

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Katrin Idol

# **KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE ETTEVÕTTES**

## **OÜ PURI**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,  
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 6042 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Katrin Idol .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 154668BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: Katrinidol@gmail.com

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. ETTEVÕTTE OÜ PURI TUTVUSTUS JA PROBLEEMI KIRJELDUS .....	7
1.1. OÜ Puri tutvustus.....	7
1.2. Ettevõtte finantsandmete analüüs.....	8
1.3. Probleemi tutvustus ning vajaduste määratlemine.....	10
2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE .....	13
2.1. Kulude liigitamine ja analüüs .....	13
2.2. Kuluarvestuse meetodid .....	20
2.3. Tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi rakendamine ettevõttes.....	21
2.5. Majandustarkvaras Merit Aktiva kuluarvestussüsteemi rakendamine.....	23
2.6. Järeldused ning ettepanekud .....	29
KOKKUVÕTE .....	32
SUMMARY .....	34
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....	36
LISAD .....	38
Lisa 1. OÜ Puri juhatuse liikmega läbiviidud intervjuu küsimustik.....	38
Lisa 2. OÜ Puri kontoplaan kulukontode lõikes, autori pool täiendatud.....	39
Lisa 3. Tööajatabel tellimuste lõikes.....	41
Lisa 4. Tööjõukuluandmik .....	42
Lisa 5. Tellimustöö leht.....	43
Lisa 6. Koondtabel.....	44

## LÜHIKOKKUVÕTE

Ettevõtte peamiseks eesmärgiks on kasumi suurendamine, seda on võimalik teha kulusid kontrolli all hoides. Efektiiivse kuluarvestussüsteemi kasutamine annab ettevõttele parema ülevaate tehtavatest kuludest. Kui tehtavad kulud on täpselt teada ja kontrolli all, saab firma paremini arvestada väljaminekuid. Kuluarvestussüsteemi üheks kasulikuks küljeks on varustada ettevõtte juhti informatsiooniga, et oleks võimalik langetada õigeid otsuseid ning nende teadmiste põhjal püstitada uusi eesmärke. Lõputöö uurib kuluarvestuse probleemi tellimuspõhises ettevõttes OÜ Puri. Ettevõtte nimi on lõputöös ettevõtte omaniku soovil muudetud.

Lõputöö eesmärk on leida lahendus kuluarvestuse põhiprobleemile ja töötada välja lahendus lihtsamaks kulu- ja tulukohtade jaotamiseks. Kulude ja tulude analüüsimist lihtsustaks majandustarkvara efektiivsem kasutamine. Ettevõtte OÜ Puri kuluarvestussüsteemi analüüsidest järeldati, et kõige efektiivsem on kasutusele võtta tellimuspõhine kuluarvestusmeetod, kus kulud jaotatakse kulukandjatele kulude alusel. Tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi kasutuselevõtt annab ettevõtte juhile võimaluse tulevikus efektiivsemalt analüüsida iga tellimusega seotud kulusid ja teenitud tulusid.

Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamiseks koostas autor nii ettevõtte kui ka raamatupidaja huvides tellimustöö lehe ja tööjõukuluandmiku ning otse- ja kaudkulude jaotamise alused. Kuna lõputöö keskendub praktilise probleemi lahendamisele, lähtutakse arendusuurimuse meetodikast.

Lähtuti kuluarvestussüsteemi praktilisest rakendamisvõimalusest majandustarkvaras Merit Aktiva, sest ettevõttes kasutatakse just seda majandustarkvara. Näidistellimus kinnitas, et loodud kuluarvestussüsteem on otstarbekas ning seda on võimalik realselt kasutada.

Võtmesõnad: kuluarvestus, kulude liigitamine, tellimuspõhine kuluarvestus, kuluarvestuse täiustamine

## SISSEJUHATUS

Edukad ettevõtted omavad efektiivset kuluarvestussüsteemi, mis tagab õigeaegse, kvaliteetse ja läbipaistva ülevaate kuludest. Seeläbi luuakse head eeldused eesmärgist tulenevate põhjendatud juhtimisotsuste vastuvõtmiseks (Haldma, Karu 1999, 13). Ettevõtte OÜ Puri põhieesmärk on suurendada kasumit ja seeläbi parandada ettevõtte väärtust. Eesmärgi saavutamiseks on ettevõttel vaja head kuluarvestussüsteemi. Ülevaade kuludest aitab hoida väljaminekud võimalikult madalad ja võimaldab juhtkonnal efektiivsemalt planeerida ettevõtte tegevust.

Teema valiku tingib see, et ettevõttel OÜ Puri puudub konkreetne süsteem kulude jaotuse osas. Tänapäev pole ettevõtte juhil ülevaadet tellimuste kasumlikkusest ja puuduliku info põhjal oli raske langetada õigeid juhtimisotsuseid. Kuna puudus detailne ülevaade kuludest - tuludest, võis aegajalt juhtuda, et tehtud töölt teeniti minimaalset või olematut kasumit. Kasum on ettevõtte jaoks aga oluline aspekt. Sellela pole ettevõtte jätkusuutlik ja mõttekas. Siiani on ettevõtte juht teinud hinnapakumisi tulenevalt konkurentide hindadest. Paljude tööde puhul võib hind töö tegemise ajal muutuda või on konkurentide jaoks sama töö tegemine sama hinnaga kokkuvõttes soodsam. Põhjuseid võib olla mitmeid. Näiteks saab konkurendist firma oma toormaterjale soodsamalt või on neil mingites teistes tööd puudutavates valdkondades eelised firma OÜ Puri ees. Millised need eelised võiksid olla, on hetkel keeruline öelda. Pole täpselt teada, millised kokkulepped konkureerivatel firmadel erinevate teenusepakkujatega on.

Tegevusaja vältel pole ettevõtte pööranud tähelepanu efektiivsele kulude arvestusele. Väljaminekute arvestamisel puudub süsteemsus. Teenuse osutamisega seotud kulud kajastati aastate jooksul majandustarkvaras Merit Aktiva olemasolevate kululiikide alla nii, kuidas juhtus. Otsuste tegemisel sellisest infost abi polnud. Ettevõtte juhil puudub ülevaade, millised kulutused on erinevatele klientidele tehtud. Juhtimise seisukohast on selline kulude juhuslik liigitamine ja puuduv süsteemsus ebaefektiivne. Seetõttu võib ettevõttel tekkida probleeme jätkusuutliku toimimisega.

Lõputöö eesmärk on täiendada kuluarvestussüsteemi nii, et ettevõtte juhil on edasipidi täpne ülevaade tellimustega tehtud kuludest ja tuludest. Detailne ülevaade tellimuste kasumlikkusest aitaks ettevõtet OÜ Puri märkimisväärselt. Nii saab täpselt määrata kulud, eeldatava tulu ja firma saab koostada hinnapakumisi, mille puhul on suures piirdes selge, kui palju mingilt töölt kasumit teenitakse. OÜ-le Puri luuakse töötav kuluarvestussüsteem ja seda rakendatakse majandustarkvaras Merit Aktiva. Ettevõtte nimi on lõputöös ettevõtte omaniku soovil muudetud.

Eesmärgi saavutamiseks:

- antakse ülevaade OÜ Puri tegevusest;
- analüüsitakse OÜ Puri kulusid;
- analüüsitakse kuluarvestusmeetodeid;
- valitakse ettevõttele efektiivne süsteem kulude juhtimiseks;
- luuakse ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem;
- antakse ülevaade kuluarvestussüsteemi kasutamise võimalustest majandustarkvaras Merit Aktiva.

Lõputöö keskendub praktilise probleemi lahendamisele. Seetõttu on see koostatud arendusuurimuse vormis. Arendusuurimus on rakenduslik uurimus, mis tegeleb praktilise probleemi lahendamisega konkreetse kliendi vajadusi silmas pidades ja lähtub vajadusest midagi muuta või parandada.

Lõputöö metoodiline osa tugineb Eesti ja välisautorite erialasel kirjandusel. Kasutatud kirjandus tuuakse välja viidatud allikate nimekirjas. Probleemi tutvustamisel ja analüüsi koostamisel kasutatakse ettevõtte andmeid. Ettevõtte probleemi detailsemaks uurimiseks viidi juhiga läbi intervjuu, selgitamaks välja puudused.

Lõputöös on kaks peatükki. Esimene peatükk annab ülevaate ettevõttest ja analüüsib põhjalikult ettevõtte finantsnäitajaid. Kirjeldatakse probleemi olemust ja määratletakse vajadused, miks on ettevõttele vaja efektiivset kuluarvestussüsteemi. Teine peatükk annab ülevaate kuluarvestussüsteemidest ja analüüsib ettevõtte kulusid. Luuakse kuluarvestussüsteem ja pakutakse lahendusi selle kasutamiseks majandustarkvaras Merit Aktiva. Lõpuks tehakse järeldused ja ettepanekud süsteemi loomisest ning kasutamisevõimalustest.

# **1. ETTEVÕTTE OÜ PURI TUTVUSTUS JA PROBLEEMI KIRJELDUS**

Esimene peatükk tutvustab ettevõtet OÜ Puri, annab ülevaate ettevõtte majandustulemustest, kirjeldab probleemi olemust ja määratleb ettevõtte vajaduse efektiivse kuluarvestussüsteemi suhtes.

## **1.1. OÜ Puri tutvustus**

OÜ Puri on alates 2014. aasta aprillist tegutsev äriühing. Tegemist on väikeettevõttega. Väikeettevõtja on Eestis registreeritud äriühing, mis pole mikroettevõtja ja kelle näitajatest võib aruandeaasta bilansipäeval vaid üks ületada järgmisi tingimusi: varad kokku 4 000 000 eurot, müügitulu 8 000 000 eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50 inimest (RPS § 3 lg 15). Ettevõtte põhitegevuseks on väikelaevade remondi- ja hooldustööd ning klientideks on era- ja ärikliendid. Koostööd tehakse ettevõtetega, mis pakuvad väikelaevade hoiustamis- ja hooldusteenust, ostes hooldus- ja remonditeenuseid sisse erinevatelt väiksematelt firmadelt. OÜ Puri peamised tegevusvaldkonnad on:

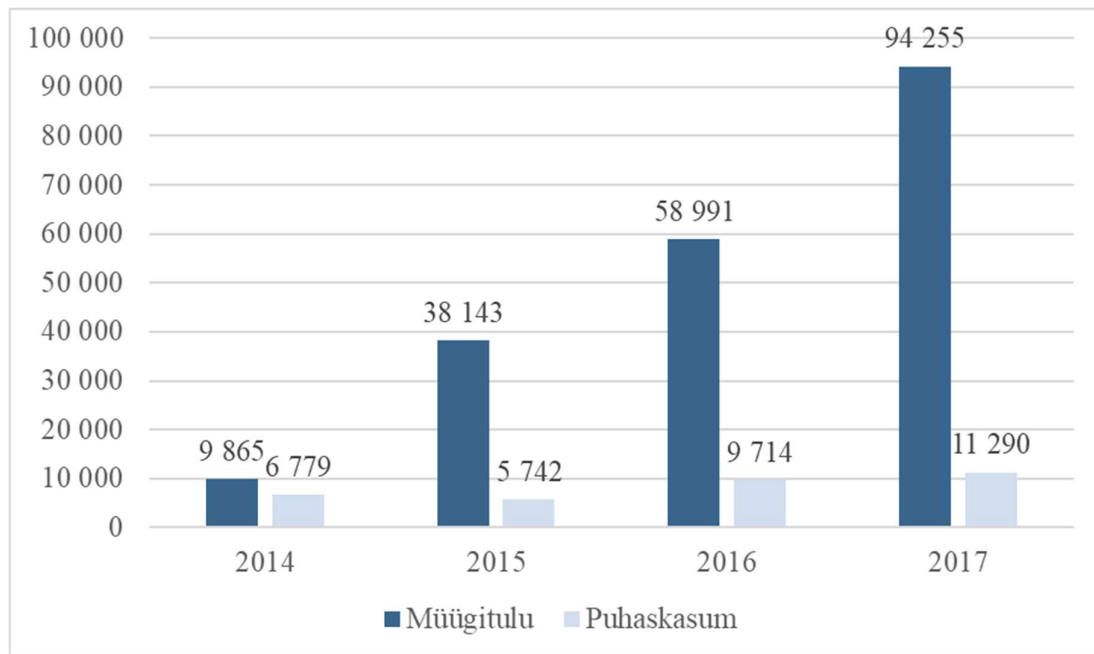
- erinevad väikelaevade remondi- ja hooldustööd;
- väikelaevade kere ja põhja hooldus;
- navigatsiooniseadmete paigaldus, vahetamine ja hooldus.

OÜ Puri pakub oma klientidele kvaliteetset teenust ja teostab töid kokkulepitud tähtajaks. Ettevõttes töötab kvalifitseeritud kollektiiv, kelle kasutada on kaasaegsed ja professionaalsed seadmed. Põhitegevusalaga tegeletakse enamjaolt Tallinnas ja selle ümbruses, klientidele soovil on tehtud töid ka mujal Euroopas. Ettevõtte juhatus koosneb ühest (1) liikmest, töötajate keskmine arv 2017. aastal oli kaks (2). 2018. aastal oli töötajate keskmine arv neli (4).

## 1.2. Ettevõtte finantsandmete analüüs

Ettevõtte on nelja tegevusaasta jooksul edukalt käivitanud ja müügitulu on nende aastate jooksul märgatavalt kasvanud.

Joonis 1 näitab, et ettevõtte müügitulu on 2016. aastal võrreldes 2015. aastaga kasvanud 65%. 2017. aastal on see võrreldes 2016. aastaga kasvanud 63%. Puhaskasum kasvas 2015. - 2016. aastal jõudsamalt kui 2016. – 2017. aastal, viimasel perioodil ainult 1 576 euro võrra.



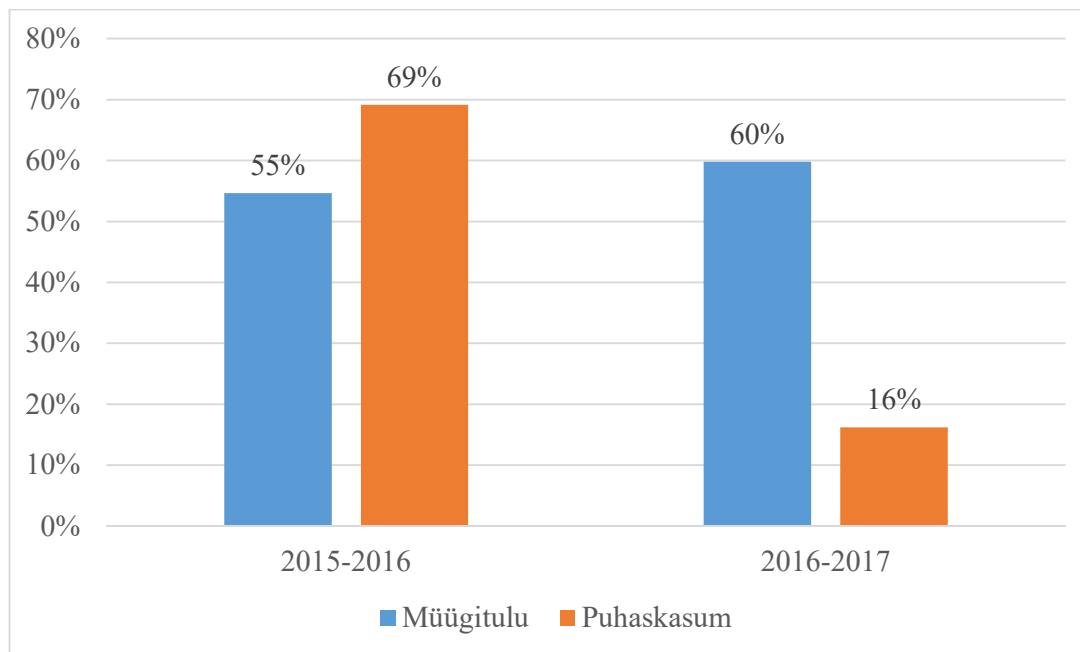
Joonis 1 OÜ Puri müügitulu ja puhaskasum aastatel 2014-2017 (eurodes)  
Allikas: autori koostatud

Horisontaal- ehk trendianalüüsil võrreldakse mitme erineva perioodi näitajaid ja märgitakse ära erinevate rahakäibearuande elementide muutused. Võrreldakse nii näitajate (arvude), hälvete kui ka suhtarvude muutusi (Karu, Zirnask 2001, 228).

Joonisel 2 on näha kasumiaruande andmete põhjal tehtud horisontaalanalüüs. Selles toodud müügitulud on võrreldes eelmise perioodiga suurenenud. 2015. – 2016. aastal olid tulud 55% ja aastatel 2016 – 2017 oli näitaja juba 60%. Puhaskasumi kasvutempo on aga eelmise perioodiga võrreldes märkimisväärselt vähenenud. Viimasel perioodil on tekkinud probleemid kulude juhtimisel. Müügitulude suur kasv ja kulude vale juhtimine võib viia ettevõtte olukorrani, kus



hakatakse kasumi asemel hoopis kahjumit teenima. Tekib olukord, kus ettevõtte pole enam jätkusuutlik.

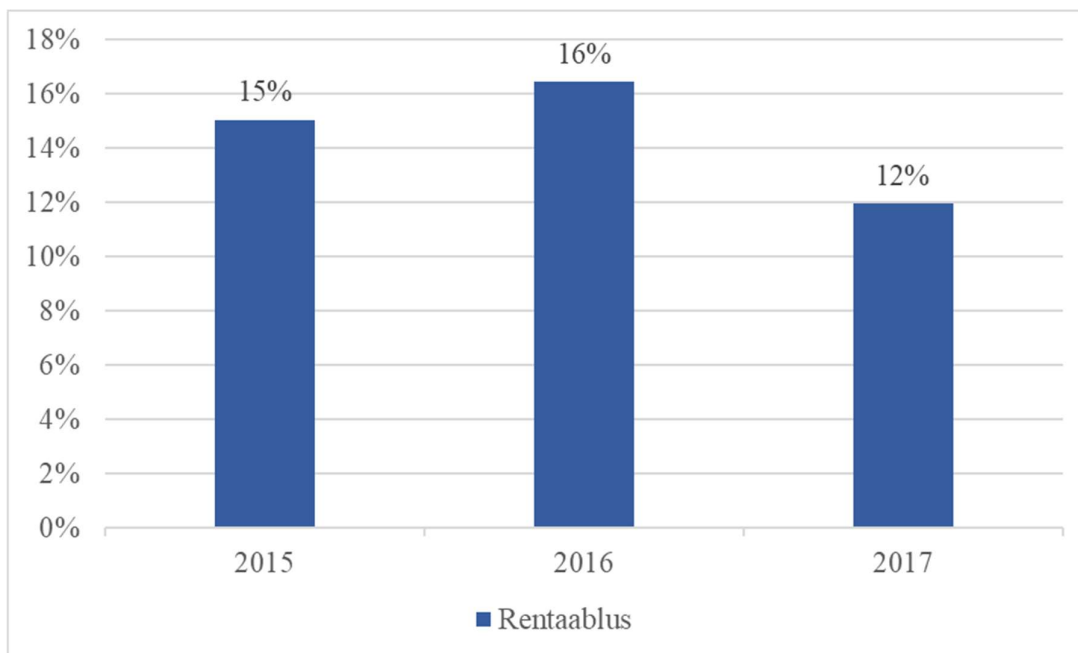


Joonis 2 OÜ Puri müügitulude ja puhaskasumi muutus 2015-2017

Allikas: autori koostatud

Müügikäibe puhasrentaablus (*net profit margin*) on üks kõige sagedamini kasutatavaid rentaablusnäitajaid. See näitab puhaskasumi osatähtsust müügikäibest. Näitaja peegeldab firma hinnakujundust, kulude struktuuri ja tootmise efektiivsust. See näitab ka, kui suure osa müügikäibest saaks maksimaalselt reinvesteerida (Alver, Reinberg 2002, 320).

Joonis 3 näitab, et ettevõtte alustas tegevust edukalt. 2016. aastaks tõusis puhaskasumimarginaal 1% võrra, aga 2017. aastaks langes 4%. Müügikäibe puhasrentaablus näitab, mitu senti teenis firma müügikäibe igalt eurolt. Langus näitab, et ettevõttel on probleeme hinnakujundusega, kulude jaotamise ja arvestamisega.



Joonis 3 OÜ Puri puhaskasumimarginaal aastatel 2015-2017  
Allikas: autori koostatud

### 1.3. Probleemi tutvustus ning vajaduste määratlemine

Raamatupidamise kohustus on kõigil Eestis registreeritud juriidilistel isikutel ja füüsilisest isikust ettevõtjatel. Raamatupidamine on majandustegevuse juhtimise oluline koostisosa ning selle eesmärgiks on pidada arvestust ning anda ülevaadet majandustulemustest ja finantsseisust.

Ettevõtte asutamise algusest on ettevõtte majandusaasta aruandeid koostatud ja esitatud vastavalt Eesti finantsarvestuse standardile. Kasumiaruande koostamisel on kasutatud skeemi nr 1.

Kasumiaruande skeemis 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest (nt materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu). Skeemi 1 on üldjuhul lihtsam rakendada, kuna see ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevatele funktsioonidele. Skeemi 1 rakendavad sageli väiksemad ettevõtted, kellel puudub vajadus kulude liigenduseks funktsioonide kaupa. Samas rakendavad seda ka suuremad ettevõtted majandusharudes, kus on kujunenud rahvusvaheliseks tavaks koostada kasumiaruannet lähtudes kulude olemusest, mitte nende funktsioonist (RTJ 2 2018, 22).

Väikeettevõtte raamatupidamine tundus ettevõtte juhile ülesandena, mida on võimalik ka iseseisvalt teha. Seetõttu pole raamatupidamisteenust vaja eraldi sisse osta. Raamatupidamise korrashoiule ei pööratud erilist tähelepanu. Kulude süsteemne liigitus puudus ja neid kajastati kontodel nii, kuidas juhtus. See tulenes teadmiste ja kogemuste puudumisest. Juhi põhiline aeg kulus ettevõtlustegevusele. Samuti puudus adekvaatne ülevaade ettevõtte rahaasjadest. OÜ Puri probleemi detailsemaks uurimiseks intervjueriti ettevõtte juhatuse liiget. Küsimustik on lisas nr 1.

Müügiarveid koostas ettevõtte juht ja hinnakujunduses kasutati kliendipõhist meetodi. Müügiarvete esitamiseks pole juht teinud ühtset süsteemi. Arvete analüüsimisel on sageli raske tuvastada tellimuse objekti. Teenuse hind kujunes vastavalt kliendi enda pakutud hinnale. Ühtlasi jälgiti kogu valdkonna turgu ja konkurentide hindu. Samas valdkonnas tegutsevatel ettevõtetel on sarnased kulud, siis on ka hinnad üldiselt turul sarnased. Ettevõtte juht ei arvestanud tunnihinna väljatöötamisel, kas kliendile pakutud hind realselt katab kõik tehtud kulud.

Teenuse müügihinna arvestamisel on aga oluline võtta arvesse püsikulusid, muutuvkulusid, maksusid (nt käibemaks) ja müügikatet, mis sisaldab kasumiootust. Nii on ettevõtte juhil võimalik välja arvutada tasuvuspunkt, millal tulud katavad kulud. Intervjuust selgus, et arvele ei lisatud kõiki materjalikulusid, vaid ainult osaliselt, hinnalt kallimad materjalid. Seega, teenuste osutamisel ei osalenud kõik otsesed materjalikulud ja teenuste osutamisega seotud muud kulud:

- masinate ja seadmete rent;
- transpordikulud;
- muud teenused, mis on otseselt seotud tellimuse täitmisega;
- tööjõukulud;
- sisseostetud alltöövõtt.

Autor sai ettevõtte toimimist analüüsida ainult majandusaasta aruannetest saadud andmete põhjal. Adekvaatse järelduseni jõudmiseks napib seetõttu teavet. Majandusaasta aruandes on andmed liiga üldised. Tulud ja kulud on kajastatud kogutulemina ning pole eristatavad. Firma aktuaalseim mure on puudulik ülevaade jooksvatest finantstulemustest. Ettevõtte peamine eesmärk on teenida kasumit ja olla jätkusuutlik ning hoida kulud minimaalsetena. Sellest järeldati, et kuluarvestussüsteemi loomine on ettevõtte vajalik ja oluline protsess. Ettevõtte juhil on vaja lisainformatsiooni võtmaks vastu majanduslikult põhjendatud otsuseid. Kuluarvestussüsteemi

loomine ja rakendamine annaks juhile olulist infot otsuste tegemiseks, aga ka põhjalikuma ülevaate tellimustööde kuludest. Hetkel puudub teenuste osutamise hinnakujunduseks piisav informatsioon. Koostatud finantsnäitajate analüüsi põhjal tegi ettevõtte juht järelduse, et ettevõtte edaspidiseks kasumi teenimiseks on kuluarvestussüsteemi loomine põhjendatud. Ettevõtte juhi arvates on vajalik leida lahendus lihtsamaks kulu- ja tulukohtade jaotamiseks ning aruandluseks rakendatakse majandustarkvara Merit Aktiva võimalusi.

## **2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE**

Kulu defineeritakse kui aruandeperioodi väljaminekud, millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele tehtud väljamaksed omakapitalist (RPS § 3 lg 5). Kulu ei teki organisatsioonis üldjuhul iseenesest. Järjest rohkem kinnistub arusaam, et kulud ei juhtu niisama, vaid need on konkreetsete juhtimisotsuste (tegevuste) tulemus (Karu 2008, 44).

Väikeettevõtte puhul võib tunduda, et oluline on ainult seadusega sätestatud aruandluse koostamine ja täpsemat liigitamist ning kulude analüüse pole vaja. Omamata ülevaadet teenuse pakkumisega seotud täielikest kulutustest, võib olukord viia valede juhtimisotsusteni. Raske on prognoosida uute tellimuste omahinda, kui pole teada teenuste osutamise seotud kulusid. See võib omakorda kaasa tuua olematu kasumi või kahjumi.

Seetõttu kirjeldab teine peatükk erinevaid kuluarvestusmeetodeid ja analüüsib uuritava ettevõtte kulusid. Sellest lähtutakse ka ettepanekute tegemisel kuluarvestussüsteemi loomiseks. Ettevõttele valitakse sobiv kuluarvestussüsteem ja tutvustatakse selle rakendusvõimalusi majandustarkvaras Merit Aktiva. Viimases alapeatükis on järeldused ja ettepanekud.

### **2.1. Kulude liigitamine ja analüüs**

Ettevõtte kulude analüüsi eesmärk on tuvastada olulisemad kululiigid, analüüsides on võimalik märkida ära kulude otsene ja kaudne osalus teenuse osutamises, mis on oluliseks aluseks kuluarvestussüsteemi loomisel.

Ettevõtte kulude analüüsi aluseks on võetud 2017. aasta majandusaasta aruande kasumiaruandes kirjendatud kulud. Ettevõtte kasutab kasumiaruande skeemi 1. Kasumiaruande skeem 1 jagab kulud kululiikide alusel järgmiselt:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;

- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulud;
- muud ärikulud;
- intressikulud;
- muud finantstulud ja -kulud;
- tulumaks.

Tabel 1. OÜ Puri 2017 aasta kulude analüüs

Konto	2017 aasta kulud (€)	Osakaal kogukuludest (%)
Materjalid kuluks	35 125	42,3%
Väheese maksumusega tööriistad/väikevahendid	2 650	3,2%
Masinate, seadmete üür ja rent	2 780	3,4%
Tööriista varuosad, remont ja hooldus	1 323	1,6%
Muud teenused (põhitegevusega seotud)	911	1,1%
Telefon, internet	204	0,2%
Pangateenus	63	0,1%
Kindlustuskulud	945	1,1%
Muud tegevuskulud	9 612	11,6%
Autode kütus bensiin, diisel	2 439	2,9%
Töölähetuse kulud	3 520	4,2%
Tööjõukulud, palgakulu	14 853	17,9%
Sotsiaalmaksukulu	7 315	8,8%
Põhivara amortisatsioonikulu	543	0,7%
Intressikulu laenudelt	208	0,3%
Tulumaks	475	0,6%
Kokku kulud	82 966	100%

Allikas: OÜ Puri majandusaasta aruanne 2017 ja autori arvutused

Tabel 1 näitab analüüsi tulemusena, millised kulukontod avaldavad kõige suuremat mõju kuluarvestusele ning mis aitab edaspidi jaotada kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Lisaks selgub analüüsist, kuidas mõjutavad tellimust kulud, mille osakaal kogukuludest on väike.

Raamatupidamise seadus nõuab kulude kajastamisel järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibi järgimist. Samas saab raamatupidamistarkvarast genereeritavale lihtsale kuluinformatsioonile tuginedes muuta ettevõtte tegevust efektiivsemaks (Sloog, 2011).

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

Enne kulude analüüsimist ja kontrollimist on oluline, et kõiki kulusid oleks võimalik täpselt klassifitseerida ja et nende koht (otse kuluühikutele või kaudselt kulukeskustele) oleks võimalik määrata. Klassifitseerimise käigus jagatakse asjad gruppidesse nende sarnasuste järgi. Seda defineeritakse kui asjade paigutamist loogilistesse gruppidesse laadi või otsetarbe poolest. Esimeses pooles mõeldakse kulude poolt ehk näiteks kulu toormaterjalile. Teine pool definitsioonist tähistab, kus seda kulu rakendatakse ehk toormaterjali puhul näiteks kuluna tooteühikule (Lucey 2002, 20).

Kuluarvestussüsteemi loomises on vaja teada, millised on ettevõtte kulud, kus need tekivad ja kuidas neid liigitada. Kulude liigitamise eesmärk on samaliigiliste kuluartiklite rühmitamisel süsteemi loomine, et kergendada erinevatest kuludest parema ülevaate saamist. Liigitamisel tuleb lähtuda konkreetse ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja kulude otstarbest. Mistahes vormis tehtava analüüsi kontrolli oluline eeltingimus on kõikide kuluartiklite korralik liigitamine (Haldma, Karu 1999, 32).

Kulude liigitamine jaguneb:

- subjektiivseks liigitamiseks;
- objektiivseks liigitamiseks.

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

Subjektiivsel liigitamisel (*subjective classification*) liigitatakse kulud lähtuvalt nende olemusest. Traditsiooniliselt mõistetakse subjektiivse liigitamise all kulude liigitamist eeskätt organisatsiooniväliste infotarbijate infovajaduste rahuldamiseks (näiteks raamatupidamise aastaaruande koostamiseks vajalik kulude liigitus) ja seda kasutati finantsarvestuses (*Ibid.*, 105).

Juhtimisotsusteks peaks iga ettevõtte eristama kolme olulist kulude liiki (Pärl, 2016):

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

Muutuv- ja püsikulude märkimine ettevõtte kuluarvestuses laseb analüüsida kulude käitumist tegevuse erinevatel tasemetel (Haldma, Karu 1999, 46).

Juhtimise seisukohast on võib-olla parem nimetada muutuv- ja püsikulusid vastavalt tarbitav ja võimsuse kulu. Tarbitavad ehk muutuvad kulud sõltuvad otseselt teenuste osutamise hulgast. Võimsuse kulud aga ei sõltu. Seetõttu on oluline need kulud selgelt aruandluses eraldada. Seega on tähtis eraldada muutuvkulud ja püsikulud. Nende analüüsiks ja mõjutamiseks on täiesti erinevad võimalused (Pärl 2016).

Organisatsiooni kogukulud käituvad erinevatel tegevusmahtudel erinevalt. Muutuvkulud muutuvad tegevusmahu muutumisega, püsikulud aga mitte. Muutuvkulud (muutuvad kulud) (*variable costs*) on kulud, mis muutuvad olulisusvahemikus funktsionaalselt tegevusmahu muutumisega (Karu 2008, 112). Muutuvkulu on seotud iga kuluallika koguse muutusega. Näiteks muutuvkuludest on otsesed materjali- ja tööjõukulud (Blocher *et al* 2016, 72). Selle teooria kohaselt on tarbitavad kulud vajalikud konkreetse tellimuse teostamiseks. Muutuvkulude mõjutamine saab toimuda näiteks materjali efektiivsema kasutuse kaudu või materjalitarnijaga selle hinnas läbirääkimiste pidamisel. Muutuvkulu vähendamine väga väikese summa võrra ühe ühiku kohta võib anda tuntava efekti juhul, kui ühikute arv on suur (Pärl 2016).

Püsikulud on kulud, mis jäävad muutumatuks sõltumata tegevuse taseme muutumisest. Seega, kui tegevuse tase tõuseb ja langeb, jäävad püsikulud kogusummas samaks, väljaarvatud välise jõu mõjul nagu näiteks hinnamuutusest tingituna (Garrison *et al* 2012, 30). Võimsuse kuludeks on kõik muud kulud, mis on vajalikud ettevõtte ülevõlpidamiseks, kuid mida teenuse osutamise käigus ära ei tarvitata ja teenuse saaja endaga kaasa ei vii. Püsikulude vähendamine võib anda küllalt suure efekti, sest tegemist on jätkuva ja pikaajalise mõjuga, mis eeldab prognooside tegemist. See tähendab, et lisaks kulude kokkuhoiule tulevikus peame arvestama ka seda, et tootmisvõimsus on vähenenud ning turu kasvades või edukuse saavutamiseks tuleb leida uuesti vajalikud ressursid tootmisvõimsuse kasvatamiseks (Pärl 2016).



Tabel 2. Muutuvkulude ja püsikulude jaotus ettevõttes 2016.-2017. aastal

	2017 (€)	2016 (€)
Müügitulu	94 256	60 658
Muutuvad kulud	80 528	49 081
Jääktulu	13 728	11 577
Püsikulud	2 438	1 863
Ärikasum	11 290	9 714

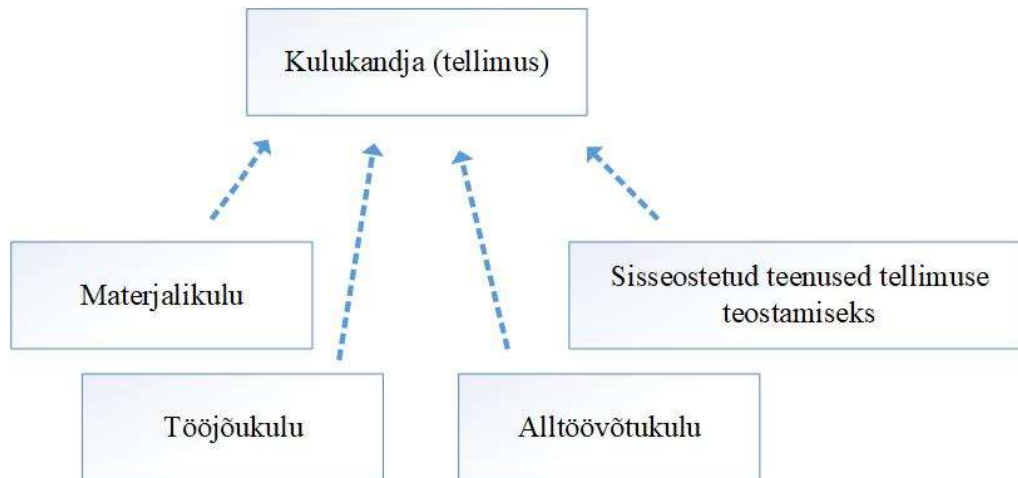
Allikas: OÜ Puri majandusaasta aruanded 2016-2017, autori koostatud

OÜ Puri püsikulud on väikesed, kuna ettevõttel puuduvad kontori rendikulud ja sellega kaasnevad kommunaalkulud, kuna teenust osutatakse klientide juures. Seetõttu pole ettevõttel olnud vajadust omada kontorit.

Kulueesmärkidega seotud kulud võib jagada kaheks suureks kategooriaks: otse- ja kaudkulud (Drury 2018, 24).

Otsekulud (otsesed kulud) (*direct costs*) on seotud konkreetse kuluobjektiga, mida saab jälgida (Bhimani *et al* 2015, 39). Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt, kuluühik) (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada. Kuluobjektide arvestuses selgitatakse, miks ja kui palju tehakse organisatsioonis kulusid seoses erinevate kuluobjektidega (Karu 2008, 72). Otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile (*Ibid.*, 110).

Kõik kulud, mida on võimalik otse kuluobjektiga siduda, tuleks kaudkuludest eristada ning siduda konkreetse kuluobjektiga. Mida vähem kaudkulusid, seda täpsema ülevaate saab objekti kogukuludest. Ettevõtte OÜ Puri enamus kulusid saab jaotada otse kuluobjektile, otsekulude liigitust on näha jooniselt 4. Kulukandjaks on ettevõttes tellimus ehk ühele kindlale paadile tehtavad tööd.



Joonis 4. Otsekulude arvestus kulukandjale  
Allikas: autori koostatud

Kaudsetel kuludel puudub vahetu seos kuluobjektiga või mida pole mingil põhjusel võimalik seostada antud objektiga (Horngren *et al* 2015, 30). Kaudkulu on tehtud enamasti rohkem kui ühe kuluobjekti valmistamiseks. Seetõttu on kaudkulude arvestamine kuluobjektile sageli keerukam ülesanne. Kaudkulusid nimetatakse sageli ka üldkuludeks (*overhead*). Kuna kaudkulusid ei saa arvestada otse kuluobjektidele, on vajalik need jaotada kuluobjektidele kasutades kulukäitureid. Kulukäitur on iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mille tagajärjel tekivad muutused kuluobjektis, väärtusahelas või tegevustes. Kõik kulud, mis pole otsekulud, on kaudkulud (Karu 2008, 111). Kulude jaotamine on protsess, mille käigus seostatakse kulud kuluobjektidega ja arvestatakse kulud kuluobjektidele (*Ibid.*, 135).

Kaudkulude jaotamisel tellimusele soovitati analüüsitava ettevõttes need kaudkulud, mida on keeruline mõõta, kulukäituri abil jaotada proportsionaalse meetodi abil. Osasid kaudkulusid on keeruline mõõta kulukäituri abil. Kaudkulude jaotusbaasiks valiti tellimuse tööjõukulud: mida rohkem tööjõukulusid tellimusele lisandub, seda suurem osakaal kaudkulusid jagatakse tellimusele. Kaudkulude proportsioonide arvutamiseks tehakse tabel. Sinna kogutakse kokku tööjõukulud ja selles arvutatakse seejärel proportsioon kogu tööjõukulust. Mõnede kulude osakaal kuluarvestuses on väga väike ja nende kulude jaotamine erinevate tellimuste vahel oleks keeruline. Soovitati arvestada need kulud täielikult ettevõtte üldkuludesse. Kulu, mida kulukäituri abil kindlasti mõõta saab, on autode kütusekulu. Sel juhul on kulukäituriks kilomeetrid. Kuna ettevõttel on juba kasutusel sõidupäevik(ud), on võimalik erinevate tellimuste tarbeks läbitud kilomeetrite põhjal arvestada kütusekulu tellimusele. Sõidupäevikust ilmnevad lisaks tellimuste teostamiseks

tehtud sõitudele ka ettevõtlusega seotud sõidud. Kilomeetrite arv, mis ei osale teenuse kulude jaotuses, osaleb ettevõtte üldhalduskulude jaotuses. Samuti on tellimuste täitmisel otsekuludeks seadmete rentimine. Samas kulude jaotuses on see paigutatud kaudkulude alla, kuna mõningal juhul võib ühe tööriista rentimine olla kasutusel mitme tellimuse täitmisel. Seega seadmete rentimisel tuleb kulude jaotamisel lähtuda konkreetsetest juhtudest.

Ettevõtte kulude liigitamine otsekuludeks ja kaudkuludeks on esitletud tabelis 3.

Tabel 3. OÜ Puri 2017 aasta kulude analüüs

<b>Konto</b>	<b>2017 aasta kulud (€)</b>	<b>Osakaal (%)</b>
<b>Otsekulud</b>		
Materjalid kuluks	35 125	43,6%
Töölähetuse kulud	3 520	4,4%
Tööjõukulud, palgakulu	22 168	27,5%
Muud teenused (põhitegevusega seotud)	911	1,1%
<b>Otsekulud kokku</b>	<b>61 724</b>	<b>76,6%</b>
<b>Kaudkulud</b>		
Vähese maksumusega tööriistad/väikevahendid	2 650	3,3%
Masinate, seadmete üür ja rent	2 780	3,5%
Tööriista varuosad, remont ja hooldus	1 323	1,6%
Muud tegevuskulud	9 612	11,9%
Autode kütus bensiin, diisel	2 439	3,0%
<b>Kaudkulud kokku</b>	<b>18 804</b>	<b>23,4%</b>

Allikas: OÜ Puri majandusaasta aruanne 2017 ja autori arvutused

Tabelis 3 on näha, et otsekuludest moodustab suurema osa tellimuste kuludest materjalikulu. Samas tasuks täpsemalt uurida muude tegevuskulude kontot, et selgust saada mis kulud seal kajastuvad, kuna see konto moodustab kaudkuludest kõige suurema osakaalu.

## 2.2. Kuluarvestuse meetodid

Kuluarvestusmeetodi eesmärgiks on võimalikult adekvaatselt arvestada kulusid tulenevalt ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja äritegevusest. Iga ettevõtte kuluarvestuse meetodites on lisaks üldistele põhimõtetele alati hulk vaid sellele ettevõttele ainuomaseid jooni. Samas ärivaldkonnas tegelevate ettevõtete kuluarvestuse süsteemides on sarnased jooned. Mistahes meetodit ka ei kasutataks, sisaldab see põhilisi kuluarvestuse põhimõtteid, mis on seotud kulude liigitamise, analüüsi ja jaotamisega (Haldma, Karu 1999, 94).

Lähtuvalt kulude kogumise (*cost accumulation*) meetodist, liigitatakse kuluarvestussüsteemid alljärgnevalt:

- töökuluarvestuse süsteemid;
- protsessikuluarvestuse süsteemid;
- operatsioonikuluarvestuse süsteemid.

Töökuluarvestuse süsteem ehk tellimuskuluarvestuse süsteem (*job costing system*) on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on töö (tellimus) ja kulud arvestatakse kindlale tööle (tellimusele). Töökuluarvestuse süsteemides võivad kuluobjektideks ehk töödeks olla näiteks tellimused, lepingud, partiid, projektid või üksiktooted/teenused. Töökuluarvestuse süsteemis arvestatakse töödele otsekulud ja jaotatakse üldkulud. Töökuluarvestus on sobilik igas tegevusvaldkonnas, kus kulusid on võimalik seostada kindlate toodete, partiide, tellimuste, lepingute või projektidega ja mis on üldjuhul üksteisest erinevad ja määratlevad (Karu 2008, 210).

Protsessikuluarvestuse süsteem (*process costingsystem*) on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või osakonnad. Protsessikuluarvestuse süsteemi kasutavad tavaliselt homogeenset toodangut pakkuvad organisatsioonid (sh masstootmine). Protsessikuluarvestuse süsteemis arvestatakse toote/teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes. Seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele/teenustele. Protsessikuluarvestuses arvestatakse kõiki teatud perioodil toodetud ühikuid ühtse väljundihulgana ega arvestata kulusid jooksvalt eraldi iga toodetud ühiku kohta (*Ibid.*, 211).

Operatsioonikulu arvestus (*operation costing*) on töö- ja protsessikuluarvestuse hübriid, mida kasutatakse organisatsioonides, mis toodavad suuri, ühesuguste toodete partiisid, kasutades eri tüüpi materjale. Töökuluarvestust kasutatakse otseste materjalikulude arvestamisel ja

protsessikulude arvestust töötlemiskulude (konversioonikulude) arvestamisel ja jaotamisel toodetele/teenustele. Nii töökuluarvestust, protsessikuluarvestust kui ka operatsioonikuluarvestust kasutatakse lähtuvalt kuluarvestuse süsteemi ülesehitusest kombineerituna nii tegelikel kuludel, normkuludel kui ka standardkuludel põhinevate kuluarvestuse süsteemidega (Karu 2008, 212-213).

Mistahes kuluarvestusmeetodit ka ei kasutataks, võib seda ühendada iga kuluarvestuse põhimõttega, kui see osutub sobivaks. Nii saab näiteks protsessi kuluarvestussüsteemis kasutada kas täiskuluarvestust, osakuluarvestust, standardset kuluarvestust või tegevuspõhist kuluarvestust (Haldma, Karu 1999, 96).

OÜ-le Puri sobib tellimuspõhine kuluarvestus. Seda kasutades on ettevõtte juhtkonnal võimalik teada saada, kui suured on ühe tellimuse kulud ja tulud. Arvestades ettevõtte tegevusala ja selle tegevuse hooajalisust, ei sobi kulude mõõtmisel põhinevad meetodid ja täiskuluarvestus, vaid just tellimuspõhine kuluarvestus. Ettevõtetele, mis tegelevad tootmisega, on sobilikud kuluarvestussüsteemid, mis jaotavad üldkulusid erinevate meetoditega. OÜ Puri tegeleb teenuse osutamisega ja üldkulude osakaal teenuste täitmisel pole erilise osatähtsusega. Seega pole vajalik nimetatud süsteeme ettevõttes rakendada.

### **2.3. Tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi rakendamine ettevõttes**

OÜ Puri kuluarvestuse peamine eesmärk on selgitada konkreetsete tellimustega seotud kulud ja tulud, kuna ettevõtte on väike ega dikteeri turuhinda, vaid peab kohandama end turuhinnaga. Tellimuspõhine kuluarvestussüsteem on iseloomulik kliendi tellimustest lähtuvalt tooteid valmistavatele ja teenuseid osutavatele ettevõtetele. Eriti sobib selline süsteem teenindusettevõtetele (Alver 2007, 14). Ettevõttel on soovitatav kasutada tellimuspõhist kuluarvestust, kuna ettevõtte tegeleb teenuse osutamisega vastavalt kliendi soovile.

Tellimuspõhine kuluarvestus sobib organisatsioonile, kus iga üksik toode või teenus on unikaalne ja kulud arvutatakse igale tellimusele. Siin tähistab mõiste "tellimus" iga üksiku seadme või partii toodangut. Tellimuspõhist kuluarvestust saab kasutada tootmis- või teenindusettevõttes, kus pakutakse kohandatud tooteid või teenuseid. Näiteks raamatupidamisettevõtte pakub erinevaid teenuseid klientidele, kes tarbivad erinevates kogustes ressursse. Projekteerimisettevõtted

koostavad projekte vastavalt erinevate klientide spetsifikatsioonidele. Kõigis nendes organisatsioonides tuleb kulusid jälgida iga tellimuse lõikes (Drury 2008, 37).

Tellimuspõhise kuluarvestuse (*job costing*) eesmärk on leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud, mis koosnevad tellimuse otsekuludest ja tellimuse kaudkuludest (tootmise üldkuludest).

Iga tellimuse kohta koostatakse vastavad kulude andmikud, kuhu kantakse järgmised otsekulud (Haldma, Karu 1999, 96):

- otsesed töökulud – sisaldavad nii ajatöö kui ka tükitöö tasu;
- otsesed materjalikulud – põhinevad ostetud või laost väljastatud materjalidel ja pooltoodetel;
- muud otsesed kulud – kulutused, mis tekkisid spetsiaalselt selle töö tegemisel, näiteks tööriista rent, litsentsid jms.

Otsekuludele lisatakse tootmise üldkulud, mis on jaotatud lähtudes valitud jaotusbaasist ja jaotusmääradest. Üldkulud kantakse tellimustele erinevate kulujaotuse meetodite abil nagu (*Ibid.*, 97):

- traditsioonilise kuluarvestuse meetodil, kasutades töö- ja masintunni jaotusmäärasid;
- tegevuspõhise kuluarvestuse meetodil, lähtudes tegevustest ja kasutades erinevaid kulukäitureid (*cost drivers*).
- 

Tellimuspõhise kuluarvestuse head küljed on (Alver 2007, 26):

- tellimustulule vastandatakse tellimuse täitmise seonduvad kulud, mis võimaldab mõõta iga tellimuse kasumit või kahjumit;
- tellimuse kulud kujunevad vastavalt tellimusele ja kajastatakse tellimuse kulukaardil (*job cost card*), mis võimaldab jälgida kulusid ja avastada ülekulusid;
- tellimuspõhine kuluarvutus võimaldab võrrelda eri tellimuste kasumlikkust ning välja selgitada ebaefektiivsuse põhjused.

Töökuluarvestuses vaadeldakse iga tööd kui ühte väljundit (kuluobjekti) ja kulud arvestatakse tööle vastavalt kulutatud ressursside hulgale (Karu 2008, 213).

Ettevõttes OÜ Puri polnud siiani kasutusel süsteemi, mis oleks olnud aluseks kulude kajastamisel raamatupidamises. Kululiike kajastati kontodel nii, kuidas sellel hetkel sobilik tundus. Kulusid

pole eelnevalt jaotatud teenuse osutamise lõikes. Kuna OÜ Puri eesmärgiks on saada tegelikku informatsiooni tellimuste täitmiseks tehtud kulutuste osas, on ettevõttes kulukandjaks iga tellimus. Seetõttu keskenduti kuluarvestussüsteemi loomisel tellimuse kuluarvestuse käsitlesele. Tellimuspõhise kuluarvestusekäigus määratakse kindlaks kulud üksikute tellimuste (tööde) lõikes (Alver 2007, 14).

Tellimuspõhises kuluarvestuses on tellimus kuluobjekt, mida erialakirjanduses nimetatakse mõnikord ka kulukeskuseks. Põhikulud (põhimaterjalikulu ja põhitööliste palgakulu) kantakse otse tellimuse omahinda. Tootmise lisakulusid pole võimalik aga tellimusega otse seostada, mistõttu kogutakse viimased eraldi kontole. Tellimuspõhine kuluarvestus eeldab, et firma arvestussüsteem võimaldab jälgida konkreetse tellimusega seotud kulusid (*Ibid.*, 15).

## **2.5. Majandustarkvaras Merit Aktiva kuluarvestussüsteemi rakendamine**

Kasutusvõimaluste kirjeldamisel on aluseks kaks näidistellimust, mida testiti 2019. aasta märtsikuus. Eesmärk on leida kinnitust süsteemi kasutusvõimaluse efektiivsusele. Ettevõttes OÜ Puri on kasutusel majandustarkvara Merit Aktiva. Selles on võimalik kasutada erinevaid funktsioone lihtsustamaks kuluarvestust. Kasutama hakatakse kulukohtade jaotamise võimalust ja kõik tellimustega seotud kulud jaotatakse eraldi kulukohtadele. Nii saab kiiremini leida tellimuste kulud ja tulud. See aga annab ülevaate, kas tellimus on olnud kasumlik või kahjumlik.

OÜ Puri tellimuspõhise kuluarvestusmeetodi puhul on kuluobjektiks tellimus. Kuluobjektile jaotatakse materjalikulud, tööjõukulud, alltöövõtukulud ja sisse ostetud teenused tellimuse teostamiseks. Joonisel 4 on ettevõtte otsekulude arvestus kulukandjale. Samal kuluobjektile (tellimusel) kajastub ka tulu. Seetõttu on võimalik hinnata tellimuse kasulikkust otsetulude ja brutokasumi tasemel. Tellimuse brutokasumi all mõeldakse müügitulu, millest arvatakse maha tellimuse otsekulud.

Kuluarvestussüsteemi arendamise eelduseks on süsteemi loomine läbi ettevõtte kontoplaani. See on omakorda aluseks kulude kajastamisele raamatupidamises. Ettevõtte kontoplaan peaks lähtuma ettevõttes toimuvatest majandustehingutest. Seda peaks saama kasutada vajaliku informatsiooni saamiseks ettevõtte juhtimise ja kuluarvestuse tarbeks. Eelnevate aastate kuluanalüüsi põhjal saab järeldada, et ettevõtte kontoplaani on vaja täiustada. Seda tuleks teha nii, et kulude kirjendamisel

majandustarkvaras saab selgelt eristada tekkinud kulusid. Lisaks peaks olema võimalikult lihtne liigitada kulud otsekuludeks või kaudkuludeks. Kulusid detailsemalt liigitades on võimalik neid paremini analüüsida ning aru saada, milliseid kulusid tehakse. Kontoplaani täiustamisel on aluseks kasutusel oleva majandustarkvara pakutav kontode loetelu. Seda kohandati tulenevalt ettevõtte kuludest ja loodi juurde või kohandati olemasolevaid loetelusid ettevõtte vajadustest lähtuvalt. Uued kulukontod, mis võeti majandustarkvaras kasutusele, on tarkvara litsents, töötajate kindlustus ja isikukaitsevahendid. Töötajatel on tehtud õnnetusjuhtumikindlustus. Ettevõtte OÜ Puri täiustatud kontoplaan kulukontode lõikes on töö lisas nr 2.

Varasemaga võrreldes tekib ettevõtte töötajatel lisatöö, sest töötajad peavad hakkama täitma tööajatabelit iga tellimuse kohta. Sinna tuleb märkida tehtud töö ja sellele kulunud aeg. Igale töötajale on tehtud personaalne tööajatabel tellimuste lõikes. Töötajate tööajatabel on lisas nr 3. Ettevõtte juhi lisakohustuseks on arvetele ja dokumentidele märkida, millise tellimusega on kulu seotud. Seejärel saab majandustarkvaras kanda kulu õigele kulukohale ja siduda see tellimusega. Lihtsustamaks ettevõtte juhi ja raamatupidaja tööd ja saamaks operatiivset infot tellimustöö otsekulude kohta, võetakse ettevõttes kasutusele tellimustöö leht. Tellimuspõhise kuluarvestuse keskne dokument on tellimustöö leht.

Tellimustöö lehele märgitakse töö teostamiseks kulutatud põhimaterjal (kuupäev, tarnija, arve number, maksumus), asukoht (sadam) ja kulukoht (paat). Töötunnid tehtud tööde kohta sisestatakse töötajate poolt tööajatabelisse. Tellimustöö lehele tulevad töötunnid sisestatud valemil abil tööajatabelist. Kui tellimuse täitmise käigus selgub, et lisaks otsesele materjalikulule ja tööjõukulule on veel kululiike, mis on otseselt seotud tellimuse täitmisega, on tellimuslehele võimalik need juurde lisada eraldi reana. Näiteks, kui mõni tööriist on renditud seoses teise tellimusega, aga nüüd on seda vaja kasutada ka antud tellimusel. Nii on võimalik selle kulud jagada mitme tellimuse vahel. Tehti ettepanek, et töötajad täidaksid tööajatabelit ning ettevõtte juht täidaks tellimustöölehti paberkandja asemel elektroonselt. See teeb kuluarvestussüsteemi rakendamise efektiivsemaks ja annab ettevõtte juhile võimaluse analüüsida suuremas mahus andmeid. Tellimustöö lehte täidetakse elektroonselt, kasutades selleks eelnevalt koostatud põhja MS Exceli programmis. Tellimustöö leht on lisas nr 5. Raamatupidaja töö lihtsustamiseks on ühe kuu tellimused ühes failis, millest on valemite abil koostatud koondtabel, mille alusel on raamatupidajal lihtsam kõiki kulusid kuu lõpus õigetele kulukohtadele kanda. Ettevõtte juht peab vaatama, et koondtabelis kajastuksid kõikide tellimuste andmed. Selleks on tabelis tehtud eraldi kontrollrida, millel on näha kõikide tellimustöö lehtede summa ja koondtabeli erinevus.



Koondtabel on lisa nr 6 ja hetkel on see tehtud kahe tellimuse põhjal. Koondtabeli andmete põhjal kanti andmed ka majandustarkvarasse Merit Aktiva.

Töötajate palkasid arvestatakse palgaprogrammis Merit Palk. Andmed eksporditakse majandustarkvarasse Merit Aktiva. Palgaprogrammis pole võimalik kanda kulusid kulukohtadele, kuid seda on võimalik teha majandustarkvaras Merit Aktiva. Tööjõukulud jaotatakse hiljem kulukohtadele. Raamatupidaja koostab igal kuul eelmise kuu kohta ettevõtte juhi täidetud tellimustöö lehtede alusel tööjõukuluandmiku (lisa nr 4).

Kaudkulude jagamisel tellimustele kasutatakse proportsionaalset meetodit. Kaudkulude jaotusbaasiks valiti tellimuse tööjõukulud. Mida rohkem tööjõukulusid lisandub, seda suurem osakaal kaudkulusid jagatakse kuluobjektile.

Tabelis 4 on näidistellimuste kaudkulude jaotamine tellimusele ja proportsioonide arvestamise alused.

Tabel 4. Kaudkulude jaotamine tellimustele

<b>Tellimus</b>	<b>Tööjõukulu (EUR)</b>	<b>Proportsioon (%)</b>	<b>Kaudkulud kuus (EUR)</b>	<b>Tellimuse kaudkulud (EUR)</b>
Tellimus 1	74	21%	750	158
Tellimus 2	278	79%	750	592

Allikas: autori koostatud

Ettevõtte OÜ Puri tegeleb väikelaevade hooldusega erinevates sadamates. Detailseks tulude ja kulude arvestuseks on kasutusele võetud majandustarkvaras pakutav projektide ja kulukohtade jaotus.

Projektipõhine arvestus võimaldab jälgida mingi kindla projekti (sadama) tulusid-kulusid, saades sel viisil vajalikku teavet projekti tulemuslikkusest. Projekti saab siduda majandustehinguga kande tegemise ajal (pearaamatu kannete tegemisel, ostuarvete sisestamisel, müügiarvete sisestamisel,

kassa- ja pangamaksete sisestamisel, lao liikumiste sisestamisel). Projekti loomiseks tuleb majandustarkvarasse sisestada projekti number, milleks on koodisüsteem. Seejärel saab lisada projekti nimetuse, milleks on projekti asukoht. Viimaseks tuleb lisada projekti lõpetamisaeg, mis võib jääda ka täitmata. Tellimustöö lehel peab alati olema kirjas projekti asu- ja kulukoht. Joonisel 5 on töös olnud erinevad projektid ehk erinevad sadamad, kus töid teostatakse. Analüüsitud projektidel pole lõpukuupäevad, sest töid teostatakse aasta vältel.

Ettevõtte andmed		Üldised seadistused		Finantsi seadistused		Dimensioonid	
Projektid							
Uus projekt							
Kood		Nimetus		Lõpu kuupäev			
1		Projekt 1					
2		Projekt 2					
3		Projekt 3					
4		Projekt 4					

Joonis 5. Projektid majandustarkvaras Merit Aktiva  
Allikas: OÜ Puri raamatupidamine

Detailsemaks kuluarvestuseks kasutatakse kuluarvestussüsteemi rakendamiseks majandustarkvaras Merit Aktiva kulukohtade liidest. Kulukohad on märgitud numbritega ja nimetuses on väikelaeva nimi. Kulukohtade jaotus võimaldab detailselt arvestada väikelaevadele tehtud kulusid-tulusid. Joonisel 6 on kuvatõmmis majandustarkvarast Merit Aktiva OÜ Puri kulukohtade vaatest.

Ettevõtte andmed		Üldised seadistused		Finantsi seadistused		Dimensioonid	
Kulukohad							
Uus kulukoht							
Kood		Nimetus		Lõpu kuupäev			
01		Paat 1					
02		Paat 2					
03		Paat 3					
04		Paat 4					
05		Paat 5					

Joonis 6. Kulukohad majandustarkvaras Merit Aktiva  
Allikas: OÜ Puri raamatupidamine

Majandustarkvaras saab liigitada tulud kulukohtade põhjal. Seeläbi saab kiiresti selgust kulukohtade lõikes, näeb kulusid, tulusid ja brutokasumit või –kahjumit. Kulukohtade aruanne annab väga hea ülevaate, kas peaks midagi muutma ja kas on vaja leida efektiivsemaid lahendusi. Viimase tingib eelkõige vajadus teenida kasumit. Ettevõtte pole kasumlik ega jätkusuutlik, kui see võtab vastu töid, millega ei teenita tulu. Kasumi teenimine võimaldaks ettevõttel areneda ja võtta tulevikus ette suuremaid projekte. Tulles tagasi aga kulukoha aruannete juurde, siis neid on võimalik eksportida MS Exceli programmi ja seal oma soovi järgi töödelda. Aruandes saab määrata perioodi, aruande liigi, järjestuse, detailsuse ja ühe või mitu kulukohta.

Joonis 7 on kuvatõmmis majandustarkvarast Merit Aktiva ühe kulukoha lõikes 2019. aasta märtsis testitud andmetega. Kui kulukohad on alati seotud kindla tellimusega, annab see hea ülevaate, kas tellimus on olnud kasumlik või mitte. Samuti annab see hilisemas perioodis ülevaate, mis töid on teostatud, milliseid materjale on kasutatud ja millise hinnaga on neid soetatud. Jooniselt 7 on näha, et selle tellimusega on ettevõtte jäänud kasumisse. Kulukoha aruandes kajastuvad tulud negatiivse ja kulud positiivse märgiga.

**Kulukohtade aruanne**

Jooksev kuu  
Eelmine kuu  
Jooksev aasta  
Eelmine aasta

Alates: 01.03.2019 Kuni: 31.03.2019

Aruande liik: Kõik Järjestus: Kulukoht Detailsus: Üldine

Ainult tulu-kulu kontod

Kulukoht: Paat 1 PR konto filter

Koosta aruanne

Konto		Summa
<b>Paat 1</b>		
3000	Kauba, teenuse müük Eestis 20%	-1 450,00
4000	Müüdid kaubad soetushinnas	400,00
4002	Töövahendid	600,00
4015	Ehitiste, seadmete üür ja rent	158,20
4710	Palgakulu	74,25
4720	Sotsiaalmaksukulu	27,98
		-189,57
		-189,57

Joonis 7. Kulukohtade perioodiline aruanne majandustarkvaras Merit Aktiva  
Allikas: OÜ Puri raamatupidamine

Projektide aruandes saab samuti määrata erinevaid aruande esitlusviise olenevalt sellest, mis infot soovitakse (perioodi, aruande liigi, järjestuse, detailsuse, kas kõik kulukohad või ainult üks ning

kas soovitakse ainult tulu-kulu kontode infot). Nii saab ettevõtte juhtkond võimalusel hinnata, millised projektid on tasuvad ja millised mitte. Ettevõtte OÜ Puri puhul leiavad projektid tavaliselt aset sadamates ning on seotud näiteks paatide ja muude taoliste veesõidukitega, mis paiknevad sadamas. Töid teostatakse veesõidukitega ja need varieeruvad: värvimine, remont, elektriseadmete paigaldamine jpm.

Joonisel 8 on kuvatõmmis Projekt 1 tellimustest, mis on toonud OÜ-le Puri märtsikuus rohkem kulusid kui tulusid. Kindlasti ei saa ühe kuu põhjal otsustada, kas see on kasumlik ja üle tasuks vaadata nii kulud kui ka tehtud müügiarved. Projekti aruandes kajastuvad tulud positiivse märgiga ja kulud negatiivse märgiga.



**Projektide perioodiline aruanne**

Jooksva aasta kuud  
 Jooksva aasta kvartalid  
 Jooksev ja eelmine aasta  
 Kuu algusest - võrdlus eelmiste kuudega  
 Aasta algusest - võrdlus eelmiste aastatega  
 Võrdlus eelmise aasta sama kuuga

Periood: Kuu  
 Perioodide arv: 3  
 Perioodi lõpu kuupäev: 31.03.2019

Aruande liik: Kõik  
 Summeeri perioodid:   
 Ainult tulu-kulu kontod:   
 Projekt: Projekt 1  
 PR konto filter:

Koosta aruanne

Konto	01.03.2019- 31.03.2019	01.02.2019- 28.02.2019	01.01.2019- 31.01.2019	Kokku
3000 Kauba, teenuse müük Eestis 20%	5 550,00	0,00	0,00	5 550,00
4000 Müüdnud kaubad soetushinnas	-3 350,00	0,00	0,00	-3 350,00
4002 Töövahendid	-1 000,00	0,00	0,00	-1 000,00
4015 Ehitiste, seadmete üür ja rent	-750,00	0,00	0,00	-750,00
4710 Palgakulu	-352,00	0,00	0,00	-352,00
4720 Sotsiaalmaksukulu	-132,65	0,00	0,00	-132,65
	-34,65	0,00	0,00	-34,65
	-34,65	0,00	0,00	-34,65

Jooni 8. Projektide perioodiline aruanne majandustarkvaras Merit Aktiva  
 Allikas: OÜ Puri raamatupidamine

Projektide perioodilises aruandes saab analüüsida erinevate perioodide ja projektide sisu. Lisaks saab majandustarkvarast aruandeid, kus projektid on märgitud ka kulukohtade lõikes. Selle alusel saab ettevõtte juht näha, milline on erinevate kulukohtade osakaal.

Projektide aruanne kulukohtade lõikes

Jooksev kuu  
Eelmine kuu  
Jooksev aasta  
Eelmine aasta

Alates: 01.03.2019 Kuni: 31.03.2019

Projekt: Projekt 1 Kulukoht: Ainult tulu-kulu kontod

Koosta aruanne

	Kulukoha kood	Kulukoht	Summa
Projekt	1	Projekt 1	
	01	Paat 1	189,61
	02	Paat 2	-224,26
		Projekt 1 kokku	-34,65
		Kõik kokku	-34,65

Joonis 9. Projektide aruanne kulukohtade lõikes majandustarkvaras Merit Aktiva  
Allikas: OÜ Puri raamatupidamine

Joonisel 9 on Projekt 1 kahe tellimuse tulemus. Paat 1 on teeninud tulu, mis on kajastatud positiivse märgiga ja Paat 2-le on olnud suuremad kulud – negatiivse märgiga. Aruande põhjal on Projekt 1 jäänud kahe tellimusega kahjumisse.

## 2.6. Järeldused ning ettepanekud

Lõputöö eesmärk oli luua kuluarvestussüsteem ettevõttele OÜ Puri. Vajadus tulenes ettevõtte juhi puudulikust ülevaatest tellimustega seonduvatest kuludest-tuludest. Ettevõttes polnud siiani kasutusel kindlat süsteemi kulude kajastamisel kontotelel. Kõik tekkinud kulutused määrati kontoplaanis olemasolevatele kontodele ja sedagi mitte kindla süsteemi järgi vaid nii, kuidas sellel hetkel tundus sobilik. Kulusid ei jaotatud eelnevalt teenuse osutamise lõikes. Nii polnud võimalik hinnata ka tellimuste kasumlikkust tellimuste lõikes. Selline lähenemisviis polnud aga hea. Kui pole täpselt teada, milline võiks olla eeldatav tulu, ei saa ettevõtte teha ka edasisi asjalikke arenemisplaanide. Samuti puudus ülevaade milliste töödega teeniti kasumit ja kui seda tehti, siis millises ulatuses. Tänu uuele kuluarvestussüsteemile saab ettevõtte aga edaspidi täpselt silma peal hoida kuludel ja tuludel.

Lõputöö raames analüüsiti 2017. aasta kulusid, mille alusel liigitati kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks. Analüüsiks kasutati 2017. aasta majandusaasta aruannet, kuna 2018. aasta aruanne oli veel valmimata. 2018. aasta tellimuste jagamine otsekuludeks oleks olnud keeruline ja liiga

ajamahukas. Majandusaasta aruandest saadud info põhjal liigitati kulud muutuvkuludeks ja püsikuludeks. Kuna püsikulude osakaal oli 2,9% kogukuludest, polnud otstarbekas hakata neid tellimuste vahel jagama.

Töö autor tegi ettevõtte juhile ettepaneku probleemi lahendamiseks hakata kasutama majandustarkvaras Merit Aktiva kulukohtade liidest. See ettepanek kiideti heaks, kuna kulukohtade aruandest saab väga hea ja kiire ülevaate iga tellimuse kohta eraldi ning muudab kulude jaotamise erinevate tellimuste vahel oluliselt efektiivsemaks. Liides muudab info saadavuse kättesaadavaks iga soovitud perioodi kohta. Tellimustöö lehtede, arvetele tellimuste märkimine, tehtavate tööde ajakulu jälgimine ja sõidupäeviku täitmine, toob küll lisatööd töötajatele kui ka raamatupidajale. Töötajad peavad täitma iga tellimusega tehtud töö ja sellele kulunud aja ning sõidule märkima juurde, millise tellimusega see seotud oli, et raamatupidaja saaks dokumentide alusel jaotada kulud kulukohtadele. Selle kõige lihtsustamiseks loodi MS Exceli programmis igale töötajale tööaja fail, kuhu saab märkida vajalikud andmed. Tellimustöö lehtede ja koondtabelile on juurdepääs ainult ettevõtte juhil ning raamatupidajal, kuna see sisaldab iga töötaja tunnitasu määra. Koondtabel lihtsustab raamatupidaja tööd sisaldades ühe kuu kõikide tellimuslehtede andmeid. Majandustarkvaras Merit Aktiva saab koondtabeli abil ostu- ja müügiarved jaotada vastavatele kulukohtadele, et kulukohtade aruandeid vaadates oleks võimalik näha tehtud kulusid, saadud tulusid, brutokasumit või -kahjumit. Kulukohtade aruanne annab ettevõtte juhile jooksvat informatsiooni kulukohtade lõikes, mis aitab teha paremaid otsuseid ning vajadusel teha ümberkorraldusi. Kulude efektiivsuse suurendamiseks tasub üle vaadata tarnijad, kellelt materjali ostetakse ning allhankijad, kelle teenust sisse ostetakse.

Varasemalt pole tellimuste kulusid ja tulusid analüüsitud. Majandustarkvaras Merit Aktiva erinevad aruanded annavad ettevõtte juhile ülevaate, kas on vajadus muuta juhtimisotsuseid. Kui eelpool tehtud ettepanekut rakendatakse järjepidevalt, muudab see tellimuste kulude arvestuse põhjalikumaks ja annab pidevalt informatsiooni tellimuste tasuvuse kohta. Kui soovitakse tegevust kasvatada ning ka edaspidi kasumit teenida, on loodud kuluarvestussüsteem ja läbi selle saadav informatsioon juhile otsuste tegemiseks kahtlemata vajalik. Tänu kuluarvestussüsteemile saab firma OÜ Puri edaspidi täpselt ja väga põhjalikult planeerida kui palju, millal, kus ja millele kulutatakse. Seeläbi saab ettevõtte teha ka varasemast oluliselt paremaid hinnapakumisi, sest ettevõtte teab, et kui kliendile hinnapakumine sobib, siis tehtud tööga teenitakse kasumit. Samuti teab ettevõtte juht, kui palju ta kasumit teenib ja saab seeläbi teha ka edasisi arvestusi. Loomulikult võib kasum varieeruda, sest mõnede tööde käigus võib ette tulla näiteks ootamatuseid, mistõttu

võivad tööd kauem aega võtta ja suurenevad kulutused. Kui mitte materjali osas, siis kas või näiteks aja osas – kui mõni töö võtab planeeritust kauem aega, siis ei saa enne selle töö lõppemist võtta käsile uut tööd.

Kuluarvestussüsteemi kasutamine pole kasulik mitte ainult OÜ-le Puri, vaid seda võiksid kõik väiksemad ettevõtted kasutada eelnimetatud põhjustel.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärk oli ettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamine ja selle rakendamine ettevõttes. Töö esimene pool annab ülevaate ettevõttest OÜ Puri ja analüüsib selle finantsandmeid.

Esimene osa kirjeldab probleemi olemust, millega ettevõtte silmitsi seisab ning määratleb ettevõtte vajaduse efektiivse kuluarvestussüsteemi arendamise vajadusest. Teine peatükk annab ülevaate kuluarvestussüsteemidest, mille uurimiseks kasutati järgmisi kirjandusallikaid: raamatud, ajakirjad, artiklid, raamatukogude infoallikad ja internetis tehtud otsingud. Järelduste osas määrati ettevõttele sobivaimaks kuluarvestussüsteemiks tellimuspõhine kuluarvestusmeetod. Enne kuluarvestusmeetodi rakendamist koguti infot tellimuste kulude struktuuri kohta. Ettevõtte kulude struktuuri uurimiseks analüüsiti 2017. aasta kasumiaruannet.

Püstitatud probleemile leiti lahendus ehk ettevõttele sobiv kuluarvestusmeetod. Kogutud andmete ja tehtud analüüside põhjal valiti ettevõttele kuluarvestusmeetod ja koostati kuluarvestusemudel. Ettevõttele OÜ Puri sobib kõige paremini tellimuspõhine kuluarvestus. Seda rakendati ka ettevõttes. See võimaldab jälgida tellimustega seotud kulusid jooksvalt ja võrrelda sama sisuga erinevaid tellimusi. Lisaks võimaldab see efektiivselt saada ülevaate konkreetsete tööde maksumusest ja iga üksiku kliendi töö hinnast, mis on oluline, kui OÜ Puri soovib tellitud töödelt kasumit teenida. Siiani pakkus OÜ Puri tellimisel põhinevate tööde hinda, tuginedes konkureerivate ettevõtete hindadele. Vahel aga ilmnes, et tööle kulus nii palju ressursse, et see ei toonud firmale kasumit vaid tootis kahjumit. Kui firma soovib tulevikus aga jätkusuutlik ja eluvõimeline olla, siis on vaja konkreetset kuluarvestusmeetodi, mida rakendades saab täpsustada iga tellimuse maksumust ja anda ka parem ülevaade ettevõtte finantsküsimustest. Nii on kogu firma rahaasjades oluliselt parem ülevaade. Kui mõne tööga ei teenita kasumit, siis jäädakse kulude-tuludega tasakaalu. Tellimuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks ettevõttes tuli iga tellimust käsitleda kui kuluobjekti. Tehti kindlaks tellimuse otsekulud ja määrati kaudkulude jaotus. Kaudkulude jaotusbaasiks valiti tellimuse tööjõukulud.



Töö viimases etapis testiti kuluarvestusmudeli rakendumist näidistellimuste andmete alusel. Näidistellimuste põhjal jaotati kuludokumentide alusel kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks, märkides ühtlasi ära projekti ja kulukoha. Koostati tööajatabel, mille alusele koondati andmed tööjõukuluandmikusse, kust oli omakorda võimalik teostada kaudkulude jagamist tellimustele.

Töö käigus valitud kuluarvestusmeetod ja koostatud kuluarvestusemudel täitis ettevõtte juhi seatud eesmärgi. Näidistellimus tõestas ettevõtte juhile kulude jaotamise olulisust. Tellimus võib küll tunduda kasumlik, kuid kasutades kulude jaotuse põhimõtet võib selguda, et tellimus ei tooda ettevõttele kasumit. Kuna iga töö on erinev, siis saab tänu kuluarvestusmeetodile, mida siin töös käsitletud on, täpselt läbi mõelda ja kalkuleerida, kui palju aega millelegi kulub või milliseid materjale läheb vaja. Nagu ka töös mainitud, siis mõnede tööriistade ja materjalide puhul polegi neid eraldi kuluna vaja sisse kanda, sest see sama tööriist on juba renditud mõne teise töö tarbeks ja seetõttu pole see eraldi uus kulu, vaid selle rendikulu saab jaotada erinevate tellimuste vahel.

Ettevõtte juht plaanib lõputöös valminud mudelit kasutada igapäevaselt jooksvate tellimuste hindamisel. Ta usub, et sellest on kindlasti palju kasu, sest nii saab arvestada näiteks töödelt tulevat kasumit ja investeerida seda edaspidi firma arengusse. Igal juhul aitab selles töös välja töötatud kuluarvestusmeetod firmal OÜ Puri vältida kahjumit ja olukordi, kus esialgu kasumlikuna tundunud töö toodab firmale hoopis kahjumit. Seetõttu võib lõputöö raames tehtud töö lugeda õnnestunuks, sest valmis kuluarvestusmeetod, mida saab reaalses elus praktiliselt kasutada.

# **SUMMARY**

## **IMPROVING THE COST ACCOUNTING SYSTEM OF OÜ PURI**

Katrin Idol

The aim of the present thesis is to improve a cost accounting system and implement it in a company. The first half of this thesis provides an overview of OÜ Puri and analyses its financial data.

The first section also describes the nature of the problem the company is facing and outlines the company's need for an effective accounting system. The second chapter provides an overview of different cost accounting systems that were studied on the basis of the following sources: books, magazines, articles, information sources from libraries and searches conducted online. The study allowed to deduce that an order-based cost accounting system would be best suited for OÜ Puri. However, information regarding the structure of order costs was collected prior to the implementation of the system. The structure was analysed relying on the income statement of 2017.

The research problem of this thesis was resolved and a suitable system of cost accounting was determined. On the basis of the collected data and the analysis, a suitable cost accounting method was chosen for the company and a cost accounting model was established. An order-based cost accounting system is suited best for the needs of OÜ Puri. This system enables to monitor the running costs of orders and compare different orders of the same content. Moreover, this system also allows to effectively gain an overview of the cost of specific works and the price of work for each individual customer that is essential when OÜ Puri wishes to earn profit from the ordered works. Up to this point, OÜ Puri offered the price for order-based works by relying on the prices of competing enterprises. Such practice, however, sometimes resulted in the company barely breaking even or suffering a loss owing to the unforeseen amount of resources spent. Hence, when the company wishes to ensure sustainability and viability in the future, the company requires an exact cost-accounting method for detailing the cost of each order and also providing a better overview of the company's financial matters. Even if the company does not earn profit from an order, the system at least aids in breaking even. For the purposes of implementing an order-based

cost accounting system in the company, each order had to be approached as an expense. The direct costs of an order were determined and indirect expenses were allocated. Labour costs of an order were selected as the allocation base of indirect costs.

During the last stage of the study, the cost accounting model was tested on the basis of information from sample orders. Costs were allocated as direct and indirect costs on the basis of the evidence of expenditure from sample orders, additionally noting the cost factor and the project. A time calculation table was compiled and on the basis of the table, data was transferred to labour cost records. This enabled the author to allocate indirect costs to orders.

The cost accounting method and the cost accounting model fulfilled the goal set by the manager of the company. The sample order outlined the importance of cost allocation to the manager of the company. Any order might seem profitable, but applying the principle of cost allocation may reveal that the company will not earn profit. All orders are different and the cost-accounting method studied in this thesis allows to thoroughly assess and calculate the time and materials necessary for completing the order. As mentioned above, some tools and materials are not necessarily considered expenses because they may have been rented for the purposes of another order. Hence, such a cost is not considered a separate expense and the rental charge may be allocated between two separate orders.

The manager of the company is planning on using the cost-accounting system daily for monitoring current orders. The manager believes that the system is beneficial and aids in assessing the profit from each order, which in turn can be invested into the enterprise. At any rate, this method helps OÜ Puri to break even and avoid orders that might produce loss for the company. Hence, the aim of this thesis was achieved because the cost-accounting method developed within the framework of this thesis can be implemented in real life circumstances.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J. (2007). Tellimuspõhine kuluarvestussüsteem: meetodika ja selle rakendamine teenindustevõttes. – Raamatupidamisuudised, 98. R., Pels. Tallinn: FOLIO. 22 – 26.
- Alver, J. (2007). Tellimuspõhine kuluarvutus: sissejuhatus. – Raamatupidamisuudised, 96. R., Pels. Tallinn: FOLIO. 14 – 16.
- Alver, J., Reinberg, L. (2002). Juhtimisarvestus. 2. tr. Tallinn: Deebet.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2015). Management and cost accounting. 4. ed. Pearson Education Ltd. Kättesaadav: [https://www.academia.edu/9421043/Alnoor\\_Bhimani\\_Management\\_and\\_cost\\_accounting](https://www.academia.edu/9421043/Alnoor_Bhimani_Management_and_cost_accounting) 11.04.2019
- Blocher, E. J., Stout, D. E., Juras, P.E., Cokins, G. (2016) Cost Management. A Strategic Emphasis. New York: McGraw-Hill Education. Kättesaadav: <https://www.studocu.com/en/document/university-of-london/management-accounting/book-solutions/cost-management-a-strategic-emphasis-7th/3486783/view> 11.04.2019
- Drury, C. (2004). Management & Cost Accounting. Sixth Edition. London: International Thomson Business Press
- Drury, C. (2012). Management and Cost Accounting Eighth Edition. London: International Thomson Business Press. Kättesaadav: <http://www.mim.ac.mw/books/Colin%20Drury%20Management%20and%20Cost%20Accounting.pdf> 12.04.2019
- Garrison, R. H., Noreen, E.W., Brewer, P.C., (2012) Managerial Accounting. New York: McGraw-Hill Education. Kättesaadav: [https://paradiseangelcom.files.wordpress.com/2016/03/managerial\\_accounting\\_by\\_garrison\\_noreen.pdf](https://paradiseangelcom.files.wordpress.com/2016/03/managerial_accounting_by_garrison_noreen.pdf) 11.04.2019
- Haldma, T., Karu, S. (1999). Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. Tartu: RAFIKO & AT AUDIKO.
- Horngren, C.T., Datar, Srikant M., Rajan, Madhav V. (2015). Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 15th ed. Kättesaadav: [https://www.academia.edu/17777811/Cost\\_Accounting\\_A\\_Managerial\\_Emphasis\\_by\\_Horngren\\_Datar\\_and\\_Rajan\\_15th\\_Edition](https://www.academia.edu/17777811/Cost_Accounting_A_Managerial_Emphasis_by_Horngren_Datar_and_Rajan_15th_Edition) 11.04.2019

- Karu, S. (2008). Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa. Tartu: Rafiko.
- Karu, S., Zirnask, V. (2001). Rahakäibe juhtimine II osa. Tartu: RAFIKO Kirjastus OÜ
- Lucey, T. (2002). Costing. Sixth Edition. London: Thomson Learning.
- Puri OÜ majandusaasta aruanne 2015
- Puri OÜ majandusaasta aruanne 2016
- Puri OÜ majandusaasta aruanne 2017
- Pärl, Ü. (2016). Kulude juhtimine teenindussektoris. - Raamatupidamise praktik, 106. V., Saanberg. Tallinn: AS Äripäev. 24-27.
- Rahandusministri määrus „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ lisa 2. 01.01.2018. RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes. Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/lisa/1231/2201/7054/Lisa%20%20-%20RTJ%20%20-%202017.pdf#>, 27.03.2019.
- Raamatupidamise seadus. Kättesaadav: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv#para3> 27.03.2019
- Sloog, U. (2011). Kulude arvestus ettevõttes. - Raamatupidamise praktik, 56. A., Pärtna. Tallinn: AS Äripäev. 4-9.

## **LISAD**

### **Lisa 1. OÜ Puri juhatuse liikmega läbiviidud intervjuu küsimustik**

- Milline on ettevõtte arenguplaan?
- Kuidas toimub ettevõttes kulude jaotus?
- Kuidas kujuneb välja tellimuste tunnihind?
- Millise kulud võeti müügihinna arvestamisel aluseks?
- Kas senini saadud informatsiooniga olete rahul olnud?
- Kas saadav informatsioon on piisavalt täpne, et langetada juhtimisotsuseid?
- Millist informatsiooni soovite kuluarvestusest saada?
- Kuidas saadud informatsiooni kasutate?

## Lisa 2. OÜ Puri kontoplaan kulukontode lõikes, autori pool täiendatud

Kood	Nimetus	Liik
	<b>Kaubad, toore, materjal ja teenused</b>	
4000	Müüdud kaubad soetushinnas	Kulu
4002	Töövahendid	Kulu
4003	Tooraine kuluks	Kulu
4004	Vähese maksumusega tööriistad ja väikevahendid	Kulu
4006	Transpordikulu	Kulu
4008	Ostetud teenused edasimüügiks	Kulu
4009	Alltöövõtutööd	Kulu
4010	Masinate varuosad, remont, hooldus	Kulu
4040	Muud teenused (põhitegevusega seotud)	Kulu
4050	Muud materjalid (põhitegevusega seotud)	Kulu
	<b>Mitmesugused tegevuskulud</b>	
4200	Asutamiskulud	Kulu
4210	Ruumide rent	Kulu
4230	Ruumide kommunaalkulud	Kulu
4240	Ruumide hooldus, remondikulud	Kulu
4250	Ruumide valvekulud	Kulu
4300	Reklaamikulud	Kulu
4310	Telefon, internet	Kulu
4320	IT teenused, arvutitarvikud	Kulu
4325	Tarkvara litsents	Kulu
4330	Kontoritarbed, postikulud	Kulu
4335	Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	Kulu
4340	Pangateenus	Kulu
4350	Lootusetud debitoorsed võlad	Kulu
4360	Riigilõiv	Kulu
4370	Konsultatsioonid, koolitused	Kulu
4385	Raamatupidamisteenus	Kulu
4390	Varakindlustus	Kulu
4395	Muud tegevuskulud	Kulu
4396	Hankijate intressid, viivised	Kulu
4398	Väikesaldode mahakandmine	Kulu
4399	Ümardused	Kulu
4410	Autode kasutusrent	Kulu
4420	Autode kindlustus	Kulu
4430	Autode kütus	Kulu
4440	Autode remont, hooldus	Kulu
4460	Isikliku auto kompensatsioon	Kulu

## Lisa 2 järg

4470	Muud autodega seotud kulud	Kulu
4510	Töölähetuse kulud	Kulu
4610	Töötajatele tehtud erisoodustused	Kulu
4620	Töötajate kindlustus	Kulu
4650	Erisoodustuselt (omatarbelt) arvest. 20% käibemaks	Kulu
4660	Erisoodustuselt (omatarbelt) arvest. 9% käibemaks	Kulu
4670	Erisoodustuselt arvest. tulumaks	Kulu
4680	Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	Kulu
4690	Tööriided - eririided	Kulu
4694	Isikukaitsevahendid	Kulu
4695	Tervisekontroll	Kulu
	<b>Palgakulu</b>	
4710	Palgakulu	Kulu
4790	Puhkusekohustuse kulu (reserv)	Kulu
	<b>Sotsiaalmaksud</b>	
4720	Sotsiaalmaksukulu	Kulu
4791	Puhkusekohustuse sots.maksu kulu	Kulu
	<b>Muud tööjõukulud</b>	
4730	Töötuskindlustuse kulu (tööandja)	Kulu
	<b>Põhivara kulum ja väärtuse langus</b>	Kulu
4810	Põhivarade amortisatsioonikulu	Kulu
	<b>Muud ärikulud</b>	
4900	Kahjum põhivara likvideerimisest	Kulu
4910	Kahjum põhivara müügist	Kulu
4940	Maksuintressid maksuametile	Kulu
4970	Ettevõtlusega mitteseotud kulud	Kulu
4980	Vastuvõtukulud	Kulu
4990	Muud ärikulud	Kulu
	<b>Intressikulud</b>	
6055	Intressikulu	Kulu
6060	Intressikulu laenudelt	Kulu
6065	Intressikulu kapitalirendilt	Kulu
	<b>Tulumaks</b>	
7000	Tulumaks	Kulu

Allikas: majandustarkvara Merit Aktiva



### Lisa 3. Tööajatabel tellimuste lõikes

<b>Töötaja</b>	<b>Kask</b>		<b>Tellimuse nr/nimetus:</b>		Tellimus 1
<b>Töö algus:</b>	03.03.2019				
<b>Töö lõpp:</b>	06.03.2019		Projekt 1	Paat 1	
<b>Tööaeg</b>					
<b>Kuupäev</b>	<b>Töö algus</b>	<b>Töö lõpp</b>	<b>Tunnid (h)</b>	<b>Töökorraldus</b>	
04.03.2019	9:00	15:00	6:00	Lihvimine ja pahteldamine	
<b>Kokku</b>			<b>6:00</b>		

Allikas: autori koostatud

#### Lisa 4. Tööjõukuluandmik

Töötaja	Projekt	Kulukoht	Ühiku hind (EUR)	Maht (h)	Maksumus (EUR)
Kask	Projekt 1	Paat 1	5,50	6:00	33,00
	Projekt 1	Paat 2	5,50	23:30	129,25
				<b>5:30</b>	<b>162,25</b>
Mänd	Projekt 1	Paat 1	5,50	7:30	41,25
	Projekt 1	Paat 2	5,50	27: 00	148,50
				<b>34: 30</b>	<b>189,75</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 5. Tellimustöö leht

<b>Tellimuse nr/nimetus:</b> Tellimus 1				<b>Töö algus:</b> 03.03.2019				
Projekt 1 Paat 1				<b>Töö lõpp:</b> 06.03.2019				
<b>Materjalikulu</b>				<b>Palk ja tööaeg</b>				
<b>Kuupäev</b>	<b>Tarnija</b>	<b>Arve nr</b>	<b>Summa (EUR)</b>	<b>Kuupäev</b>	<b>Töötaja</b>	<b>Tunnid (h)</b>	<b>Tunni hind (EUR)</b>	<b>Summa (EUR)</b>
03.03.2019	Alter Baltics OÜ	1234	600,00	04.03.2019	Kask	6:00	5,50	33,00
05.03.2019	Alter Baltics OÜ	1235	400,00	05.03.2019	Mänd	7:30	5,50	41,25
<b>Kulud kokku EUR:</b>		<b>1 232,45</b>						
Materjalikulu kokku		1 000,00						
Palk kokku		74,25	13: 30					
Lisakulud		158,20						

Allikas: autori koostatud

## Lisa 6. Koondtabel

<b>Materjalikulu</b>							
<b>Jrk</b>	<b>Kuupäev</b>	<b>Tarnija</b>	<b>Arve nr</b>	<b>Summa (EUR)</b>	<b>Tellimus</b>	<b>Projekt</b>	<b>Kulukoht</b>
1	03.03.2019	Alter Baltics OÜ	1234	600,00	Tellimus 1	Projekt 1	Paat 1
2	05.03.2019	Alter Baltics OÜ	1235	400,00	Tellimus 1	Projekt 1	Paat 1
3	08.03.2019	Alter Baltics OÜ	1236	1 800,00	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2
4	10.03.2019	Alter Baltics OÜ	1237	900,00	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2
5	11.03.2019	Alter Baltics OÜ	1238	250,00	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2
6	13.03.2019	Alter Baltics OÜ	1239	400,00	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2
7					Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2
Materjalikulu kokku				<b>4 350,00</b>			

<b>Üldkulud</b>							
<b>Jrk</b>	<b>Tellimus</b>	<b>Projekt</b>	<b>Kulukoht</b>	<b>Tööjõukulu (EUR)</b>	<b>Proportsioon (%)</b>	<b>Kaudkulud kuus (EUR)</b>	<b>Tellimuse kaudkulud (EUR)</b>
1	Tellimus 1	Projekt 1	Paat 1	74,25	21%	750,00	158,20
2	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2	277,75	79%	750,00	591,80
				<b>352,00</b>	<b>100%</b>		<b>750,00</b>

## Lisa 6 järg

<b>Palk ja tööaeg</b>					
<b>Jrk</b>	<b>Tellimus</b>	<b>Projekt</b>	<b>Kulukoht</b>	<b>Tunnid (h)</b>	<b>Summa (EUR)</b>
1	Tellimus 1	Projekt 1	Paat 1	13: 30	74,25
2	Tellimus 2	Projekt 1	Paat 2	50: 30	277,75
3					
4					
				64: 00	<b>352,00</b>

<b>Tellimused</b>	<b>5 452,00</b>	<b>Erinevus</b>	<b>0,00</b>
-------------------	-----------------	-----------------	-------------

Allikas: autori koostatud