et üldkulude jaotamisel võiks kasutada kulukäiturina lisandväärtuse näitajat (materjalikulu, muu materjalikulu).

„Paljudes ettevõtetes on tööjõukulu langus ja kaudkulude kasv tootmiskuludes viinud vajaduseni võtta kasutusele kaasaegseid kulude kalkuleerimise meetodeid. Uuringud viitavad, et suure osa kuludest moodustavad materjali- ja kaudkulud ning väikese osa tööjõukulud.“ (Lääts, Peets 2004, 109) Hooper ja Larin (1989, 1) leiavad, et konkurentsipüsimiseks on tööjõukulud tootmises üks olulisemaid näitajaid, sest moodustab suure osa tootmiskuludest. Autor ei nõustu

väitega, et ettevõtetes on tootmiskuludes tööjõukulu langus, sest praegu kasvavad tööjõukulud iga aastaga. Küll aga on autor nõus, et kaudkulude kasv paneb ettevõtte juhte mõtlema kuluarvestussüsteemi täiustamise vajadusele. Autor ei ole nõus Lääts'e ja Peets'i väitega, et tööjõukulud moodustavad väikese osa tootmisomahinnas. Paljude toodete puhul moodustavad tööjõukulud Baltic Fence OÜ-s toote omahinnas 30-40%. Autor on pigem nõus Hooper'i ja Larin'i väitega, et tööjõukulud on ühed olulisemad kulud tootmises.

Alver ja Reinberg (2002, 41) toovad välja, et põhitöölise palgakulukuks loetakse nende tööliste palk (koos sotsiaalmaksu ja erisoodustustega), kelle tööd saab seostada teatud lõpptootelega. Põhitöölise palgakulukuks on näiteks mööbli kokkupanijate palgad. Palgakulusid, mida ei ole võimalik või otstarbekas seostada konkreetse lõpptootelega, nimetatakse kaudseteks palgakuludeks ning neid käsitletakse tootmise lisakuludena. Kaudne palgakulu on näiteks meistrite ja tootmishoone valvurite palgad.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et traditsiooniline kuluarvestus sobib paremini ettevõtetele kelle toote sortiment on väike ja toodete valmistamiseks ei ole vaja teha palju keerukaid ja erinevaid tootmisoperatsioone. Baltic Fence OÜ tooteportfell on aga suur ja paljude toodete tootmisprotsess pikk. Täpse tootmisomahinna kalkuleerimiseks on vaja kulusid jaotada püsiv- ja muutuvkuludeks, et vältida omahinna kõikumist tootmismahutuste muutuste korral. Oluline on, et kulusid ei hakataks liiga detailselt jaotama, sest kõikide kulude puhul ei ole see võimalik ega ka otstarbekas. Vähem oluline ei ole ka tootmistöölise tööjõukulu jaotamine, sest see moodustab toote omahinnas märkimisväärse osa.

4.6. Ettepanekud omahinna kalkuleerimiseks

Ettevõttes kasutusel olev kuluarvestussüsteem põhineb traditsioonilisel arvestusel. Kuid nagu eeltoodud väidetest näha siis on antud süsteemil palju olulisi puudusi ja antud süsteem ei rahulda enam ka juhtkonna vajadusi. Järgnevalt vaatame kuidas jaotada kulusid tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi kasutades ja kuidas leida toodete omahind antud süsteemi kasutades.

Praegu kasutusel olevas kuluarvestussüsteemis on materjalikulud eristatud põhitooraine ja lisandmaterjali kulukuks. Seda on näha Lisas 3, kus on välja toodud laoseisu väljavõte artikliklasside lõikes. Toetudes eelmises peatükis teiste autorite väidetele, tuleb ettevõttes eristada ka pakendmaterjalikulu. Praegu kasutusel olevas kuluarvestussüsteemis kantakse

kartongpakendid otse perioodikuludesse aga autori ettepanek on lisada kartongpakendid laoarvestusse. Nii on võimalik kartongpakendid seostada otseselt toodetega. Samuti on autori ettepanek lisada kleebised ja triipkoodid laoarvestusse ja seostada need toodetega.

Praegu kasutusel oleva süsteemi kohaselt on palgakulud jaotatud nii, nagu eelpool toodud väidetes on soovitatud. Toodetele jaotatakse tootmise põhitöölise palgakulud koos sotsiaalmaksuga ja eraldi arvestatakse kaudseid palgakulusid, mille alla kuulub tootmisjuhi, meistri, koristaja ja katlakütja töötasu. Neid tööjõukulusid ei jaotata toodete omahinna kalkulatsioonis. Autor ei muudaks tööjõukulude arvestust aga teeb ettepaneku lisada tootmise põhitöölise palgakulule juurde katlakütja tööjõukulu. Seda põhjusel, et kütmisest tekkiv soojus kasutatakse suures osas ära tootmiskompleksi soojustamiseks ja lisaks katlakütmisele on antud isik rakendatud mõningate toodangu tootmisprotsesside teostamiseks.

Kuna ettevõtte tegevjuhi soov on muuta kuluarvestus selliseks, et oleks võimalik langetada sellest lähtuvalt otsuseid siis tuleb kulud jaotada tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks. Tootmiskulude klassifitseerimine on ettevõtte kuluarvestuses juba olemas ja mõningal määral ka tootmise lisakulude klassifitseerimine. Viimane tahaks siiski veel täpsemat lõpptoodanguga sidumist. Selle jaoks teeb autor ettepaneku lisada omahinna kalkuleerimisse juba eelnevalt mainitud kuludele veel juurde töstuki kütuse kulu ja hoolduse kulu, ehitiste amortisatsioonikulu ja küttekulu.

Autori poolset nägemust uuest omahinna kalkuleerimisest näeb tabelis 9. Autor lisas toote otsekuludesse juurde kartongpakendi, kleebiste ja triipkoodide kulu ning töötasu alla lisas juurde katlakütja töötasu. Kaudkuludes teeb autor ettepaneku koondada kulud kahte rühma. Esimeseks kaudkuluks on seadmete ja hoonete hooldamine. Sinna kuuluvad varem kaudkuludes olnud seadmete amortisatsioon, elektrikulu ja kulutused toodangule (seadmete remont ja hoolduskulud). Lisaks nendele kuludele täiendab autor antud kulude rühma veel hoonete amortisatsioonikuluga, sest suurema osa ettevõttest moodustab tootmisala ja seetõttu tuleb see kulu kaasata omahinna arvestusse. Samuti lisab autor juurde küttekulu, sest suurem osa sellest kulust läheb tootmishoonete soojustamiseks. Teiseks kaudkuluks on transportimine. Sinna alla kuuluvad töstuki kütuse kulu ja remondi ja hooldamise kulu.

Tabelis 9 on jaotatud tootmiskulud kahte gruppi: toote otsekulud ja kaudkulud. Kulude jaotus tuleneb sellest kuidas antud kulud käituvad tootmiskahtude suurenedes. Tabelis 10 on välja toodud jaotusmäärad mille abil on leitud toodete kaudkulud.

Tabel 9. Tootmise omahinna kalkuleerimine kasutades tegevuspõhist kuluarvestusmeetodit

Artikkel	Lill_4	Liivakast	Piknik	Kokku
Partii kogus (tk)	300	50	145	495
Toote otsekulud				
Saematerjal (EUR)	801,00	1186,00	3828,00	5815,00
Muu materjal (EUR)	126,54	117,88	176,94	305,36
Töötasu (EUR)	507,76	294,37	739,39	1541,52
Kartongpakend (EUR)	460,20	75,35	116,00	651,55
Kleebised (EUR)	11,70	6,50	18,85	37,05
Otsekulud kokku (EUR)	1907,20	1680,10	4703,18	8350,48
Otsekulud ühe toote kohta (EUR)	6,36	33,60	32,85	
Toote kaudkulud				
Seadmete ja hoonete hooldamine (EUR)	84,48	125,09	403,74	613,31
Transportimine (EUR)	8,64	1,44	4,17	14,25
Kaudkulud kokku (EUR)	93,12	126,53	407,91	627,56
Kaudkulud ühe toote kohta (EUR)	0,31	2,53	2,81	
Kulud kokku (otsekulud+ kaudkulud) (EUR)	2000,32	1806,63	5171,09	8978,04
Ühe toote omahind (EUR)	6,67	36,13	35,66	

Allikas: Autori koostatud

Tabel 10. Kaudkulude jaotuse määrad, %

Kaudkulude jaotuse määrad	%
Seadmete ja hoonete hooldamine	0,105470
Transportimine	0,028788

Allikas: Autori koostatud

Kaudkulude jaotuse määrade leidmiseks (Tabel 10) tuleb määrata kaudkulude kulukäituriid. Autori ettepanek on määrata seadmete ja hoonete hooldamise kulukäituriiks saematerjalikulu. Seega leiame seadmete ja hoonete jaotuse määra: *seadmete ja hoonete hooldamine / saematerjal*. Seejärel leiame iga artikli seadmete ja hoonete hooldamise kulu: *artikli saematerjalikulu x seadmete ja hoonete hooldamise jaotuse määr*. Transportimise kulukäituriiks teeb autor ettepaneku määrata toodetud ühikud. Transportimise jaotuse määra leiame: *transportimine / toodetud ühikud*. Artikli transportimise kulu leiame: *toodetud ühikud artikli kohta x transportimise jaotuse määr*.

Tabelis 9 kaudkuludele juurde lisatud kulud on leitud arvestades asjaolu, et töös mainitud artiklid moodustavad ühe kuu kogu tootmisest 17,5%. Juurde lisatud 17,5% kaudkulud olid järgmised:

ehitiste amortisatsiooni kogukulu summas 146,36 eurot, küttekulu summas 50,53 eurot, töstuki kütuse ja hoolduse kogukulu summas 14,25 eurot.

Tabelis 11 on ettevõttes hetkel kasutatava süsteemi ja loodava süsteemi võrdlus otsekulude, kaudkulude ja kõikide kulude kohta kokku.

Tabel 11. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse omahinna võrdlus

Artikkel	Lill_4	Liivakast	Piknik
Otsekulud ühe toote kohta			
Traditsiooniline kuluarvestus (EUR)	4,69	31,11	31,70
Tegevuspõhine kuluarvestus (EUR)	6,36	33,60	32,85
Erinevus EUR	1,67	2,49	1,15
Erinevus %	26%	7%	4%
Kaudkulud ühe toote kohta			
Traditsiooniline kuluarvestus (EUR)	0,38	2,12	1,35
Tegevuspõhine kuluarvestus (EUR)	0,31	2,53	2,81
Erinevus EUR	-0,07	0,41	1,46
Erinevus %	-18,5%	16%	52%
Omahind arvestades kõiki kulusid			
Traditsiooniline kuluarvestus (EUR)	5,07	33,23	33,06
Tegevuspõhine kuluarvestus (EUR)	6,67	36,13	35,66
Erinevus EUR	1,60	2,90	2,60
Erinevus %	24%	8%	7%

Allikas: (Autori koostatud)

Tabelis 11 on näha võrdlust olemasoleva ja tegevuspõhise kuluarvestuse omahinna erinevustes. Kasutades tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi, saame kõigi kolme toote omahinna kõrgema, kui seda on kasutades traditsioonilist kuluarvestussüsteemi. Traditsioonilise süsteemi alusel toodete omahinna täispikka kalkulatsiooni on võimalik näha jaotises 1.2.3. Tabelis 1. Tabelist 11 on näha, et artikli Lill_4 kulude muutus protsendiliselt on võrreldes kahe teise artikliga vastupidine. Lill_4 puhul on suurenenud otsekulud, Liivakasti ja Pikniku puhul on näha, et suurenenud on just kaudkulud. Lill_4 puhul on aga kaudkulud hoopis vähenenud (-18,5%). Kui vaadata erinevuseid eurodes, siis on kõige rohkem muutunud artikli Liivakast omahind (2,90 eurot). Artikli Lill_4 omahind muutus eurodes kõige vähem (1,60 eurot) aga protsentuaalselt vaadates on muutus antud artiklil kõige suurem (24%). Töö autor leiab, et sellised omahinna muutused on märkimisväärsed ja kuluarvestussüsteemi täiendamine on ettevõttele vajalik.

Kui ettevõtte juhtide soov on saavutada raamatupidamises täpsem kulude jaotamine toodetele, kui seda on praegu kasutusel olevas süsteemis, siis toodud lahendus on sobilik, sest jaotab rohkem tootmisega seostatavaid kulusid otse toodete peale. Samuti annab selline arvestus täpsema ja ülevaatlikuma pildi toodetele tehtavatest kuludest.

Autor leiab, et muudatusi tuleb teha ettevõttes ka valmis- ja pooltoodangu arvele võtmises. Laomoodulis tuleb koostada toodetele tootekaart, mille alusel läheb tooraine ja muu materjal laost otse maha, kui müügiarve raamatupidamises kinnitada. Juhul, kui ettevõtte tootmismahud kasvavad ja ka pakutavate toodete nimekiri suureneb, muutub praegu kasutusel olev süsteem liiga ajakulukaks ja keerukaks.

Tootekaartide kasutuselevõtmisega pannakse tooted kokku erinevatest komponentidest. Enne tootekaardi sisestamist peab komplekteeritava artikli sisestama artiklite registrisse. Selle jaoks tuleb määrata artiklile tootekaart ning seejärel tuleb see sisestada tootekaartide registrisse.

Lisaks sellele tuleb kasutada ka tootmise registrit. Tootmise registrit kasutatakse tootekaartide alusel komponentidest laoartiklite tootmiseks. Selle abil vähendatakse komponentide laoseisu ja suurendatakse valmistoodangu laoseisu. Nende toimingute tagamiseks tuleb komplekteeritav artikkel kindlasti registreerida laoartiklina.

Sellise muudatuse elluviimine lõpetaks tootmisjuhi ja raamatupidaja Exceli tabelite pidamise ja käsitsi laoseisu muutmise. Autor leiab, et tootekaartide kasutusele võtmine kiirendab omahinna kalkuleerimise protsessi ja selle tulemusena saame kiiremini raamatupidamisest andmed kätte.

Kasutades Logistika- ja Komplekteerimisemoodulit, on võimalik saada aruandeid komponentide vajaduse kohta, kus on soovitusel, milliseid komponente tuleb juurde tellida. Selle jaoks tuleb artikli kaardil märkida minimaalne tase, mille puhul saadetakse teade e-mailile kus hoiatatakse varude lõppemise kohta. Sellist võimalust saab kasutada vaid juhul, kui ettevõttes on kõikidele toodetele tehtud tootekaardid ja arved võetakse lattu jooksvalt. Autori arvates on ettevõttel kasulik antud muudatused ellu viia, sest see aitab võita aega ja annab laoseisudest ajakohast informatsiooni.

Ettevõttel on olemas Logistikamoodul, mis võimaldab ainult osaliselt muudatused ellu viia. Juurde tuleb ettevõttel soetada Komplekteerimisemoodul. Komplekteerimisemooduli ostmise tekitab ettevõttele juurde aastas 180.00 euro suuruse kulu, mis aasta peale jaotades ei ole autori arvates ebamõistlikult suur kulu. Arvestades asjaolu, et mainitud mooduli ostmisel jääb ära

käsitsi laoseisu arvestamine ja ettevõtte juhid saavad vajalikku informatsiooni reaalses maailmas on tegemist kasuliku kulutusega.

Selleks aga, et ettevõttes oleks võimalik kõik autori soovitatud muudatused ellu viia, tuleb koolitada mainitud üksusega tegelevaid töötajaid, kelleks vaadeldaval juhul on tootmisjuht ja raamatupidaja. Magistritöö autor tegi hinnapäringu ettevõttele Excellent Business Solutions Eesti AS, kust on võetud kasutusele ka ettevõtte raamatupidamise ja laoprogramm, individuaalsele koolitusele programmi paremaks tundmaõppimiseks. Koolituse pikkuseks arvati olevat 3 tundi, millele lisandub konsultandi 1,5 tunnine ettevalmistusaeg. Seega on ajakulu kokku ~4,5 tundi, tunni hind on 69,00 eurot, millele lisandub käibemaks. Sellisel juhul on koolituse hind 310,50 eurot. Autor leiab, et selline kulutus ei ole märkimisväärne ja ettevõttele üle jõu käiv, et kuluarvestuses ellu viia autori tehtud ettepanekud. Autor leiab, et ettevõttes ei ole otstarbekas kasutusele võtta eraldi kuluarvestuse programmi, sest selle järgi puudub praegu vajadus ning see tekitab ettevõttele ebaotstarbelisi kulusid, mis ei too piisavalt lisandväärtust. Kui aga ettevõtte juhtkond on nõus koolituse kulu ja iga aastase raamatupidamisprogrammi kulu tõusuga, siis mainitud kulud tasuksid ennast kindlasti ära. Seda asjaolul, et juhtidel oleks võimalik langetada kuluarvestussüsteemist lähtuvalt juhtimisotsuseid ja julgetaks toetuda süsteemist saadavale informatsioonile toodete kulude kohta.

KOKKUVÕTE

Praeguses konkurentsitihedas keskkonnas on võitjaks need ettevõtted, kellel on efektiivne kuluarvestussüsteem, mis tagab õigeaegse ja läbipaistva ülevaate kuludest. Selle tulemusena on võimalik ettevõtte juhtidel langetada kiireid ja objektiivseid juhtimisotsuseid. Kõige selle tagamiseks peab ettevõtte kuluarvestussüsteem olema paindlik ja kohandatav. Oluline on ära kasutada kaasaegset infotöötlemise ja kommunikatsioonisüsteeme ja neid vajadusel kaasajastada, et nad vastaks praegustele ja tuleviku ootustele.

Magistritöö käsitleb puidust aiatooteid tootva Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi arendamist ja täiustamist. Töö eesmärk on juhtkonnale pakkuda senisest paremat ja põhjalikumat informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks. Selle jaoks analüüsitakse ettevõtte olemasolevat kuluarvestusmeetodit, tuuakse välja puudused ja tehakse ettepanekuid süsteemi täiustamiseks.

Magistritöö esimene peatükk andis ülevaate uuritavast ettevõttest ja sellest, milline on hetkel kasutusel olev kuluarvestussüsteem. Samuti toodi esimeses peatükis välja olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused. Baltic Fence OÜ kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi analüüsimisel ilmnunud puudused olid järgmised:

- Tootmiskompleksis kasutatakse ruume ebaotstarbekalt, mille tulemusena ei liigu toodang osakondade vahel järjestikuliselt ja selle tulemusena on toodete tootmisaeg pikem.
- Raamatupidamise arvestuses kasutatakse paljusid kulukontosid üldiselt, mis ei anna objektiivset ülevaadet ja ei võimalda kulude analüüsi. Samuti puuduvad kuluobjektid, mis võimaldaksid paremini kulusid analüüsida.
- Ettevõtte tegevjuhil ja tootmisjuhul puudub võimalus kulude kohta jooksvalt informatsiooni saada, sest kulude jaotumine toodetele toimub arvestusperioodile järgneva kuu alguses. Seega saadakse juba vananenud informatsiooni ning tihtipeale langetatakse juhtimisotsuseid enne, kui saadakse kulusid analüüsida.

- Ettevõtte tegevjuhil ja tootmisjuhil ei ole võimalik saada piisavat finantsinformatsiooni tootmistegevuse kohta. Informatsioon on puudulik tootmiskulude ja toodangu omahinna kujunemise kohta.

Töö teises peatükis lähtus töö autor eelnevalt märgitud puudustest ning viis läbi ettevõtte tegevjuhi ja tootmisjuhiga küsitluse, kus määratles ootused uuele kuluarvestusmeetodile. Juhtide poolsed ootused uuele kuluarvestussüsteemile on järgmised:

- tootmiskompleksi efektiivsem kasutamine;
- kulude täpsem ja detailsem arvestus ja kajastus raamatupidamises;
- omahinna detailsem kalkuleerimine, kasutades selleks nüüdisaegseid info-töötlemisesüsteeme.

Magistritöö kolmandas peatükis käsitles autor kuluarvestussüsteemi olemust, ülesandeid ja eesmärki. Töö neljas ja viimane peatükk andis ülevaate autori poolsetest ettepanekutest kuluarvestussüsteemi täiustamiseks. Ettepanekute tegemisel toetutakse samas peatükis teiste autorite väidetele. Töö autori väljatöötatud kuluarvestussüsteemi olulised täiendused on järgmised:

- Tootmiskompleksi ümberkujundamine. Selle muudatuse ellu viimine kiirendaks märgatavalt tootmise kiirust ja võimaldaks toota senisest rohkem.
- Teha täiendusi ettevõtte kontoplaanis. Autori ettepanek on kajastada samaliigilisi kulusid täpsemalt ja lisada kontoplaani kontosid, mis aitab saada paremat ülevaadet kuludest.
- Määratleda ettevõttes kulukohad osakondade järgi, sest need üksused on peamised kohad, kus ettevõtte kulud tekivad. Samuti tuleb määratleda ka üksustes kulude eest vastutavad isikud.
- Määratleda kulukandjad ehk objektid. Autori ettepanek on objektideks määrata lõppväljundid ehk tooted ning müügipiirkonnad. Mainitud objektide kasutuselevõtmisega on võimalik kulusid põhjalikumalt analüüsida ja saada parem ülevaade kulude tekkimisest.

- Täiendada omahinna kalkuleerimist. Selle jaoks tuleb omahinda lisada lõppväljundiga otseselt seotud kulutused, mis praegu kajastatakse perioodikuluna. Selline muudatus annab täpsema ülevaate igale tootele tehtud kuludest.

Lisaks teeb autor ettepaneku võtta edaspidi kasutusele valmistoodangule tootekaardid, mis hõlbustaksid tootmisjuhi ja raamatupidaja tööd. Samuti kiirendaks tootekaartide kasutuselevõtt aruannete valmimist ja tulemuste nägemist.

Autori esitatud Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi täiustused on enamasti lühikese ajaperioodi jooksul juurutatavad ja vajavad väheseid rahalisi investeeringuid. Suuremaid investeeringuid nõuaksid tootmiskompleksi ümberkorraldused, kuid ka seal ei ole kulutused väga suured, sest väga suuri muudatusi teha ei ole vaja. Muudatused aga võimaldavad varustada juhte vajaliku informatsiooniga ja tootmiskompleksi muudatus aitab kiirendada tootmisprotsesse ja seeläbi suurendada tootmismahтусid.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Teine, täiendatud väljaanne. Tallinn: Deebet.
- Brierley, J. A. (2013). The Uses of Product Costs in Decision-making. – *International Journal of Managerial and Financial Accounting*, Vol. 5, No. 3, 1.
- Ehrenberg, R. G., Smith, R. S. (2009). *Study Guide to Accompany Modern Labor Economics: Theory and Public Policy*. 10th ed. Boston: Pearson Education Inc.
- Fisher, J. G., Krumwiede, K. (2015). Product Costing Systems: Finding the Right Approach. – *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 23, No. 3, 1-2.
- Focacci, A. (2018). Costs Function Assessment: An Empirical Business Analytics Approach for Decisional Purposes. – *International Journal of Business and Systems Research*, Vol. 12, No. 1, 2.
- Gupta, K. M., Gunasekaran, A. (2004). Costing in New Enterprise Environment: A Challenge for Managerial Accounting Researchers and Practitioners. – *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 4, 10.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko ja AT Audiko.
- Haldma, T., Listra, E., Mullaste, M. (2003). *Aastaruande analüüs ja ettevõttesisene aruandlussüsteem*. Tallinn: Trükikoda Ühiselu AS.
- Hooper, P., Larin, K. A. (1989). International Comparisons of Labor Costs in Manufacturing. – *Journal of Review of Income and Wealth*, Vol. 35, No. 4, 1.
- Innes, J., Mitchell, F. (1933). *Overhead Cost*. London: Academic Press Ltd.
- Jaansoo, A. (2011). *Kulude arvestus ja eelarvestamine*. Tallinn: Riiklik Eksami- ja Kvalifikatsioonikeskus.
- Kadak, T. (2004). *Kuluarvestussüsteemidest arvestuse arengu valguses: Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Kallas, K. (2002). *Finantsarvestuse alused*. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda.

- Kaplan, R. S., Anderson, S. R. (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Boston: Harvard Business School Publishing.
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (2002). *Kulu ja Tulemus*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis I osa*. Tartu: Rafiko.
- Karu, S., Zirnask, V. (2004). *Eelarvestamine- üks strateegilise controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tartu: Rafiko.
- Lambot, K. (2004). *Tegevuspõhine kuluarvestus haldab kasvavaid üldkulusid*. Kättesaadav: <http://www.aripaev.ee/uudised/2004/11/23/tegevuspohine-kuluarvestus-haldab-kasvavaid-uldkulused>, 08. aprill 2016.
- Lucey, T. (1996). *Costing*. 5th ed. London: DP Publications.
- Lääts, K., Peets, P. (1999). *Vastutuspõhine arvestus- üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tartu: Rafiko.
- Lääts, K., Peets, P. (2004). *Kulude käsitlest Eesti ettevõtetes Euroopa vaatenurgast: Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Mayer, T. (1993). *Truth versus Precision in Economics*. Aldershot: Edward Elgar Publishing Limited.
- Oborne, D. J. (1995). *Ergonomics at work: Human Factors in Design and Development*. 3rd ed. Chichester: John Wiley and Sons Ltd.
- Parelo, R. *Ressursikeskne majandusarvestus*. Kättesaadav: http://www.optime.eu/index.php?option=com_content&view=article&id=25&Itemid=132&lang=et (28.09.2015a)
- Parelo, R. *Ressursside kirjeldamine kuluarvestuses*. Kättesaadav: http://www.optime.eu/index.php?option=com_content&view=article&id=25&Itemid=132&lang=et (28.09.2015b)
- Parelo, R. *Tegevuspõhise kuluarvestuse praktiline juurutamine*. Kättesaadav: http://www.optime.eu/index.php?option=com_content&view=article&id=13&Itemid=134&lang=et (28.09.2015c)
- Reiljan, A., Kaseorg, M. (2002). *Ettevõtte: majanduslikud seosed MS Excelis*. Tartu: Tartu Ülikool.
- Riives, J., Lavin, J. (2014). *Tootmise korraldamine: Õppematerjal kutsekoolidele*. Kättesaadav: http://www.innove.ee/UserFiles/Kutseharidus/%C3%95ppe-%20ja%20juhendamaterjalid/mehaanika%20ja%20metall/%C3%95ppematerjal_1%20Tootmise_korraldamine_veebi.pdf (05.05.2016)

- Rünkla, J. (1997). *Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused*. Tallinn: Külim.
- Stewart, R. D., Wyskida, R. M., Johannes, J. D. (1995). *Cost Estimator's Reference Manual*. 2nd ed. Canada: John Wiley and Sons Inc.
- Taaler, J. (2004). *Tegevuspõhise kuluarvestuse teoreetilis-praktilisest probleemidest tootiskulude arvestuses: Majandusarvestuse aktuaalsed probleemid äri- ja avalikus sektoris*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool.
- Tartu Ülikool. (2004). *Eesti puidusektori konkurentsivõime*. Tartu: Tartu Ülikooli kirjastus.
- Weil, R. L., Maher, M. W. (2005). *Handbook of Cost Management*. 2nd ed. New Jersey: John Wiley&Sons, Inc.
- White, L. (2009). Resource Consumption Accounting: Manager-Focused Management Accounting – *Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 20, No. 4, 64-66.
- Wingren, T. (2005). *Essays in Activity-Based Costing: Mass-Tailorization, Implementation and New Applications*. Finland: Universitas Wasaensis.

SUMMARY

IMPROVING THE COST ACCOUNTING SYSTEM IN BALTIC FENCE OÜ

Mari-Liis Arro

In a more and more competitive market, the companies that prevail, are ones with effective costing system that guarantee a good overview of the costs. This enables managers to make fast and objective decisions on the executive level. To ensure all this, a company must implement a flexible and adjustable cost system. It is important to use contemporary data processing and communication systems and keep them updated to meet current and future needs.

This Master thesis is about developing and perfecting the cost system at Baltic Fence OÜ, a company that produces wooden garden products. The idea behind this work is to offer the management better and more thorough information to make executive decisions. In order to do that the current cost system is analysed, the shortcomings highlighted and improvements proposed.

The first chapter of this work gives an overview of the company and what kind of costing system is at use at the moment. The disadvantages and deficits of the current system are also brought out in this chapter. Analysing Baltic Fence OÜ's cost system, the deficits are following:

- The space at the production building is not used optimally, which prevents the production line between processes from being functional.
- In cost accounting, many cost accounts are used generally, not providing an objective overview and not allowing cost analysis. It is also lacking cost objects that would enable to conduct a better cost analysis.

- The CEO and the production manager cannot receive information about the running costs of the company because the cost pools are allocated a month after the accounting period. Thus providing the company with information that's already outdated and executive decisions are often made before the costs have been analysed.
- The CEO and the production manager of the company cannot receive enough financial information about the production. The information about production costs and the cost per unit development is inadequate.

In the second chapter of this work the author proceeded from the shortcomings listed and conducted a survey with the company's CEO and production manager, where the expectations for a new cost system were outlined. The manager's expectations to a new system are:

- more effective use of the production facilities,
- a more accurate and detailed accounting of costs and reflection in accounting,
- a more detailed calculation of cost using contemporary data processing systems.

In the third chapter of this Master thesis the author goes into the essence of the cost system as well as its functions and purpose. The fourth and last chapter gives an overview of suggestions by the author to improve the cost system. The suggestions made are based on theory introduced in the same chapter. The author's suggestions to improve the cost system are:

- Re-designing the production facilities. By doing this, it would speed up the production and enable to produce more than before.
- Improve the company's chart of accounts. The author's suggestion is to reflect similar costs more in detail and add more accounts to the chart of accounts that would help giving a better cost overview.
- Define cost center by departments since that is where the company's costs are made. There should also be people assigned to be responsible for different unit's costs.

- Define cost objects. The author's suggestion is to assign the final products and sales areas as the cost objects. By assigning these cost articles, it will be easier to analyse costs more in depth and get a better overview of the costs.
- Improve costing. To implement this, the author added the costs directly related to the final product to the expense report that so far had been directly entered to costs. This change will give a more exact overview of each product's cost.

In addition the author proposes to start using product cards for final products to facilitate the managers and accountants work. Implementing product cards would also speed up data reporting and seeing results.

The improvements to the cost system of Baltic Fence OÜ, as presented by the author, are mostly implementable in a short period of time and do not require substantial financial investment. More investment is required for re-designing the production facilities; however the expenses would not be very big since the changes are not in big scale. These changes would make it possible to provide necessary information to the management, speed up the production processes and thus increase production volumes.

LISAD

Lisa 1. Tööleht

TÖÖLEHT

Nimi _____

Nädala nr. _____

Kuupäev _____

Toodangu nimetus	Detaili nimetus, ristlõige	Töö nimetus	kogus tk/h	töö algus	töö lõpp	Kommentaar	Ülesandest aru saanud
							/allkiri/

Tööandja:.....

Lisa 2. Tootmiskompleksi planeering



Lisa 3. Kasutatavad kulukontod

Konto	Nimetus
50511	Kaubad, materjal, teenused
50512	Praagikulud
50513	Vahendustasud
50611	Kommunaalkulud
50612	Elekter
50613	Valvekulud
50621	Post,telefon,muu side
50631	kontoritarbed
50632	Erialane kirjandus, ajakirjandus
50633	Majapidamiskulud
50636	Messid, näitused
50637	Inventar, tarvikud
50638	Seadmete rent
50639	Arvutustehnika
50640	Hoonete rent
50641	Raamatupidamisteenused
50642	Auditi ja konsultats.kulud
50643	Juriidilised kulud
50651	Reklaam
50652	Tootenäidised
50653	Turu-uuringud
50660	Tootmise juhtimine
50661	Juhtimisteenus
50662	Ehitus, remondikulud
50663	Riigilõivud
50664	Koolituskulud
50665	Territooriumi hooldus
50671	Kütus, määrdeained
50672	Ametiautod
50673	Vastuvõtukulud
50674	Kindlustused
50675	Sõidukite kindlustusmaksed
50676	Autorent
50677	Autokompensatsioon
50678	Seadmete remont, korrashoid
50679	Muud transpordikulud
50681	Tolli teenustasud
50682	Erisoodustused
50683	Erisoodustuse maksud
50684	Tööriided jm.abivahendid
50685	Lähetuskulud

Lisa 3 järg

50686	Töövahendid
50687	Panga teenustasud
50688	Panga teenustasud/faktooring
50691	Muud tegevuskulud
50711	Palgakulud
50712	Juh.liikme tasud
50713	Haigushüvitised
50714	Palgakulud puhkusereserv
50715	Koondamishüvitis
50716	Lisapuhkus (laps)
50721	Sotsiaalmaksukulu
50731	Töötuskindlustuse kulu
50811	Põhivara kulum
50815	Põhivara allahindlus
50819	Käibevara allahindlus
50911	Kahjum põhivara võõrandamisest
50912	Kahjum põhivara mahakandmisest
50921	Kahjum valuutakursi muutustest
50941	Trahvid MKS alusel
50943	Viivised, intressid
50951	Kulutused kingitustele
50952	Annetused mittetulundusorganisatsioonidele
50961	Ettevõtlusega otseselt mitteseotud kulud
50971	Eelmiste aruandeperioodide kulu
50981	Maamaks jt maksud
50991	Muud ärikulud
50993	Liikmemaksud
51121	Finantskulud sidusettevõtte osakutelt
51131	Intressid
51141	Kahjum valuutakursi muutustest (fin. inv.)
51151	Finantsinvesteeringute väärtuse muutus
51161	Muud finantskulud
51162	Kohustistasud
51311	Muud erakorralised kulud
51411	Tulumaks

Lisa 4. Laoseis artikliklasside lõikes ja materjali jaotumine toodetele

Art. nr.	Nimetus	ühik	Materjali algjäak	hind	lill 4 Materjali kogus	lill 4 300 tk	Liivakast 10150 Materjali kogus	Liivakast 10150 50 tk	Piknik 1500 Materjali kogus	Piknik 1500 145 tk	KOKKU
SAEM											
28*90_M	28*90 R5 Prants	tm	1,911	218,3307		0,00	0,145	31,66		0,00	31,66
HÖÖV						0,00		0,00		0,00	0,00
18*25	18*25 kuusk	tm	33,756	246,3135	3,252	801,00	0,2	49,26		0,00	849,78
19*45	19*45 hõöv R5	tm	0,45	222		0,00		0,00	0,45	99,90	99,90
19*89_	19*88 kuusk	tm	32,67	219,09		0,00	4,9	1073,54		0,00	1073,54
19*94	19*94	tm	4,399	226,9272		0,00		0,00	4,399	998,25	998,25
38*38	38*38 FSC	tm	15,041	210,2387		0,00	0,15	31,54	12,984	2729,85	2761,39
KOKKU						801,00		1186,00		3828,00	5815,00
FURN											
HING_100*30	Hing 100x30*1,5 zn	tk	2 500	0,2064		0,00	400	82,56		0,00	82,56
NAEL_20*16	nael 20*16 kamm roostevara	tk	82 000	0,008	12600	100,80		0,00		0,00	100,80
KR_3_0*17	kruvi 3,0x17 pp zn	tk	10 000	0,0021		0,00	2400	5,04		0,00	5,04
KR_3_5*35	kruvi 3,5*35 pp zn	tk	16 540	0,0039		0,00	2300	8,97		0,00	8,97
KR_3_5*40_T	kruvi 3,5*40 pp zn	tk	26 400	0,0044		0,00	4200	18,48	3328	14,64	33,12
LÖÖKMUTTER_M6	löökmutter M6	tk	1 800	0,0119		0,00		0,00	1250	14,88	14,88
M6*40	mööblipolt M6*40	tk	60	0,0363		0,00		0,00	60	2,18	2,18
M6*40_KZN	mööblipolt M6*40 kZn	tk	2 000	0,0172		0,00		0,00	1250	21,50	21,50
VÕTI 4 MM	võti 4 mm	tk	414	0,0215		0,00		0,00	145	3,12	3,12
PAK											
MGK_60*80	minigrip kott 60*80	tk	1 188	0,0031		0,00		0,00	145	0,45	0,45
MGK_70*100	minigrip kott 70*100	tk	1 941	0,0039		0,00		0,00	145	0,57	0,57
MGK_120*170	minigrip kott 120*170	tk	2 290	0,0106		0,00	50	0,53		0,00	0,53
PAKKELINT_PP	PP-lint 9x055x4000	jm	26 550	0,0083		0,00		0,00	435	3,61	3,61
NURK	Plastnurk	tk	2 580	0,0115		0,00	200	2,30		0,00	2,30
VIIM											
IMM_VAH	immutus vahend	kg	84,6	4,95	5,2	25,74		0,00		0,00	25,74
KOKKU						126,54		117,88		60,94	305,36

Lisa 5. Küsimustik Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi kohta

Intervjuu Baltic Fence OÜ kuluarvestussüsteemi kohta

1. Kas Baltic Fence OÜ olemasolev kuluarvestussüsteem rahuldab Teid?

1 – Ei rahulda üldse

2 – Rahuldab täielikult

1	2	3	4	5
---	---	---	---	---

2. Palun hinnake tootmiskompleksi kasutust 5-pallisel skaalal.

1 – Ei nõustu üldse

5 – Nõustun täielikult

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Tootmisprotsesside korraldamine ja tööülesannete jagamine on hea	4	4
Tootmiskompleksi ruumide paigutus on kooskõlas tootmisprotsessidega	3	3
Seadmete paigutus osakondades on optimaalselt paigutatud	5	4

3. Palun hinnake kuluarvestussüsteemi ja kulude kajastamist 5-pallisel skaalal.

1 – Ei nõustu üldse

5 – Nõustun täielikult

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Kasutusel olevat kuluarvestussüsteemi on lihtne kasutada	4	2
Kasutusel olevast kuluarvestussüsteemist saab informatsiooni kergelt kätte	3	3
Informatsioon saadakse optimaalse ajakuluga	3	2
Informatsioon on piisavalt täpne, et langetada juhtimisotsuseid	3	3
Kasumiaruandes on kulud piisavalt hästi lahti kirjutatud	3	-

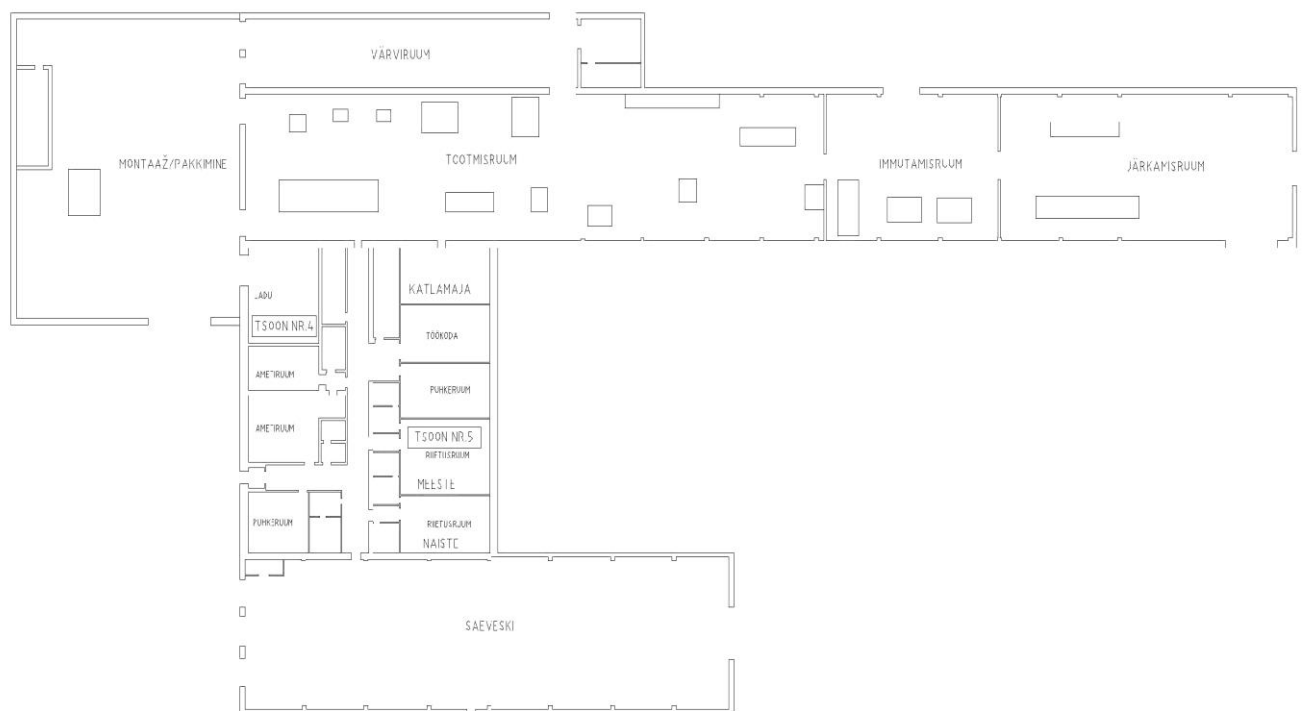
4. Palun hinnake kuluarvestussüsteemi varude kajastamise ja omahinna leidmise aspektist 5-pallisel skaalal.

1 – Ei nõustu üldse

5 – Nõustun täielikult

Väide	Tegevjuht	Tootmisjuht
Annab ülevaate varude seisust reaalses	3	2
Annab ülevaate toodangu kuludest	3	3
Annab infot toote kasumlikkuse hindamiseks	3	3
Annab infot toote omahinna kohta	3	3

Lisa 6. Tootmiskompleksi uus planeering



Lisa 7. Hinnapakkumine Westson Group OÜ-lt

Westson Group OÜ

Hinnapakkumine 11/2018

31.03.2018

Objekt: Türi Kaare 35

Nimetus	Ühik	Kogus	Hind	Kokku
Lammutustööd	m2	73,43	17	1248,31
Ukse avade valmistamine	tk	2	490	980
Uste paigaldamine	tk	2	658	1316
Tõstuks K:2400 x L2000	tk	1	920	920
Tõstuks K:2200 x L5500	tk	1	1140	1140
Lammutusjäätmete utiliseerimine	tonn	29,7	60	1782
Transport	tk	1	255	255

Summa: 7641,31

20% km 1528,26

Kokku: 9169,57

Hinnapakkumine võib muutuda läbirääkimiste teel

Hinnapakkumine kehtib 30 päeva
Meeldivale koostööle lootes

Kermo Vaiga +372 53543892

westsongroup@gmail.com

Lisa 8. Baltic Fence OÜ muudetud kulukontod

Konto	Nimetus
50511	Kaubad, materjal, teenused
50512	Praagikulud
50513	Vahendustasud
50611	Kommunaalkulud
50612	Elekter
50613	Valvekulud
50621	Post,telefon,muu side
50631	kontoritarbed
50632	Erialane kirjandus, ajakirjandus
50633	Majapidamiskulud
50636	Messid, näitused
50637	Inventar, tarvikud
50638	Seadmete rent
50639	Arvutustehnika
50640	Hoonete rent
50641	Raamatupidamisteenused
50642	Auditi ja konsultats.kulud
50643	Juriidilised kulud
50644	IT kulud
50645	Tarkvarakulud
50650	Reklaam
50651	Kleebised ja triipkoodid
50652	Tootenäidised
50653	Turu-uuringud
50654	Tootearenduskulud
50660	Tootmise juhtimine
50661	Juhtimisteenus
50662	Ehitus, remondikulud
50663	Riigilõivud
50664	Koolituskulud
50665	Territooriumi hooldus
50666	Transpordikulu ostul
50667	Transpordikulu müügil
50668	Transpordikulu näidised
50669	Transpordikulu laevapiletid
50670	Muud transpordikulud
50672	Ametiautod
50673	Vastuvõtukulud
50674	Kindlustused
50675	Sõidukite kindlustusmaksed

50676	Autorent
50677	Autokompensatsioon
50678	Seadmete remont, korrashoid
50679	Kütus ametiautole
50680	Kütus tõstukile
50681	Tolli teenustasud
50682	Erisoodustused
50683	Erisoodustuse maksud
50684	Tööriided jm.abivahendid
50685	Lähetuskulud
50686	Töövahendid
50687	Panga teenustasud
50688	Panga teenustasud/faktooring
50689	Kiirmakse allahindlus
50691	Muud tegevuskulud
50711	Palgakulud
50712	Juh.liikme tasud
50713	Haigushüvitised
50714	Palgakulud puhkusereserv
50715	Koondamishüvitis
50716	Lisapuhkus (laps)
50721	Sotsiaalmaksukulu
50731	Töötuskindlustuse kulu
50811	Põhivara kulum
50815	Põhivara allahindlus
50819	Käibevara allahindlus
50911	Kahjum põhivara võõrandamisest
50912	Kahjum põhivara mahakandmisest
50921	Kahjum valuutakursi muutustest
50941	Trahvid MKS alusel
50943	Viivised, intressid
50951	Kulutused kingitustele
50952	Annetused mittetulundusorganisatsioonidele
50961	Ettevõtlusega otseselt mitteseotud kulud
50971	Eelmiste aruandeperioodide kulu
50981	Maamaks jt maksud
50991	Muud ärikulud
50993	Liikmemaksud
51121	Finantskulud sidusettevõtte osakutelt
51131	Intressid
51141	Kahjum valuutakursi muutustest (fin. inv.)
51151	Finantsinvesteeringute väärtuse muutus
51161	Muud finantskulud
51162	Kohustistasud

Lisa 7 järg

51311	Muud erakorralised kulud
51411	Tulumaks