

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Nicole Tšernuhho

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE ETTEVÕTTELE
PLEKIKESKUS OÜ**

Bakalaureusetöö

Õppekava TABB, peeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Kristiina Saarniit, MA

Tallinn 2021

Deklareerin, et olen koostanud lõputöö 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 6804 sõna sissejuhatusesest kuni kokkuvõtte lõpuni.

...Nicole Tšernuhho.....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 185219TABB

Üliõpilase e-posti aadress: tsernuhho.nicole@gmail.com

Juhendaja: Kristiina Saarniit, MA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS.....	5
1. KULUARVESTUS	7
1.1. Kuluarvestussüsteem.....	7
1.2. Kululiikide arvestus	10
1.2.1. Kulude liigitamine.....	11
1.3. Kulukohtade arvestus	12
1.4. Kuluobjektide arvestus.....	13
1.5. Kuluarvestuse meetodid	14
1.5.1. Traditsiooniline kuluarvestus	14
1.5.2. Tellimuspõhine kuluarvestus	16
1.5.3. Protsessipõhine kuluarvestus	17
1.5.4. Operatsioonikuluarvestus	18
1.5.5. Tegevuspõhine kuluarvestus	18
2. PLEKIKESKUS OÜ KULUARVESTUS	20
2.1. Ettevõtte Plekikeskus OÜ tutvustus ja probleemi kirjeldus	20
2.2. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttes Plekikeskus OÜ.....	23
2.3. Järeldused ja ettepanekud.....	34
KOKKUVÕTE.....	37
SUMMARY	39
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....	41
LISAD	43
Lisa 1. Lihtlitsents	43
Lisa 2. Ettevõtte Plekikeskus OÜ tootmise lisakulud aastas 2020.....	44

LÜHIKOKKUVÕTE

Ettevõtte Plekikeskus OÜ peamine eesmärk on ettevõtte kasumlikkus ja hea turupositsiooni hoidmine. Seda saab teha, kui ettevõttes on kulud kontrolli all. Tänu sisemisele kuluarvestussüsteemile on võimalik detailselt arvestada ja analüüsida kulusid ning nende mõju ettevõtte tuludele ja kasumile. Kuluarvestussüsteem annab juhile informatsiooni kõikide ettevõtte kulude kohta ja aitab langetada õigeid otsuseid. Lõputöös uuritatakse ettevõtte kuluarvestust ja pakutakse välja tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamine. Lõputöös kasutatakse arendusuurimuse meetodit.

Lõputöö eesmärk on analüüsida ettevõtte tegevust ja sellega seotud kulusid ning valida analüüsi põhjal kõige sobilikum kuluarvestussüsteem. Ettevõtte Plekikeskus OÜ kuluarvestust analüüsid järel dati, et kõige loogilisem oleks kasutada traditsioonilist kuluarvestust ja tellimuspõhist kuluarvestusmeetodit. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi abil on võimalik teada saada, millised kulud on konkreetse tellimusega seotud, samuti on lihtne välja arvutada tellimuse tootmis- ja täisomahinda, mis lihtsustab õige tellimushinna määramist.

Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamiseks hakatakse ettevõttes iga tellimusega seotud tööjõu panust töölehele märkima. Autor koostas tellimustöölehe, kuhu märgitakse tellimusega seotud kulud ehk põhitööliste palgakulu ja põhimaterjalikulu ning üldkulud. Tellimustöölehe koostamine lisandub juhatuse liikme vastutusalasse.

Võtmesõnad: kuluarvestussüsteem, kulude analüüs, tellimuspõhine kuluarvestus.

SISSEJUHATUS

Iga ettevõtte eesmärk on kasumi saamine ja selle suurendamine. Sama eesmärk on ettevõtel Plekikeskus OÜ, mis aastast 2016 toodab ja müüb plekitooteid. Ettevõtte täidab erineva keerukusastme ja mahuga tellimusi. Viimasel ajal on ettevõtte juht märganud, et mõne tellimuse hinna kujundamine vajab rohkem pingutust, sest puudub info tellimusega seotud kulude kohta. Kuluarvestussüsteemi kasutamine võimaldab hoida kulud kontrolli all. Sobiva kuluarvestussüsteemi rakendamine ettevõttes lihtsustab hinnakujundust, annab ülevaate tehtud kuludest ja aitab hinnata kasumlikkust.

Lõputöö eesmärk on luua ettevõttele Plekikeskus OÜ kuluarvestussüsteem, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid ja määrata õige tellimushinna. Eesmärgi saavutamiseks on seatud järgmised ülesanded:

- selgitada kuluarvestuse olemust, protsesse ja eesmärke;
- tutvuda ettevõtte tegevuste ja protsessidega;
- analüüsida ettevõtte kulusid;
- luua ettevõttele Plekikeskus OÜ sobivaim kuluarvestussüsteem;
- anda soovitusi kuluarvestussüsteemi rakendamiseks ettevõttes Plekikeskus OÜ.

Töö kirjutatakse arendusuurimuse vormis ja kasutatakse nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid uurimismeetodeid. Kvalitatiivset meetodit rakendades viib autor juhiga läbi intervjuu ja tutvub ettevõttesiseste dokumentidega. Kvantitatiivset meetodit rakendades teeb autor mitmesuguseid arvutusi ja näitajate analüüse.

Lõputöö metoodikaosas kasutatakse nii Eesti kui ka välisautorite erialast kirjandust. Allikmaterjalideks on raamatud, õpikud ja ka internetiallikad.

Lõputöö koosneb kahest peatükist: teoreetiline osa ja praktiline osa. Esimeses peatükis kirjeldatakse kuluarvestussüsteemi loomise etappe ja meetodeid ning käsitletakse kuluarvestussüsteemide valikut. Teises peatükis kirjeldatakse probleemi olemust ja põhjuseid, miks ettevõttele on vaja efektiivset kuluarvestussüsteemi. Samas peatükis analüüsitakse ettevõtte kulusid 2020. aasta kasumiaruande põhjal ja saadud andmetele tuginedes rakendatakse sobiv kuluarvestussüsteem. Peatüki viimases osas tuuakse välja järeldused ja ettepanekud kuluarvestussüsteemi loomise ning rakendamise võimaluste kohta.

1. KULUARVESTUS

Kulude arvestus on üks osa majandusarvestuse valdkonnast, kuhu kuuluvad ka finantsarvestus, juhtimisarvestus, maksuarvestus, auditeerimine ja finantsjuhtimine. Kulude arvestust saab defineerida mitut moodi:

- kulude arvestus on kulude juhtimise allsüsteem, mis on seotud toodete, teenuste, projektide, tegevuste jt objektide kulude kindlakstegemisega, mis võivad juhtidele huvi pakkuda (Hansen 2003, 993);
- kulude arvestus mõõdab, analüüsib ja esitab rahalist ja ka mitterahalist infot, mis on seotud kulude tekkimisega või organisatsiooni kasutatavate ressursside kasutamisega (Horngren *et al.* 2012, 26).

Kulude arvestus on üks komponent kulude juhtimisest, kuna kulud on konkreetse juhtimisotsuste tulemus ega teki iseenesest. Seega saab järeldada, et organisatsiooni tulemuste parandamiseks on vaja rakendada kulude juhtimist (Jaansoo 2011, 5). Tänapäevase kuluarvestuse seisukohalt on kulude kohta informatsiooni kogumine juhtide ülesanne. Seega ei ole juhtimisarvestus ja kuluarvestus selgelt eristatavad (Horngren *et al.* 2012, 26).

Kulude arvestuses keskendutakse: a) kuluobjektide, b) tegevuste kulude, c) kulukohtade, d) kululiikide arvestusele (Karu 2008, 72). Organisatsioonides tekivad erinevad kulutused ja kulud, seetõttu jaotatakse need kululiikideks, lähtudes kulude liigituse eesmärkidest ja kriteeriumitest (*Ibid.*, 73).

1.1. Kuluarvestussüsteem

Kuigi klassikaline kuluarvestuse teooria vaatleb kuluarvestust ettevõttesisese tegevusena, oleneb kuluarvestussüsteemi tõhusus ettevõttes seostest teiste ettevõtte funktsionaalsete tegevuste ja ka väliskeskkonnaga. Selleks, et maksimeerida kuluarvestussüsteemi efektiivsust, tuleb kõigepealt

täpselt määratleda, kellele ja miks on ettevõtte kuluarvestussüsteem vajalik. (Haldma, Karu 1999,

23) Kuluarvestussüsteem saab olla kasulik järgmistele huvigruppidele (*Ibid.*):

- omanikud;
- juhid;
- töötajad;
- kliendid ja avalikkus;
- hankijad;
- riigiasutused;
- finantsinstitutsioonid ja kreditorid;
- investorid;
- konkurendid;
- analüütikud.

Ettevõtetel, mis püüdlevad edu poole, tuleb arvesse võtta muutuvaid keskkonnaolusid. Kuna konkurents ja tehnoloogia areneb pidevalt, nõuab keskkond enam olulist infot kulude ja tegevustulemuste kohta ettevõtete tegevuste, protsesside, toodete, teenuste ja klientide kaupa. Juhtivad ettevõtted arendavad oma kuluarvestussüsteemi ja kasutavad seda selleks, et (Kaplan, Cooper 2002, 17):

- välja arendada tooteid ja teenuseid, mis vastavad klientide ootustele ja samal ajal toovad ettevõttele kasumit;
- anda märku, kus vaja on pidevaid või ühekordseid arendusi kvaliteedi, efektiivsuse ja kiiruse valdkonnas;
- aidata esmatasandi töötajaid nende õppimises ja pidevas arendustegevuses;
- suunata toodangustruktuuri ja investeerimisotsuseid;
- valida alternatiivsete hankijate vahel;
- klientidega hinna, toote omaduste, kvaliteedi, kohale toimetamise ja teeninduse üle läbi rääkida;
- korraldada sihtturgude ja kliendigruppide tõhusat jaotamist ja teenindamist.

Kuluarvestussüsteem on meetodite ja toimingute kogum, mida ettevõttes, asutuses või muus organisatsioonis kasutatakse detailse kuluarvestuseinfo akumulamiseks (Alver, J., Alver, L. 2011, 607)

Tõhusa kuluarvestussüsteemi loomise esimene samm on täpsustada ettevõtte eesmärgid. Need võivad olla kas strateegilised ehk pikaajalised, taktikalised ehk keskmise pikkusega või operatiivsed ehk lühiajalised. Ajaline periood ei ole nii tähtis, kuid oleneb ettevõtte soovitatavast lõpptulemusest. Tähtsam on see, et eesmärgid oleksid praktiliselt kasutatavad. (Haldma, Karu 1999, 14–16)

Kuluarvestuses ei ole ranget reeglit, mis viib ühtsele kuluarvestussüsteemile, kuid on olemas tunnused, mis tõhusat kuluarvestussüsteemi iseloomustavad (Karu 2008, 84):

- konkreetsed ja mõõdetavad eesmärgid;
- ühtsed kuluarvestuse põhimõtted, meetodid ja tehnikad;
- konkreetsed määratletud ja kirjeldatud kuluelemendid;
- kontoplaan, kulude koodid, klassifikaatorid, tunnused;
- arvestusperioodid;
- kulude liigitamise alused;
- kaud- ja üldkulude jaotamise alused;
- varude hindamine ja hindamisalus;
- varade ja kohustuste inventeerimise kord;
- amortisatsioonikulu arvestuse meetodid, kord ja määrad.

Kuluarvestussüsteemi kasutamisel on palju eeliseid. See võimaldab avastada kahjumlikud tegevused ja mis tahes kujul esineva ebaefektiivsuse, näiteks tööjõu või materjali raiskamise, üleliigsed jäätmekandjad, ressursside raiskamise (näiteks tehaste, masinate ja muude rajatiste ebapiisava kasutamise). Samuti paljastab kuluarvestussüsteem ettevõtte kasumi vähenemise või kahjumi suurenemise täpsed põhjused. Tänu kuluarvestussüsteemile tehakse kindlaks kahjumlikud tooted või teenused ning alternatiivseid meetmeid kasutades on võimalik ettevõtte lõpptulemit muuta. Kuluarvestussüsteemis kasutatavad kulukontod annavad juhtkonnale ülevaate kõigist andmetest ja kogu teabest, mis aitab finantsotsuste langetamisel, näiteks toote või teenuse hinna kujundamisel. Enamasti oleneb müügihind majandustingimustest, kuid kuluarvestussüsteemi kasutamine võimaldab kujundada adekvaatse müügihinna. Lõpuks, kuna kuluarvestussüsteemide kasutamine annab võimaluse kulusid võrrelda, aitab see ka neid kontrollida. Võrdluse aluseks võib olla töökohtade, protsessi või kulukeskuste maksumus. (Cost accounting ... 2018, 5)

1.2. Kululiikide arvestus

Kululiikide arvestus on üks kolmest peamisest komponendist kuluarvestussüsteemi realiseerimisel. Kululiikide arvestus selgitab, millised kulud, võttes arvesse kujunemise kohta ja käitumise aspekte, ettevõttes esinevad. Samas vaadeldakse ettevõtte kulude registreerimist ja hindamist. (Haldma 2002)

Kulude olemus, funktsioonid ja kasutamine majandusüksustes on väga tähtsad kriteeriumid, sest nende järgi toimub kulude liigitus. Kulude liigitamine võib olla objektiivne või subjektiivne. Objektiivse liigitamise korral liigitatakse kulud lähtuvalt nende tegemise eesmärgist, subjektiivse liigituse korral aga lähtuvalt olemusest. Peamine erinevus objektiivse ja subjektiivse liigitamise vahel on nende kasutamine: objektiivset liigitamist kasutatakse juhtimisarvestuses organisatsioonisiseste, subjektiivset liigitamist aga -väliste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks. (Karu 2008, 105)

Iga tööprotsess teenib konkreetset eesmärki ja nii on see ka kulude kajastamisega. Juba aastal 1995 tõi Suurbritannia majandusteadlane Colin Drury oma raamatus välja kolm kulude kajastamise eesmärki ja klassifitseeris kulud nende järgi (vt. Tabel 1).

Tabel 1. Kulude kajastamise eesmärgid ja klassifitseerimine

KULUDE EESMÄRK	VÕIMALIK KULUDE LIIGITUS
KULUD VARADE HINDAMISEKS	<ul style="list-style-type: none">• Perioodi ja toote kulud• Tootmiskulude elemendid• Tellimuse ja perioodi kulu
KULUD OTSUSTE TARVIS	<ul style="list-style-type: none">• Kulude käitumine• Olulised kulud• Varem tehtud ehk pöördumatud kulud• Alternatiiv- ehk loobumiskulu• Täiendkulud
KULUD KONTROLLI TARVIS	<ul style="list-style-type: none">• Kontrollitavad ja mittekонтроllitavad kulud• Kulude käitumine

Allikas: Drury (1995, 26)

Kulude liigitamise aluseks võivad olla nii aeg, koht ja tekkimise allikas kui ka muud aspektid. Ilma kulude liigitamiseta ei ole võimalik ettevõtte kuluarvestussüsteemi loomine ega toimimine (Karu 2008, 104–106).

Kululiikide arvestus annab võimaluse komplekselt jälgida ettevõttes kuulutavaid ressursse, nende struktuuri ja olulisust ning vaadelda neid majandustulemuste seisukohast. Tõhus ja süsteemne kulude jaotamine organisatsioonis on vajalik ja tähtis nii finantsarvestuse kui ka juhtimisarvestuse tarvis (Haldma, Karu 1999, 35).

1.2.1. Kulude liigitamine

Kulude arvestuse eesmärk on teada saada väljundiks oleva kuluobjekti kulud. Võimalikult täpseks kuluobjekti kulude arvestuseks tuleb kulud seostada konkreetse toote, teenuse või tellimusega. Tehtud kulud liigitatakse otse- ja kaudkuludeks. Otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile. Näiteks metallikulu ja autoehitajate palgakulu on autotehases otsekulud ja kuluobjektiks on auto. Kaudkuludel puudub vahetu seos kuluobjektiga ja neid ei arvestata otse kuluobjektile. Näiteks müügikonsultandi palgakulu on kuluobjekti ehk auto suhtes kaudkulu, kuna ta müüb eri tüüpi autosid ja tema palgakulu on seotud mitme kuluobjekti ehk autoga. (Karu 2008, 110; Horngren *et al.* 2012, 50)

Igas ettevõttes saab jagada kulud põhitegevuse kuludeks ja mittepõhitegevuse kuludeks. Põhitegevuse kulud on kulud, mida tehakse organisatsiooni väljundite valmistamisega seotud põhitegevuse käigus. Põhitegevuseks võib olla näiteks toodete valmistamine, teenuste osutamine või projektide elluviimine. Olenevalt organisatsiooni tegevusvaldkonnast ja põhiprotsessist nimetatakse põhitegevuse kulusid tootmiskuludeks, teeninduskuludeks või projektikuludeks. Põhitegevuse kulud koosnevad omakorda otsekuludest ja põhitegevuse üldkuludest. (Karu 2008, 115) Mittepõhitegevuse kulud on seotud toodangu turustamise, ettevõtte üldjuhtimise ja finantseerimisega (Alver, Reinberg 2002, 44).

Kaudkulusid nimetatakse sageli ka üldkuludeks. Tänapäeva kuluarvestuses liigitakse need omakorda põhitegevuse üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks. Põhitegevuse üldkulud on kõik ülejäänud põhitegevuse kulud, välja arvatud otsekulud. Organisatsiooni üldkulud on kulud, mis tehakse seoses organisatsiooni üldjuhtimisega. (Karu 2008, 111–112)

Ettevõtte kulusid saab liigitada ka käitumise alusel muutuv- ja püsikuludeks. Muutuvkulud muutuvad koos tegevuse mahuga, püsikulud aga jäävad teatud ajaperioodideks muutumatuks olenemata tegevusmahust. (Jaansoo 2008, 12)

1.3. Kulukohtade arvestus

Kulukohtade arvestus on üks kolmest peamisest komponendist kuluarvestussüsteemi realiseerimisel, mis selgitab, kus ehk millises ettevõtte struktuuri või põhitegevuse protsessi osas kulu on tekkinud. Kulukohtade arvestuses vaadeldakse üldkulude jaotamist kulukohtade lõikes. (Haldma 2002)

Kulukohaks võib olla allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp või seade või töötaja. Iga kulukoha kulud arvestatakse eraldi ja need jaotatakse kuluobjektidele vahetult või põhitegevuse kulukohtade kaudu. (Karu 2008, 102)

Kulukohtade arvestuse põhiülesanded on järgmised (Haldma, Karu 1999, 83):

- jälgida üldkulude või teatud otsekulude tekkimist konkreetsetes tekkimise kohtades;
- kontrollida konkreetsete tootmistegurite mõju kuludele kulukohtade lõikes;
- lähtuvalt mõjutavatest teguritest kujundada objektiivsed jaotuspõhimõtted üldkulude jaotamiseks kulukandjatele;
- kontrollida kulukoha kui vastutuskeskuse kuluressursi kasutamist.

Kulukohad liigitatakse järgmiselt: a) põhitegevuse, b) tugiteenuste; c) abitegevuste, d) üldjuhtimise kulukohad (*Ibid.*, 103). Vaatamata sellele, kas kulukoht on põhitegevuse, tugiteenuste, abitegevuste või üldjuhtimise allüksus, arvestatakse ja jaotatakse kulud ühtemoodi (*Ibid.*, 104).

Kulukohtade arvestuses tuleb pärast kulukohtade klassifikatsiooni kindlakstegemist lahendada kaks olulist ülesannet. Kulukohtade arvestuse raames on vaja siduda kulukohtades vaadeldavad kaudkulud kulukandjatega ja lähtuvalt kaudkuludele mõjuvatest tootmisteguritest kujundada objektiivne jaotuspõhimõtte kaudkulude jaotamiseks kulukandjatele. Kaudkulude sidumine kulukandjatega oleneb sellest, milliseid kulukohti konkreetsed kulukandjad kasutavad. Objektiivsete jaotuspõhimõtete kujundamisel tuleb lähtuda kaudkuludele mõjuvatest tootmisteguritest ehk sellest, mis tingib vastava kululiigi tekke vaadeldavas kulukohas. (Haldma, Karu 1999, 86–88)

Kulukäitur on mingi tegur, mis põhjustab muutusi kuluobjektis ja mille alusel jaotatakse üldkulud kuluobjektidele. Teiste sõnadega, kulukäitureid on tarvis selleks, et seostada kulud kuluobjektidega. Kulukäiturit on defineeritud ka kui majandusüksuste tegevust iseloomustavat suurust,

mille muutumist käsitletakse kulude muutumise põhjusena (Mereste 2003, 446). Kulukäitrite valikul tuleb arvestada toote või teenuste keerukust ja sarnasust, tööjõumahukust ja intensiivsust ning mehhaniseerimise, automatiseerimise ja infotehnoloogia taset (Karu 2008, 97–103).

1.4. Kuluobjektide arvestus

Kuluobjektide ehk kulukandjate arvestus on üks kolmest peamisest komponendist kuluarvestussüsteemi realiseerimisel, mis selgitab, millises mahus on ettevõttes erinevate arvestusobjektide tarvis kulusid tehtud. Kulukandjate arvestus annab võimaluse võrrelda erinevate arvestusobjektide kulusid ja selle alusel suunata ettevõtte erinevate tegevusvaldkondade tulemusi. (Haldma 2002)

Kuluobjektide ehk kulukandjate arvestuses mõõdetakse ja arvestatakse eraldi, miks ja kui palju kulusid on tekkinud seoses erinevate kuluobjektidega. Lähtuvalt organisatsiooni kuluarvestuse eesmärgist keskendutakse otstarbekate kuluobjektide valikule, kulude seostamisele kuluobjektidega ning erinevate kuluobjektide kulude arvestusele ja hindamisele. (Karu 2008, 73)

Kuluobjektide valik algab sellest, et selgitatakse, kas ettevõttel on materiaalsed väljundid ehk tooted või mittemateriaalsed väljundid ehk teenused. Peale toote ja teenuse võib kuluobjektiks olla ka näiteks projekt, partii, protsess, turusegment, tarnijad, allüksus, regioon. (*Ibid.*, 89–93)

Vahel on toodet ja teenust raske üksteisest eristada, kuid erinevused on ikka olemas. Erinevalt tootest ei saa teenust enne ostu näha, kuulda, tunda ega maitsta ja seda pole võimalik tuleviku jaoks laos säilitada. Peale selle iseloomustab teenust suur tulemuslikkuse varieerumine, mida ei saa öelda toodete kohta, ja teenuste osutajatel on enamasti vahetu kontakt kliendiga. (*Ibid.*, 93)

Kuluobjektide ehk kulukandjate valikut ettevõttes mõjutavad tehnoloogiliste protsesside eripära, valmistava toodete tehnilised parameetrid, tootmise tüüp, ettevõtte organisatsiooniline struktuur ja tema tootmisallüksused (Экономический словарь 2021). Kuluobjektile ehk kulukandjale kirjeldamise viisist lähtuvalt eristatakse otse- ja kaudkulusid (Alver, Reinberg 1998, 24).

1.5. Kuluarvestuse meetodid

Kuluarvestusmeetodi valik on organisatsiooni jaoks oluline, sest see mõjutab juhtimisotsuste operatiivsust ja kvaliteeti. Valiku tegemisel on tähtis mõõta valitud meetodiga seotud võimalusi, analüüsida selle eeliseid ja puuduseid ning selgitada eesmärgist lähtudes välja, millistes olukordades sobib seda kasutada (Миерманова 2018, 132).

Kuluarvestusmeetodid saab tulenevalt üldkulude jaotamise meetodist jagada kaheks grupiks: traditsiooniline kuluarvestus ja tegevuspõhine kuluarvestus. Põhierinevus nende vahel seisneb üldkulude jaotamises teenustele või toodetele (*Ibid.*).

1.5.1. Traditsiooniline kuluarvestus

Kõige levinum kuluarvestuse meetod, mida kasutab suur osa organisatsioonidest ja ettevõtetest, on traditsiooniline kuluarvestuse meetod. Traditsiooniline kuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid. (Karu 2008, 273)

Traditsioonilises kuluarvestuses on võimalikud kaks meetodit: täiskuluarvestus ja osakuluarvestus. Nende erinevus seisneb kulude liigituses ja kuluobjektide jaotamises. Täiskuluarvestuses liigitakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele, aga osakuluarvestuses liigitakse kulud muutuv- ja püsivkuludeks ning kuluobjektidele arvestatakse ainult muutuvkulud. (*Ibid.*, 273–274) Tabelis 1.2 on esitatud täis- ja osakuluarvestuse võrdlus.

Tabel 1.2. Täiskuluarvestuse ja osakuluarvestuse võrdlus

TÄISKULUARVESTUS	OSAKULUARVESTUS
Müügitulu miinus	Müügitulu miinus
<ul style="list-style-type: none"> • otsene materjalikulu • otsene tööjõukulu • muud otsekulud • tootmise üldkulu 	<ul style="list-style-type: none"> • otsene materjalikulu (muutuvkulu) • otsene tööjõukulu (muutuvkulu) • muud otsekulud (muutuvkulu) • muutuvad tootmise üldkulu • muutuvad turustuskulud
= müüdid toodangu (kaupade, teenuste) kulu	= müüdid toodangu (kaupade, teenuste) muutuvad kulud
= brutokasum miinus	= jääktulu miinus
<ul style="list-style-type: none"> • turunduskulu • üldhalduskulu 	<ul style="list-style-type: none"> • püsiv tootmise üldkulu • püsiv turustuskulu • üldhalduskulu
= mittetootmislikud kulud	= kokku püsikulud
= ärikasum	= ärikasum

Allikas: CIMA (2000, 28)

Nii täiskuluarvestusel kui ka otsekuluarvestusel on oma eelised ja puudused, seetõttu peab organisatsiooni juhtkond ise valima, millist kasutada. Tänapäeval tööprotsess sellest valikust eriti ei sõltu, sest infotehnoloogia areng on oluliselt lihtsustanud raamatupidamist ja nii osa- kui ka täiskuluarvestuse meetodil aruandeid saab koostada üheagselt (Karu 2008, 281).

Finants- ja juhtimisraamatute autor Sander Karu on täiskuluarvestuse protsessi jaotanud kaheksaks sammuks. Kõigepealt valitakse kuluobjektid, milleks võivad olla tooted, teenused, kliendid, partiid, tellimused jne. Organisatsioonis saab arvestada ka paljude erinevate kuluobjektide kulusid, kuid nii saadud tulemusest on kulude juhtimisel vähe abi ja seda tehakse harva. Teise sammuna liigitatakse kulud otse- ja kaudkuludeks. See samm on paramatult oluline selleks, et arvestada võimalikult täpselt kuluobjektide kulusid. Kolmandaks paigutatakse otsekulud otse kuluobjektidele. Neljandaks liigitatakse kaudkulud tootmise üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ning moodustatakse põhitegevuse kulukohad, tugiteenuste kulukohad ja organisatsiooni üldkulude kulukohad. Teiste sõnadega selgitatakse välja, kus ehk millises organisatsiooni osas tehakse kulusid. Viiendaks valitatakse kulukäituriid ning paigutatakse ja jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohtadele ja tugiteenuste kulukohtadele. Kuuendaks jaotatakse tugiteenuste kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele. Seitsmendaks leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele. Viimase sammuna leitakse üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele. (*Ibid.*, 282–283)

Traditsiooniline kuluarvestus võib toimuda kolmel viisil lähtuvalt kulude kogumise meetodist: tellimuspõhine kuluarvestus, protsessipõhine kuluarvestus ja operatsiooni kuluarvestus. (Karu 2008, 210)

1.5.2. Tellimuspõhine kuluarvestus

Tellimuspõhist kuluarvestust kasutatakse seal, kus on väikeseriaalne või üksiktootmine, sest selle meetodi puhul on kuluobjektiks konkreetne töö (tellimus, leping, partii, projekt, teenus või üksiktoode) ja kulud arvestatakse kindlale tööle. Tellimuspõhises kuluarvestuses arvestatakse töödele otsekulud ja jaotatakse üldkulud. (Позаказный метод учета затрат 2021; *Ibid.*, 210)

Meetodi eripärast lähtudes sobib see kasutamiseks järgmist tüüpi tööprotsessides (*Ibid.*, 213):

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

Tellimuspõhise kuluarvestuse pluss on see, et pole vaja jagada kulusid lõpetatud ja lõpetamata toodangu vahel. Samuti lubab tellimuspõhine kuluarvestus võrreldes teiste meetoditega (Лешко 2009):

- täpsemalt määratleda konkreetse tellimusega seotud kulusid;
- mõõta eraldiseisva tellimuste efektiivsust ja leida kõige kasutoovamaid tellimusi nii üldkokkuvõttes kui ka iga operatsiooni korral eraldi;
- luua tulevaste tellimuste jaoks aluse tootmisega seotud kulude planeerimiseks.

Lisaks eeltoodud aspektidele on tellimuspõhine kuluarvestus meeldiv klientidele, sest annab detailse ülevaate projekti, toote või teenusega seotud kuludest. Ettevõtte omakorda saab kasumi- ja kuluproгноosist lähtudes otsustada, kas võtta tellimus vastu või sellest keelduda. Kõik see viib järeldusele, et tellimuspõhisest kuluarvestusest saadud informatsioon on kasulik mitte ainult projektide, toodete ja teenuste, vaid ka tulevaste perioodide kasumlikkuse hindamiseks ja analüüsiks. (Bragg 2020; Karu 2008, 214)

Kuna tellimusepõhises kuluarvestuses vaadeldakse tööd kui ühte väljundit, koostatakse iga tellimuse kohta eraldi tellimusekulu andmik, kuhu kantakse järgmised otsekulud (Haldma, Karu 1999, 97):

- otsene tööjõukulu, mis sisaldab nii ajatöö- kui ka tükitöötasu;
- otsene materjalikulu, mis põhineb ostetud või laost väljastatud materjalidel ja pooltoodetel;
- muud otsesed kulud ehk kulutused, mis tekkisid just selle töö tegemisel, näiteks tööriista rent, litsentsid jms.

Tellimuspõhise kuluarvestuse meetodile on omane detailne arvestus ja suur töömaht, sest tellimuse viimine täitjateni igast struktuuriüksusest ei ole piisav. Peab olema hästi ja tõhusalt toimiv tööskeem, mis tagab õige kulude arvestuse igas konkreetse tellimusega seotud struktuuriüksuses. (Позаказный метод учета ... 2021)

Tellimuspõhise kuluarvestust saab liigitada omakorda ka järgnevalt:

- üksiktoote või teenuse kulu arvestus;
- tellimuse kuluarvestus;
- lepingu kuluarvestus;
- partii kuluarvestus;
- projekti kuluarvestus. (Karu 2008, 214)

Tellimuspõhilise kuluarvestusesüsteemi kasutajateks võivad olla näiteks projekteerimisettevõtted, advokaadibürood, raamatupidamisettevõtted, ehitusfirmad (Drury 2008, 37).

1.5.3. Protsessipõhine kuluarvestus

Protsessipõhine kuluarvestus kasutatakse tavaliselt järgmiste tunnustega organisatsioonides (Миерманова 2018, 132):

- ühe või paari tooteliigi masstootmine;
- lühike tehnoloogilise protsessi periood;
- lõpetamata toodangu maht on ebaoluline või ei ole seda üldse.

Sander Karu on oma raamatus nimetanud juhtumeid, millal on sobilik kasutada protsessikuluarvestust (Karu 2008, 223):

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

Protsessipõhises kuluarvestussüsteemis ei arvestata kulusid jooksvalt eraldi iga toodetud ühiku kohta, vaid arvestatakse kogu protsessi kulusid. Aruandeperioodi lõpus jagatakse protsessikulud valmistatud toodete või teenuste arvuga. (*Ibid.*, 211)

Protsessikuluarvestust saab liigitada omakorda veel kuluarvestuse allprotsessideks (*Ibid.*, 224):

- partii kuluarvestus;
- protsessi kuluarvestus;
- teenuse või funktsiooni kuluarvestus;
- üksiktoote või üksikteenuse kuluarvestus.

Protsessipõhine kuluarvestus on laialdaselt tarvitusel järgmistes tööstusharudes: keemiatööstus, õli rafineerimine, toidutööstus, pruulimine (Drury 2008, 37).

1.5.4. Operatsioonikuluarvestus

Operatsioonikuluarvestusel on ühisjooni nii tellimuspõhise kui ka protsessipõhise kuluarvestusega. Seda kasutatakse organisatsioonides, kus on tegu on ühesuguste toodete suurte partiitega ja nende tootmiseks kasutatakse eri tüüpi materjale. Operatsioonikuluarvestuses kasutatakse otseste materjalikulude arvestamisel tellimuspõhist kuluarvestust ning töötlemiskulude arvestamisel ja toodetele või teenustele jaotamisel protsessikulude arvestamist. (Karu 2008, 212–213)

1.5.5. Tegevuspõhine kuluarvestus

Tegevuspõhine kuluarvestus on kulude arvestuse meetod, kus arvestatakse kulud kuluobjektidele ehk toodele või teenustele, lähtuvalt nende kulude seosest ühe või teise tegevusega, kasutades tegevuspõhiseid kulukäitureid. Tegevuspõhine kuluarvestus erineb traditsioonilisest kulu-

arvestusest kaudkulude jaotamise poolest. Traditsioonilises kuluarvestuses arvestatakse kaudkulud enne kuluobjektidele jaotamist kulukohtadele, tegevuspõhises kuluarvestuses tegevustele. (Jaansoo 2008, 44)

Tegevuspõhise kuluarvestuse korral seostatakse ressursside kulud tegevustega ja sama tegevusega seotud ressursside kulud paigutatakse või jaotatakse ressursi kulukäituri abil vastava tegevuse kulukogumisse. Järgmise sammuna jaotatakse erinevatesse kulukogumitesse kogutud kulud tegevuse kulukäituri abil kuluobjektidele. Kuluobjektideks võivad olla näiteks tooted, teenused, kliendid, müügipiirkonnad ja projektid. Kulukogumitesse jaotamine oleneb sellest, kui palju tegevusi seoses ühe või teise kuluobjektiga tehakse. (Karu 2008, 253)

Sander Karu toob oma raamatus kulude juhtimisest ja arvestusest välja viis olulist sammu tegevuspõhise arvestuse juurutamisel (*Ibid.*, 254):

- tegevuste määratlemine ja kulukogumite moodustamine;
- ressursside kulude arvestamine;
- ressursi kulude paigutamine või jaotamine tegevuste kulukogumitesse;
- tegevuse kulukogumile põhjendatud kulukäituri leidmine ja kulukäituri määra arvestamine;
- tegevuse kulukogumi kulude jaotamine kuluobjektidele.

Termin „kulukogum“ on kasutusel selleks, et kirjeldada kohta, kuhu üldkulud esialgu määratakse. Tavaliselt moodustavad kulukogumi osakonnad, kuid võivad olla ka väikesed segmendid osakonna piires (Drury 2008, 52). Kulukogumi moodustavad kõik selle tegevusega seotud kulud ehk kulukogum koosneb kuludest, millel on sama kulukäitur (Karu 2008, 254). Kulukäituriks nimetatakse jaotuse alust, mida kasutatakse kulu ja kuluobjekti seostamiseks (Drury 2008, 48).

2. PLEKIKESKUS OÜ KULUARVESTUS

2.1. Ettevõtte Plekikeskus OÜ tutvustus ja probleemi kirjeldus

Plekikeskus OÜ on asutatud aastal 2016. Ettevõtte valmistab ja müüb mitmesuguseid plekitooteid. Ettevõttes töötavad kogenud spetsialistid, kes toetudes oma teadmiste- ja oskustepagasile püüavad leida individuaalset lähenemist ning pakkuda parimat hinna ja kvaliteedi suhet. Ettevõtte klientide seas on nii peatöövõtjaid ja suurettevõtteid kui ka väikefirmasid ja üksiküritajaid. Kõige suuremad ettevõtte kliendid on fassaadiettevõtted, *sandwich*-paneelide paigaldajad ja ettevõtted, kelle tegevusalaks on lagede ja siseseinte paigaldus.

Ettevõtte on tegutsenud ainult viis aastat, aga on saavutanud häid tulemusi. Nende seas on rahvusvahelise krediidihindamise ettevõtte Creditinfo Eesti AS väljastatud tunnistus „Edukas Eesti Ettevõtte 2018“, mis ütleb, et Plekikeskus OÜ saavutas 2017. aasta majandusandmete põhjal suurepärase (AAA) reitingu. AAA-reiting näitab, et firmal on kõrgeim krediitdivõime ja äririsk on väga madal. 2018. aasta märtsis hindas Bisnode Estonia AS Plekikeskus OÜ maksekäitumist sama kõrge reitingu vääriliselt. Aatal 2019 kinnitas sertifitseerimisettevõtte DNV GL Plekikeskus OÜ juhtimissüsteemid vastavalt nimetatud standartidele ning väljastas selle kinnituseks sertifikaadi, mis näitab, et ettevõtte hoolib toodete kvaliteedist ja väärtustab klientide rahuolu.

Ettevõtte kontor ja tootmine asub Tallinnas samal aadressil. Seal on:

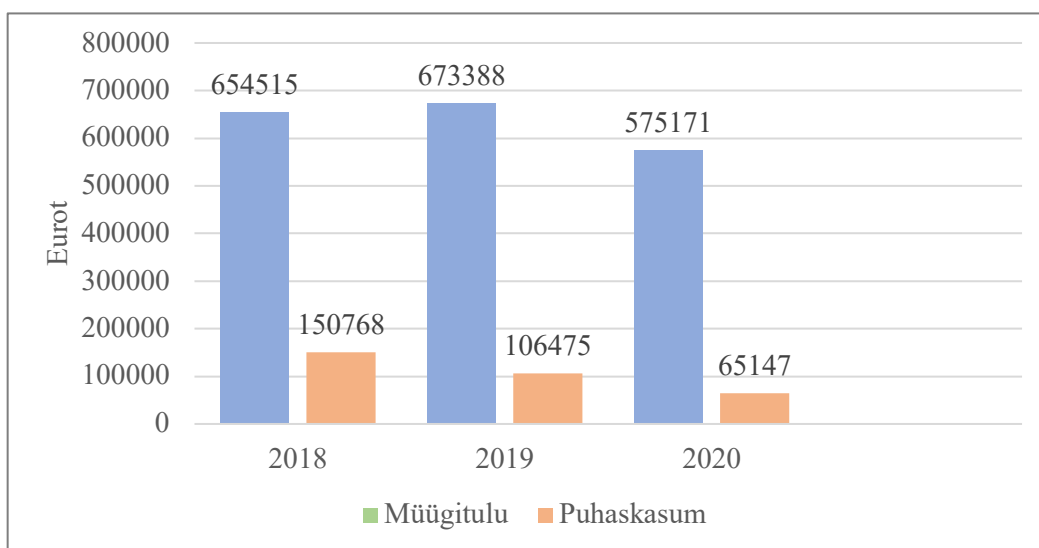
- tootmisala 200 m²;
- plats kauba hoidmiseks 100 m²;
- kontor 16 m²;
- parkla ja välisplats 160 m².

Plekikeskus OÜ töötab esmaspäevalt reedeni ning ühel ajal töötavad tootmises kolm plekkseppa ja igapäevatööd korraldav juhatuse liige. Kõik töötavad täistööajaga. Ettevõtte kasutuses on üks renditud kaubabuss, mida kasutatakse kauba transportimiseks. Tootmises kasutatakse kahte

masinat: painutuspink ja painutuspink koos giljotiiniga. Raamatupidamist ostetakse teenusena sisse. Raamatupidamises kasutatakse SmartAccounts tarkvara.

Ettevõttel Plekikeskus OÜ läheb hästi. Tootmises seisakuid üldjuhul ei ole ehk vähemalt väikesed tellimused on alati olemas. Juhi arvates on ettevõtte eduteguriks kiirus – võrreldes konkurentidega töötab Plekikeskus OÜ väga lühikeste tähtjadega.

Ettevõtte juht on ettevõtte pareguste tulemustega rahul, kuid võrreldes eelmiste aastatega on müügitulu vähenenud. Joonis 1 näitab, et ettevõtte müügitulu on aastal 2020 vähenenud 15% võrreldes 2019. aastaga ja 12% võrreldes 2018. aastaga. Seda mõjutasid arvatavasti koroonaviiruse levikuga seotud põhjused, näiteks tööpuudus ning peatatud projektid klientidel ja partneritel. Sama trendi võib märgata puhaskasumi puhul: aastal 2020 on puhaskasum vähenenud 39% võrreldes 2019. aastaga ja 57% võrreldes 2018. aastaga.



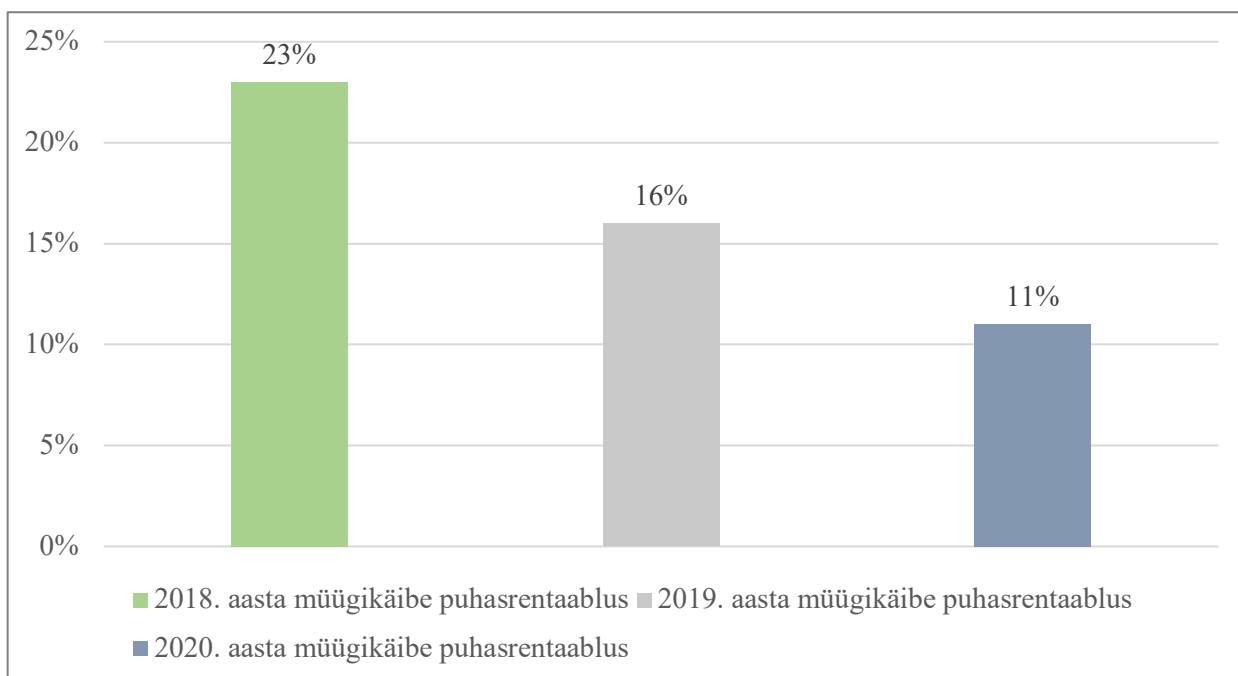
Joonis 1. Plekikeskus OÜ müügitulu ja puhaskasum aastatel 2018–2020 (eurodes)
Allikas: autori koostatud 2018., 2019. ja 2020. aasta aruannete põhjal

Müügikäibe puhasrentaablus on üks kõige sagedamini kasutatavaid rentaablusnäitajaid. See näitab puhaskasumi osatähtsust müügikäibest. Näitaja peegeldub firma hinnakujundust, kulude struktuuri ja tootmise efektiivsust. (Alver, Reinberg 2002, 320)

Müügikäibe puhasrentaablus näitab ettevõtte kasumlikkust. Teiste sõnadega, käibe puhasrentaablus näitab, kui palju eurot tenib ettevõtte ühe euro käibe kohta. Tänu sellele näitajale

saab analüüsida, kas ettevõttes kasutatav hinnapoliitika on mõistlik. Samuti võib teha järeldusi kulude kontrollimise kohta. (Tasuvuse suhtarvud, 2017)

Jooniselt 2 on näha, et iga aastaga on müügikäibe puhasrentaablus ettevõttes vähenenud. Aastal 2020 langes ettevõtte müügikäibe puhasrentaablus võrreldes 2019. aastaga 5% võrra ja võrreldes 2018. aastaga 12% võrra. Müügikäibe puhasrentaabluse langus viitab sellele, et ettevõtte hinnapoliitika ja kuluarvestus vajab muutust.



Joonis 1.2. OÜ Plekikeskus müügikäibe puhasrentaablus aastatel 2018–2020
Allikas: autori koostatud 2018., 2019. ja 2020. aasta aruannete põhjal

Ettevõtte juht soovib saada kogukulude ülevaadet seoses konkreetse tellimusega. Ta on tähele pannud, et tihtipeale võtab hinna kujundamine palju aega, eriti juhtudel, kui klientidelt tulevad keerulise ülesehitusega tellimused. Väga raske on öelda adekvaatset hinda, kui tellimuse maht on nii suur, et vale hinna määramisel peegeldub see kohe ettevõtte kasumis.

Autori arvates järeldub ettevõtte kasumlikkuse langusest ja hinnakujunduse keerulisusest, et ettevõtte kulud vajavad jälgimist ning kontrolli. Sellest tulenevalt teeb autor ettepaneku rakendada ettevõttes kuluarvestussüsteemi.

2.2. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttes Plekikeskus OÜ

Juhiga tehtud intervjuu käigus selgus, et keerulise või suure tellimuse korral on raske prognoosida omahinda ja kujundada õiget tellimushinda. Seega tuleks ettevõttes rakendada kuluarvestussüsteem, mis annaks ülevaate konkreetse tellimusega seotud kuludest.

Esimeses peatükis leitud info põhjal selgus, et rakendada saab kas traditsioonilist või tegevuspõhist kuluarvestust. Traditsiooniline kuluarvestus on lihtsam, tegevuspõhine palju keerulisem. Põhi erinevus nende vahel on kaudkulude jaotamine.

Traditsiooniline kuluarvestus on kasutusel ettevõtetes, kus toimub lihtsas vormis tootmine. Traditsiooniline kuluarvestus keskendub sisendressursidele ja võimaldab kontrollida tulemusi juhtide tegevuse optimeerimiseks.

Tegevuspõhist kuluarvestust kasutatakse tavaliselt ettevõtetes, kus tootmisprotsess on mitme-etapiline ja nõuab iga tegevusega seotud kulude fikseerimist. Kuna analüüsitava ettevõttes on tootmisprotsessi etappe vähe ja neid ei eristata üksteisest, ei ole mõtet rakendada keerulist kuluarvestussüsteemi, mille juurutamine on kulukas ja väga aeganõudev. Sellest järeldub, et tegevuspõhine kuluarvestussüsteem sellele ettevõttele ei sobi.

Eeltoodu põhjal saab järeldada, et ettevõttele Plekikeskus OÜ sobib traditsiooniline kuluarvestus. Selleks, et teada konkreetse tellimusega seotud kulusid ning tellimuse omahinda, soovib autor rakendada ettevõttes tellimuspõhilist kuluarvestust. Kuluarvestussüsteemi rakendamisel kasutab autor täiskuluarvestust, mille puhul liigitakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele.

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi rakendamise esimese sammuna valib autor kuluobjekti. Kuna ettevõtte juht tahab teada tellimusega seotud kulusid, arvestab autor kuluobjektina tellimust. Seoses sellega, et Plekikeskus OÜ tegeleb nii väikeste kui ka suurte tellimustega ja neid on aastas

palju, võtab autor analüüsi aluseks neli ehitusettevõtetele tehtud tellimust. Need on (konfidentsiaalsuse tõttu muutis autor ettevõtete nimed):

- 1) Ettevõtte 1: plekist veelauad;
- 2) Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid;
- 3) Ettevõtte 3: siseseinte plaadid;
- 4) Ettevõtte 4: *sandwich*-paneelid.

Ettevõtte kulude analüüsi aluseks on võetud 2020. aasta majandusaasta kasumiaruandes kirjendatud kulud. Plekikeskus OÜ kasutab kasumiaruande skeemi 1. Raamatupidamisseaduse kohaselt saab ettevõtte ise valida, millist kasumiaruande skeemi kasutada, kas skeemi 1 või skeemi 2. Skeemide peamine erinevus on see, et skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest, aga skeemis 2 lähtudes kulude funktsioonist ettevõttes. Kasumiaruande skeemi 1 kasutavad tavaliselt väiksemad ettevõtted ja teenindusettevõtted, mille kuludest suure osa moodustavad tööjõukulu ja amortisatsioon. Skeemi 2 kasutavad rohkem suured tootmis- ja kaubandusettevõtted. Kuna vaadeldav ettevõtte kasutab skeemi 1, jagatakse kulud kululiikide alusel järgmiselt:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulu;
- amortisatsioonikulu;
- muud ärikulud;
- intressikulu;
- muud kulud;
- tulumaks.

Plekikeskus OÜ 2020. aasta kasumiaruanne põhjal on koostatud Tabel 2.1, kus on esitatud kõik kulud aastal 2020 vastavalt kasumiaruandes esitatud kulukontodele ning arvatud kulude osakaal aasta kogukulust.

Tabel 2.1. Plekikeskus OÜ 2020. aasta kulude analüüs

Konto	2020 aasta kulud (€)	Osakaal kogukuludest
Kaubad, materjal, teenused	358 426	70,28%
Ruumide rent	16 118	3,16%
Telefon, mobiiltelefon	120	0,02%
Andmeside	498	0,10%
Kantseleikulu	653	0,13%
Vara ja seadmete kindlustus	202	0,04%
Väikevahendid	5 322	1,04%
Raamatupidamine	3 748	0,73%
Reklaam	3 215	0,63%
Kommunaalkulud	1 976	0,39%
Jooksev remont, tehnohooldus	5 460	1,07%
Sõidukite rent	2 705	0,53%
Sõidukite kindlustusmaksed	1 531	0,30%
Komandeeringukulu	606	0,12%
Koolitus	1 021	0,20%
Panga teenustasud	355	0,07%
Muud tegevuskulud	1 770	0,35%
Töötajate palk	53 832	10,55%
Sotsiaalmaksud	18 121	3,55%
Põhivara kulum	16 781	3,29%
Muud ärikulud	220	0,04%
Intressid	1 471	0,29%
Tulumaks	15 879	3,11%
Kokku kulud	510 030	100%

Allikas: autori koostatud Plekikeskus OÜ 2020. aasta kasumiaruanne põhjal; autori arvutused

Suurima osa ettevõtte kogukuludest moodustab materjalikulu. Sellele järgnevad tööjõukulu, sotsiaalmaksud, põhivara kulum, ruumide rendikulu ja tulumaksud.

Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomise teise sammuna liigitab autor kulud otse- ja kaudkuludeks. Selleks on vaja teada, millised kulud on võimalik seostada otse kuluobjektiga ehk vaadeldavas ettevõttes tellimusega.

Tootmisettevõtte kulud jagunevad tootmiskuludeks ja mittetootmiskuludeks. Tootmiskulud jagunevad põhikuludeks ja tootmise lisakuludeks. Põhikuludeks nimetatakse kulusid, mida saab seostada konkreetse ettevõtte väljundiga. Tootmisettevõttes on nendeks põhimaterjalikulu ja tootmistööliste palgakulu. Tootmise lisakulud on kulud, mis on küll seotud toode valmistamisega, kuid mida ei ole võimalik seostada konkreetse ettevõtte väljundiga. (Alver, Reinberg 2002, 40–41)

Tabelis 2.2 on näha, kuidas jagas autor kulud tootmis- ja mittetootmiskuludeks tootmisettevõttes Plekikeskus OÜ.

Tabel 2.2. Ettevõtte Plekikeskus OÜ kulude liigitamine tootmis- ja mittetootmiskuludeks

Tootmiskulud	Mittetootmiskulud
Materjalikulu	Juhi tööjõukulu (koos sotsiaalmaksuga)
Plekkseppade tööjõukulu (koos sotsiaalmaksuga)	Ruumide rent (tootmisega mitteseotud)
Ruumide rent (tootmisega seotud)	Telefon, mobiiltelefon
Vara ja seadmete kindlustus	Andmeside
Väikevahendid	Kantseleikulu
Kommunaalkulud (tootmisega seotud)	Raamatupidamine
Jooksev remont, tehnohooldus	Reklaam
Põhivara kulum	Kommunaalkulud (tootmisega mitteseotud)
–	Sõidukite rent
–	Sõidukite kindlustusmaksed
–	Komandeeringukulu
–	Koolitus
–	Panga teenustasud
–	Muud tegevuskulud
–	Muud ärikulud
–	Intressid
–	Tulumaks

Allikas: autori koostatud

Ettevõttel on kaks erinevat põhikulu: materjalikulu ja plekkseppa tööjõukulu ehk põhimaterjalikulu ja põhitöölise tööjõukulu. Ülejäänud tootmisega seotud kulud on tootmise lisakulud: tootmisega seotud ruumide rendikulu, vara ja seadmete kindlustuskulu, väikevahendite kulu, tootmisega seotud kommunaalkulud, jooksev remont ja tehnohoolduskulu ning põhivara kulum. Kuna lisakulude seostamine konkreetse tellimusega ei ole võimalik, arvestame neid põhitegevuse üldkuluna.

Ettevõttes töötab kokku neli inimest: kolm plekkseppa ja juhatuse liige. Plekkseppa tööjõukulu on otseselt seotud kuluobjektiga ehk tellimusega, ja on seega põhikulu, täpsemalt põhitöölise tööjõukulu. Juhatuse liige tegeleb ettevõtte igapäevatöö korraldamisega. Tema vastutusalasse kuuluvad raamatupidamise korraldamine, kliendisuhetus ja dokumentide vormistamine. Ta osaleb tellimuse vormistamisel, aga tema palgakulu ei saa otseselt seostada kuluobjektiga, sellepärast on juhatuse liikme tööjõukulu kaudkulu.

Tootmisettevõttes nimetatakse kulusid, mis ei ole seotud tootmisega, mittetootmiskuludeks. Mitte-tootmiskulud jagunevad turunduskuludeks, üld- ja halduskuludeks ning finantseerimiskuludeks. Turunduskulud on toodangu müügi ja lähetamisega seotud kulud. Üld- ja halduskulud on kulud, mis on seotud ettevõtte kui terviku funktsioneerimise tagamisega. Finantseerimiskulud on ettevõtte finantseerimisest tulenevad kulud. (Alver, Reinberg 2002, 40–45)

Ettevõttes Plekikeskus OÜ kaudkulud on turunduskulu ja intressikulu on finantseerimiskulu. Ülejäänud mittetootmiskulud on üld- ja halduskulud. Need on tootmisega mitte seotud rendikulu, telefoni- ja mobiiltelefonikulu, andmesidekulu, kantseleikulu, raamatupidamiskulu, tootmisega mitte seotud komunaalkulu, sõidukite rendikulu, sõidukite kindlustusmaksekulu, komanderingukulu, koolituskulu, panga teenustasude kulud, muud tegevuskulud, juhi palgakulu, muud ärikulud ja tulumaksukulu. Kõiki mittetootmiskulusid arvestatakse organisatsiooni üldkuludena ja asetatakse üldjuhtimise kulukohale.

Järgnevalt paigutatakse põhikulud ehk põhitöölise töötajakulu ja materjalikulu otse kuluobjektile ehk tellimusele. Tabelis 2.3 on toodud iga valitud tellimusega seotud materjalikulu. Informatsioon materjalikulu kohta oli saadud ettevõtte juhilt.

Tabel 2.3. Valitud kuluobjektide materjalikulud aastal 2020

Kuluobjekt	Materjalikulu (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	3 243
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	4 108
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	2 032
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	6 804

Allikas: autori koostatud

Ettevõtte ostab raamatupidamist teenusena sisse ja sellepärast on keeruline fikseerida plekkseppade töötajakulu konkreetse tellimuse kohta. Intervjuu käigus aga selgus, et suurte tellimuste puhul fikseerivad plekksepad oma töötunnid, mis on konkreetsetele tellimusele kulunud, sest tellimuste täitmine võib võtta rohkem aega, kui oli planeeritud, ja siis tuleb töötajale arvutada ületunnitasu. Tänu kirja pantud töötundidele saab põhitöölise töötajakulu tellimustega seostada. Põhitöölise palgakulu seostamisel kuluobjektidega kasutab autor tellimustele kulunud töötunde. Tabelis 2.4 on toodud iga tellimusega seotud plekkseppade ehk põhitöölise töötunnid.

Tabel 2.4. Plekkseppade ehk põhitööliste töötunnid valitud kuluobjektide kohta aastal 2020

Kuluobjekt	Plekkseppade ehk põhitööliste töötunnid
Ettevõtte 1: plekist veelauad	106,17
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	112,83
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	67,10
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	137,33

Allikas: autori koostatud

2020. aasta andmete põhjal leidis autor, et keskmine tööjõukulu plekksepale oli 9 eurot tunnis. Korrutame põhitööliste töötunnid keskmise tööjõukuluga tunnis. Tulemuseks saame tellimuste põhitööliste tööjõukulud. Tabelis 2.5 on esitatud iga valitud kuluobjekti põhitööliste tööjõukulu täisarvuks ümardatuna.

Tabel 2.5. Valitud kuluobjektide põhitööliste tööjõukulud aastal 2020

Kuluobjekt	Põhitööliste tööjõukulu (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	956
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	1 015
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	604
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	1 236

Allikas: autori arvutused

Kõikide kuluobjektide otsekulude (tootmise põhikulu) leidmiseks liidame põhitööliste tööjõukulu ja põhimaterjalikulu (vt Tabel 2.6).

Tabel 2.6. Valitud kuluobjektide otsekulud ehk tootmise põhikulud aastal 2020

Kuluobjekt	Otsekulud (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	4 199
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	5 123
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	2 636
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	8 040

Allikas: autori arvutused

Tellimuspõhise kuluarvestuse järgmine etapp on kaudkulude liigitamine ja kulukohtade moodustamine. Tabelis 2.7 on esitatud kõik kaudkulud aastal 2020 vastavalt kasumiaruandes esitatud kulukontodele ning arvutatud kaudkulude osakaal aasta kogu kaudkuludest.

Tabel 2.7. Plekikeskus OÜ kaudkulud aastal 2020 kokku

Kaudkulukonto nimetus	2020 aasta kulud (€)	Osakaal kaudkuludest
Ruumide rent (tootmisega seotud)	13 800	14,13 %
Ruumide rent (tootmisega mitteseotud)	2 318	2,37%
Telefon, mobiiltelefon	120	0,12%
Andmeside	498	0,51%
Kantseleikulu	653	0,67%
Vara ja seadmete kindlustus	202	0,21%
Väikevahendid	5 322	5,45%
Raamatupidamine	3 748	3,84%
Reklaam	3 215	3,29%
Kommunaalkulu (tootmisega seotud)	1 830	1,87%
Kommunaalkulu(tootmisega mitteseotud)	146	0,15%
Jooksev remont, tehnohooldus	5 460	5,59%
Sõidukite rent	2 705	2,77%
Sõidukite kindlustusmaksed	1 531	1,57%
Komandeeringukulu	606	0,62%
Koolitus	1 021	1,05%
Panga teenustasud	355	0,37%
Muud tegevuskulud	1 770	1,81%
Juhi tööjõukulu (koos sotsiaalmaksuga)	17 980	18,42%
Põhivara kulum	16 781	17,19%
Muud ärikulud	220	0,23%
Intressid	1 471	1,51%
Tulumaks	15 879	16,26%
Kokku kaudkulud	97 631	100%

Allikas: autori koostatud Plekikeskus OÜ 2020. aasta kasumiaruanne põhjal; autori arvutused

Ruumide rendi- ja kommunaalkulude puhul on vaja arvutada, kui palju makstakse tootmisega seotud ruumide eest. See osa kuludest on tootmise lisakulu ja põhitegevuse üldkulu, mida asetsetakse põhitegevuse kulukohale. Tootmisega mitte seotud ruumide rendikulu ja tootmisega mitte seotud kommunaalkulu on organisatsiooni üldkulu.

Ettevõtte maksab tootmisega seotud ruumide eest 1150 eurot kuus ehk 13 800 eurot aastas. Seega ülejäänud 2318 eurot on tootmisega mitte seotud ruumide rendikulu, mis asetsetakse üldjuhtimise kulukohale.

Tootmisega seotud ruumide kommunaalkulu arvestamiseks tuleb jagada kõik kommunaalkulud tootmisega seotud ruumide ja tootmisega mitte seotud ruumide ruutmeetrite arvuga. Selle tulemusena leiame, kui palju keskmiselt on kommunaalkulud ühe ruutmeetri kohta. Korrutades selle tootmisega seotud ruumide ruutmeetrite arvuga, saame vastuseks keskmise tootmisega seotud ruumide kommunaalkulu. Tootmisega seotud ruumide komunaalkulu on 1830 eurot aastas, mis on

ettevõtte jaoks põhitegevuse üldkulu. Ülejäänud 146 eurot on tootmisega mitte seotud ruumide kommunaalkulu, mis asetsetakse üldjuhtimise kulukohale.

Järgmise sammuna valib autor organisatsiooni üldkuludele kulukäituriid. Üldkulude osakaal kogukuludest on suhteliselt väike, seega ei ole mõtet leida palju kulukäitureid. Kõige olulisem on leida sobiv kulukäitur sellele kaudkulule, mille osakaal kogukuludest on suur. Tabelist 2.6 on näha, et kaudkuludest avaldavad ettevõtte kuluarvestusele kõige suuremat mõju tööjõukulu ja tulumaksukulu. Kuna puudub informatsioon juhi töötundide jagunemisest kuluobjektidele, valib autor kulukäituriks müügikäibe, mis näitab, kui palju panustatakse aega ja ressursi konkreetsele tellimusele. Mida suurem on tellimuse müügikäibe osakaal kogumüügist, seda rohkem tööd tehti seoses konkreetse tellimusega. Eestis maksustatakse kasumi arvel tehtavaid väljamakseid, mis on seotud ettevõtte põhitegevuse aktiivsusega. Mida rohkem arveid ettevõtte väljastab, seda suurem on ettevõtte müügikäibe. Seega tulumaksukulu jaotamiseks ka sobib kulukäiturina müügikäibe.

Ettevõtte jaoks on tähtis, et kuluarvestussüsteem ei võtaks palju aega ja oleks võimalikult lihtne kasutada. Suuremas osas organisatsioonidest on üldkulude osakaal kogukuludest väga väike ja igale organisatsiooni üldkulule oma kulukäituri leidmine ei ole mõistlik. Seetõttu valis autor kõikide organisatsiooni üldkulude jaotamisel kulukäituriks müügikäibe.

Seejärel jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohtadele. Ettevõttes Plekikeskus OÜ asetsetakse põhitegevuse kulukohale kõik tootmise lisakulud: tootmisega seotud ruumide rendikulu, vara ja seadmete kindlustuskulu, väikevahendite kulu, tootmisega seotud kommunaalkulud, jooksva remondi ja tehnohoolduskulu ja põhivara kulum. Kulude jagamiseks tellimuste vahel tuleb esmalt jagada tootmiskulude komponent põhitöölise töötundide koguarvuga. Kokku töötasid plekksepad 2020. aastal 5807 tundi. Jagame kõik tootmiskulud (vt. Lisa 2) põhitöölise töötundidega. Vastuseks saame tootmisega seotud ruumide rendi, vara ja seadmete kindlustusmaksete, väikevahendite, tootmisega seotud kommunaalmaksete, jooksva remondi ja tehnohoolduse ning põhivara kulumi ühe tunni kuluks 7,47 eurot. Korrutame selle kuluobjektile ehk tellimusele tehtud põhitöölise töötundide arvuga ja saame iga valitud kulukuluobjekti kulud. Tabel 2.8 näitab, kuidas jagunesid põhitegevuse ehk tootmise lisakulud valitud tellimustele (arvud on ümardatud täisarvudeks).

Tabel 2.8. Tootmisliku lisakulude jaotamine valitud kuluobjektidele aastal 2020

Kuluobjekt	Tootmislikud lisakulud (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	793
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	843
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	501
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	1 026

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Järgmise sammuna tuleb jaotada organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele. Kõigepealt jaotame tootmisega mitte seotud ruumide rendikulu, telefoni- ja mobiiltelefonikulu, andmesidekulu, kantseleikulu, raamatupidamiskulu, reklaamikulu, tootmisega mitte seotud ruumide kommunaalkulu, sõidukite rendikulu, sõidukite kindlustusmaksekulu, komanderingukulu, koolituskulu, panga teenustasude kulu, muud tegevuskulud, juhi palgakulu, muud ärikulud, intressikulu ja tulumaksukulu. Nende jaotamisel valis autor kulukäituriks müügikäibe. Tulemuse saamiseks on vaja teada, mitu protsendi kogumüügist aastal 2020 moodustab valitud kuluobjektide müügikäibe. See on esitatud Tabelis 2.9, kus protsendid näitavad üldkulude määra.

Tabel 2.9. Valitud kuluobjektide osakaal kogumüügist aastal 2020

Kuluobjekt	Müügitulu aastal 2020 (eurodes)	Osakaal kogumüügist
Ettevõtte 1: plekist veelauad	15 350	2,68%
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	12 900	2,25 %
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	9 250	1,62%
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	21 800	3,81%
Kogumüük 2020	572 170	100%

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Tabelis 2.10 on esitatud üldkulu jagunemine valitud kuluobjektidele, arvud on esitatud täisarvuks ümardatuna.

Tabel 2.10. Organisatsiooni üldkulude jagunemine valitud kuluobjektidele aastal 2020

Kuluobjekt	Organisatsiooni üldkulud kuluobjektile (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	1 454
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	1 220
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	879
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	2 066

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Eelneva tulemusena on kõik ettevõtte kulud jaotatud kuluobjektidele, saab kokku võtta tellimusega seotud otse- ja kaudkulud ning arvutada konkreetse tellimuse kogukulud.

Tabel 2.12. Valitud kuluobjektide kogukulud aastal 2020

Kuluobjekt	Otsekulud (eurodes)	Kaudkulud (eurodes)	Kogukulud (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	4 199	2 247	6 446
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	5 123	2 063	7 168
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	2 636	1 380	4 016
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	8 040	3 092	11 132

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Tulenevalt juhi soovist maksimaalsel määral analüüsida tellimusega seotud andmeid, teeb töö autor ettepaneku leida tellimuse tootmisomahind aastal 2020. Tootmisomahind on tootmiskulud ühe toodanguühiku valmistamiseks ehk ühe toodanguühiku kohta tulev tootmiskulude summa. Selle arvutamisel arvestatakse nii tootmise põhikulud kui ka lisakulusid (Alver, J., Alver, L. 2011, 510). Omahinna arvutamiseks tuleb esmalt leida ettevõtte tootmiskulud.

Ettevõttes Plekikeskus OÜ tootmishind koosneb kõikidest tootmiskuludest ehk põhimaterjalikulust (vt. Tabel 2.3), põhitööjõukulust (vt. Tabel 2.5) ja tootmise lisakuludest (vt. Tabel 2.8). Tellimuse tootmishinna arvutamiseks liidame kokku valitud kuluobjektide eelnimatatud kulud.

Tabel 2.13. Valitud kuluobjektide tootmisomahinnad aastal 2020

Kuluobjekt	Põhimaterjalikulu (eurodes)	Põhitööjõukulu (eurodes)	Tootmislikud lisakulud (eurodes)	Tootmisomahind (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	3 243	956	793	4 992
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	4 108	1 015	843	5 966
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	2 032	604	501	3 137
Ettevõtte 4: <i>sandwich</i> -paneelid	6 804	1 236	1 026	9 066
Keskmine	4047	953	788	5 788

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Tabelist 2.13 on näha, et aastal 2020 oli keskmisest kõrgema tootmisomahinnaga ainult tellimus Ettevõttele 4.

Täisomahinna arvutamiseks tuleb lisada tootmise lisakulukuludele mittetootmislikud kulud. Täisomahind on a) laiemas tähenduses: toodanguühiku kohta tulevate tootmis-, müügi- ja halduskulude kogusumma; b) kitsamas tähenduses: tootmislik täisomahind ehk tootmisomahind (Alver, J., Alver, L. 2011, 545). Täisomahind on tooteühiku valmistamise ja müügi täielikud kulud, tootmisomahinna ja tootmisväliste kulude summa (Eesti Entsüklopeedia 2006).

Ettevõttes Plekikeskus OÜ tellimuse täisomahind koosneb nii tootmiskuludest kui ka mittetootmiskuludest. Ettevõtte mittetootmiskulud on kõik organisatsiooni üldkulud ehk turunduskulud, üld- ja halduskulud ja finantseerimiskulud. Kasutades kulukäituri neid jaotati tellimuste vahel (vt. Tabelis 2.10). Tellimuse täisomahinna arvutamiseks liidame kokku põhikulud ehk põhimaterjalikulu ja põhitööjõukulu, tootmislisakulud (põhitegevuse üldkulud), turunduskulud, üld- ja halduskulud, finantseerimiskulud. Tabelis 2.14 on arvatud iga kuluobjekti ehk tellimuse täisomahind.

Tabel 2.14. Valitud kuluobjektide täisomahind aastal 2020

Kuluobjekt	Põhikulud (eurodes)	Tootmislikud lisakulud (eurodes)	Mittetootmiskulud (eurodes)	Täisomahind (eurodes)
Ettevõtte 1: plekist veelauad	4 199	793	1 454	6 446
Ettevõtte 2: metallkonstruktsioonid	5 123	843	1 220	7 186
Ettevõtte 3: siseseinte plaadid	2 636	501	879	4 016
Ettevõtte 4: sandwich-paneelid	8 040	1 026	2 066	11 132
Keskmine	5 000	791	1 405	7 196

Allikas: autori koostatud; autori arvutused

Tabelist 2.14 on näha, et aastal 2020 oli keskmisest kõrgem täisomahind ainult tellimusel Ettevõtte 4.

Autor märgib, et täpsema keskmise tootmisomahinna ja keskmise täisomahinna arvutamiseks oleks hea analüüsida rohkem tellimusi, sest valitud tellimuste hulgast on ühe tellimuse tootmisomahind ja täisomahind palju suurem kui teistel tellimustel ja seega avaldas see oluliselt suuremat mõju keskmisele näitajale. Tulevaste kulude prognoosimise tarbeks on mõislik vaadata lisaks tellimuse kui terviku omahinnale ka tooteühiku keskmist omahinda erinevate lõikes. Ettevõtte

tooted on väga erinevad ja eeltoodud lisavõimaluse abil saab kliendi poolt tootest prognoosida tellimuse omahinda.

2.3. Järeldused ja ettepanekud

Eelmises osas rakendas autor ettevõttes Plekikeskus OÜ tellimuspõhist kuluarvestust valitud tellimustega seotud kulude analüüsi põhjal ning selles osas pakub autor ideid ja ettepanekuid selleks, et kuluarvestussüsteem ettevõttes toimima hakkaks.

Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamise korral määratakse kindlaks kulud konkreetsete tellimuste kaupa ja süsteemi rakendamise eesmärk on teha kindlaks konkreetse tellimuse maksumus. Tellimuse kulude kalkuleerimine eeldab, et on võimalik identifitseerida tellimusega seotud kulud. Selleks on vajalik algdokumentide koostamine tellimusega seotud kulude kohta. Algdokumendid peavad sisaldama kõiki tellimusega seotud kulusid ja algdokumentide koostamine võimaldab arvestada otsekulusid tellimuse kohta. Tellimuspõhises kuluarvestuses kasutatakse algdokumendina tellimustöö kaarti.

Tellimustöö kaardi kasutamiseks on vajalik kõigepealt konkreetse tellimusega seotud otseste kulude fikseerimine. Valitud tellimuste kuluanalüüs näitas, et ettevõttes Plekikeskus OÜ kuulusid otseste kulude alla põhitöölise palgakulu ja otsene materjalikulu. Otseste töötundide kulu fikseerimiseks on väga tähtis kasutada töölehte, millele töötajad märgivad oma nime ja tööpanuse ehk selle, kui palju aega kulus seoses konkreetse tellimusega igal töötajal. Samuti kajastatakse tellimustöökaardil tootmise üldkulud.

Tellimustöökaarte saab rakendada kas spetsiaalses tarkvaras, mis on mõelnud ettevõtte kuluarvestussüsteemide jaoks, või tarkvaras Microsoft Excel, mis on palju kättesaadavam ja tuntum kui teised programmid. Edaspidi, kui ettevõtte harjub tellimustöö kaardide koostamisega programmis Microsoft Excel, saab proovida teiste programmide kasutamist, kus mõned tellimustöökaardi koostamise etapid tehakse automaatselt. Spetsiaalse tarkvara kasutamine on mugavam sellepärast, et tellimuse numbri genereerib süsteem ja kulude fikseerimisega raamatupidamis-tarkvaras ilmuvad kulud automaatselt tellimustöö kaardile. Selleks on ainult vaja õigesti märkida tellimuse number ja tellimustöö kaardile ilmuvad vastava kululiigi koodid. Kuna töö autor pakub ettevõttele alguses kasutada tellimustöö kaardi koostamiseks Excelit, tuleb kulu koodi asemel kirja

siduda kõik kulud kuluobjektidega ehk märkida majandustarkvaras, mis kulu mis tellimusega seotud on.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk oli luua ettevõttele Plekikeskus OÜ kuluarvestussüsteem, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid ja aidata ettevõtet tellimuste hinna kujundamisel.

Lõputöö esimeses peatükis on kirjeldatud kuluarvestussüsteemi loomise etappe ja meetodeid ning käsitletud kuluarvestussüsteemide valikut, mille uurimiseks kasutati raamatuid ja internetiotsingut. Teises osas on kirjeldatud probleemi olemust ja põhjust, miks ettevõtte vajab tõhusat kuluarvestussüsteemi. Samas osas analüüsiti ettevõtte juhi soove ja esimeses peatükis uuritud informatsiooni ning selle järelalusena valiti ettevõttele sobivamaks kuluarvestussüsteemiks tellimuspõhine kuluarvestusmeetod. Ettevõtte 2020. aasta kasumiaruannetes esitatud andmete põhjal analüüsiti ettevõtte kulusid ja rakendati tellimuspõhist kuluarvestussüsteemi nelja ettevõtte tellimuste näitel.

Püstitatud probleemile leiti lahendus ehk ettevõttele sobiv kuluarvestusmeetod, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid ja saada infot nii tootmisomahinna kui ka täisomahinna kohta. Kõik ülesanded, mis olid seatud lõputöö eesmärgi saavutamiseks, on lõputöö käigus täidetud. Esimeses peatükis selgitas autor kuluarvestuse olemust, protsesse ja eesmäärke, kasutades erialaseid allikaid. Teises peatükis tutvustas autor ettevõtte tegevuste ja protsessidega ning koostas ettevõttele Plekikeskus OÜ kulude analüüsi põhjal sobivaima kuluarvestussüsteemi. Järelalusena esitas autor ettepanekuid ja soovitusi kuluarvestussüsteemi rakendamiseks ettevõttes.

Kogutud andmete ja tehtud analüüside põhjal selgus, et ettevõttele Plekikeskus OÜ sobib kõige paremini tellimuspõhine kuluarvestus. Kuna ettevõtte struktuur ei ole keeruline ja juhile oli tähtis leida tellimustele täisomahind, rakendas autor traditsioonilist kuluarvestust. Tellimuspõhine kuluarvestuse meetod annab võimaluse tellimusega seotud kulusid pidevalt jälgida ja erinevaid tellimusi võrrelda. Lisaks aitab kuluarvestussüsteem määrata konkreetse tellimuse maksumust selleks, et ettevõtte teeniks kasumit. Tellimuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks ettevõttes käsitleti igat tellimust kuluobjektina. Autor valis neli ettevõtte tellimust ja näitas nende põhjal,

kuidas toimub kulude seostamine objektidega ja tellimusega seotud kogukulu leidmine. Lõpuks koostas autor tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutamiseks ettevõttes programmis Microsoft Excel tellimustöö lehte, kuhu fikseeritakse tellimusega seotud põhitööliste kulu ja põhimaterjali-kulu ning üldkulumäära kasutades arvatud üldkulud. Viimases osas tõi autor välja võimalused, kuidas saab tulevikus ettevõttes kuluarvestust rakendada.

Ettevõtte juhtkond plaanib lõputöös valminud mudelit kasutada tellimuste hindamiseks. Autor arwab, et loodud kuluarvestussüsteem aitab ettevõtet hinnakujundamises ning suurte ja keeruliste tellimuste hinna määratlemine muutub kergemaks. Välja pakutud kuluarvestussüsteem peab aitama vältida kahjumlikkust tellimuste täitmisel ning hoida ettevõtet Plekikeskus OÜ sama kõrgel turupositsioonil. Sellest tulenevalt võib lõputöö raames tehtud töö lugeda õnnestunuks, sest välja töötatud kuluarvestussüsteemi saab reaalses elus praktiliselt kasutada.

SUMMARY

DEVELOPMENT OF COST ACCOUNTING SYSTEM FOR PLEKIKESKUS OÜ

Nicole Tšernuhho

The goal of this thesis was to create a cost accounting system for the Plekikeskus OÜ, which would allow to analyse and optimise company's expenses and costs of orders.

The first part of the thesis gives an overview of the methods and steps needed to develop a cost accounting system as well as goes over the selection of cost accounting systems, which were studied using following literature sources: books and online researches. The second part describes the nature of the problem and the reason why the company needs to implement an effective cost accounting system. Further, the wishes of the company's manager and the information examined in the first chapter were analysed, and it was concluded that the order-based cost accounting system was best suited for the company. Based on the data taken from the company's 2020 income statement, the company's expenses were analysed and an order-based cost accounting system was applied to four orders to give an example of how it works.

A solution to the presented problem was found – a cost accounting method suitable for the company, which allows to analyse the company's expenses and obtain information on both the production cost and the full cost. All tasks that were set to achieve the goal of the dissertation were completed during the dissertation.

In the first chapter, the author explained the nature, processes and objectives of cost accounting using professional sources. In the second chapter, the author got acquainted with the company's activities and processes. In the same part, the most suitable cost accounting system was chosen by analysing the company's costs and applied to the company Plekikeskus OÜ. The author gave suggestions and recommendations for the implementation of the cost accounting system in the company.

Based on the collected data and performed analyses, a conclusion was made that the order-based cost accounting system is the most suitable for the company Plekikeskus OÜ. As the structure of the company is not complicated and it was important for the manager to find the full cost of the orders, the author applied a traditional cost accounting system. The order-based cost accounting method provides an opportunity to monitor the costs related to the order on an ongoing basis and also to compare different orders. In addition, the cost accounting system helps to determine the cost of a specific order in order for the company to make a profit. To implement an order-based cost accounting system in the company, each order was treated as a cost object. The author selected orders from four companies and using them as an example showed how the costs are distributed between objects and the total costs related to the order are found. Further, in order to use an order-based cost accounting system in the company, the author created a job cost spreadsheet in Microsoft Excel, in which the cost of labor and the costs of materials related to a specific order are fixated and the overall expenses are calculated using the expense rate. Lastly, the author presented how the company's cost accounting can be implemented in the future.

The company's management has plans to use the model created in the paper to evaluate orders on a daily basis. They believe that the established cost accounting system will help the company with setting prices as well as make it easier to set prices for larger and more complex orders. The presented cost accounting system must help to avoid unprofitability in the process of filling orders and keep the company Plekikeskus OÜ in the same high position in the market. Therefore, the work that was completed in the framework of this thesis can be considered successful, because the created cost accounting system can be practically used in real life.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus: Leksikon A–L*. Tallinn: Deebet
- Alver, J., Reinberg, L. (1998). *Juhtimisarvestuse alused*. Tallinn: Eesti Kõrgem Kommertsikool.
- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet Kommertsikool.
- Bragg, S. (2021). *The difference between job costing and process costing*. Kättesaadav: <https://www.accountingtools.com/articles/what-is-the-difference-between-job-costing-and-process-costi.html>, 11. mai 2021.
- CIMA. (2001). *Management Accounting. Official terminology. 2000 edition*. London: Cima Publishing.
- Drury, C. (1995). *Management and cost accounting*. London: Wiley & Sons
- Drury, C. (2008). *Management and cost accounting (7th ed.)*. Boston: South-Western Cengage Learning.
- Eesti Entsüklopeedia. (2006) *Täisomahind*. Kättesaadav: <http://entsyklopeedia.ee/artikkel/täisomahind>, 11. mai 2021.
- Haldma, T. (2002). *Ettevõtte kuluarvestuse süsteem*. Kättesaadav: <https://allikaal.weebly.com/finantsjuhtimine.html>, 11. mai 2021.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.
- Hornigren, C. H. (2014). *Introduction to Management Accounting (16th ed)*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. (2013). *Cost accounting. A managerial Emphasis*. Harlow: Pearson Education Limited.
- Jaansoo, A. (2011). *Kulude arvestus ja eelarvestamine*. Tallinn: Innove
- 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 Kirjastus OÜ.
- Plekikeskus OÜ majandusaasta aruanne 2019.

Plekikeskus OÜ majandusaasta aruanne 2020.

Tasuvuse suhtarvud. (2017). Kättesaadav: <https://www.rahandus.ee/et/tasuvuse-suhtarvud>, 11. mai 2021.

The Institute of Cost Accounting of India. (2018). *Cost accounting. Intermediate.* Mumbai: Jayant Printery LLP.

Лешко, В. Н. (2009). *Позаказный метод калькулирования себестоимости продукции.* Kättesaadav: https://peomag.by/number/2009/4/Pozakaznyj_metod_kalkulirovaniya_sebestoimosti_p_roduktsii_ /, 11. mai 2021.

Миерманова, С. Т. (2018). *Проблемы современной экономики: Традиционные методы учета затрат в системе управленческого учета.* Kättesaadav: <https://cyberleninka.ru/article/n/traditsionnye-metody-ucheta-zatrat-v-sisteme-upravlencheskogo-ucheta/viewer>, 11. mai 2021.

Система управления обучением ФГАОУ «СГЭУ». (2021). *Позаказный метод учета затрат.* Kättesaadav: <https://lms2.sseu.ru/mod/book/view.php?id=64941&forceview=1>, 11. mai 2021.

Экономический словарь. (2021). Kättesaadav: <https://www.buhgalteria.ru/dict/543>, 11. mai 2021.

LISAD

Lisa 1. Lihtlitsents

Mina Nicole Tšernuhho

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele Plekikeskus OÜ, mille juhendaja on Kristiina Saarniit,

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

13.05.2021

Lisa 2. Ettevõtte Plekikeskus OÜ tootmise lisakulud aastas 2020

Tootmise lisakulukonto nimetus	Tootmise lisakulud (eurodes)
Ruumide rent (tootmisega seotud)	13 800
Vara ja seadmete kindlustus	202
Väikevahendid	5 322
Kommunaalkulu (tootmisega seotud)	1 830
Jooksev remont, tehnohooldus	5 460
Põhivara kulum	16 781
Kokku tootmise lisakulud	43 395

Allikas: autori koostatud; autori arvutused