

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
Majandusteaduskond
Ärikorralduse instituut

Ermo Kold

**KULU- JA OMAHINNAARVESTUS VÄIKE- NING
KESKMISE SUURUSEGA EESTI ETTEVÕTETES**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre

Tallinn 2022

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 11 890 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Ermo Kold

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 204410TARM

Üliõpilase e-posti aadress: Ermo@kold.ee

Juhendaja: Ester Vahtre:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

| | |
|--|----|
| LÜHIKOKKUVÕTE | 5 |
| SISSEJUHATUS | 6 |
| 1. KULU- JA OMAHINNAARVESTUS | 8 |
| 1.1 Kulud ja kuluarvestus ettevõttes | 8 |
| 1.2 Kuluarvestus ja selle olulisus | 11 |
| 1.3 Kulujuhtimine | 13 |
| 1.4 Püsi- ja muutuvkulud | 15 |
| 1.5 Kulukeskuste põhine kuluarvestus | 17 |
| 1.6 Sihtkuluarvestus | 19 |
| 1.7 Osa- ja täiskuluarvestus | 22 |
| 1.8 Omahinnaarvestus | 23 |
| 2. UURING KULU- JA OMAHINNAARVESTUSE KOHTA | 28 |
| 2.1 Uuringu meetodi tutvustus | 29 |
| 2.2 Uuringule vastajate profiil | 32 |
| 2.3 Uuringu tulemused – kuluarvestus | 34 |
| 2.4 Uuringu tulemused – omahinnaarvestus | 42 |
| 2.5 Järeldused | 49 |
| KOKKUVÕTE | 53 |
| SUMMARY | 56 |
| KASUTATUD KIRJANDUS | 59 |
| LISAD | 63 |
| Lisa 1. Küsimustik | 63 |

| | |
|---|----|
| Lisa 2. Vastajate profiil..... | 73 |
| Lisa 3. Vastanud ettevõtete suurus..... | 73 |
| Lisa 4. Vastanud ettevõtete põhitegevusalade jaotumine | 73 |
| Lisa 5. Ettevõtte kulude planeerimise sagedus | 74 |
| Lisa 6. Ülevaate omamine klientide väärtust lisavatest kuludest | 74 |
| Lisa 7. Rakendatav kuluarvestuse meetod | 74 |
| Lisa 8. Muutuv- ja püsikulude jaotamine | 75 |
| Lisa 9. Personalikulude jaotamine | 77 |
| Lisa 10. Kulude analüüsi meetodid..... | 79 |
| Lisa 11. Omahinnaarvestuse meetodid ettevõttes..... | 79 |
| Lisa 12. Eri liiki kulude kajastamine omahinna koosseisus | 79 |
| Lisa 13. Lihtlitsents..... | 83 |

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärgiks on välja selgitada, milliseid kulu- ja omahinnaarvestamise meetodeid rakendavad väike- ja keskmise suurusega Eesti ettevõtted. Eesmärgi saavutamiseks viiakse läbi kvantitatiivne uuring Eestis registreeritud ettevõtete hulgas. Ettevõtete kategoriseerimisel, väike- ja keskmise suurusega ettevõtteks, lähtutakse töötajate arvust. Väikeettevõttes on kuni 49 töötajat ja keskmise suurusega ettevõttes on 50 kuni 249 töötajat.

Uuringu tulemusena saadakse teada, kuidas toimub ettevõtetes kulu- ja omahinnaarvestus ning milliseid meetodeid rakendatakse. Ühtlasi antakse ülevaade eri liiki kulude jaotamisest toodetele või teenustele.

Eesmärgi täitmiseks uurib autor, lisaks kvalitatiivsele uuringule, varem Eestis ja Euroopas tehtud samalaadseid uuringuid ning nende uuringute tulemusi.

Küsitlus on tehtud Connect.ee keskkonnas. Uuringu sihtrühmaks on ennekõike ettevõtjad, keelatud ei ole vastamine finantsvaldkonna spetsialistide poolt.

Uuringu tulemusena selgub, et Eesti ettevõtjad peavad kulusid ja omahinda oluliseks ning nendele pööratakse tähelepanu. Uuringust selgub veel, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtted ei rakenda kindlale teooriale baseeruvat kuluarvestust, vaid pigem on eelistatum mitmest erinevast meetodist loodud hübriidsüsteem.

Võtmesõnad: kuluarvestus, omahind, muutuv- ja püsikulud, osa- ja täiskuluarvestus.

SISSEJUHATUS

Eestis ei ole väga detailselt sätestatud, kuidas peab olema korraldatud kuluarvestus ettevõtetes või milliseid meetodeid tuleb kuluarvestuses kasutada. Eesti ettevõtetele on antud valikuvõimalus lähtuda raamatupidamisarvestuse koostamisel EFS-ist (*Eesti finantsarvestuse standard*) või IFRS-ist (*International Financial Reporting Standards*). Nimetatud standardid sätestavad üldise raamistiku aruandluses sisalduvatele andmetele esitlusviisile. EFS on detailsemalt lahti seletatud Raamatupidamistoimkonna juhendites, mida on kokku 16. Tulude mõiste, sisu ja kajastamise kohta on olemas eraldiseisev Raamatupidamistoimkonna juhend (RTJ 10), läbi mille on seatud üldine raamistik tulude arvestamiseks. Kulude ja kuluarvestuse osas eraldiseisev juhend puudub. Kulude mõiste ja arvestusmeetodite kohta võib leida selgitavat infot erinevatest Raamatupidamistoimkonna juhenditest (RTJ 1, RTJ 2, RTJ 4).

Detailsemad kuluarvestuse meetodid ja süsteemid on jäetud iga ettevõtja enda otsustada. Seetõttu võib praktikas kohata ettevõtteid, kus kuluarvestuse süsteem on äärmiselt detailne ja põhjalik. Samas on arvestatav hulk selliseid ettevõtteid, kus kuluarvestusmeetodid on üles seatud selliselt, et oleks tagatud vastavus EFS-iga. Autor peab oluliseks märkida, et Eesti ettevõtete hulgas leiab peamiselt kasutust EFS.

Kulude üle arvestuse pidamine või kuludest täpse ülevaate omamine on ettevõtte jätkusuutlikkuse seisukohalt ääretult oluline. Kontrollimatu ja ükskõikne suhtumine majandustegevusest tekkivate kulude üle võib lõppeda ettevõtte sulgemisega. Nimelt, omamata teadmist kulude suuruse ja tekkeallikate üle võib viia selleni, et ettevõtte müüb oma toodet või teenust alla omahinna, teisisõnu kahjumlikult. Selline tegevus lõpeb varem või hiljem negatiivsete rahavoogudega ehk ettevõttest läheb rohkem raha välja kui laekub. Positiivne rahavoog on iga ettevõtte jaoks elulise tähtsusega. See võimaldab teenindada majandustegevusest tekkivaid kulusid ja lisaks annab võimekuse oma tegevuse arendamisesse investeerida.

Magistritöö fookuses on osaihingud, mille töötajate arv jääb vahemikku 10-249 ehk väike- ja keskmise suurusega ettevõtteid.

Magistritöö eesmärgiks on välja selgitada fookusgrupis rakendatav kuluarvestuse süsteem ja selle baasil toimuv või mitte toimuv omahinnaarvestus. Töö eesmärgiks on jõuda selguseni, milliseid kuluarvestuse süsteeme fookusgrupp kasutab ja millistest asjaoludest tingituna seda tehakse. Lisaks selgitatakse välja kasutusel olevad omahinnaarvestamise meetodid ja nende võimalik seos kuluarvestuse spetsiifikaga.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisküsimused:

1. Kas ja kuidas toimub ettevõttes kulude planeerimine?
2. Mille põhjal liigitatakse ettevõttes kulusid?
3. Kuidas jaotatakse majandustegevusest tekkivaid kulusid toodetele/teenustele?
4. Kuidas on korraldatud ettevõttes omahinnaarvestus?
5. Kuidas kajastuvad erinevat liiki kulud omahinnas?
6. Millist kasu annab omahinnast ülevaate omamine?

Töö eesmärgi saavutamiseks rakendab autor kvantitatiivset uuringut 10-249 töötajaga ettevõtete suhtes. Magistritöö koosneb kahest peatükist, milles esimene osa koosneb teoreetilisest osast ja teine osa sisaldab läbi viidud kvantitatiivse uuringu tulemuste analüüsi. Magistritöö esimeses, teoreetilises osas antakse ülevaade erinevatest kuluarvestuse süsteemidest ja omahinna arvutamise meetoditest. Ülevaate andmisel võetakse aluseks teaduslikud allikad, erialane kirjandus. Lisaks tuuakse välja nende olulisus ja võimalik mõju ettevõtte majandusnäitajatele. Kvantitatiivne uuring on praktilise väärtusega, mis annab ülevaate majanduslikult aktiivsete ettevõtete kuluarvestuse spetsiifikast Eestis. Saadud teadmist saavad rakendada näiteks raamatupidamisbürood, arendades välja uusi teenuseid või leides muid võimalusi Eest ettevõtete jätkusuutlikkuse kasvatamiseks. Töö tulemusena võib selguda ka koolitusvajadus, millises valdkonnas oleks vaja suurendada tänaste ettevõtjate teadlikkust.

1. KULU- JA OMAHINNAARVESTUS

Käesoleva peatüki eesmärgiks on anda ülevaade kuludest ja erinevatest kulu- ning omahinnaarvestuse meetoditest. Autor selgitab erinevaid kulu- ja omahinnaarvestusega kaasnevaid mõisteid, mille põhimõtteid saavad ettevõtjad oma majandustegevuses rakendada. Autor tõstab esile erinevate meetodite rakendamisega kaasnevaid võimalusi ja rakendamisest tekkida võivaid puuduseid, millele ettevõtjatel tasub tähelepanu pöörata.

1.1 Kulud ja kuluarvestus ettevõttes

Kulu on väljaminek, rahaliselt või mitterahaliselt mõõdetav, millegi tegemiseks, toote valmistamiseks, teenuse osutamiseks või funktsiooni teostamiseks. (Drury, 1992).

Ettevõtluses on kulud suunatud ennekõike tulude teenimiseks. Iga kulutatud euro või dollar või mõni muu valuuta püütakse läbi majandustegevuse pöörata tuluks. On ettevõtteid, kus see õnnestub väga hästi. Selliseid ettevõtteid tuuakse ajakirjanduses esile, neile antakse erinevaid auhindu ja nende ettevõtete reitingud on kõrged. Sellised ettevõtted on populaarsed ka investorite hulgas. Kes ei sooviks investeerida aastast aastasse kasvavasse ettevõttesse? Ettevõttesse, mis suudab iga kulutatud rahaühiku pöörata sissetulekuks müügitulu mõistes.

Eksisteerib ka teistsuguseid ettevõtteid ehk neid, kus kulutatakse rohkem kui teenitakse tulu. Selliseid ettevõtteid nimetatakse kahjumlikeks. Nende ettevõtete reitingud ei ole head, kreditoridele on need riskimärkega – võib esineda oht kaotada laenatud raha.

Mõlema eelpool toodud näite puhul on ühiseks nimetajaks kasum. Kasum on matemaatilise tehte tulem, kus tuludest on maha arvatud aruandeperioodi tulude teenimiseks tehtud kulud. Tulud, kulud ja kasum on avaldatud kasumiaruandes, rahvusvahelises arvestuses nimetatult *Profit and loss statement*. Kasumiaruande vorm on kehtestatud seaduste ja juhenditega, luues seeläbi ühtne ning võrdlemist võimaldav aruandluskeskkond. Kasumiaruanne on üks kahest põhiaruandest majandusaasta aruande kontekstis.

Kuigi kasumiaruande struktuur on ettevõtetele ühtne, siis erisus tekib kuluarvestuses, mille tulemina saadakse kasumiaruandesse kuluread. Autor on seisukohal, et kuluarvestus mõjutab otseselt seda, kas ettevõtte jaoks lõppes aruandlusperiood kahjumi või kasumiga. Mitmeti tõlgendatav, läbipaistmatu ja arusaamatu struktureeritus kuluarvestuses ning süsteemne viga võivad avaldada olulist mõju ettevõtte majandusnäitajatele, muuhulgas kasumlikkusele ja samas muuta keerukaks kasumiaruandes esitatud andmete võrdlemise. Kasumiaruandes on kulud summeeritult, mistõttu on oluline, kuidas aruandega presenteeritavate väärtusteni on jõutud. Tuginedes faktile, et kasumiaruanne on aruandeperioodil toimunud majandustehingute tulemuste koondaruanne, siis analüütilises plaanis meetod on tulemustest olulisem.

Kasumiaruande eesmärk, sarnaselt ülejäänud majandusaastaruande osadele, on jagada infot ettevõtte välistele infotarbijatele, kelleks võivad olla koostööpartnerid, konkurendid, investorid. Seda infot on neil vaja, lisaks paljudele muudele põhjustele, näiteks koostöö jätkamise või investeerimisotsuste langetamiseks. Kuluarvestuse meetodite ja süsteemide eesmärk on, infost kasusaajate osas, vastupidine kasumiaruandele. Kuluarvestuse tulemiks on üheltpoolt ülevaate andmine ülevaadet vajavate isikute ringile ja teiselt poolt tehtud otsuste mõju ning ulatuse tagasisidestamine otsuse tegijale. Sellist infot vajatakse ja kasutatakse eelkõige ettevõtte sisest, mille abil saavad ettevõtte juhid teha otsuseid, koostada investeringuplaane, vajadusel suurendada meeskonna liikmelisust või teha olulisi ümberkorraldusi planeeritud tegevustes. Kõik need otsused avaldavad omakorda mõju ettevõtte tulemuslikkusele, teisisõnu kasumlikkusele. Tuginedes eeltoodule väidab autor, et majandustegevusest detailset ülevaadet loov kuluarvestuse süsteem on üheks, aga mitte ainsaks, oluliseks eelduseks kasumlikkuse kasvule.

Resümeerides eelnevas kahes lõigus toodut, ebatäpne või -piisav kuluarvestuse süsteem omab, läbi kuluarvestuse baasilt saadava info, olulist mõju nii ettevõtte sisestele kui ka ettevõtte välistele infotarbijatele ja seda eelkõige tulevikku suunatud otsuste kvaliteedi näol.

Autori senised kogemused on näidanud, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtetes võib kulude mõiste olla väga laiapõhjaline ja kuludesse suhtutakse sageli loominguliselt. Kulude tekkeallikate osas puudub ühtne selgus või kulude liigitamise meetodid on mitmeti mõistetavad, et mitte öelda arusaamatud. Eeltoodu põhjus seisneb selles, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtete juhid ei pea oluliseks raamatupidamise sise-eeskirjade koostamist, mille üheks lahutamatuks osaks on ettevõttes kasutatav kuluarvestus ja selle meetodid. Soetused, mis kasutusaja ja maksumuse poolest liigituksid eelkõige väikevarade klassi on kajastatud põhivarana või vastupidi. Autor ei välista, et sellise lähenemise eesmärgiks on ettevõtte majandustulemuste, tegelikust olukorrast,

positiivsemana näitamine. Teisalt ei saa välistada, et sellised tõlgendamised on tingitud ettevõtjate piiratud teadmistest ja oskustest. Olenemata põhjustest on tulemus sama – ettevõtte majandustulemused on tegelikkusest kas paremad või halvemad ja need ei anna adekvaatset ülevaadet ettevõtte tegelikus olukorrast.

Kulude väärkajastamise teine aspekt on autori arvates selles, et ei järgita järjepidevuse printsiipi. Järjepidevuse printsiibi eesmärk on tagada ettevõtte finantsnäitajate objektiivset võrdlust läbi aastate (RTJ 1, 9). Kulude ja kuluarvestuse tähenduses on selle sätte sisuks põhimõte, et ettevõttes ei ole lubatud iga-aastaselt muuta kulude kategoriseerimise või tõlgendamise põhimõtteid. Kui muutmise vajadus on möödapääsmatu, siis on oluline jälgida, et muudatused tehakse, lisaks aruandeperioodile, aruandeperioodile eelnevas perioodis. Autor tõstab esile, jätkuvuse printsiibi põhirõhk ei ole seatud mitte ühelaadse süsteemi järjepidevale kasutamisele, vaid oluliste muudatuste teostamise järgselt tagada perioodide võrreldavus. Autor on praktikas kokku puutunud ettevõttega, kus viie aasta võrdluses muutus brutokasumi marginal enam kuni 50% ulatuses. Täpsemal uurimisel selgus, et selline volatiivsus oli tingitud kulude ebaõigest liigitamisest. Ettevõtte siseselt oli kokku lepitud, et muutuvkuludena kajastatakse üksnes tootmises kasutatavaid põhi- ja abimaterjale. Raamatupidaja laiendas seda mõistet ja kajastas muutuvkuludena, lisaks põhi- ja abimaterjalidele, ruumide renti. Raamatupidaja põhjendus autorile oli toona see, et ruumikulude all kajastub tootmishoone rent ning tootmisega seotud kulud on muutuvkulud. Autor täpsustab, raamatupidaja poolne tõlgendamine ei olnud kooskõlas ettevõtte sisese poliitikaga ja lisaks oli see vastuolus järjepidevuse printsiibiga. Nimelt, osades perioodides oli muutuvkuludena kajastatud ainult põhi- ja abimaterjalid, osades perioodides sisaldasid muutuvkulud lisaks ruumide renti, mille tulemusena muutus brutokasumi marginal olulises määras.

Autor, asetades end ettevõtja või ettevõtte välise infotarbija rolli, siis eelpool kirjeldatud olukordade puhul pole võimalik hinnata, kas ettevõtte finantsnäitajad ajas parenevad või halvnevad. Ettevõtja enda jaoks võivad kulud olla kontrolli all, aga nende kajastamisest tingitud vead annavad tagasisidena hoopis väär info. Seetõttu on autori arvates oluline, et ettevõtja ja raamatupidaja teevad omavahel tihedat koostööd ja seda eelkõige info jagamise osas. Igasugune infosulg võib autori arvates avaldada olulist mõju ettevõtte majandusseisule või halvemal juhul viia valede juhtimisotsusteni.

1.2 Kuluarvestus ja selle olulisus

„Kuluarvestus on põhiline raamatupidamisvahend, mida kasutatakse kulude optimeerimiseks ettevõtetes.“(Grzegorz 2019, 161-171).

Autor märgib, kuluarvestus ei ole ettevõttes eraldiseisev süsteem, vaid kuluarvestus on üheks oluliseks osaks ettevõttes rakendatavate süsteemide kogumist. Kuluarvestuse eesmärgiks on luua analüütiline baas, mis asjakohaste mõõdikute rakendamisel loob objektiivse terviku protsesside või minevikus tehtud otsuste analüüsimiseks.

Kuluarvestus loob detailse ülevaate, milliseid kulusid ja kui suurel määral tehakse. Üheks kuluarvestuse väljundiks on kulude selekteerimine – milliseid kulusid saab elimineerida, ilma et lõpptulem, kaup või teenus, kaotaks kliendi jaoks oma väärtuses. Teisalt loob asjakohane kuluarvestus eeldused erinevate protsesside efektiivsuse mõõtmiseks. Kulude mõõtmine ja seeläbi tulemuslikkuse hindamine on eeldus efektiivsuse kasvatamiseks ettevõttes. (Kadhim, Neamah 2020, 763-769).

Kuluarvestuse võib üldjoontes jaotada kaheks. Raamatupidamislik kuluarvestus ja planeeritud kuluarvestus. Raamatupidamislikus kuluarvestuses toimub kulude kajastamine tagantjärgi. Teisisõnu tähendab raamatupidamislik kuluarvestus minevikus toimunud sündmuste kajastamist süsteemis. Raamatupidamisliku kuluarvestuse baasil on võimalik välja tuua erinevaid keskmiseid näitajaid mingi möödunud perioodi ühikute arvu (näiteks kvartal, poolaasta, aasta) kohta. Planeeritud kuluarvestus baseerub tulevikule, lähtudes eeldustest ja teadaolevast infost. (Kuzdowicz, Kuzdowicz 2012, 175).

Kuluarvestuses on välja töötanud tugeva teoreetilise vundamendi sakslased Hans-Georg Plaut ja Wolfgang Kilger. Nad töötasid Saksamaal välja kulusüsteemi *Grenzplankostenrechnung* ehk lühisalt GPK. Nende loodud süsteemi kohaselt jaotati kulud erinevasse kategooriasse: püsikulud, kulukeskuse põhised ja tootepõhised. Sellisest kategoriseerimisest tekkisid püsi- ja muutuvkulud. Püsikulusid kajastatakse üksnes kasumiaruandes, sest nad ei kanna endas olulist informatsiooni lühiajaliste otsuste tegemiseks. Püsikulud jaotatakse analüüsil erinevate kriteeriumite alusel (müügipiirkonnad, kliendigrupid, tooted). Muutuvkulud on lühiajaliste otsuste tegemiseks aga olulisel kohal, sest läbi nende saab planeerida lühiajaliselt tootmismahutusi, kujundada tootehinda või teha ostuotsuseid (Gunther 2009, 38-52).

Autori arvates on väike- ja keskmise suurusega ettevõtetes kuluarvestus ning selle struktuur paljudel juhtudel raamatupidaja otsustada. Raamatupidaja on isik, kes töötab välja süsteemi mida

ettevõttes edaspidi rakendatakse. Autor möönab, et selline lähenemisviis oma olemuselt ei pruugi olla halb, seda juhul kui isik, kes on vastutav raamatupidamise süsteemi ülesehitamise ja hilisema rakendamise eest, omab vajalikul määral teadmisi ning kogemusi ja mõistab ettevõtte ärimudelit.

Autor toob esile, et omamoodi paradoksiks on väike- ja keskmise suurusega ettevõtte juhtide suhtumine kuluarvestusse. Kuluarvestus on üks osa ettevõtte terviklikust raamatupidamisest, aga oma sisult on kuluarvestus, võrrelduna raamatupidamisega, oluliselt detailsem ja põhjalikum. Kuluarvestus on ettevõttes välja töötatud, üheselt mõistetav ja arusaadav süsteem, mis peegeldab kõige paremini ettevõttes toimuvate protsesside efektiivsust, aitab neid mõõta, nende maksumust hinnata ning mis kõige olulisem, ajas võrrelda. Paradoks seisneb autori mõistes selles, et kuluarvestuse süsteemi loomine, juurutamine ja edasine täiustamine maksab ehk toob kaasa täiendavaid kulusid. Kui aga ettevõttel ei lähe veel kõige paremini ja rahaline ressurss on piiratud, mis üldjuhul väike- ja keskmise suurusega, tegevust alustavate ettevõtete puhul on, siis püütakse kulukatelt tegevustelt võimalikult palju säästa, jättes kulukad tegevused teostamata või teostatakse neid osaliselt. Teisisõnu, ettevõtjad on eelkõige keskendunud põhitegevusele, milleks on, sõltuvalt valdkonnast, tootmine või teenuse osutamine ja kõik põhitegevuseks otsest väärtust mitteloovad tegevused lükatakse edasi või jäetakse üldse tegemata. Selles aga autori arvates teevad ettevõtjad ühe olulise vea. Nimelt, ettevõtte tegevusele vastav ja selle tulemuslikkust peegeldav kuluarvestuse süsteem näitab ettevõtte juhtidele kätte võimalikud parenduskohad. Tegelikult tagasisidestav kuluarvestus on oluliseks infoallikaks tehtud otsuste analüüsimisel. Piisava detailsusastmega infot ei suuda aga anda tavapärase raamatupidamisarvestus, sest raamatupidamine on liialt üldistav ja laiapõhjaline. Autori arvates satuvad sel põhjusel paljud ettevõtted järjest keerukamatesse olukordadesse. Ettevõtjad on sunnitud langetama otsuseid piiratud infoväljas, mis võivad anda negatiivse sisendi otsusele ja pikemas perspektiivis ei aita saavutada seatud eesmärgi. Autori isiklik kogemus on, kus majanduslikult keerukas olukorras olev ettevõtja on asunud minimaliseerima kulusid, tegelikkuses aga oleks pidanud loobuma kahjumlikest klientidest. Sellist teadmist ei saa finantsarvestusest, vaid see eeldab raamatupidamise algandmetele tuginevat põhjalikumat analüüsi ja arvutusi. Autor peab siinkohal oluliseks märkida, et raamatupidamise algandmed peavad olema vastavuses ettevõtte tegevusega ehk kuluarvestus peab vastama kokkulepitud süsteemile, mis annab piisava ja objektiivse info ettevõtte majanduslikule olukorrale. Autori arvates võimaldab kuluarvestuse süsteemi puudumine tõlgendada raamatupidajal olukordi enda parema äranägemise järgi, tekitades seeläbi tulemi, mida enne põhjalikumat analüüsi tuleb korrastada.

Aastal 2014 viidi Ankaras Ostimi tööstusrajoonis 178 ettevõtte osas läbi uuring, rakendatavate kuluarvestusmeetodite osas. Uuringu tulemustena selgus, et vähem kui 50 töötajaga ettevõtetest 48 ettevõtet rakendavad täiskuluarvestust (Active-Based Costing) ja 42 ettevõtet rakendavad kvaliteedipõhist kuluarvestust (Quality Costs). Uuring näitab, et kuluarvestus on olulisel kohal ja sellest tekkivat kasu hindavad ettevõtjad kõrgelt. Seda mitte ainult kasumlikkuse seisukohalt, vaid ka vahendina tihedas konkurentstingimustes toime tulekuks. Autor toob esile asjaolu, kui Eesti ettevõtete hulgas on populaarne erinevatest kuluarvestuse teooriatest kombineeritud kuluarvestus, siis Ankaras läbi viidud uuring viitab rohkem kindlale teooriale baseeruvat kuluarvestust (Özyürek, Yilmaz, 2015).

Vastupidiselt Türgis läbi viidud uuringule, jõudsid Slusarczyk ja Kot (2013) Poolas läbiviidud uuringus järeldusele, et logistikakulude (transport, materjalid, laokulud, kulud valmis- ja lõpetamata toodangule) jaotumise meetodite kvaliteet vajab olulist parendamist. Uuring tõi esile, et logistikakulud moodustavad tuludest keskmiselt 17,08%, mis on arvestatavalt suur osakaal, aga logistikakulude arvestuse sisu või täpsus on puudulik. See omakorda avaldab negatiivset mõju ettevõtete kasumlikkusele ja konkurentsivõimele.

Aastal 2012 avaldatud uuring Saksamaa väike- ja keskmiste suurustega ettevõtete hulgas tõi esile kuluarvestuses teistsuguse probleemi, mis osalt võib pidada ka ebapiisava kuluarvestuse rakendamise põhjuseks. Nimelt leiti, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtjad väärtustavad kuluarvestust vahendina omanikele tulemuste presenteerimisel, mitte aga ettevõtluses otsuste langetamiseks ja plaanide koostamiseks. Eelarve kui dokumendi olulisust nähakse suuremates ettevõtetes, väike- ja keskmise suurusega ettevõtetes on see pigem protsessi (majandustegevust) keerukamaks muutev ja seetõttu ei peeta seda oluliseks (Lohr 2012).

1.3 Kulujuhtimine

Kulujuhtimine (inglise keeles *Cost Management*) leiab peamiselt rakendamist tootmisettevõtetes. Teenindussektoris ei leia kulujuhtimine väga suurt rakendamist. Kulujuhtimises on võimalik rakendada erinevaid meetodeid. Näiteks tegevuspõhisusest lähtuvalt, toote elutsüklist lähtuvalt, sihtkuluarvestusest lähtuvalt. (Patil, Kshatriya 2016, 47-55).

Kulujuhtimise aktiivsem rakendamine tootmises, võrrelduna teenindussektoriga, on autori arvates põhjendatav sellega, et tootmisprotsess eeldab tegevuse alustamiseks vajalike suuremahulisi investeeringuid ja edasine tootmistegevus täpsemat planeerimist. Tootmisprotsess on üldjuhul ressursimahukas, operatsioonitsükkel on pikk. Kasumlikkuse saavutamine eeldab täpsemat ja põhjalikumat planeerimist, mille eelduseks on objektiivse sisendinfo olemasolu. Võttes arvesse tootmisprotsessi etapilisust (toote valmimistsükkel), siis on olulisel kohal täpne planeerimine igas tootmistsüklis. Autor märgib, antud juhul ei tähenda planeerimine üksnes tootmiseks vajaliku toorme planeerimist, vaid planeerimist nii toorme kui ka tootmisega kaasuvate kulude osas. Tootmisega kaasnevaid kulusid ei ole võimalik planeerida ilma seda toetava kulujuhtimiseta. Seevastu teenindussektoris tegevuse alustamiseks ei ole vaja koheselt teha suuri investeeringuid. Lisaks on teenindussektoris võimalik enamikest tegevusega kaasnevatest kuludest, näiteks majandustegevusega alustamise perioodil, sisse osta (inglise keeles *Outsourcing*). Omamine, nii materiaalse kui ka mittemateriaalse vara osas, teenindussektoris ei ole tegevuse jätkusuutlikkuse seisukohast võetuna oluline. Omamise all peab autor silmas ka kasutusõigust rendilepingute alusel. Seetõttu on kulude struktuur ja hulk, võrrelduna tootmisettevõttega, oluliselt väiksemamahulisem ja lihtsakoelisem.

Kulujuhtimise edukas rakendamine eeldab autori arvates täna investeeringuid IT-süsteemidesse, mis ei ole samuti väga väikesemahulised. Lisaks alginvesteeringule tuleb olemasolevaid süsteeme järjepidevalt hooldada ja arendada. See aga muudab kulujuhtimise küll operatiivsemaks, aga mõnevõrra kulukamaks. Seetõttu omab olulist tähendust kulujuhtimisest tekkiv kasu, mida teenindussektorites ei pruugita saavutada. Süsteemi rakendamine ja arendamine muutuvad kulukamaks süsteemi kasutamisest tekkivast tulust.

Konkurentsitihedas turusituatsioonis, kus konkureeritakse toodete kvaliteedi, hinna ja turuaspektidega, on kulujuhtimine oluline tööriist nii juhtimisotsuste tegemiseks kui ka planeerimiseks. Toodangu komponentide maksumuse teadmine on konkurentsipüsivuse seisukohalt hädavajalik. (Ben-Arieh, Qian 2003, 169-183).

Autori arvates annab tootmissektoris kulujuhtimine teadmise, millises regioonis on kasumlik toota, millises regioonis on kasumlikum omada muid abistruktuure.

1.4 Püsi- ja muutuvkulud

Püsikulud määratletakse raamatupidamislikust vaatenurgast kuludena, mis ei muutu väljundiga (näiteks üür). Muutuvkulud muutuvad koos väljundiga raamatupidamise vaatenurgast. (Lee 2016, 31-35).

Autor märgib, väljundi muutus tähendab valmistatava toodangu või osutatava teenuse mahu muutumist. Teisisõnu, toodete või teenuse mahtude muutuste korral jäävad püsikulud muutumatuks. Oluline on siinkohal mõista, püsikulu muutumatus ei tähenda konstantset summat (näiteks fikseeritud hinnaga rent ruumide eest), vaid kulu eksistentsi. Autori täheldab, raamatupidamisarvestuses võib sagedasti kohata püsikulude väärtõlgendamist, kus püsikulu peetakse muutuvkuluks, sest kulusumma on ajas muutuv. Näitena toob autor siinkohal esile telefonikulu, mis võib olla kuust kuusse erinev ja seetõttu, piiratud teadmiste korral, kategoriseeritakse telefonikulu muutuvkulude alla. Autor peab oluliseks lisada, telefonikulu võib olla tegelikkuses segakulu, kui see koosneb näiteks põhitasust ja mahupõhisest muutuvasast.

Resümeerides eelnevat, püsikulu on kulu, mis esineb ka juhul kui osutatud teenuse või toodetud toodangu maht on null.

Üldjuhul on püsikulude näol tegemist ettevõtte tegevuseks vajalike tugiteenuste kuludega või läbi püsilepingute (näiteks kasutusrendid, pikaajaliste reklaamlepingute) tekkivate kuludega. Püsikulude eeliseks, muutuvkulude ees, peab autor seda, et need on ajas lihtsamini planeeritavad. Kulu summa, planeeritaval perioodil, on võimalik välja arvutada kasutades selleks fikseeritud tariifi või muutumatuna püsivate ühikute arvu (näiteks kontori ruutmeetrid, personali arv). Püsikulude miinuseks peab autor seda, et tegevusmahu drastilise languse korral jäävad püsikulud muutumatuks ehk need ei vähene. Selline olukord võib saada ettevõttele saatuslikuks, sest vähenenud tulubaas ei võimalda enam teenindada püsikulusid, mis omakorda võivad viia lepingute ülesütleamiseni ja seeläbi olulise ressursi kaotamiseni. Seetõttu on kuluarvestuses oluline arvestada püsikuludega ja leida tegevusest objektiivsed markerid, mille esinemise korral tuleb võtta tarvitusele meetmed püsikulude muutmiseks või kaotamiseks. Püsikulude üheks miinuseks peab autor veel seda, et nende muutmise on ressursi mahukas. Üldjuhul on püsikulude aluseks olevates lepingutes fikseeritud erinevad tähtajad, näiteks lepingu lõpetamiseks või ühikuhinna muutmiseks. Fikseeritud tähtaegu peab autor mõlema lepingupoole vaatest riskide maandamise kohaks ja seetõttu lepivad pooled nendes lepingu sõlmimise eelsetes läbirääkimistes eraldi kokku. Teisisõnu, püsikulu vähendamine või püsikulust loobumine võtab mõnikord mitu kuud aega, mis aga ei pruugi olla vastavuses püsikulude muutmise vajaduse põhjustega.

Autor peab oluliseks lisada, toimiva kuluarvestuse süsteemi üheks väljundiks on võimaldada ettevõtjal hinnata kulude tähtsust majandustegevuses. Seega on ettevõtjal võimalik kategoriseerida, millised püsikulud on tegevuse jätkumise seisukohast olulised ja millised vähemolulised ning võtta seeläbi ettevõtjal tarvitusele meetmeid ebaoluliste kulude minimaliseerimise suunal.

Muutuvkulu on otseses seoses toodangu või teenuse mahuga, kus mahu kasvades muutuvkulud kasvavad ja vastupidi. Reeglina on muutuvkuludeks müüdnud kauba kulud, vajaliku tooraine ja materjali ning teenuste kulud. Muutuvkulu eeliseks, püsikulude ees, peab autor asjaolu, et toodangu mahu langedes väheneb ka muutuvkulu. Kui toodangumaht on null, siis ei eksisteeri ka muutuvkulu. Muutuvkulusid on, püsikuludega võrrelduna, lihtsam siduda või jaotada konkreetse toote või teenusega. Tootmis- või teenuse osutamise protsessi erinevates etappides on üldjuhul teada vajalik tooraine või kauba ühikute hulk koos maksumusega. Muutuvkulu miinuseks peab autor seda, et muutuvkulu planeerimine on, võrrelduna püsikuluga, keerukam. Kuigi toorme mahud on täpselt planeeritavad ja ette teada ning toorme ühikuhinnad on lepingutega fikseeritud, siis üldjuhul toorme tarnimisega seotud lepingute tähtajad on lühiajalised, sest ettevõtjaid ümbritsev majanduskeskkond on pidevas muutumises ja igasugune pikaajalisus kasvatab, muutuv keskkonnas, oluliselt tegevusriske. Autori teades leiab praktikas laialt rakendamist meetod, kus tooraine ühikuhinnas lepitakse kokku vahetult enne tehingu tegemist.

Muutuvkulu planeerimise muudab autori arvates keerukust asjaolu, et muutuvkulu planeerimisel tuleb osata, lisaks kulule, planeerida ettevõtte müügi- või tootmismahutusi. Müügi- või tootmismahu üle planeerimisel, kui selle alusel on tehtud otsused tooraine soetamiseks (varudena), võivad põhjustada probleeme likviidsusega, mis pikemas perspektiivis võib omakorda põhjustada ettevõtte pankrotistumist.

Sõltumata püsi- ja muutuvkulude arvestusest tekkivatest riskidest on autori arvates väike- ja keskmise suurusega ettevõtete puhul selline kulude jaotamise meetod üks mõistlikumaid. Nimetatud meetodi rakendamine ei eelda mahukaid alginvesteeringuid süsteemi ülesehitamiseks, samas meetodi rakendamine muudab võimalikuks ettevõtjale objektiivse info saamise ettevõtte majandustegevuse efektiivsuse kohta. Lisaks võimaldab selline meetod teha täiendavaid ja põhjalikemaid tasuvusarvutusi.

Autor peab oluliseks lisada, et kulude liigitamisel püsi- ja muutuvkuludeks on oluline aru saada ettevõtte ärimudelidest ja majandustegevusest tekkivate kulude sisust. Ärimudeli või kulude sisu

mitte mõistmine võib põhjustada olukorra mille tulemusena liigitatakse kulusid vääralt, andes neile tegelikkusele mittevastav sisu ja eesmärk.

1.5 Kulukeskuste põhine kuluarvestus

Kulukeskus on allüksus või osakond, mis omab kontrolli enda kulude ja nende tekke üle. (Smith, Pretorius 2002, 485-488).

Suured ettevõtted, mille tegevuskohad on hajutatud erinevatesse piirkondadesse, võivad viljeleda kulukeskuste põhist kuluarvestust. Tegevuse hajutamise eesmärgina, erinevatesse piirkondadesse, näeb autor põhjusena vajadust viia tootmine regiooni, mis on kõige lähemal toorme asukohale või kuhu toorme transport, võrrelduna mõne muu regiooniga, on kõige kuluefektiivsem, logistiliselt kõige otstarbekam. Autor selgitab, kuluefektiivsus väljendub antud näite puhul asjaolus, kus tooraine transport pikema ajaperioodi jooksul osutub kordi kulukamaks toorme asukohas tootmise avamisest.

Eelpool kirjeldatud tegevuse tulemusena tekivad ettevõttes erinevad allüksused, mis võivad asuda samas või mitmes erinevas regioonis. Tekkinud allüksustel on oma ülesanded, eesmärgid ja sellest tingituna oma kulubaas. Olukorras, kus ettevõtte tegevus on hajutatud erinevate piirkondade vahel on otstarbekas lahendada kuluarvestus piirkondlike allüksuste lõikes. Autor märgib, kuluarvestuse korraldamine kulukeskuste põhiselt aitab, hajutatuse korral, arusaadavamalt hinnata kulukeskuse efektiivsust. Efektiivsuse mõõtmine aitab omakorda hinnata ja analüüsida vajadust kulukeskuse asukoha muutmiseks või täiendavateks investeeringuteks.

Autor leiab, et kulukeskus ja kulujuhtimine on omavahel tugevas seoses, kus kulujuhtimine on protsess ja kulukeskus on selle protsessi tulemus mõõdiku näol.

Autor peab kulukeskuse põhist kuluarvestust oluliseks juhul kui kulukeskused asuvad näiteks eri riikides. Sellisel juhul on kulukeskus otseselt mõjutatud nii tegevusest tekkivate kulude kui ka piirkonnas kehtivatest seadustest (näiteks tööajanormid, miinimumtasud). Autor märgib, seadustest tulenevad kohustused ja piirangud võivad olla määravaks kulukeskuste põhise kuluarvestusmeetodi rakendamisel. Põhjusena toob autor esile asjaolu, kus kahe allüksuse kulubaas on sisult sarnane, aga piirkonnas kehtivatest seadustest ja normidest tingitult on kuluühiku maksumus olulisel määral erineva.

Kulukeskuste põhine kuluarvestus konsolideeritakse ettevõtte peakontorisse, mille baasilt tehakse erinevaid juhtimisotsuseid ja hinnatakse seniste otsuste mõju.

Kulukeskuste puhul on oluline aspekt ka see, et kulukeskusel puudub kontroll tulude teenimise või investeerimistegevuse üle. (Smith; Pretorius 2002, 819-828).

Kulukeskuse eeliseks võib pidada seda, et kulud on jaotatud keskuse põhiselt ja vastavalt nende tekkele. Kulude struktuur on keskusepõhine, arvestades kulukeskuse eripärade ja asukohaga. Selline süsteem võimaldab analüüsida kulukeskuse otstarbekust ja jätkusuutlikkust. Lihtsa analüüsi tulemusena on võimalik välja selgitada, kas kulukeskus on jätkuvalt efektiivne või on olemas paremaid alternatiivseid lahendusi, näiteks kulukeskuse kolimine mõnda teise regiooni. Kulukeskuse miinuseks võib pidada asjaolu, et kulukeskus peab oma olema võimeline oma kulude tagasi teenimiseks. Kulude tagasi teenimise all peab autor silmas, et kulukeskuse tegevuse tulem aitab oluliselt kaasa ettevõtte kasumlikkuse kasvule. Teisisõnu, kulukeskuse avamiseks tehtud investeeringud ja kulukeskuse ülal pidamiseks tehtavad kulud peavad võimaldama teenida ettevõttel veelgi suuremat kasumit, mille oluliseks sisendiks on kulukeskuse efektiivsus. Vastasel juhul kaotab kulukeskus oma mõtte ja eesmärgi, tekitades otsese vajaduse kulukeskuse tegevuse lõpetamiseks. Selline, mõnevõrra sundolukord võib aga viia selleni, et kulukeskused hakkavad oma kulusid liialt optimeerima, mis omakorda võib kaasa tuua ettevõtte kasumi vähenemise. Kulude liigne optimeerimine kulukeskuses võib avaldada otsest negatiivset mõju toote kvaliteedile.

Autor, tutvudes erinevate ettevõtete kuluarvestuse meetoditega leiab, et kulukeskuste põhise kuluarvestuse meetodi mõju võib märgata Eesti väike- ja keskmise suurusega ettevõtete hulgas. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtted on võtnud kasutusse kulukeskuste põhise kuluarvestuse, laiendades selle meetodi sisu, lisades kulukeskustele tuluarvestuse. Paljud väike- ja keskmise suurusega ettevõtted omavad teeninduspunkte erinevates Eesti piirkondades, millel on oma kulu- ja tulueelarve. Autor peab oluliseks rõhutada, kulukeskuste põhine arvestus eeldab kontrolli kulude üle, aga ei oma kontrolli tulude üle, siis teatud tähenduses võib piirkondliku teeninduskoha osas eraldiseisvat kuluarvestust pidada kulukeskuse põhiseks. Piirkondliku teeninduskoha struktuur, iseloom ja eesmärk vastab üldises plaanis kulukeskuse mõistele. Kuna ettevõtte, mis teeninduspunkte omab, on üks, siis teeninduspunkti tulud ja kulud konsolideeritakse ettevõtte tervikaruandlusesse, mille baasilt tehakse otsuseid kulukeskuse edasise käekäigu üle. Tinglikult võib kulukeskuse põhiseks kuluarvestuseks pidada ka ehitussektoris viljelevat kuluarvestust, kus iga ehitusprojekt on eraldiseisev kulukeskus, mille osas peetakse eraldi arvestust.

1.6 Sihtkuluarvestus

Sihtkuluarvestust võib autori arvates nimetada „tagurpidi kuluarvestuseks“.

Sihtkuluarvestuse omapära seisneb selles, et ettevõttes defineerib esmalt hinnangulise müügihinna, millest arvestab maha soovitud kasumi. Alles jääv osa ongi sihtkulu, millesse peavad mahtuma kõik toodete või teenustega kaasnevad kulud. (Ellram 2002, 235-244).

Olukorras, kus tootmise või teenuse osutamisega kaasnevad kulud mahuvad sihtkulu piiridesse, on majanduslikult aspektist lähtuvalt otstarbekas protsessiga edasi liikuda. Kui kulud ei mahu sihtkulu piiridesse, vaid on sihtkulust suuremad, tuleb ettevõtjal hinnata, millised on võimalused kulude vähendamiseks. Kui kulude vähendamine ei ole, kõiki asjaolusid arvesse võttes, võimalik on majanduslikult otstarbekam tootmisest või teenuse osutamisest loobuda.

Sihtkuluarvestuses ei oma erilist tähendust kulude struktuur ja nende liigitamine muutuv- või püsikuludeks, otsesteks või kaudseteks kuludeks. Kuna turg määrab hinna, siis olulisus asetub kulude suurusele, mitte nende liigitusele. (Maria 2015, 457-462).

Autor tõstab esile, et antud arvestusmeetodit ei ole võimalik rakendada suurte mahtude ja hinnaelastse toote või teenuse puhul. Hinnaelastse toote või teenuse puhul on turuhinna jälgimine ja sellele reageerimine suurte mahtude puhul keeruline. Seda põhjusel, et alati võib mõni konkurentidest teha hinnaalandusi või turule sisenev konkurent teeb hinnadumpingut. Selgitava näitena võib siinkohal esile tuua piima. Tegemist on tarbija jaoks esmatarbekaubaga, mille puhul jälgitakse toote hinda. Kui müüja rakendaks siin kulud pluss meetodit, siis suure tõenäosusega kujuneb toote lõpphind tarbija jaoks kallimaks konkurentide poolt pakutavast hinnast ja selle tulemusena teeb tarbija oma ostukäitumises muudatusi. Müüja on sunnitud järgima turuhinda, olenemata asjaolust, milline on tema jaoks toote sisseostuhind. Sihtkuluarvestuse eesmärgiks on saavutada kulude vastavus sihtkulude määraga. Antud näite puhul sisseostuhinna jälgimise eesmärk pole kulubaasi piiri määratlemine, vaid soov hoida kontrolli all toote müügist tekkida võiv kahjum. Ettevõtja ülesandeks on leida alternatiive teiste tootegruppide kasumi arvelt katta ühe tootegrupi kahjum. Näitena toodud piima müügist tekkivale kahjumile on leitud katteallikas ja neid kaht või enam toodet grupina saab pidada sihtkuluarvestuse subjektiks.

Suuremahulise tootmise puhul on üheltpoolt on vaja planeerida piisavad toorainevarud ja teisalt on vaja tagada piisav tootmisvõimekus. Tihe konkurents ja suur hinnaelastsus loovad koos olukorra, kus hind turul võib olla pidevas muutumises. Kuna sihtkuluarvestus lähtub turuhinnast, siis suuremate partiide puhul pole autori arvates võimalik koheselt uuele hinnale reageerida.

Tootmine on käivitatud või tooted on juba kokku lepitud hindade alusel tellitud ning nendest loobumine tooks kaasa kahjumi. Seetõttu on mõistlik sihtkuluarvestust rakendada niššitoodete puhul, kus partiid on väikesed ja klientide soovid on ajas pidevas muutumises. Niššitooted põhjusel, et üldjuhul on need kõrgemalt hinnastatud ja selles turusegmendis ei pruugi olla väga tihedat konkurentsi. Need kaks tegurit loovad teatava ajalise puhvri kliendi muutunud soovidele reageerimiseks.

Sihtkuluarvestust on mõistlik rakendada ka uute toodete või teenuste puhul, kus ühel pool on sisendiks ettevõtja idee ja teisalt on sisendiks kliendi soovid koos maksevõimega. (Ellram 2006, 13-26).

Sihtkuluarvestuse esimeseks sammuks on üldjuhul turu- või ka müügihinna määramine. Selleks viiakse läbi, uue toote puhul, turu-uuring või juba pakutava toote puhul konkurentide poolt pakutava hinna uuring. Kui eeldatav turuhind on teada, siis lahutatakse sellest maha soovitud kasum. Järele jääv osa on toote või teenuse sihtmaksumus, mille raamidesse peab toodetava toote või osutatava teenuse kulud jääma. Võtmeroll on antud juhul meeskonnal, kes peab leidma väljundid sihtmaksumuse raamidesse jäämiseks. (Gagne, Discenza 1995, 16-22).

Autor tõstab esile, et sihtkuluarvestuses on kandev roll meeskonnal. Meeskond peab olema professionaalne, leidmaks võimalusi ette antud kuluraamides püsimiseks. Teisalt peab meeskonnal olema väga selge arusaam, millised kulud ja millises etapis tekivad. Eksimine sihtkuluarvestuses võib tuua kaasa kasumiosa vähenemise või halvemal juhul kahjumliku majandustegevuse.

Kui vaadelda Eesti väike- ja keskmise suurusega ettevõtteid, siis autori arvates on selliste ettevõtete hulgas sihtkuluarvestamine väga laialt levinud. See on ka mõistetav, sest alati ei pruugi väikeettevõttel olla ühest selgust toote või teenuse omahinnast, mistõttu on mõistlik olla hinnajärgija ehk püüda pakkuda oma toodet või teenust konkurentide hinnale sarnase hinnaga. Autor juhib tähelepanu, et sihtkuluarvestust võib kaudsel viisil märgata ka turule sisenevate väikeettevõtete reklaamides, kus põhirõhk on asetatud hinnale. Autor ei ole teinud eraldiseisvat analüüsi, selgitamaks välja, kas sellisel turule sisenemisel toimub toote või teenuse müük kasumiga või on ettevõtja esmane eesmärk saavutada teatav turuosa. Peale soovitud turuosa saavutamist toimub kuluarvestuses muudatus ehk rakendatakse sisulist sihtkuluarvestust ja pööratakse senine kahjumlik tegevus kasumlikuks.

Sihtkuluarvestuse üheks osaks on Kaizeni kuluarvestus, Masaaki Imai poolt loodud Jaapani juhtimiskontseptsioon. Nimetus tuleneb kahest sõnast: Kai ehk muuda ja Zen ehk paremaks. (Rof 2011, 104-109).

Kaizeni kuluarvestus hõlmab sihtkuluarvestuse üht osa – tootmist. Kaizeni kuluarvestuse mõte seisneb järjepidevas toote kulude vähendamises. Koostatakse töörühm, kes koostöös juhtkonnaga töötab välja kulude vähendamise eesmärgid. Kui eesmärgid on paigas, alustab töörühm tegevust eesmärkide elluviimise suunal. Eesmärkide saavutamise ajaperioodi jooksul toimuvad pidevalt vahekokkuvõtted, mille raames hinnatakse seniseid saavutusi ja analüüsitakse eesmärke. (Modarress *et al.* 2007, 1751-1760).

Autorile ei ole teada, kas mõni Eesti ettevõtte rakendab Kaizeni kuluarvestuse süsteemi või mitte. Võib eeldada, et osaliselt toimub Kaizeni süsteemi rakendamine ehk ettevõtjad püüavad leida väljundeid sisseostetavate teenuste või toodete hinna vähendamiseks. Arvestades väikeettevõtete ressursipiiranguid, siis ei ole sellega tegelemiseks loodud eraldiseisvat töörühma. Keskmise suurusega ettevõtete hulgas viitab Kaizeni meetodi osalisele rakendamisele asjaolu, et keskmise suurusega ettevõtete struktuurist võib leida struktuuriüksuse nimega ostuosakond, mille eesmärgiks on tagada eelarve piiridesse mahtuv ja piisavas koguses toormega varustatus. Kaizeni meetod eeldab, et toimub järjepidev tootmise kulude vähendamine selleks loodud töörühma poolt. Seega ostuosakond moodustab autori arvates ainult osa Kaizeni meetodist. Teine, puuduolev osa on tootmisprotsesside täpne juhtimine ja seda tootmiskulude osas. Kuigi, keskmise suurusega ettevõtete struktuurist võib leida näiteks tootmisjuhi ametikoha, siis väljakujunenud süsteemi kohaselt on tootmisjuhi ülesanded märksa laiemad kui üksnes kokkuvõtte ja optimeerimine. Tootmisjuht peab tagama tootmisprotsessi ladusa sujumine. Autor juhib tähelepanu asjaolule, et Kaizeni meetodi puhul tuleb esmalt seada eesmärgid ja siis alustada nende eesmärkide elluviimisega ehk Kaizeni meetod ei hõlma üksnes senisest soodsama hinnaga tooraine soetamist, vaid võib tähendada täiendavaid investeeringuid uutesse seadmetesse või IT taristusse. Teisisõnu, Kaizeni meetodi rakendamine hõlmab endas teistsugust töökultuuri ja ettevõtte, kui terviku, kaasamist seatud eesmärkide saavutamiseks.

1.7 Osa- ja täiskuluarvestus

Täiskuluarvestus on meetod, millega selgitatakse välja kõik toote või teenusega seotud kulud, olenemata asjaolust, kas tegemist on otseste või kaudsete kuludega. (D'Onza *et al.* 2016, 59-65).

Täiskuluarvestus ei ole uudne lähenemine kuluarvestuses. Sellist arvestussüsteemi on viljeletud juba pikka aega. Ennekõike leiab täiskuluarvestust kasutamist tööstustes. Näiteks energiatööstuses rakendatakse täiskuluarvestust juba 1996 aastast. Samas keemiatööstuses hakati seda rakendama alles 2006 aastal. (Jasinskia *et al.* 2015, 1123-1139).

Antud peatükis peab autor täiskuluarvestuse all silmas kõikide ettevõtte majandustegevusega kaasnevate kulude üle arvestuse pidamist toote- või teenuseühiku lõikes. Täiskulud sisaldavad nii tootmise otse- ja kaudkulusid kui ka ettevõtte üldkulusid. Praktikas leiab kasutamist veel teinegi täiskuluarvestamise meetodika, kus täiskulud sisaldavad üksnes tootmise muutuvkulusid ja tootmise üldkulusid.

Täiskuluarvestuse rakendamise oluliseks eelduseks peab autor toote põhjaliku tundmist ja tootmisprotsessi detailset kaardistatust. Väga selgelt on vaja mõista, milliseid väliseid või siseseid mõjusid tuleb arvesse võtta ja milliseid mitte. Täiskuluarvestus annab väga selge ja detailse ülevaate toote kuludest, kulude struktuurist ning on olulisel kohal täpse hinnaarvutuse seisukohalt. Autor märgib, et täiskuluarvestuse meetodi väljatöötamisel on oht eksida, ala- või ülehinnates mõnd välist või sisest mõju. Autori peab täiskuluarvestuse rakendamise oluliseks eelduseks toimivat osakuluarvestust, mille arendamise eesmärgiks on täiskuluarvestus.

Arvestades kuluarvestuse süsteemi keerukust, analüüsimahtu, siis sellise arvestussüsteemi rakendamine on mahukas, aeganõudev ja ilmselgelt ka kulukas. See võib olla põhjuseks, miks täiskuluarvestust väga laialdaselt ei kasutata, vaid leitakse alternatiivseid lahendusi. Täiskuluarvestuse paremaks ja mõnevõrra lihtsamaks rakendamiseks on erinevate valdkondade liidud töötanud välja standardeid, kuidas ühes või teises tegevusvaldkonnas täiskuluarvestust rakendada. Selline lähenemine on aidanud kaasa täiskuluarvestuse parema integreeritusele osades tööstusharudes, aga samas on pidurdanud selle laialdasemat levikut tööstuses üldisemalt. Autor tõstab esile põhjust, et erinevate tööstusharude lõikes on rakendatav süsteem erinev ja seetõttu ei ole lihtne integreerida ühe tööstusharu täiskuluarvestuse süsteemi teisele tööstusharule. Kindlasti mängib olulist rolli selles tootmisprotsesside suur erinevus.

Autor mõonab, et täna on kasutusel kuluarvestussüsteeme, mida nimetatakse täiskuluarvestuseks, mis aga oma sisult ja detailsuselt ei vasta täiskuluarvestuse tegelikule mõttele ning eesmärgile.

Osakuluarvestus, nagu nimigi viitab, erineb täiskuluarvestusest sellepolest, et kuluarvestuses jaotatakse kulud esmalt püsi- ja muutuvkuludeks ning seejärel teostatakse detailsemat kuluarvestust üksnes muutuvkulude osas. Püsikulud jaotatakse tootele või teenusele osakaaluna, mille määr on otseses seoses toote või teenuse mingi põhinäitajaga. Rakendust leidvad põhinäitajad võivad ettevõtete lõikes olla erinevad, alustades koguselistest näitajatest ja lõpetades müügituluga. Sarnasus seisneb selles, et sellist jaotist tehakse eelkõige toote või teenuse omahinna leidmisel.

Muutuvkulude osas detailsema arvestuse pidamine muudab võimalikuks täpsemate arvestusmeetodite rakendamise, milleks on näiteks tasuvusarvestused või piirkasumi leidmine.

1.8 Omahinnaarvestus

Kuluarvestuse meetodite üheks väljundiks, lisaks teadlikkusele protsesside efektiivsusest, on toote või teenuse õige hinnastamine, kus lisaks kasumi teenimisele katab müügihind kõik tootmisega või teenuse osutamisega seotud kulud.

Toote või teenuse hinna planeerimine on kasumlikkuse ja eesmärkide saavutamise seisukohalt väga oluline. (Guerreiro *et al.* 2012, 16).

Autor märgib, et sarnaselt kuluarvestusele on omahinna arvestamiseks mitmeid erinevaid meetodeid, mille rakendamine sõltub ettevõtja vajadustest. Omahinna leidmiseks pikemaajaliseks perioodiks on otstarbekam leida toote või teenuse täisomahind. Turusituatsioonide ootamatutele muutustele reageerimiseks piisab osalise omahinna teadmisest, mis baseerub muutuvkuludele. Raamatupidamisarvestuses hinnangute andmiseks tuleb teada tootmise omahinda, mis baseerub tootmiskuludele. Sõltumata meetoditest, tugineb omahinnaarvestus lihtsal matemaatilisel tehtel, kus kulud jagatakse ühikute arvuga, saades seeläbi ühe ühiku omahind.

Erisus tekib omahinnaarvestuses seeläbi, milliseid kulusid ühikute arvuga jagatakse. Täisomahinna puhul jagatakse, kindla meetodi alusel, kõik ettevõtte kulud toote või teenuse ühikute arvuga, saades seeläbi ühe ühiku omahind. Müügihinna leidmiseks tuleb sellise meetodi puhul lisada ainult soovitud kasumiosa. Võimalik on rakendada osalist omahinnaarvestust, mis erineb täisomahinnast sellega, et omahinnaarvestuses jagatakse üksnes osad kulud ühikute arvuga. Üldjuhul osaline omahind arvutatakse muutuvkulude baasil.

Omahinna arvutamiseks ei piisa üksnes detailsest kuluarvestusest, vaid lisaks tuleb omada teavet tootmise või teenuse osutamise protsessist. See on oluline põhjusel, et omataks selgust, millised kulud millises etapis tekivad ja mis on nende kulude tekkeallikaks. Põhjalikku teadmist on vaja kulude jaotamisel tootele või teenusele, et minimaliseerida ühe või teise kuluartikli üle- või alajaotamine. Autor ei välista, et paljudes ettevõtetes võib omahinnaarvestus toimuda alternatiivsel meetodil, kus kõik ettevõtte kulud jaotatakse toodangu koguarvule ja seeläbi saadakse ühe toote omahind. Autor lisab, sellise arvestusmeetodiga saadakse teada toote või teenuse keskmine omahind. Sellise meetodiga ei saa leida toote täpset omahinda ja selgitada välja kõige kasumlikumad või kõige kahjumlikumad tooted. Autor täpsustab, omahinnaarvestuses on kulude jaotamisel oluline lähtuda tootmise või teenuse osutamise protsessi etappidest, saades seeläbi teada kuluartikli osakaalu või seotuse vastava protsessietapiga.

Praktikas on autor kokku puutunud peamiselt kahe erineva omahinnaarvestuse meetodiga, milleks on kulud-pluss meetod (inglise keeles *Inside-Out*) ja sihthinnastamise meetod (inglise keeles *Outside-In*)

Kulud-pluss meetodi puhul lisatakse toote ühikukuludele soovitud kasumiosa ja seeläbi kujundatakse toote või teenuse lõpphind (müügihind). Antud mudelis on toote ühikukulu käsitletav kui toote omahind. Sellist omahinnaarvestuse meetodit soovitab autor rakendada eelkõige täiskuluarvestuse korral. Sellisel juhul jõutakse kõige täpsema omahinnani, mis tihedas konkurentsituatsioonis võimaldab korrigeerida, ilma kasumit oluliselt kaotamata, toote või teenuse müügihinda. Toote või teenuse täpse omahinna saab välja arvutada, lisaks täiskuluarvestusele, teiste kuluarvestuse meetodite rakendamise korral. Osakuluarvestuse meetodite alusel omahinna arvestamisel tuleb tähelepanu pöörata püsikulude jaotamisele ühe tooteühiku kohta. Seda eeldusel, et muutuvkulude jaotamine toimub vastavalt kulukäiturile. Väär püsikulude jaotamise määr avaldab otsest mõju toote omahinnale, muutes seda põhjendamatult kõrgeks või liialt väikeseks. Autori tõstab esile, et selline risk avaldub eelkõige tegevusvaldkondades, kus on suur püsikulude osakaal kogukuludest. Kui kogukuludest moodustavad suurema osa püsikulud, siis omahinna leidmise oluliseks eelduseks on õigete osakaalude määramine kulugrupile, läbi mille jaotatakse püsikulud tootele. Määrava tähtsuse omandab põhimõte, mille alusel osakaalu määr leitakse ja millel peab olema üheselt mõistetav seos tootmise või teenuse osutamisega. Õiglase määra leidmise aluseks võib, sõltuvalt ettevõtte tegevusalast, olla osakaal müügitulust, (masin) tundide arv või mõni muu valdkonnaspetsiifiline näitaja.

Alternatiiviks kulud-pluss omahinnaarvestamise meetodile on sihthinnastamise meetod. Oma olemuselt sarnaneb selline meetod sihtkuluarvestusele. Esimeses järjekorras selgitatakse välja toote või teenuse väärtus kliendile (kui palju klient on nõus maksma), millest arvestatakse maha soovitud kasumiosa ja alles jääv osa on toote või teenuse omahind. Antud meetodi puhul ei saa autori arvates välistada asjaolu, et toote või teenuse väärtus kliendi jaoks võib olla suurem kui kulud-pluss meetodi alusel saadud omahinna ja kasumiosa summa ehk müügihind.

Teisalt võib see olla ka väiksem ja sellisel juhul tuleb tootjal või teenuse osutajal otsustada – kas ollakse nõus loobuma kasumiosast või leitakse lahendus omahinna vähendamiseks. (Skugge 2011 392–395).

Autor juhib tähelepanud, et sihthinnastamise meetodit on mõistlik rakendada sellistes ettevõtetes kus rakendatakse sihtkuluarvestust. Teisisõnu, sihtkuluarvestuse rakendamise korral saadakse teada ka toote maksimum omahind. Autori arvates on sihthinnastamise meetodit kõige otstarbekam rakendada väikeettevõtete puhul.

Täisomahinna arvestamise meetodi sihipärase rakendamise eeldus on täiskuluarvestus (*Active Based Costing*). Täisomahinnaarvestuse esimese etapina tuleb välja selgitada tegevuskeskused, seejärel koostada tegevuskeskuste tegevusanalüüs ja tegevuskeskuse väljundi määramine. Samuti tuleb arvestada otsekulud tegevuskeskuse kohta ja üldkulud jaotada tegevuskeskustele. Kõige viimase etapina on võimalik omahinna arvutamine (Hassan, Zadeh 2015).

Autor märgib, et antud meetod viitab täiskuluarvestuse süsteemile, mis on oma olemuselt väga efektiivne töövahend juhtidele. Läbi täiskuluarvestuse tehtud omahinnaarvestus annab omahinnast kõige detailsema ülevaate. Lisaks on täiskuluarvestuse baasil omahinna arvestamise meetodit rakendades võimalik teha korrekture nii protsessides kui ka protsessidega kaasnevates kuludes. Juhil on olemas tervikpilt nii kuludest kui ka toote ühikupõhisest omahinnast erinevates tootmisprotsesside etappides. Selline teave võimaldab tavapärasest kiiremini reageerida turusituatsioonide muutustele või ka konkurendi poolsele hinnadumpingule. Juhil on olemas arusaam, kuskohas asub kasumlikkuse ja kahjumlikkuse vaheline piir. Täisomahinna arvutamine eeldab selgelt välja ehitatud süsteemi nii kulu- kui ka omahinnaarvestuses. See aga omakorda tähendab, et juhid asuvad olulise väljakutse ees – kas neil õnnestub juurutada täisomahinnaarvestamise süsteem või mitte. Protsessi õnnestumine eeldab kogu meeskonna kaasamist, neile meetodi ja protsessi põhjalikku selgitamist. Lisaks eeldab täisomahinnaarvestuse süsteemi rakendamine selleks pädevate spetsialistide olemasolu. Lähtuvalt meetodi põhjalikkusest, siis täisomahinna arvutamine võiks esineda keskmises suuremas ettevõttes.

Väikeettevõttes, kus kulude nimistu on lühike või kulude maht summaarselt väike võib sellise meetodi rakendamine osutada üheltpoolt liialt kulukaks, mis omakorda kaalub üle meetodist saadava kasu.

Lisaks detailsele teadlikkusele omahinnast annab täisomahinna meetodi rakendamine olulise sisendi näiteks efektiivsuse või ka kvaliteedi tõstmiseks. Nimelt võimaldab täisomahinna meetodi rakendamine saada täpseid andmeid kvaliteedikuludest (Özkan, 2012, 420-431).

Sarnaselt kuluarvestuse meetoditele esineb puuduseid omahinnaarvestuse meetodite puhul. Autor märgib, et täisomahinna arvestuse miinuseks on selle meetodi kasutamise keerukus ja arvestatav ressursikulu. Täisomahinnaarvestuse rakendamine eeldab vajalike tugisüsteemide olemasolu erinevate tarkvarade näol, kus kulud seotakse juba nende tekkemomendil erinevate protsessietappidega. Täisomahinnaarvestus on sisult protsessi ja selle kirjeldamise tulem, mis kätkeb endas erinevaid kulusid. Vajalike tarkvarade välja töötamine ja hilisem arendamine eeldab piisava investeerimisvõimekuse olemasolu, mis on omane suurettevõtetele. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtte jaoks võib täisomahinna arvestamise meetodi juurutamine osutada liialt ressursimahukaks, millest tekkiv väärtus ei kata algse investeeringu kulusid.

Sihthinnastamise meetodi juurutamine on väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele jõukohasem, mistõttu leiab see meetod eelpool märgitud ettevõtete puhul laialdast kasutust. Puudusena võib selle meetodi puhul tõsta esile asjaolu, et ettevõtjate fookus on suunatud sihtkulu määras opereerimisele, mille tulemina võib kannatada toote või teenuse kvaliteet. Tihedas konkurentsituatsioonis on iga klient ettevõtetele ülimalt väärtuslik, mistõttu ettevõtjatel tuleb leida lahendusi kliendi ja kasumi säilitamiseks. Alternatiiviks oleks investeerimine tootmisesse, mille tulemusena on võimalik tootmiskulusid vähendada, näiteks tootmisprotsesside automatiseerimise näol. Võttes arvesse asjaolu, et sihthinnastamist on keeruline rakendada masstootmise või suurte partiide puhul, siis minimaalne tootmismahd võib välistada piisava kapitali tekke investeerimistegevuseks.

Kulud-pluss meetodi puhul, kui see toimub osalise omahinnaarvestuse korral, on puuduseks omahinnaga manipuleerimine. Seda ennekõike püsikulude väära jaotamise näol, kus ühele toote või teenuse ühikule jaotatakse põhjendamatult suurel määral püsikulusid, vähendades seeläbi teiste toodete või teenuste omahinda. Selline manipulatsioon on kasulik ennekõike valdkonnajuhtidele, soovides näidata enda üksust tegelikkusest kasumlikumana. Püsikulude väär jaotusmeetod võib lisaks tegevusüksuse kasumlikkuse moonutamisele anda vale sisendi kliendi kasumlikkusest.

Osakaalumäära põhjendamatu muutmine võib kasumlikku klienti näidata kahjumlikuna või vastupidi ja avaldada seeläbi otsesest mõju sellise arvutuse baasilt tehtav otsuse kvaliteedile.

2. UURING KULU- JA OMAHINNAARVESTUSE KOHTA

Aasta 2021 seisuga on Eestis majanduslikult aktiivseid ettevõtteid kokku 145 717, millest 122 516 on osäühingud (84%). Vaadates ettevõtete omanike tausta, siis suurem osa majanduslikult aktiivsetest ettevõtetest kuulub Eesti eraõiguslikele isikutele. (130 529 ettevõtet 145 717 ettevõttest).

Majanduslikult aktiivsed ettevõtted õigusliku vormingu alusel jaotuvad alljärgnevalt:

| | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|-------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Kokku | 127 622 | 131 650 | 133 784 | 137 980 | 145 717 |
| Füüsilisest isikust ettevõtja | 24 070 | 23 035 | 21 965 | 20 890 | 19 682 |
| Täisühing | 116 | 105 | 94 | 164 | 105 |
| Usaldusühing | 482 | 435 | 514 | 1 440 | 696 |
| Osäühing | 99 908 | 105 146 | 108 376 | 112 727 | 122 516 |
| Aktsiaselts | 2 484 | 2 399 | 2 315 | 2 240 | 2 199 |
| Tulundusühistu | 313 | 296 | 286 | 280 | 280 |
| Euroopa äriühing | 8 | 6 | 7 | 8 | 8 |
| Välismaa äriühingu filiaal | 241 | 228 | 227 | 231 | 231 |

Tabel 1. Majanduslikult aktiivsed ettevõtted Eestis

Allikas: Statistikaamet, Majandusüksused 2021

Osäühingu, kui juriidilise vormi populaarsus peitub autori arvates äriühingu asutamise kiiruses, võimaluses osakapitali koheselt mitte tasuda ja osanike piiratud vastutuses (Äriseadustik, RT I, 23.11.2021, 2).

Ettevõtteid liigitatakse, lisaks õiguslikult vormile, veel suuruse alusel mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõteteks. Sellise kategoriseerimise aluseks on ettevõttes olev töötajate arv.

Üldine kategoriseerimine töötajate arvu baasilt on järgnev:

| | |
|------------------------------|---------------|
| Ettevõtte liik | Töötajate arv |
| Mikroettevõtte | vähem kui 10 |
| Väikeettevõtte | 10 kuni 49 |
| Keskmise suurusega ettevõtte | 50 kuni 249 |

Tabel 2: Ettevõtete liigitumine töötajate arvu põhjal
Allikas: Autori koostatud

Autor keskendus uurimistöös väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele, mille töötajate arv jääb vahemikku 10 kuni 249. Majanduslikult aktiivseid ettevõtteid on 2021 aasta seisuga 145 717 ettevõtet, siis valdav enamik neist on vähem kui 10 töötajaga ettevõtted (kokku 138 134 ettevõtet). Enam kui 250 töötajaga ettevõtteid on kokku 177. Seega sobitub uurimistöö valimisse maksimaalselt 7 406 ettevõtet.

| | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|--------------|---------|---------|---------|---------|---------|
| Kokku | 127 622 | 131 650 | 133 784 | 137 980 | 145 717 |
| 250 ja enam | 194 | 186 | 184 | 172 | 177 |
| 50-249 | 1 150 | 1 172 | 1 159 | 1 156 | 1 122 |
| 10-49 | 6 391 | 6 548 | 6 779 | 6 509 | 6 284 |
| Vähem kui 10 | 119 887 | 123 744 | 125 662 | 130 143 | 138 134 |

Tabel 3. Majanduslikult aktiivsete ettevõtete arv Eestis, töötajate arvu põhjal jaotatuna
Allikas: Statistikaamet, Majandusüksused 2021

Creditinfo Eesti AS poolt 2018 aastal läbiviidud uuring tõi esile, et aastal 2018 arvuliselt enim pankrotte esines ettevõtetes, mille müügitulu oli vahemikus 0 kuni 0,5 miljonit eurot. Töötajate arvu poolest esines enim pankrotte kuni kümne töötajaga ettevõtete ehk mikroettevõtete hulgas. Enam kui 10 töötajaga ettevõtete osas oli pankrotistumise näitaja 17,58% (Creditinfo Eesti AS, pankrotid 2018).

2.1 Uuringu meetodi tutvustus

Töö eesmärgi täitmiseks kasutas autor kvantitatiivset meetodit. Kvantitatiivse meetodi eesmärgiks oli teada saada, milliseid kulu ja omahinnaarvestamise meetodeid küsimustikule vastanud ettevõtjad kasutavad ja mis on nende kasutamise eesmärk ning põhjused.

Eesmärgi saavutamiseks koostas autor küsimustiku, mis koosnes kolmest osast. Esimeses osas selgitati välja, milline on vastaja profiil ja millises valdkonnas vastaja tegutseb. Vastaja ettevõtte profiil selgitati välja kahe kategooria põhjal, milleks on töötajate arv ja müügitulu aastas. Töötajate arvu näitajat kasutas autor valimi kvaliteedi tagamiseks, et välistada laekunud vastuste hulgast mikroettevõtted. Müügitulu näitajat kasutas autor vahendina vastuste tõlgendamisel juhul, kui sama küsimuse vastused erinesid kardinaalselt ja vastustest ei olnud võimalik tuvastada üht kindlat eelistust. Sellises olukorras vaatles autor, kas sarnase müügituluga vastajate vastused kattuvad ja kas müügitulu suuruse ning vastuse vahel on olemas seos.

Uuringu eesmärgiks on välja selgitada fookusgrupis rakendatavad kuluarvestuse meetodid ja selle baasil toimuv või mitte toimuv omahinnaarvestus. Uuringuga soovib autor saada selgust, milliseid kuluarvestuse meetodeid fookusgrupp kasutab ja mis on nende kasutamise põhjusteks. Lisaks on uuringu eesmärgiks välja selgitada omahinnaarvestuses kasutatavad meetodid ja nende meetodite seos kuluarvestusega.

Autor kasutas ettevõtete kategoriseerimisel järgnevat liigitust: mikroettevõtte on vähem kui 10 töötajaga, väikeettevõtte on 10 kuni 49 töötajaga ja keskmise suurusega ettevõtte on 50 kuni 249 töötajaga. Autor eemaldas uuringu tulemustest vastused, kus vastaja profiilis oli märgitud töötajate arvuks vähem kui kümme.

Kvantitatiivse uuringu vastajatena nägi töö autor ennekõike ettevõtjaid, mitte valdkonna spetsialiste (näiteks raamatupidajaid). Valikut põhjendab autor sellega, et töö eesmärgiks on välja selgitada ettevõtjate teadlikkus ja huvi kulu- ning omahinnaarvestuse kohta. Seatud eesmärk sai täidetud. 21 vastajat 17 olid ettevõtte juhid või juhatuse liikmed. Kahel juhul oli vastajateks finantsjuht ja kahel korral pearaamatupidaja. Viimased kaks võib koondada finantsvaldkonna spetsialisti nimetuse alla, sest küsitlusest ei selgunud vastaja täpsed ametiülesanded (Lisa 2).

Vastajate profiilist selgus, et kõigist vastajatest ainult kaks ostavad raamatupidamist teenusena. Ülejäänud vastajad (kokku 19) on loonud ettevõttesse raamatupidaja ametikoha ning palganud neid ülesandeid täitma valdkonna spetsialisti. Peamine põhjus selliseks valikuks oli, et raamatupidamise maht on suur ja ettevõtjate jaoks on oluline, et raamatupidajaga saaks pidevalt suhelda.

Uuringu teine osa keskendub kuluarvestusele, milles selgitati välja rakendatavad kuluarvestuse meetodid ja kelle initsiatiivil toimuvad muudatused kuluarvestuses. Siin rakendas autor lisaks valikvastustega küsimustele ka avatud küsimusi, võimaldades vastajatel selgitada ühe või teise

meetodi olulisust ja kasulikkust nende ettevõtte jaoks. Avatud küsimustega suunati vastajat täiendavalt selgitama või põhjendama enda eelmisele küsimusele antud vastust. Avatud küsimused olid uuringu seisukohalt olulised, sest lisaks kasutatavale meetodile saadi täpsemalt teada meetodite rakendamise põhjustest.

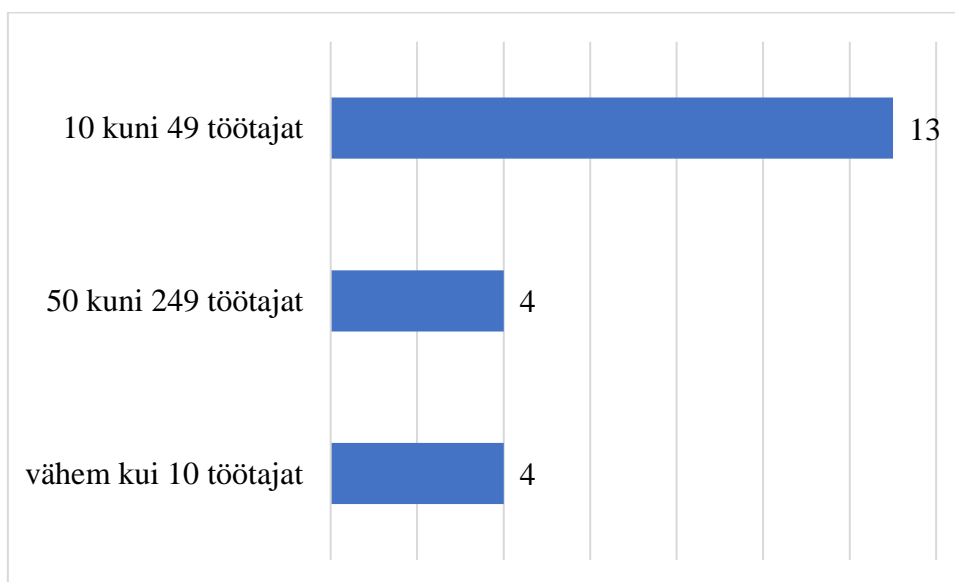
Uuringu kolmas osa keskendub omahinnaarvestusele ja selle tähtsusele ettevõttes. Uuringu tulemustest peaks selguma, kas ettevõtjad peavad omahinda oluliseks, mil viisil ja milliseid süsteeme kasutatakse omahinna arvestamisel. Sarnaselt uuringu teisele osale segunesid ka siin nii valik- kui ka avatud vastustega küsimused, kandes kuluarvestuse meetodite välja selgitamisele sarnast eesmärki – saada täpsemalt teada valitud meetodi põhjustest.

Uuringu viimane küsimusega küsiti vastajatelt, kas nad on huvitatud kokkuvõtte saamisest. Küsimuse eesmärgiks oli pakkuda vastajatele lisaboonus uurimuses osalemise eest. Kokku antud 21 vastusest soovis koondtagasisidet kaheksa vastajat, mis teeb 38,1%. Autor peab oluliseks märkida, kõik tagasiside soovijad oli kas väike või keskmise suurusega ettevõtted. Vastanud mikroettevõtted pakutud võimalusest huvitatud polnud.

Uuringu läbiviimiseks saatis autor 39 küsimusest koosneva küsimustiku 804 ettevõttele. Küsimustik oli koostatud Connect.ee keskkonnas. Uuringus osalevate ettevõtete andmed küsis autor Creditinfo Eesti aktsiaseltsilt, mis kriteeriumite alusel valitud 5 900 ettevõttest koostas 1 000 ettevõttega nimekirja. Autor eemaldas nimekirjast täiendavalt ligemale 200 ettevõtet, mis ei sobitunud valimiga või mis olid sama ettevõtja kaudu nimekirjas juba teise ettevõtte näol esindatud. Küsimustik oli vastajatele avatud märts – aprill 2022. Küsimustikule vastas kokku 21 ettevõtet. Vastanud ettevõtetest neli ettevõtet kategoriseerusid mikroettevõtetena ja nende ettevõtjate poolt antud vastused eemaldas autor lõpptulemist. Seega oli tegelik vastajate arv kokku 17, mis teeb vastamiste määraks 2,11%. Lähtudes väikesest vastajate määrast, siis pole läbi viidud uuringu põhjal võimalik teha üldistavaid järeldusi, vaid uuring peegeldab üksnes vastajate arvamust ja nende poolt rakendatavaid meetodeid. Autor saatis valimile meeldetuletusi, et nad avaldaksid oma arvamust, aga kahjuks see vastajate hulka ei suurendanud. Autori eesmärk oli saada enam kui 50 vastust, mis kahjuks jäi saavutamata.

2.2 Uuringule vastajate profiil

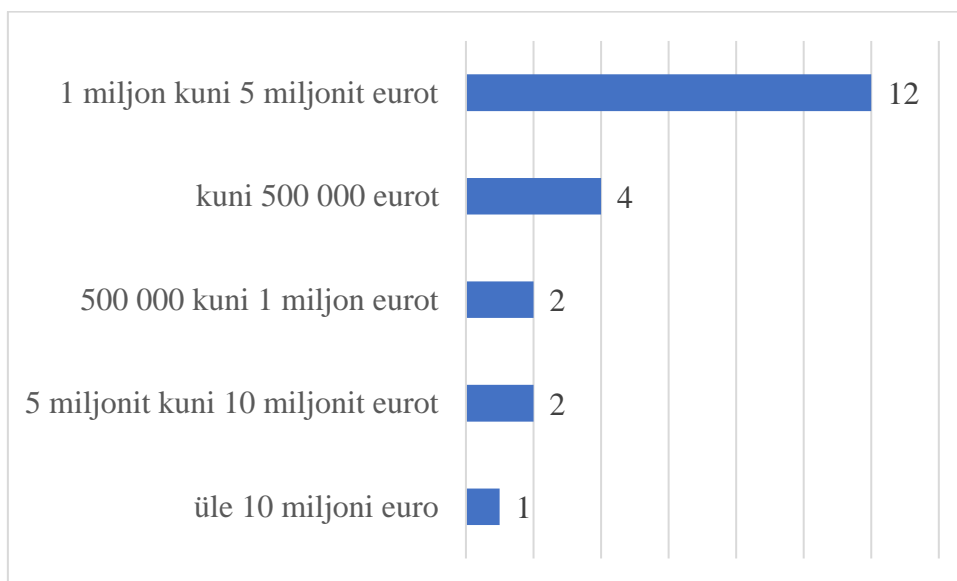
Küsimustik saadeti 804 ettevõttele, millest vastas 21 ettevõtet. 13 vastanut (61,90% vastanutest) liigitusid väikeettevõtte kategooriasse, sest neis töötab 10 kuni 49 töötajat. Keskmise suurusega (50 kuni 249 töötajat) ettevõtete vastuste osakaal oli 4 (19,05% vastanutest). Samapalju vastajaid oli mikroettevõtete (vähem kui kümne töötajaga) hulgas. Autor peab oluliseks märkida, et valimi koostamisel olid kõik valimis olevad ettevõtted enam kui 10 töötajaga. Mikroettevõtete sattumine valimisse on autori poolt põhjendatav asjaoluga, et valimi koostamise ja küsimustikule vastamise ajal on toimunud muudatused valimisse kuulunud ettevõtete töötajate arvus.



Joonis 1: Ettevõtete jagunemine töötajate arvu põhjal

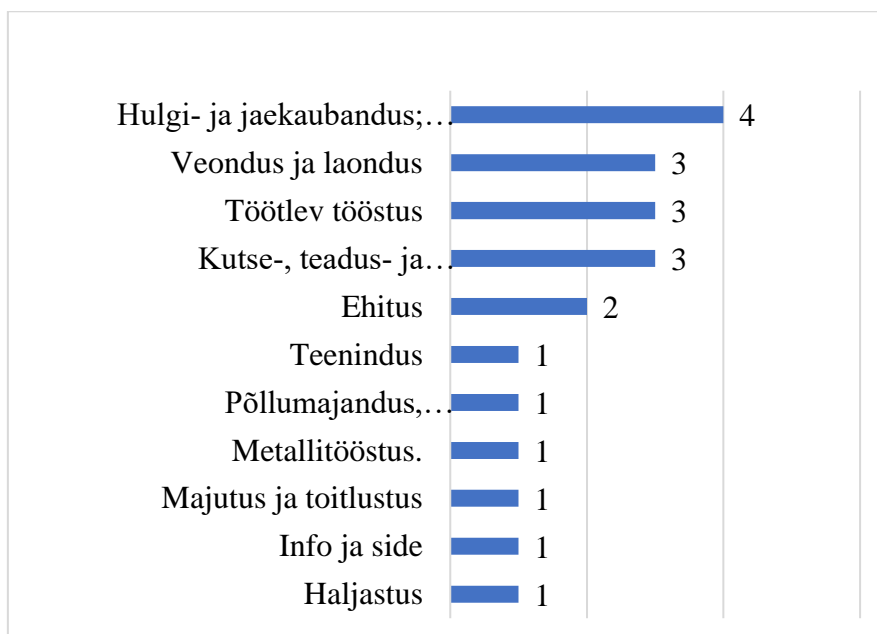
Allikas: Autori koostatud vastavalt lisas 3 toodud andmetele

Müügitulu alusel oli enim vastajaid ühe miljoni kuni viie miljoni euro suuruse aastase müügituluga ettevõtteid ehk kokku 12 vastajat (57,14% kõigist vastanutest). Neli vastajat (19,05% vastanutest) olid kuni 500 000 euro suuruse müügituluga ettevõtted. Kahel ettevõttel oli müügitulu aastas viis miljonit kuni kümme miljonit eurot (9,52% vastanutest). Samuti kahe vastaja müügitulu oli 500 000 kuni üks miljon eurot aastas (9,52% vastanutest). Ainult ühe vastaja müügitulu oli aastas kümme ja enam miljonit eurot (vt joonis 2).



Joonis 2: Ettevõtete jagunemine aastase müügitulu põhjal
Allikas: Autori koostatud.

Vastajate jagunemine tegevusala põhjal oli väga mitmekesine. Tegevusala määratluse aluseks oli küsitluses märgitud EMTAK koodid. Ainult kaks vastajat täiendasid enda tegevusala EMTAK-i väliseks (haljastus ja metallitööstus). Tegevusalade mitmekesisus annab edasiste vastuse analüüsil teatava sisendi, võimaldades välja tuua seoses tegevusala ja kulu- ning omahinnaarvestuse vahel. Vastajate jaotumine tegevusalade järgi (vt joonis 3)



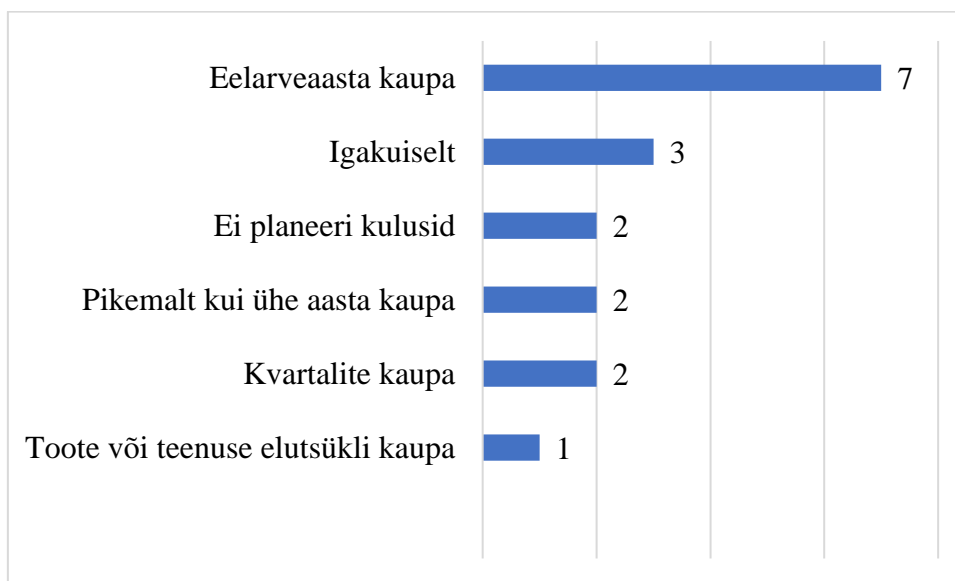
Joonis 3: Ettevõtete jaotumine tegevusalade järgi
Allikas: Autori koostatud vastavalt lisa 4 toodud andmetele

2.3 Uuringu tulemused – kuluarvestus

Järgnevate tulemuste analüüsisist on eemaldatud mikroettevõtted ehk vähem kui 10 töötajaga ettevõtted. Seega on edasises analüüsis kaasatud 21 vastajat 17 vastaja tulemused.

Majandustegevusest tekkivate kulude osas ülevaate omamist pidasid kõik vastajad äärmiselt oluliseks, kus seitsme palli skaalal andsid kõik hindeks seitse. Olulisust põhjendati selliselt, et omatakse ülevaadet ettevõtte majandustegevuse efektiivsusest ja kasumlikkusest (tulud – kulud = kasum). Ära märkimist leidis omahinnaarvutamise aspekt ja juhtimisotsuste tegemiseks eelneva finantsanalüüsi vajalikkus. Tulemustest saab järeldada, et kulude struktuur, nende tekkeallikad ja -põhjused on ettevõtjate jaoks olulised teemad, millega tegeletakse ja mille üle peetakse järjepidevat kontrolli.

Kulude planeerimise sageduse kohta küsimine andis erinevaid tulemusi. 17 vastajast seitse märkisid, et nad planeerivad kulusid eelarvesaasta kaupa. Autori arvates on see põhjendatav asjaoluga, et välja kujunenud tavade kohaselt planeeritakse tuleviku kulusid järgneva eelarveaasta jaoks aastaeelarve koostamise raames. Vastustes on selgelt näha pandeemia ja hetkel maailmas toimuva mõjutused. See peegeldub nendes vastajates, kes märkisid, et planeerivad kulusid jooksvalt, kvartalite kaupa. Selliselt planeerivad kulusid 17 vastajast kokku viis ehk ligikaudu samapalju kui on eelarveaasta lõikes kulude planeerijaid. Tegevusvaldkondadest domineerisid igakuiste kulude planeerijate hulgas veondus ja laondus, majutus ja kaubandus, tegevusalad mis on maailmas toimuvast ja pandeemiast enim mõjutatud. Vastajate hulgas leidis teistest eristuvaid lähenemisi. 2 vastajat planeerivad kulusid pikemalt kui ühe aasta kaupa ja üks vastaja planeerib oma kulusid toote või teenuse elutsükli kaupa. 17 vastajast kaks märkisid aga, et nad ei tegele kulude planeerimisega (vt joonis 4).

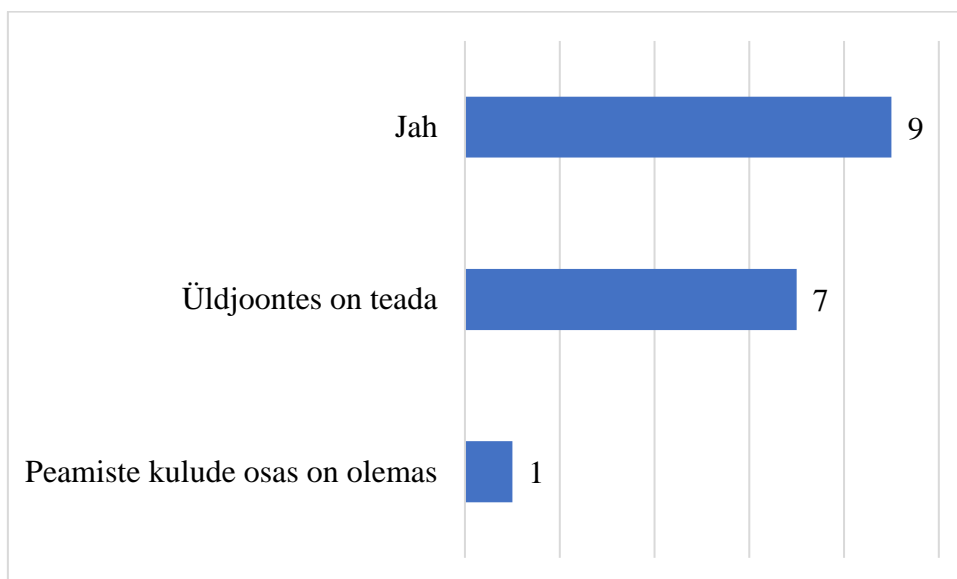


Joonis 4: Kulude planeerimise sagedus

Allikas: Autori koostatud vastavalt lisa 5 toodud andmetele

Pikemalt kui ühe aasta kaupa planeerivad oma kulusid põllumajandussektoris tegelevad ettevõtted. Valdkonna spetsiifikast tulenevalt on see mõistetu, sest põllumajandussektoris toimub planeerimine teiste põhimõtete alusel. Planeerimisel on olulisteks näitajateks põllumajandussaaduste valmistamise tsükkel või loomse toiduaine saamise tsükkel. Vastajad, kes märkisid eelarveaastast sagedasema kulude planeerimise sageduse tõi selle põhjuse vajadustena välja pideva muutumise turul või muutustest keskkonnas. Eelarveaasta kaupa planeerimine oli põhjendatud strateegiliste otsuste kui ka aruandluse perioodiga. Ühel juhul toodi esile sellise planeerimise mugavust ja kulubaasi stabiilsena püsimist ajas.

Kulude osas ülevaate omamist pidasid kõik ettevõtjad oluliseks, aga märgatav erisus tekkis teadmises, millised kulud on kliendile väärtust loovad ja millised mitte. 17 vastajast üheksa väitsid kindlalt, et neil on selline teadmine olemas. Samas seitse vastajat märkisid, et üldjoontes on teada. Võttes arvesse selle vastusevariandi üldsõnalisust ja pehmust, siis võib sellest vastusest järeldada, et üldjoontes teadmine võib viidata mitte teadmisele. Samas ei saa selle küsimuse puhul välistada võimalust, et vastaja ise ei oska päris täpselt liigitada kulusid kliendile väärtust lisavateks ja väärtust mitte lisavateks. Viimati märgitud võib järeldada sellest, et oma vastuse selgitusena soovitati seda küsida klientidelt või toodi välja, et kõik kulud on väärtust lisavad. Autor leiab, et antud küsimusega seotud teema võib vajada ettevõtjatele senisest rohkem selgitamist ja teisalt ei pruukinud küsimus väga selgelt ja üheselt edasi anda küsimuse mõtet (vt joonis 5).



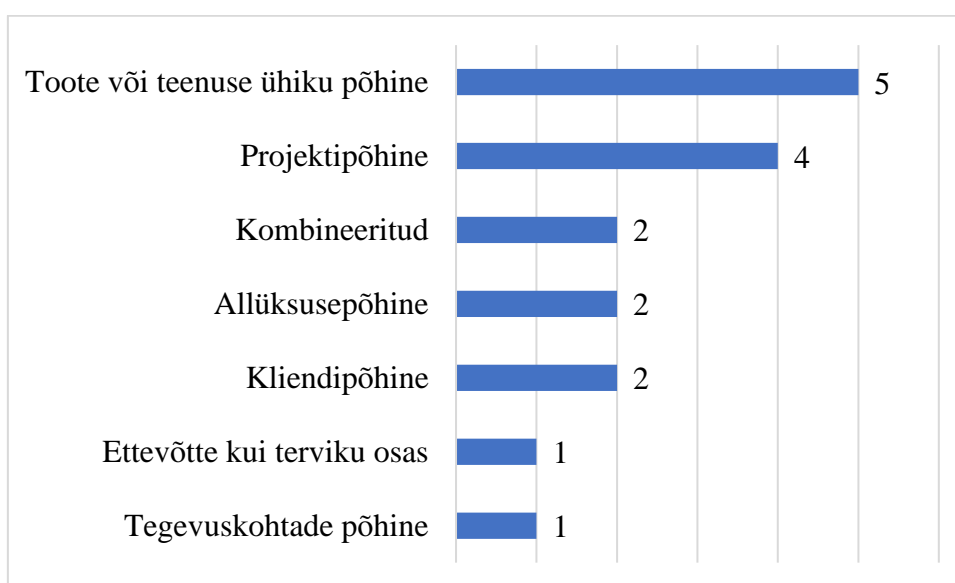
Joonis 5: Ettevõtjate teadmine kliendile väärtust lisavate ja väärtust mitte lisavate kulude osas
 Allikas: Autori koostatud vastavalt lisas 6 toodud andmetele

Autori eesmärgiks, antud küsimusega, oli välja selgitada ettevõtjate teadlikkus oma majandustegevusest läbi kliendi vaate. Eraldiseisvana ei oma antud küsimus olulist tähendust, aga seostades seda küsimusega kulude olulisuse kohta, siis selle pinnalt on võimalik teha üldistavaid järeldusi. Nimelt, kui kulude osas ülevaate omamine on kõikide ettevõtjate jaoks ääretult oluline, aga see olulisus väheneb kliendi poolse vaate lisamisel, siis võib järeldada, et ettevõtjate jaoks on oluline ennekõike kulude suurus rahalises vääringus, mitte kulude sisu ja otstarbekus. Autor peab aga oluliseks ettevõtte kasumlikkuse ja efektiivsuse seisukohalt hinnata kulusid just kliendi vajadustest lähtuvalt, minimaliseerides seeläbi majandustegevuses mugavuskulud (kulud, mida klient ei väärtusta ja mida on võimalik kvaliteedis kaotamata elimineerida).

Kasutatava kuluarvestuse meetodina leiab täna enim rakendamist toote või teenuse ühiku põhine meetod. 17 vastajast 5 märkisid sellise variandi kasuks. Ainult ühe vastuse võrra vähem ehk siis nelja vastaja puhul oli märgitud projektipõhine arvestus. Enim projektipõhist arvestust oli märgitud ehituse ja veondus ning laondusega seotud ettevõtete hulgas. Arvestades nende kahe valdkonna eripära (iga ehitusobjekt on eraldiseisev projekt või iga transporditellimus on eraldiseisev projekt), siis on see mõistetav. Ehitus ja veondus ning laondus on valdkonnad, kus üldjuhul leiab rakendamist osaline kulukeskuste põhine kuluarvestus.

Uuringust ilmneseid tegevusvaldkonna sisesed erisused kasutatavate kuluarvestusmeetodite osas. Näiteks töötlevas tööstuses on kasutusel nii projektipõhine kui ka toote põhine kuluarvestus.

Töötlevas tööstuses kasutatakse projektipõhist meetodit juhul kui iga valmiv toode on käsitletav kui eraldiseisev projekt. Üldjuhul viitab see ettevõtte klienditellimuste spetsiifikale, kus iga toode valmib vastavalt tellimustele. Viiteid otsesele kulukohtade põhisele kuluarvestusele võis märgata kolme vastaja puhul, kes kulukohtadena märkisid allüksuseid või tegevuskohta. Üks vastaja tõi välja selle, et nad viljelevad ettevõtte kui terviku põhist kuluarvestust. Põhjendati seda asjaoluga, et nad on kaubandusettevõtte, millel on palju müügiartikleid ja muu meetodi kasutamine oleks liialt ressursimahukas. Sellest saab järeldada, et ettevõtjad jälgivad hoolega meetodi rakendamisega kaasnevat kulu ja meetodist saadavat kasu (vt joonis 6).

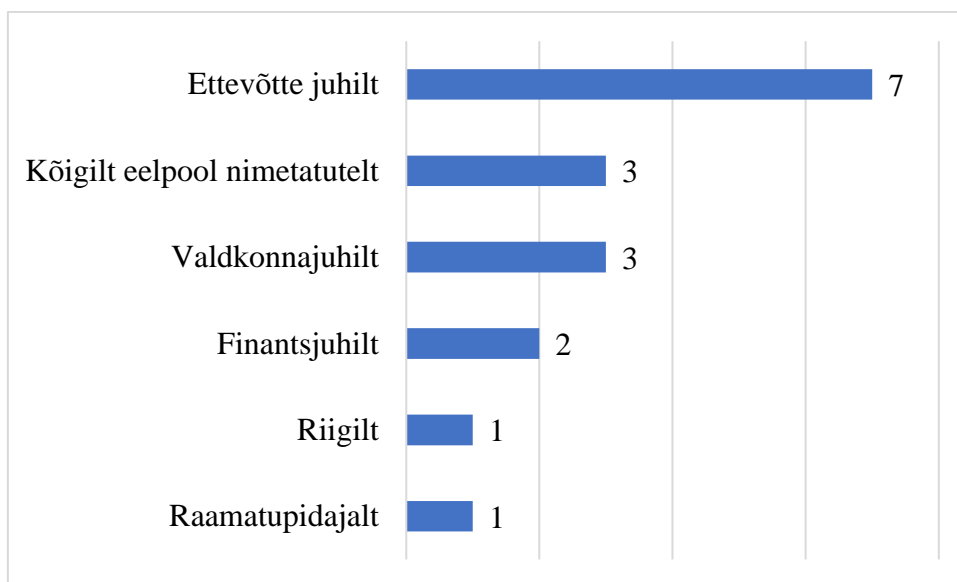


Joonis 6: Ettevõttes kasutatav kuluarvestuse meetod.

Allikas: Autori koostatud vastavalt lisa 7 toodud andmetele

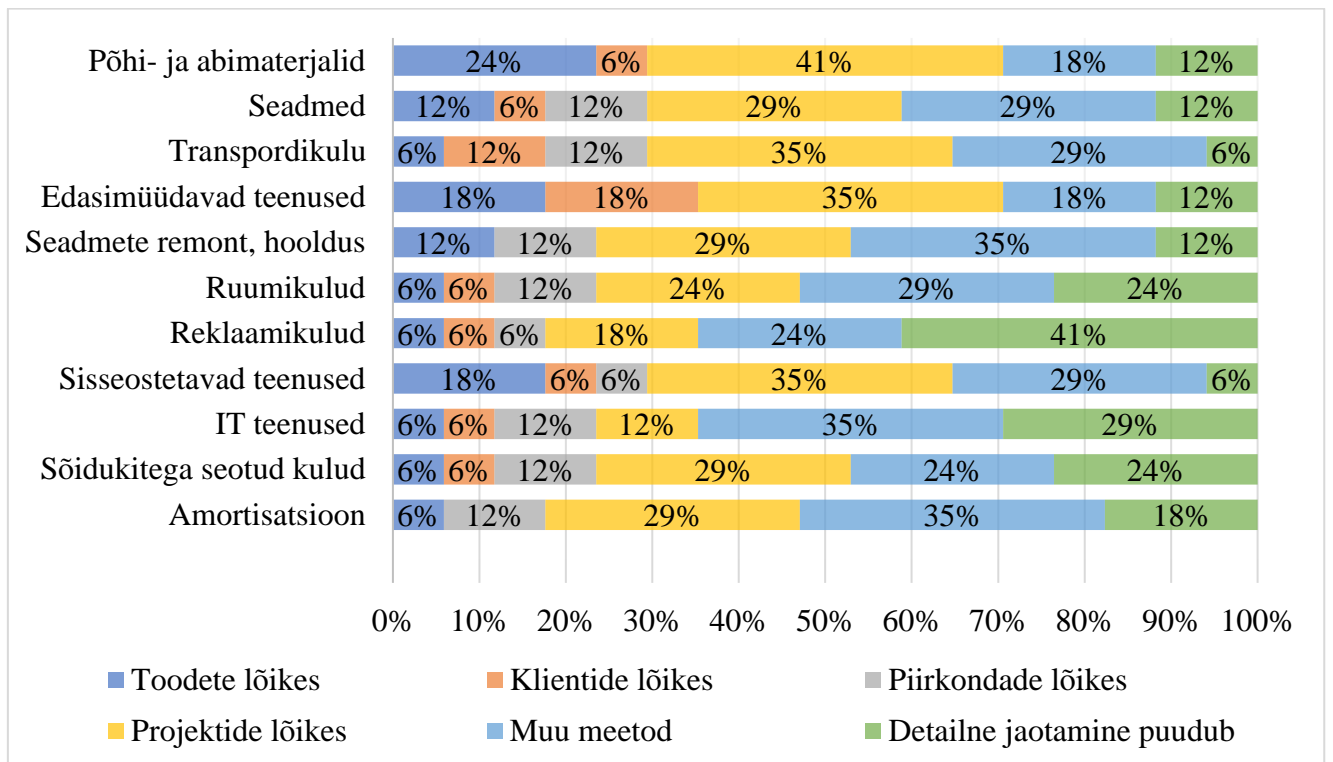
Vajadus ettevõttes seni rakendatavaid kuluarvestuse meetodeid muuta või ka parendada saavad alguse juhtimisotsustest. 17 vastajast seitse märkisid, et juhid on need isikud, kes teevad kuluarvestuse meetodite muutmiseks ettepanekuid. Autor põhjendab seda asjaoluga, et strateegia elluviimine või muutused turusituatsioonides nõuavad teistsugusemat alginfot või analüüsi. Mõnevõrra üllatav oli asjaolu, et finantsvaldkonna spetsialistidelt ettepanekuid muudatustest tuleb oluliselt vähem kui võiks eeldada. Kolmel juhul 17 märgitud vastusest oli muutuste algatajana toodud välja finantsjuht või raamatupidaja. Sama esinemissagedusega oli märgitud ka valdkonnajuhid. Valdkonnajuhid on suurimad kuluarvestuse meetodi muutmiseks vajaliku sisendi andjateks ehituses ja veonduses ning laonduses. Valdkonna spetsiifikast tulenevalt on see mõisteta, sest ehituses on igal objektil oma projektijuht, kelle vastutusala on selle objekti tulemuslikkus. Veonduses on valdkonnajuhtideks ekspediitorid, kelle vastutada on lisaks veo

kokkuleppekohasele toimumisele teenuse kasumlikkus ettevõtja jaoks. Küsimusele antud vastuse osas enim üllatas asjaolu, et ettevõttes on olemas finantsjuht, aga ettepanekud kuluarvestuse süsteemi muutmiseks või parendamiseks teeb ettevõtte juht. See võib olla tingitud asjaolust, et ettevõtte juht täidab samal ajal ka finantsjuhi ülesandeid. Kas see võib nii olla, siis seda laekunud vastustest ei selgunud (vt joonis 7).



Joonis 7: Muudatuste tegija kuluarvestuse süsteemi muutmiseks või parendamiseks.
Allikas: Autori koostatud.

Ettevõtte majandustegevuse tulemusel tekivad ettevõttes erinevat liiki kulud, mida lisaks kulu sisule saab kulukäituri alusel liigitada näiteks püsi- või muutuvkuluks. Kulude jaotamine kulukäituri põhjal on üks osa kuluarvestusest, mille tulemusel on võimalik koostada detailsemat ülevaadet toote või teenuse kasumlikkusest. Ettevõtte sisese kulukäituri definitsioon sõltub olulisel määral valdkonnast, milles ettevõtte tegutseb. Valdkonnaga otseses seoses on ettevõttes kasutatav kuluarvestuse mudel (kogum põhimõtetest, mille põhjal kuluarvestus toimub), milles nähakse ette kulude jaotamise mudel, kas piirduakse üksnes otsekuludega või toimub kulukäituri põhine kulude jaotamine kaudkulude puhul. Küsitlusele vastanud ettevõtete hulgas on rakendatud mitmeid erinevaid meetodeid (vt joonis 8).



Joonis 8: Ettevõttes kasutatavad kulude jaotamise meetodid
 Allikas: Autori koostatud vastavalt lisa 8 toodud andmetele

Põhi- ja abimaterjalide puhul on enim kasutatav projektipõhine jaotamine (41% vastanutest märkis selle valiku). Kui ettevõtte tegevust on võimalik kategoriseerida projektidena, siis selline kulude jaotamise meetod on mõistetu ja lihtsamini teostatav. Projekt on tootest või teenusest laiapõhjalisem kulukoht, mistõttu selline jaotamine on lihtsamini teostatav. Põhi- ja abimaterjalide jaotamine toodete või teenuste lõikes leiab ettevõtjate hulgas laialdast kasutust (24% vastanutest märkis selle meetodi). Võrrelduna projektipõhise jaotusmeetodiga, on toote või teenuse põhine jaotamine oluliselt detailsam. Sellise detailsusastmega ülevaadet on eelkõige vaja tootmisettevõttel, saamaks teada ühe toote kasumlikkust.

Seadmete osas on enim rakendatav projektipõhine või muu meetod. Kui ei ole tegemist otseselt tootmiseseadmega, vaid mitmes erinevas kohas või ka erinevate toodete puhul kasutatava seadmega, siis on mõistetu muude meetodite rakendamine. Kahjuks ei selgunud muu meetodi täpsem sisu. Võimalik, et antud küsimuse puhul tähendab muu meetod nii kombineeritust vastusevariantidena pakutud meetoditest kui ka täiesti eraldiseisvat, ettevõtte enda poolt juurutatud meetodit.

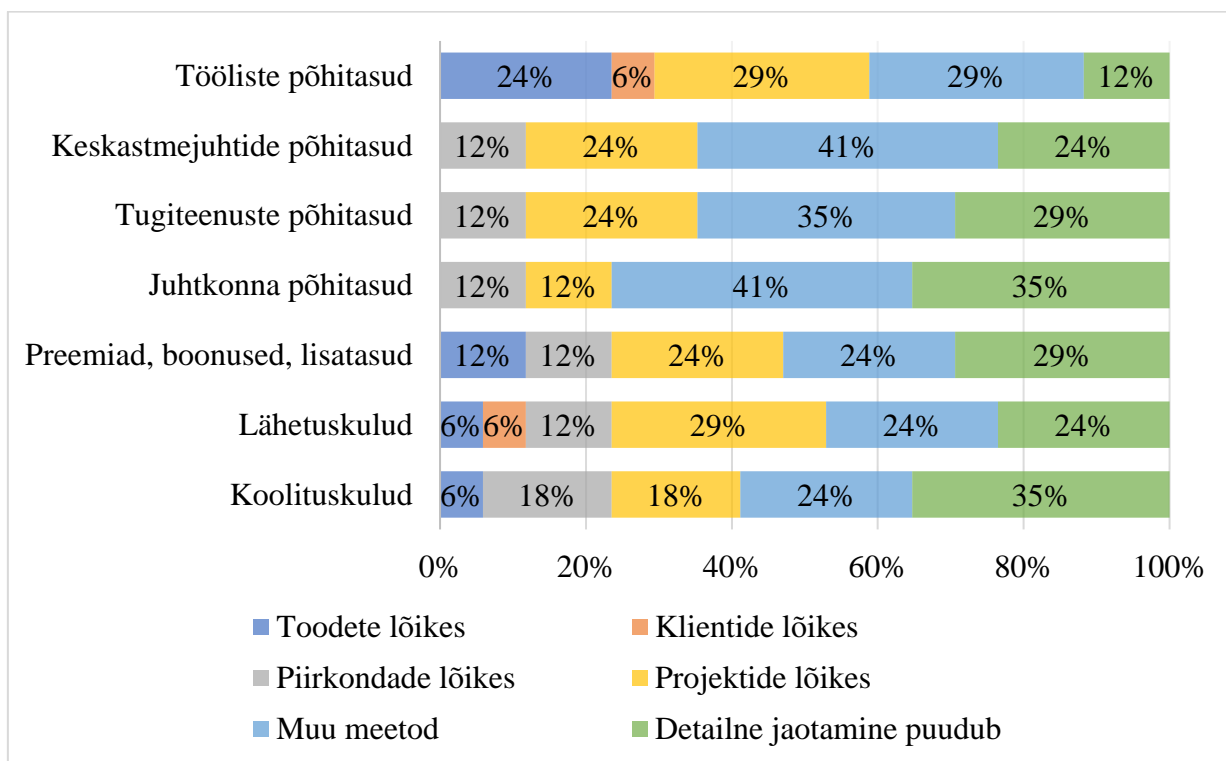
Antud vastuste puhul oli märgata, et kulude jaotamine toimub ennekõike otsekulude või ka kaudkulude korral. Nimelt, joonisel kaheksa märgitud kulud saab jaotada kahte kategooriasse, kus põhi- ja abimaterjalid, seadmed, transpordikulud, edasimüüdivad teenused ning seadmete remont,

hooldus on klassifitseeritavad kui tootmise otse- ja kaudkulud ning ülejäänud ettevõtte üldkuludena.

Otse- ja kaudkulusid on lihtsam ning arusaadavamalt jaotada toodetele, teenustele või ka projektidele. Seda kinnitab vastusevariandi „Detailne jaotamine puudub“ arvestatav osakaal kõikidest märgitud vastustest. Näiteks reklaamiga seotud kulu ei jaota 41% kõikidest vastanutest. Samas sisseostetavaid teenuseid või ka transpordikulu ei jaota detailsemalt vaid 6% vastanutest. Väga vähe leiab kulude jaotamisel rakendamist kliendipõhine jaotamine. Enim jaotatakse klientide põhiselt edasimüüdavaid teenuseid (18% vastanutest). Lähtudes erinevatest kulujaotamise meetoditest on edasimüüdavate teenuste jaotamine klientide põhiselt mõisteta, sest edasimüüdavate teenuste kulu on kõige lihtsam jaotada klientide vahel. Igat klienti on võimalik otseselt siduda neile edasi müüdava teenusega.

Kuluarvestuse meetodite kohta küsides ei ilmnenud üheselt kulukeskuste põhise arvestusmeetodi kasutamine. Vaadates kulude jaotamise meetodeid, siis tegevuskulude jaotamisel leiab rakendust piirkonnapõhine jaotusmeetod, mis võib viidata tegevuskulude jaotamisel kulukeskuse põhist lähenemisviisi.

Personalikulude jaotamine toimub ettevõtetes sarnaselt materjali- ja tegevuskuludega (materjalikulud on otse- ja kaudkulud ning tegevuskulud on üldkulud). Tööliste põhitasud on üldjuhul jaotatud projektide põhiselt, toodete või teenuste põhiselt või muud jaotusmeetodit kasutades. Samalaadset jaotusmeetodit kasutatakse keskastmejuhtide puhul, sest nende tegevust on võimalik seostada konkreetse projekti või tootmisetapiga. Mida üldisemaks muutub töötaja funktsioon ettevõttes, sest üldisemaks muutub tema palgakulude jaotamine. Kui tugiteenuste põhitasusid ei jaotata 29% vastanud ettevõtete puhul üldse, siis juhtkonna tasusid ei jaota 35% vastanutest. Samas enim on eelpool nimetatud struktuuriüksuse tasude jaotamise aluseks muud jaotusmeetodid, mille täpsem sisu kahjuks küsitluse vastustest ei selgu. Üldises plaanis tundub personalikulude osas olema enim rakendatav muu jaotusmeetod, mida käesoleva magistr tööga ei uuritud, aga mida edasistes töödes võiks lähemalt uurida. Ei saa välistada, et ettevõtjad on välja töötanud valdkonnas hästi toimiva jaotusmeetodi, mida laiem üldsus veel ei tunne. Vastustest selgub ka see, et preemiaid, boonuseid ja lisatasusid ettevõtjad pigem jaotavad väljatöötatud jaotusmeetodi baasil, mitte ei kajasta neid summaarselt kasumiaruandes (vt joonis 9).



Joonis 9: Personaliga seotud kulude jaotamine ettevõttes.

Allikas: Autori koostatud vastavalt lisa 9 toodud andmetele

Sarnaselt tegevuskuludele leiab ka personalikulude jaotamisel piirkonnapõhist lähenemisviisi, millest võib järeldada, et otsekulud jaotatakse otse projektidele või toodetele ja teenustele, kaudkulude osas rakendatakse erinevaid meetodeid, muuhulgas piirkonnapõhist (võib käsitleda kulukeskusena) meetodit.

Kulude jaotamisele järgnevas sammus on jaotise põhjal saadud tulemuste analüüs. Oluline on märkida, et objektiivse ja juhtimisotsuste tarbeks kasuliku analüüsi eelduseks on analüüsi toetava kuluarvestuse süsteemi olemasolu. Jaotusmeetodi alusel teada saadud info analüüs loob eeldused tegevustes toimuvateks muudatusteks ja sisse viidud muudatuste tulemuste hilisemaks hindamiseks. Kulude analüüsimiseks on erinevaid meetodeid, millest küsitluses oli välja toodud põhilisemad: kulude osakaal müügitulust, kulu muutus viimaste aastate jooksul, kulu muutus baasaastaga võrrelduna, kulu suurus toodetud ühikute või osutatud teenuste mahust. Valikuvariandina oli välja toodud, et oluline näitaja hetkel puudub.

Kõikidest vastanutest 82,35% märkis (17 vastajast 14), et nad kasutavad kulude analüüsiks kõiki eelpool loetletud meetodeid. Teisisõnu, rakendavad ettevõtjad kulude analüüsimisel nii vertikaalkui ka horisontaalanalüüsi meetodeid. Üks vastaja tõi välja, et nad analüüsivad üksnes kulude

osakaalu müügitulust ja kaks vastajat märkis, et nad järgivad kulu suurust toodetud ühiku või osutatud teenuse mahu suhtes (vt. lisa 10)

Küsitluse tulemustele tuginedes võib järeldada, et vastajate hulgas on olulisel kohal nii kuluarvestus kui ka arvestustulemuste analüüs.

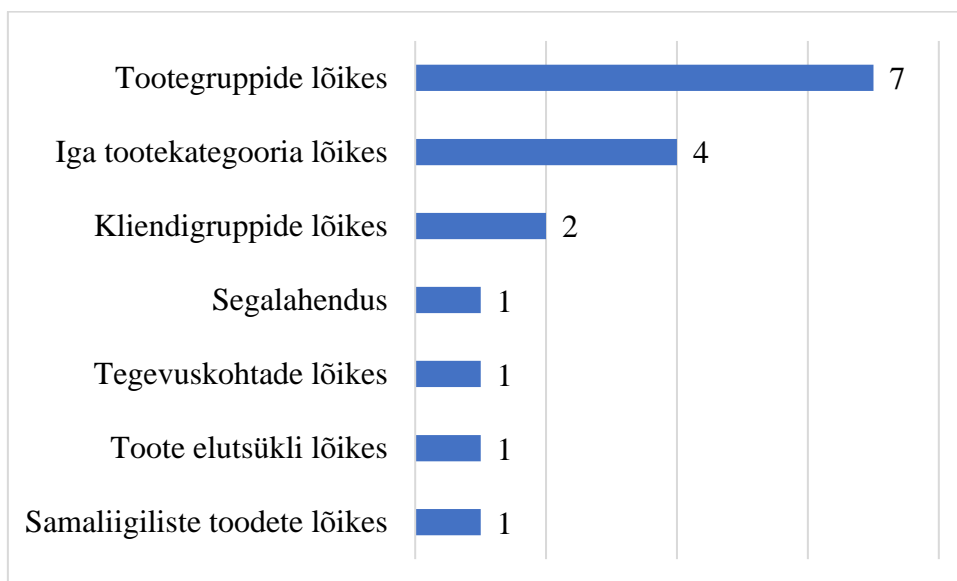
Vaatamata asjaolule, et 804 välja saadetud küsimustikust osutus käesoleva magistritöö koostamisel kasulikuks 17 vastaja vastused ja seetõttu ei saa teha üldistavaid järeldusi, siis võib väita, et vastajate jaoks on kuluarvestus oluline, kuludele pööratakse tähelepanu ja kulusid analüüsitakse. Laekunud vastuste põhjal saab teha järelduse, et spetsiifilise kuluarvestuse meetodeid ei rakendata. Näiteks täiskuluarvestust, sihtkuluarvestust või kuluüksuse põhist arvestust. Avatud vastustega küsimuste analüüsi tulemuste põhjal ei nähtu, et keegi vastanutest rakendaks kuluarvestuses Kaizeni meetodit. Valdavalt on kasutuses otse- ja kaudkulude liigitamise meetod, mida on korrigeeritud ettevõtte vajadustele vastavaks. Vajadused kuluarvestuse parendamiseks ja muutmiseks saavad alguse ettevõtte juhilt.

Autor märgib, ettevõtluses ei oma suurt tähendust kindla kuluarvestusmeetodi rakendamine, vaid olulisem on rakendatava meetodi alusel saadud tulemus ja selle objektiivsus. Erinevate meetmete kombineeritud rakendamine, andes seeläbi ettevõtte juhtimiseks piisava detailsusastmega ülevaate, täidab igati kuluarvestuse süsteemile seatud eesmärgi.

2.4 Uuringu tulemused – omahinnaarvestus

Kulude osas ülevaate omamise kõrval pidasid kõik vastajad oluliseks toote või teenuse omahinna teadmist. Kõik vastajad märkisid seitsme palli skaalal vastuseks seitse, mis tähendab, et nende jaoks on toote või teenuse omahinna teadmine olulise tähtsusega.

Enim leiab omahinnaarvestuses kasutamist tootegruppide põhine omahind. Selle tõid välja 17 vastanut seitse vastajat. Tootegruppide põhisele omahinnaarvestusele järgneb tootekategooriate põhine omahinnaarvestus, mille olid oma vastustes ära märkinud neli vastajat. Ühel juhul oli märgitud toote elutsükli põhine omahinnaarvestus, mis oma meetodilt eristub väga selgelt ülejäänud vastajate poolt kasutatavatest meetoditest. Kuidas toote elutsükli baasil omahinnaarvestamine täpsemalt toimub või mis on sellise meetodi rakendamise põhjuseks, seda küsitlusest kahjuks ei selgunud (vt joonis 10)

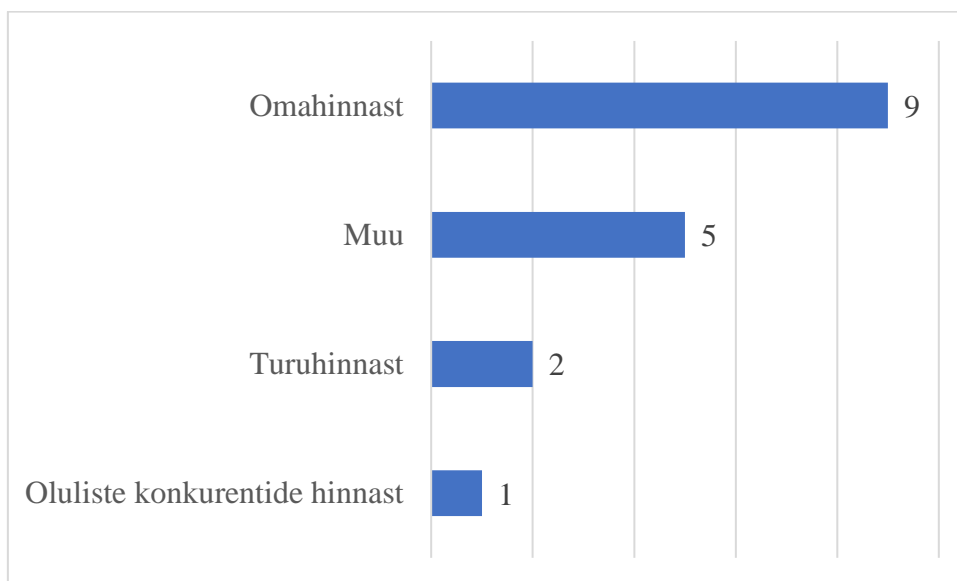


Joonis 10: Ettevõttes kasutatav omahinnaarvestamise meetodid
Allikas: Autori koostatud vastavalt lisas 11 toodud andmetele

Võttes arvesse ettevõtetes rakendatavaid tootegruppide põhiseid kuluarvestuse meetodeid, siis otse- ja kaudkulude meetodi rakendamise korral omahinnaarvestuse väljundiks saabki olla tootegruppide põhine omahind. Muude meetodite rakendamise eelduseks on täna kasutatava kuluarvestuse meetodite muutmine vastavaks, et see toetaks omahinnaarvestamist.

Toote hinnastamisel 9 vastajat 17 märkisid, et lähtuvad omahinnast. Autori jaoks oli üllatav, et kolm vastajat tõid hinnastamise osas välja turuhinna (kaks vastajat) ja olulise konkurendi hinna (üks vastaja). Tuginedes asjaolule, et vastanud ettevõtetest ükski ei olnud monopol, vastajad tegutsevad efektiivsel turul, siis antud juhul autor võrdsustab turuhinna ja olulise konkurendi hinna. Turuhinnast lähtuv omahinnaarvestuse meetodi rakendamise eelduseks on sihtkuluarvestus. Kuluarvestuse kohta märgitud vastustest ei selgunud, et keegi vastajatest oleks kasutanud sihtkuluarvestust, veelgi enam Kaizeni meetodit.

Viis vastajat 17 märkisid, et nemad rakendavad mõnd muud hinnastamise meetodit. Lisaselgitusena oli muude meetodite all kirjeldatud segalahendust turu- ja omahinnast, mida võrreldakse olulise konkurendi hinnaga (vt joonis 11).



Joonis 11: Ettevõttes kasutatavad toote või teenuse hinnastamise meetodid
Allikas: Autori koostatud

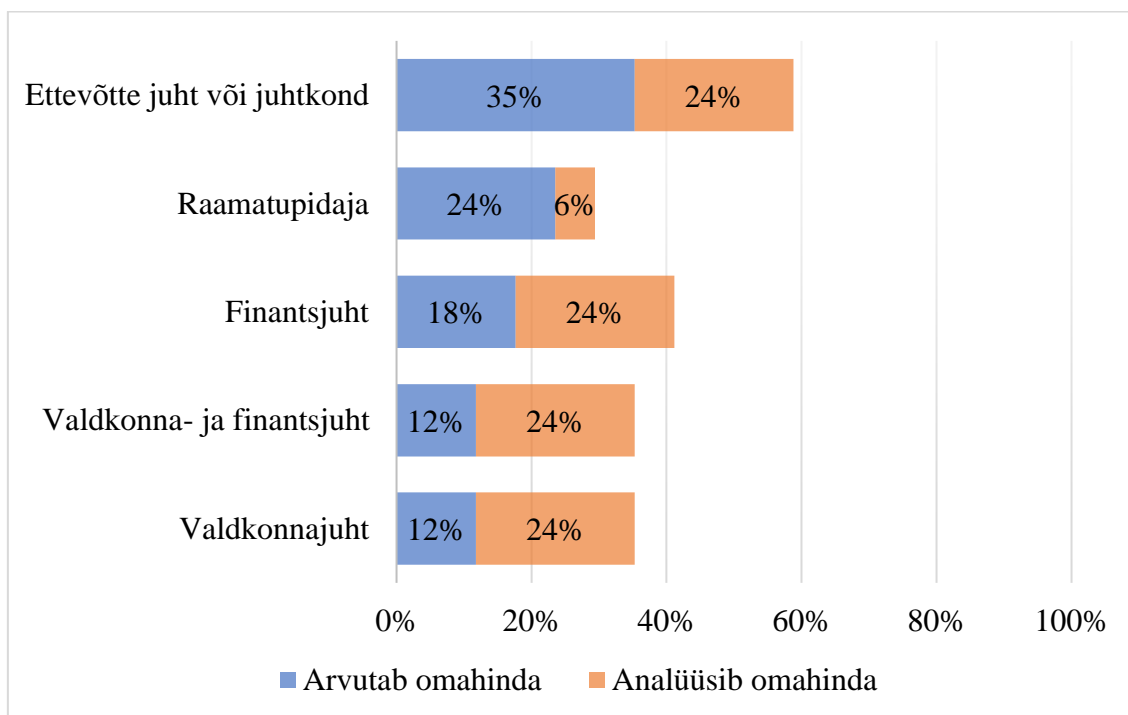
Kõrvutades toote või teenuse hinnastamise aluseid kuluarvestuses kasutatavate meetoditega, siis autori arvates tekivad siin teatavad lahknevused. Tõstatub küsimus, kas täna kasutuses olev kuluarvestuse meetod aitab kaasa toote või teenuse täpsemale hinnastamisele. Kui toote või teenuse hinnastamisel võetakse aluseks olulisema konkurenti hind või turuhind, siis kulude jaotamine otse- ja kaudkuludeks ei aita sellisele hinnastamisele kaasa. Kulude kategoriseerimisest olulisem on kulude suurus ja meetodid kulude vähendamiseks. Autor mõnab, et sihtkuluarvestuse korral kulude jaotamine püsi- ja muutuvkuludeks võib lihtsustada kulude vähendamise protsessi, mille eesmärgiks on sihthinna kriteeriumite täitmine.

Kui toote või teenuse hinnastamisel toodi välja turuhind, siis omahinna olulisus seisnes 17 vastajast 16 juhul just nimelt müügihinna kujundamises. Esmapilgul tunduv vastuolu on selgitatav kahe erineva hinnastamise etapina. Omahind seab müügihinna miinimumpiiri, turuhinna alusel lisatakse omahinnale kasumiosa. Tegemist on kombineeritud lahendusega, kus ettevõtja ei ole seadnud kasumieesmärki, vaid kasumi teenimise võimalustes lähtub ennekõike turusituatsioonist ja tasakaaluhinnast.

Üks vastanutest väitis, et omahind on oluline hinnatõusu põhjendamiseks. Tegelikuses on ka selline meetod paljudel juhtudel avalikkusele nähtav, sest sagedasti põhjendatakse müügihinna tõusu sisseostetavate toodete või teenuste hinnatõusuga, mis otseselt tähendab omahinna tõusu. Eriti paistavad sellise lähenemisega silma kütusemüüjad. Antud vastus peegeldab omahinna mitmekülgust, tegemist ei ole üksnes hinnakujundamise ühe olulisema elemendiga, vaid omahind on piisavalt veenev argument oma otsuste põhjendamiseks turuosalistele.

Uuringust selgus, et omahinna arvutamine on eelkõige ettevõtte juhi või juhtkonna ülesanne. Samas omahinna hilisema analüüsi eest vastutavad valdkonna- või finantsjuht. Tegemist on omalaadse olukorraga, mille kasulikkust on esmapilgul keeruline mõista. Autor näeb sellise süsteemi juures mitut riski. Üheks riskiks on vastutuse hajumine olukorras kui omahinna arvutamises on tehtud viga, mida asjaosalised alles hiljem avastavad. Kes on sellisel juhul vastutav, kas ettevõtte juht kes tegi omahinnaarvestuse või valdkonnajuht, kes tegeles omahinna analüüsiga. Alluvussuhet arvestades võib süüdlaseks sellises olukorras osutada valdkonna- või finantsjuht. Riskikohaks on omahinna arvestusmeetodi ja hilisema analüüsimeetodi ebapiisav kattuvus, mille korral arvestamisel ja analüüsil tõlgendatakse faktilisi asjaolusid erinevalt ning jõudes seeläbi erineva tulemuseni. Positiivse poole pealt täidab selline süsteem kontrollmehhanismi, kus omahinna analüütik kontrollib, lisaks omahinna ajakohasusele, arvestusmeetodite õigsust.

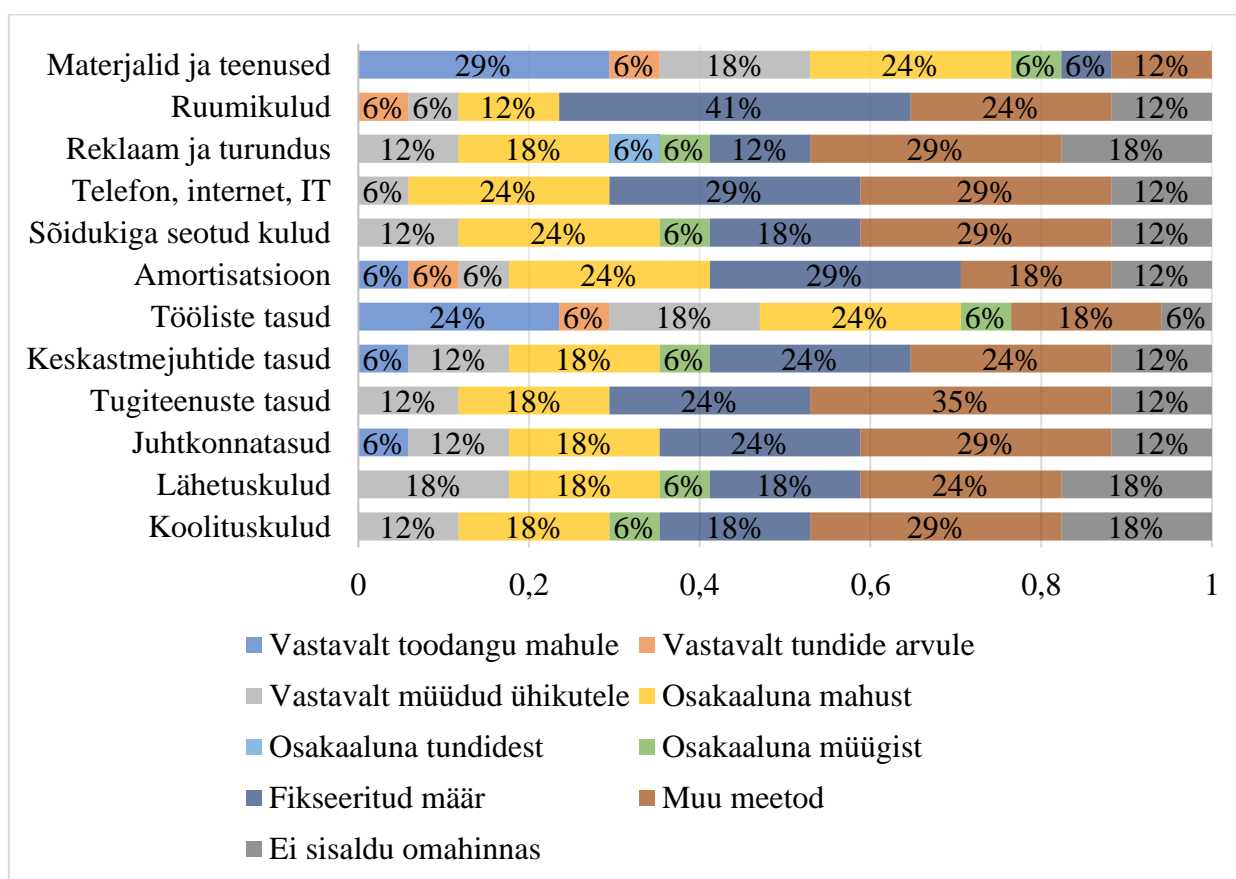
Vastanutest 35% märkisid, et omahinna arvutamise tegeleb ettevõtte juht või terve juhtkond. Raamatupidajate ülesandeks on omahinnaarvestus 24% vastajate hulgast ja finantsjuht tegeleb omahinna arvutamise 18% vastanute osas. Omahinna analüüsil on kandev roll finants- või valdkonnajuht. Raamatupidajate tähtsus omahinna analüüsis on minimaalne. Võrrelduna omahinna arvutamise väheneb ettevõtte juhtide või juhtkonna tähtsus omahinna analüüsil. (vt joonis 12)



Joonis 12: Omahinna arvutamine ja analüüsi ülesannete jaotumine ettevõtte siseselt
Allikas: Autori koostaud

Omahinna arvutamisel enim kasutatavaks tarkvaraks on MS Excel, mille kasutamise töid välja viis vastanut 17 (osakaal 29,41%) või MS Exceli ja raamatupidamistarkvara kombinatsiooni, mille töid välja neli vastajat 17 (osakaal 23,53%). Üldises plaanis toimub ettevõtetes omahinnaarvestus MS Excel tarkvaras, kuhu imporditakse algandmed raamatupidamistarkvarast. Selline lahendus on mõistetav, sest raamatupidamistarkvara on igal ettevõttel olemas ja üldjuhul need ühilduvad MS Exceliga kus andmete eksport ühest programmist teise on lihtsasti teostatav. Üks vastaja tõi välja, et omahinna arvutamiseks ei kasutata mingit tarkvara. Lisaks MS Excelile ja raamatupidamistarkvarale leidis märkimist müügitarkvara kasutamine (ühel juhul), tootmistarkvara kasutamine (ühel juhul) ja üks vastaja märkis, et nad kasutavad enda loodud tarkvara.

Omahinna arvestajast ja kasutatavast tarkvarast olulisem on, mil viisil ja millise süsteemi põhjal kajastatakse erinevat liiki kulusid omahinnas (vt joonis 13).



Joonis 13: Kulude omahinnas kajastamise ja jaotamise meetodid
Allikas: Autori koostatud vastavalt lisas 12 toodud andmetele

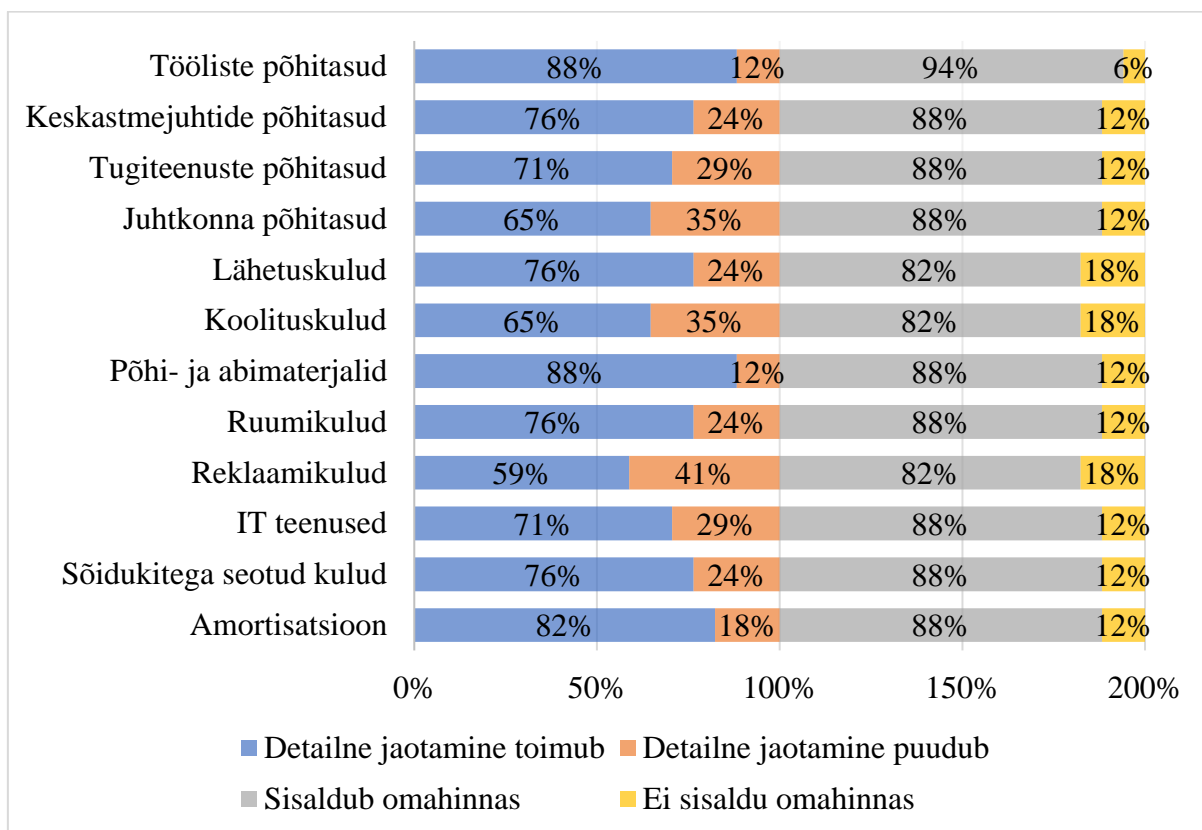
Toodud jooniselt nähtub, et kõige täpsemalt toimub materjalide ja teenuste arvestamine toote või teenuse omahinnas. Populaarseimaks meetoditeks on nende kulude kajastamine vastavalt

toodangu mahule või osakaaluna toodangu mahust. Materjalid ja teenused olid vastajate jaoks ainsad kuluartiklid, mille puhul mitte keegi ei vastanud, et need ei sisaldu omahinnas. Siit võib järeldada, et vastanud ettevõtete hulgas jälgitakse ja arvutatakse brutokasumit. Teine kulude kategooria, mis kajastub omahinnas kas vastavalt toodangu mahule või osakaaluna mahust on tööliste tasud. Sarnaselt materjalide ja teenustega on tööliste tasude sidumine toodangu või teenuse mahuga lihtsam. Kulusid mõõdistamine ja saadud tulemuste üle kandmine omahinda on lihtsamini teostatav. Ainult 6% vastanutest märkis, et tööliste tasud ei sisaldu omahinnas. Valdav enamus vastajatest kajastab ruumikulu läbi fikseeritud määra. 41% vastanutest oli märkinud sellise jaotusmeetodi. Tegemist on laialdaselt levinud meetodiga, sest ruumikulu osakaalu arvestamine konkreetselt ühe toote jaoks ei ole sagedasti majanduslikult otstarbekas ja ei parandaks omahinna arvestamise tulemust piisaval määral. Üllatav oli juhtkonna tasude detailne kajastamine omahinnas. 6% vastanutest märkis, et juhtkonna tasu kajastub omahinnas vastavalt toodangu mahule, 18% vastanutest oli märkinud, et juhtkonna tasu kajastatakse osakaaluna toote või teenuse mahust. Arvestades, et juhtkonna tasu on defineeritav kui üldkulu, siis loogilisem oleks fikseeritud määra kasutamine.

Populaarseimad meetodid, kulude jaotamisele omahinnas, on fikseeritud määr ja osakaaluna toodangu või teenuse mahust. Ka muude meetodite kasutamine on osade kuluartiklite puhul populaarne, aga kuna küsitlusest ei selgunud täpsemalt muud meetodite sisu, siis seda meetodit ei ole võimalik lähemalt selgitada. Autor ei välista, et muu meetodi all on peetud silmas segameetodeid, kus teatud juhtudel kajastub üks kuluartikkel omahinnas osakaaluna, fikseeritud määras või vastavalt toodangu ja teenuse mahule. Näitena toob autor olukorra, kus materjalikulu sisaldab konkreetse toote jaoks vajalike materjale, aga ka enamike toodete jaoks vajaminevaid materjale. Sellisel juhul võivad materjalide kulud kajastuda omahinnas vastavalt toote ühikute arvule kui ka osakaaluna ühikute koguarvust.

Kulude jaotamine ja kajastamine omahinnas viitab osalisele omahinnaarvestusele. Materjalid ja teenused, mis kategoriseeruvad muutuvkulude alla on omahinnas kindla meetodi alusel kajastatud. Ülejäänud kulud, millest paljud kategoriseeruvad kaudkulude alla võivad jääda omahinnas kajastamata. Täisomahinna arvestusmeetodi kasutamine uuringu tulemustest ei selgunud.

Uuringust selgus, on olemas seos kuluarvestuse meetodite ja sellele järgneva omahinnaarvestuse vahel. Kulud, mille osas puudub detailsem jaotamine ei kajastu suure tõenäosusega toote või teenuse omahinnas (vt joonis 14)



Joonis 14: Seos kulude jaotamise meetodi ja omahinnaarvestuse vahel
Allikas: Autori koostatud

Sellise süsteemi kasutamine on mõistetav, kui detailse kuluarvestuse tulem ei leida rakendamist, siis puudub selliseks kuluarvestuseks otsene vajadus. Välistada ei saa võimalust, et ettevõtjatel puudub selge teadmine või arusaam, millise meetodi alusel osasid kulusid toote omahinnas arvestada. Samas on huvitav, et detailset kuluarvestust ei peeta niivõrd oluliseks kui peetakse omahinnaarvestust. Näiteks 59% vastanutest märkis, et reklaamikulusid nad ei jaota, küll aga 82% vastanutest märkis, et reklaamikulud sisalduvad toote omahinnas. Autor täpsustab, eelpool toodud näite all pidas autor silmas konkreetse toote reklaamimiseks tehtud kulusid. Kogu tootepartii või ettevõtte üldise reklaami kulusid ei saa siduda konkreetse tootega, nende osas detailne kulujaotus puudub, aga omahinnaarvutamisel võetakse need kulud arvesse.

Oluline pole mitte omahinna teadmine, vaid tähtis on omada ülevaadet arvutatud omahinna ajakohasusest. Uuringu tulemused näitasid, et omahinna analüüsiga ettevõtetes tegeletakse ja seda peetakse oluliseks. Omahinna analüüsi ei pruugi teostada isik, kes omahinda arvestab, aga sellele vaatamata ajakohasuse kontroll toimub. Seitse vastajat (41% vastanutest) märkis, et omahinna ajakohasuse kontroll toimub igakuiselt. Põhjuse selleks annab tõenäoliselt asjaolu, et sisseostuhindade muutumine tingib märkimisväärse volatiivsuse ettevõtte kuludes. Viis vastajat

(29% vastanutest) tõi välja, et omahinna ajakohasust kontrollitakse nii müügi mahu muutumisel, uute klientide lisandumisel, tööprotsesside muutumisel kui ka kulude kasvades, lisaks igakuisele kontrollile. See näitab selgelt, et omahinna tundmist peetakse oluliseks ja selle ajakohasust kontrollitakse nii rutiinse tööprotsessi käigus kui ka oluliste tegurite muutumisel.

Kõik vastajad märkisid, et toote või teenuse omahinna teadmine on väga oluline, sest üheltpoolt aitab see täpsemini planeerida müügihinda (neli vastajat 17 tõi välja selle vastusevariandi). Lisaks aitab omahinna teadmine planeerida müügi mahtusid ja kasumeid, on oluliseks vahendiks eelarvestamisel, aitab muuta protsesse efektiivsemaks ja on oluline sisend ettevõtte konkurentsivõime parandamiseks. Kõik need variandid tõi välja neli vastajat 17. Saab järeldada, et omahind ja selle teadmine ei ole töövahendiks ainult müügihinna kujundamisel, vaid omahind leiab laiemat rakendamist ka ettevõtte sisestes protsessides.

2.5 Järeldused

Lähtuvalt asjaolust, et küsitluse valim ei olnud esinduslik, pole uuringu tulemuste põhjal võimalik teha laiapõhjalisi järeldusi, vaid need peegeldavad vastajate hulgas kasutatavaid meetodeid.

Uuringus osalejate tunnusjoonteks oli ettevõtte suurus (väike- ja keskmise suurusega ettevõtted), kus raamatupidamise korraldamine on antud palgalise raamatupidaja ülesandeks. Finantsjuhi olemasolu ettevõttes ei pidanud vastajad oluliseks, kui ettevõtte juht või raamatupidaja saavad vajalike ülesannetega hakkama. Selline teadmine on järelduste seisukohalt oluline, sest laiapõhjaliste teadmistega spetsialisti puudumisel on mõju ettevõttes rakendatavale kulu- ja omahinnaarvestuse süsteemile.

Uuringus osalenud ettevõtjate vastustest peegeldus, et nende jaoks on kulul konkreetne rahaline mõõde, mille üle tuleb arvet pidada ja mida tuleb järjepidevalt jälgida. Sagedasti asetasi vastajad kulu ja likviidsuse vahele võrdusmärgi. Vastajad ei toonud mitte kordagi esile kulu mitterahalist mõõdet, mida üldjuhul igas ettevõttes sellele vaatamata eksisteerib ja mille üle peetakse samuti arvestust. Kulude ja likviidsuse vahele võrdusmärgi seadmine viitab oluliste terminite omavahel segamini ajamist. Autor nõustub, rahalised kulud viitavad raha väljavoolule ettevõttest, aga kulude suurusel ei pruugi olla otsest seost likviidsusprobleemidega. Likviidsusprobleemi peamine tekkepõhjus on rahakäibe kiiruses, kus raha väljavool on kiirem raha laekumisest, mida omakorda võivad põhjustada suured erisused tasumisele kuuluvate ja laekuvate arvete maksetähtaegades.

Kuluarvestuse kohta antud vastustest selgus, et terminit „kuluarvestus“ tõlgendavad ettevõtjad erinevalt. Mõne vastaja jaoks tähendas kuluarvestus põhjalikku kontoplaani kulukontode osas (vastuses märkis ära enam kui 63 kulukonto kasutamist), osade jaoks mitme erineva paralleelselt toimiva süsteemi rakendamist. Vastajate hulgas leidis ka neid, kes kuluarvestuseks pidasid eelarvestatud ja tegelike kulude omavahelist võrdlust või kes väitsid, et suuremahulise toodete töttu ei ole võimalik kuluarvestust pidada või mõne kuluarvestusmeetodi rakendamine oleks mõttetu.

Uurimuse järeldustest parema ülevaate andmiseks on autor koostanud tabeli, milles on välja toodud kulu- ja omahinnaarvestuses enim kasutatavad meetodid (vt tabel 4).

| Kululiik | Enim rakendatav meetod kuluarvestuses | Enim rakendatav meetod omahinnaarvestuses |
|----------------------------|--|--|
| Amortisatsioon | Muu meetod | Fikseeritud määr |
| | 35% | 29% |
| Sõidukitega seotud kulud | Projektide lõikes | Muu meetod |
| | 29% | 29% |
| IT teenused | Muu meetod | Fikseeritud määr |
| | 35% | 29% |
| Reklaamikulud | Detailne jaotamine puudub | Muu meetod |
| | 41% | 29% |
| Ruumikulud | Muu meetod | Fikseeritud määr |
| | 29% | 41% |
| Põhi- ja abimaterjalid | Projektide lõikes | Vastavalt tundide arvule |
| | 41% | 29% |
| Koolituskulud | Detailne jaotamine puudub | Muu meetod |
| | 35% | 29% |
| Lähetuskulud | Projektide lõikes | Muu meetod |
| | 29% | 24% |
| Juhtkonna põhitasud | Muu meetod | Muu meetod |
| | 41% | 29% |
| Tugiteenuste põhitasud | Muu meetod | Muu meetod |
| | 35% | 35% |
| Keskastmejuhtide põhitasud | Muu meetod | Fikseeritud määr |
| | 41% | 24% |
| Töölise põhitasud | Muu meetod | Vastavalt toodangu mahule |
| | 29% | 24% |

Tabel 4: Kulude jaotamise populaarseimad meetodid kulu- ja omahinnaarvestuses

Allikas: Autori koostatud

Tabel toob selgelt esile, et vastajate hulgas ei ole leidnud rakendamist üks kindel kuluarvestuse süsteem, vaid pigem rakendatakse vastanud ettevõtetes erinevatest meetoditest koosnevaid kombinatsioone. Üllatuslikult toodi vastajate poolt kuluarvestuse meetodina välja konteerimine ja Raamatupidamistoimkonna juhendid, kus autori arvates puudub otsene seos kuluarvestuse meetoditega. Üheks kombineeritud meetodi näitena saab esile tõsta kuluarvestuse meetodi, kus püsi- ja muutuvkulud jaotati sõidukipargi kilomeetritele, tööjõukulud aga sõidukite arvule. Sellise meetodi põhjus seisneb asjaolus, kus igal sõidukil on konkreetne juht ja juhtide roteerumist ei toimu. Siis on võimalik rakendada nii kilomeetrite kui ka sõiduki arvu põhiste kulude jaotamist. Suur osa vastajatest märkis kuluarvestusmeetodiks projektipõhisuse, kus projektiks võib olla toode, teenus, teeninduskoht või klient. Projektipõhise arvestusmeetodi korral jaotatakse projektiga otseselt seotud kulud projektile ja projektiga otseselt mitte seotud kulud kajastatakse projektis osakaaluna. Osakaal võib olla fikseeritud määras või ajas pidevalt muutuv.

Omahind on ettevõtjate jaoks oluliselt selgem, konkreetsem ja tuntum mõiste kui kuluarvestus, selle olulisust osatakse ettevõtjate hulgas väärtustada, selle teadmist peetakse oluliseks. Omahinna väärtus ettevõtjate jaoks seisneb peamiselt kasumi planeerimises, samuti projekti tulemuste analüüsimises. Ettevõtjate huviks on teada omahinda nii toodete ja teenuste lõikes kui ka objektide ja klientide lõikes.

Vastanud ettevõtjate hulgas ei ole kasutusel kindlaid omahinnaarvestamise meetodeid, vaid toimub erinevate meetodite kombineerimine. Põhi- ja abimaterjalide ning tööliste tasu puhul lähtutakse otsesest kulust tooteühikule. Kaudkulude puhul on eelistatud fikseeritud määr või erinevatest meetoditest koosnev segalahendus. Segalahenduse mõiste selgitamiseks olid vastajad näitena toonud transpordikulud, kus osad transpordikulud võetakse toote omahinnas arvestusse ja osad mitte. Millistele faktilistele asjaoludele tuginedes eelpool kirjeldatud valik tehakse pole autorile teada,

Uuringu tulemusena selgus, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtetes ei toimu konkreetsetele teooriatele baseeruvat kulu- ja omahinnaarvestust. Eelistatud on variandid, mida ettevõtjad teavad ja tunnevad või millega on nad varasemalt kokku puutunud. Lisaks ettevõtjatele on selles oma oluline osa ka raamatupidajatel, kellelt tegelikkuses peaks tulema sisendinfo kasutusel oleva meetodi parendamiseks või uudsema meetodi rakendamiseks.

Autori poolt läbiviidud uuringu põhjal ei ole võimalik teha üldistavaid järeldusi, sest vastanute arv pole selleks piisav. Samas annavad laekunud vastused teatava indikatiivse sisendi kuluarvestuse kohta. Vastustest nähtub, et kulud on ettevõtjate jaoks olulised ning nende üle peetakse raamatupidamisarvestuses ettenähtud standarditest mõnevõrra detailsemat arvestust.

Autor on isiklikult viimasel 20 aastal puutunud kokku Eesti väike- ja keskmise suurusega ettevõtete raamatupidamisarvestusega. Senine autori kogemus on üheselt viidanud, et ettevõtjate jaoks on kuluarvestus ennekõike raamatupidajat puudutav valdkond, millel on olemas üldine seos ettevõtte majandustegevusega. Ettevõtjate huvi kulude struktuuri vastu tõstatub peamiselt siis, kui ettevõtte majandustulemused on oodatust halvemad. Autor peab oluliseks märkida, et oodatust halvemaid majandustulemusi hindavad väikeettevõtjad paljudel juhtudel pangakontol olevate rahaliste vahendite kaudu, mitte läbi kasumiaruandes olema puhaskasumi või EBITDA.

Kuluarvestuses tegevusele vastavate meetodite juurutamist ja arendamist peavad väikeettevõtjad, sarnaselt eelarvestamisele, ebaoluliseks, sest see ei anna märgavataid tulemusi müügitulude kasvus. Pigem on kuluarvestus (sealhulgas raamatupidamine) ebaoluline kulu, mida tuleb hoida võimalikult väiksena. Kindlasti on selles oma roll raamatupidajatel, kelle teadmised ja oskused ei võimalda ettevõtjale piisavalt hästi põhjendada kuluarvestuse olulisust ja sellest tekkida võivat kasumlikkust. Seega on autori isiklik kogemus uuringutulemustega pigem vastupidine, aga lähtudes vastanute arvust, ei ole võimalik väita, et uuring või autori kogemus peegeldavad üldist pilti väike- ja keskmise suurusega ettevõtete kulu- ja omahinnaarvestusest.

KOKKUVÕTE

Eestis registreeritud äriühingud on kohustatud aastaaruande koostamisel lähtuma Eesti finantsarvestuse standardist, mille detailsem kirjeldus on sätestatud Raamatupidamistoimkonna juhenditega, või IFRS-ist. Autor märgib, et IFRS on standardina väike- ja keskmise suurusega ettevõtte jaoks liialt mahukas, mistõttu selle rakendamist praktikas väga sagedasti ei esine. Nimetatud standarditega on sätestatud andmete esitamisele kehtivad nõuded, aastaaruannete mõistes, eesmärgiga tagada ühtne ja võrreldav süsteem. Nimetatud nõuded kehtivad üksnes andmete esitamisele, mitte esitatavaid andmeid genereerivatele algsüsteemidele. Seetõttu on kuluarvestus ja selle korraldamine iga ettevõtja enda kujundada. Lähtudes asjaolust, et väike- ja keskmise suurusega ettevõtted ei ole audiitorkontrolli kohustuslased, siis seeläbi on ettevõtjatel veelgi rohkem võimalik ise otsustada, milline on tema ettevõttes rakendatav kuluarvestuse süsteem. Autor juhib tähelepanu, et audiitorkontrolli eesmärgiks on välja selgitada, et esitatud aruanne sisaldab õiglast finantsalast infot, mis muuhulgas eeldab korrektset kuluarvestust.

Uurimustöö sisuks on kulu- ja omahinnaarvestus väike- ja keskmise suurusega Eesti ettevõtetes. Selleks viis autor läbi uuringu 804 ettevõtte hulgas, millest uuringuküsimustele vastas 21 ettevõtet. Laekunud vastuste arv ei võimalda teha üldistavaid järeldusi, vaid pigem esitada vastanud ettevõtetes rakendatavat kulu- ja omahinnaarvestuse meetodeid.

Uurimustöö eesmärgi saavutamiseks oli püstitatud järgmised uurimisküsimused:

1. Kas ja kuidas toimub ettevõttes kulude planeerimine?
2. Mille põhjal liigitatakse ettevõttes kulusid?
3. Kuidas jaotatakse majandustegevusest tekkivaid kulusid toodetele/teenustele?
4. Kuidas on korraldatud ettevõttes omahinnaarvestus?
5. Kuidas kajastuvad erinevat liiki kulud omahinnas?
6. Millist kasu annab omahinnast ülevaate omamine?

Uuringus osalenud ettevõtete juhid pidasid kulusid ja nendest ülevaate omamist oluliseks ning seetõttu toimub kulude planeerimine ja seda reeglina eelarveaastate lõikes. Kulude planeerimisel esineb erandeid, kus kulusid planeeritakse toote elutsükli kaupa, mis on valdkonnaspetsiifiline või erinevatest asjaoludest tingitult igakuiselt. Ettevõtte kulude liigitamisel on populaarseim meetod püsi- ja muutuvkulude liigitus. Muutuvkulud on üldjuhul põhi- ja abimaterjalid ning püsikuludeks liigitatakse kõik ülejäänud kulud. Arvamuste lahknevus tekkis kulude jaotamisel toodetele või teenustele. Rakendamist leiavad mitmed erinevad meetodid, mistõttu üht kindlat meetodit välja tuua ei ole võimalik. Iga vastanud ettevõtja oli enda jaoks leidnud sobiva meetodi, mis võib kardinaalselt erineda samas valdkonnas tegutsevast ettevõttest. Vastanute ühiseks tunnuseks võis aga pidada seda, et mitte ühegi vastaja puhul ei leidnud rakendamist täiskuluarvestus. Järelikult täiskuluarvestuse süsteem on väike- ja keskmise suurusega ettevõtjate jaoks liialt ressursimahukas, mille rakendamist ei peeta otstarbekaks.

Vastanud ettevõtjad peavad omahinnaarvestus oluliseks ja reeglina on omahinnaarvutus ettevõtte juhi või juhtkonna ülesandeks. Kuigi võiks eeldada, et omahinnaarvutus on rohkem finantsvaldkonna spetsialisti ülesanne, siis arvutuse asemel on neile usaldatud omahinna analüüs. Kulude kajastamisel omahinnas on enamlevinud kaks meetodit. Kulud kajastatakse toote ühiku põhisel või läbi fikseeritud määra. Erandiks on põhi- ja abimaterjal, mis kajastub omahinnas ainult ühikupõhiselt. Selline kulude kajastamise meetod viitab otseselt kuluarvestuses püsi- ja muutuvkulude põhisele arvestusele. Kulude kajastamisest omahinnas või järeldada, et ettevõtjate hulgas on enamlevinud osaline omahinnaarvestus, mis toimub peamiselt muutuvkulude baasil. Omahinnast ülevaate omamise põhjuseid oli mitmeid. Peamiseks põhjuseks oli võimalus täpsemat müügihinda planeerida. Lisaks märgiti põhjustena veel konkurentsivõime suurendamine, kulude parem planeerimine ja protsesside efektiivsemaks muutmine.

Tuginedes uuringu tulemustele, järeldab autor, et kulud ja omahind on ettevõtjatele olulised, aga kulu- ja omahinnaarvestuse meetodites on parenduse kohti. Vastustest nähtus, et ettevõtjad rakendavad suures osas erinevatest kuluarvestuse meetoditest koostatud hübriidmeetodeid. Seda kinnitavad vastajate vastused, mille puhul nad tõid vastusena välja segavariandi. Segavariant võib oma olemuselt täita sellele seatud eesmärgi, anda piisava detailsusega ülevaadet ettevõtte majanduslikust efektiivsusest. Teisalt on segavariandi suurimaks nõrkuseks oht olulistes näitajates eksida ja seda ennekõike inimlikust eksimusest tingituna. Näitena olgu siinkohal toodud

isikkoosseisu muutumine, mille korral muutub väga oluliseks rakendatava meetodi detailne edasi andmine.

Magistritöö teemat on võimalik edasi uurida ja uuringutega süüvida erinevatesse kulu- ja omahinnaarvestuse meetodisse detailsemalt või võtta uurimisobjektiks üks konkreetne meetod ja selle meetodi rakendamise aktiivsus Eesti ettevõtjate hulgas. Arvestades teema olulisust, on edasistes uuringutes mõistlikum esmalt läbi viia intervjuud erinevate ettevõtjatega ja nendelt saadud vastuste baasilt teostada kvantitatiivne uuring, millega kinnitatakse või lükatakse tagasi väited intervjuu käigus teada saadud kulu- ja omahinnaarvestuse meetodite kohta.

SUMMARY

COST AND COST ACCOUNTING IN SMALL AND MEDIUM-SIZED ESTONIAN ENTERPRISES

Companies registered in Estonia are required to draw up the annual report in accordance with the Estonian Financial Accounting Standard, the detailed description of which is set out in the Accounting Board's instructions, or IFRS. The author notes that IFRS is too large for a small and medium-sized enterprise as a standard, so its application in practice is not very frequent. Those standards set out poor reporting requirements, in terms of annual reports, with a view to ensuring a coherent and comparable system. These requirements apply only to the submission of data and not to the original systems generating the data to be submitted. As a result, the cost accounting and its organisation are designed by each undertaking. In view of the fact that small and medium-sized enterprises are not required to carry out audit checks, it makes it even more possible for undertakings to decide on the cost accounting system applicable to their undertakings. The author points out that the purpose of the audit is to establish that the report submitted contains fair financial information, which, among other things, requires correct cost accounting.

The content of the research is cost and cost accounting in small and medium-sized Estonian enterprises. To this end, the author conducted a survey of 804 companies, of which 21 companies responded to the survey questions. The number of responses received does not make it possible to draw any general conclusions, but rather to provide the cost and cost accounting methods applied by the responding companies.

In order to achieve the research objective, the following research questions had been set:

1. Is and how is cost planning in the company?
2. What is the basis for classifying costs in an enterprise?
3. How is the cost of economic activity allocated to products/services?

4. How is cost accounting organized in the company?
5. How are the different types of costs reflected in the cost price?
6. What is the benefit of having an overview of the cost price?

The managers of the companies involved in the study considered costs and how they are accounted for as important and therefore cost planning takes place, as a rule, over the financial years. There are exceptions to cost planning where costs are planned per product lifecycle, which is industry-specific or on a monthly basis due to different circumstances. The most popular method for classifying company costs is the classification of fixed and variable costs. Variable costs are generally basic and ancillary materials and all other costs are classified as fixed costs. Divergence of views arose in the allocation of costs to products or services. A number of different methods find implementation and therefore it is not possible to identify a specific method. Each of the responding companies had found a suitable method for themselves, which may vary from one undertaking operating in the same field to another. A common feature of respondents, however, could be considered that for no respondents the full cost accounting was found to be applied. Consequently, the full cost accounting system is too resource-intensive for small and medium-sized enterprises, the implementation of which is not considered expedient.

Respondents consider cost accounting to be important and, as a rule, cost pricing is the responsibility of the manager or management of the company. Although it could be assumed that the cost price calculation is more of a function of a financial specialist, instead of a calculation, they are entrusted with cost price analysis. There are two most common methods for recognising costs at cost price. Costs are reported per unit of the product or through a fixed rate. The exception is basic and ancillary material, which is reflected in the cost price only on a per unit basis. This method of cost recognition refers directly to the calculation of fixed and variable costs in the cost accounting. From the recognition of costs at cost price, it can be concluded that there is a widespread partial cost accounting among economic operators, mainly on the basis of variable costs. There were a number of reasons for having an overview of the cost price. The main reason was the possibility to schedule a more accurate sales price. In addition, more competitiveness, better planning of costs and making processes more efficient were mentioned as reasons.

Based on the results of the study, the author concludes that costs and cost price are important for companies, but there are improvements in cost and cost accounting methods. The replies showed that operators largely apply hybrid methods drawn up from different cost accounting methods. This is confirmed by the responses of the respondents, for which they issued a mixed emergency response. By its very nature, a mixed-use vehicle may serve its purpose, providing an overview of the economic efficiency of the company with sufficient detail. On the other hand, the greatest weakness in a mixed accident is the risk of being wrong in important indicators, and above all due to human error. As an example, here is the change in personnel, where the detailed transmission of the method to be applied becomes very important.

The subject of master's work can be further investigated and studied into different cost and cost accounting methods in more detail, or one specific method and the activity of applying this method among Estonian entrepreneurs can be taken as the subject of the investigation. In view of the importance of the subject, it is more reasonable in further studies to first conduct interviews with different companies and, based on their responses, conduct a quantitative study confirming or rejecting claims on cost and cost estimation methods known in the interview.

KASUTATUD KIRJANDUS

Aruanne, N. R. (s.a.). *LISA 1 – BILANSIKIRJETE SELGITUS LISA 2 – KASUMIARUANDE JA*

KOONDKASUMIARUANDE KIRJETE SELGITUS. 24.

Ben-Arieh, D., & Qian, L. (2003). Activity-based cost management for design and development stage. *International Journal of Production Economics*, 83(2), 169–183.

[https://doi.org/10.1016/S0925-5273\(02\)00323-7](https://doi.org/10.1016/S0925-5273(02)00323-7)

BHABATOSH, B. (2021). *COST ACCOUNTING: THEORY AND PRACTICE, FOURTEENTH EDITION*. PHI Learning Pvt. Ltd.

D’Onza, G., Greco, G., & Allegrini, M. (2016). Full cost accounting in the analysis of separated waste collection efficiency: A methodological proposal. *Journal of Environmental*

Management, 167, 59–65. <https://doi.org/10.1016/j.jenvman.2015.09.002>

DRURY, C. M. (2013). *MANAGEMENT AND COST ACCOUNTING*. Springer.

Ellram, L. M. (2002). Supply management’s involvement in the target costing process. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8(4), 235–244.

[https://doi.org/10.1016/S0969-7012\(02\)00019-9](https://doi.org/10.1016/S0969-7012(02)00019-9)

Ellram, L. M. (2006). The Implementation of Target Costing in the United States: Theory Versus Practice. *Journal of Supply Chain Management*, 42(1), 13–26.

<https://doi.org/10.1111/j.1745-493X.2006.04201003.x>

Friedl, G., Hammer, C., Küpper, A., & Pedell, B. (2009). How Do German Companies Run Their Cost Accounting Systems? *Management Accounting Quarterly*, 10, 38–52.

Gagne, M. L., & Discenza, R. (1995). Target costing. *Journal of Business & Industrial*

- Marketing*, 10(1), 16–22. <https://doi.org/10.1108/08858629510081559>
- Guerreiro, R., Jr, E. B. C., & Kassai, C. R. (2012). *Determining The ‘Plus’ In Cost-Plus Pricing: A Time- Based Management Approach*. 10(1), 16.
- Hiltunen, E., Holopainen, R., & Li, K. (2021). „We Do Much More Than Norms Require“: Making Sense of Family-Owned Healthcare Firms’ Profitability and Ethics. *South Asian Journal of Business & Management Cases*, 10(3), 276–286.
<https://doi.org/10.1177/22779779211040163>
- Hopper, T., Koga, T., & Goto, J. (1999). Cost accounting in small and medium sized Japanese companies: An exploratory study. *Accounting and Business Research*, 30(1), 73–86.
<https://doi.org/10.1080/00014788.1999.9728925>
- Jablanovic, V. D. (2012). THE CHAOTIC COST-PLUS PRICING MODEL. *Australian Journal of Business and Management Research*, 02(01), 46–50.
<https://doi.org/10.52283/NSWRCA.AJBMR.20120201A06>
- Jasinski, D., Meredith, J., & Kirwan, K. (2015). A comprehensive review of full cost accounting methods and their applicability to the automotive industry. *Journal of Cleaner Production*, 108, 1123–1139. <https://doi.org/10.1016/j.jclepro.2015.06.040>
- Kadhim, H. K., Najm, K. J., & Kadhim, H. N. (2020). Using Throughput Accounting for Cost Management and Performance Assessment: Constraint Theory Approach. *TEM Journal*, 9(2), 763–769. <https://doi.org/10.18421/tem92-45>
- Kazemi, Z., & Zadeh, H. A. (2015). Activity based Costing: A Practical Model for Cost Price Calculation in Hospitals. *Indian Journal of Science and Technology*, 8(27).
<https://doi.org/10.17485/ijst/2015/v8i27/81871>
- Kuzdowicz, P., & Kuzdowicz, D. (2012). Application of cost accounting systems in an enterprise. *Management*, 16(2), 175. <http://dx.doi.org/10.2478/v10286-012-0064-y>
- Lee, R. T. (2016). Fixed and Variable Costs: When Accounting Is the Opposite of Cash Flow

- Reality. *Journal of Corporate Accounting & Finance (Wiley)*, 27(4), 31–35.
<https://doi.org/10.1002/jcaf.22158>
- Lew, G. (2019). Use of Cost Accounting in Cost Management: WYKORZYSTANIE RACHUNKÓW KOSZTÓW W ZARZĄDZANIU KOSZTAMI. *Research Papers of the Wrocław University of Economics / Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu*, 63(9), 161–171. <https://doi.org/10.15611/pn.2019.9.14>
- Lohr, M. (2012). Specificities of Managerial Accounting at SMEs: Case Studies from the German Industrial Sector. *Journal of Small Business & Entrepreneurship*, 25(1), 35–55.
<https://doi.org/10.1080/08276331.2012.10593558>
- Majandusüksused / Statistikaamet.* (s.a.). Salvestatud 10. aprill 2022,
<https://www.stat.ee/et/avasta-statistikat/valdkonnad/majandus/majandusuksused>
- Modarress, B., Ansari *, A., & Lockwood, D. L. (2005). Kaizen costing for lean manufacturing: A case study. *International Journal of Production Research*, 43(9), 1751–1760.
<https://doi.org/10.1080/00207540500034174>
- Osutamisel, T. K. T., & Tulu, L. J. D. (s.a.). *RTJ 10 TULU KAJASTAMINE*. 16.
- Patil, R., & Kshatriya, A. (2016). Maturity of Cost Management Systems in Organisations. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 14(2), 47–55.
- Pizam, A., Buhalis, D., Gu, Z., Harris, P., Lee-ross, D., & Maxwell, G. (s.a.). *Event Management*.
- Rof, L. M. (2011). Kaizen Costing Method and Its Role in the Management of an Entity. *Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti*, 9(16), 104–109.
- Skugge, G. (2011). The future of pricing: Outside-in. *Journal of Revenue & Pricing Management*, 10(4), 392–395. <https://doi.org/10.1057/rpm.2011.13>
- Ślusarczyk, B., & Kot, S. (2013). LOGISTICS COSTS IDENTIFICATION IN SME IN POLAND. *Advanced Logistic Systems - Theory and Practice*, 7(1), 91–96.

- Smith, M., & Pretorius, P. (2003). Application of the TOC thinking processes to challenging assumptions of profit and cost centre performance measurement. *International Journal of Production Research*, 41(4), 819–828. <https://doi.org/10.1080/0020754031000065539>
- Smith, M., & Pretorius, P. J. (2002). Common problems in the performance measurement of profit and cost centres. *IEEE AFRICON. 6th Africon Conference in Africa*, 1, 485–488 kd1. <https://doi.org/10.1109/AFRCON.2002.1146886>
- Toma, M. (2015). Target - Costing: Modern Method of Cost Calculation and Analysis in Romania. *Annals of the University of Oradea, Economic Science Series*, 24(2), 457–462.
- Vălimăreanu, I., & Horga, M. G. (2021). Entrepreneurship and entrepreneurial culture. *Review of International Comparative Management / Revista de Management Comparat International*, 22(5), 738–743. <https://doi.org/10.24818/RMCI.2021.5.738>
- Äriseadustik–Riigi Teataja. (s.a.). Salvestatud 10. aprill 2022, <https://www.riigiteataja.ee/akt/123112021002?leiaKehtiv>
- Özkan, S., & Karaibrahimoğlu, Y. Z. (2013). Activity-based costing approach in the measurement of cost of quality in SMEs: A case study. *Total Quality Management & Business Excellence*, 24(3–4), 420–431. <https://doi.org/10.1080/14783363.2012.704286>
- Özyürek, H., & Yılmaz, M. (2015). Application of Costing System in the Small and Medium Sized Enterprises (SME) in Turkey. *International Journal of Economics and Management Engineering*, 9(1), 389–397.

LISAD

Lisa 1. Küsimustik

1. Teie positsioon ettevõttes:

- a) Ettevõtte juht või juhatuse liige
- b) Raamatupidaja
- c) Peاراamatupidaja
- d) Finantsjuht
- e) Muu

2. Töötajate arv Teie ettevõttes

- a) vähem kui 10 töötajat
- b) 10 kuni 49 töötajat
- c) 50 kuni 249 töötajat

3. Teie ettevõtte müügitulu aastas:

- a) kuni 500 000 eurot
- b) 500 000 kuni 1 miljon eurot
- c) 1 miljon kuni 5 miljonit eurot
- d) 5 miljonit kuni 10 miljonit eurot
- e) üle 10 miljoni euro

4. Teie ettevõtte põhitegevusala on:

- a) Põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük

- b) Töötlev tööstus
- c) Ehitus
- d) Hulgi- ja jaekaubandus; mootorsõidukite ja mootorrataste remont
- e) Veondus ja laondus
- f) Majutus ja toitlustus
- g) Info ja side
- h) Finants- ja kindlustustegevus
- i) Kinnisvaraalne tegevus
- j) Kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus
- k) Kunst, meelelahutus ja vaba aeg
- l) Muu

5. Rakendatav raamatupidamise korraldamise süsteem:

- a) Ostame raamatupidamist teenusena sisse
- b) Ettevõttes on palgaline raamatupidaja

6. Palun põhjendage oma vastust, miks olete otsustanud sellise raamatupidamise korraldamise süsteemi kasuks?

7. Finantsjuhi ülesandeid täidab:

- a) Raamatupidaja
- b) Pearaamatupidaja
- c) Eraldi palgatud spetsialist
- d) Ettevõtte juht
- c) Puudub vajadus finantsjuhi järgi
- d) Muu

8. Palun põhjendage oma vastust, miks peate oluliseks finantsjuhi olemasolu või miks peate seda mitte oluliseks?

9. Kui oluline on Teie jaoks omada ülevaadet ettevõtte majandustegevusest tekkivate kulude üle?

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 6 7 Väga oluline

10. Palun põhjendage oma vastust.

11. Üldjuhul planeerite kulusid:

- a) Eelarveaasta kaupa
- b) Kvartalite kaupa
- c) Poolaasta kaupa
- d) Pikemalt kui ühe aasta kaupa
- e) Toote või teenuse elutsükli kaupa
- f) Ei planeeri kulusid
- g) Muu

12. Palun põhjendage oma vastust, miks olete valinud sellise meetodi kasuks?

13. Kas Teil on olemas ülevaade, millised Teie ettevõtte kuludest on kliendile väärtust lisavad ja millised väärtust mittelisavad?

- a) Jah
- b) Ei
- c) Peamiste kulude osas on olemas
- d) Üldjoontes on teada
- e) Muu

14. Palun põhjendage oma vastust, mida selline ülevaade on Teile andnud või mida selline ülevaade võiks Teile anda?

15. Kuluarvestus on täna:

- a) Toote või teenuse ühiku põhine
- b) Projektipõhine
- c) Kliendipõhine
- d) Allüksusepõhine
- e) Tegevuskohtade põhine
- f) Muu

16. Palun põhjendage oma vastust, miks on selline kuluarvestus Teie ettevõtte seisukohalt oluline?

17. Teie ettevõttes kasutusel olev kuluarvestuse meetodid annavad Teile ülevaate:

- a) Otsekuludest toote või teenuse ühiku kohta
- b) Palgakuludest toote või teenuse ühiku kohta
- c) Erinevate struktuuriüksuste kulutuste kohta
- d) Üldkuludest toote või teenuse kohta
- e) Praagi- ja garantiikulude kohta
- f) Kulude muutuse kohta erinevates tootmise või teenuse osutamise etapis
- g) Kõik eelnevad variandid
- h) Muu

18. Kuidas liigitate ettevõtte kulusid?

- a) Funktsionaalsuse põhimõttel (nt. põhi- ja abimaterjalid, põhitööjõud, turundus)
- b) Finantsaruannetes kajastamise põhimõttel
- c) Ajalisest aspektist lähtuvalt
- d) Tegevusmahu muutustest lähtuvalt (nt. muutuv-, püsi- või segakulud)

- e) Kuluobjektist lähtuvalt (otsekulud, kaudkulud)
- f) Juhtimisotsustest lähtuvalt (olulised või ebaolulised kulud)
- g) Muu

19. Palun põhjendage oma vastust, miks olete otsustanud sellise liigituse kasuks?

20. Ettepanekud kuluarvestuse meetodite muutmiseks (parendamiseks) tulevad peamiselt:

- a) Ettevõtte juhilt
- b) Omanikelt
- c) Valdkonnajuhilt
- d) Raamatupidajalt
- e) Finantsjuhilt
- f) Muu

21. Kuidas jaotate ettevõtte majandustegevusega kaasnevaid kulusid? (mitmed võimalikud vastused)

| Kululiik | Toodete lõikes | Klientide lõikes | Piirkondade lõikes | Projektide lõikes | Muu meetod | Detailne jaotamine puudub |
|--------------------------|----------------|------------------|--------------------|-------------------|------------|---------------------------|
| Põhi- ja abimaterjalid | | | | | | |
| Seadmed | | | | | | |
| Transpordikul | | | | | | |
| Edasimüüdavad teenused | | | | | | |
| Seadmete remont, hooldus | | | | | | |
| Ruumikulud | | | | | | |
| Reklaamikulud | | | | | | |
| Sisseostetavad teenused | | | | | | |
| IT teenused | | | | | | |
| Amortisatsioon | | | | | | |

lisa 1 järg

22. Kui valisite „Muu jaotusmeetod“, siis palun Teil lühidalt kirjeldada seda meetodit.

23. Kuidas jaotate personaliga seotud kulusid? (mitmed võimalikud vastused)

| Kululiik | Toodete lõikes | Klientide lõikes | Piirkondade lõikes | Projektide lõikes | Muu meetod | Detailne jaotamine puudub |
|-------------------------------|----------------|------------------|--------------------|-------------------|------------|---------------------------|
| Tööliste põhisad | | | | | | |
| Keskastmejuhtide põhisad | | | | | | |
| Tugiteenuste põhisad | | | | | | |
| Juhtkonna põhisad | | | | | | |
| Preemiad, boonused, lisatasud | | | | | | |
| Lähetuskulud | | | | | | |
| Koolituskulud | | | | | | |

24. Kui valisite „Muu jaotusmeetod“, siis palun Teil lühidalt kirjeldada seda meetodit.

25. Kulude analüüsimisel on Teie jaoks oluliseks näitajaks:

- a) Kulu osakaal müügitulust
- b) Kulu muutus viimas(t)e aasta(te) jooksul
- c) Kulu muutus baasaastaga võrrelduna
- d) Kulu suurus toodetud ühikute/osutatud teenuste mahust
- e) Kõik eelpool märgitud
- f) Oluline näitaja hetkel puudub
- g) Muu

26. Kui oluline on Teie jaoks teada toodete või teenuste omahinda?

Täiesti ebaoluline 1 2 3 4 5 6 7 Väga oluline

27. Teie ettevõttes toimub täna omahinnaarvestus:

- a) Iga tootekategooria lõikes
- b) Samaliigiliste toodete lõikes
- c) Sarnaste kuludega toodete lõikes
- d) Tootegruppide lõikes
- e) Toote elutsükli lõikes
- g) Kliendigruppide lõikes
- g) Tegevuskohtade lõikes
- h) Osaliselt, valimisse valitud toodete lõikes
- i) Ei toimu omahinnaarvestust
- j) Muu

28. Palun põhjendage, miks olete otsustanud sellise süsteemi kasuks?

29. Toote/teenuse hinnastamisel lähtute:

- a) Oluliste konkurentide hinnast
- b) Turuhinnast
- c) Omahinnast
- d) Muu

30. Omahind on Teie jaoks:

- a) Oluline algallikas müügihinna kujundamisel
- b) Instrument ettevõtte siseste tehingute hinnastamiseks
- c) Instrument kahjumlike tegevuste leidmiseks
- d) Instrument kliendi kasumlikkuse arvutamiseks

e) Instrument hinnamuutuse põhjendamiseks

f) Muu

31. Kelle vastutusalas on Teie ettevõttes omahinnaarvutus?

a) Juhtkonna

b) Raamatupidaja

c) Finantsjuhi

d) Valdkonna juhi

e) Vastutaja puudub

f) Muu

32. Kes tegeleb omahinna analüüsiga teie ettevõttes?

a) Raamatupidaja

b) Finantsjuht

c) Valdkonna juht

d) Ettevõtte juht

e) Ettevõtte väline konsultant

f) Ei analüüsi omahinda

g) Muu

33. Millist tarkvara kasutate omahinna arvutamiseks?

a) Raamatupidamistarkvara

b) Tootmistarkvara

c) Excel

d) Müügitarkvara

e) Ei kasuta mingit tarkvara

f) Muu

34. Mille põhjal või millisel meetodil kajastate alljärgnevad kulud omahinnas? (mitmed võimalikud vastused)

| Kululiik | Vastavalt toodangu mahule | Vastavalt müüüdud ühikutele | Osakaaluna tundidest | Vastavalt tundi arvule | Osakaaluna mahust | Osakaaluna müügist | Fikseeritud määr | Muu meetod | Ei sisaldu omahinnas |
|------------------------|---------------------------|-----------------------------|----------------------|------------------------|-------------------|--------------------|------------------|------------|----------------------|
| Materjalid ja teenused | | | | | | | | | |
| Ruumikulud | | | | | | | | | |
| Reklaam ja turundus | | | | | | | | | |
| Telefon, internet, IT | | | | | | | | | |
| Sõidukiga seotud kulud | | | | | | | | | |
| Amortisatsioon | | | | | | | | | |
| Tööliste tasud | | | | | | | | | |
| Keskastmejuhtide tasud | | | | | | | | | |
| Tugiteenuste tasud | | | | | | | | | |
| Juhtkonnataasud | | | | | | | | | |
| Lähetuskulud | | | | | | | | | |
| Koolituskulud | | | | | | | | | |

35. Kui valisite „Muu meetod“, siis palun Teil lühidalt kirjeldada seda meetodit.

36. Toote/teenuse omahinna ajakohasust kontrollite:

- a) Igakuiselt
- b) Mõnikord aastas
- c) Kord aastas
- d) Kulude kasvades
- f) Müügi mahu vähenedes
- g) Uute klientide lisandumisel
- h) (Töö)protsesside muutmisel
- i) Kõikidel eelpool märgitud juhtudel
- j) Muu

37. Omahinnast ülevaate omamine on Teile kasulik, sest:

- a) Aitab paremini planeerida kasumit
- b) Aitab muuta protsesse efektiivsemaks
- c) Annab selguse hinnaalanduse võimalustest
- d) Aitab eristada kasumlikke kliente kahjumlikest
- e) Suurendab ettevõtte konkurentsivõimet
- f) Aitab paremini planeerida kulusid
- g) Aitab planeerida müügi mahtusid
- h) Oluline vahend eelarvestamisel
- i) Aitab täpsemini planeerida müügi hindu
- j) Muu

38. Kui Teil täna ei toimu omahinna arvutamist, oleksite huvitatud selle arvutamisest?

Lisa 2. Vastajate profiil

| Teie positsioon ettevõttes: | Vastajaid | Osakaal |
|------------------------------------|------------------|----------------|
| Ettevõtte juht või juhatuse liige | 16 | 76,2% |
| Raamatupidaja | 0 | 0,0% |
| Pearaamatupidaja | 3 | 14,3% |
| Finantsjuht | 2 | 9,5% |
| Muu | 0 | 0,0% |
| | 21 | 100,0% |

Lisa 3. Vastanud ettevõtete suurus

| Töötajate arv Teie ettevõttes | Vastajaid | Osakaal |
|--------------------------------------|------------------|----------------|
| vähem kui 10 töötajat | 4 | 19,0% |
| 10 kuni 49 töötajat | 13 | 61,9% |
| 50 kuni 249 töötajat | 4 | 19,0% |
| Kokku | 21 | 100,0% |

Lisa 4. Vastanud ettevõtete põhitegevusalade jaotumine

| Teie ettevõtte põhitegevusala on: | Vastajaid | Osakaal |
|--|------------------|----------------|
| Põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük | 1 | 4,8% |
| Töötlev tööstus | 3 | 14,3% |
| Ehitus | 2 | 9,5% |
| Hulgi- ja jaekaubandus; mootorsõidukite ja mootorrattaste remont | 4 | 19,0% |
| Veondus ja laondus | 3 | 14,3% |
| Majutus ja toitlustus | 1 | 4,8% |
| Info ja side | 1 | 4,8% |
| Finants- ja kindlustustegevus | 0 | 0,0% |
| Kinnisvaraalaane tegevus | 0 | 0,0% |
| Kutse-, teadus- ja tehnikaalaane tegevus | 3 | 14,3% |
| Kunst, meelelahutus ja vaba aeg | 0 | 0,0% |
| Muu | 3 | 14,3% |
| Kokku | 21 | 100,0% |

Lisa 5. Ettevõtte kulude planeerimise sagedus

| Üldjuhul planeerite kulusid: | Vastajaid | Osakaal |
|-------------------------------------|------------------|----------------|
| Eelarveaasta kaupa | 7 | 41,2% |
| Kvartalite kaupa | 2 | 11,8% |
| Poolaasta kaupa | 0 | 0,0% |
| Pikemalt kui ühe aasta kaupa | 2 | 11,8% |
| Toote või teenuse elutsükli kaupa | 1 | 5,9% |
| Ei planeeri kulusid | 2 | 11,8% |
| Muu (igakuiselt) | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 6. Ülevaate omamine klientide väärtust lisavatest kuludest

| Kas Teil on olemas ülevaade, millised Teie ettevõtte kuludest on kliendile väärtust lisavad ja millised väärtust mittelisavad? | Vastajaid | Osakaal |
|---|------------------|----------------|
| Jah | 9 | 52,9% |
| Ei | 0 | 0,0% |
| Peamiste kulude osas on olemas | 1 | 5,9% |
| Üldjoontes on teada | 7 | 41,2% |
| Muu | 0 | 0,0% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 7. Rakendatav kuluarvestuse meetod

| Kuluarvestus on täna: | Vastajaid | Osakaal |
|--|------------------|----------------|
| Toote või teenuse ühiku põhine | 5 | 29,4% |
| Projektipõhine | 4 | 23,5% |
| Kliendipõhine | 2 | 11,8% |
| Allüksusepõhine | 2 | 11,8% |
| Tegevuskohtade põhine | 1 | 5,9% |
| Muu (kombineeritud ja ettevõttepõhine) | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 8. Muutuv- ja püsikulude jaotamine

| Kuidas jaotate ettevõtte majandustegevusega kaasnevaid kulusid? | Vastajaid | Osakaal |
|--|------------------|----------------|
| Põhi- ja abimaterjalid | | |
| Toodete lõikes | 4 | 23,5% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 0 | 0,0% |
| Projektide lõikes | 7 | 41,2% |
| Muu meetod | 3 | 17,6% |
| Detailne jaotamine puudub | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Seadmed | | |
| Toodete lõikes | 2 | 11,8% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Detailne jaotamine puudub | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Transpordikulu | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 2 | 11,8% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 6 | 35,3% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Detailne jaotamine puudub | 1 | 5,9% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Edasimüüdivad teenused | | |
| Toodete lõikes | 3 | 17,6% |
| Klientide lõikes | 3 | 17,6% |
| Piirkondade lõikes | 0 | 0,0% |
| Projektide lõikes | 6 | 35,3% |
| Muu meetod | 3 | 17,6% |
| Detailne jaotamine puudub | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Seadmete remont, hooldus | | |
| Toodete lõikes | 2 | 11,8% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 6 | 35,3% |
| Detailne jaotamine puudub | 2 | 11,8% |

| | | |
|---------------------------|----|--------|
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Ruumikulud | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Detailne jaotamine puudub | 4 | 23,5% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Reklaamikulud | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 1 | 5,9% |
| Projektide lõikes | 3 | 17,6% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Detailne jaotamine puudub | 7 | 41,2% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Sisseostetavad teenused | | |
| Toodete lõikes | 3 | 17,6% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 1 | 5,9% |
| Projektide lõikes | 6 | 35,3% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Detailne jaotamine puudub | 1 | 5,9% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| IT teenused | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 2 | 11,8% |
| Muu meetod | 6 | 35,3% |
| Detailne jaotamine puudub | 5 | 29,4% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Sõidukitega seotud kulud | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Detailne jaotamine puudub | 4 | 23,5% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

| | | |
|---------------------------|----|--------|
| Amortisatsioon | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 6 | 35,3% |
| Detailne jaotamine puudub | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 9. Personalikulude jaotamine

| Kuidas jaotate personaliga seotud kulusid? | Vastajaid | Osakaal |
|--|-----------|---------|
| Töölise põhitasud | | |
| Toodete lõikes | 4 | 23,5% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 0 | 0,0% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Detailne jaotamine puudub | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Keskastmejuhtide põhitasud | | |
| Toodete lõikes | 0 | 0,0% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 7 | 41,2% |
| Detailne jaotamine puudub | 4 | 23,5% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Tugiteenuste põhitasud | | |
| Toodete lõikes | 0 | 0,0% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 6 | 35,3% |
| Detailne jaotamine puudub | 5 | 29,4% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Juhtkonna põhitasud | | |
| Toodete lõikes | 0 | 0,0% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 2 | 11,8% |

lisa 9 järg

| | | |
|-------------------------------|----|--------|
| Muu meetod | 7 | 41,2% |
| Detailne jaotamine puudub | 6 | 35,3% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Preemiad, boonused, lisatasud | | |
| Toodete lõikes | 2 | 11,8% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Detailne jaotamine puudub | 5 | 29,4% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Lähetuskulud | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 1 | 5,9% |
| Piirkondade lõikes | 2 | 11,8% |
| Projektide lõikes | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Detailne jaotamine puudub | 4 | 23,5% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Koolituskulud | | |
| Toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Klientide lõikes | 0 | 0,0% |
| Piirkondade lõikes | 3 | 17,6% |
| Projektide lõikes | 3 | 17,6% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Detailne jaotamine puudub | 6 | 35,3% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 10. Kulude analüüsi meetodid

| Kulude analüüsimisel on Teie jaoks oluliseks näitajaks: | Vastajaid | Osakaal |
|--|------------------|----------------|
| Kulu osakaal müügitulust | 1 | 5,9% |
| Kulu muutus viimas(t)e aasta(te) jooksul | 0 | 0,0% |
| Kulu muutus baasaastaga võrrelduna | 0 | 0,0% |
| Kulu suurus toodetud ühikute/osutatud teenuste mahust | 1 | 5,9% |
| Kõik eelpool märgitud | 14 | 82,4% |
| Muu | 1 | 5,9% |
| Oluline näitaja hetkel puudub | 0 | 0,0% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 11. Omahinnaarvestuse meetodid ettevõttes

| Teie ettevõttes toimub täna omahinnaarvestus: | Vastajaid | Osakaal |
|--|------------------|----------------|
| Iga tootekategooria lõikes | 4 | 23,5% |
| Samaliigiliste toodete lõikes | 1 | 5,9% |
| Sarnaste kuludega toodete lõikes | 0 | 0,0% |
| Tootegruppide lõikes | 7 | 41,2% |
| Toote elutsükli lõikes | 1 | 5,9% |
| Kliendigruppide lõikes | 2 | 11,8% |
| Tegevuskohtade lõikes | 1 | 5,9% |
| Osaliselt, valimisse valitud toodete lõikes | 0 | 0,0% |
| Muu (segalahendus) | 1 | 5,9% |
| Ei toimu omahinnaarvestust | 0 | 0,0% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 12. Eri liiki kulude kajastamine omahinna koosseisus

| Mille põhjal või millisel meetodil kajastate alljärgnevad kulud omahinnas? | Vastajaid | Osakaal |
|---|------------------|----------------|
| Materjalid ja teenused | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 5 | 29,4% |
| Vastavalt tundide arvule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt müüdud ühikutele | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna mahust | 4 | 23,5% |

| | | |
|----------------------------|----|--------|
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 1 | 5,9% |
| Muu meetod | 2 | 11,8% |
| Ei sisaldu omahinnas | 0 | 0,0% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Ruumikulud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 1 | 5,9% |
| Osakaaluna mahust | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 0 | 0,0% |
| Fikseeritud määr | 7 | 41,2% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Reklaam ja turundus | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 1 | 5,9% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 2 | 11,8% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Ei sisaldu omahinnas | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Telefon, internet, IT | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 1 | 5,9% |
| Osakaaluna mahust | 4 | 23,5% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 0 | 0,0% |
| Fikseeritud määr | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Sõidukiga seotud kulud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |

| | | |
|-----------------------------|----|--------|
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdnud ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 4 | 23,5% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 3 | 17,6% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Amortisatsioon | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt tundide arvule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt müüdnud ühikutele | 1 | 5,9% |
| Osakaaluna mahust | 4 | 23,5% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 0 | 0,0% |
| Fikseeritud määr | 5 | 29,4% |
| Muu meetod | 3 | 17,6% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Tööliste tasud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 4 | 23,5% |
| Vastavalt tundide arvule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt müüdnud ühikutele | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna mahust | 4 | 23,5% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 0 | 0,0% |
| Muu meetod | 3 | 17,6% |
| Ei sisaldu omahinnas | 1 | 5,9% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Keskastmejuhtide tasud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdnud ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |

| | | |
|----------------------------|----|--------|
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Tugiteenuste tasud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 0 | 0,0% |
| Fikseeritud määr | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 6 | 35,3% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Juhtkonnatasud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 1 | 5,9% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 0 | 0,0% |
| Fikseeritud määr | 4 | 23,5% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Ei sisaldu omahinnas | 2 | 11,8% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Lähetuskulud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |
| Fikseeritud määr | 3 | 17,6% |
| Muu meetod | 4 | 23,5% |
| Ei sisaldu omahinnas | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |
| Koolituskulud | | |
| Vastavalt toodangu mahule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt tundide arvule | 0 | 0,0% |
| Vastavalt müüdüd ühikutele | 2 | 11,8% |
| Osakaaluna mahust | 3 | 17,6% |
| Osakaaluna tundidest | 0 | 0,0% |
| Osakaaluna müügist | 1 | 5,9% |

| | | |
|----------------------|----|--------|
| Fikseeritud määr | 3 | 17,6% |
| Muu meetod | 5 | 29,4% |
| Ei sisaldu omahinnas | 3 | 17,6% |
| Kokku | 17 | 100,0% |

Lisa 13. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina Ermo Kold

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Kulu- ja omahinnaarvestus väike- ning keskmise suurusega Eesti ettevõtetes,

mille juhendaja on Ester Vahtre

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.

10.mai 2022.a.