

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Mariann Hunt

KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE ARTISTON OÜ
NÄITEL

Magistritöö

Õppekava TARM, peaeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

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 11 408 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Mariann Hunt

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 176407TARM

Üliõpilase e-posti aadress: mariann.hunt@gmail.com

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	5
SISSEJUHATUS	6
1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISE TEOREETILISED ALUSED	9
1.1. Kulude juhtimise olulisus ja kuluarvestuse tähtsus ettevõttes	9
1.2. Tegevuspõhine kuluarvestus	12
1.3. Tegevuspõhine juhtimine	15
2. ARTISTON OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEM	17
2.1. Ettevõtte tutvustus	17
2.2. Uurimismeetodite tutvustus	21
2.3. Ettevõtte protsesside kirjeldus	21
2.4. Ettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem	27
2.5. Ettevõtte olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused	30
2.6. Ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile	31
3. ETTEPANEKUD KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISEKS	33
3.1. Ettepanekud tegevuspõhisele süsteemile üleminekuks	33
3.2. Ettepanekud andmete efektiivsemaks töötlemiseks	34
3.2.1. Ettepanekud kulukohtade kasutusele võtmiseks	35
3.2.2. Ettepanekud kontoplaani täiendamiseks ja kuluartiklite kasutamiseks	37
3.3. Ettepanekud ettevõttesisese aruandluse täiendamiseks	39
3.3.1. Ettepanekud osakondade aruannete koostamiseks	40
3.3.2. Ettepanekud koondaruande koostamiseks	42
KOKKUVÕTE	44
SUMMARY	47
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	50
LISAD	53
Lisa 1. Intervjuu Artiston OÜ raamatupidajaga	53
Lisa 2. Ettevõttes kasutusel olevad kulukontod	56
Lisa 3. Ettevõttes kasutusel olevad artiklid	57
Lisa 4. Intervjuu Artiston OÜ tegevjuhiga	70
Lisa 5. Ettepanekud osakondade siseste kulukohtade kasutamiseks	73
Lisa 6. Ettepanek sõidukipõhise päringu koostamiseks	74

Lisa 7. Ettepanek kulukontode kasutamiseks	75
Lisa 8. Ettepanek artiklite kasutamiseks	76
Lisa 9. Ettepanek ülestöötamise osakonna aruande koostamiseks	83
Lisa 10. Ettepanek koondaruanne koostamiseks tegevjuhile	85

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on täiustada Artiston OÜ olemasolevat kuluarvestussüsteemi. Olemasolev kuluarvestussüsteem ei vasta tegevjuhi ootustele ja ei ole piisav, et teha lühi- ja pikaajalisi otsuseid. Magistritöö eesmärgist tulenevalt on autor püstitanud kolm uurimisülesannet. Esimese uurimisülesandega soovib autor selgitada ja kaardistada Artiston OÜ olemasolevat kuluarvestussüsteemi ja selle puudusi. Teise uurimisülesandega soovib autor mõista tegevjuhi ootusi kuluarvestussüsteemile ja uurida võimalusi kuluarvestussüsteemi täiustamiseks. Kolmanda uurimisülesandena esitab autor ettepanekud kuluarvestussüsteemis täiustamiseks.

Uurimisülesannete täitmiseks kasutab autor esmaseid ja teiseseid andmeid ning analüüsib neid. Esmaste andmete kogumisel kasutas autor vaatlust ja tegi intervjuud ettevõtte tegevjuhi ja raamatupidajaga. Teiseste andmete kogumisel kasutas autor ettevõttesiseseid allikaid. Ettevõttesisesteks allikateks on majandustehingute algdokumendid, ettevõttesisesed ja –välised aruanded, eeskirjad ja juhendid.

Autor teeb ettepaneku kaaluda ettevõttes tegevuspõhise kuluarvestuse kasutusele võtmist. Tegevuspõhine kuluarvestus annab juhile parema ülevaate ettevõtte tegevustest ja tegevustega seonduvatest kuludest. Parem ülevaade tegevustest ja tegevustega seonduvatest kuludest on otsuste tegemiseks olulise tähtsusega. Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks teeb autor ettepaneku võtta kasutusele täiendavad kulukohad, muuta kulude liigitamine selgemaks ja teeb ettepanekud ettevõttesiseste aruannete täiendamiseks. Autori ettepanekute arvestamine ja nende põhjal muudatuste tegemine ettevõtte arvestussüsteemis on esimene samm tegevuspõhise kuluarvestuse suunas.

Võtmesõnad: kuluarvestus, kuluarvestussüsteemi täiustamine, tegevuspõhine kuluarvestus

SISSEJUHATUS

Muutuvad olud ja ebastabiilne turg on paljude ettevõtjate jaoks murekohad ja ohutegurid. Ettevõtete peamine eesmärk on oma tegevusega teenida kasumit, sest kui tegevus ei ole kasumlik, siis ei ole ettevõtte pikema aja jooksul jätkusuutlik. Selleks, et teenida kasumit, tuleb järjest rohkem panustada efektiivsemale tegutsemisele. Tegevuste pidev analüüs võimaldab kiirelt reageerida turul tekkinud situatsioonidele. Kui tegevusi analüüsida harva, siis võib ettevõtte leida ennast ootamatult olukorrast, kus muudatuste tegemisega on hiljaks jäänud ja sellega konkurentsist välja langetud.

Aja möödudes võib tegevuste kasumlikkus muutuda. Teenus või kaup, mis mõned aastad tagasi oli kasumlik, võib täna olla kahjumlik. Toimiv kuluarvestussüsteem aitab ettevõtte juhtidel teha otsuseid, kas toodet või teenust pakkuda, muuta või lõpetada pakkumine. Efektiivne ja toimiv kuluarvestussüsteem aitab kiirelt reageerida turul toimuvale ja see võib anda konkurentsieelise. Lihtne on tagantjärele analüüsida, kuidas oleks võinud tegutseda. Tihti peale võib, esmapilgul raske ja karm otsus, pikas perspektiivis osutada õigeks otsuseks. Tänapäeval areneb tehnoloogia väga kiiresti. Ettevõtte omanikud ja juhid peavad olema kursis, kas ja kuidas saab ettevõtte tehnoloogia arengust kasu lõigata.

Magistritöö eesmärk on täiustada Artiston OÜ olemasolevat kuluarvestussüsteemi. Artiston OÜ tegevjuhi hinnangul ei anna olemasolev kuluarvestussüsteem asja- ja ajakohast informatsiooni otsuste tegemiseks ja kiireks reageerimiseks. Artiston OÜ ametis olev tegevjuht alustas tööd jaanuaris 2018. Ettevõtte tegevjuht soovib saada ülevaadet osakondade tööst, muuta osakondade tööd efektiivsemaks ja mõista, kas kõik osakonnad on ettevõttele vajalikud. Ettevõtte omanikud on kaalunud mõne osakonna teenuste sisseostmist ja samuti on kaalutud mõtet luua juurde osakond, mis tegeleks puidu töötlemisega või puidu kõrvalsaaduste töötlemisega.

Artiston OÜ põhitegevuseks on metsavarumine ja puidukaubandus. Puidu täpset nõudlust on raske prognoosida ja nõudlusest sõltuvad hinnad. Artiston OÜ üks eesmärk on tagada raiutavale sortimendile võimalikult suur väärtus. Kui nõudlus on kõrge, on hinnad kõrged, kui nõudlus on

madal, on hinnad madalad. Viimastel aastatel on hinnad püsivalt tõusnud, kuid mõned aastad enne olid hinnad pikalt madalad. Aeg, mil hinnad olid pikema perioodi jooksul madalad, oli ettevõttele raske. Varasematel perioodidel ei pööratud väga suurt tähelepanu erinevatele kuludele ja nende tekkele, sest puitu oli võimalik müüa suure kasumlikkusega. Kõrged hinnad ja suur nõudlus katsid ära kõikide osakondade ebavajalikud kulud. Hindade ja nõudluse languse ajal sai selgeks, et tuleb hakata rohkem analüüsima kulude teket ja vajalikkust. Hinnatõus ei kesta igavesti ja ettevõttel on soov olla valmis selleks perioodiks, kui hinnad ja nõudlus on taaskord madalad.

Vajadus kulusid analüüsida ja kiirelt otsuseid teha on tingitud muutunud olukorrast turul. Varasematel aastatel oli metsaomanik väga väikese teenusepakkujate valiku ees ja müüs tihtipeale informatsiooni puudumise tõttu ümarmaterjali odavamalt. Tänapäeval on metsaomaniku kasutuses väga suur maht informatsiooni, mida kaaluda enne metsa või ümarmaterjali müümist. Loodud on palju metsaomanike koondavaid mittetulundusühinguid ja oksjoniportaale. Tänu suurenenud informatsiooni kättesaadavusele on metsaomaniku tunnetus turu suhtes on oluliselt parem, kui oli varasemalt.

Turul toimuvaid muutusi on mõjutanud ka Riigimetsa Majandamise Keskus, kes on Eestis suurim metsaomanik. Riigimetsa Majandamise Keskus korraldab metsamajanduslike tööde teostamiseks hankeid. Hangetega on võimalik osalejatel saada endale pidev ja suur töömaht. See on võimaldanud luua spetsialiseerunud ettevõtteid, kes müüvad ühte teenust. Ettevõtted on spetsialiseerunud ainult transpordile või metsa ülestöötamisele ning omavad ainult ühe teenuse osutamiseks vajaminevat tehnikat. Kui ettevõtte pakub ainult ühte teenust, siis on ka kogu süsteem ja selle haldamine lihtsam. Sellest tulenevalt võivad spetsialiseerunud ettevõtted tegutseda efektiivsemalt. Hangete hinnainformatsioon on avalik, mis ei võimalda mitte spetsialiseerunud ettevõtetel teenust kallimalt müüa.

Ettevõtte jaoks on üheks oluliseks riskiks ilmastik. Ilmaolud võivad kahjustada metsa, raskendada metsa ülestöötamist ja mõjutada oluliselt soovitud käibemahu saavutamist. Puidu eksporti mõjutavad ilmaolud mujal Euroopas. Lisaks on ettevõtte jaoks oluline poliitiline olukord. Valitsuse otsused, mis puudutavad metsamajandamisega seonduvat, võivad olla ettevõtte tegevusele positiivsed või negatiivsed. Riiklikult on kehtestatud piirangud, mida ettevõtte jälgib. Kui piiranguid muudetakse karmimaks võib ettevõttel olla probleeme soovitud mahtude saavutamisel. Lisaks tuleb arvestada ka asjaoluga, et ettevõtte tegevus on hooajaline ja aastaringiselt töid teostada tihtipeale ei saa. Erinevad riskid teevad prognooside koostamise keeruliseks.

Magistritöö selgitab, milline peaks olema Artiston OÜ kuluarvestussüsteem, et see vastaks tegevjuhi ootustele ja toetaks otsuste tegemist. Magistritöö eesmärgi saavutamiseks püstitatud uurimisülesanded on:

1. Selgitada välja ja kaardistada Artiston OÜ olemasolev kuluarvestussüsteem ja selle puudused;
2. Selgitada välja tegevjuhi ootused kuluarvestussüsteemile ja võimalused täiustamiseks;
3. Esitada ettepanekud kuluarvestussüsteemis täiustamiseks.

Magistritöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitleb autor kuluarvestussüsteemi teoreetilist olemust, kasutades selleks teiste autorite põhimõtteid ja käsitlusi kuluarvestuse teemal. Teine peatükk koosneb ettevõtte tutvustusest, töös kasutatavate uurimismetoodikate tutvustusest ja ettevõtte protsesside kirjeldusest. Teises peatükis analüüsib autor tegevjuhiga ja raamatupidajaga tehtud intervjuude põhjal olemasolevat kuluarvestussüsteemi, selle puudusi ja ootusi kuluarvestussüsteemile. Kolmandas peatükis on toodud ettepanekud Artiston OÜ kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Magistritöö koostamisel on olulise tähtsusega koostöö tegevjuhi ja raamatupidajaga. Töö koostamisel tutvub autor ettevõttepoolsete dokumentidega, milleks on majandustehingute algdokumentid, ettevõtte sise-eeskirjad, juhendid, korraldused ja aruanded. Dokumentide vaatlusel ja intervjuudega kogutud informatsiooni põhjal kaardistab autor ettevõttes hetkel olemasoleva kuluarvestussüsteemi, selle puudused, kuluarvestussüsteemi kasutajate ootused kuluarvestussüsteemile ja ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Töö autor tänab magistritöö valmimisel abiks olnud juhendajat Tarmo Kadakut, Artiston OÜ raamatupidajat Ingrid Pruus-Määltsemeest ja Artiston OÜ tegevjuhti Raul Vahterit.

1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISE TEOREETILISED ALUSED

1.1. Kulude juhtimise olulisus ja kuluarvestuse tähtsus ettevõttes

Kulude tekkel ettevõttes on alati põhjus ning kulud on alati otsuste ja nendest tulenevate tegevuste tulemused (Karu 2008). Kuluarvestus, finantsarvestus ja juhtimisarvestus on kõik omavahel seotud. Kahjuks on võimalik ettevõttel toimida ka nii, et otsused tuleb teha minimaalse informatsiooniga ning ühel hetkel tuleb tõdeda, et see pole piisav. Detailne ülevaade kulude kohta on oluline igale juhile, kes soovib oma üksust juhtida hästi. (Gupta, Galloway 2003) Ettevõtte juhtimise seisukohast on vaja informatsiooni, mis toetaks nii lühiajalisi ja kiireid otsuseid, kui ka informatsiooni, mis toetaks ettevõtte pikaajalist planeerimist ja eesmäärke.

Artiston OÜ on tegutsenud väga pika aja jooksul ja ettevõtte töötajad on oma valdkonna spetsialistid. Informatsioon põhineb andmetel ja teadmistel. Informatsiooni põhjal on võimalik teha järeldusi. Andmed on enamasti faktilised ja andmed tekivad faktide analüüsimisel. Andmed on eelduseks, et koostada analüüse. Analüüside põhjal koostatud aruanded peavad olema ülesehitatud nii, et need vastaksid aruande tarbijate vajadustele. (Sp t relu, Petec 2016) Ettevõtte tegevusega seonduvate otsuste tegemise juures on olulised mõlemad, nii teadmised, kui ka informatsioon. Juhtivatel positsioonidel olevad töötajad mõjutavad palju enda alluvuses töötavaid inimesi. Juhi eesmärk peaks olema protsesside pidev parendamine ja täiendamine. Efektiivsuse tagamiseks on oluline protsesse jälgida ja anda perioodiliselt tagasisidet. Oluline on teadvustada töötajatele, mis on eesmärk, kuidas selle poole liigutakse ja kus maal ollakse. Juhil on töötajatele tagasiside andmiseks vaja piisavalt ülevaatlikku aruannet. (Stenzel, Stenzel 2003)

Olenemata sellest, kui suur on ettevõtte, informeeritus ja teadmised on otsuste tegemisel väärtuslikud. Juhid, kellel on õigus otsuseid teha, ei pruugi tihtipeale olla ettevõttes kõige informeeritumad. Oluline on suhtlemine igal tasandil ja arusaam, et kuidas ettevõttes ja konkreetses allüksuses protsessid toimuvad. Selleks on oluline, et otsustusõigus ja informeeritus oleksid omavahel seotud. (Zimmerman 2017)

Artiston OÜ struktuuris on aja jooksul väljakujunenud vastutuskeskused. Vastutuskeskus on ettevõtte osa, mis vastutab kindla protsessi toimimise eest (Lääts, Peets 1999). Väljakujunenud struktuuri ja vastutuskeskustega ettevõttes on võimalik vastutuskeskuse tegevusega seonduvate otsuste tegemine delegeerida vastutuskeskuse juhile (Bruns Jr., Waterhouse 1975). Erinevad osakonnad vastutavad erinevate tegevuste toimimise eest. Artiston OÜ osakondade juhtide üheks ülesandeks on oma vastutusvaldkonna ulatuses langetada otsuseid, võttes arvesse parima võimaliku saadaoleva informatsiooni. Otsustamist mõjutavad paljud tegurid nagu näiteks riskivalmidus, pingetaluvus ja piisav põhjendatus. Kui otsuse tegemiseks on juhil liiga vähe informatsiooni, võib juht olla ebakindel ja pigem jätta olulise otsuse tegemata. (Monahan 2000) Juhid teevad otsuseid, millel on lühiajaline mõju tegevustele ja otsuseid, millel on pikaajaline mõju tegevustele. Lühiajalise mõjuga otsused on oma loomult operatiivsete tegevustega seotud, kuid peaksid siiski toetama pikaajalisi otsuseid. Pikaajalise mõjuga otsused on näiteks investeerimisega seonduvad otsused. Pikaajalistel otsustel on mõju operatiivsete otsuste üle. Otsuste tegemisel tuleb jälgida, et informatsiooni kulude kohta kasutatakse õiglaselt ja oluline on hinnata nii lühi- kui pikaajaliste otsuste puhul nende üldist mõju tegevustele. (Henke, Spoede 1991)

Ettevõtte erinevate tasandite ja erinevate osakondade juhtidel on vaja otsuste tegemiseks erinevat informatsiooni. Osakonna juhile on oluline, saada informatsiooni oma osakonna kohta. Tegevjuhile on aga oluline kõikide osakondade informatsioon, et mõista üldpilti ja langetada selle informatsiooni põhjal otsuseid. Finantsarvestuse eesmärk on peamiselt ettevõtteväliste huvigruppide varustamine vajaliku informatsiooniga. Finantsarvestuseks on seatud raamistik ja sellest peab aruannete koostamisel lähtuma. Juhtimisarvestuse eesmärk on juhtimisotsuste tegemiseks vajaliku informatsiooni koondamine ja on suunatud ettevõttesisestele huvigruppidele. Juhtimisarvestuseks ei ole seatud kindlat raamistikku. Kuluarvestuse eesmärk on anda finantsarvestuseks ja juhtimisarvestuseks informatsiooni, kuidas ettevõttes ressursse kasutatakse. (Horngren *et al.* 2015)

Ainult finantsarvestuse infost ei piisa, et teha olulisi otsuseid. Raamatupidamises on võimalik kajastada varusid erinevalt ja depretsatsioon madalamas määras ning see mõjutab kasumit. Tihtipeale ei piisa otsuste tegemisel ainult sellest, et finantsaruannete põhjal on ettevõtte kasumis. (Weil, Maher 2005) Magistritöö autor nõustub Weili ja Maheri käsitlemisega, sest kasum ei peegeldada ettevõtte erinevates osakondades toimuvaid tegevusi ja kui ettevõtte on kasumis, ei tähenda see automaatselt seda, et kõik ettevõtte osakonnad töötaksid efektiivselt. Selleks, et tegevused oleksid efektiivsed, tuleb kulusid ja nende teket pidevalt analüüsida ja kulusid juhtida.

„Kulude juhtimine on midagi enamat kui toodete ja teenuste kulude arvestamine. Kulude juhtimine on arengu ja pideva täiustamise filosoofia, sest kulude juhtimine motiveerib pidevalt otsima uusi võimalusi, et aidata organisatsioonil langetada õigeid otsuseid, loomaks erinevatele huvigruppidele (omanikud, kliendid, ühiskond, töötajad jne) suuremat väärtust madalamate kuludega.“ (Karu 2008) Autori hinnangul on kulude juhtimise ja kulude arvestuse juures oluline, et rõhutada, et tegemist on pideva protsessiga ja kui ettevõtte vajadused muutuvad, tuleks muuta ka sellele vastavalt arvestussüsteeme. Drury (2008) käsitleb kulude juhtimist otsuste ja tegevuste kogumina, mille eesmärgiks on kulude vähendamine. Oluline on, et kulude vähendamisel tuleb säilitada teenuse või kauba kvaliteet, et mitte kärbetega kaotada kliente. Kulude juhtimiseks peab juhtidel olema piisavalt informatsiooni. Piisava ja täpse informatsiooni esitamiseks peab ettevõtte arvestussüsteem olema süstematiseeritud ja võimaldama mõistliku aja jooksul asjakohast informatsiooni

Magistritöö autori hinnangul on töö koostamisel oluline mõista, millistele nõudmistele peab kuluarvestussüsteem vastama, et see võimaldaks Artiston OÜ tegevjuhile ja osakondade juhtidele parimat võimalikku informatsiooni kasutamiseks.

„Ettevõtte kuluarvestussüsteemid peavad täitma kolme peamist funktsiooni (Kaplan, Cooper 2002):

-) hindama varusid ja mõõtma realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete tarvis,
-) mõõtma tegevuste, toodete, teenuste ja klientide kulusid,
-) tagama juhtidele ja teostajatele protsesside efektiivsuse kohta majanduslikku tagasisidet.“

Tulenevalt sellest, et kuluarvestus ei ole süsteemselt seotud ettevõttes toimuvate protsessidega, ei ole kuluarvestus ettevõttes tihti peale efektiivne. Kuluarvestuse ülesandeks on võimaldada piisavat ja detailset informatsiooni kulude kohta, et seda saaks kasutada otsuste tegemiseks. Informatsiooni esitamine hõlmab endast rutiinseid ja mitte rutiinseid aruandeid, et toetada otsustamist ja analüüsida kasumilikkust. (Drury 2008) Kuluarvestussüsteemi juures tuleb pidada silmas mitte ainult ettevõttesisesid huvigruppe, vaid ka ettevõtteväliseid huvigruppe. Kuluarvestussüsteemist peaksid vajalikku informatsiooni saama mitte ainult ettevõttesisesed infotarbijad, vaid ka ettevõttevälised infotarbijad. Kuluarvestus on vajalik ettevõttesisesetele kasutajatele riskide hindamisel, otsuste tegemisel ja planeerimisel. Oluline roll on ka tagasiside andmisel töötajatele. Ettevõtte välistele kuluarvestuse infotarbijatele on samuti info oluline otsuste tegemisel,

planeerimisel ja hindamisel. Kuluarvestussüsteemi toimimise eelduseks on, et kulude arvestuse põhimõtted on kokku lepitud ja arusaadavad. (Haldma, Karu 1999) Magistritöö autor jagab Haldma ja Karu seisukohta, et oluline on esitada piisavat informatsiooni nii ettevõttevälistele, kui ka ettevõttesisestele infotarbijatele. Informatsiooni paremaks esitamiseks on oluline kuluarvestussüsteemi täiustada.

Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on palju põhjusi ja kuluarvestussüsteemi täiustamine on pidev protsess, sest kui turul toimuvad kiired muudatused, siis on vaja ettevõttel võimalikult kiiresti kohaneda. Kuluarvestussüsteemi täiustamise eesmärk on anda muutuvates oludes võimalikult täpset ja ajakohast informatsiooni otsuste tegemiseks. Kuluarvestussüsteemi täiustamise põhjuseks võib olla tootevaliku, kaudkulude ja konkurentsi suurenemine. Need põhjused panevad juhid olukorda, kus otsused on olulise tähtsusega ja otsustamata jätmine võib tuua konkurentidele suured eelised. (Horngren *et al.* 2015) Cinquini jt (2015) Itaalias tehtud uuringust selgus, et kuluarvestussüsteemi tähtsus ettevõttes ja vajadus saada toodete ja teenuste kohta detailset informatsiooni, tekib ettevõttes sees või turul toimuvatest muutustest. Magistritöö autor nõustub eelnevate autorite käsitlemisega, et kuluarvestus, mis on suunatud ettevõttesisestele informatsiooni kasutajatele, peab olema võimalikult täpne, toetama juhti otsuste tegemisel ja peab olema lihtne kasutada.

Fisher ja Krumwiede (2015) on rõhutanud, et olemasoleva kuluarvestussüsteemi täiustamise vajadust tuleb esmalt hinnata. Hinnata tuleb, kas süsteemi on lihtne kasutada ja kas süsteem võimaldab lihtsalt vajaliku informatsiooni kätte saada. Tuleb hinnata, kas kulud kajastatakse kuluobjektidel õigesti. Lisaks tuleb hinnata ka, kui suur oleks süsteemi rakendamise ja ülalpidamise kulu. Lisaks tuleb aru saada, kui detailset informatsiooni on kulude kohta vaja.

1.2. Tegevuspõhine kuluarvestus

Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on võimalus valida erinevate kuluarvestuse meetodite vahel. Erinevad kuluarvestussüsteemid mõõdavad kulusid erinevalt ning saadavad tulemused ei pruugi alati olla ühesugused. Oluline on mõista, milline kuluarvestussüsteem sobib ettevõttele kõige paremini ja millist informatsiooni vajatakse. Ettevõttes on oluline hinnata kuidas ressursse kulutatakse. Autor uurib, kas tegevuspõhine kuluarvestus sobiks ettevõttes kasutusele võtmiseks.

Tegevuspõhine kuluarvestus arenes välja 1980. aastatel ja selle tingis olukord, kus ettevõtetele tekkis vajadus täpsemaks kulude arvestuseks (Chouhan *et al.* 2017). Tegevuspõhise kuluarvestuse eesmärk on jaotada otsekulud kuluobjektidele otse tegevuste põhiselt, jaotada kaudkulud ja tugiprotsesside kulud täpsemalt kuluobjektidele ja aidata juhtidel otsuseid teha ning läbi selle muuta tegevusi efektiivsemaks. (Kaplan, Cooper 2002) Tegevuspõhise kuluarvestuse asemel on võimalik kasutada traditsioonilist kuluarvestust. Tegevuspõhine kuluarvestus võimaldab traditsioonilisest kuluarvestusest paremini mõista protsesse ja nendega seotud kulusid. Tegevuspõhine kuluarvestus aitab lahendada probleemi, kus saadaoleva informatsiooni ja vajamineva informatsiooni vahe on suur. (Feng, Ho 2016)

Traditsioonilise kuluarvestuse üheks peamiseks puuduseks on see, et tulenevalt süsteemi lihtsusest ei anna süsteem piisavat infot kulude kohta. Traditsiooniline kuluarvestus ei toimi kiirelt muutuv turul, kus otsuste langetamine on suure tähtsusega. Traditsioonile kuluarvestus on peamiselt suunatud finantsarvestusele. Tegevuspõhine kuluarvestus annab parema ülevaate teenuste kulude kohta ja võimaldab juhtidel mõista, kuidas erinevad tegevused kulusid mõjutavad. Juhtidele on tegevuspõhise kuluarvestuse informatsioon abiks, kuna loob eeldused täpsemaks ülevaateks, kuidas on kulud tekkinud ja kuidas oleks kõige mõistlikum tegevusi juhtida tagades ressursside efektiivse kasutamise. Tegevuspõhise kuluarvestuse puhul on võimalik, et tulemused ei erine oluliselt traditsioonilise kuluarvestuse tulemustest ja tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine võib osutada keeruliseks. (Karu 2008)

Kaplan ja Cooper (2002) on käsitlenud ettevõtete kuluarvestussüsteeme nelja tasemenä. Esimene tase on süstematiseerimata, ei ole ettevõtte lõikes ühtne ja arvestuses kasutatavad meetodid ei võimalda tulemusi adekvaatselt hinnata. Teise taseme süsteemid on ülesehituselt piisavad finantsarvestuseks. Kulusid arvestatakse küll vastutuskeskustele, kuid see ei anna tegevuste kohta tagasisidet. Teise taseme süsteemide puhul võib saadav informatsioon olla väärkajastatud ja pigem esitatakse informatsiooni juhtidele olulise ajalise viivitusega. Kolmanda taseme süsteemid annavad vajalikku informatsiooni finants-, kulu-, ja juhtimisarvestuseks. Kolmanda taseme süsteemide puhul kasutatakse kulude tegevuspõhist jaotamist ja informatsiooni on võimalik saada operatiivselt. Neljanda taseme süsteemid on efektiivsed ja toetavad finants- ja juhtimisarvestust. Kaudkulude ja tugiprotsesside kulude jaotus on täpne.

„Tegevuspõhine kuluarvestus täiustab kuluarvestussüsteemi sellega, et identifitseerib individuaalsed tegevused põhiliste kuluobjektidena. Tegevus on sündmus, ülesanne või tööühik

millel on kindel eesmärk. Näiteks on tegevusteks toodete disainimine, masinate seadistamine, masinate opereerimine või toodete turustamine. Strateegiliste otsuste tegemiseks aitab tegevuspõhine kuluarvestussüsteem identifitseerida individuaalsed tegevused kõikide funktsioonide lõikes väärtusahelas, kalkuleerida individuaalsete tegevuste kulusid ja jaotada kulusid kuluobjektidele.“ (Horngren *et al.* 2015)

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi eesmärk ei ole tegevuspõhise kuluarvestuse informatsiooni põhjal otsuste tegemise automaatseks muutmine, vaid eesmärk on võimaldada täpsemat informatsiooni, kui traditsiooniline kuluarvestussüsteem võimaldaks. Tegevuspõhine kuluarvestus peaks suunama juhte tegevuste jälgimisele ja tulemuste analüüsimisele, et hinnata, kas tegevused on kasumlikud ja kas neid tasub jätkata. (Kaplan, Cooper 1988) Tegevuspõhise kuluarvestuse mõistmiseks on oluline tõdeda, et iga toote ja teenuse osutamiseks tuleb loobuda mingist ressursist ja teenuse osutamiseks või toote tootmiseks viiakse läbi seeria erinevaid tegevusi. Tegevuste analüüsimise tulemusena saab täpsema ülevaate, saab piirata ressursside liigset kulutamist ja on võimalik välja selgitada, millised tegevused ei ole väärtust lisavad. Cagwini ja Bouwmani (2002) uuringust selgus, et tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel on positiivne seos ettevõtte varalise seisuga paranemisega. Selle põhjuseks on, et tegevuspõhine kuluarvestus võimaldab muuta tegevused efektiivsemaks ja kulutada vähem ressursse. Magistratöö autor hindab ka Artiston OÜ puhul oluliseks asjaolu, et tegevjuht ja osakonna juht peavad tegevusi jälgima ja hindama. Analüüsimiseks, jälgimiseks ja järelduste tegemiseks loob eeldused tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine.

Oluline on ka ettevõtte tegevjuhil ja osakondade juhtidel mõista, et tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminek ei pruugi olla kiire ja lihtne. Tegevuspõhise kuluarvestamise rakendamine võib osutada keeruliseks ja kogu loodetud tulemus ja kasu süsteemi juurutamisest jätab ettevõtte juhid nõutuks. Keerulisust arvestades, on oluline, et oleks arvestatud organisatsiooni ülesehitusega, tegevused oleks detailselt kaardistatud, kuluobjektide valik oleks õige ja saadava informatsiooni esitus oleks mõistetav ja korrektne. Vajadusel tuleks kaasata nõustajaid, kes aitaks ettevõttel jõuda toimiva süsteemini. (Rowe 1995) Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamine võib olla ka kulukas ja eeldab, et kuluarvestussüsteemi juurutavad inimesed oleksid teadmistelt vajalikul tasemel, et süsteemi rakendada. Oluline on kaasata rakendamisel protsessi kõik inimesed, kelle ülesandeks on anda kuluarvestussüsteemi toimimiseks vajalikke sisendeid. Oluline on selgitada tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi olemust ja kasulikkust, et vältida uue kuluarvestussüsteemi kasutusele võtmisel vastaseisu. (Velmurugan 2010) Tegevuspõhise

kuluarvestuse rakendamisel peab arvestama sellega, et süsteemi täiustamine on aeganõudev protsess ja muutused ei pruugi olla kiirelt tulemusi toovad. Lisaks ei tasu hinnata süsteemi toimimist selle järgi, kuidas juhid süsteemist saadud informatsiooni kasutavad. Informatsiooni kasutamise õppimine võtab süsteemi täiendamisel samuti aega. (Kaplan, Anderson 2007) Magistritöö autor võtab Rowe, Velmurugani, Kaplani ja Andersoni käsitletud seisukohti arvesse ettepanekute koostamisel, et anda tegevjuhile ja osakondade juhtidele ettekujutus, milliseks süsteemi muutmine võib kujuneda.

Tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekul on oluline, et juhid seda soodustaks, nii toimub üleminek kergemini. Lisaks, nagu eelmises lõigus mainitud, on see aeganõudev protsess ja vajab tehnoloogilisi ressursse ja uuendusi. Tehnoloogilised uuendused ja personali kaasamisest tekkinud täiendav kulu muudab tihtipeale tegevuspõhise süsteemi rakendamise liiga kalliks ja paljud, kes on plaaninud tegevuspõhisele kuluarvestusele ja juhtimisele üleminemist, loobuvad. (Wouters *et al.* 2012)

Magistritöö autor arvab erinevate autorite käsitluste põhjal, et tegevuspõhise kuluarvestuse kasutusele võtmisest on Artiston OÜ-s võimalik saada palju kasu ja tulemused vastavad ootustele. Oluline on olla teadlik süsteemis täiendamisega kaasnevast täiendavast töömahust ja riskidest, et süsteemi kasutusele võtmine õnnestuks.

1.3. Tegevuspõhine juhtimine

Tegevuspõhise kuluarvestus võimaldab paremat ülevaadet juhtidele kulude juhtimiseks ja loob võimaluse töötada efektiivsemalt. Kui juhid mõistavad tegevuste seost kuludega on võimalik otsustada, millised tegevused on kasumlikud ja millised mitte. Analüüsimise abil saab muuta tegevused efektiivsemaks ja suurendada ettevõtte kasumlikkust. Osakondade juhtide otsustel on oluline mõju oma vastutatava osakonna tööle ja kuna erinevad osakonnad sõltuvad oma tegevuste planeerimisel teistest osakondadest, siis mõjutavad juhtide otsused ka teiste osakondade tööd. Tegevuspõhine kuluarvestus annab tegevuspõhiseks juhtimiseks täpsema sisendi, võimaldab tegevusi analüüsida ja selle tulemusena tegevusi paremini juhtida (Zimmerman 2017). Tegevuspõhise kuluarvestuse ja tegevuspõhise juhtimise olemus seisneb selles, et analüüsimise tulemusena saadakse teadmisi, mitte lihtsalt andmeid (Cokins, C pu neanu 2011). Tihe konkurents sunnib osakondade tegevusi paremini planeerima ja tulemusi analüüsima.

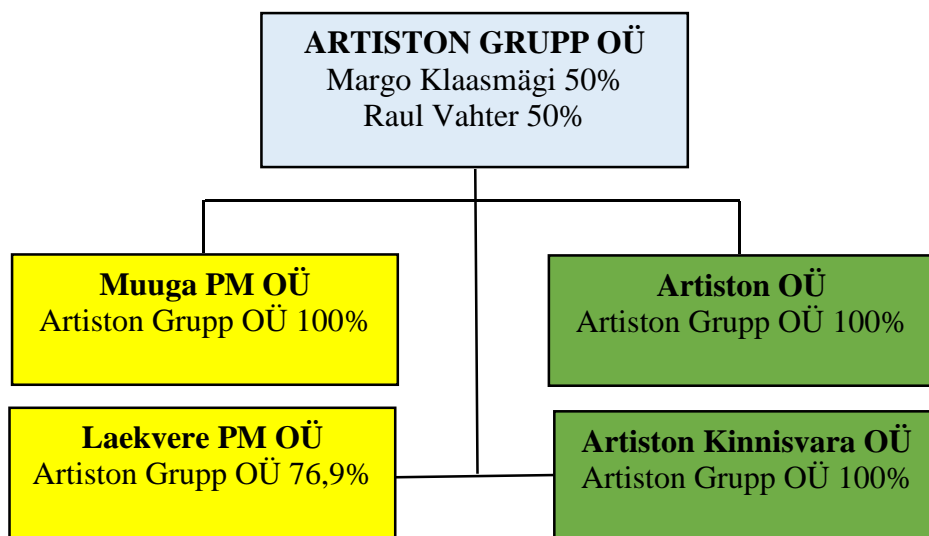
Tegevuste analüüsimine on oluline, et konkurents püsida. Konkurents on üheks suuremaks tegevuste mõjutajaks. Ettevõtte tegevused võivad toimuda nii, et need ei ole efektiivsed ja kui tegevused ei ole efektiivsed siis kulutatakse ressursse liigselt. Ressursside ebaefektiivne kasutamine vähendab tegevustest tulenevat väärtust. Paljud tegevused on võimalik muuta efektiivsemaks. Analüüsimisel selgub, kas mõistlik on tegevust ise teha või sisse osta. Ajas võib muutuda mõningate tegevuste vajadus ja olulisus ning konkurents püsimiseks on oluline tegevusi detailselt analüüsida ja teha otsuseid tegevuste muutmise või lõpetamise kohta. Oluline on otsuste tegemisel võtta arvesse otsuse mõju ettevõttele laiemalt, mitte lähtuda ainult ühe osakonna efektiivsusest.

Tegevuspõhine kuluarvestus ja tegevuspõhine juhtimine võib anda ettevõtte edukusele väga palju juurde. Tegevuspõhise kuluarvestuse ja tegevuspõhise juhtimise kasu seisneb selles, et võimaldab tuvastada tooteid ja teenuseid, mis ei ole kasumlikud, võimaldab tegevusi omavahel paremini võrrelda, selgitab kulude käitumist tegevuste puhul ja toetab ettevõtte juhtimist. Tegevuspõhise kuluarvestuse ja tegevuspõhise juhtimise kahjuks on aga asjaolu, et tegevuspõhise mudeli rakendamine vajab pidevat tööd ja tegevuspõhise süsteemi tulemusi võidakse valesti tõlgendada. Oluline on analüüsida kulusid ja mõista kuidas kulud tegevuste lõikes käituvad, mitte teha rutakaid otsuseid. (Cokins, C pu neanu 2011) Oluline on tegevuspõhise süsteemi kasutusele võtmisel ka ettevõtte küpsustase. Kui ettevõtte on saavutanud küpsuse, tegutseb konkurentsitihedas valdkonnas ja omab erinevaid osakondi, on tegevuspõhise kuluarvestuse ja tegevuspõhise juhtimise kasu võrreldes teiste tasemetega natuke suurem. Selle põhjuseks võib olla ka asjaolu, et ettevõtte struktuur on kindlamini välja arenenud. (Phan *et al.* 2013) Artiston OÜ puhul on tegemist pika aja jooksul tegutsenud ettevõttega ja oluline on hinnata ka ettevõtte ärimudeli sobivust konkurents püsimiseks. Efektiivne, detailne ja ajakohane kuluarvestussüsteem loob võimaluse ettevõttele hinnata tegevuste tulemusi ja võimaldab ka võrrelda konkurentidega.

2. ARTISTON OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEM

2.1. Ettevõtte tutvustus

Artiston OÜ kuulub Artiston Grupp. Artiston Grupp sai alguse aastal 1997 kolme Eesti eraisiku asutatud osühingust Artiston, mis alustas 1998. aastal metsamajandamise ja metsakinnistute ostuga. 1999. aastal loodi metsakinnistute haldamiseks eraldi ettevõtte Artiston Kinnisvara OÜ. 2007. aastal otsustati tegevusvaldkondi laiendada ja osteti ettevõtte, mis nimetati ümber Artiston Grupp OÜ-ks. Artiston Grupp OÜ muutus emaettevõtteks, mille alla kuulusid lisaks Artiston OÜ-le ja Artiston Kinnisvara OÜ-le erinevatel aegadel ettevõtted, mis ei tegelenud metsamajandusega. Aastal 2016 Artiston Grupp OÜ jagunes. Ettevõttest eraldus üks omanikest ning temaga koos ka hulk ettevõtteid. Kaks alles jäänud omanikku otsustasid uuesti keskenduda metsamajandusele ning vahepeal lisandunud põllumajandusele. 2019. aastal on Artiston Grupp OÜ emaettevõtte, kelle tütarettevõteteks on Artiston OÜ, Artiston Kinnisvara OÜ, Muuga PM OÜ ja Laekvere PM OÜ. Artiston Grupp OÜ kuulub alates 2016. aastast kahele Eesti eraisikust omanikule, kellel on ettevõttes võrdne osalus.



Joonis 1. Artiston Grupi struktuur
Allikas: Autori koostatud

Emaettevõtte põhitegevuseks on tütarettevõtete osade hoidmine, juhtimisteenuse osutamine ja raamatupidamise korraldamine. Artiston Grupp OÜ korraldab küll tütarettevõtete raamatupidamist, kuid ei ole seadnud tütarettevõtetele järgitavat kuluarvestussüsteemi. Nagu eelnevalt toodud, tegutsevad Artiston Grupp OÜ tütarettevõtted peamiselt metsa- ja põllumajandusega. Artiston OÜ põhitegevuseks on metsavarumine ja puidukaubandus, Artiston Kinnisvara OÜ põhitegevuseks on metsa- ja põllumaa portfelli haldamine ja metsakasvatus ning 2013. aastal soetatud Muuga PM OÜ ja 2018. aastal soetatud Laekvere PM OÜ põhitegevuseks on piimakarja- ja teraviljakasvatus.

Artiston Grupp OÜ tütarettevõtted tegutsevad peamiselt Lääne-Virumaal. Emaettevõttes ja tütarettevõtetes kokku töötab 125 inimest. Artiston Grupp OÜ tütarettevõtted tegutsevad põhiliselt tooraineturgudel, mis on oma olemuselt rahvusvahelised. Artiston Grupp OÜ ei ole oma tütarettevõtete sihtturge piiritlenud. Eesmärk on saada standardse toodangu eest kõrgeimat hinda ning kuna turunduskulud tooraine puhul puuduvad või on väga madalad, siis sobivad kõik turud, kus on võimalik usaldusväärne partner leida. Põllumajandussaadused on valdavalt turustatud läbi kodumaiste kokkuostjate, kelle hinnad lähtuvad Euroopa toorainebörsi hindadest. Ümarpuidu osas pole ühtset turgu välja kujunenud ja Eesti hinnad võivad oluliselt erineda teiste riikide hindadest. Sellest tulenevalt müüb Artiston OÜ ümarpuitu ka otse Euroopa tööstustele läbi Kundas asuva sadama.

Artiston OÜ tegevusvaldkonda kuuluvad metsa uuendamine, metsakultuuride ja noorendike hooldamine, metsa ülestöötamine, kasvava metsa raieõiguse võõrandamine, ümarmaterjali ostmine, metsa hindamine, maa mõõdistamise ja sellega seonduva dokumentatsiooni ning asjaajamise korraldamine. Artiston OÜ eesmärgiks on pakkuda metsaomanikele kõik teenused ühest kohast. Teenuse osutamisel alustatakse hinnapakumisest kasvavale metsale ja konsultatsioonist, milliseid töid täpsemalt teostada, kuni raielankidele uute puude istutamiseni. Selleks, et täita oma eesmärki, on ettevõttel olemas korralik tehnika ja kvalifitseeritud töötajaid.

Artiston OÜ emaettevõtte omanikud on igapäevaselt ettevõtte tööga seotud. Üks Artiston Grupi omanikest on Artiston OÜ tegevjuht, kes alustas ettevõttes tegevjuhina tööd jaanuaris 2018. Artiston OÜ on tegutsenud 22 aastat. Ettevõtte tegevusmaht on ajas oluliselt suurenenud, mõned protsessid ja kuluarvestussüsteem ei ole oluliselt muutunud.

Artiston OÜ-s on erinevate tegevuste tegemiseks osakonnad. Protsess algab ostuosakonnas. Selle osakonna eesmärgiks on leida kliente, kellele teha kasvava metsa raieõiguse võõrandamiseks või ümarmaterjali ostuks hinnapakumised. Hinnapakumise sobivusel kliendile sõlmib ostuosakond kliendiga ostulepingu. Ostuosakonnas on töötavad kaks ostujuhti. Teine osakond on ülestöötamise osakond. Ülestöötamise osakonna alla kuulub metsa langetus- ja väljaveotehnika ja osakond vastutab ostetud kasvava metsa ülestöötamise eest. Ülestöötamise osakonnas töötab üheksa inimest ja osakonnas on kaks metsa ülestöötamise tehnika komplekti. Komplekt koosneb langetustraktorist ja väljaveotraktorist. Üks komplekt on lageraie ja teine komplekt on hooldusraie jaoks. Kolmas osakond on töökoda. Töökoda tegeleb masinate hooldamise ja remondiga. Töökoja alla kuulub ka eritehnika, mis on vajalik metsamasinate transpordiks ning pukseerimiseks. Töökojas töötab kolm inimest. Neljas osakond on transpordiosakond. Transpordiosakond vastutab autotranspordi eest. Transpordiosakonna alla kuuluvad spetsiaalsed metsaveoautod ja poolhaagistega veoautod. Transpordiosakond vastutab ümarmaterjali transpordi eest ostjatele. Transpordiosakonnas töötab viis inimest. Viies osakond on Kundas asuv terminal, mis on oma olemuselt ekspordiladu. Osakonnas töötab viis inimest. Kunda terminali kogutakse kokku ekspordiks minev paberipuu ja saepalgid. Kunda terminali alla kuuluvad tõstukautod ja sadamatõstuk, millega laetakse ekspordiks minev paberipuu ja saepalgid laevadesse. Kunda osakond müüb tõstukiteenust ka teistele puidu eksportijatele Kunda sadamas. Kuues osakond on müügiosakond. Müügiosakonna eesmärk on leida müügikanaleid, sõlmida müügilepinguid ning hoida müügikanaleid. Müügiosakond vastutab selle eest, et oleks kehtivad müügilepingud kogu raiutava sortimendi jaoks, sest ei ole võimalik raiuda ainult ühte sortimenti või liiki. Müügiosakonnas on töö üs üks müügijuht. Kõik osakonnad peavad tegema omavahel koostööd, et protsessid oleksid sujuvad.

Metsa langetus- ja väljaveotehnika, metsaveoautod ja sadamatõstukid on suured ja kulukad investeeringud. Protsesse analüüsides on metsa langetus- ja väljaveotehnikat, metsaveoautosid ja sadamatõstukeid võimalik kasumlikult ja efektiivselt kasutada.

Eraldi osakonnana on ettevõtte omanikud kaalunud luua osakonna, mis tegeleks hakkepuiduga. Metsa ülestöötamisel veetakse metsast, lisaks ümarpuidule, välja ka oksad ja puude ladvad, mis müüakse vahendajatele, kes selle hakivad ja müüvad katlamajadele ja küttegaanuleid tootvatele tehastele. Kui ettevõttel oleks vajalik tehnika ja veokid, siis oleks võimalik müüa hakkepuitu otse lõpptarbijatele, kelle maksedisipliin on oluliselt parem kui antud valdkonnas tegutsevatel vahendajatel.

Artiston OÜ-l on PEFC tarneahela sertifikaat. Puidu tarneahela sertifikaat tagab ostjale, et tarnitav puit on pärit vastutustundlikult majandatud metsadest. Eesmärk on piirata hävitavat raietegevust. Puidu tarneahela sertifikaat määrab kindlaks jälgitavad reeglid metsa ülestöötamisel, transpordil, müügil ja uuendamisel. Oluline on terviklik protsess, mille kaudu jõuab puit metsast lõpptarbijani. Tarneahela sertifikaati omades on kohustuslik järgida kõikide protsesside juures metsa heaperemehelikku ja vastutustundlikku kasutamist. Puidu tarneahel peab olema algusest lõpuni kontrollitav ja dokumentidega tõendatav. Selles tulenevalt on karmid reeglid ka alltöövõtjatele ja ei ole erandlik olukord, kus ettevõtte on sunnitud otsustama kallima teenuseosutaja kasuks, kuna odavama teenuse pakkuja ei vasta tarneahelale kehtestatud nõuetele. Maailmas väärtustatakse ja nõutakse sertifitseeritud puit järjest enam ja tarneahela sertifikaat võib tunduda ühest küljest kulukas, kuid teisest küljest võimaldab müüa puitu paljudel erinevatel turgudel.

Artiston OÜ majandusaasta ei kattu kalendriaastaga tulenevalt tegevuse hooajalisusest. Artiston OÜ majandusaasta algab 1. juulil ja lõpeb 30. juunil. Artiston OÜ 2017/2018 majandusaastal müüs Artiston OÜ 166 342 tm ümarpuitu ja 67 819 m³ hakkepuitu. (Artiston OÜ ... 2017)

Ettevõttes kasutatakse arvestuse pidamiseks kahte tarkvara. Raamatupidamiseks kasutatakse majandustarkvara SAF ja laoarvestuseks kasutatakse veebipõhist tarkvara Metsaladu, mis on Artiston OÜ jaoks renditud tarkvara. Autor nimetab tarkvara SAF majandustarkvaraks, kuna tarkvara võimaldab läbi erinevate moodulite luua erinevaid süsteemseid võimalusi aruannete koostamiseks ja andmete haldamiseks (Zirnask 2018). Seega ei ole tarkvara mõeldud ainult raamatupidamiseks. Majandustarkvara SAF võimaldab kulusid kajastada kulukohtade ja kululiikide alusel. Tarkvara võimaldab importida andmeid lihtsalt süsteemist välja soovitud vormingus. Ühtlasi on võimalik luua lisaks finantsarvestuses kindlaks määratud vormidele ka ettevõttepõhiseid aruande vorme. Tarkvara võimaldab luua efektiivse süsteemi ettevõttesiseste aruannete koostamiseks.

Laoarvestustarkvara Metsaladu võimaldab teha erinevaid väljavõtteid valmis ja pooleliolevate tööde osas ja võimaldab teha väljavõtteid töödeldud ühikute kohta. Nagu ka majandustarkvara, võimaldab ka Metsaladu importida süsteemist andmeid välja soovitud vormingus. Laoarvestustarkvara Metsaladu on loodud vastavalt Artiston OÜ juhiste ja vajadustele ning on ettevõtte protsessides olulise tähtsusega. Juurutamise ja arenduse tulemusena on saanud tarkvara kasutamisest lahutamatu osa töötajate igapäevasest tegevusest. Tarkvara hõlmab protsesse ostust

kuni müügini. Erinevates protsesside on töötajatel kohustus sisestada oluline info tarkvarasse, et järgmine protsess saaks toimuda.

2.2. Uurimismeetodite tutvustus

Autor kasutab töö koostamisel esmaseid andmeid ja teiseseid andmeid. Esmaste andmete kogumisel kasutas autor vaatlust ja tegi isiklikud intervjuud ettevõtte tegevjuhi ja raamatupidajaga. Teiseste andmete kogumisel kasutas autor ettevõttesiseseid allikaid. Ettevõttesisesteks allikateks on majandustehingute algdokumendid, aruanded, eeskirjad ja juhendid.

Autor teostas vaatluse ettevõtte tegevuste kaardistamiseks. Vaatluse eesmärgiks oli kaardistada ja mõista ettevõttes toimuvaid protsesse. Autor arvab, et mõista paremini ettevõtte tegevust ja osakondade omavahelist seotust, on oluline selgitada ettevõtte protsesse. Autor tegi poolstruktureeritud intervjuud ettevõtte tegevjuhiga ja raamatupidajaga. Autor leppis kokku aja intervjuudeks ja vaatluseks. Autor valmistas intervjuuks ette küsimused, kuid intervjuu käigus muutis küsimuste järjekorda ja jättis välja küsimused, millele intervjuueeritav oli eelnevalt vastanud.

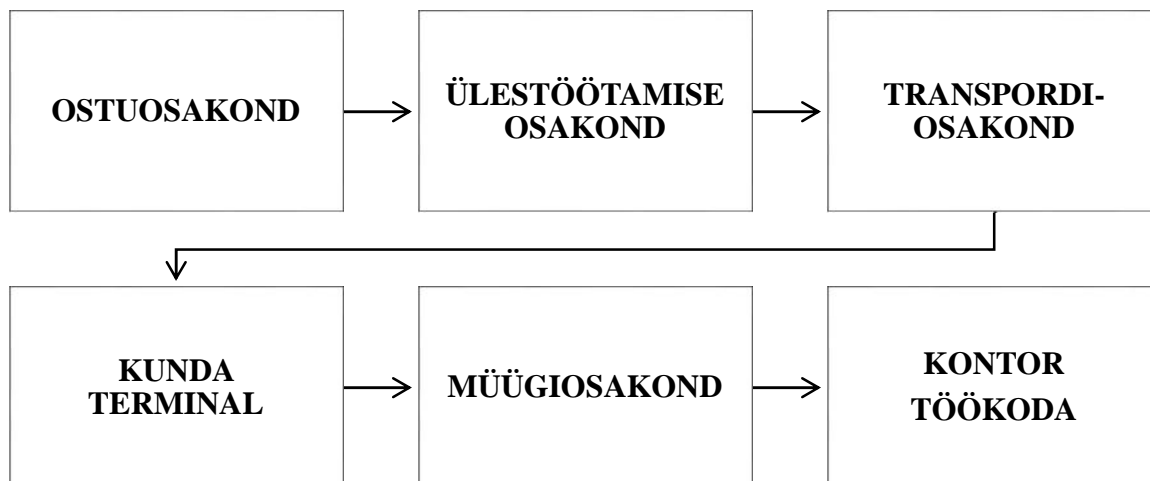
Ettevõtte tegevjuht ja raamatupidaja võimaldasid autorile ligipääsu ettevõtte majandustehingute algdokumentidele, aruannetele, eeskirjadele ja juhenditele. Autor analüüsis dokumente ja analüüsi tulemusena kaardistas ettevõtte kuluarvestuse täiendamise vajadust. Ligipääs dokumentidele andis autorile võimaluse mõistmaks, kuidas kulused kajastatakse ja kuidas informatsiooni edastatakse.

2.3. Ettevõtte protsesside kirjeldus

Teenuste osutamisel on algusest lõpuni palju erinevaid protsesse. Protsess on tegevuste kogum, millel on kindel eesmärk, milleni tuleb jõuda. (Raiborn, Kinney 2011) Artiston OÜ on jagatud seitsmeks osakonnaks. Autor käis kaardistamise eesmärgil tutvumas osakondade tööga Laekveres ja Kundas. Osakondade tegevused on omavahel seotud, see tähendab, et ühe osakonna tegevused on tihtipeale sisendiks teise osakonna tööle (Storey 1995). Artiston OÜ osakondades toimuvad erinevad tegevused, mis otseselt või kaudselt on omavahel seotud. Autori arvates aitas protsessidega lähemalt tutvumine mõista paremini, kuidas ettevõtte toimib. Tegevusi tuleb

analüüsida detailselt, et mõista täpsemalt, kuidas kulud tegevuste lõikes tekivad (Johnson, Kaplan 1991). Mõistes kulude tekkimist, on võimalik neid ka juhtida.

Autor kaardistas vaatluse tulemusena Artiston OÜ osakonnad. Ettevõttes on kokku seitse osakonda. Tugiosakonnad, mis on kontor ja töökoda, on toodud skeemil ühe osakonnana. Järgneval joonisel (vt Joonis 1) on toodud autori koostatud Artiston OÜ osakondade kaardistus.



Joonis 1. Artiston OÜ-s kaardistatud osakonnad

Allikas: Autori koostatud

Artiston OÜ protsess algab ostuosakonnast. Ostuosakonnal on võimalus osta kasvavat metsa, osta ümarmaterjali vahelaos ja osta ümarmaterjali Kunda terminalis. Ümarmaterjali ostmine vahelaos tähendab, et ostetakse koostööpartnerite poolt ülestöötatud metsas ladustatud ümarmaterjali. Ümarmaterjali on võimalik osta ka Kunda terminalis teiste puidukaubandusega tegelevate ettevõtete käest. Kasvava metsa raieõigust või ümarmaterjali müüa sooviv klient pöördub ostujuhi poole. Ümarmaterjali ostu puhul mõõdab ostujuht esmalt ümarmaterjali üle, kontrollib kliendi poolt esitatud omandi- või esindusõigust tõestavaid dokumente, kontrollib dokumentide õigsust erinevatest riiklikest registritest ja sõlmib lepingu. Järgmisena sisestab ostujuht kogused koos lao asukohaga ja ostu tõendava dokumentatsiooniga laoarvestustarkvarasse Metsaladu. Peale sisestamist teavitab ostujuht ülestöötamise osakonda ostust.

Kasvava metsa raieõiguse ostul on kliendi soovist lähtudes kaks erinevat varianti. Esimese variandi puhul soovib klient saada fikseeritud hinnapakumist. Fikseeritud hinnapakumise korral hindab ostujuht kasvava metsa liigilise koosseisu, mahu ja kvaliteedi ning teeb selle alusel

kliendile hinnapakumise lähtudes teistest osakondadest saadud informatsioonist ümarmaterjali müügihindade, ülestöötamis- ja transpordikulude kohta. Kui hinnapakumine on kliendile sobiv, kontrollib ostujuht raieõiguse teostamiseks vajaliku dokumentatsiooni olemasolu, vajadusel aitab metsaomanikku dokumentide taotlemisel ning sõlmib kliendiga kasvava metsa raieõiguse ostu lepingu. Teise variandina on kliendil võimalik kasvava metsa raieõigust müüa nii, et talle makstakse metsast tegelikult väljaraiutud puidusortimendi alusel. Sellisel juhul ostujuht metsa hindamist ei teosta. Selle asemel lepitakse kasvava metsa raieõiguse lepingus eraldi kokku iga sortimendi hind kliendi jaoks. Peale raietööde lõppemist võtab ostujuht kliendiga kokku müügiosakonnast saadud info alusel antud langilt tarnitud sortimendi koguste ja kvaliteediklasside kaupa. Vormistatakse akt, mis on väljamakse teostamise aluseks.

Ülestöötamise osakonna meister vaatab ostetud langi üle, määrab laoplatsi asukoha, vajadusel sõlmib teiste maaomanikega lepingud nende maa või teede kasutamiseks raietööde ajal ning otsustab lähtuvalt pinnasest, seadusest tulenevatest nõuetest või maaomanike soovidest, millal lank töösse võetakse. Lisaks otsustab meister, kas enne raietöid on vajalik langil alusmetsa raie ning vajadusel tellib alltöövõtjad seda teostama. Artiston OÜ-ga samasse ettevõtete gruppi kuuluvate Artiston Kinnisvara OÜ, Muuga PM OÜ ja Laekvere PM OÜ lankide puhul jääb ostuosakond vahele ning ülestöötamise osakonna meister sõlmib kasvava metsa raieõiguse lepingu ning vormistab hiljem müügiosakonna informatsiooni alusel akti.

Kui lank on ette valmistatud ja sobiv aeg selle ülestöötamiseks saabunud, siis sõltuvalt teostatavatest raietest, suunatakse sinna lage- või hooldusraie langetusmasin või mõlemad, kui kliendi metsas on vaja teha korrigeerivat tüüpi raieid. Sõltuvalt langi asukohast ning Artiston OÜ oma masinate koormatusest võib meister otsustada kasutada nelja partnerettevõtte masinaid. Lisaks raiete seaduslikkust tõendavale dokumentatsioonile saab langetusmasina operaator kaasa ka lõikusmaatriksi, mis on langi asukohast lähtuvalt müügiosakonna hinnainformatsiooni alusel koostatud optimaalne lõikuskeem puuliikide lõikes. Operaator sisestab maatriksi masina lõikusprogrammi ning masin juhendub sellest näidates operaatorile alati võimalust kõige väärtuslikuma sortimendi lõikamiseks. Kuna masin lähtub alati konkreetse palgi mõõtudest ning ei suuda arvestada kvaliteeti ning kogu puu pikkust, siis operaator otsustab, kas nõustub masina pakutuga või jätkab puu teisiti, pidades silmas suurima väärtuse välja lõikamist igast puust kvaliteeti ja kogupikkust arvestades. Lõikusmasina operaator sisestab lõigatud sortimendi ja kogused laoarvestustarkvarasse Metsaladu.

Kui langetusmasin on väiksemate lankide puhul töö lõpetanud või suuremate lankide puhul jõudnud raiuda piisavalt materjali, et väljaveomasin saaks pidevalt ja ohutult töötada, tuuakse langile väljaveomasin. Hooldusraiatele tuuakse väiksem väljaveomasin, et ei vigastataks kasvavaid puid ning juurestikku, ning lageraietele suurem väljaveomasin, et võimalikult suur kogus materjali ladudesse vedada. Väljaveomasina operaator näeb oma võimalikke töid laoarvestustarkvaras Metsaladu, kuhu langetusmasina operaator igapäevaselt sisestab tehtud töö andmed. Samasse tarkvarasse sisestab ka väljaveomasina operaator oma tööjärje sortimendi kaupa ning see info on sisendiks transpordiosakonnale. Väljaveomasina operaator alustab oma tööd tavaliselt kõige kallimate sortimendi ladudesse toomisest. Kui langil on ühe sortimendi osakaal väga suur, siis võib alustada ka sellest sortimendist. Eesmärk on võimalikult kiiresti võimalikult suur osa raiutud puidu väärtusest lattu toimetada, et minimaliseerida ilmastikust tulenevaid riske ja vältida puidu riknemist. Kui ümarmaterjal on välja veetud, siis sõltuvalt kliendi soovist või majanduslikust mõtekusest tuuakse langilt ära ja ladustatakse oksad ja ladvad. Oksad ja ladvad on raiejäätmel. Kui masinad on metsast lahkunud, siis vaatab meister langi üle ning vajadusel tellib korrastustööd.

Transpordiosakonna logistik näeb laoarvestustarkvarast Metsaladu erinevates asukohtades olevaid sortimendi ladusid ning tema kasutuses on müügiosakonna informatsioon iga sortimendi eelistatud sihtkoha osas lähtuvalt metsas oleva lao asukohast. Sõltuvalt lao suurusest ning sellest, kas kaks metsaveoautot mahub kõrvuti laadima, määratakse ladu konkreetse metsaveoautojuhi logistilisse plaani või lisatakse metsaveoautole ka poolhaagistega autod, mille laadimine on metsaveoauto ülesanne. Poolhaagisega autode kasutamine võimalusel tuleneb nende madalamast veohinnast. Logistiliselt Artiston OÜ autodele mittesobivad langid ning tippahooajal veomahte ületavad langid laseb logistik vedada partnerettevõtetal.

Autojuhi jaoks avatakse veoks ettenähtud langid koos väljaveomasina operaatori poolt sisestatud sortimendi kogustega laoarvestusetarkvaras Metsaladu. Seal on kaart lao täpse asukohaga. Poolhaagistega autod sõidavad vaid metsaveoautojuhi tellimuse peale, sest neil pole iseseisvalt võimalik koormat peale laadida. Kui ei ole kiiret vajadust kindla sortimendi järel laeva laadimiseks või müügilepingust tulenevate mahtude täitmise tähtaja tõttu, siis alustab transpordiosakond langil äravedu väärtuslikumast sortimendist. Iga koorma kohta koostab autojuht veoselehe, millele on märgitud puidu sortiment, hinnanguline kogus ja sihtkoht. Veoseleht koostatakse laoarvestusetarkvaras Metsaladu ning veoselehe koostamine vähendab automaatselt laos olevaid koguseid. Sihtpunktiks olev saeveski või terminal võtab veoselehe vastu ehk kinnitab veose

kohalejõudmist. Paberi- ja küttepuidu puhul fikseeritakse vastuvõtmisel mõõdetud kogus. Palkide puhul võetakse veoseleht vastu, kuid koorma kohta edastatakse müügiosakonnale eraldi mõõteraport mõõtmisliini tulemustega.

Kunda osakonnas asub Artiston OÜ puiduterminal eksporditava puidu jaoks. Sinna veetakse kokku puit, mille Artiston OÜ Kunda sadamast ekspordib või teistele Kundast eksportivatele ettevõtetele mõeldud puit, mida vastuvõtupiirangute tõttu ei saa koheselt nende terminali või laeva ära viia. Samuti toimub Kunda terminalis puidu laadimine konteineritesse. Kunda osakonna sadamatõstuk laeb tühjaks Artiston OÜ terminali saabuvad autod, kuid põhiliselt töötab nii oma terminaalid kui koostööpartnerite terminalides laevade laadimise ajal, kui tuhanded tihumeetrid puitu on vaja 24 tunni jooksul laadida terminalidest autodele ning vedada sadamakaile. Transpordiosakonnast tellitakse puidu laeva veoks poolhaagistega veoautod ning mitmest terminalist samaaegselt laadimisel kaasatakse ka metsaveoautod täiendavalt poolhaagistega veoautosid laadima. Eraldi ärisuunana on Kunda osakonnal leping AS-iga Kunda Nordic Tsement, kellele teenuse osutamiseks on tööl eraldi meeskond, mis tegeleb raudteevagunite puhastamise ja ettevalmistamisega ning tsemendiahjude hooldusega.

Müügiosakonna ülesanne on leida parimad partnerid ümarpuidu sortimendi müügiks. Oluline on tagada, et Artiston OÜ-l oleks olemas partner kogu võimaliku sortimendi jaoks, sest metsast ei ole enamasti võimalik raiuda vaid ühte puuliiki ning ühte kindlat sortimenti. Kuna ostujuhid töötavad üle Eesti, siis vajatakse puidu müügiks erinevaid regionaalseid partnereid. Müügijuht paneb ostujuhtidelt saadud informatsiooni ning Artiston Grupi teiste ettevõtete raieplaanide alusel kokku plaani järgmise kvartali müügikoguste kohta ning sellest lähtudes teeb puidutarbijatega lepingud, milles määratakse kvartalis tarnitava sortimendi kogus ning hinnad.

Eestis sobiva partneri mitteleidmisel või kohalikul turul valitsevate madalate hindade tõttu teeb müügijuht võimalusel lepingu välispartneriga puidu ekspordimiseks Kunda sadama kaudu. Lepinguliste koguste tarnimist jälgitakse laoarvestustarkvaras Metsaladu. Vajadusel suunatakse transpordiosakond eelistama kriitilisemat sortimenti, palutakse ülestöötamise osakonnal muuta lankide järjekorda, et saada kiiremini soovitud sortimenti, või suuremate prognoosivigade korral lepatakse kokku väiksemate metsaettevõtetega, kellel puuduvad mahulepingud, et nad tarniksid oma puidu Artiston OÜ nimel.

Müügi-osakond kontrollib, et igale autojuhtide loodud veoselehele tekiks kokkulepitud aja jooksul vastuvõtuakt või mõõteraport, mis on raamatupidajale väljastatava arve ning ostujuhile kliendiga väljatuleku põhise kokkuvõtte koostamise aluseks. Müügi-osakond tegeleb ka suuremate partnerite juures tekkiva praagi edasimüügiga. Langetusmasina operaatori või silmaga nähtamatute vigade tõttu arvatakse praagiks vaid paar protsenti ümarmaterjalist, kuid saeveskid hinnastavad praagi väga madalalt ning see puit sobib tavaliselt väga hästi paberipuu kvaliteedinõuetega. Kui langilt on välja toodud ja ladustatud oksad ja ladvad ehk hakkeks mõeldud materjal, siis selle puhul on müügi-osakonna ülesanne, lisaks hakke müügile, ka hakkimise ning hakke transpordi korraldamine. Hakkelaod koos asukohaga ning väljaveomasina operaatori hinnanguga mahu kohta on näha laovarvestustarkvaras Metsaladu. Valdavalt pakub müügi-juht need laod suurematele hakkepuiduga tegelevatele ettevõtetele välja ning soovib nende hinnapakumist ladudele. Mõnikord, kui hakke lõpptarbija teeb Artiston OÜ-le hakke osas hea otsepakkumise, korraldab müügi-juht hakkimise ja hakke transpordi sisseostetava teenusena. Artiston OÜ omanikud on mõeldud ka hakkeosakonna loomisele, kuid alginvesteering on väga suur, marginaalid madalad ning turg väga ebastabiilne ja ilmastikust sõltuv.

Töökoda osaleb Artiston OÜ tavapärase tegevuses vaid sellega, et transpordib treilerautoga ülestöötamise osakonna tellimusel metsamasinaid metsa ja metsast ära. Kogu ülejäänud töökoja tegevus on teiste osakondade toeks olemine või probleemide lahendamine. Töökoja mehaanik aitab juhte metsamasinate ja autode remondil ja hooldusel. Töökoja juhataja tellib ning toimetab kohale varuosad, tööriistad, rehvid, määrdeained ning kütuse. Töökojas peetakse täpset arvestust tellitud, tarnitud ja kasutatud ühikute osas. Töökojas on olemas tööriistad ning seadmed masinate pesuks, hoolduseks ja remondiks. Töökoja kasutuses on lintraktori baasil vintsi ja sahaga puksiir, millega käiakse maasse vajunud metsamasinaid või teelt välja sõitnud metsaveoautosid välja tõmbamas. Puksiiri tellib transpordiosakond talveteede tallamiseks, et need paremini läbi külmuks ning laoplatside lahtilükkamiseks autodele suure lume korral. Treilerauto ja puksiiriga osutab töökoda teenust ka teistele ettevõtetele metsamasinate veol ja abistamisel.

Kontor on tugiosakond. Kontor osaleb kõikide protsesside töös võrdselt Kontori alla kuuluvad ka raamatupidamisega seotud kulud. Artiston Grupi tütarettevõtete tegevjuhid ja raamatupidajad on Artiston Grupp OÜ töötajad ja Artiston Grupp OÜ esitab tütarettevõtetele raamatupidamise ja juhtimisteenuse eest arved. Kontori kulude alla kuuluvad veel kontoriruumidega seonduvad kulud, kontoritarvete kulud, ürituste korraldamise ja esinduskulud. Kontoriruumides on kõikide osakondade juhtide jaoks töökoht.

2.4. Ettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem

Ettevõtte olemasoleva kuluarvestussüsteemi kaardistamiseks tutvus autor ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjaga ja tegi intervjuu ettevõtte raamatupidajaga. Autori hinnangul on otstarbekas kasutada andmete ja info kogumiseks dokumentide vaatlust ja teha intervjuud. Lisas 1 on töö autor esitanud transkriptsiooni intervjuust ettevõtte raamatupidajaga, mis salvestati autori telefoniga.

Kulude arvestus raamatupidamises on Eesti Vabariigi raamatupidamiskohustuslastele on sätestatud raamatupidamise seadusega ja Eesti finantsaruandluse standardiga. Eestis ei ole raamatupidaja pelgalt finantsarvestusega tegelev töötaja ja raamatupidaja ametinimetuse taga ei peitu kitsast töövaldkonda. Raamatupidaja tööülesannetesse on tihtipeale põimitud ka kuluarvestus ja juhtimisarvestus, millest tulenevalt peab tänapäeva raamatupidaja olema mitmekülgsete majandusarvestuse alaste teadmistega töötaja (Bendrey *et al.* 2004). Raamatupidaja ülesanne on anda juhile objektiivset informatsiooni ettevõttes toimuva kohta, et juht saaks ettevõtte tegevust suunata.

Raamatupidamisel on organisatsiooni ülesehitusel tähtis roll. Raamatupidamine koondab ja töötleb andmed ja koostab aruanded, mis on vajalikud otsuste tegemiseks. Enamasti vajavad juhid detailsemat informatsiooni, kui finantsarvestus võimaldab esitada. Raamatupidamise numbrite põhjal on lihtsam hinnata otsuste mõju, kui ainult raamatupidamise numbrite põhjal otsuseid teha. Raamatupidamine on juhile üks kontrolli teostamise võimalus. (Zimmerman 2017)

Kulude arvestus raamatupidamises võib toimida peamiselt finantsarvestuse eesmärgil. Raamatupidaja kirjendab kulud majandustarkvaras ja saab kokkuvõttes finantsarvestuse seisukohalt vajaliku informatsiooni. Raamatupidaja kirjendab väga palju kuluarvestuseks vajalikku informatsiooni. Otstarbekas on viia sisse majandustarkvarasse lisaks finantsarvestusele ka kuluarvestussüsteem. See muudab andmete töötlemise efektiivsemaks ja automaatsemaks.

Artiston OÜ raamatupidamise sise-eeskiri on kooskõlas Eesti raamatupidamise seaduse ja Eesti finantsaruandluse standardiga. Raamatupidamise sise-eeskirja on viimati täiendatud jaanuaris 2018. aastal. Täiendavaid juhendeid arvestuseks koostatud ei ole. Ettevõttes on kasutusel kasumiaruande skeem 1. Raamatupidamise sise-eeskirjas on kajastatud kõik oluline

informatsioon, mis on vajalik finantsarvestuse toimimiseks. Kuluarvestus ei ole ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas kirjeldatud.

Autor selgitas dokumentide vaatluse ja raamatupidajaga tehtud intervjuu alusel välja, et kulud jaotatakse raamatupidamises ainult kahele osakonnale, mitte seitsmele osakonnale. Raamatupidamises käsitletakse osakondadena eraldi Kunda osakonda ja Laekvere osakonda. Laekvere osakond hõlmab enda all ostuosakonna, ülestöötamise osakonna, transpordiosakonna, töökoja ja müügiosakonna kulusid. Kontoriga seonduvaid kulusid osakondadele ei jaotata.

Otsekulud on kulud, mida saab seostada kindla kuluobjektiga. Töö autor tuvastas, et Artiston OÜ kulude puhul on paljud kulud otsekulud ehk on otseselt seostatavad kindla tegevusega ja kuluobjektiga. Otsekuludeks, mida on võimalik kanda otse kuluobjektile, on Artiston OÜ-s näiteks:

-) kasvava metsa ja ümarmaterjali kulud;
-) raie ja väljaveo kulud;
-) tööjõukulud;
-) lankide ettevalmistuse ja abitegevuste kulud;
-) sõidukite ja masinate kulud.

Kaudkulud on sellised kulud, millel ei ole otsest seost kuluobjektiga ja kaudkulusid tehakse mitme kuluobjekti tarbeks. Kaudkuludeks on Artiston OÜ-s näiteks:

-) kontoriga seonduvad kulud;
-) raamatupidamise kulud;
-) juhtimisteenuse kulud;
-) infotehnoloogia kulud;
-) esindus- ja lähetuskulud.

Kaudkulude osakaal on suhteliselt väike. Autor analüüsis 2015. kuni 2017. majandusaastate kulusid ja hindas otse- ja kaudkulude osakaalu. Autori hinnangul on otsekulude osakaal 85% ja kaudkulude osakaal 15%. Laoarvestustarkvara arendusega seonduvad kulud olid 2015. majandusaastal ja 2016. majandusaastal väga kõrged, kuna laoarvestustarkvara arendati sel perioodil. Sellel perioodil olid kaudkulud keskmiselt 18,5%. 2017. majandusaastal olid kaudkulud 12,5%. Kaudkulusid ei jaotata majandustarkvaras osakondade vahel.

Autor kaardistas ettevõtte olemasoleva kuluarvestussüsteemi ning tulemusena saab välja tuua ettevõtte kuluarvestuse etapid raamatupidamises:

1. Teenuse või kauba tellija saab arve ning teostab algdokumendi esmase kontrolli, et dokumendi sisu oleks korrektne. Kui algdokumendi sisu on korrektne, saadab teenuse või kauba tellija selle edasi raamatupidamisse. Raamatupidajale algdokumendi edastamisel kinnitab teenuse või kauba tellija kulu tekkimise.
2. Raamatupidaja fikseerib kulud kinnitatud algdokumentide alusel majandustarkvaras SAF. Raamatupidaja määrab algdokumendi sisestamisel kululiigi, kulukonto ja osakonna. Raamatupidamises kasutatavad kulukontod on toodud lisas 2 ja artiklid on toodud lisas 3.
3. Osakondade juhid saadavad raamatupidajale palgaarvestuse aluseks oleva informatsiooni hiljemalt kolm tööpäeva peale kalendrikuu lõppu. Raamatupidaja sisestab palgaarvestuse aluseks olevad andmed majandustarkvarasse ja teostab palgaarvestuse. Palgaarvestusel ei jaotata kulusid osakondade vahel, vaid raamatupidaja võtab vajalikud andmed palgaarvestusest käsitsi aruande koostamisel.
4. Ostutehingute algdokumentide alusel võtab raamatupidaja laos arvele kütuse ja määrdeained. Kütuse kannab raamatupidaja laost kuluks vastavalt kütusesüsteemi elektroonilisele väljavõttele. Määrdeainete kaardid täidavad töötajad ja määrdeainete kaartide eest vastutab töökoja juhataja. Määrdeained kannab raamatupidaja laost kuluks määrdeainete kaartide alusel.
5. Ümarmaterjali võtab raamatupidaja majandustarkvaras SAF arvele laoarvestustarkvara Metsaladu väljavõtte alusel. Raamatupidaja vormistab müügitehingute algdokumendid. Kui müügitehingute algdokumendid on varem koostatud, seob raamatupidaja need majandustarkvara laoarvestuse mooduliga.
6. Kaudkulud, mis peaks jaotuma osakondade vahel, sisestab raamatupidaja majandustarkvaras ilma osakonnata ja jagab kaudkulud osaliselt käsitsi koostatavas aruandes kahe osakonna vahel.
7. Raamatupidaja ülesandeks on koostada eelneva kuu kulude kokkuvõtte eraldi failina Excelis käsitsi järgneva kuu 25. ndaks kuupäevaks. Kulude kokkuvõtte esitatakse Laekvere osakonna ja Kunda osakonna lõikes.

Autori arvates on kuluarvestussüsteem ettevõttes aeganõudev ja keeruline. Väärkajastamise oht on väga suur ja kulude kokkuvõtte koostamine nõuab ülimat täpsust. Raamatupidaja hinnangul tekib vigu aruandes väga tihti, kuna töödeldavate andmete maht on suur ja ei ole aruande koostamiseks automatiseeritud. Majandustarkvara SAF võimaldaks kajastada kulusid täpsemalt ja lihtsamalt

töödelda. Raamatupidaja rõhutas ka asjaolu, et raamatupidamise andmebaas väga vana ja andmete maht väga suur. Sellest tulenevalt on majandustarkvara aeglane. Raamatupidaja on konsulteerinud majandustarkvara klienditoega. Probleemi lahendus on luua uus andmebaas, mis oleks kiirem. Uues andmebaasis oleks võimalik süsteem ehitada ülesse loogilisemalt ja automatiseerida kuluarvestust.

Töö esimeses osas kirjeldas töö autor Kaplani ja Cooperi (2002) käsitlust erinevate kuluarvestussüsteemide tasemete kohta. Teise taseme süsteemide tunnuseks on finantsaruandlusele suunatus, vigade ja nende tulemusena tekkivate tulemuste moonandumise risk ja vajaliku info esitamine viivitusega. Artiston OÜ kuluarvestussüsteemi kaardistamise tulemusena hindab autor, et Artiston OÜ olemasolev kuluarvestussüsteem on teise taseme süsteem.

2.5. Ettevõtte olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi puuduste väljaselgitamiseks analüüsis autor algdokumente, varem koostatud kuludega seonduvaid aruandeid. Autor analüüsis raamatupidaja ja tegevjuhiga tehtud intervjuusid, et mõista kuluarvestussüsteemi puudusi. Raamatupidajaga tehtud intervjuu transkriptsioon on toodud lisas 1 ja tegevjuhiga tehtud intervjuu transkriptsioon on toodud lisas 4. Ettevõtte kuluarvestussüsteem tegevjuhi arvates ei toimi ja olemasolev kuluarvestussüsteem ei anna piisavat ja asjakohast informatsiooni. Tegevjuhi hinnangul vajab hetkel olemasolev kuluarvestussüsteem täiustamist. Otsuste tegemisel on oluline võimalikult asja- ja ajakohane informatsioon. Ettevõtte tegevjuhil on oluline, et tema tehtud otsuseid protsesside osas oleksid toetatud adekvaatsete andmetega.

Autor analüüsis majandustehingute algdokumente ja kuludega seonduvaid aruandeid ning tegi intervjuud tegevjuhi ja raamatupidajaga. Majandustehingute algdokumentide analüüsi ja intervjuude tulemusena on autori arvates olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused järgmised:

1. Kulude arvestamise alused pole ühtsed kogu ettevõtte arvestussüsteemi ulatuses. Näiteks peetakse töökojas täpset arvestust remonditarvikute ja varuosade kasutuse lõikes, kuid raamatupidamises kajastatakse ostuarve alusel koheselt kuluna.
2. Raamatupidamises kasutatakse seitsme osakonna asemel kahte osakonda ja aruannete koostamiseks hakkab raamatupidaja käsitsi otsima vajalikke kulusid. Kaudkulude jaotus puudub. Sõidukite ja masinate kuluartiklid majandustarkvaras on registreerimisnumbri

põhiselt, mitte tegevuse või kauba põhiselt. Näiteks sõiduki osas on teada ainult kulud ühe summana, täpsustamiseks peab majandustehingute algdokumentide haaval kokku otsima kulude sisu. Selline tegevus on aeganõudev ja tihti on ekslikult aruannetest puudu olulised kulud, mis omakorda annab kokku valeinformatsiooni.

3. Ettevõtte tegevjuht saab kuludega seonduva aruanded ebaregulaarselt. Tihtipeale viibib aruande esitamine pika aja jooksul, kuna aruande koostamine on aeganõudev tegevus. See muudab operatiivsete otsuste tegemise tegevjuhi jaoks väga keeruliseks. Ühtlasi on käsitsi koostatud aruande puhul vigade tõenäosus väga suur ja vead ei pruugi kohe ka välja tulla. Osakondade juhtidel puudub tagasiside oma osakonna töö osas, kuna tulemuste jälgimiseks ei kasutata eelarveid ega saada aruandeid kulude kohta.
4. Ettevõtte tegevjuhil ja osakondade juhtidel puudub võimalus oma otsuseid põhjendada kindlate andmetega, puudub kindel ülevaate osakonna töö tulemustest ja puudub töötajatele tagasiside andmise võimalus.

Majandustehingute algdokumentide ja intervjuude analüüsimise tulemusena väljatoodud puuduste põhjal on selge, et ettevõtte kuluarvestussüsteem vajab täiendamist. Praegu olemasolev kuluarvestussüsteem ei ole piisavalt süstematiseeritud ja ei ole ka automatiseeritud.

2.6. Ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile

Kuluarvestussüsteemi täiendamisel tuleb arvestada, millised on ootused kuluarvestussüsteemile. Täiendatud kuluarvestussüsteemi ootuste selgitamiseks tegi autor intervjuud. Esimese intervjuu tegi autor raamatupidajaga (vt Lisa 1) ja teise intervjuu tegevjuhiga (vt Lisa 4). Raamatupidaja ootuste väljaselgitamine on oluline, kuna raamatupidaja ülesanne on panna andmed kokku aruandeks tegevjuhile. Tegevjuhi ootuste väljaselgitamine on oluline mõistmaks, millist informatsiooni tegevjuhil vaja on ja milleks.

Raamatupidajaga tehtud intervjuu tulemusena selgus, et raamatupidaja peamiseks ootuseks on, et täiendatud kuluarvestussüsteemi puhul oleks suure andmemahu haldamine lihtsam. Raamatupidaja tõdes, et kuludega seonduvate aruannete koostamine on oma keerukuse ja ajamahukuse tõttu tegevus, millega raamatupidaja tegeleb ebaregulaarselt, kui kiireloomuliste tegevuste kõrvalt leidub aega. Samuti tõi raamatupidaja välja asjaolu, et kui andmeid süstematiseerida, siis on vigade esinemise tõenäosus oluliselt väiksem. Kasutusel olev

majandustarkvara SAF võimaldab süsteemi väga lihtsalt üles ehitada ja aruandeid automatiseerida. Põhjus, miks seda tehtud ei ole, et erinevatel perioodidel on tööl olnud erinevad raamatupidajad. Erinevad raamatupidajad on majandustarkvarasse loonud erinevaid kululiike, kulukohti ja kasutanud süsteemi erinevalt. Põhjuseks, miks ei ole muudatusi tehtud, on asjaolu, et varem ei olnud informatsiooni ja analüüsi vajadus nii suur, ning aruandeid koostati ainult finantsarvestuse tarbeks. Selle tulemusena on praegu kasutusel andmebaas, kus viimase 15 aasta jooksul on erinevad raamatupidaja loonud oma süsteemi. Majandustarkvara klienditugi on raamatupidajale kinnitanud, et parim viis tekkinud probleemi lahendamiseks on luua uus andmebaas, mis oleks ülesehituselt selline, mis arvestaks kõigi osapoolte ootusi. Raamatupidaja hinnangul ei kasutata hetkel majandustarkvara SAF võimalusi maksimaalselt, vaid pigem kasutatakse majandustarkvara vaid finantsarvestuseks.

Ettevõtte tegevjuhiga tehtud intervjuu tulemusena selgus, millised on tegevjuhi ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile, et nendest ootustest lähtuvalt esitada ettepanekuid kuluarvestussüsteemi täiendamiseks. Ettevõtte tegevjuhiga tehtud intervjuu põhjal on tegevjuhi ootused uuele kuluarvestussüsteemile järgmised:

1. Andmete efektiivsem töötlemine, mille tulemusena oleksid andmed sisestatud süstematiseeritult ja andmete töötlemine edasiseks aruandluseks automaatsem.
2. Kuluarvestussüsteemi ühtsustamine kogu ettevõtte lõikes.
3. Igakuised regulaarsed aruanded. Eelmise perioodi aruande koostamine perioodile järgneva kalendrikuu keskpaigaks. Lisaks soovib tegevjuht, et aruanne sisaldaks ka võrdlusperioodi andmeid. Regulaarsed aruanded tagavad juhile parema ülevaate ettevõtte tegevustest ning võimaldab teha kiireid otsuseid ja hinnata võimalikke riske. Igakuised aruanded tagavad, et tegevjuhi otsused on toetatud andmetega.
4. Osakondade aruannete koostamine osakondade juhtidele, mis annaks ülevaate osakonna tööst. Oluline on välja tuua osakondade lõikes oma masinate kulud tihumeetri kohta ja sisseostetud teenuste kulud tihumeetri kohta, et hinnata kas on mõistlik teha tegevusi ise või osta teenusena sisse.

Autor analüüsib esimeses peatükis toodud teoreetilist käsitlust kuluarvestuse kohta ja tegevjuhi ootusi kuluarvestussüsteemile ning toob järgmises peatükis välja ettepanekud, et täiendatud kuluarvestussüsteem vastaks tegevjuhi ootustele.

3. ETTEPANEKUD KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISEKS

3.1. Ettepanekud tegevuspõhisele süsteemile üleminekuks

Kuluarvestussüsteemi täiustamise võimalike põhjustena on Horngren jt (2015) toonud välja tootevaliku, konkurentsi ja kaudkulude suurenemise. Sissejuhatuses kirjeldas autor ettevõtte kahte probleemi, milleks on valmisolek hindade languseks ja reageerimise vajadus kiirelt muutuvast ja tiheda konkurentsiga turul. Kaplan ja Cooper (2002) on toonud välja, et tegevuspõhine kuluarvestussüsteem võimaldab jaotada otsekulud tegevuste põhiselt otse kuluobjektidele, jaotada kaudkulusid täpsemalt kuluobjektidele ning saada parem ülevaade tegevuste lõikes. Autor teeb ettepaneku tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamiseks. Autor lähtub ettepaneku tegemisel tegevjuhi ootusest, et saada parem ülevaade tegevuste lõikes, mis võimaldaks teha kiireid otsuseid. Detailsemad aruanded võimaldavad reageerida turul toimuvatele muutustele kiirelt. Artiston OÜ kaudkulude osakaal ei ole suur, kaudkulud moodustavad kuludest 15%. Tegevuste osas detailsemate aruannete koostamiseks, tuleks kaudkulud jaotada kuluobjektidele. Autori hinnangul on tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekul võimalik luua tegevjuhi ootustele vastav kuluarvestussüsteem.

Autor tuvastas, et Artiston OÜ kuluarvestussüsteem on Kaplani ja Cooperi (2002) käsitluse kohaselt teise taseme kuluarvestussüsteem. Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutusele võtmisega on ettevõttel võimalus saada kolmanda taseme süsteemiga ettevõtteks. Tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile üleminek nõuab aega, kannatlikkust, järjepidevust ja täiendavaid kulutusi. Oluline on enne tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekuga alustamist mõista, milline on töömaht, ajakulu ja riskid.

Rowe (1995) on suunanud tähelepanu asjaolule, et tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekul tuleks kaasata nõustajaid, kes kaardistaks olemasoleva süsteemi ja töötaks välja plaani üleminekuks. Velmurugan (2010) on rõhutanud, et oluline on kaasata ka töötajaid, selgitada tegevuspõhise kuluarvestuse olemust ja kasu, et vältida hilisemat vastasseisu muudatustele.

Wouters jt (2012) on rõhutanud, et tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile ülemineku on aeganõudev ning üleminekuuga võivad kaasneda suured kulud. Võttes eelnevat arvesse, arwab autor, et ettevõttes tuleks esmalt moodustada töörühm. Autori ettepanek on kaasata töörühma osakondade juhid ning vajadusel kaasata ettevõtteväline spetsialist. Ettevõttevälise spetsialisti kaasamine võimaldab saada tegevustele sõltumatud hinnangud. Töörühma eesmärk on kaardistada ja mõista ettevõttes toimuvaid tegevusi ning koostada juhendid tegevuste lõikes kulude arvestamise osas. Töörühmal on oluline koostada ajakava, millisel perioodil tehakse kaardistamist. Töörühmale saab esmalt tutvumiseks esitada autori koostatud osakondade kaardistuse. Kui töörühm aktsepteerib autori koostatud kaardistust, siis säästab see oluliselt kaardistamisele kuluvat aega. Töörühma koostatud või täiendatud kaardistamise tulemusena on võimalik töötada välja plaan, mille alusel ettevõttes üle minna tegevuspõhisele kuluarvestusele. Töögrupi tegevuse tulemusena tuleks enne tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist mõista, kas saadav kasu ületab vajaminevad kulutused. Kui kulutused on väiksemad kui saadav kasu, siis tuleks kaaluda tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist.

Negatiivsena võib välja tuua ka selle, et tegevuspõhisele kuluarvestusele ülemineku ei pruugi kohe anda soovitud maksimaalset tulemust ja tulemused ei pruugi erineda oluliselt traditsioonilisest kuluarvestusest. Kuna ettevõttes on hetkel arvestussüsteem pigem suunatud finantsarvestusele, siis autori poolt toodud ettepanekute sisseviimisel on tegevjuhil ja osakondade juhtidel võimalik saada parem ülevaade kulude kohta ja hinnata osakonna tegevust ja ettevõtte tegevust tervikuna. Autor arwab, et ettevõtte juhtidel tasuks kaaluda tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekut.

3.2. Ettepanekud andmete efektiivsemaks töötlemiseks

Ettepanekute tegemisel lähtub autor esimese peatükis käsitletud teooriast ja teises peatükis intervjuu põhjal väljatoodud tegevjuhi ootustest täiendatud kuluarvestussüsteemile. Teooria osas käsitles autor kulude juhtimise ja kuluarvestuse tähtsus ettevõttes. Töö teise peatükis tutvustas autor ettevõtet lähemalt ning tõi välja kuluarvestussüsteemi kaardistamise ja intervjuude tulemusena olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused ja ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile.

Ettevõtte tegevjuhi esimene ootus on, et andmete töötlus oleks efektiivne ja süstematiseeritud. Olemasolev kuluarvestussüsteem on pinnapeale ja arvestust peetakse peamiselt finantsarvestuse

tarbeks. Autor teeb ettepanekud andmete efektiivsemaks ja süsteemsemaks töötlemiseks. Ettepanekute eesmärk on ka lihtsustada raamatupidaja tööd, muuta aruannete koostamist automaatsemaks ning seeläbi vältida vigade esinemist aruannetes ja tulemuste võimalikku väärkajastamist.

3.2.1. Ettepanekud kulukohtade kasutusele võtmiseks

Esimese ettepanekuna andmete efektiivsemaks töötlemiseks teeb autor ettepaneku ettevõttes kasutusele võtta kulukohtadena kõik osakonnad. Osakonnad on ettevõttes vastutuskeskused, mis tähendab, et iga osakonna juht vastutab oma osakonnas toimuva eest. Majandustarkvaras kajastatakse kulusid praegu kahte osakonna lõikes Laekvere osakonna ja Kunda osakonna. Osakondade kasutus kulukohtadena on majandustarkvaras jäänud aega, kui kuluarvestusele ei pööratud palju tähelepanu ning informatsiooni kulude kohta kasutati töö planeerimiseks ja otsustamiseks minimaalselt. Aja jooksul on ettevõttes välja kujunenud täpsem struktuur, kuid kuluarvestuses neid kasutusele ei ole võetud. Autor kaardistas ettevõttes kokku seitse osakonda. Nendeks on ostuosakond, ülestöötamise osakond, transpordiosakond, töökoda, Kunda osakond ja müügiosakond ja kontor. Palju probleeme tuleneb ettevõttes asjaolust, et osakondade juhtidel puudub tegevustulemuste kohta tagasiside. Selle tulemusena ettevõttes küll töö ei seisa, kuid olukord tekitab arusaamatusi.

Ettevõttes on viis põhiosakonda ja kaks tugiosakonda. Autor arvestas ettepaneku tegemisel osakondade kaardistusest ja tegevjuhi soovist saada ka tugiosakondade kulude osas ülevaade. Autori ettepanek on võtta ettevõtte majandustarkvaras kasutusele seitse osakonda, millest esimesed viis on põhiosakonnad ja järgmised kaks on tugiosakonnad:

1. ostuosakond;
2. ülestöötamise osakond;
3. transpordiosakond;
4. töökoda;
5. Kunda osakond;
6. müügiosakond;
7. kontor.

Autori hinnangul on oluline eristada kõikide osakondade kulusid, jaotades kulud tegevuste põhiselt. Tegevuspõhine kulude jaotus annab informatsiooni osakondade juhtidele tegevuste põhiselt ja võimaldab teha operatiivsemaid otsuseid osakonna töö ja teostavate tegevuste osas.

Majandustarkvaras osakondade kasutusele võtmine lihtsustab andmete töötlemist ja muudab kuludega seonduvate aruannete koostamise raamatupidaja jaoks vähem aeganõudvamaks ja ülevaatlikumaks. Kulude eristamine osakondade lõikes võimaldab anda osakondade juhtidele operatiivsemat ja täpsemat tagasisidet. Autor toob eraldi alapeatükis välja ettepanekud aruannete täiendamiseks.

Autor teeb ettepaneku kasutada lisaks osakondadele ka osakondade siseseid kulukohti (vt. Lisa 5). Igasse osakonda kuuluvad teatud sõidukid ja masinad. Sõidukite ja masinate kulu on oluline hinnata investeeringute planeerimise seisukohast individuaalselt. Selleks, et hinnata sõidukite ja masinate otstarbekust ja väljavahetamise vajadust, tuleb hinnata nende kulusid. Selleks, et iga sõiduki või masina kulu oleks individuaalselt eristatav, teeb autor ettepaneku võtta kasutusele osakondade sisesed kulukohad.

Majandustarkvaras SAF on võimalik sõidukite ja masinate kuludele sisestada lisaks osakonnale ka projekt. Autor on tema kasutuses olevate andmete põhjal koostanud nimekirja projektikoodidest ja nimetustest, mida rakendada sisestamisel (vt. Lisa 5). Koodide kasutamine loob eelduse andmete paremaks süstematiseerimiseks ja töötlemiseks. Koodidega kulude eristamine koondab kuluobjektiga seonduvad kulud kokku.

Autori loodud projektikoodide tuleb tutvustada osakondade juhtidele. Osakondade juhid tellivad kaupu ja teenuseid ning kinnitavad nendega seonduvad kulud. Kui osakondade juhid kinnitavad, millise masina või sõiduki kuluga on tegemist, on raamatupidaja töö lihtsam ja kulu kajastatakse õigel kohal. Töökoja juhataja peab täpset arvestust masinate ja sõidukite remonditarvikute ja varuosade kohta. Kuu lõpus suur osa remonditarvikuid ja varuosi ladustatud, aga raamatupidamislikult kajastatud kuluna. Autor teeb ettepaneku, et töökoja juhataja esitaks kuupõhiselt arvestuse raamatupidamisse. Sellisel juhul saab raamatupidaja võtta remonditarvikud ja varuosad laoarvestuses ostuarvete alusel arvele ja kanda kulud sõidukite ja masinate põhiselt kuu lõikes töökoja juhataja koostatud arvestuse põhiselt kuludesse. Autor leiab, et see kajastab kulusid õiglasemalt.

Autori koostatud sõidukite ja masinate projektikoodide kasutamise eesmärk on muuta kuluarvestussüsteemi täpsemaks. Autor on koostanud projektikoodid kolmes grupis (vt. Lisa 5). Esimene projektikoodide grupp on sõidukid. Sõidukiteks on loetud kõik maastikusuutlikud veoautod (Toyota Hiluxid ja Ford Ranger), metsaveoautod, poolhaagisega veoautod ning

treilerauto. Sõidukiteks loetakse sõiduteedel kasutada lubatud liikumisvõimelisi masinaid. Sõidukite projektigrupi koodid algavad tähisega S. Tähisele järgneb järjekorra number ja järjekorranumbrile järgneb registreerimisnumber. Teine projektikoodide grupp on haagised. Praegu ei kajastata eraldi metsaveohaagiste kulu, vaid haagise kulu kajastatakse metsaveoauto kulu osana. Haagiseid tuleb kajastatud eraldi sõidukitest, kuna haagist saab kasutada erinevate sõidukitega ja haagise kasutusaastate arv võib olla erinev kui sõidukil, millega haagis samaaegselt soetati. Sellest tulenevalt ei ole haagiseid otstarbekas kajastada sõiduki osana. Haagiste projektigrupi koodid algavad tähisega H. Tähisele järgneb järjekorranumber ja järjekorranumbrile järgneb registreerimisnumber. Kolmas projektikoodide grupp on masinad. Masinateks loetakse sõiduteedel kasutamiseks mitte lubatud metsatöödel kasutatavaid masinaid: langetus- ja väljaveotehnikat, abitehnikat ja sadamas kasutatavaid tõstukeid. Masinate projektigrupi koodid algavad tähisega M ja tähisele järgneb järjekorranumber. Järjekorranumbrile ei järgne registreerimisnumbrit, kuna paljudel masinatel ei ole registreerimisnumbrit.

Autor on koostanud aruandevormi, milline võiks välja näha sõidukipõhine päring kulude kohta (vt. Lisa 6). Päringu eesmärk on anda ülevaade sõidukiga seotud kuludest ja võrrelda teiste samaliigiliste sõidukitega. Samade põhimõtete alusel saab koostada päringu ka masinate ja haagiste kohta. Ettevõtte tegevjuht, ülestöötamise osakonna juht ja transpordiosakonna juht peavad tegelema tihti küsimusega, kas investeerida uude tehnikasse või on võimalik veel töötada olemasoleva tehnikaga. Kulude hindamisel on oluline saada ülevaade kõikidest sõiduki, haagise või masinaga seonduvatest kuludest. Kui näiteks remondikulud on läinud põhjendamatult kõrgeks võib masina väljavahetamine olla õigustatud. Tihti peale võib väljavahetamise tingida ka tehnoloogia arengust tulenevad täiendavad kasutegurid.

3.2.2. Ettepanekud kontoplaani täiendamiseks ja kuluartiklite kasutamiseks

Kulukontod on ettevõttes ülesehitatud kasumiaruande skeem 1 põhjal ja on kontoplaani on lisatud ka täiendavaid kulukontosid (vt. Lisa 2). Kulukontode numeratsioon algab kontoplaanis number viiega. Kontoplaan on koostatud põhimõttega, et kontod koondavad erinevaid kululiike. Autor teeb ettepaneku kasutada vähem kulukontosid, kuna kulud jaotatakse kuluartiklite põhjal. Hetkel on raamatupidamises kasutuses kulukontodena kontod nimetustega tegevuskulud, metsa töötlemine, kaubad, toore ja materjal, palgakulud, põhivara kulum ja metsatöötlemisega seotud kulud.

Kulukontode eesmärk on koondada kulusid. Tegevuskulude all kajastatakse administratiivsetel eesmärkidel tehtud kulud. Tegevuskulude alla kuuluvad näiteks liiklus- ja kaskokindlustus,

kontoritarbed, pangateenused, raamatupidamine, raskeveokimaks, maamaks, koolitused, lähetused ja liikmemaksud. Metsa töötlemise konto all kajastatakse raieõiguse ja ümarmaterjali ostu kulud. Metsatöötlemisega seotud kulude all kajastatakse sisseostetud teenuste, sõidukite ja masinate kulud. Kaubad, toore, materjal ja teenused konto all kajastatakse kulud, mis ei ole seotud viimase kontoga, milleks on metsa töötlemine. Palgakulude ja põhivara kulumi kontode sisu vastab nimetusele.

Majandustehingute algdokumentide ja raamatupidamise väljavõtete vaatluse alusel teeb autor ettepaneku lihtsuse ja selguse mõttes kasutada vähem kulukontosid. Autori ettepanek on kulukontodena kasutada tegevuskulude kontot ja kaubad, toore, materjal ja teenused kontot (vt. Lisa 7). Selliselt on raamatupidajal lihtsam kulusid kontodele jaotada. Kulude jaotamisel kontodele tuleks lähtuda Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 2 "Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes" kirjeldatud kasumiaruande skeemi 1 kirjete selgitusest. Tegevuskulude kontol tuleb kajastada administratiivseid ja mitte otseselt põhitegevusest tulenevaid kulusid. Kaubad toore, materjal ja teenused kontol kajastada põhitegevusega seonduvad kulud. Selle alla koondada ka varasemalt kasutatud metsa töötlemise kulud ja metsa töötlemisega seonduvad kulud. Autor lisab ka, et masinate ja sõidukitega seotud kulud, mis kajastatakse hetkel tegevuskulude kontol, oleks õige kajastada kontol kaubad, toore, materjal, teenused. Need kulud on näiteks liiklus- ja kaskokindlustus, raskeveokimaks ja teekasutustasu. Need kulud on põhitegevusega otseselt seotud kulud.

Autor analüüsis hetkel kasutusel olevaid artikleid (vt. Lisa 3), mida raamatupidaja kasutab algdokumentide sisestamisel. Kokku on kasutusel 482 artiklit. Raamatupidaja sõnul on erinevatel aegadel ettevõttes raamatupidajad loonud erinevaid süsteeme. Praegu on artiklite loendis artikleid topelt ja artikleid ka puudu. Algselt on kasutatud artiklite koodidena numbreid. Raamatupidaja hinnangul ei ole see otstarbekas, kuna sisestamisel on lihtsam kasutada nimetusi. Sisestamisel on nähtav artikli koodi väli. Artikli koodidena nimetuste kasutamine hoiab kokku aega, sest kui sisestamisel kasutada artikli nimetust, siis leiab programm õige artikli. Numbrilisi koode kasutades tuleb sisestamisel avada eraldi aknas artiklite valik ja valida sealt õige artikkel. Autor märkas dokumentide vaatlusel, et kuluartiklina kasutatakse majandustarkvaras sõidukite registreerimisnumbreid ja masinate nimetusi. See tähendab, et kui tuleb arve sõiduki kulu kohta, siis ei eristata, mis on kulu täpne sisu. Näiteks sõidukite remont, sõidukite hooldus, liiklus- ja kaskokindlustus, kütus ja muud sõidukiga seonduvad kulud sisestatakse ühe artikliga, milleks on sõiduki registreerimisnumber. Väljavõtet koostades saab raamatupidaja kulu kohta ühe

koondnumbri, kuid sisu selgitamiseks tuleb ükshaaval arved uuesti läbi vaadata ja käsitsi eristada. See on aeganõudev protsess ja võib esineda hooletusest tingitud vigu. Eelnev omakorda suurendab ohu, et saadav info ei ole kasutuskõlbulik.

Autor koostas andmete analüüsi põhjal artiklite loendi, mis annaks kasutamisel koos projektikoodidega parema ülevaate (vt. Lisa 8). Autori koostatud loendis on 232 artiklit. Autori hinnangul sisaldab loend vajalikke artikleid, et kulude sisu oleks mõistetavam. Autor asendas loetelus varasemalt kasutatud sõidukite registreerimisnumbri ja masinate nimetuste põhised artiklid ja tegevustest tulenevate artiklitega. Näiteks sõidukite puhul oleks eraldatav hooldus, remont, rehvid, rehvitööd, liiklus- ja kaskokindlustus, tehnoulevaatus ja muud olulised sõidukitega seotud kulud. Autor korrastas ülestöötamisel kasutatavate artiklite nimetusi, et oleks lihtsamini arusaadav artikli sisu. Kasutusel olevatest artiklitest on paljud samatähenduslikud. Ülestöötamisel kasutatavad peamised artiklid on alusmetsaraie, raieteenus, kokkuveoteenus ja raie-ja kokkuveoteenus. Abitegevuste artiklid on näiteks suurte puude raie ja teede ja loaplatside rajamisega seotud artiklid. Metsa uuendamise seotud artiklid on istutamine, erinevad istikud ja maapinna ettevalmistustööd. Ümarmaterjaliga seonduvad sortimendipõhised artiklid on kõik kajastatud vastavalt PEFC sertifikaadi nõuetele.

3.3. Ettepanekud ettevõttesisese aruandluse täiendamiseks

Intervjuust ettevõtte tegevjuhiga selgus, et ettevõttesisene aruandlus ei vasta vajadusele ja aruanded vajaks täiendamist. Ettevõttes koostatakse hetkel ühte kuludega seonduvat aruannet, mis koondab Laekvere ja Kunda osakondade kulusid. Aruannet koostab raamatupidaja käsitsi ja aruande koostamine on aeganõudev tegevus. Tulenevalt sellest, et aruandes kajastub palju andmeid ja asjaolu, et raamatupidaja koostab seda käsitsi tabelarvutustarkvaras Microsoft Excel, on aruandes tihti vead. Vead võivad olla olulised ja moonutada tegevjuhile esitatavat informatsiooni. Osakondade juhtidele osakonna kulude osas aruandeid ei koostata. Tegevjuhi hinnangul on see suur puudus, kuna osakondade juhtidel puuduvad kindlad andmed osakondade töö suunamiseks. Kuna raamatupidajal võtab aruande koostamine palju aega, siis tihtipeale hilineb aruande esitamine tegevjuhile kuid.

Aruannete väljatöötamisega alustamiseks selgitas autor kulude jaotumist. Enamus kuludest on otsekulud ja jaotuvad otse osakondadele. Kaudkulude jaotuseks selgitas autor tugiprotsesside

kulude jaotust. Tugiosakonnad on ettevõttes töökoda ja kontor. Töökoda teenindab ülestöötamise osakonda ja transpordiosakonda. Töökoja töölehtede analüüsimise tulemusena, hindab autor töökoja kulude jaotuse 30% transpordiosakonnale ja 70% ülestöötamise osakonnale.

Kulud on jaotatud tulenevalt osakondade ajalisest töökoja kasutusest. Autor analüüsis töökoja töökäskusid ja hindas töökoja kasutust osakondade poolt eelmistel perioodidel. Töökojas teostatakse transpordiosakonna sõidukitele ainult väiksemad tööd, sõidukite hooldused ja remondid teostatakse Scania Eesti AS-i esindustes, milleks on sõlmitud igale sõidukile hoolduslepingud. Hoolduslepingute kohaselt makstakse igakuiselt hooldustasu. Hooldustasu maksmise eesmärk on hajutada hoolduskulu pikema perioodi peale. Ülestöötamise osakonna masinad hooldatakse ja remonditakse töökojas. Töökoda tellib vajalikud varuosad ja remonditarvikud ülestöötamise osakonna masinate remondiks ja hoolduseks ning hoolduse- ja remonditööd teostavad töökoja töötajad koos masinate operaatoritega.

Kontoriga seonduvad kulud on vajalikud kõikide osakondade toimimiseks. Kontoriga seonduvad kulud on raamatupidamise kulu, juhtimisteenuse kulu, infotehnoloogia kulud, kontoritavete kulu, kontori jooksvad kulud ja muud sellised kulud. Autor analüüsis raamatupidaja ajakulu erinevatele osakondadele. Autor võttis analüüsi aluseks 2019. aasta jaanuarikuu. Jaanuarikuu valis autor sellepärast, et jaanuarikuu on hooaja tipp. Autor analüüsis algdokumentide arvu osakondade lõikes. Autor analüüsis kontorikulude jaotust osakondade vahel. Analüüsi tulemusena selgus, et kontorikuludest 21% on ostuosakonna kulud, 24% on ülestöötamise osakonna kulud, 20% on transpordiosakonna kulud, 17% Kunda terminali kulud ja 18% müügiosakonna kulud. Osakondade kulud jaotuvad väga väikeste vahedega ja kuude lõikes võivad olla sarnased. Autori hinnangul on oleks õiglane jaotada kulud võrdselt põhiosakondade vahel nii, et igale osakonnale jaotada 20% kontori kuludest.

3.3.1. Ettepanekud osakondade aruannete koostamiseks

Autor nõustub tegevjuhi arvamusega, et osakondade juhtidele on oluline anda tagasisidet osakonna tegevuste lõikes. Autor lähtus tegevjuhi ootusest, et osakondade kohta oleks võimalik saada tagasisidet ja koostas aruandevormi, milline võiks näha välja ülestöötamise osakonna aruanne (vt. Lisa 9). Ülestöötamise osakonna aruande peamiseks eesmärgiks on anda osakonna juhile tagasisidet selle kohta, kui suured on kulud oma masinatega ühe tihumeetri ülestöötamisele ja kui palju on kulud ühe tihumeetri ülestöötamisel, kui teenus on sisseostetud.

Autori koostatud aruanne koosneb kolmest osast ja kokkuvõttest. Esimese osa eesmärk on anda osakonna juhile ülevaade oma masinatega seonduvatest kuludest. Esimese osa kulud on jaotatud kaheks – personalikulud ja masinate kulud. Personalikulud kajastavad kõiki masinate operaatoritega seonduvaid kulusid. Nendeks kuludeks on palgakulud, tööriiete ja -jalanõude kulud, telefoni- ja andmesidekulud, tööohutuse ja tervishoiu kulud ja tööks vajalike koolituste kulud. Masinatega seotud kulud on kindlustuse, amortisatsiooni, remondi, hoolduse, kütuse, määrdeainete ja töökoja kasutamise kulud. Laoarvestustarkvara Metsaladu võimaldab teha väljavõtte töödeldud tihumeetritest masinate lõikes kindlal ajaperioodil. Esimese osa kokkuvõttena on kokku liidetud personali ja masinate kulud jagatud aruandeperioodil oma masinatega töödeldud tihumeetritega, mille tulemusena näeb ülestöötamise osakonna juht, mis on oma masinatega ülestöötatud ühe tihumeeteri hind. Aruande teise osa eesmärk on osakonna juhile anda ülevaade sisseostetud ülestöötamisteenustega seonduvatest kuludest. Sisseostetavad teenused on ülestöötamisel raiateenus, kokkuveoteenus ja kompleksteenuse ehk raie- ja kokkuveoteenus. Sisseostetava teenuse osutajale on kohustuslik laoarvestustarkvara Metsaladu kasutamine, mille alusel saab teha väljavõtte ka sisseostetud ülestöötatud tihumeetrite osas. Teise osa kokkuvõttena on sisseostetud ülestöötamisteenuse kulud jagatud sisseostetud ülestöötatud tihumeetritega, mille tulemusena näeb ülestöötamise osakonna juht, mis on sisseostetud teenuse korral ülestöötatud ühe tihumeetri hind. Aruande kolmanda osa kulud on jaotatud kaheks. Esimene on ülestöötamise abitegevused, mis võivad, kuid ei pruugi esineda nii oma masinatega ülestöötamisel, kui ka sisseostetud ülestöötamisel. Kui ostetakse sisse ülestöötamisteenust, siis abitegevuste teostamine on teenuse tellija kohustus. Abitegevused on lume lükkamine, puistematerjalid, ekskavaatoritööd, laoplatsti üür, alusmetsaraie ja suurte puude raie teostamine. Teine osa on metsameistriga seonduvad kulud. Metsameistriga seonduvate kulude alla kuuluvad metsameistri palga, sõiduki, tööriiete- ja jalanõude, töövahendite ja koolituse kulud. Metsameistriga seonduvate kulude alla kuulub ka kontorikulu. Kokkuvõttes on kõikide kolme osa kulude summa jagatud oma masinatega ülestöötatud ja sisseostetud ülestöötatud tihumeetrite summaga. See annab meistrile ülevaate, mis on osakonna ühe tihumeetri ülestöötamise hind, võttes arvesse kõiki osakonna kulusid.

Osakonna kohta koostatud aruandest saadav informatsioon annab osakonna juhile võimalusi teha otsuseid tegevuste kohta, kuna aruandest selgub, millised on tegevuste kulud. Kui aruandes selgub, et sisseostetud teenus on oluliselt odavam kui oma masinatega teostatud tegevused, siis on osakonna juhil vaja analüüsida kulusid. Osakonna juht peab tegema otsuse, mida on oleks võimalik teha teisiti, et oma masinatega töötamine oleks õigustatud. Tegevuspõhine kuluarvestus aitab kulusid esitada detailsemalt ja jaotada kaudkulusid täpsemalt, mis on oluline tegevuste

planeerimisel. Aruanne annab võimaluse võrdluseks konkurentidega, kui ettevõtte kulud on oluliselt kõrgemad konkurentide hindadest, tuleb osakonna juhil analüüsida tegevuste efektiivsust.

Autori hinnangul saab teiste osakondade kohta koostada analoogsed aruanded. Kõikide osakondade juhtidele on oluline oma osakonna töö planeerimiseks omada tuge. Osakonnapõhine aruanne oleks osakonnajuhile heaks töövahendiks, mis teeks olukorra mõistmise lihtsamaks ja aitaks otsuste tegemisel. Osakondade juhtidel on oluline hoida tasakaalu oma masinate ja sisseostetud teenuste vahel. Kui oma masinad ei tööta efektiivselt või ei tööta üldse, siis osakond kannab sellest hoolimata kulu. Tehtud ettepanekud peaksid lihtsustama ja süstematiseerima osakondade juhtidele koostatavat aruannet.

3.3.2. Ettepanekud koondaruande koostamiseks

Tegevjuht tõdes intervjuus, et olemasolev koondaruanne ei anna piisavalt head ülevaadet ja tegevjuhi ootus oleks, et aruanne oleks jaotatud viieks osakonnaks, praeguse kahe osakonna asemel. Autor koostas aruandevormi, mis annaks tegevjuhile ülevaate osakondades toimuvate tegevuste lõikes (vt. Lisa 10). Tegevjuht suunab kogu ettevõtte tööd ja tegevjuhi ülesandeks on luua strateegiat. Aruande eesmärk on anda ülevaade erinevate tegevuste kuludest ja kuludest tihumeetri kohta. Tegevjuhile kasutamiseks mõeldud koondaruande koostamisel arvestas autor asjaoluga, et see annaks tegevjuhile üldise ülevaate kõikide osakondade kohta.

Koondaruande ülesehitus on osakondade põhine. Ostuosakonna all on oluline eristada kasvava metsa ostu, ümarmaterjali ostu vahelaos ja ümarmaterjali ostu terminalis. Muude osakonna kulude osas piisab, kui koondaruandes esitada ühe reana. Võrdluses ümarmaterjali ostukuluga on muudel ostuosakonna kuludel väike osakaal. Vajadusel saab alati täpsema ülevaate osakonna kuludest osakonna kuludega seonduvast aruandevormist. Ülestöötamise osakonna puhul on oluline eristada oma masinate kulud ja sisseostetud ülestöötamisteenuse kulud tihumeetri kohta. Transpordiosakonnal on samamoodi oluline eristada oma metsaveokite kulu ja sisseostetud veoteenuste kulud tihumeetri kohta. Selline jaotus võimaldab hinnata oma masinate ja metsaveoautodega opereerimise tulemuslikkust ja anda hinnangut, kas teha ise või osta teenust sisse. Kunda terminali puhul tuleb arvesse võtta, et osakond müüb tõsteteenust ja vagunite puhastuse teenust ning sellest tulenevalt teenib tulu. Kokkuvõttes saab Kunda terminali kuludest maha võtta teenitud tulu. Müügiosakonna puhul eristamiseks alust ei ole. Koondaruande kokkuvõttena tuleb liita osakondade kulud puidumüügi kulude alla ja tuua välja kulu müüdü tihumeetri kohta. Lisaks tuleks välja tuua puidumüügi tulu ja tulu tihumeetri kohta. Alla lisada ka

erinevate ostu liikide kohta tulemus tihumeetri kohta. Aruandes ei kajastu osakondadena töökoda ja kontor. Töökoja kulud on jaotatud ülestöötamise osakonna ja transpordiosakonna vahel. Kontori kulud on jaotatud võrdselt viie põhiosakonna vahel.

KOKKUVÕTE

Ebastabiilne turg ja tihe konkurents toovad ettevõtetele kaasa suurema vajaduse detailsemate andmete järgi tegevuste kohta, mida ettevõtte oma toote või teenuse pakkumiseks teeb. Kui ettevõttel on piisavalt andmeid, mille põhjal kiireid otsuseid teha, siis see võib anda teiste ettevõtete ees konkurentsieelise.

Artiston OÜ on tegelenud metsavarumise ja puidukaubandusega kokku 22 aastat ja selle aja jooksul on toimunud turul väga palju muutusi. Paljud metsavarumise ja puidukaubanduse ettevõtted, kes alustasid tegevust samal ajal, on tänaseks spetsialiseerinud ja pakuvad ainult ühte teenust. Turg on muutunud ka läbipaistvamaks ja palju on informatsiooni, mis varasemalt ei olnud kõigile kättesaadav. Sellest tulenevalt on lihtne teha võrdlusi konkurentidega. Rohkem informatsiooni on ka metsaomanikel, kellelt ettevõtte ostab metsa või ümarmaterjali. Viimastel aastatel on loodud palju metsaomanike koondavaid mittetulundusühinguid ja oksjoniportaale. Tegemist ei ole turul negatiivse arenguga, vaid suurem info kättesaadavus on muutnud tehingud läbipaistvamaks. Tänu suurenenud informatsiooni kättesaadavusele on metsaomaniku tunnetus turu suhtes oluliselt parem, kui oli varasemalt, mis omakorda muudab erinevate puidukaubandusega tegelevate ettevõtete konkurentsi tihedamaks.

Magistritöö eesmärk oli täiustada Artiston OÜ olemasolevat kuluarvestussüsteemi. Autor uuris töö koostamise käigus, milline peaks olema Artiston OÜ kuluarvestussüsteem, et see vastaks tegevjuhi ootustele ja toetaks otsuste tegemist. Eesmärgi saavutamiseks kogus autor informatsiooni vaatluse, intervjuude tegemise ja dokumentide analüüsimise teel. Vaatluse tulemusena kaardistas autor ettevõtte struktuuri, vastutuskeskused ja protsessid. Tegevjuhi ja raamatupidajaga tehtud intervjuu põhjal selgitas autor välja praegu kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi ja ootused kuluarvestussüsteemile.

Magistritöö eesmärgi saavutamiseks püstitas autor kolm peamist uurimisülesannet. Esimeseks uurimisülesandeks oli selgitada välja ja kaardistada Artiston OÜ praegu kasutusel olev kuluarvestussüsteem ja selle tuua välja kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi puudused. Teiseks

uurimisülesandeks oli selgitada välja tegevjuhi ootused kuluarvestussüsteemile ja võimalused täiustamiseks. Kolmandaks uurimisülesandeks oli tulenevalt tegevjuhi ootustest esitada ettepanekud kuluarvestussüsteemis täiustamiseks.

Artiston OÜ kuluarvestussüsteemi kaardistamise tulemusena tuvastas autor, et ettevõttes on välja kujunenud kindel vastutuskeskustega struktuur. Vastutavate osakondadena kaardistas autor viis osakonda ja tugiosakondadena kaardistas autor kaks osakonda. Vastutavad osakonnad on ostuosakond, ülestöötamise osakond, transpordiosakond, Kunda terminal ja müügiosakond. Tugiosakonnad on kontor ja töökoda. Otsekulude osakaal kuludest on autori hinnangul 85% ja kaudkulude osakaal 15%. Autor selgitas välja, et paljud kulud ettevõttes on otsekulud ja on võimalik jaotada otse kuluobjektidele.

Dokumentide vaatlusel ja analüüsimisel ning raamatupidaja ja tegevjuhiga tehtud intervjuu tulemusena selgitas autor välja olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused. Raamatupidaja sõnul on hetkel kasutusel olev andmebaas jõudnud maksimum mahuni ja tuleb luua uus andmebaas, kuhu oleks võimalik sisse viia muudatused, mis muudaks süsteemi automaatsemaks. Raamatupidaja ja tegevjuhi hinnangul on olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused järgmised:

-) kuluarvestussüsteem ei ole ettevõttes ühtne;
-) puudub kaudkulude jaotus;
-) raamatupidamises kasutatakse ainult kahte osakonda, nendeks on Laekvere osakond ja Kunda osakond;
-) kuludega seonduvad aruanded koostab raamatupidaja käsitsi tabelarvutustarkvaras ja suure andmemahu käsitsi haldamine tõttu on suur väärkajastamise oht;
-) kuludega seonduvat aruannet esitatakse tegevjuhile ebaregulaarselt ja osakondade juhtidele aruandeid ei koostata.

Tegevjuhiga tehtud intervjuu tulemusena selgitas autor välja tegevjuhi ootused kuluarvestussüsteemile. Tegevjuhi ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile olid järgmised:

-) andmete efektiivsem töötlus
-) ühtne kuluarvestussüsteem kogu ettevõtte lõikes;
-) kuludega seotud aruanded regulaarsed ja ülevaatlikud;
-) osakondade juhtidele aruanded osakondade tegevuste lõikes.

Autor koostas ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks vastavalt tegevjuhi ootustele.

Autori esitatud ettepanekud on järgmised:

- J Võtta kasutusele tegevuspõhine kuluarvestus. Andmete efektiivsemaks töötlemiseks võtta kasutusele kulukohtadena majandustarkvaras töö autori poolt kaardistatud osakonnad ja arvestada osakondade kulusid tegevuste lõikes. Võtta kasutusele osakonnasisesed kulukohad, mis võimaldavad koostada päringuid masinate ja sõidukite lõikes ja neid omavahel võrrelda. Lisaks võtta kasutusel vähem kulukontosid ja autori pool esitatud kulude kajastamise artiklid.
- J Ettevõttesiseste aruannete täiendamiseks tegi autor ettepaneku koostada osakondade juhtidele osakonna aruanne, mis kajastaks osakonna kulusid tegevuste lõikes. Autor koostas näitena ülestöötamise osakonna aruandevormi, mis peaks andma ülestöötamise osakonna juhile hea ülevaate ja toetama otsuste tegemist. Autor tegi ettepaneku koostada koondaruanne tegevjuhile osakondade lõikes, mis anna ülevaate ettevõtte kõikide osakondade tööst.

Tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile ülemineku nõuab aega, kannatlikkust, järjepidevust ja täiendavaid kulutusi. Oluline on enne kuluarvestussüsteemi muutmisega alustamist mõista, milline on töömaht, ajakulu ja riskid. Tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile ülemineku nõuab järjepidevust ja juhtide valmisolekut muudatusteks. Autori arvates on Artiston OÜ tegevjuhil ja osakondade juhtidel kuluarvestussüsteemi täiendamisest kasu ja tegevuspõhine kuluarvestus loob võimaluse reageerida kiirelt turul toimuvatele muudatustele. Autori arvates on tegevuspõhisele süsteemile ülemineku tegevjuhil parem ülevaade osakondade tööst ja on võimalus hinnata erinevate osakondade vajadust ja ärimudeli toimimist. Kokkuvõtteks arvab autor, et kui tegevuspõhisele kuluarvestusele ülemineku saadav kasu ületab selle tarbeks tehtud kulutused, siis tasub ettevõtte tegevjuhil kaaluda tegevuspõhisele kuluarvestusele ülemineku.

SUMMARY

IMPROVING THE COST ACCOUNTING SYSTEM IN ARTISTON OÜ

Mariann Hunt

Unstable market and high competition in the industry has caused companies the need for more detailed information about the activities in companies regular business processes. When a company has enough data to support quick decisions, it could give the company a competitive advantage on the market.

Artiston OÜ has been active in the forestry and wood trading industry for 22 years and in that time the market has changed a lot. Many similar forestry and wood trading companies, that started their business at the same time as Artiston OÜ, have changed their business model and have specialised in providing only one service. The market has become more transparent and information, that once was not available to everybody, is now available freely. Clients, who would like to sell their forest or material, also have more information in their use. Non-profit organizations and web portals that unite forest owners have been made in past few years. These developments in the market are not negative, rather it is a positive change, because as a result, transactions have become more transparent and fair. The changes have made the market more competitive.

The purpose of the Master Thesis is to improve the cost accounting system in Artiston OÜ. Author gathered the information to understand the chief executive officer's expectations for the improved cost accounting system. Author gathered information through observation, conducting interviews with the accountant and the chief executive officer and analysing the documents. The purpose was to map the structure of the company, responsibility centers and existing cost accounting system, to point out the systems shortcomings and to understand the chief executive officers expectations for the improved cost accounting system.

Author raised three research tasks. The first research task was to map the existing cost accounting system in Artiston OÜ and to point out the shortcomings of the system. The second research task was to understand the chief executive officer's expectations for the improved cost accounting system and to find ways to improve the cost accounting system. Third research task was to make proposals for improvement based on the chief executive officer's expectations for the improved cost accounting system.

Based on the mapping of existing cost accounting system author detected that there have been developed certain responsibility centers in the company. Author mapped five main departments and two supporting departments. Author also found out that many costs are direct costs and it is possible to divide them directly to cost objects. The proportion of direct costs is about 85% and the proportion of indirect costs is about 15%.

Based on the observation of documents and conducted interviews with the accountant and the chief executive officer, the author found out the shortcomings of the existing cost accounting system.

The main shortcomings of the existing cost accounting system are:

-) the cost accounting is not the same through the company;
-) indirect costs are not divided to cost objects;
-) accounting uses only two departments – Laekvere department and Kunda department;
-) Reports are made manually and because of a large amount of data the probability of mistakes is high;
-) Reports are presented irregularly and no reports are prepared for department managers.

Author conducted an interview with the chief executive officer to understand the expectations for the cost accounting system. The expectations of the chief executive officer are:

-) more efficient data processing;
-) cost accounting principles are the same through the company;
-) regular reports presented to the chief executive officer;
-) regular activity-based department reports presented to department managers.

Based on the expectations of the chief executive officer and based on opinions of other authors, the author made proposals for improvement. The proposals for improving the cost accounting system in Artiston OÜ are:

-) To start using activity-based costing and to start using in the accounting software all departments that author mapped and to divide costs to cost objects based on activities. To start using cost objects inside the department, which allow to make queries about machinery and vehicles. The queries allow to compare machinery or vehicles. Author also proposes to use less cost accounts and less cost articles. All those changes are meant to make data processing more efficient.
-) To improve internal reporting the autor made an example of department report to present to department managers. The goal is to make reports easy to use and informative, so that department managers can make desicions based on activities. Author also proposed to present a consolidated report for the chief executive officer. The goal is to give the best overviw of the deparments activities.
-) Author also pointed out the things to take under consideration when changing over to activity-based costing.

Changing over to activity-based cost system takes a lot of time, patience, consistency and additional expenses. It is important to understand the additional work it takes, the time it may take and the risks involving the changeover. Changing over to activity-based cost system needs consistency and managers must be ready for the changes. In authors opinion the chief executive officer and department managers have a lot to gain from the change. Activity-based cost system allows to respond quickly to the changes on the market. Activity-based cost system allows to give a better overview and makes the evaluation of departments and activities possible. It also gives a chance to evaluate the business model of the company.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

Artiston OÜ majandusaasta aruanne 2017.

Bendrey, M., Hussey, R., West, C. (2004) *Essentials of Financial Accounting in Business*. London: Thomson.

Bruns Jr., W., Waterhouse, J. H. (1975). Budgetary Control and Organization Structure. - *Journal of Accounting Research*. Vol. 13, 177-203.

Cagwin, D., Bouwman, M., J. (2002). The association between activity-based costing and improvement in financial performance. - *Management Accounting Research*. Vol. 13, Issue 1, 1-40.

Chouhan, V., Soral, G., Chandra, B. (2017). Activity based costing model for inventory valuation. - *Management Science Letters*. Vol.7(3), 135-144.

Cinquini, L., Collini, P., Marelli, A., Tenucci, A. (2015). Change in the relevance of cost information and costing systems: evidence from two Italian surveys. - *Journal of Management & Governance*. Vol. 19, Issue 3, 557-587.

Cokins, G., C pu neanu, S. (2011). Sustaining an Effective ABC/ABM System. - *Theoretical & Applied Economics*. Vol. 18, Issue 2, 47-58.

Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. 7th edition. London: Cengage Learning.

Feng, S., Ho, C. (2016). The real option approach to adoption or discontinuation of a management accounting innovation: the case of activity-based costing. - *Review of Quantitative Finance & Accounting*. Vol. 47, Issue 3, 835-856.

Fisher, J., G., Krumwiede, K. (2015). Product Costing Systems: Finding the Right Approach. - *Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*. Vol. 26, Issue 4, 13-21.

Gupta, M., Galloway, K. (2003). Activity-based costing/management and its implications for operations management. - *Technovation*. Vol. 23, 131-138.

Haldma, T., Karu, S., (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.

Henke, E. O., Spoede, C.W. (1991). *Cost accounting : managerial use of accounting data*. Boston: PWS-Kent.

Horngren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M.V., (2015). *Cost accounting : a managerial emphasis*. 15th edition. Boston: Pearson.

- Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1991). *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- 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 Press.
- Kaplan, R. S., Cooper, R., (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decision. - *Harvard Business Review*. Vol. 66, Issue 5, 96-103.
- Kaplan, R. S., Cooper, R., (2002). *Kulu ja tulemus : kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis I osa*. Tartu: Rafiko.
- Lääts, K., Peets, P. (1999). *Vastutuspõhine arvestus - üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tartu: Rafiko.
- Monahan, G. E. (2000). *Management decision making : spreadsheet modeling, analysis, and application*. Cambridge: Cambridge University Press.
- Phan, T. N., Baird, K., Blair, B. (2013) The use and success of activity-based management practices at different organisational life cycle stages. – *International Journal of Production Research*. Vol. 52, Issue 3, 787-803.
- Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600.
- RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes. RT I, 23.12.2017, 54.
- Raiborn, C. A., Kinney, M. R., (2011). *Cost accounting principles*. 8th edition. Mason, Ohio: South-Western, Cengage-Learning.
- Rove, R. (1995). Avoiding activity-based failure. - *Canadian Manager*. Vol. 20, Issue 2, 21.
- Späth, I., Petec, D. (2016). The Importance of Accounting Information in Decision Making. - *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, Vol.160, 611-615.
- Stenzel, C., Stenzel, J. (2003). *From cost to performance management : a blueprint for organizational development*. Hoboken: Wiley.
- Storey, R. (1995). *Introduction to cost and management accounting*. Basingstoke; London : Macmillan Business.
- Zimmerman, J., L. (2017). *Accounting for decision making and control*. 9th edition. New York: McGraw-Hill.
- Zirnask, V. (2018). *Majandustarkvara tähendus, valik ja uuendamisvajadus*. Kättesaadav: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2018/06/18/majandustarkvara-tahendus-valik-ja-uuendamisvajadus> , 29.märts 2019.

Velmurugan, M. S. (2010). The Success and Failure of Activity-Based Costing Systems. - *Journal of Performance Management*. – Vol 23, Issue 2, 3-33.

Weil, R. L., Maher, M. V., (2005). *Handbook of cost management*. 2nd edition. Hoboken: Wiley.

Wouters, M., Selto, F., Hilton R., Maher, M. (2012). *Cost management : strategies for business decisions*. London: McGraw-Hill.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu Artiston OÜ raamatupidajaga

M.H.: Tere! Esmalt soovin Teid tänada, et leidsite aega intervjuuks ja et saatsite mulle tutvumiseks raamatupidamise sise-eeskirja.

I. P-M.: Tere! Osalen selles intervjuus hea meelega. Loodan, et saame süsteemi paremini tööle.

M.H.: Lühidalt on intervjuu eesmärgiks kaardistada Artiston OÜ hetkel kasutuses olev kuluarvestuse süsteem, selle puudused ja ootused täiendatud kuluarvestuses süsteemile.

I. P-M.: Arusaadav.

M.H.: Kõigepealt küsin, kas raamatupidamises on kasutusel peale raamatupidamise sise-eeskirja veel muid juhendeid ja eeskirju?

I. P-M.: Otseselt juhendeid meil kasutusel ei ole. Kasutada on meil raamatupidamisprogrammi abiinfo, mis on abiks programmi seadistamisel. Raamatupidamise sise-eeskiri on meil koostatud ka üsna üldsõnaliselt, võiks olla natuke täpsem.

M.H.: Selge. Milliseid programme Te oma töös kasutate?

I. P-M.: Oma töös kasutan SAFi ja Metsaladu. Metsaladu on siis Artiston OÜ-le arendatud laoarvestuse programm. Programmid omavahel ühildatud pole.

M.H.: Kas programmid võimaldavad kulude liigitamist ja jagamist?

I. P-M.: SAF võimaldab väga palju liigitada ja jagada, lankide lõikes sisestavad meistrid ka kulusid Metsalattu. Meistrid kinnitavad arved, sisestavad kulud Metsalattu ja siis edastavad raamatupidamisse. Nii veendume, et kulud on kajastatud mõlemal pool ja meistril on oma asjadest ülevaade. SAFiga on meil hetkel seis selline, et baas on aastast 2004, kui ma ei eksin. Seal on 15 aasta andmed, mida programm käima pannes läbi analüüsib. Täna sellele, et andmebaasis on maht nii suu, on programm väga aeglaseks jäänud. Lisaks on segane süsteem tingitud sellest, et erinevad raamatupidajad on loonud erinevaid süsteeme. Varasemalt ei olnud vaja, et süsteem oleks nii informatiivne, ning pigem sisestati asjad üldisemalt. Peamine oli, et deklaratsioonid olid esitatud, arved tasutud ja müükide rahad laekunud. Oleme arutanud Sysdeci-ga ja lahendus oleks tõsta uuel majandusaastal saldod uude programmi. Sinna tuleks ka üles ehitada uus süsteem.

M.H.: Arusaadav. Artiston OÜ-s on minu teada kuus osakonda. Kas ja kuidas kajastatakse osakondade kulud raamatupidamises?

I. P-M.: Osakondadena kasutatakse Kunda osakonda ja Laekvere osakonda, osakonna lisan programmis. Kunda on programmis eraldi osakond. Laekvere koondab kõiki osakondi. See teeb igakuise aruande koostamise väga keeruliseks, sest aruandes proovin välja tuua erinevaid osakondi. Kuluartiklid ja kontod on aga programmis väga üldised. Süsteem peaks olema detailsem. Tihtipeale ma otsin erinevad kulud käsitsi kokku. Tegelikult saaks need kätte lihtsalt programmi päringu tegemisega, aga hetkel see nii üles ehitatud ei ole. Käsitsi otsimisel jäävad tihtipeale olulised asjad aruandest välja või osakondade kulud on segamini.

M.H.: Kas programmis on kasutusel ka kulude liigitus?

I. P-M.: Kulud liigitatakse masinatele ja seadmetele, ja pigem jaotatakse üldiselt. Kasutan tihti kuluartiklit mets kulu või üld kulu. Lisaks on ka kuluartiklid masinate osas.

M.H.: saan aru, et süsteem on tehtud selliselt, et kulusid analüüsida on keerukas. Kuidas toimub kuluarvestus raamatupidamises ehk kuidas jõuavad kulud raamatupidamisse?

I. P-M.: Korraks enne mainisin, et kulude eest vastutavad töötajad, kes kulu taga on. Meister, kes tellib töö. Töökoja juhataja, kes tellib töökotta vahendeid. Arved tulevad tellija meili, siis on kohustus tellijal kontrollida ja alles siis edastada raamatupidamisse. Varasemalt tulid arved meil üldmeili peale. Kuid siis oli olukord keeruline, hinnad ei klappinud kokkulepituga, samuti kogused ja muud vead. Lihtsam on kui arvetel on vastutajad, sest raamatupidaja ei saa kontrollida asju, mille tausta ta ei tea. Kütus ja määrdeained on arvel laos. Kütuse saame laost maha kanda raporti alusel, mis kütusesüsteemist saame. Määrdeainete puhul kasutame määrdeainete kaarti, mida on kohustuslik töötajatel täita. Nendega probleeme ei ole ja töökoja juhataja toob need raamatupidamisse. Töökoja juhataja peab tegelikult täpset laoarvestust Excelis, kus kajastub tellitud ja saadud kaup ja ka masinatele kulutatud tarvikud ja varuosad. Raamatupidamises panen need aga kohe kuluks arve alusel.

M.H.: Selge. Kuidas koostatakse ettevõttesiseseid aruandeid ja kulude analüüse?

I. P-M.: Vajalikud aruanded koostan Excelisse programmi andmete põhjal ja teen andmed siis analüüsitavaks, seda aruannet tuleks koostada iga kuu, kuid see on väga aeganõudev protsess ja tihtipeale jään aruandega hiljaks. Iganädalaselt koostan rahaseisu aruannet, mis annab ülevaate laekumata müügiarvetest ja tasumata ostuarvetest. Metsamasinate kulud ja tulud analüüsitakse eraldi sarnases Excelis.

M.H.: Kas osakondade juhtidele esitatakse ka perioodilisi aruandeid?

I. P-M.: Ei. Osakondade juhtidele ei esitata analüüse.

M.H.: Kas kasutatakse eelarveid?

I. P-M.: Ei kasutata

M.H.: Kas kasutatakse tulemuste tasustamist?

I. P-M.: Ülestöötamise osakonnas ja Kunda osakonnas kasutatakse. Need andmed edastavad osakonnajuhid.

M.H.: Kuidas toimub varude arvestus?

I. P-M.: Varude all olevad kütused ja määrdeained arvestatakse kuu põhiselt. Ümarmaterjal võetakse arvele Metsalao väljavõtte alusel kuu põhiselt.

M. H.: Teie arvates on kuluarvestussüsteem piisavalt informatiivne?

I. P-M.: Hetkel kasutusel olev kuluarvestuse süsteem ei ole kindlasti lihtne ega informatiivne. Võtab palju aega, süsteem on põhimõtteliselt kasutuskõlbmatu. Arvan, et uude baasi pannes ja vajadused läbi mõeldes, võiks olla väga hea kasutada.

M.H.: Osaliselt tõite juba välja puudusi. Milliseid on Teie meelest veel kuluarvestussüsteemi puudused?

I. P-M.: Kuluarvestussüsteem ei ole osakondade lõikes ühtne, SAFis olev süsteem võiks olla paremini ülesehitatud, et oleks võimalik lihtsalt võtta aruandeid, ilma, et peaks kartma, et midagi on puudu. Kulude liigitus programmis oleks vaja korda teha. Hetkel on meil ühte sama kuluartiklit erineva nimega mitu tükki ja paljud ei ole kasutused. Olen seda naljatades kutsunud eelmiste raamatupidajate pärandiks.

M.H.: Selge. Lõpetuseks küsin veel, et millised on teie ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile?

I. P-M.: Minu ootus on, et tekiks kõigile mõistetav struktuur ja minul oleks andmemahu haldamine lihtsam. Kui need asjad saaks korda, võiks esitada ka osakondade juhtidele aruandeid osakondade lõikes.

M.H.: Sellega on minupoolded küsimused läbi. Täna Teid veelkord, et leidsite aega.

I. P.M. : Aitan hea meelega. Loodan, et sellest tuleb ka meile kasu.

Lisa 2. Ettevõttes kasutusel olevad kulukontod

Kood	Nimetus	Tüüp
50	Tegevuskulud	Aktiva
51	Metsa töötlemine	Aktiva
52	Kaubad, toore ja materjal	Aktiva
53	Materjal laost kuluks (kütus)	Aktiva
54	Palgakulu	Aktiva
55	Sotsiaalmaksukulu	Aktiva
56	Põhivara kulum	Aktiva
57	Kaubad laost kuluks (metsamaterjal)	Aktiva
58	Metsatöötlemisega seotud kulud	Aktiva

Allikas: Artiston OÜ raamatupidamise sise-eeskiri

Lisa 3. Ettevõttes kasutusel olevad artiklid

Kood	Nimetus
000010	Palk
000011	Puhkuse kompensatsioon
000012	Hüvis TL lõpetamisel
000013	Puhkus
000014	Täiendav lapsepuhkus
000015	Juhtimistasu
000016	Dividendid
000017	Lisatasu (tõsteteenus)
000018	Lisatasu
000020	Rent
000021	Koondamishüvitis
000023	Preemia
000024	Isapuhkus
000027	Riigieelarvest hüvitatav lisapuhkus
000033	x
000100	Saadud alimendid
000200	haigusleht (70 % tööandja hüvitis)
000201	Haigusraha 80%
000450	Väljamaksed kuu keskel
000500	Rahaline nõue
000501	Alimendid
000520	Kogumispension
000590	Töötuskindl.isikult 1%
000591	Töötuskindl.isikult 0,6%
000592	Töötuskindlustus 2%
000598	Kogumispension
000600	Tulumaks 500
000601	Tulumaks kogu summalt
000605	Tulumaks
000606	Tulumaks kogu summalt
000608	Tulumaks rendilt 26%
000609	Tulumaks alimentideta
000610	Tulumaks 1100
000611	Tulumaks 800
000616	Tulumaks 1000
000617	Tulumaks 1400

000618	Tulumaks 24 %
000620	Tulumaks 23%
000621	Tulumaks 23% kogu summalt
000622	Tulumaks 22%
000623	Tulumaks 22% kogu summalt
000624	Tulumaks 21%
000703	Puhkusereserv
000800	Palk panka
000801	Saadud elatis
000802	Palk panka
000900	Sots maks
000901	Ravik maks
000902	Sots.maks
000903	Isikutulumaks
000920	Töötuskindlustus E/V 0,5%
000921	Töötuskindlustus E/V 0,3%
000922	Töötuskindlustus 1 %
000995	Ülekantud käibemaks
000996	Käibemaks erisoodustustel
000997	Sisendkäibemaks
000997 autod	000997 autod
000998	Käibemaks müügist
000999	PV käibemaks
001000	Sihtfinantseerimine
002000	Intressid
002001	Nimetus IMPORT52->60
002055	Scania R 480
002100	Kauba mahakandmine
002110	Kauba müük OH
002112	Inventuur
002210	Palk
002220	Sotsiaalmaksed
002221	Sotsiaalmaks
002222	Ravikindlustus
002227	Tee ehitus
002228	Hinnalisa
002229	Klinkrivagunite ettevalms
002230	Transport üld
002231	Kütus,õli
002232	Autoremont jm kulud
002233	Automaterjalid
002236	Kompleks teenus vagun
002241	Veoteenus vagun materjal-stora

002242	Veoteenus Flexa metsamaterjal
002243	Sõiduauto kompensatsioon
002246	Veoteenus Flexa laudad
002247	teenus lauavagun
002250	Saagimisteenus Kunda
002251	garantii tagavaraosa
002253	ettemaks materjalile
002254	Killustiku vagun
002256	Aktsiad/Osad
002257	Sisu
002259	Ehitustööd- teenus
002337	Kasutusrent L09101629
002338	Kasutusrent L06111760 (M)
002339	kapitalirent
002400	Rent
002402	Margus Pärs
002403	Töökoda, kontor, ehitus
002405	Lõpetamata ehitus projektid
002406	Pöördkäibemaks
002468	Harvester kulu
002500	Remondikulud rendi kattek
002501	Remondimaterjalid
002550	Remont
002551	Scania 689 ARH
002609	Autokompensatsioon
002649	katlamaja
002650	Inventar,töövahendid
002802	ümardamine
002901	Trahvid seaduse alusel
002902	Tööriided
002904	Riigilõiv.
002906	Teenused METS
002908	Nõudeavaldus
002909	Scania 327 APM Transport
002913	diggerpower veoteenus
002914	Kasutusrent 3033249
002915	Kindlustuste edastamine
002917	Vesi
002918	Ettemaks metsamaterjal
002919	Södrale veoteenus
002920	Aeroc Vagunid
002921	Metsälliitto vedu
002922	Lemeks veoteenus

002923	sissemakse põhivarale
002925	kinnistu
002926	Müügimaks
003001	Täiendkoolitus
003082	Ettemaks
003103	Postikulud
003105	Laenu tagastamine
003202	Õli
003300	Reklaam ajalehes,raamatus
003320	Transporditeenus METS
003410	Hoone kindlustus
003420	Sõidukite kindlustus
003421	Kindlustus muud
003430	Metsa kindlustus
003700	Amortisatsioon
003701	Amortisatsiooni vähend.
003710	Mat.põhivara amort.
003800	Tulumaks dividendidelt
003801	Ebatõenäoliselt laekuvad
004000	kuusepalk
004001	kuusepeenpalk
004002	okaspalk
004003	kasepakk
004004	paberipuu
004005	kasvav mets
004006	männi peenpalk
004007	kuuse jänepalk
004008	kännuraha
004009	kuusepaberipuu
004010	haavapaberipuu
004011	lehtpaberipuu
004012	okaspaberipuu
004013	haavapalk
004014	LM pakk
004015	männi jänepalk
004016	okaspuupalk
004017	männi seemikud
004018	küttepuid
004019	tehnoloogiline puit
004020	haavapakk
004021	kuuse pakk
004022	kasepalk
004023	lehtpuupalk

004024	puitkonstruktsioonid
004025	Metsamaterjal
004026	jäätmed- hake
004027	männipaberipuu
004028	lehtpuuküte
004029	kuuseküte
004030	LV pakk
004031	Okaspuu
004033	Kaseistikud
004036	Raiejäätmed- töötlemata
005001	DK eriotstarbeline
005002	ahjukütus
005003	sacketi õli
006000	korter nr.1
006001	korter nr.2
006002	korter nr.3
006003	korter nr.4
006004	korter nr.5
006005	korter nr.6
006006	korter nr.7
006007	korter nr.8
006008	korter nr.9
006009	korter nr.11
006010	korter nr.12
009000	Ehitised
009001	Maa
009002	Inventar
009007	Masinad ja seadmed
065MPJ	Toyota Hilux 065MPJ
181MNL Toyota Hilux	Toyota Hilux 181MNL
22	Kaitsevägi
225MPD	Toyota Hilux 225MPD
390MHG	Toyota Hilux 390MHG
636DM poolhaagis	636DM poolhaagis
7000	EURO
763MNL Toyota Hilux	Toyota Hilux 763MNL
956YKM MEGA MND LESNA	Metsaveohaagis MEGA MND22,5 LESNA 956YKM
Ajakirjandus	Ajakirjandus
Aknapesuvedelik	Aknapesuvedelik
Annetused maksuga	Annetused maksuga
Annetused maksuvaba	Annetused maksuvaba
Audi 686	Audi 686

Ehitusosakond	Ehitusosakond
Ehitusteenus	Ehitusteenus
Ekskavaator,lieber	Ekskavaator,lieber
Eksport Kuusepalk	Spruce Sawlogs PEFC Controlled Sources
Eksport Kuusepalk CERTIFIED	Spruce Sawlogs 100% PEFC Certified
Eksport männipaberipuu	Pine Pulpwood PEFC Controlled Sources
Eksport Männipalk	Pine Sawlogs PEFC Controlled Sources
Eksport Männipalk CERTIFIED	Pine Sawlogs 100% PEFC Certified
Erasõidud	Erasõidud ettevõtte autoga
Erikuusk	Kuusepaberipuu ERI
Erisoodustus	Kingitused oma töötajatele (erisoodustus)
Erisoodustus sõidukitelt	Erisoodustus sõidukitelt
Esinduskulud	Esinduskulud
EURO Diisel	EURO Diisel
Ford Ranger 322AXS	Ford Ranger 322AXS
Haagis 928DL	Haagis 928DL
Haavapaberipuu	Haavapaberipuu
Haavapakk	Haavapakk
Haavapalk	Haavapalk
Hakkepuut	Hakkepuut
Hakkimise kulu	Hakkimise kulu
Hakkimise teenus	Hakkimise teenus
Haldusteenused	Haldusteenused
Hooldusraie	Hooldusraie
Hüdroõli 32	Hüdroõli 32
Hüdroõli 46	Hüdroõli 46
Hüdroõli 68	Hüdroõli 68
Hüpoidõli 80W90	Hüpoidõli 80W90
IMPORT52->60	IMPORT52->60
Istikud	Istikud
Istutusteenus	Istutusteenus
ITM min 500	ITM min 500
Jahutusvedelik	Jahutusvedelik
Joogiautomaat Solista ES5	Joogiautomaat Solista ES5
Juhtimisteenus	Juhtimisteenus
Jõulupuu	Jõulupuud
Jõulupuu projekti kulud	Jõulupuu projekti kulud
Jõulupuu tarvikud	Jõulupuude tarvikud
Jõulupuu transport ja paigaldus	Jõulupuu transport ja paigaldus
Kasepaberipuu	Kasepaberipuu
Kasepakk	Kasepakk
Kasepalk	Kasepalk
Kasvav mets sortimendita	Kasvav mets sortimendita

Kaup	Kaup
Ketiõli	Ketiõli
Kingitused	Kingitused
Komandeeringu päevaraha	Komandeeringu päevaraha
Komatsu 845	Komatsu 845
Komatsu 860	Komatsu 860
Konsultatsiooniteenus	Konsultatsiooniteenus
Kontoritarbed ja üld muu	Kontoritarbed ja üld muu
Koolitus	Koolitus
Koristustööd	Koristustööd
Kreeditarve	Kreeditarve
Kultuuride hooldus	Kultuuride hooldus
Kuuse jämpalk	Kuuse jämpalk
Kuuse peenpalk	Kuuse peenpalk
Kuuse praakpalk	Kuuse praakpalk
Kuuseistikud	Kuuseistikud
Kuuseküttepuid	Kuuseküttepuid
Kuuselatt	Kuuselatt
Kuusepaberipuid	Kuusepaberipuid
Kuusepakk	Kuusepakk
Kuusepalk	Kuusepalk
Kuusepalk sorditu D	Kuusepalk sorditu D
Kuusepost	Kuusepost
Kuuseseeme	Kuuseseeme
Kütusemahuti	Kütusemahuti
Laadimisteenus	Laadimisteenus
Laopindade rent	Laopindade rent
Lehtküttepuid	Lehtküttepuid
Lehtpaberipuid	Lehtpaberipuid
Lehtpuupalk	Lehtpuupalk
Lepapakk	Lepapakk
Lepapalk	Lepapalk
Lepingutasu	Lepingutasu
Liikmemaksud	Liikmemaksud
Maamaks	Maamaks
Maapinna ettevalmistamise teenus	Maapinna ettevalmistamise teenus
Majutus	Majutus
MAN treiler	MAN treiler
MAZ 656TGU	MAZ 656TGU
MB Vito 149TLC	MB Vito 149TLC
Metall	Metall
Mets kulu	Mets kulu
Metsa hindamise teenus	Metsa hindamise teenus

Metsakuiv palk	Metsakuiv palk
Metsaladu.ee kulud	Metsaladu.ee kulud
Metsamaterjal	Metsamaterjal (erinevad sortimendid)
Metsamaterjal sortimendita	Metsamaterjal sortimendita
Metsanduslik nõustamine	Metsanduslik nõustamine
Metsaveo haagis 340YJR	Metsaveo haagis 340YJR
Metsaveohaagis MEGA MND-22,5 LESNA	Metsaveohaagis MEGA MND-22,5 LESNA
Müneraal mootoriõli	Müneraal mootoriõli
Muud kulud	Muud kulud
Mõõtmisteenus	Mõõtmisteenus
Männi jämepalk	Männi jämepalk
Männi peenpalk	Männi peenpalk
Männi praakpalk	Männi praakpalk
Männipaberipuu	Männipaberipuu
Männipalk	Männipalk
Männipalk sortitu D	Männipalk sortitu D
Männipost	Männipost
Määrdetuubid	Määrdetuubid
Noorendike hooldus	Noorendike hooldus
Okasküttepuu	Okasküttepuu
Okaspaberipuu	Okaspaberipuu
Okaspalk	Okaspalk
Okaspuu pakk	Okaspuu pakk
Osavõtumaks tagatisraha	Osavõtumaks tagatisraha
Pangateenused	Pangateenused
Pant	Pant (pandipakend)
PEFC sertifikaadi kulud	PEFC sertifikaadi kulud
Platsitööd	Platsitööd
Ponsse Ergo 8W	Ponsse Ergo 8W
Ponsse kulu	Ponsse kulu
poolhaagis 561	poolhaagis 561
Poolsünt. mootoriõli	Poolsünt. mootoriõli 15W
Projekti juhtimise teenus	Projekti juhtimise teenus
Puur-tõsteseade TLT	Puur-tõsteseade TLT
Raadamisteenus	Raadamisteenus
Raider Husqvarna R316 Ts AWD	Raider Husqvarna R316 Ts AWD
Raie- ja kokkuveoteenus	Raie- ja kokkuveoteenus
Raiejäätmete kokkuveo teenus	Raiejäätmete kokkuveo teenus
Raskeveokimaks	Raskeveokimaks
Reklaamiteenus mets	Reklaamiteenus mets
Reklaamtrükised	Reklaamtrükised
Renault Traffic 513MHX (ehitus osak.)	Renault Traffic 513MHX (ehitus osak.)

Renault Trafic 955BYK	Renault Trafic 955BYK
Respo haagis 750 (19.08.15)	Respo haagis 750 (19.08.15)
Saematerjal	Saematerjal
Sampo Rosenlew	Sampo Rosenlew
Scania 083 BKB	Scania 083 BKB
Scania 083AUB	Scania 083AUB
Scania 133 BFD	Scania 133 BFD
Scania 216 ARU	Scania 216 ARU
Scania 485 Transport	Scania 485 Transport
Scania 905 BAA Transport	Scania 905 BAA Transport
Scania 940BLV Kunda	Scania 940BLV Kunda
Scania G410 035BVR	Scania G410 035BVR
Seadmete rent	Seadmete rent
SERT 100% haavaküttepuid	Haavaküttepuid 100% PEFC Certified
SERT 100% haavapaberipuid	Haavapaberipuid 100% PEFC Certified
SERT 100% haavapalk	Haavapalk 100% PEFC Certified
SERT 100% hakkepuud	Hakkepuud 100% PEFC Certified
SERT 100% kaseenergiapuit	Kaseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepaberipuid	Kasepaberipuid 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepakk	Kasepakk 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepalk	Kasepalk 100 % PEFC Certified
SERT 100% kuuse praakpalk	Kuuse praakpalk 100% PEFC Certified
SERT 100% kuuseenergiapuit	Kuuseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% kuuseküttepuid	Kuuseküttepuid 100% PEFC Certified
SERT 100% kuusepaberipuid	Kuusepaberipuid 100% PEFC Certified
SERT 100% kuusepalk	Kuusepalk 100% PEFC Certified
SERT 100% lehtküttepuid	Lehtküttepuid 100% PEFC Certified
SERT 100% lehtpuupalk	Lehtpuupalk 100% PEFC Certified
SERT 100% metsakuiv palk	Metsakuiv palk 100% PEFC Certified
SERT 100% männi praakpalk	Männi praakpalk 100% PEFC Certified
SERT 100% männipaberipuid	Männipaberipuid 100% PEFC Certified
SERT 100% männipalk	Männipalk 100% PEFC Certified
SERT 100% okasküttepuid	Okasküttepuid 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspaberipuid	Okaspaberipuid 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspuuenergiapuit	Okaspuuenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspuupalk	Okaspuupalk 100% PEFC Certified
SERT 100% raiejätmed	Raiejätmed 100% PEFC Certified
SERT Controlled haavaküttepuid	Haavaküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapaberipuid	Haavapaberipuid PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapakk	Haavapakk PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapalk	Haavapalk PEFC controlled sources
SERT Controlled hakkepuud	Hakkepuud PEFC controlled sources
SERT Controlled kaseenergiapuit	Kaseenergiapuit PEFC controlled sources

SERT Controlled kasepaberipuu	Kasepaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kasepakk	Kasepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled kasepalk	Kasepalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuse praakpalk	Kuuse praakpalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuseenergiapuit	Kuuseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuseküttepuid	Kuuseküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuselatt	Kuuselatt PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepaberipuu	Kuusepaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepakk	Kuusepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepalk	Kuusepalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepost	Kuusepost PEFC controlled sources
SERT Controlled lehtküttepuid	Lehtküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled lehtpuupalk	Lehtpuupalk PEFC controlled sources
SERT Controlled metsakuiv palk	Metsakuiv palk PEFC controlled sources
SERT Controlled männi praakpalk	Männi praakpalk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipaberipuu	Männipaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled männipakk	Männipakk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipalk	Männipalk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipost	Männipost PEFC controlled sources
SERT Controlled okasküttepuid	Okasküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspaberipuu	Okaspaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspuuenergiapuit	Okaspuuenergiapuit PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspuupalk	Okaspuupalk PEFC controlled sources
SERT Controlled raiejätmed	Raiejätmed PEFC controlled sources
SERT Controlled saarepakk	Saarepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled segaküttepuid	Segaküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled tammepakk	Tammepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled värvimuutusega palk	Värvimuutusega palk PEFC controlled sources
SERT KASVAV 100% haavapaberipuu	Kasvav haavapaberipuu 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% haavapalk	Kasvav haavapalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kaseenergiapuit	Kasvav kaseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kasepaberipuu	Kasvav kasepaberipuu 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kasepalk	Kasvav kasepalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuuseenergiapuit	Kasvav kuuseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuuseküttepuid	Kasvav kuuseküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuusepaberipuu	Kasvav kuusepaberipuu 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuusepalk	Kasvav kuusepalk 100% PEFC Certified

SERT KASVAV 100% lehtküttepuid	Kasvav lehtküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% lehtpuid palk	Kasvav lehtpuid palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% lehtpuupalk	Kasvav lehtpuupalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% metsakuiv palk	Kasvav metsakuiv palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% männipaberipuid	Kasvav männipaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% männipalk	Kasvav männipalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okasküttepuid	Kasvav okasküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspaberipuid	Kasvav okaspaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspuid energiapuit	Kasvav okaspuid energiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspuid palk	Kasvav okaspuid palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% värvimuutusega palk	Kasvav värvimuutusega palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV haavapaberipuid PEFC controlled sources	Kasvav haavapaberipuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV haavapalk PEFC controlled sources	Kasvav haavapalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kaseenergiapuit PEFC controlled sources	Kasvav kaseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepaberipuid PEFC controlled sources	Kasvav kasepaberipuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepakk PEFC controlled sources	Kasvav kasepakk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepalk PEFC controlled sources	Kasvav kasepalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuse praakpalk PEFC controlled sources	Kasvav kuuse praakpalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuseenergiapuit PEFC controlled sources	Kasvav kuuseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuseküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav kuuseküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuselatt PEFC controlled sources	Kasvav kuuselatt PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuusepaberipuid PEFC controlled sources	Kasvav kuusepaberipuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuusepalk PEFC controlled sources	Kasvav kuusepalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV lehtküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav lehtküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV lehtpuupalk PEFC controlled sources	Kasvav lehtpuupalk PEFC controlled sources
SERT Kasvav mets sortimendita 100% PEFC	SERT Kasvav mets sortimendita 100% PEFC
SERT KASVAV metsakuiv palk PEFC controlled sources	Kasvav metsakuiv palk PEFC controlled sources
SERT KASVAV männi praakpalk PEFC controlled sources	Kasvav männi praakpalk PEFC controlled sources

SERT KASVAV männipaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav männipaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV männipalk PEFC controlled sources	Kasvav männipalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV okasküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav okasküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV okaspaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav okaspaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV okaspuid energiapuit PEFC Controlled	Kasvav okaspuid energiapuit PEFC Controlled Sources
SERT KASVAV okaspuupalk PEFC controlled sources	Kasvav okaspuupalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV segaküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav segaküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV värvimuutusega palk PEFC controlled sources	Kasvav värvimuutusega palk PEFC controlled sources
Stividori teenus	Stividori teenus
Sõidukite rent	Sõidukite rent
TDT 55	TDT 55
Teenused	Teenused
Telefon	Telefon
Tervisekontroll	Tervisekontroll töötajatel
Tormimurru koristamine	Tormimurru koristamine
Toyota Hilux 032MHJ	Toyota Hilux 032MHJ
Traktor K700	Traktor K700
Traktor MTZ	Traktor MTZ
Transporditeenus	Transporditeenus
Treileriteenus	Treileriteenus
Tõsteteenus	Tõsteteenus
Tõstuk Sennebogen 825M	Tõstuk Sennebogen 825M
Täissünt.mootoriõli 10W40	Täissünt.mootoriõli 10W40
Töökoda	Töökoda
Töökoja rent vastavalt lepingule	Töökoja rent vastavalt lepingule
Töökojateenused	Töökojateenused
Ural Kunda	Ural Kunda
Ural Laekvere	Ural Laekvere
Vagunite puhastamine	Vagunite puhastamine
Vagunite tühjendus	Vagunite tühjendus
Vahendusteenus	Vahendusteenus
Valgustusraie	Valgustusraie
Valmet	Valmet
Valvekulud	Valvekulud
Viivised	Viivised
Võsalõikuse teenus	Võsalõikuse teenus
Värvimuutusega palk	Värvimuutusega palk

Õigusabi,auditeerimiskulu	Õigusabi,auditeerimiskulu
Üld muu kulu	Üld muu kulu

Allikas: Artiston OÜ raamatupidamise sise-eeskiri

Lisa 4. Intervjuu Artiston OÜ tegevjuhiga

M.H.: Tere! Esiteks sooviksin Teid tänada, et leidsite oma tihedas päevakavas aega intervjuuks.

R.V.: Tere! Kuna teema puudutab meie ettevõtte paremat toimimist, siis see aeg tuli leida.

M.H.: Alustuseks selgitaksin natuke küsimuste ülesehitust. Küsimuste eesmärgiks on mõista, milline on Artiston OÜ kuluarvestussüsteem hetkel, mis on selle puudused ja millised on ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile.

R.V.: Selge. Minupoolest võime alustada. Loodan, et oskan kõikidele küsimustele vastata.

M.H.: Nii, alustuseks sooviksin teada, kas Artiston OÜ hetkel kasutatav kuluarvestussüsteem annab Teile piisavalt informatsiooni vajalike otsuste langetamiseks?

R.V.: Jooksvalt ei anna. Otsustamiseks vajalik informatsioon on siiani koostatud eraldi nii öelda analüüsiprojektina, kuid sellisel kujul on paljugi hinnanguline, sest olemasolevad andmed ei võimalda tihti detailidesse minna. Samas paljudel juhtudel saatan peitub detailides. Tihtipeale langetan otsuseid ilma andmete toetuseta, ning neid on meeskonnale väga keeruline põhjendada.

M.H.: Kas oskate välja tuua, millised on Teie arvates hetkel rakendatava kuluarvestussüsteemi olulised puudused?

R.V.: Ebaregulaarsus. Kui soovitakse mingi protsessi kulu jälgida, siis sellega tegeldakse ning mingi perioodi jooksul on ülevaade väga hea, kuid see on eraldi projekt ning uue probleemkoha tekkides see projekt tavaliselt ei jätku. Kindlasti ka pikk viitaeg. Sisemine kuluarvestussüsteem ei ole jooksvasse arvestusse sisse ehitatud ning sellega tegeldakse nii öelda rahulikematel hetkedel, mis mõnikord tähendab, et ollakse ka kuid ajast maas. Probleemiks on ka andmete vastuolulisus erinevates tarkvarades ning arvestussüsteemides – asju kajastatakse erinevates süsteemides erinevalt ning nende vastuoludega ei ole siiani tegeldud. Näiteks kui metsaveoauto veetud puidutihumeetrid võivad raamatupidamises, palgaarvestuses ja laoprogrammis vabalt erineda olla ning see ei ole siiani väga kedagi häirinud. Samas on selge, et see auto vedas teatud ajaperioodil vaid ühe kindla arvu tihumeetreid ning analüüsiks ja otsusteks on seda numbrit vaja.

M.H.: Mõistan, et süsteem ei ole ühtne. Kas kasutate hetkel rakendatava kuluarvestussüsteemi informatsiooni investeerimisotsuste tegemisel?

R.V.: Jah, loomulikult kasutan, sest see on parim info, mis meile kättesaadav on. Tavaliselt küll proovin raamatupidaja või vastutava isiku käest täiendavat infot saada ja selle info usaldusväärsuses veenduda.

M.H.: Teie tegevusvaldkonnas on konkurents tihe. Kas kasutate hetkel kasutatava kuluarvestussüsteemi informatsiooni konkurentidega võrdlemiseks?

R.V.: Jah, probleemkohtade tuvastamiseks võrdlen meie kuluarvestussüsteemist kättesaadavaid näitajaid võimalusel konkurentide vastavate näitajatega. Konkurentidega võrdlus on mõnevõrra lihtsamaks muutunud, kuna info on läinud avalikumaks ja turul on tekkinud suurem läbipaistvus. Paljud meiega samal ajal tegevust alustanud ettevõtted on tänaseks spetsialiseerunud ja oma ärimudelit muutnud.

M.H.: Kas hetkel kasutatava kuluarvestussüsteemi informatsiooni on võimalik saad vajaliku kiirusega ja kas saadud informatsiooni ülesehitus on piisavalt ülevaatlik ja automaatne?

R.V.:Kui mõni küsimus tagasi rääkisin puudustest, siis probleem on kiiruses ja süsteemsuses. Ülevaatlikkus piirdub kogu ettevõtte tervikpildiga, kuid oluline oleks info erinevate osakondade ja protsesside tulemuse kohta.

M.H.: Vabandan, et mõni küsimus sisult justkui kattuks. Rääkides aruannetest, kas Te olete rahul hetkel esitatavate aruannete ülessehituse, informatiivsuse ja sagedusega?

R.V.: Sisuliselt on üks raamatupidaja poolt koostatud aruanne, mis katab üldiselt kõik valdkonnad. Kasutatav mingil määral tippjuhtkonna jaoks, kuid osakondade tasemel on selles „liiga palju informatsiooni“ ehk suurem osa ei puuduta konkreetset osakonda ning osakonna tegevuse analüüsiks on liiga aruanne liiga üldine. Aruanne on igakuine, kuid tegelikkuses koostatakse seda ebaregulaarselt, millega ei saa rahul olla.

M.H.: Mõistan, et praegune aruanne ei vasta enam ootustele. Kas hetkel rakendatav kuluarvestussüsteemi informatsiooni kasutatakse hindade kujundamisel?

R.V.: Ei kasutata. See on mingil hetkel arutusel olnud, kuid sellele hetkel selgus protsesse analüüsides, et omahinnad ületavad turuhindasid. Artiston OÜ pakutavatel teenustel on enamasti selged väljakujunenud turuhinnad. Seega hetkel lähtume neist. Kui meil oleks piisavalt adekvaatne kuluarvestussüsteem ning selle alusel protsessid juhitud nii, et teenuste omahinnad jäävad oluliselt alla turuhinna, siis võiks konkurentsieelise saamiseks rakendada kuluarvestuse informatsioonist tuletatud hinnastamist.

M.H.: Kui peatuda korra protsessidel. Koostasid mulle usaldatud info põhjal protsesside kaardistuse. Palun vaadake seda ja andke omapoolne hinnang. Kas nõustuste minu kaardistusega protsesside osas?

R.V.: Jah, vaatan et olete toimuvatest tegevustest aru saanud. Protsessid on jaotatud osakondade kaupa. Protsess algab ostuga, kas siis ümarmaterjali või raieõiguse ning lõpeb müügi vormistamisega. Seal vahepeal on hõlmatud kõik osakonnad. Ostule järgneb ülestöötamine, ülestöötamisele järgneb transport, transpordile järgneb müügi vormistamine. Vahepeal on ka tugiosakond, milleks on töökoda. Üheks tugiosakonnaks on ka kontor. Kõik protsessid on vähemal või rohkemal määral seotud omavahel.

M.H.: Saan aru, et varasemal ei olnud palju probleeme sektoris ja infoväli oli pigem müüja jaoks piiratud. Tänapäeval seda muret ei ole. Kui ettevõtte tegevus on kahjumlik, kas hetkel kasutatava kuluarvestussüsteemi informatsioon võimaldab tuvastada tekkinud kahjumi põhjused?

R.V.: Osaliselt võimaldab. Näiteks konkreetse ostulangi puhul, kus kõik teenused on sisse ostetud. Kui lank on üles töötatud oma meeskonna poolt, siis tegelikult täna on väga keerukas tuvastada, milline osakond ebaõnnestus.

M.H.: Milliseid võiksid olla teie hinnangul peamised takistused kuluarvestussüsteemi täiendamisel?

R.V.: Mingil määral võib takistuseks olla töötajate vastuseis regulaarsele raporteerimisele, osakondade juhtide suhtumine – „me teeme tööd ja meil pole aega mingeid numbreid taga ajada“. Natuke on tekkinud see probleem, et kuna kaadrivoolavus ei ole meil suur, siis osad töötajad ei saa aru, miks järsku rohkem vaja tegema on hakata. Suhtumise probleem tuleb lahendada ja töötajatele natuke selgitada asjade olulisust. Juhtide käest olen kuulnud tihti seda, et neil ei ole oma tegevusele piisavalt tagasisidet. Takistuseks võib olla ka mingil määral tarkvarade mitteühilduvus ning sellest tulenev täiendav andmetöötluskoormus.

M.H.: Lõpetuseks küsiksin veel, millised on Teie ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile?

R.V.: Oskan kirjeldada soovitud tulemust – igakuine eelneva kuu kohta koostatav raport koos võrdlusbaasiga eelmise aasta sama perioodi ja võimalusel eelarvega osakondade ning tehnikaüksuste kaupa sellise ülesehitusega, et igale osakonnale saaks edastada ilma suurema täiendava töötluseta oma tegevuse analüüsimiseks piisava informatsiooniga osa sellest raportist. Lisaks sooviksin eraldi väljavõtet admin kuludest, mis praegu on kõik lihtsalt üldkulude all.

M.H.: Selge saan aru, et süsteem vajab täiendamist. Täna Teid väga, et leidsite aega.

R.V.: Loodan, et sain abiks olla. Jään tulemusi ootama ja soovin Teile edu.

M.H.: Tänan!

Lisa 5. Ettepanekud osakondade siseste kulukohtade kasutamiseks

Projektigrupp	Kood	Nimetus
Sõidukid	S1-332AXS	Ford Ranger 332AXS
	S2-995BYK	Renault Trafic 955BYK
	S3-032MHJ	Toyota Hilux 032MHJ
	S4-181MNL	Toyota Hilux 181MNL
	S5-763MNL	Toyota Hilux 763MNL
	S6-149TLC	Mercedes-Benz Vito 149TLC
	S7-065MPJ	Toyota Hilux 065MPJ
	S8-225MPD	Toyota Hilux 225MPD
	S9-390MHG	Toyota Hilux 390MHG
	S10-358BCT	MAN 32.342 358BCT
	S11-113BFT	Scania G 480 113BFT
	S12-485BBK	Scania R 480 485BBK
	S13-905BAA	Scania R480 905BAA
	S14-940BLV	Scania R 480 485BBK
	S15-035BVR	Scania G410 035BVR
	S16-083BKB	Scania G 480 083BKB
Haagised	H1-561DN	Krone SDP 27ELB2-BW 561DN
	H2-265DZ	Matec V31-70 265DZ
	H3-636DM	Möslein SKSM2 636DM
	H4-545GY	Närko D3MS11T11 545GY
	H5-883YHL	Närko D3MS11T12 883YHL
	H6-340YJR	Mega MND 340YJR
	H7-956YKM	Mega MND 956YKM
	H8-547YJD	Närko D3MS11T11 547YJD
Masinad	M1	Forwarder Komatsu 845
	M2	Forwarder Komatsu 860.4
	M3	Harvester Ponsse Ergo 8W
	M4	Harvester Sampo Rosenlew 1046PRO
	M5	Ratastraktor K701
	M6	Sadamatõstuk Sennebogen 825M
	M7	Puksiir TDT 55
	M8	Puur-tõsteseade TLT 100
	M9	Platsitõstuk URAL 234MBD+ODAZ 108AF
	M10	Platsitõstuk URAL 838AOE+ODAZ 781BH

Allikas: autori koostatud

Lisa 6. Ettepanek sõidukipõhise päringu koostamiseks

Päring:	S11-113BFT
Päringu periood:	
Nimetus	Summa
Sõidukite remont	
Sõidukite hooldus	
Sõidukite rehvid	
Sõidukite rehvitööd	
Tehnoülevaatus	
Liikluskindlustus	
Kaskokindlustus	
Diiselmootor	
Aknapesuvedelik	
Hüdroõli 46	
Hüpoõli 80W90	
Jahutusvedelik	
Ketiõli	
Määrdepuud	
Poolaut. mootoriõli 15W	
Täissünt.mootoriõli 10W40	
Remonditarvikud	
Varuosad	
Eriveoluba	
Intressikulu	
KOKKU	

Allikas: autori koostatud

Lisa 7. Ettepanek kulukontode kasutamiseks

Kood	Nimetus	Tüüp
50	Tegevuskulud	Aktiva
51	Kaubad, toore, materjal ja teenused	Aktiva
54	Palgakulu	Aktiva
56	Põhivara kulum	Aktiva

Allikas: autori koostatud

Lisa 8. Ettepanek artiklite kasutamiseks

Kood	Nimetus
Põhipalk	Põhipalk
Lisatasu	Lisatasu
Preemia	Preemia
Põhipuhkus	Põhipuhkus
Lisapuhkus	Lisapuhkus
Isapuhkus	Isapuhkus
Täiendav lapsepuhkus	Täiendav lapsepuhkus
Õppepuhkus	Õppepuhkus
Tasustamata puhkus	Tasustamata puhkus
Hüvitis lepingu lõpetamisel	Hüvitis lepingu lõpetamisel
Hüvitis koondamisel	Hüvitis koondamisel
Haigushüvitis	Haigushüvitis
Haigushüvitis 70%	Haigushüvitis 70%
Tulumaks 20%	Tulumaks 20%
Kogumispension 2%	Kogumispension 2%
Töötaja töötuskindlustus 1,6%	Töötaja töötuskindlustus 1,6%
Tööandja töötuskindlustus 0,8%	Tööandja töötuskindlustus 0,8%
Sotsiaalmaks 33%	Sotsiaalmaks 33%
Palga väljamakse	Palga väljamakse
Käibemaks	Käibemaks
Maamaks	Maamaks
Raskeveokimaks	Raskeveokimaks
Teekasutus tasu	Teekasutustasu
Erisoodustus	Erisoodustus
Kingitused klientidele	Kingitused klientidele
Kingitused töötajatele	Kingitused töötajatele
Esinduskulu	Esinduskulu
Annetused maksuga	Annetused maksuga
Annetused maksuvaba	Annetused maksuvaba
Tööriided ja -jalanõud	Tööriided ja -jalanõud
Reklaam	Reklaam
Metsainventeerimise välitöö ja metsamajandamiskava koostamine	Metsainventeerimise välitöö ja metsamajandamiskava koostamine
Lume lükkamine	Lume lükkamine
Puistematerjal	Puistematerjal
Ekskavaatoritööd	Ekskavaatoritööd
Laopinna rent	Laopinna rent

Laopinna tagatisraha	Laopinna tagatisraha
Alusmetsaraie	Alusmetsaraie
Kultuuride hooldus	Kultuuride hooldus
Valgustusraie	Valgustusraie
Raieteenus	Raieteenus
Kokkuveoteenus	Kokkuveoteenus
Raie-ja kokkuveoteenus	Raie-ja kokkuveoteenus
Suurte puude raie	Suurte puude raie
Raiejäätmete kokkuveoteenus	Raiejäätmete kokkuveoteenus
Eriveoluba	Eriveoluba
Transporditeenus	Transporditeenus
Laadimisteenus	Laadimisteenus
Platsitööd	Platsitööd
Vagunite puhastamine	Vagunite puhastamine
Vagunite tühjendus	Vagunite tühjendus
Istutamine	Istutamine
Kuuseistikud	Kuuseistikud
Männiistikud	Männiistikud
Kaseistikud	Kaseistikud
Maapinna mineraliseerimine	Maapinna mineraliseerimine
Maapinna ettevalimistamine	Maapinna ettevalimistamine
Kasutusrent	Kasutusrent
Kapitalirent	Kapitalirent
Diiselkütus	Diiselkütus
Aknapesuvedelik	Aknapesuvedelik
Hüdroõli 46	Hüdroõli 46
Hüpoidõli 80W90	Hüpoidõli 80W90
Jahutusvedelik	Jahutusvedelik
Ketiõli	Ketiõli
Määrdepuud	Määrdepuud
Poolsünt. mootoriõli 15W	Poolsünt. mootoriõli 15W
Täissünt.mootoriõli 10W40	Täissünt.mootoriõli 10W40
Remonditarvikud	Remonditarvikud
Varuosad	Varuosad
Sõidukite remont	Sõidukite remont
Sõidukite hooldus	Sõidukite hooldus
Sõidukite rehvid	Sõidukite rehvid
Sõidukite rehvitööd	Sõidukite rehvitööd
Masinate remont	Masinate remont
Masinate hooldus	Masinate hooldus
Tehnoülevaatus	Tehnoülevaatus
Kindlustuse hüvitatav taasutusremont	Kindlustuse hüvitatav taasutusremont
Liikluskindlustus	Liikluskindlustus

Kaskokindlustus	Kaskokindlustus
PEFC sertifikaadi kulud	PEFC sertifikaadi kulud
SERT 100% haavaküttepuu	Haavaküttepuu 100% PEFC Certified
SERT 100% haavapaberipuu	Haavapaberipuu 100% PEFC Certified
SERT 100% haavapakk	Haavapakk 100% PEFC Certified
SERT 100% hakkepuu	Hakkepuu 100% PEFC Certified
SERT 100% kaseenergiapuit	Kaseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepaberipuu	Kasepaberipuu 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepakk	Kasepakk 100% PEFC Certified
SERT 100% kasepalk	Kasepalk 100 % PEFC Certified
SERT 100% kuuse praakpalk	Kuuse praakpalk 100% PEFC Certified
SERT 100% kuuseenergiapuit	Kuuseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% kuuseküttepuu	Kuuseküttepuu 100% PEFC Certified
SERT 100% kuusepaberipuu	Kuusepaberipuu 100% PEFC Certified
SERT 100% kuusepakk	Kuusepakk 100% PEFC Certified
SERT 100% lehtküttepuu	Lehtküttepuu 100% PEFC Certified
SERT 100% lehtpuupalk	Lehtpuupalk 100% PEFC Certified
SERT 100% metsakuiv palk	Metsakuiv palk 100% PEFC Certified
SERT 100% männi praakpalk	Männi praakpalk 100% PEFC Certified
SERT 100% männipaberipuu	Männipaberipuu 100% PEFC Certified
SERT 100% männipalk	Männipalk 100% PEFC Certified
SERT 100% okasküttepuu	Okasküttepuu 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspaberipuu	Okaspaberipuu 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspuuenergiapuit	Okaspuuenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT 100% okaspuupalk	Okaspuupalk 100% PEFC Certified
SERT 100% raiejätmed	Raiejätmed 100% PEFC Certified
SERT Controlled haavaküttepuu	Haavaküttepuu PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapaberipuu	Haavapaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapakk	Haavapakk PEFC controlled sources
SERT Controlled haavapalk	Haavapalk PEFC controlled sources
SERT Controlled hakkepuu	Hakkepuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kaseenergiapuit	Kaseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT Controlled kasepaberipuu	Kasepaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kasepakk	Kasepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled kasepalk	Kasepalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuse praakpalk	Kuuse praakpalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuseenergiapuit	Kuuseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuseküttepuu	Kuuseküttepuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kuuselatt	Kuuselatt PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepaberipuu	Kuusepaberipuu PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepakk	Kuusepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepalk	Kuusepalk PEFC controlled sources
SERT Controlled kuusepost	Kuusepost PEFC controlled sources

SERT Controlled lehtküttepuid	Lehtküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled lehtpuupalk	Lehtpuupalk PEFC controlled sources
SERT Controlled metsakuiv palk	Metsakuiv palk PEFC controlled sources
SERT Controlled männi praakpalk	Männi praakpalk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipaberipuid	Männipaberipuid PEFC controlled sources
SERT Controlled männipakk	Männipakk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipalk	Männipalk PEFC controlled sources
SERT Controlled männipost	Männipost PEFC controlled sources
SERT Controlled okasküttepuid	Okasküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspaberipuid	Okaspaberipuid PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspuuenergiapuit	Okaspuuenergiapuit PEFC controlled sources
SERT Controlled okaspuupalk	Okaspuupalk PEFC controlled sources
SERT Controlled raiejäätmed	Raiejäätmed PEFC controlled sources
SERT Controlled saarepakk	Saarepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled segaküttepuid	Segaküttepuid PEFC controlled sources
SERT Controlled tammepakk	Tammepakk PEFC controlled sources
SERT Controlled värvimuutusega palk	Värvimuutusega palk PEFC controlled sources
SERT KASVAV 100% haavapaberipuid	Kasvav haavapaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% haavapalk	Kasvav haavapalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kaseenergiapuit	Kasvav kaseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kasepaberipuid	Kasvav kasepaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kasepalk	Kasvav kasepalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuuseenergiapuit	Kasvav kuuseenergiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuuseküttepuid	Kasvav kuuseküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuusepaberipuid	Kasvav kuusepaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% kuusepalk	Kasvav kuusepalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% lehtküttepuid	Kasvav lehtküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% lehtpuu palk	Kasvav lehtpuu palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% lehtpuupalk	Kasvav lehtpuupalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% metsakuiv palk	Kasvav metsakuiv palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% männipaberipuid	Kasvav männipaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% männipalk	Kasvav männipalk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okasküttepuid	Kasvav okasküttepuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspaberipuid	Kasvav okaspaberipuid 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspuu energiapuit	Kasvav okaspuu energiapuit 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% okaspuu palk	Kasvav okaspuu palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV 100% värvimuutusega palk	Kasvav värvimuutusega palk 100% PEFC Certified
SERT KASVAV haavapaberipuid PEFC controlled sources	Kasvav haavapaberipuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV haavapalk PEFC controlled sources	Kasvav haavapalk PEFC controlled sources

SERT KASVAV kaseenergiapuit PEFC controlled sources	Kasvav kaseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav kasepaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepakk PEFC controlled sources	Kasvav kasepakk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kasepalk PEFC controlled sources	Kasvav kasepalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuse praakpalk PEFC controlled sources	Kasvav kuuse praakpalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuseenergiapuit PEFC controlled sources	Kasvav kuuseenergiapuit PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuseküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav kuuseküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuuselatt PEFC controlled sources	Kasvav kuuselatt PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuusepaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav kuusepaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV kuusepalk PEFC controlled sources	Kasvav kuusepalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV lehtküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav lehtküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV lehtpuupalk PEFC controlled sources	Kasvav lehtpuupalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV sortimendita 100% PEFC	Kasvav mets sortimendita 100% PEFC
SERT KASVAV metsakuiv palk PEFC controlled sources	Kasvav metsakuiv palk PEFC controlled sources
SERT KASVAV männi praakpalk PEFC controlled sources	Kasvav männi praakpalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV männipaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav männipaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV männipalk PEFC controlled sources	Kasvav männipalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV okasküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav okasküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV okaspaberipuu PEFC controlled sources	Kasvav okaspaberipuu PEFC controlled sources
SERT KASVAV okaspuu energiapuit PEFC Controlled	Kasvav okaspuu energiapuit PEFC Controlled Sources
SERT KASVAV okaspuupalk PEFC controlled sources	Kasvav okaspuupalk PEFC controlled sources
SERT KASVAV segaküttepuid PEFC controlled sources	Kasvav segaküttepuid PEFC controlled sources
SERT KASVAV värvimuutusega palk PEFC controlled sources	Kasvav värvimuutusega palk PEFC controlled sources
Maa	Maa
Inventar	Inventar
Masinad	Masinad
Seadmed	Seadmed

Sõidukid	Sõidukid
Vara kindlustus	Vara kindlustus
Notaritasu	Notaritasu
Riigilõiv	Riigilõiv
Juhtimisteenus	Juhtimisteenus
Raamatupidamine	Raamatupidamine
Kontoritarbed	Kontoritarbed
Ajakirjad ja ajalehed	Ajakirjad ja ajalehed
Majapidamistarbed	Majapidamistarbed
E-veoselehe süsteemi ELVIS kasutamise tasu	E-veoselehe süsteemi ELVIS kasutamise tasu
Metsaladu.ee kulud	Metsaladu.ee kulud
Valvekulud	Valvekulud
Valvetehnika hooldus	Valvetehnika hooldus
Telefon, andmeside	Telefon, andmeside
IT-kulud	IT-kulud
Liikmemaks	Liikmemaks
Pangateenused	Pangateenused
Viivised	Viivised
Õigusabi	Õigusabi
Audit	Audit
Joogiautomaadi kulud	Joogiautomaadi kulud
Ruumide rent	Ruumide rent
Majutus	Majutus
Koolitus	Koolitus
Lähetus-sõidukulud	Lähetus-sõidukulud
Lähetus- majutuskulud	Lähetus- majutuskulud
Lähetus-esinduskulud	Lähetus-esinduskulud
Lähetus- päevaraha	Lähetus- päevaraha
Töötervishoid ja tööohutus	Töötervishoid ja tööohutus
Töökoja remont	Töökoja remont
Kontoriruumid remont	Kontoriruumid remont
Vahendusteenus	Vahendusteenus
Äriregistri teenused	Äriregistri teenused
A-Track kuutasu	A-Track kuutasu
Prügivedu	Prügivedu
Töökoja vesi	Töökoja vesi
Kontori vesi	Kontori vesi
Kontori elekter	Kontori elekter
Töökoja elekter	Töökoja elekter
Kontori elekter	Kontori elekter
Kunda kontori kommunaalteenused	Kunda kontori kommunaalteenused
Kunda kontori rent	Kunda kontori rent
Kunda laoplatsti rent	Kunda laoplatsti rent

Kunda laoplatsti korrashoid

Kunda laoplatsti korrashoid

Allikas: autori koostatud

Lisa 9. Ettepanek ülestöötamise osakonna aruande koostamiseks

Osakonna nimetus:	Ülestöötamise osakond	
Personalikulu	Nimetus	Summa
	Palgakulu	
	Autokompensatsioon	
	Tööohutus ja -tervishoid	
	Koolitus	
	Tööriided ja -jalanõud	
	Telefon, andmeside	
KOKKU		
Masinate kulu	Varakindlustus	
	Amortisatsioon	
	Masinate remont	
	Masinate hooldus	
	Diislikütus	
	Määrdeained	
	Kapitalirendi intress	
KOKKU		
PERSONALI JA MASINATE KULU KOKKU		
MASINATE ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID		
1 TIHUMEETRI KULU (PERSONALI JA MASINATE KULU KOKKU / MASINATE ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID)		
Sisseostetud ülestöötamine	Raieteenus	
	Kokkuveoteenus	
	Raie-ja kokkuveoteenus	
SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTAMISE KULU KOKKU		
SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID		
1 TIHUMEETRI KULU (SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTAMISE KULU KOKKU / SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID)		
Ülestöötamise abitegevus	Lume lükkamine	
	Puistematerjal	
	Ekskavaatoritööd	
	Laopinna rent	
	Alusmetsaraie	
	Suurte puude raie	
KOKKU		

Metsameister	Palgakulu	
	Sõiduki kulu	
	Kontorikulud	
	Tööriided- ja jalanõud	
	Koolitus	
	Töövahendid	
	Telefon, andmeside	
KOKKU		
ÜLESTÖÖTAMISE ABITEGEVUSE JA METSAMEISTRI KULUD KOKKU		
OMA MASINATE JA SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID KOKKU		
1 TIHUMEETRI KULU		
KÕIK KULUD KOKKU		
OMA MASINATE JA SISSEOSTETUD ÜLESTÖÖTATUD TIHUMEETRID KOKKU		
ÜLESTÖÖTAMISE OSAKONNA 1 TIHUMEETRI KULU		

Allikas: autori koostatud

Lisa 10. Ettepanek koondaruanne koostamiseks tegevjuhile

	Kuu	Jooksev aasta kokku	Eelnev aasta
Ostuosakond			
Kasvava metsa ost			
Ostetud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Materjali ost vahelaos			
Ostetud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Materjali ost terminalis			
Ostetud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Muud osakonna kulud			
Kulud kokku			
Tihumeetrid kokku			
Ülestöötamisosakond			
Oma masinate kulud			
Oma masinatega ülestöötatud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Sisseostetud ülestöötamise kulud			
Sisseostetud ülestöötamise tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Muud osakonna kulud			
Ülestöötamise kulud kokku			
Ülestöötatud tihumeetreid kokku			
Kulu tihumeetri kohta kokku			
Transpordiosakond			
Oma sõidukite kulud			
Oma sõidukite veetud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Sisseostetud sõidukite kulud			
Sisseostetud sõidukite veetud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Muud osakonna kulud			
Kulud kokku			
Tihumeetrid kokku			

Kulu tihumeetri kohta kokku			
Kunda terminal			
Terminali kogukulu			
Terminali tulu			
Terminali netokulu			
Terminali läbinud tihumeetrid			
Kulu tihumeetri kohta			
Müügiosakond			
Müügiosakonna kulu			
Müüdnud tihumeetrid			

Puidumüügi kulu (Osakondade kulude summa)	
Kulu tihumeetri kohta (Osakondade kulu tihumeetri kohta summa)	
Puidumüügi tulu (Müüdnud puidu summa)	
Tulu tihumeetri kohta (Müüdnud puidu summa/ müüdnud tihumeetrid)	
Kasum/ kahjum tm kohta kasvava metsa ost	
Kasum/kahjum tm kohta materjali ost vahelaos	
Kasum/kahjum tm kohta materjali ost terminalis	

Allikas: autori koostatud