

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Hanna-Katrin Krestinov

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE
TURISMIETTEVÖTTES**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 5837 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Hanna-Katrin Krestinov

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 154346BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: h.krestinov@gmail.com

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	3
SISSEJUHATUS	4
1. ETTEVÕTTE TUTVUSTUS JA PROBLEEMI OLEMUS	6
1.1. Ettevõtte tutvustus	6
1.2. Probleemi olemus ning vajaduste määratlemine	8
2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE TURISMIETTEVÕTTES	11
2.1. Kulude liigitamine ja analüüs	11
2.2. Kuluarvetuse meetodid	15
2.3. Kuluarvestussüsteemi väljatöötamine	20
2.4. Kuluarvestussüsteemi rakendusvõimalused majandustarkvaras Merit Aktiva	26
2.5. Järeldused ning ettepanekud	29
KOKKUVÕTE	30
SUMMARY	32
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	35
LISAD	37
Lisa 1. Lõunasöögi toidu kulude tööleht	37
Lisa 2. Kulukoha aruanne	38

LÜHIKOKKUVÕTE

Kuluarvestussüsteemi rakendamine annab ettevõttele parema ülevaate tehtavatest kuludest ning süsteemi tulemusena võimaldab ressursside võimalikult efektiivset kasutamist. Toimivast süsteemist saadava info põhjal on juhtkonnal võimalik vastu võtta juhtimisotsuseid. Majutusasutused OÜ ei ole rakendanud ühtegi kuluarvestussüsteemi ning selle tulemusena puudub ülevaade kulude jaotusest teenuse osutamise lõikes ning teenuste tulemuslikkusest.

Lõputöö eesmärk on kuluarvestussüsteemi loomine turismiettevõttele, mis võimaldaks hinnata põhitegevuse valdkondade tulemuslikkust. Lisaks tuua välja süsteemi rakendusvõimalused majandustarkvaras Merit Aktiva. Lõputöö keskendub ettevõttele olulise probleemi lahendamisele, mistõttu lähtub töö arendusuurimuse meetodikast. Probleemi lahendamisel keskendub autor erialastele kirjandusallikatele ning juhatuse ja autori enda seisukohtadele.

Kuluarvestussüsteemi valikul on lähtutud kirjandusallikatest, ettevõtte omapärist ning juhtkonna soovist. Uuritakse ettevõtte struktuuri ning analüüsitakse tehtavaid kulusid. Kuluarvestuse parendamiseks valitakse traditsiooniline kuluarvestussüsteem ning töötatakse välja sobilikud kuluobjektid ning kulukäituriid. Süsteemi tulemusena on ettevõttel võimalus analüüsida teenustega seotud kulusid lihtsamalt ning efektiivsemalt. Kulude arvestuseks on võimalik rakendada ettevõttes kasutatavat majandustarkvara Merit Aktiva kulukohtade ning osakondade liideseid.

Võtmesõnad: kuluarvestus, kulude liigitamine, traditsiooniline kuluarvestussüsteem, tegevuspõhine kuluarvestussüsteem.

SISSEJUHATUS

Kuluarvestussüsteemi rakendamine annab ettevõttele võimaluse jälgida ja analüüsida toodete või teenusega seotud kulusid. Efektiivse ning toimiva süsteemi olemasolu võimaldab läbipaistvat informatsiooni, mille alusel langetada juhtimisotsuseid. Kuluarvestussüsteemi üheks peamiseks eesmärgiks on ettevõtte tegevuse efektiivistamine läbi kulude juhtimise.

Teema aktuaalsus on tingitud sellest, et ettevõttes ei ole tähelepanu pööratud efektiivsele kulude arvestusele. Kulude arvestamisel puudub süsteemsus ning ülevaade kulude jaotumisest struktuuriüksuste vahel, mis on ebaefektiivne ning ettevõttele ei pruugi olla tagatud jätkusuutlikku toimimist. Autor uurib ettevõttes kulude liigitamist ning arvestamist, et luua toimiv kuluarvestussüsteem. Ettevõtte juhtkonna soovil on ettevõtte nimi lõputöös muudetud.

Lõputöö eesmärgiks on luua ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem, mis võimaldaks hinnata põhitegevuse valdkondade tulemuslikkust ning saada usaldusväärset informatsiooni langetamiseks juhtimisotsuseid. Eesmärgist tingituna analüüsitakse ning võrreldakse kuluarvestuse meetodeid ning lähtudes juhtkonna vajadustest selgitatakse välja sobiv kuluarvestussüsteem.

Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse uurimisülesanded:

- tutvustada Majutusasutused OÜ tegevust;
- analüüsida Majutusasutused OÜ kulusid;
- analüüsida kuluarvestuse meetodeid;
- välja töötada ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem;
- anda ülevaade kuluarvestussüsteemi rakendamise võimalustest majandustarkvaras Merit Aktiva.

Lõputöö on koostatud arendusuurimusena, kus keskendutakse ettevõttele olulise probleemi lahendamisele. Lõputöö koostamisel keskendutakse erialaste kirjandusallikate kirjeldusele ning analüüsile. Tuginetakse ka ettevõtte sisestele dokumentidele ja aruannetele. Esmalt analüüsitakse ettevõtte vajadusi süsteemi loomiseks. Intervjueeritakse ettevõtte juhtkonda, et saada informatsiooni ettevõtte kulude ja tulude kohta. Vastavalt saadud informatsioonile luukase sobiv

kuluarvestussüsteem. Töös on kasutatud nii kvalitatiivset kui ka kvantitatiivset uurimismeetodit. Kvalitatiivses uurimisprotsessis on autor lähtunud ettevõtte dokumentide analüüsist ning intervjuust juhtkonnaga. Kvantitatiivses uurimisprotsessis lähtutakse ettevõtte aruandluse andmetest.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk tutvustab analüüsitavat ettevõtet. Lisaks kirjeldatakse probleemi olemust ning määratletakse vajadused, miks ettevõtte vajab efektiivset kulude arvestust. Teises peatükis antakse ülevaade kuluarvestuse meetoditest ning analüüsitakse ettevõtte kulusid. Luuakse kuluarvestussüsteem ning pakutakse lahendusi süsteemi rakendamiseks majandustarkvaras Merit Aktiva. Peatüki viimases osas tuuakse välja järeldused ning ettepanekud süsteemi loomise ning rakendusvõimaluste kohta.

1. ETTEVÕTTE TUTVUSTUS JA PROBLEEMI OLEMUS

Esimeses peatükis tutvustatakse Mandri hotelli ning antakse ülevaade ettevõtte majandustulemustest. Lisaks kirjeldab autor probleemi olemust ning määratletakse vajadused, miks on ettevõttel oluline vajadus efektiivse kuluarvestussüsteemi järgi.

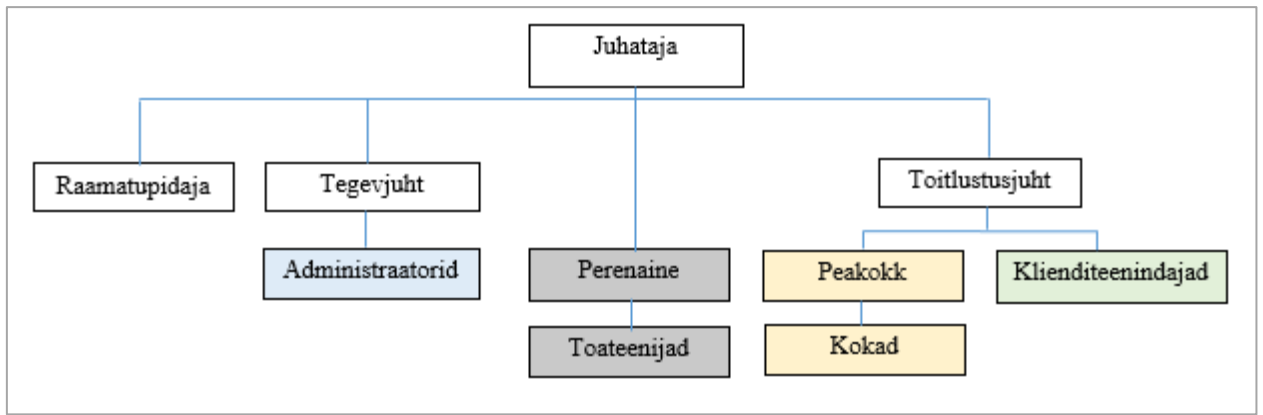
1.1. Ettevõtte tutvustus

Majutusasutused OÜ on alates 2014. aastast tegutsev äriühing. Peamisteks tegevusteks on hotellindus ehk majutus- ja toitlustusteenuse osutamine. Majutus- ja toitlustusteenuse osutamisega alustati 2015. aastal, võttes rendile ligi 10 aastat tühjana ja kasutuna seisnud Männi hotelli. Siikohal tuleb mainida, et alates 2018. aasta augustist lõpetas Majutusasutused OÜ tegutsemise Männi hotellis. Seoses majutus- ja toitlustusteenuse nõudluse kasvuga opereerib Majutusasutused OÜ alates 2016. aasta maist Mandri hotellis. Tänapäevaks on Mandri taas toimiv hotell koos restoraniga. Põhilisteks klientideks on firmad, kes majutavad pidevalt oma töötajaid ja külalisi:

- Spordiklubid;
- Siseturismiga tegelevad firmad;
- Välisturismiga tegelevad firmad;
- Sise- ja välisturistid;
- Koolitusfirmad jne.

Hotell pakub majutust kuni 110-le inimesele. Toatüüpe on hotellis kolm, milleks on standard toad, economy toad ning standard rõduga toad. Lisaks asub hotellis veel Mandri restoran, mis mahutab kuni 100 inimest ning kus pakutakse hotellikülastajatele hommikusööki, lõunal *buffet* lõunasööki ja õhtuti *À la carte* gruusiapäraseid menüüid. Samuti on hotellis baar, kus on võimalik mängida piljardit ning snuukrit.

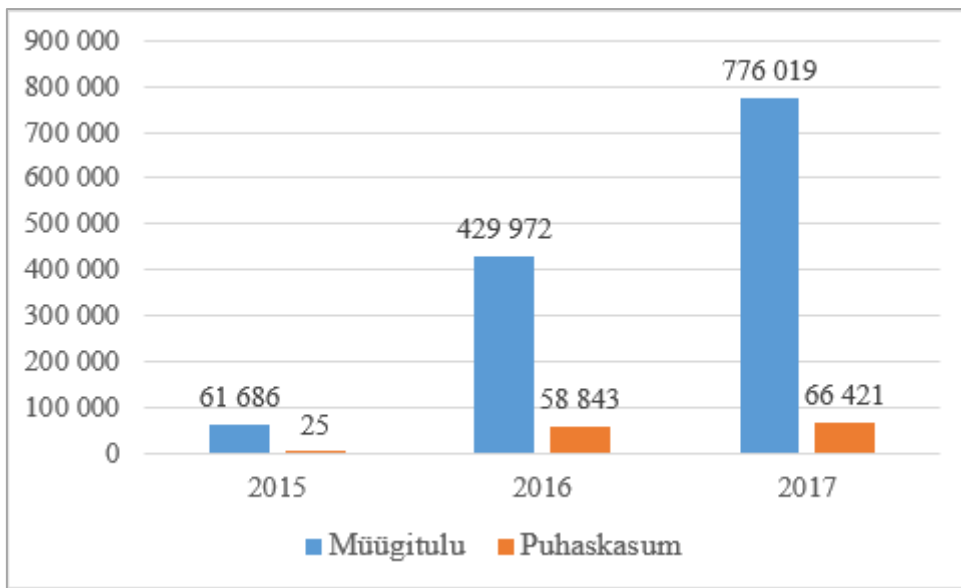
Ettevõtte juhatus koosneb kahest liikmest. Mandri hotellis töötab kokku 22 töötajat: juhataja, tegevjuht, toitlustusjuht, raamatupidaja, perenaine, 5 toateenijat, 5 administraatorit, peakokk, 4 kokka ja 2 klienditeenindajat. Järgneval joonisel (vt Joonis 1) on kujutatud ettevõtte struktuur.



Joonis 1. Mandri hotelli struktuur

Allikas: autori koostatud

Majutusasutused OÜ müügitulu on liikunud tõusvas joones. 2016.aastal on käive hüppeliselt kasvanud, sest tegutsenud alustati lisaks Männi hotellile ka Mandri hotellis. Allolevalt jooniselt (vt Joonis 2) on ka näha, et ettevõtte puhaskasum on teinud märkimisväärse kasvu. 2017. aasta müügitulu on võrreldes 2016. aasta käibega kasvanud 346 047 euro võrra.

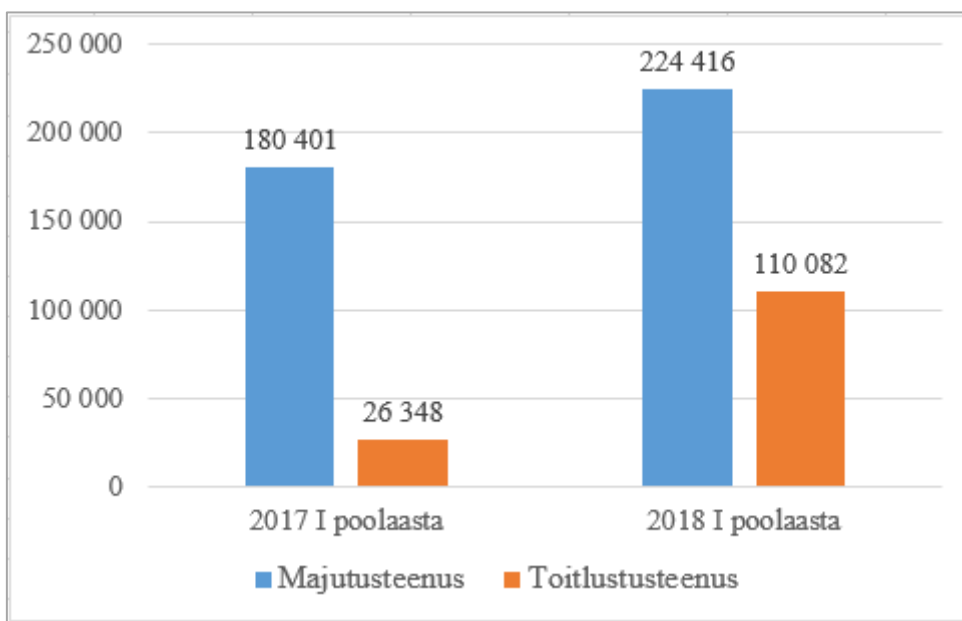


Joonis 2. Majutusasutused OÜ müügitulu ja puhaskasum aastatel 2015-2017 (eurodes)

Allikas: autori koostatud

Mandri hotellis on ettevõtte tegutsenud ligikaudu 2 aastat ning allolevalt jooniselt (vt Joonis 3) on näha, et müügitulu on liikunud nii toitlustusteenuse kui ka majutusteenuse osutamisel kasvavas joones. Ettevõtte on vähese ajaga leidnud endale suure püsikliendi baasi. 2018. aasta I poolaasta majutusteenuse müügitulu võrreldes 2017. aasta I poolaastaga on kasvanud 44 015 eurot ning

toitlustusteenuse müügitulu on tõusnud 83 734 euro võrra. Seega võib väita, et ettevõtte on Mandri hotellis tegutsemisega hästi hakkama saanud. Siinkohal tuleb mainida, et kuni 2017. aasta lõpuni ei jaotataud Mäni ja Mandri hotelli kulusid eraldi, seega ei saa välja tuua Mandri hotelli puhaskasumit. Selline olukord on tõestuseks, et ettevõtte vajab hädasti kulude arvestuses muutust, olenemata faktist, et Mäni hotellis enam tegevust ei toimu.



Joonis 3. Mandri hotelli müügitulu 2017a. I poolaastal ja 2018a. I poolaastal (eurodes)
Allikas: autori koostatud

1.2. Probleemi olemus ning vajaduste määratlemine

Majutusasutused OÜ alustas Mandri hotellis tegutsemist 2016. aasta mais. Lisaks majutuse pakkumisele otsustati anda lisandväärtust toitlustuse näol. Esmalt pakuti restoranis hommikusööki ning õhtusööki. Võttes arvesse, et Mandri hotelli juures asub tehnopark, siis tekkis idee pakkuda ka lõunasööki. Toitlustuse nõudlus on küll ajas kasvanud, kuid juhatusel puudub teave, kas tegemist on jätkusuutliku tegevusega või mitte. Ehk kas toitlustus loob ettevõttele lisandväärtust või tekitab kulusid juurde. Ettevõtte aruannetes ei ole eraldi välja toodud majutuse ega restorani kulusid. Sellest tulenevalt on juhatusel juhtimisotsuste vastuvõtmine komplitseeritud. Tulud on siiski eraldatavad, sest majutusel ja toitlustusel on erinevad käibemaksumäärad.

Ettevõttes tehtavad kulud ei ole jaotatud teenuse osutamise lõikes, seega ei ole ka piisavalt informatsiooni, et kalkuleerida majutuse omahinda ega ka toitude omahinda. Mandri Hotellis

kujuneb majutuse müügihind enamasti konkureerivate ettevõtete hinnast. Ettevõttes on küll paika pandud majutuse hind, millest allapoole ei minda, kuid siiski ei ole kindel, kas see katab kõik kulud. Hinna kõige olulisemad mõjutegurid on kulud, nõudlus ja konkurents. Hinda on võimalik kujundada kolmest tegurist lähtuvalt. Praktikas kasutatakse harva vaid üht hinnakujundusprintsipi, enamasti kasutatakse nii üht kui teist, üht kujundamise alusena ja teisi kontrollivahendina. Nõudlusest lähtuva hinnakujunduse erivormiks on hinna diferentseerimine, teisisõnu, samade teenuste müümine erisuguste hindadega. Hinna diferentseerimiseks on hotellimajanduses hulk võimalusi. Lähtudes mitmesugustest asjaoludest (Siimon, 153-155):

- ajaline kriteerium (aastaaeg, nädalalõpp);
- konkurentsisisituatsioon (vastava hotelliklassi turuosa);
- oodatav käibetase (reisigrupid, firmad);
- eri turusegmentide nõudmine (püsiküllastajad, perekonnad, ärireisijad);
- hotelli/hotellitoa asukoht (asukoht, kliima);
- tasumise aeg (ettemaksed);
- nõudjate-küllastajate kvaliteediootused (toa suurus, mugavus).

Kulupõhine hinnakujundus on hotellinduses üks levinumaid. Seega kui hinnakujunduses lähtuda kuludest, siis on äärmiselt oluline täpne kulude jaotamine teenuste lõikes. (Anagnostopoulou *et al.* 2016) Ehk võib väita, et teenuse hinnastamise juures võib iga väiksemgi eksimus tuua ettevõttele kaasa kasumi langemise või kahjumi tekkimise.

Ettevõttes kasutatavas majandustarkvaras on nii majutusteenuse pakkumisega seotud kulud kui ka toitlustusega seotud kulud kajastatud samadel kontodel. Samuti pole eristatav ka üldkulude jaotus teenuste vahel. See põhjustab olukorra, kus on väga raske ning aeganõudev analüüsida nii majutuse kui ka toitlustuse toimimist.

Selleks, et probleemi olemusest täpsemat informatsiooni saada, viidi läbi juhtkonnaga intervjuu. Selgus, et kulude kohta puudub piisav informatsioon hinnakujunduseks majutusteenuse ning toitlustusteenuse osutamisel. Antud informatsioon on hädavajalik tegemaks olulisi juhtimisotsuseid ning teada saamaks, kas ettevõtte tegutseb jätkusuutlikult või mitte. Ettevõtte seisukohalt on oluline teenida kasumit ning hoida kulud minimaalsetena. Sellest tulenevalt on kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele vajalik ning oluline protsess.

Juhtkond on analüüsinud ettevõtte toimimist enamasti ainult jooksva bilansi ja kasumiaruande põhjal. Autori arvates on seda infot kindlasti liiga vähe, et jõuda adekvaatse informatsioonini, sest aruannetes kajastuvad andmed on liiga üldised. Majandusaasta aruannetes on majutuse ja toitlustuse tulud ja kulud kogutulemina ning pole eristatavad. Seega ei ole teada ei majutuse ega ka toitlustuse kasum või kahjum. Kindlasti murettekitav on see, et kui ettevõtte tegutses veel kahes hotellis, siis mõlema hotelli tulusid ning kulusid kajastati samadel kontodel ning hotellide tegevust ei hinnatud eraldi. Nüüdseks, kus ettevõtte Männi hotellis enam ei tegutse ning ühte tuluallikat enam ei eksisteeri, siis on äärmiselt oluline luua Mandri hotelli kulude arvestuseks süsteem, et hinnata tegevuste jätkusuutlikkust detailsemalt.

Juhatusena intervjuud läbiviies ning probleemi lahti harutades selgus, et ettevõttel on soov saada teada Mandri hotelli majutuse kulud erinevate toatüüpide lõikes, et vajadusel sisse viia muudatused teenuse hinnastamisstrateegias. Toitlustusteenuse osas soovib juhtkond esialgu üldisemalt informatsiooni, kas antud tegevus on kasumlik või mitte. Toitude omahinna arvestamiseks luuakse ettevõttes kasutusel olevas kassaprogrammis CompuCash roogadele retseptid.

Ettevõtte juhatuse soovil luuakse kuluarvestussüsteem, et jõuda selgusele majutuse ning toitlustusvaldkonna tuludes ja kuludes. Selleks tuuakse välja ka rakendamisevõimalused ettevõttes kasutusel olevas majandustarkvaras Merit Aktiva ning mille rakendamist alustatakse 01. jaanuaril 2019. aastal. Kuluarvestussüsteemi loomine on toeks sellele, et ettevõtte tegevus oleks jätkusuutlik ja on aluseks kasvatamiseks kasumit ning samuti maandamiseks riske kahjumi teenimisel.

2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE TURISMIETTEVÖTTES

Teises peatükis käsitleb autor kulude liigitamist ning analüüsib uuritava ettevõtte kulusid. Lisaks tutvustatakse nii traditsioonilist kui ka tegevuspõhist kuluarvestusmeetodit. Ettevõttele valitakse välja sobiv kuluarvestussüsteem ning tutvustatakse selle rakendusvõimalusi ettevõttes kasutatavas majandustarkvaras. Viimases alapeatükis toob autor välja järeldused ning teeb ettepanekuid juhatusele.

2.1. Kulude liigitamine ja analüüs

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

Kulude analüüsimise ja kontrolli eeltingimuseks on kulude täpne liigitamine. Oluline on lähtuda ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja kulude otstarbest. Kulude liigitamine on protsess samaliigiliste kulude rühmitamiseks, et luua süsteem kuludest parema ülevaate loomiseks (Lucey 2002, 20).

Kulude liigitamine jaguneb:

- subjektiivseks liigitamiseks;
- objektiivseks liigitamiseks.

Objektiivne liigitamine (*objective classification*) on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende tegemise eesmärgist. Traditsiooniliselt mõistetakse objektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsiooni siseste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks ja seda kasutati juhtimisarvestuses. (Karu 2008, 105)

Subjekttiivne liigitamine (*subjective classification*) on tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende olemusest. Traditsiooniliselt mõistetakse subjektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsiooni väliste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks (näiteks raamatupidamise aastaaruande koostamiseks vajalik kulude liigitus) ja seda kasutati finantsarvestuses. (Karu 2008, 105)

Juhtimisotsuste tarvis peaks iga ettevõtte eristama kolme olulist kulude liiki (Pärl 2016):

- muutuvad ja püsivad kulud ehk tarbitavad ja võimsuse kulud;
- otse- ja kaudsed kulud;
- seotud ja välditavad (valitavad kulud).

Organisatsiooni kogukulud käituvad erinevatel tegevusmahtudel erinevalt- muutuvkulud muutuvad koos tegevusmahu muutumisega, püsikulud mitte. Seega muutuvkulud (muutuvad kulud) on kulud, mis muutuvad proportsionaalselt tegevusmahu muutumisega. Teisisõnu muutuvkulud on sõltuvuses toodangu mahust. (Karu 2008,113) Ettevõtetel esineb ka kulusid, mis ei ole muutuvad tegevusmahu suurenemise või vähenemisega ning neid nimetatakse püsikuludeks. Püsikulud võivad olla amortisatsioon, liisingumaksud ja kindlustusmaksed. (Drury 2008, 29)

Otsekulud (esmaskulud) on kulud, mis on seotud kuluobjektiga ning mida saab otse arvestada kuluobjektile. Seega otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile. (Datar *et al.* 2015, 52) Kaudkulud (kaudsed kulud) on kulud, millel puudub vahetu seos kuluobjektiga. Seega kaudkulude otsene arvestamine kuluobjektile ei ole põhjendatud. Sellegipoolest on kaudkulude jagamine kuluobjektile äärmiselt oluline, sest kaudkulude määr on suureks teguriks toote või teenuse omahinna kujunemisel. Sellisel juhul on vajalik kaudkulud jaotada kuluobjektidele kasutades kulukäitureid. Kulukäitur on iga mõjur, sündmus, koefitsent, tegur, tegevus või muu faktor, mille tagajärjel tekivad muutused kuluobjektis, väärtusahelas või tegevustes. (Karu 2008,110-111)

Mõned kulud on välditavad, ehk mingit ressursikasutust saab kas vähendada või ka vajaduse korral suurendada. Siiski mõned kulud aga ei sõltu tehtud otsustest. Suur osa ressursi on valmis kliendi teenindamiseks sõltumata sellest, kas kliente on rohkem või vähem. Selliseid kulusid nimetatakse seotud kuludeks. Näiteks ruumid on renditud ning olenemata sellest, kui palju või mida nendes ruumides tehakse, renditasu tuleb maksta iga kuu. (Pärl 2016)

Kulukoht (kulukeskus, kuluüksus) on allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töötaja, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele otse või läbi põhitegevuse kulukohtade. Kulukohtade määratlemise eesmärgiks on lähtuvalt organisatsiooni väljundiks olevatest kuluobjektidest, organisatsiooni paiknemisest, protsessidest, struktuurist ja nendevahelistest seostest välja tuua, millistes organisatsiooni konkreetsetes osades tekivad kulutused, mis on vajalikud kuluobjektide valmistamiseks. Lisaks kulukohtade täpsele kindlakstegemisele ja kulukoha kulude arvestamisele on kulukohtade arvestuses võtmeküsimuseks põhjendatud kulukäituri leidmine ja vajalike üldkulu määrade (jaotusbaaside) väljatöötamine kulude jaotamiseks kuluobjektile. (Karu 2008, 102-103)

Kui aga lähtuda tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist, siis on põhjendatum arvestada kulud kuluobjektidele läbi tegevuste, mitte läbi kulukohtade nagu traditsioonilises kuluarvestuses. Ehk kulud paigutatakse ja/või jaotatakse ressursi kulukäituri abil vastava tegevuse kulukogumisse ning pärast seda jaotatakse erinevatesse kulukogumitesse kogutud kulud tegevuse kulukäituri abil kuluobjektidele (näiteks toodetele, teenustele, klientidele, müügipiirkondadele ja/või projektidele) lähtuvalt sellest, kui palju tegevusi ühe või teise kuluobjektiga seoses tehakse. (Karu 2008, 253-254)

Kulude juhtimise üks olulisemaid eesmärke on erinevatele huvigruppidele vajaliku info kindlustamine neid huvitavate objektide ehk kuluobjektide kulude kohta. Sageli nimetatakse kuluobjekte kulukandjateks. Kulu-ja juhtimisarvestust kasutades saadakse teada, miks ja kui palju kulutusi ja kulusid tehakse mingite objektide jaoks. Esitades küsimuse miks ja millega seoses ettevõttes kulusid tehakse, kannab vastus üldnimetust kuluobjekt. (Karu 2012) Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada. Kuluobjektideks võivad olla (Karu 2008, 90-91):

- toode või tootegrupp,
- teenus,
- projekt,
- klient,
- partii,
- tellimus,
- müügipiirkond jne.

Kuluobjektide valikul on oluline keskenduda esmajoones organisatsiooni väljunditeks olevate (väliskliendi poolt tarbitavate või väliskliendile suunatud) kuluobjektide mõõtmisele ja arvestamisele (Karu 2008, 92).

Kuluobjektide arvestuse aluseks on objektiivne kululiikide ja kulukohtade arvestus. Sõltuvalt kuluobjektide arvestuse kohast ettevõtte kuluarvestuse süsteemis on välja kujunenud järgmised selle valdkonna ülesanded (Haldma, Karu 1999, 107):

- Omahinna kalkuleerimine hinna alampiiride määratlemiseks;
- Pooltoodangu ja valmistoodangu maksumuse määratlemine;
- Tulemusüksuste majandustulemuste määratlemine;
- Operatiivse ettevõtte sisese tulemusarvestuse kujundamine.

Analüüsitavas ettevõttes kulude võrdlemine 2016.-2018. aastate vahel mingit lisaväärtust ei loo, sest 2016. aastal alustati Mandri hotellis tegutsemist maikuust alates ning 2018. majandusaasta ei ole veel lõppenud. Autor toob välja kulude jaotuse 2018. aasta I poolaasta põhjal, sest sellel perioodil töötas ka juba restoran täisvõimsusel. Ettevõtte kasutab kasumiaruande koostamisel skeem 1. Selle järgi jagunevad kulud järgmiselt:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulud;
- põhivarade kulum ja väärtuse langus;
- intressikulud.

Järgnevalt toob autor välja Mandri hotelli 2018. aasta esimese poolaasta kulud ning iga kulu osakaalu kogukuludest. Järgnevast tabelist (vt Tabel 1) selgub, et kõige suurema osa kogukuludest moodustavad tööjõukulud, kauba kulud ning rendikulud.

Tabel 1. Mandri hotelli 2018a. I poolaasta kulude jaotus

Kulu nimetus	2018. aasta I poolaasta kulud (€)	Osakaal kogukuludest (%)
Kaubakulu	70 821	25,8%
Abimaterjalide kulu	6651	2,4%

Tabel 1 jätk. Mandri hotelli 2018a. I poolaasta kulude jaotus

Kulu nimetus	2018. aasta I poolaasta kulud (€)	Osakaal kogukuludest (%)
Muud materjalid tootmises (puhastus vahendid)	3191	1,2%
Elektrikulu	14 445	5,3%
Jooksev remont	8 589	3,1%
Valvekulud	442	0,2%
Rendikulu	28 422	10,3%
Prügivedu	760	0,3%
Bookingu kulud	10 091	3,7%
Küttekulud	7 927	2,9%
Reklaamikulud	1014	0,4%
Sidekulud	1 156	0,4%
Väikevahendid	5 957	2,2%
Tööjõukulud	113 267	41,2%
Bürookulud	1 772	0,6%
Konsultatsioonid, koolitused	270	0,1%
Kokku kulud	274 775	100%

Allikas: autori koostatud

2.2. Kuluarvetuse meetodid

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

Üldised eesmärgid (Haldma, Karu 1999, 10) :

- materiaalsete ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste parameetrite kindlakstegemine ja kajastamine;
- kulude planeerimine;
- kuludega seotud normatiivide määratlemine;

- kuludega seotud eesmärkide saavutamise kontroll.

Spetsiifilised eesmärgid (Haldma, Karu 1999, 10):

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

Järelikult on vajalik ettevõtte sisene kuluarvestuse süsteem, mis võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida ettevõtte kulusid ja nende mõju tuludele ja kasumile (Haldma, Karu 1999, 12).

Kuluarvestuse protsessis töötatakse välja süsteemid ja protseduurid kulude juhtimiseks vajaliku info kogumiseks, analüüsiks, kokkuvõteteks ja esitamiseks. Kuluarvestuse meetodid valitakse tulenevalt äritegevuse iseloomust ning kuluarvestuse põhimõtted valitakse tulenevalt sellest, mis eesmärgil on info vajalik. Kuluarvestuse protsess on tihedalt seotud finants- ja juhtimisarvestusega (Haldma, Karu 1999, 27).

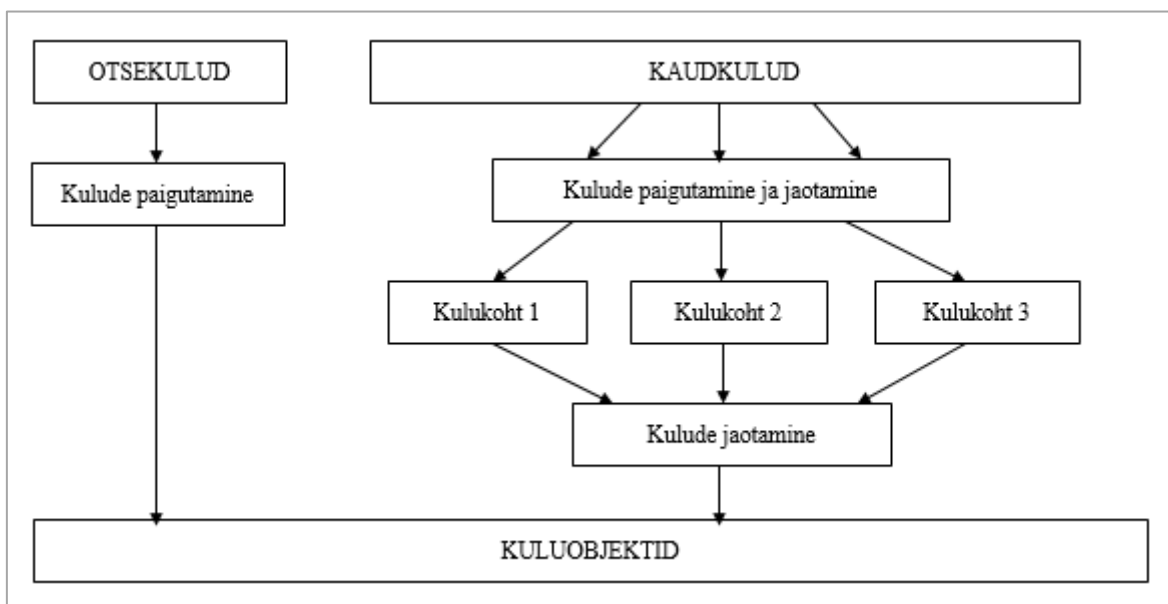
Lähtuvalt üldkulde jaotamise meetodist liigitatakse kuluarvestussüsteemid traditsiooniliseks ja tegevuspõhiseks kuluarvestussüsteemiks.

Traditsiooniline kuluarvestussüsteem (*traditional costing system*) ehk täiskuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid (Karu 2008, 250). Traditsioonilise kuluarvestussüsteemi eeliseks on lihtsus ja sobivus kulupõhiste hindade kujundamiseks. See meetod võib olla sobiv, kui ettevõtte otsekulud on olulised ja kaudsed kulud on suhteliselt väikesed. Lisaks toodete nomenklatuur on väike, tootmisprotsess lihtne ja tehnoloogia on stabiilne. Traditsioonilise kuluarvestuse kasutamine võib olla mõistlik, kui organisatsiooni struktuur on lihtne ja ettevõttesiseste tugiteenuste maht ei ole suur ning kui puudub rahvusvaheline konkurents. (Karu, 2008, 259)

Traditsioonilisel kuluarvestusel on ka piiranguid. Traditsiooniline kuluarvestus ei ole otstarbekas, sest see ei anna muutuv keskkonnas piisavalt ülevaadet kulude kujunemisest organisatsioonis. Kuna traditsioonilised mahupõhised kulukäituriid ei võimalda täpselt seostada üldkulusid

kuluobjektidega, siis võib traditsiooniline kuluarvestussüsteem põhjustada üldkulude ala- või ülejaotamist kuluobjektile. Lisaks traditsioonilises kuluarvestuses on kulud liigitatud otse- ja kaudkuludeks ning ei ole sobivad kulude arvestuseks muutuvate tegevusmahtude korral. (Karu, 2008, 259-260)

Nii nagu eelnevalt välja toodi, siis traditsioonilises kuluarvestuses paigutatakse kuluobjektidele kõigepealt otsekulud. Kaudkulud paigutatakse kulukohtadele (allüksustele) ning pärast seda jaotatakse traditsiooniliste kulukäiturite (näiteks masintunnid, töötunnid, toodete arv, otsesed tööjõukulud) abil kuluobjektidele (toodetele, teenustele). (Karu, 2008, 259-260) Järgneval joonisel (vt Joonis 4) on esitatud traditsioonilise kuluarvestussüsteemi kulude jaotus.



Joonis 4. Traditsiooniline kuluarvestussüsteem
Allikas: Karu 2008, 252

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem (*activity-based costing system, ABC system*) on kuluarvestussüsteem, kus üldkulud jaotatakse igale põhitegevusele (mitte osakonnale) (Drury 2012, 253). Tegevuspõhise kuluarvestuse filosoofia on selline, et kulutused ja kulud ei teki iseenesest, vaid kulud on teatud tegevuste tulemus. Eesmärkide saavutamiseks tehakse tegevusi ja tegevused põhjustavad kulusid, siis sellest lähtuvalt on põhjendatum arvestada kulud kuluobjektidele läbi tegevuste, mitte läbi kulukohtade nagu traditsioonilises kuluarvestuses. (Karu 2008, 259) Tegevus on konkreetse eesmärgiga sündmus, ülesanne või tööüksus, näiteks toodete

kujundamine või masinate seadistamine. Ehk kulud kalkuleeritakse iga tegevuse juures ning määratakse kuluobjektidele. (Datar *et al.* 2015, 180)

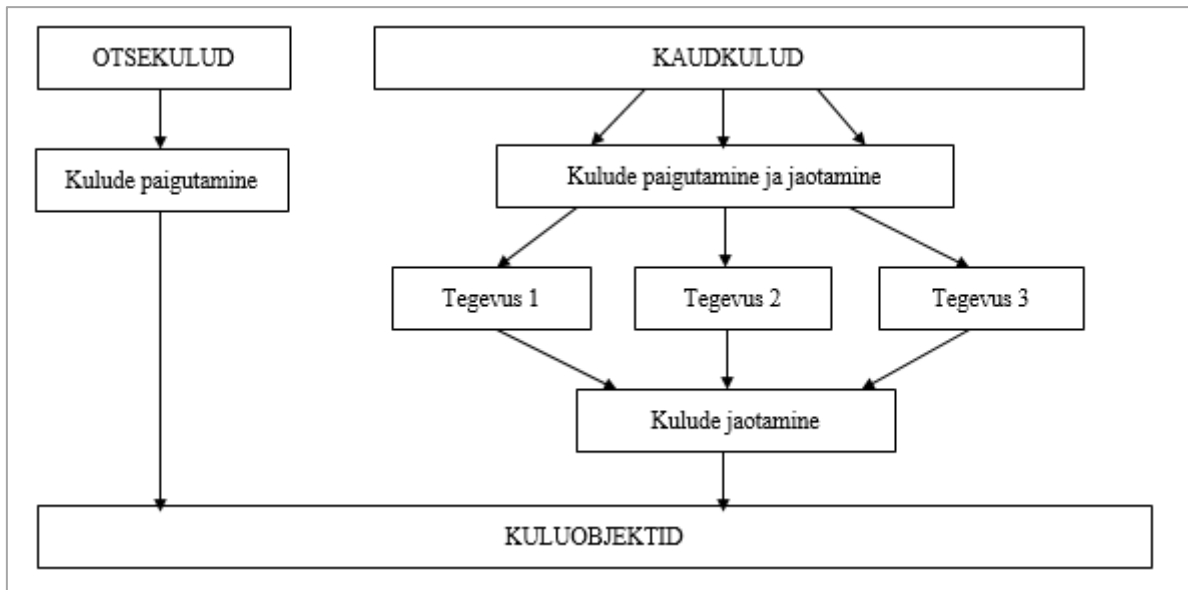
ABC süsteemid on suunatud järgmistele küsimustele (Kaplan, Cooper 2002, 109):

- Milliseid organisatsiooni ressursse kasutatakse milliste tegevuste teostamiseks?
- Kui kulukas on tegevuste ja äriprotsesside teostamine organisatsioonis?
- Milleks on ettevõttel vaja teostada antud tegevusi ja äriprotsesse?
- Kui suur osa igast tegevusest on vajalik organisatsiooni toodetele, teenustele ja klientidele?

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteemi arendamine läbi nelja etapi (Hansen, Mowen 2006, 134):

1. Tuvastage ja määratlege tegevused.
2. Määratlege ressursside maksumus tegevustele.
3. Määratlege organisatsiooni kuluobjektid
4. Tegevuste kulukäituri valik, mis võimaldaksid seostada tegevuste kulud organisatsiooni kuluobjektidega.

Tegevuspõhises kuluarvestuses paigutatakse kuluobjektidele kõigepealt otsekulud. Tegevuspõhise kuluarvestuse käigus seostatakse ressursside kulud tegevustega, sama tegevusega seotud ressursside kulud paigutatakse ja/või jaotatakse ressursi kulukäituri abil vastatava tegevuse kulukogumisse ning pärast seda jaotatakse erinevatesse kulukogumitesse kogutud kulud tegevuse kulukäituri abil kuluobjektidele (näiteks toodetele, teenustele, klientidele, müügipiirkondadele), lähtuvalt sellest, kui palju tegevusi ühe või teise kuluobjektiga seoses tehakse. Tegevuspõhine kuluarvestus loob eeldused kasutamata ressursside mõõtmiseks, analüüsimiseks, loomiseks ja juhtimiseks. (Karu 2008, 253-254) Järgnev joonis (vt Joonis 5) illustreerib kulude jaotust tegevuspõhises kuluarvestusesüsteemis.



Joonis 5. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem
Allikas: Karu 2008, 253

Tegevuspõhise kuluarvestuse eelisteks on võimalus leida täpsemalt ja informatiivsemalt toote/teenuse kulusid ning võimalus täpsemalt mõõta tegevuste mõju kulude kujunemisele. Juhtidel on lihtsam hinnata olulisi (tuleviku) kulusid. Lisaks kindlustab süsteem parema ülevaate organisatsiooni protsessidest ja tegevustest. Võimaldab muuta nähtavaks kulude tekkepõhjused ning võimaldab täpsemat kulude mõõtmist. (Karu 2008, 261)

Tegevuspõhisel kuluarvestusel on kindlasti ka erinevaid puuduseid. Süsteemi üheks puuduseks on see, et selle juurutamine nõuab palju aega ning on kulukas. Lisaks ei pruugi saadud tulemused alati oluliselt erineda traditsioonilisel meetodil arvestatutest. Puuduseks saab lugeda ka süsteemi keerukust. (Datar *et al.* 2015, 180)

Võrreldes tegevuspõhist kuluarvestust traditsioonilise kuluarvestusega, siis tegevuspõhine kuluarvestussüsteem pakub oluliselt rohkem lisaväärtust. Traditsiooniline kuluarvestusmeetodi puhul jaotatakse üldkulud meelevaldselt kogu organisatsioonile, kuid tegevuspõhine kuluarvestussüsteem jaotab need konkreetsetele ressurssidele organisatsiooni siseselt. (Kaszubski, Ebben 2005). Järgnevas tabelis (vt Tabel 2) on välja toodud traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused.

Tabel 2. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused

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

Allikas: (Karu 2008, 252)

Kokkuvõtvalt võib öelda, et nii traditsioonilisel kui ka tegevuspõhisel kuluarvestusel on omad puudused kui ka eelised. Ei saa väita, et üks süsteem on parem kui teine, sest ettevõtte on erinevad. Analüüsitava ettevõtte juhatuse soovil hakatakse rakendama traditsioonilist kuluarvestussüsteemi, sest süsteemist saadav info rahuldab nende vajadused. Traditsiooniline kuluarvestussüsteem sobib väiksemale ja lihtsama struktuuriga ettevõttele. Süsteemi rakendamine on ka lihtsam ja odavam. Lisaks ei paku ettevõtte laias valikus erinevaid teenuseid.

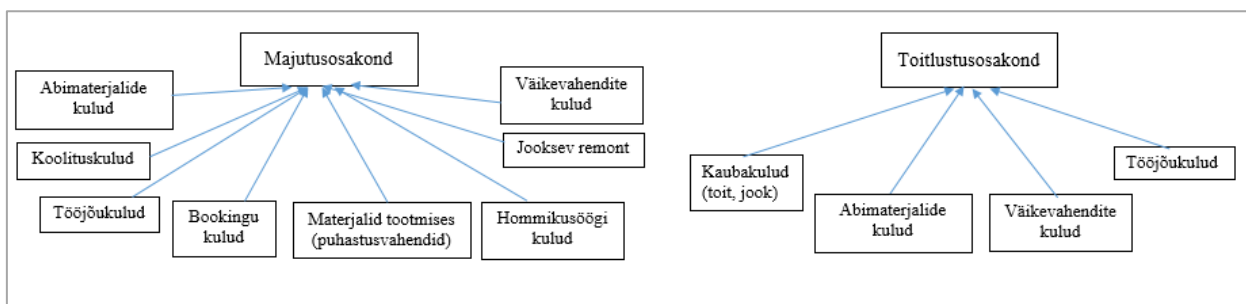
2.3. Kuluarvestussüsteemi väljatöötamine

Ettevõttes pole siiani rakendatud ühtegi kuluarvestussüsteemi. Kulud ei ole eelnevalt jaotatud teenuse osutamise lõikes. Juhatuse soovil hakatakse rakendama ettevõttes traditsioonilist kuluarvestussüsteemi. Esmalt jaotatakse kulud osakondade lõikes, milleks on toitlustus ning majutus. Seejärel soovib juhtkond teada saada erinevate tootüüpide täisomahinda. Seega on majutusteenuse kuluobjektideks standard tuba, standard tuba rõduga ning economy tuba. Toitlustusteenuse puhul vaadeldakse toimimist üldiselt ehk kuluobjektiks on toitlustusteenus ise.

Selleks, et kulusid detailselt jaotada erinevate tootüüpide vahel, tuleb esmalt kulusid analüüsida ning jaotada osakondade lõikes. Majutusosakonna otsesteks kuludeks on muud materjalid

tootmises (puhastusvahendid), jooksev remont, tööjõukulud, koolituskulud, Bookingu kulud, abimaterjalide ning väikevahendite kulud. Toitlustusosakonna otsesteks kuludeks on kaubakulud (toit ja jook), tööjõukulud, abimaterjalide ning väikevahendite kulud. Ettevõttes on kajastatud nii majutusteenuse kui toitlustusteenuse abimaterjalide ning väikevahendite kulud samadel kontodel. Antud kontodel kajastatud kulud on siiski otseselt seotud kindla osakonnaga. Seega kulude analüüsimisel saab need jaotada otse õige osakonna kuludesse.

Kulude analüüsis selgus ka, et suur osa tööjõukuludest on võimalik otseselt seostada osakondadega, sest töötajad teevad tööd kindlas osakonnas. Ainsad tööjõukulud, mida ei ole võimalik otseselt kindla osakonnaga seostada on juhataja ning raamatupidaja tööjõukulud. Majutusosakonna tööjõukuludeks loetakse administraatorite, koristajate ning tegevjuhi tööjõukulud. Toitlustusosakonnale omistatakse toitlustusjuhi, peakoka, kokkade ning klienditeenidajate palgakulu koos maksudega. Seega ettevõttes on kulusid, mida on tegelikult võimalik väga täpselt seostada kohe osakondadega. Programmis on võimalik artiklipõhiselt jaotada kulud osakondadele. Edaspidi soovib autor kasutusele võtta majandustarakvaras Merit Aktiva osakondade funktsioon, et kulu tekkimisel kohe kajastuks see õiges osakonnas. Sellest tulenevalt on võimalik osakondade tulemuslikkust hinnata täpsemalt. Järgnev joonis (vt Joonis 6) illustreerib otsekulude jaotust osakondade lõikes.



Joonis 6. Otsekulude arvestus osakondadele
Allikas: autori koostatud

Kaudseteks kuludeks mõlemas osakonnas on elektrikulud, valvekulud, rendikulud, prügivedu, küttekulud, reklaamikulud, sidekulud, raamatupidaja ning juhataja tööjõukulu. Kaudsete kulude jaotamiseks osakondade vahel tuleb kasutada kulukäitureid (vt Tabel 3).

Tabel 3. Kulukäiturite valik

Kulukogum	Kulukäiturid
Halduskulud (elektrikulu, valvekulu, küttekulu, prügiveedu, rendikulu)	Osakonna poolt kasutatav pind
Reklaamikulud	Hinnanguline
Bürookulud	Töötajate arv
Sidekulud	Töötajate arv
Juhataja tööjõukulu	Töötajate arv
Raamatupidaja tööjõukulu	Müügikäive

Allikas: autori koostatud

Halduskulude jaotamisel võetakse aluseks osakonna poolt kasutatav pind. Selleks saadi juhtkonnalt informatsioon ettevõtte kogupinna ning osakondade poolt kasutatava pinna osas. Selgus, et 77% kogupinnast kuulub majutusosakonnale ning 23% kuulub toitlustusosakonnale. Vastava proportsiooniga leitakse ka halduskulude jaotus osakondade lõikes.

Reklaamikulud on seotud Mandri hotelliga üldiselt st, et reklaamitakse nii majutust kui ka toitlustust võrdväärselt, seega on juhatuse otsus jagada kulud võrdselt osakondade vahel. Ehk reklaamikuludest 50% kajastatakse majutusosakonna kuluna ning 50% toitlustusosakonna kuluna.

Bürookulude ning sidekulude jaotamise aluseks võetakse töötajate arv osakondades, kes erinevaid kontoritarbeid ning sidevahendeid kasutavad. Selleks jagatakse nii bürookulud kui ka sidekulud töötajate arvuga ning jagatakse proportsionaalselt osakondadele. Ettevõttes on kaks töötajat, keda ei ole võimalik otseselt osakondadega seostada, seega nendele omistatud bürookulud ja sidekulud jaotatakse omakorda nii majutuse kui ka toitlustuse osakonnale, kasutades käiturina töötajate arvu.

Raamatupidaja tööjõukulude jaotamisel lähtutakse osakondade müügikäibest ning juhataja tööjõukulu jagatakse osakondadele lähtuvalt töötajate arvust.

Homnikusöögi kulude kajastamiseks otsustas juhatas, et toitlustusosakond ning majutusosakond arveldavad omavahel sisemiselt. Homnikusöögi omahind on ettevõttel juba välja arvatud ning on teada ka 2018.a I poolaasta ööbijate arv. Majutusosakonnas kajastatakse tekkinud kulud

hommikusöögi kulude all ning toitlustusosakonnas vähendatakse kaubakulude kontot. Allolevas tabelis (vt Tabel 4) on autor välja toonud kogukulude jaotuse osakondade vahel.

Tabel 4. Kulude arvestus osakondade lõikes (eurodes)

Kulu nimetus	Majutusosakond	Toitlustusosakond
Tööjõukulud	52 736	48 841
Kaubakulud (toit, jook)	-	44 973
Muud materjalid tootmises (puhastusvahendid)	3191	-
Jooksev remont	8389	-
Bookingu kulud	10 091	-
Koolituskulud	270	-
Hommikusöögi kulud	25 848	-
Abimaterjalide kulud	4456	2194
Väikevahendite kulud	3991	1966
Halduskulud	40031	11965
Reklaamikulud	507	507
Bürookulud	746	426
Sidekulud	694	462
Juhataja tööjõukulud	4606	3070
Raamatupidaja tööjõukulud	2689	1325
Kulud kokku	158 245	115 730

Allikas: autori koostatud

Selleks, et leida erinevate toatüüpidele omistatavad kulud, jaotati kulud osakondadele ning nüüd tuleb majutusosakonnas võtta kuluobjektideks hotelli toatüübid, milleks on economy tuba, strandard tuba ning standard rõduga tuba. Erinevuseks tubade vahel on nende suurused. Economy toa suuruseks on 12 ruutmeetrit, standard tuba on 18 ruutmeetrit ning standard rõduga tuba on 24 ruutmeetrit. Kulude jaotamisel kuluobjektidele, milleks on toatüübid, saab otsekuludeks lugeda Bookingu kulud, hommikusöögi kulud, jooksev remont ning väikevahendite kulud. Kaudseteks kuludeks on tööjõukulud, muud materjalid tootmises (puhastusvahendid), koolituskulud, abimaterjalide kulud, halduskulud, reklaamikulud, bürookulud, sidekulud, juhataja ja raamatupidaja tööjõukulud. Juhatuse otsusel jaotatakse kõik kaudkulud toatüüpidele toa suurusest

lähtuvalt. Ettevõtte rakendab täiskuluarvestust, mille puhul jaotatakse kõik kulud kuluobjektidele ning on võimalik leida toatüüpide täisomahind. Allolevas tabelis (vt Tabel 5) on välja toodud kaudkulude jaotus toatüüpidele.

Tabel 5. Kaudkulude jaotus toatüüpidele

Toatüübid	Ruutmeetrid kokku (m ²)	Osakaal (%)	Kulud toatüüpidele (€)
Economy toad	228	27%	29 680
Standard toad	378	45%	49 466
Standard rõduga toad	240	28%	30 779

Allikas: autori koostatud

Järgnevalt (vt Tabel 6) jaotatakse toatüüpide lõikes nii otsekulud kui ka kaudkulud ning leitakse iga toatüübi kogukulud 2018.aasta I poolaastal.

Tabel 6. Otse- ja kaudkulude jaotus toatüüpidele (eurodes)

	Economy toad	Standard toad	Standard rõduga toad
Otsekulud	16 137	20 520	11 663
Kaudkulud	29 680	49 466	30 779
Kulud kokku	45 817	69 986	42 442

Allikas: autori koostatud

Selleks, et leida kulud ühele müüdud toale tüüpide lõikes 2018. I poolaastal, tuleb kulud jagada vastavalt toatüüpide müüdud ööpäevade arvuga. Allolevast tabelist (vt Tabel 7) selgub, et 2018. aasta I poolaastal on economy ühe toa kulu 19,41 eurot, standard toa kulu on 24,18 eurot ning standard rõduga toal 35,13 eurot.

Tabel 7. Kulud müüdud tubadele 2018a. I poolaastal

Toatüübid	Kulud kokku (€)	Müüdud ööpäevade arv	Kulud müüdud toale (€)
Economy tuba	45 817	2360	19,41
Standard tuba	69 986	2894	24,18
Standard rõduga tuba	42 442	1208	35,13

Allikas: autori koostatud

Ettevõtte juhatus avaldas soovi teada saamaks, mitu tuba tuleb müüa kuus, et saavutada kasumilävi. Ettevõtte kasumilävi on selline müügimaht, kas ühikutes või rahas, mille puhul tulude ja kulude kogusummad on võrdsed ehk kõik kulud on kaetud tuludega ning pole kasumit ega kahjumit. Müügimahu kasvamisel üle kasumiläve on võimalik ettevõttel kasumit teenida. (Kinney, Raiborn 2011, 378) Allolevast tabelist (vt Tabel 8) selgub, et economy tubasid on vaja müüa kuus 283, standard tubasid 307 ning standard rõduga 173 tuba kuus.

Tabel 8. Majutuse müük kasumiläve leidmiseks

	Economy toad	Standard toad	Standard rõduga toad
Kulud kokku (€)	45817	69986	42442
Majutuse hind (€)	27	38	41
Majutuse vajadus poolaastal	1697	1842	1035
Majutuse vajadus kuus	283	307	173

Allikas: autori koostatud

Jääktulu võrdub müügitulu miinus muutuvad kulud. Jääktulu saab arvutada nii kogusummas kui ka kaubaühiku kohta. Sõltumata sellest, kas jääktulu on arvestatud kaubaühiku kohta või kogusummas, kajastab see pärast muutuvkulude katmist järele jäävat tulu. Jääktulu arvel kaetakse püsikulud ja saadakse kasumit. (Alver, J., Alver, L. 2011, 213) Allolevast tabelist (vt Tabel 9) on näha, et 2018.aasta I poolaasta jääktulu kokku on 172 441 eurot ehk püsikulude katmiseks jääb 172 441 eurot.

Tabel 9. Jääktulu-põhine kasumiaruanne 2018a. I poolaasta põhjal

Näitajad	Kokku (€)
Müügitulu (6462 ööd)	224 416
Muutuvkulud	51 975
Jääktulu	172 441
Püsikulud	106 270
Ärikasum	66 171

Allikas: autori koostatud

Ettevõttel oli soov teada saada infot ka toitlustusosakonna üldise toimimise kohta. Selleks jagati kulud osakondade vahel (vt Tabel 4) ning saadi toitlustusosakonna kogukuludeks 115 730 eurot. Toitlustuse müügitulu 2018.aasta I poolaastal oli 110 082 eurot. Kulude jagamisel tuli välja, et toitlustusosakond on kahjumis 5648 euroga. Üheks põhjuseks võib kindlasti lugeda seda, et ettevõtte on alles alustanud restoranis lõunasöögi pakkumist ning suurt kliendibaasi ei ole jõudnud veel tekkida. Lisaks on ka restoranis pakutavatel toitudel hinnad madalad ehk müügikate on väiksem.

Koos lõputöö autoriga on restoranis kasutatavas programmis CompuCash loodud menüüs pakutavatele toitule retseptid toitule omahinna teadasaamiseks ning laoarvestuse toimimiseks. Lõunasööki pakutakse klientidele *buffet*-stiilis, mille müük ei toimu kaalu alusel. Selleks, et teada saada lõunasöögi kulu külastaja kohta, otsustati köögist väljaminev toidu kogus kaaluda ning lõunasöögi lõpus järgi jäänud toidu kogus samuti kaaluda. Süsteemi rakendamiseks koostas autor töölehe, mis asub lisas nr 1. Kassaprogrammist on võimalik välja võtta ka lõunasöögi külastajate arv. Ettevõttel on plaanis analüüsida ka toitlustuse kulusid täpsemalt ning seda just lõuna- ning õhtusöögi pakkumise poole pealt.

2.4. Kularvestussüsteemi rakendusvõimalused majandustarkvaras Merit Aktiva

Ettevõttes on kasutusel majandustarkvara Merit Aktiva. Programmis on võimalik kasutada erinevaid funktsioone, et muuta kularvestus lihtsamaks. Lisaks on juhtkonnal võimalus objektiivselt juhtimisotsuseid vastu võtta. Ettevõttes ei ole varasemalt kulusid teenuse osutamise lõikes jagatud, mis on teenuse tulemuslikkuse hindamisel vajalik. Programmis saab kulusid jagada osakondadele kasutades osakondade funktsiooni. Sellisel juhul on võimalik pidada tulu-kulu arvestust erinevate üksuste lõikes. See annab ka võimaluse koostada lihtsamalt erinevaid aruandeid. Lisaks osakondade funktsioonile on Merit Aktivas võimalik kulusid jagada ka eraldi kulukohtadele kasutades kulukohtade liidest. Sellisel juhul on võimalik leida toatüüpide kulud ning saab kiirema ülevaate toatüüpide tulemuslikkusest.

Ettevõttes on palgaarvestuseks kasutusel Merit Palk. Palgaprogrammis ei ole võimalik kulusid jaotada kulukohtadele. Selleks imporditakse Merit Palgast töäjõukulude informatsioon Merit Aktivasse ning seejärel on võimalik jagada töäjõukulud esmalt osakondadele ning kulukohtadele.

Selleks, et ettevõttes süsteem toimiks tuleb töötajatel lisatööd juurde. Praegusel juhul kulud kulude jaotamisel osakondadele palju aega ning ka tulemus võib olla ebatäpne. Edaspidiselt peab olema arvetel märge kulude jaotamiseks osakondadele, et teada saada reaalset kulu. Seejärel on raamatupidajal võimalus jaotada kulud õigele osakonnale ja edaspidi ka kulukohale. Selleks, et süsteem toimiks peavad oma panuse andma kõik töötajad.

Ettevõtte hakkab rakendama uut süsteemi alates 01.01.2019.a. Majandustarkvaras on ettevalmistused süsteemi kasutamiseks tehtud. Kasutama hakatakse kulukohtade liidest ning kulukohtadeks on valitud toatüübid. Sellisel juhul on võimalik eristada kulusid toatüüpide põhisel. Kulukohtade liidesel on võimalik jaotada ka kulukohtade põhjal tulusid. Seega kulukohtade aruanne võimaldab näha nii kulusid kui ka tulusid toatüüpide lõikes. Autor koostas kulukoha aruande näidise, mis asub lisas nr 2. Juhtkond saab kiirelt ülevaate toatüüpide tuludest ja kuludest ning vajadusel sisse viia muudatusi teenuse hinnastamisel. Alljärgneval joonisel (vt Joonis 7) on esitatud kuvatõmmis kulukohtadest ettevõttes kasutatavast programmist Merit Aktiva.

Kood	Nimetus	Lõpu kuupäev
Eco	Economy	
Stan	Standard	
Stan rōdu	Standard rōduga	

Joonis 7. Kuvatõmmis ettevõtte kulukohtadest

Allikas: autori koostatud

Kulude jaotamiseks majutusele ja toitlustusele võetakse kasutusele osakondade liides. Selleks on samuti ettevalmistused tehtud ning programmis on loodud toitlustusosakond ja majutusosakond. Järgneval joonisel (vt Joonis 8) on välja toodud kuvatõmmis majandustarkvarast Merit Aktiva osakondade vaates.

Kood	Nimetus
MHM	Majutusosakond
MHT	Toitlustusosakond

Joonis 8. Kuvatõmmis ettevõtte osakondade vaatest

Allikas: autori koostatud

Nii müügiarvete kui ka ostuarvete sisestamisel on võimalik kasutada mõlemat funktsiooni. Esmalt saab ära märkida arvetel osakonna nii päises kui ka artiklite põhjal eraldi. Kaudkulude jaotamise alused osakondadele tõi autor välja Tabelis 3. Kui osakonnad on ära määratletud, siis on võimalik jagada artiklipõhiselt ka kulukohtade jaotuse. Majutusosakonnas kaudkulude jaotusaluseks kuluobjektidele on ettevõttes ruutmeetrid, ehk kulud jaotatakse tubadele kasutades ruutmeetrite osakaale.

Kui kulud on jaotatud, siis on võimalik majandustarkvaras koostada erinevaid aruandeid:

- kulukohtade aruanne;
- kulukohtade perioodiline aruanne;
- ostuaruanne osakondade lõikes;
- müügiaruanne osakondade lõikes.

Majandustarkvara Merit Aktiva kulukohtade ja osakondade liidesed ei ole kontoplaaniga seotud, seega juhatuse otsusel viiakse kontoplaanis sisse muudatused. Selleks luuakse juurde oluliste kulude jaoks lisakontod (vt Tabel 10). Varasemalt on nii majutusosakonna kui ka toitlustusosakonna kulud kajastatud samadel kontodel. Juhatuse otsusel luuakse olulistele kuludele lisakontod toatüüpide põhjal, milleks on Bookingu kulu ning hommikusöögi kulu. Lisaks luuakse abimaterjalide kulude kajastamiseks lisakontod osakondade põhjal.

Tabel 10. Kontoplaani loodud lisakontod

Kood	Nimetus
4007	Hommikusöögi kulu (economy)
4008	Hommikusöögi kulu (standard)
4009	Hommikusöögi kulu (rõduga)
4216	Bookingu kulu (economy)
4217	Bookingu kulu (standard)
4218	Bookingu kulu (rõduga)
4002	Abimaterjalide kulu (majutus)
4003	Abimaterjalide kulu (toitlustus)

Allikas: autori koostatud

2.5. Järeldused ning ettepanekud

Analüüsitava ettevõtte peamiseks probleemiks on kulude arvestus teenuste lõikes. Nii majutusosakonna kui ka toitlustusosakonna kulud on kajastatud samadel kontodel ning puudub ülevaade, kui suured kulud on osakondade lõikes. Lisaks sellele puudub ka ülevaade toatüüpide kuludest, et vajadusel sisse viia muudatused hinnastamisstrateegias. Probleemidele lahenduse leidmiseks uuris autor ettevõttes kasutusel olevat majandustarkvara Merit Aktiva võimalusi, et luua selgust kulude jaotamises ning muuta kulude arvestust efektiivsemaks. Programmi uurimisel selgus, et kasutada on võimalik erinevaid funktsioone. Autor tegi juhtkonnale ettepaneku hakata kasutama kulukohtade ning osakondade liidest, mille juhtkond heaks kiitis. Ettevalmistused antud funktsioonide kasutusele võtuks on tehtud ning kulude jaotusega alustatakse 01.01.2019.a.

Selleks, et süsteem toimiks, peavad oma panuse andma kõik töötajad. Seega peab arvestama, et süsteemi toimimisel tekib lisatööd. Kõikide ostu- ja müügiarvete sisestamisel tuleb programmis teha vastavad jaotused osakondadele ning seejärel kulukohtadele. See eeldab, et dokumentidel oleks märge, millises osakonnas kulu tekkinud on ning kui tegu on majutusosakonnaga, siis võimalusel ka toatüüp. Ainult sellisel juhul saab tarkvaras vaadelda osakondade tulemuslikkust ja toatüüpide kulusid ning tulusid. Merit Aktivas on võimalik luua erinevaid aruandeid osakondade ja kulukohtade lõikes, mis võimaldab juhtkonnal saada jooksvat informatsiooni kulude ja tulude kohta. Selle põhjal saab juhtkond vajadusel kiirelt teha ümberkorraldusi või vastu võtta olulise tähtsusega otsuseid.

Lõputöös keskenduti küll rohkem majutusteenuse osutamisel tekkivate kulude jaotusele, kuid see ei välista seda, et toitlustus täpsemat kulude arvestuse lähenemist ei vaja. Autor andis soovitusi ka tulevikuks toitlustusosakonnas kulude arvestuseks, mille rakendamist alustati. Ettevõttes on lõputöö autoriga koostöös sisse viidud süsteemid ka toitlustusosakonnas kulude arvestuse parendamiseks. Selleks on loodud kassaprogrammis CompuCash ettevõttes pakutavatele toitudele retseptid, et laoarvestus toimiks ning teada oleks ka toitude omahind. Ettevõttes on *buffet* lõunasöök, mille müük ei toimu kaalu alusel ning toitude portsud inimeste kohta võivad kõikuda. Seega kulude arvestuseks otsustati koos juhtkonnaga rakendada sellist süsteemi, kus väljaminevad toidu kogused kaalutakse enne ning lõunasöögi lõppedes kaalutakse ära jääk. Selle põhjal on võimalik leida lõunasöögi toidu reaalne kulu. Kassaprogrammist on võimalik teha väljavõte ka küllastajate osas, et leida keskmine kulu ühe inimese kohta.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli luua ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem, mis võimaldaks hinnata põhitegevuste tulemuslikkust ning saada usaldusväärset informatsiooni langetamiseks juhtimisotsuseid. Lõputöö esimeses peatükis keskenduti ettevõtte tutvustusele, probleemi kirjeldusele ning vajaduste määratlemisele. Teises peatükis andis autor ülevaate kulude liigitamisest ning kuluarvestuse meetoditest. Juhtkonna soovist ning vajadustest lähtuvalt loodi ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem ning toodi välja selle rakendusvõimalused majandustarkvaras Merit Aktiva. Lõputöö teise peatüki viimases osas toodi välja autoripoolsed järeldused ning hinnangud loodud süsteemile.

Kuluarvestussüsteemi loomisel lähtuti juhtkonna soovist ja vajadusest ning kulude arvestuseks otsustati rakendada traditsioonilist kuluarvestussüsteemi. Eesmärgi täitmiseks viidi läbi juhtkonnaga intervjuu ning analüüsiti ettevõttes tehtavaid kulusid ja jagati need otsekuludeks ning kaudkuludeks. Peamiseks probleemiks ettevõttes oli see, et kulud ei ole jaotatud osakondade lõikes. Seega puudus juhtkonnal teadmine nii majutusteenuse kui ka toitlustusteenuse tulemuslikkusest. Lisaks sellele puudus ka ülevaade toatüüpide kuludest, et vajadusel sisse viia muudatused hinnastamisstrateegias.

Probleemi lahendamiseks jaotati esmalt kulud osakondade vahel sobivate kulukäituri abil ning seejärel valiti majutusosakonnas kuluobjektideks erinevad toatüübid. Kulude jaotamisel toatüüpidele liigitati kulud otsekuludeks ning kaudkuludeks. Otsekulud sai seostada kindla kuluobjektiga ning kaudkulud jagati toatüüpidele kasutades sobivat kulukäiturit. Kulude jaotusest selgus, et majutuse hinnastamisega probleeme ei ole, sest tulud katavad tubadega seotud kulud.

Toitlustusosakonna toimimise analüüsimiseks soovis juhtkond teada üldisemat informatsiooni ehk teenuse osutamise üldist tulemuslikkust. Lõputöö tulemusena selgus, et toitlustusosakond on kahjumlik. Töös käsitletakse põhjalikumalt küll majutusosakonna kulusid ning tulusid, kuid see ei välista toitlustusosakonna kulude põhjalikumat analüüsi. Koostöös autoriga on loodud kassaprogrammis CompuCash ettevõttes pakutavatele toitudele retseptid, et laoarvestus toimiks

ning teada oleks ka toitude omahind. Autori ettepanekul on *buffet* lõunasöögi kulude arvestamiseks kasutusele võetud süsteem, et leida reaalne toidukulu inimese kohta.

Kulude arvestuse lihtsustamiseks ning efektiivsemaks muutmisel rakendatakse ettevõttes kasutatavat majandustarkvara Merit Aktiva. Tarkvara uurimisel leidis autor, et programm pakub erinevaid funktsioone, milleks on kulukohtade ning osakondade liides. Neid kasutades on võimalik kulud jaotada artiklipõhiselt nii osakondade kui ka toatüüpide lõikes. Lisaks pakub tarkvara erinevaid aruandeid, kus on võimalik jälgida nii osakondade kui ka erinevate toatüüpide tulusid ning kulusid.

Autori poolt loodud süsteemi tagasiside juhtkonnalt oli positiivne ning süsteemi otsustati rakendada hakata 01.01.2019.a. Ettevõttes on vajalikud ettevalmistused süsteemi kasutuselevõtuks tehtud. Süsteemi toimimisel on väga tähtis töötajate teadlikkus selle olulisusest ning töötajate enda panus.

SUMMARY

DEVELOPMENT OF A COST ACCOUNTING SYSTEM IN A TOURISM COMPANY

Hanna-Katrin Krestinov

The aim of the thesis is to create a suitable cost accounting system for the company that would allow to evaluate the performance of the main activities and obtain reliable information for making management decisions. Due to the aim, the cost accounting methods are analysed and compared, and an appropriate cost accounting system is identified based on management needs. To accomplish the aim, research tasks are set up:

- to introduce the activities of Majutusasutused OÜ;
- to analyse the costs of Majutusasutused OÜ;
- analysing cost accounting methods;
- developing an appropriate cost accounting system for the company;
- providing an overview of the feasibility of implementing a cost accounting system in the economic software Merit Aktiva.

The thesis has been prepared as a development study focusing on solving an important problem for the company. First, the company's needs for creating a system are analysed. The company's management is interviewed to obtain information about the company's expenses and revenue. According to the information received, a suitable cost accounting system is created.

The topicality of the subject is due to the fact that the company has not paid attention to efficient cost accounting and the lack of a uniform system. There is no systematic calculation of costs and an overview of the distribution of costs between structural units, which is ineffective and the company may not be guaranteed sustainable operation. The author examines the classification of costs in the company and considers the creation of a cost-effective accounting system. At the request of the company's management, the name of the company has been changed in the final thesis.

The first chapter of the thesis focuses on the introduction of the company, the description of the problem and the definition of needs. In the second chapter, the author gives an overview of the classification of costs and cost accounting methods. Based on the management's wishes and needs, a suitable cost accounting system is created for the company and its application options are presented in the economic software Merit Aktiva. The final part of the second chapter of the thesis presents the author's assessments and the conclusions of the created system.

The cost accounting system was created based on the management's wishes and needs, and it was decided to implement a traditional cost accounting system for the cost calculation. First, the costs were divided between departments by means of suitable cost drivers, and then different room types were selected as cost objects in the accommodation unit. Costs were allocated to direct costs and indirect costs when allocating costs to room types. Direct costs could be attributed to a specific cost objects and indirect costs were allocated to room types using a suitable cost driver.

To analyse the functioning of the catering department, management wanted to know more general information, whether the service is generally profitable or unprofitable. As a result of the thesis, it became clear that the catering department was at a loss. Although the costs and revenue of the accommodation department are discussed in more detail, this does not preclude a more thorough analysis of the costs of the catering department. In collaboration with the author, food recipes were created in the software CompuCash in order to make stock accounting more efficient and to determine cost of dishes. Additionally, a system has been introduced to calculate the real cost of the buffet lunch per person.

To simplify cost accounting and make it more efficient, the company uses an economic software Merit Aktiva. Researching the software, the author found that the program offers different functions for this purpose. The company will implement a cost centre and departmental interface. In addition, the software offers a variety of reports that allow to track revenue and costs for departments and room types.

The feedback from the management of the system created by the author was positive. The company has made the necessary preparations for putting the system into operation and the management decided to implement the system from 01.01.2019. To make the system work, employee awareness of its importance and the contribution of the employees themselves is very important.

The implementation of a cost accounting system gives the company the opportunity to monitor and analyse the costs associated with the service. The existence of an efficient and functional system provides transparent information on which to base management decisions. One of the main goals of the cost accounting system is to achieve the efficiency of the company's operations through cost management.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus: Leksikon*. II, M-Y. Tallinn: Deebet.
- Anagnostopoulou, E., Diavastis, I., Drogalas, G., Karagiorgos, T. (2016). The interaction effect of accounting information systems user satisfaction and Activity-Based Costing use on hotel financial performance: Evidence from Greece. *Accounting and Management Information Systems* Vol. 15, No. 4, 757-784.
- Datar, Srikant M., Horngren, Charles T., Rajan, Madhav V. (2015). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 15th ed. Essex: Pearson Education.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. 8. ed. Kättesaadav: <http://www.mim.ac.mw/ebook/books/Colin%20Drury%20Management%20and%20Cost%20Accounting.pdf>, 14. oktoober 2018.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.
- Hansen, D. R., Mowen, M. M. (2006). *Cost Management: accounting and control*. 5th ed. Ohio: Thomson South-Western.
- Kaszubski, M.A., Ebben, S.K. (2005). *Using activity-based costing to implement behavioural cost initiatives successfully*. *Journal of Facilities Management*. Vol. 3, Iss. 2, 184–192.
- Kaplan, S. R., Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus: Kuidas integreeritud kulusüsteemiga suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis*. I osa. Tartu: Rafiko.
- Karu, S. (2012). Omahinna arvestamine ja üldkulude jaotamine. - *Raamatupidamise praktik*, 68. V., Saanberg. Tallinn: AS Äripäev. 4-8.
- Lucey, T. (2002). *Costing*. Sixth Edition. London: Thomson Learning.
- Majutusasutused OÜ majandusaasta aruanne 2016
- Majutusasutused OÜ majandusaasta aruanne 2017
- Michael R, Raiborn, C., Kinney. (2011). *Cost Accounting Principles*, 8th ed. Southwestern Publishing House.
- Pärl, Ü. (2016). Kulude juhtimine teenindussektoris. - *Raamatupidamise praktik*, 106. V., Saanberg. Tallinn: AS Äripäev. 24-27.

Siimon, A. (1997). *Hotellimajanduse alused*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

LISAD

Lisa 1. Lõunasöögi toidu kulude tööleht

Kuupäev:			
	Köögist väljaminev kogus	Kööki tagasitulev kogus	Jääk
Roog 1	x grammi	x grammi	x grammi
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
...	x grammi		
Roog 2	x grammi	x grammi	x grammi
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
...	x grammi		
Salat 1	x grammi	x grammi	x grammi
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
...	x grammi		
Salat 2	x grammi	x grammi	x grammi
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
Toiduained	x grammi		
...	x grammi		
Lisand 1	x grammi	x grammi	x grammi
Lisand 2	x grammi	x grammi	x grammi
...	x grammi	x grammi	x grammi

Allikas: autori koostatud

Lisa 2. Kulukoha aruanne

Konto		Summa
Standard		
3040	Müügitulu 9%	-15 424,00
4001	Hommikusöögi kulu	1 917,00
4002	Muud materjalid tootmises	239,33
4005	Küttekulud	458,07
4030	Elektrikulu	832,00
4135	Bookingu kulu	2 313,60
4250	Ruumide valvekulud	25,15
4300	Reklaamikulud	45,80
4310	Sidekulud	51,75
		-9 541,30
		-9 541,30

Allikas: Kuvatõmmis ettevõtte kulukohast Standard toad näidis