

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Julia Haab

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISE VÕIMALUSED**  
**RENT AS NÄITEL**

Lõputöö

Õppekava Majandusarvestus ja ettevõtluse juhtimine, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2023

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 ...7066..... sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Julia Haab ...14.12.2022.....

(kuupäev)

## SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	4
SISSEJUHATUS .....	5
1. KULUARVESTUSE OLEMUS, EESMÄRK JA MEETODID .....	7
1.1. Kuluarvestuse mõiste ja ülesanded .....	7
1.2. Kuluarvestussüsteemide eesmärgid ja tähtsus ettevõttes.....	15
2. KULUARVESTUS ETTEVÕTTES RENT AS .....	18
2.1. Ettevõtte tutvustus .....	18
2.2. Ettevõtte kuluarvestussüsteemi analüüs .....	20
2.3. Probleemi tutvustus .....	25
2.4. Ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks .....	29
KOKKUVÕTE.....	33
SUMMARY.....	34
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	35
LISAD .....	37
Lisa 1. Intervjuu ettevõtte Rent AS ärikontrolleriga .....	37
Lisa 2. Intervjuu ettevõtte Rent AS pearaamatupidajaga .....	39
Lisa 4. Lihtlitsents .....	41

## LÜHIKOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk on ettevõtte Rent AS kuluarvestussüsteemi analüüs ja täiustamine. Kuluarvestussüsteemi efektiivsuse tõstmine ja parenduste sisse viimine võimaldab juhtkonnal jälgida ettevõttes tekkivaid kulusid ning hinnata nende otstarbekust seoses majanduse hetkeolukorraga.

Lõputöös tuuakse välja kuluarvestuse olemus, eesmärgid ja meetodid. Erinevate autorite seisukohtadele ning kuluarvestuse metoodikale tuginedes avaldab autor omapoolse hinnangu kuluarvestuse meetodi valikule ettevõttes. Lõputöös uuritakse, kuidas toimib kuluarvestussüsteem ettevõttes, antakse ülevaade eri liiki kulude jaotamisest ettevõttes rendile antavatele objektidele. Ühtlasi analüüsitakse renditeenuse omahinna kalkuleerimise võimalusi ja kulude kajastamist raamatupidamises.

Eesmärgi saavutamiseks kasutab autor kvalitatiivseid uurimismeetodeid. Uuringu tulemusena selgitatakse välja ettevõttes kujunenud ja kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi olemus. Analüüsi tulemusena tehakse ettepanekud kuluarvestussüsteemi parendamiseks ja täiustamiseks. Ettevõtte nimi on juhtkonna soovil muudetud (edaspidi Rent AS).

Võtmesõnad: Kuluarvestus, tegevuspõhine kuluarvestus, kuluarvestussüsteemi täiustamine

## SISSEJUHATUS

Kuluarvestus on juhtimisarvestuse ja finantsarvestuse puhul väga oluliseks andmeallikaks. Täpne ja õigeaegne kuludega seotud informatsioon on kõige olulisem osa vajaminevast informatsioonist ettevõtte juhtimiseks.

„Suurenenud konkurents ja uued tehnoloogiad nõuavad infot kulude ja tegevustulemuste kohta ning selleks on vaja kasutada kuluarvestussüsteemi, et saavutada turul konkurentsieelis. Tavaliselt on probleem see, et puudub õigeaegne ja oluline info kulude kohta.“ (Kaplan & Cooper, 2002, lk 17)

Lõputöös uuritakse ettevõtte Rent AS rendile antava põhivara kulude tekkimist, liigitamist ning arvestust. Ettevõtte nimi on juhtkonna soovil muudetud. Rent AS on kontserni TR International emaettevõtte. TR International kontserni kuulub 50 tütaretevõtet, mis asuvad Eestis, Lätis, Leedus, Ukrainas, Venemaal, Poolas, Soomes ja Norras. Ettevõtte Rent AS põhitegevuseks on enda kinnisvara üürileandmine. Ettevõtte jaoks on oluline olemasoleva kuluarvestussüsteemi arendamine ja täiustamine. Käesoleval hetkel on Rent AS kasutuses olev kuluarvestussüsteem väga mahukas ja keeruline, mis tekitab raskusi antud süsteemi rakendamisel erineva taseme töötajatel ettevõttes. Juhtkonna soov on saada korrektset informatsiooni rendile antava põhivaraga seotud kulude jaotamise kohta asjakohaste juhtimisotsuste tegemiseks.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida ettevõttes Rent AS kasutusel olevat kuluarvestussüsteemi ja teha uuringu alusel ettepanekuid selle parendamiseks.

Eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- Rent AS-s kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi kaardistamine ning põhiliste probleemide analüüsimine.
- Rent AS rendile antava põhivara kulude arvestuse võimaluste analüüsimine ning rendile antava põhivara renditeenuse omahinna kalkuleerimise etappidega tutvumine.

- Rent AS-s kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi paremaks funktsioneerimiseks võimalike lahenduste väljatöötamine.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks ja probleemi kirjeldamiseks rakendab autor kvalitatiivseid uurimismeetodeid. Andmete kogumise meetodiks kasutab autor poolstruktureeritud intervjuud ettevõtte ärikontrolleri ja pearaamatupidajaga. Antud andmekogumismeetodi valiku põhjenduseks toob autor esile võimaluse intervjuu käigus muuta küsimuste järjekorda, vajadusel küsimus ümber sõnastada või lisada täpsustavaid küsimusi sõltuvalt intervjuu käigus saadud informatsioonist. Vaatluse käigus registreeritakse saadud teave, mis võimaldab täpsemalt mõista ettevõttes toimivaid protsesse. Ettevõtte pearaamatupidaja võimaldas lõputöö autorile ligipääsu ettevõttega seotud dokumentatsioonile. Uurimistöö käigus läbiviidud analüüsi tulemustena esitab lõputöö autor tehtud järeldused.

Lõputöö esimene osa koosneb metoodilisest osast, mis tugineb nii eestikeelsele kui ka inglise keelsele erialasele kirjandusele ja teaduslikele allikatele. Metoodiline osa koosneb kahest alapeatükist. Tuuakse välja kuluarvestuse olemus, eesmärgid ja meetodid. Võetakse arvesse erinevate autorite seisukohad ning tuginedes valdkonna parimatele praktikatele avaldab autor omapoolse hinnangu ettevõttes Rent AS kasutusel oleva kuluarvestuse meetodi valikule.

Lõputöö teine osa annab ülevaate uuritavast probleemist. Probleemi tutvustamisel ja analüüsi koostamisel kasutatakse ettevõtte andmeid. Autor analüüsib ettevõtte kuluarvestussüsteemi ja renditeenuse omahinna arvestamist. Ettevõtte probleemi detailsemaks uurimiseks viiakse läbi intervjuu ärikontrolleri ja pearaamatupidajaga, selgitamaks välja ettevõttes kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi puudused. Vaatluse käigus analüüsitakse raamatupidamise algdokumente, kasutatakse 2019 – 2021 aastate andmeid, varem koostatud kuludega seonduvaid aruandeid. Viimaseks toob autor välja ettepanekud olemasoleva kuluarvestussüsteemi parendamiseks ja täiustamiseks erinevate täiendavate meetmete rakendamise abil.

# 1. KULUARVESTUSE OLEMUS, EESMÄRK JA MEETODID

Lõputöö esimeses peatükis selgitab autor kuluarvestuse olemust, eesmärki, meetodeid ning kuluarvestussüsteemi olulisust organisatsioonidele. Esimeses alapeatükis annab autor ülevaate kuluarvestuse mõistest ja ülesannetest. Teises alapeatükis selgitab autor kuluarvestussüsteemi eesmärgi ja tähtsust organisatsiooni jaoks. Tuuakse välja kuluarvestussüsteemi erinevate meetodite rakendamise võimalused.

## 1.1. Kuluarvestuse mõiste ja ülesanded

„Kulu (*expense, revenue expenditure, out-goings, outgo*) kuluarvestuses: tulu saamiseks loovutatud vara maksumus.“ (Alver & Alver, 2011, lk 605)

Raamatupidamise seadus § 3 defineerib kulu kui aruandeperioodi väljaminekud, millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele tehtud väljamaksed omakapitalist. (Raamatupidamise seadus 2022) Ettevõttes tehakse kõiki kulutusi tulu saamise eesmärgil. Mida paremini saab ettevõtte oma kulusid juhtida, seda suuremat kasumit on võimalik saavutada. Kulude juhtimisel on abiks efektiivne ja hästi toimiv kuluarvestussüsteem.

Horngren, Bhimani, Datar ja Foster defineerivad kulude arvestust järgmiselt. „Kulude arvestus on organisatsiooni ressursside omandamise või kasutamisega seotud informatsiooni mõõtmine ja aruandlus, mis varustab infoga nii juhtimis- kui ka finantsarvestust.“ (Horngren *et al.*, 2002, lk 892)

Alver ja Reinberg toovad välja finantsarvestuse, juhtimisarvestuse ja kuluarvestuse vahelised seosed ja defineerivad kuluarvestust järgnevalt. „Kuluarvestust on defineeritud kui projekti, protsessi või asjaga seotud kulude kindlaksmääramise tehnikat või meetodit. Finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestuse infot finantsaruannete koostamisel. Juhtimisarvestus ammutab kuluarvestusest infot nii otsuste langetamiseks kui ka juhtimise selliste osategevuste nagu

eelarvestamine (planeerimine), tegevuse hindamine ja reguleerimine (controlling) tarvis. Juhtimisarvestust vastandatakse sageli finantsarvestusele. Kuigi mõlemad käsitlevad sisuliselt ühte ja sama valdkonda – info kogumist, klassifitseerimist ja aruannete koostmist – on nende eesmärgid siiski hoopis erinevad, millest johtuvalt on erinevad ka rakendatavad meetodid ning aruannete sisu ja vorm.“ (Alver & Reinberg, 2002, lk 21-22)

Kulude kontroll ja arvestus on oluline protsess iga ettevõtte jaoks. Efektiivselt toimiv kuluarvestussüsteem on ettevõtte paremate tulemuste saavutamiseks üks olulistest komponentidest. Majandusteadlane Kaido Kallas märgib olulisemaid nõudmisi finantsarvestussüsteemidele.

„Kuluarvestus on eelarvete, standardkulude ja tegelike kulude kehtestamine operatsioonidele, protsessidele, tegevustele või toodetele ning ressursside variantide, kasumlikkuse ja sotsiaalse kasutamise analüüs. Kuluarvestusest tulenev info omab tähtsust ettevõtte finants- ja operatiivpoliitikas ning erinevalt finantsarvestusele on aktsenteeritud juhtkonna abistamiseks ettevõtte tegevuse planeerimisel ja kontrollimisel. Kuluarvestus esitab mõningaid täiendavaid sisulisi nõudmisi finantsarvestussüsteemile, millest olulisemad on (Kallas, 2002, lk 36):

- Infovarustatus peab olema regulaarne ja sagedane.
- Informatsioon peab olema äärmiselt liigendatud.
- Võimalikult tähtajaline.
- Informatsioon ei pea põhinema üksnes soetusmaksumusel.
- Julgustada tuleb teisi ettenägelikke lähenemisviise.“

Ettevõtte edukaks ja kasumlikuks tegutsemiseks on vajalik langetada juhtimisotsuseid õigel ajal tuginedes korrektsetele andmetele. Kõik juhtimisotsused tuginevad infole ja info kvaliteedist sõltub juhtimisotsuste kvaliteet. Kuluarvestussüsteem aitab ettevõttel välja selgitada toote või teenusega seotud kulud ning hinnata nende kasumlikkust. Hästi toimiva kulude juhtimise süsteemi kaudu on võimalik suurendada ettevõtte tegevuse efektiivsust. Kaasaegseid nõudeid kuluarvestussüsteemidele on uurinud Kaplan ja Cooper, kes on näidanud, kuidas on võimalik olemasoleva ettevõtte juhtimissüsteemiga ühendada kulude arvestuse ja kulude juhtimise süsteeme. Nimetatud süsteemide ühendamise tulemusena on võimalik terviklik ettevõtte



majandustulemuste juhtimise süsteemi loomine, mis annab ettevõtte juhtkonnale vajaliku juhtimisinformatsiooni.

„Muutunud keskkond nõuab järjest enam olulist infot kulude ja tegevustulemuste kohta ettevõtete tegevuste, protsesside, toodete, teenuste ja klientide lõikes. Juhtivad ettevõtted kasutavad nende arendatud kuluarvestussüsteeme selleks, et (Kaplan & Cooper, 2002, lk 17):

- välja arendada tooteid ja teenuseid, mis vastaksid nii klientide ootustele kui ka tooksid ettevõttele kasumit;
- anda märku, kas vaja on pidevaid või ühekordseid arendusi kvaliteedi, efektiivsuse ja kiiruse valdkonnas;
- aidata esmatasandi töötajaid nende õppimises ja pidevas arendustegevuses;
- suunata toodangu struktuuri ja investeerimisotsuseid;
- valida alternatiivsete hankijate vahel;
- klientidega hinna, toote omaduste, kvaliteedi, kohale toimetamise ja teeninduse suhtes läbi rääkida;
- organiseerida sihtturgude ja kliendigruppide tõhusat ja efektiivset jaotuse ja teeninduse protsessi.“

Autori arvates on tänapäeval hakanud ettevõtted järjest enam kasutusele võtma teadliku kulude juhtimise süsteeme parimate tulemuste saavutamiseks. Kulude juhtimise meetodite tähtsusest räägib oma uurimistöös Pogorelov, tuues välja, et kulude juhtimise meetodite kasutamise efektiivsus ettevõttes sõltub funktsionaalsete meetodite järjepidevusest. „Ettevõtte kulud on juhtimise objekt, mille tagamisele on suunatud nende suuruse ja struktuuri kooskõla ning toodete tootmise ja turustamise (tööde teostamine või teenuste osutamine) mahud ja tingimused. Ettevõtte kulude juhtimine toimub mitmete juhtimisfunktsioonide ühisel rakendamisel, milleks on põhiline planeerimine, arvestus, kulude analüüs ja kontroll. Nende analüüsimisel on aluseks ettevõtte planeerimise ja kuluarvestuse järjepidevus.“ (Pogorelov *et al.*, 2018)

Rünkla toob välja, kui oluline on informatsiooni kasutamine juhtimisel. „Kuna kasumit on võimalik juhtida ainult kulude ja tulude kaudu, siis on ettevõttes oluline pidada detailset arvestust. Vajalik andmestik peaks jõudma õigete isikuteni õiges koguses, õigel ajal ja minimaalse hinnaga.“ (Rünkla, 1997, lk 10)

Jaan Alver ja Lehte Alver defineerivad kuluarvestussüsteemi järgnevalt. „Kuluarvestussüsteem (*cost accounting system*) – meetodite ja toimingute kogum, mida ettevõttes, asutuses või organisatsioonis kasutatakse detailse kuluarvestusinfo akumulatsiooniks.“ (Alver & Alver, 2011, lk 607)

Toimiva kuluarvestuse süsteemi aluseks on: kulukohtade, kulukandjate ja kululiikide asjakohane arvestus.

„Kulukoht (kulukeskus, kuluüksus) (*cost center, expense center*) on allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töötaja, mille kulud arvatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele vahetult ja/või läbi põhitegevuse kulukohtade.“ (Karu, 2008, lk 73)

Ettevõttes peab kulukohtade arvestus näitama millistes ettevõtte struktuuris või protsessides tekivad erinevad kulud. Kulukohtade klassifikatsiooni välja töötamine aitab selgelt määratleda kulukohtade olemust, mis omakorda tõstab kuluarvestuse tulemuse täpsust. Kulukohtade täpne määratlemine ettevõttes on tähtis kaudkulude kogumiseks. Kaudkulud jaotakse kuluobjektile kulukohtade kaudu. Ettevõttes Rent AS on kulukohtadeks määratud allüksused (juhtkond, õigusosakond, eelarve ja analüüsi osakond, raamatupidamise osakond, personaliosakond, kinnisvara arenduse osakond, IT osakond jne.). Piirkonnad (rendile antud kinnisvara Tallinn, rendile antud kinnisvara Tartu, rendile antud infrastruktuur Tallinn, ootel kinnisvara muus piirkonnas jne.) ja protsessid (puhastuse ja teeninduse juhtimine, kontoripindade koristamine, tootmispindade koristamine, hügieenitarvete müük, vallasvara rent Tallinn, vallasvara ootel Tallinn jne.).

„Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt, kuluühik) (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulud soovime eraldi mõõta ja arvestada.“ (Karu, 2008, lk 72)

Kuluobjektideks võivad olla tooted, teenused, kliendid, tegevused, protsessid jne. Kuluobjekti otsekulud kantakse otse kuluobjektile. Üldkulud jagatakse kuluobjektile vastavalt ettevõttes välja töötatud üldkulude jaotussüsteemi alusel. Uuritavas ettevõttes Rent AS on kuluobjektideks ettevõtte arvel olev vara, mis hõlmab nii kinnisvara kui ka vallasvara. Ettevõtte poolt välja töötatud

klassifikaatoris on hetkel üle neljasaja positsiooni. Ettevõtte on arvel hooned, rajatised, platsid, maatükid ja vallasvara, mis asuvad erinevates kohtades.

„Kulude täpsustamine kulukohtade ja kulukandjate lõikes on vajalik objektiivsete juhtimisotsuste langetamiseks. Juhtimisotsused, mis seostuvad ettevõtte tulemustega toodete või tootegruppide, allüksuste jt. struktuuriliste segmentide lõikes, eeldavad kulude käitumislise aspektide jälgimist. Järelikult peab nimetatud aspektide kajastamisega arvestama juba ettevõtte sisese arvestusüsteemi kujundamise algstaadiumis, kontoplaani koostamise käigus.“ (Haldma & Karu, 1999, lk 35-36)

Ettevõtte jaoks on hästi oluline saada palju detailsemat infot kulude kohta. Kulude liigitamise abil on võimalik luua ettevõttes alus kulude arvestuseks ja juhtimiseks. Majandusteadlane Uno Mereste annab järgmise definitsiooni kululiigile. „Kululiik on sarnaste tunnustega kulude rühm.“ (Mereste, 2003, lk 447)

Ettevõtte Rent AS kulurühmade klassifikaator koosneb üle sajast kulude artiklitest, mis aitab võimalikult täpselt saavutada ülevaadet tekkinud kulude kohta. Antud kulurühmade klassifikaator on üles ehitatud selliselt, et kulurühmad jagunevad alarühmadeks.

Haldma ja Karu toovad esile kulude liigitamisega seotud eesmärgid. „Kulude liigitamise eesmärgiks on samaliigiliste kuluartiklite rühmitamise teel süsteemi loomine, et kergendada erinevatest kuludest parema ülevaate saamist. Liigitamisel tuleb lähtuda konkreetse ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja kulude otstarbest. Mistahes vormis tehtava analüüsi ja kontrolli oluline eeltingimus on korralik kõikide kuluartiklite liigitamine.“ (Haldma & Karu, 1999, lk 32)

Paraku ei saa kõiki kulusid kõigile toodetele või osutatud teenustele jaotada ühtemoodi. „Kuluobjektile ehk kulukandjale kirjendamise viisist lähtuvalt eristatakse otsekulud (*direct costs*, *direct expenses*) ja kaudkulud (*indirect costs*).“ (Alver & Reinberg, 2002, lk 52)

Autor märgib, et otsekulusid on lihtne seostada toote- või teenusega. Kaudkulude jaotamine on veidi keerulisem. Kaudkulude jaotamisel on võimalik kasutada järgmisi lähenemisviise: tegevuspõhine ja traditsiooniline kuluarvestus. Traditsiooniline ehk täiskuluarvestus on selline kuluarvestuse meetod, kus kulud liigitatakse otsekuludeks ja kaudkuludeks ja seejärel arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele. Tegevuspõhise kuluarvestuse meetodi puhul lähtutakse hoopis kulude

seosest tegevustega. Traditsioonilises kuluarvestuses kasutatakse mahupõhiseid kulukäitureid, tegevuspõhises kuluarvestuses on kasutusel tegevuspõhised kulukäiturid.

„Kui traditsioonilises kuluarvestuses jagatakse kulud muutuvatesse ja püsikulude kategooriatesse, siis tegevuspõhine kuluarvestus jagab samad kulud nendeks, mis sõltuvad üksuse tasemel tegevustest, partiitasemel tegevustest ning tootetasemel tegevustest ja rajatise tasandi kuludest. Traditsioonilised kulukäitumise hinnangud näitavad kulude vähendamise vahendina ainult mahu muutusi. Tegevuspõhise kuluarvestuse meetodit kasutades on näha, kus tegevust tuleb muuta, et võimaldada kulude vähendamist, mis võimaldab ettevõttel klientide soove paremini rahuldada.“ (Lere, 2000)

Kuluarvestussüsteemid on igas ettevõttes erinevad. Ettevõtte vajadustest ja võimalustest lähtuvalt koostatakse selline kuluarvestussüsteem, mille abil ettevõtte suudab juhtida oma kulusid kõige optimaalsemal viisil. Ettevõttes Rent AS oli mitmeid aastaid kasutusel kuluarvestussüsteem, kuid antud süsteem ei vastanud juhtkonna kõikidele ootustele. Ettevõtte pidev areng ja kasv toovad endaga kaasa palju muutusi finants- ja juhtimisarvestuses. See omakorda suurendab vajadust ja tähtsust võimalikult täpselt kulusid jaotava kuluarvestussüsteemi järele. Robin Cooper ja Robert Kaplan avaldasid tegevuspõhise kuluarvestuse kohta mitmeid kirjutisi, kus nad väitsid, et traditsiooniline kuluarvestus ei peegelda piisavalt täpselt informatsiooni toodete või teenuste tegeliku maksumuse kohta.

„Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem tagab ettevõttele tema tegevuste kohta majandusliku kaardi, tuues esile tegevuste ja äriprotsesside olemasolevad ja prognoositavad kulud, mis omakorda tagavad teadmised konkreetsete toodete, teenuste, klientide ja allüksuste kulude kohta.“ (Kaplan & Cooper, 2002, lk 110-111)

„Tegevuspõhine kuluarvestus on arvestustehnika, mis võimaldab organisatsioonil määrata toodetele kulusid nende tarbitavate ressursside põhjal. See tuvastab põhjusliku seose kulutegurite ja kulutegevuste vahel, mõõtes protsessiga seotud tegevuste ja kuluobjektide kulusid ja toimivust. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem annab ülevaate sellest, kuidas ressursse tõhusalt kasutatakse ja kuidas kõik tegevused aitavad kaasa toote maksumusele.“ (Suthummanon *et al.*, 2011)

Ettevõtte Rent AS peamine äritegevus on enda kinnisvara üürileandmine. Antud äritegevuse raames on äärmiselt oluline jaotada kulud võimalikult täpselt kulukandjatele ning läbi selle

suurendada kuluandmete usaldusväärsust. Juhtkonna vajadus on tekkinud kulusid paremini mõista ning sellest lähtuvalt kujundada sobivamat hinnastrateegiat. Tegevuspõhine kuluarvestus võimaldab tavapärase kuluarvestusega võrreldes täpsemat kuluarvestust.

„Tegevuspõhine kuluarvestus vähendab erinevust optimaalseks otsuste tegemiseks vajaliku ja ettevõtte käsutuses oleva teabe hulga vahel, mille tulemuseks on paremad otsused ja suurem kasumlikkus.“ (Feng & Ho, 2016)

Lõputöö autor juhib tähelepanu asjaolule, et võrreldes traditsioonilise kuluarvestusega, aitab tegevuspõhine kuluarvestus paremini mõista ettevõtte protsesse ja nendega seotud kulusid. Traditsioonilise kuluarvestuse süsteemi kasutamise puuduseks on see, et antud süsteem ei võimalda saada piisavat infot ettevõttes tekkinud kulude kohta.

„Arenenud riikides on tegevuspõhise kuluarvestuse meetod pälvinud palju tähelepanu nii akadeemikute kui ka ettevõtete juhtide poolt. Tegevuspõhise arvestusmeetodi eelised ja selle mõju ettevõtte majandustulemustele on ajendanud paljusid empiirilisi uuringuid ning seda peetakse üheks kõige kuluefektiivsemaks raamatupidamisvahendiks.“ (Pham *et al.*, 2021)

„Tegevuspõhine kuluarvestus pakub märkimisväärset väärtust võrreldes traditsiooniliste arvestusmeetodite ja standardsete töökorraldussüsteemidega. Traditsiooniliste arvestusmeetodite korral jaotatakse üldkulud kogu organisatsiooni ulatuses. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem jaotab kulud kasutades organisatsioonis konkreetseid ressursse. See on eriti kasulik eelarve koostamisel. Traditsiooniline kuluarvestusmeetod kohtleb kõiki osakondi ühtmoodi, kasutades ühtlast üldkulude jaotust. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteemi meetod jaotab kulud osakondadele vastavalt sellele, kui tõhusalt nad teenuseid kasutavad.“ (Kaszubski & Ebben, 2005)

„Tegevuspõhise kuluarvestuse lähenemisviisi kasutades saab tarbitud ressursse jälgida tarbiva tegevuse ja seejärel konkreetse kuluelemendini.“ (Fang & Ng, 2011)

Autori arvates omavad ettevõtted, kus on kasutusel tegevuspõhine kuluarvestussüsteem, süsteemset ülevaadet organisatsiooni kuludest ning nende seostest ressurside, tegevuste ja teenuste või toodetega. Ettevõtte efektiivsust saab analüüsida läbi toimiva ja hästi ülesehitatud tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi. Toimiva tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi väljatöötamine algab ressursside määramisest. Ettevõttes tehakse kindlaks, kui palju ressursse kulutakse iga

tegevuse peale. Ressursi kulukäituri abil seostatakse ressursside kulud vastavate tegevustega ning tegevused omakorda kuluobjektidega. Autor peab oluliseks lisada, et ainult tegevuspõhine kuluarvestussüsteem ei asenda traditsioonilisi kuluarvestusmetoodikaid vaid hoopis täiendab neid. Ettevõtte edukas juhtimine on võimalik tuginedes mitmetele kuluarvestuskontseptsioonidele. Andmete kogumise eesmärkidest sõltub, kas ettevõtte saab täieliku ülevaate kulude kohta. Uuritavas ettevõttes Rent AS on oluline võimalikult täpselt teada saada pakutava renditeenuse omahinda.

„Ettevõtte sobiv juhtimisarvestuse süsteem sõltub ettevõtte omadustest ja toimivast ärikeskkonnast. See näitab, et kõigi ettevõtete jaoks ei ole võimalik välja töötada modelleerimisparadigmat arvestusmeetodite kasutamiseks. See tähendab, et tegevuspõhine arvestusmeetodi valimine peaks olema iga ettevõtte jaoks sobiv, võttes arvesse ettevõtte sise- ja väliskeskkonda, milles ettevõtte tegutseb.“ (Pham *et al.*, 2021)

Fisher ja Krumwiede töid oma uurimistöös välja asjaolu, et ettevõtte juhid mõistavad probleeme, mis on põhjustatud puudulikule kuluteabele tuginemisest, kuid sobiva kuluarvestussüsteemi tuvastamine jääb paljudele ettevõtetele saavutamatuks. Sobiva kuluarvestussüsteemi tuvastamine teeb keerulisemaks asjaolu, et erinevad strateegilised otsused nõuavad erinevaid tootekulusid. „Arvestades erinevaid nõudmisi kuluteabe osas, ei ole kahjuks olemas ühtset süsteemi, mis vastaks igale aruandlus- ja strateegilisele vajadusele. Lisaks nõuavad erinevad töösätted erinevaid kuluarvestusmeetodeid.“ (Fisher & Krumwiede, 2015)

Lõputöö autor on veendunud, et ettevõttes peab olema selline kuluarvestussüsteem, mis võimaldab detailselt arvestada ja analüüsida tekkinud kulusid ja nende mõju ettevõtte kasumile või kahjumile. Kuna erinevad kuluarvestuse meetodid varustavad ettevõtte juhtkonda erineva informatsiooniga, on otstarbekas ja oluline nende paralleelne või kombineeritud kasutamine. Autori arvates annab tegevuspõhine kuluarvestussüsteemi kasutuselevõtt ettevõttes Rent AS sellele suured eelised konkurentide ees. Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemile üleminek aitab kulusid paremini eristada ja analüüsida ning tõstab seeläbi juhtimisotsuste kvaliteeti ettevõtte kasumlikkuse suurendamiseks.

## 1.2. Kuluarvestussüsteemide eesmärgid ja tähtsus ettevõttes

Ettevõtte majanduslik kasv sõltub juhtkonna oskustest võimalikult kiiresti reageerida majanduskeskkonnas toimuvatele muutustele. Juhtimisotsuste tegemisel tugineb juhtkond kuluarvestusest pärinevale informatsioonile. Ettevõtte kuluarvestus mõjutab otseselt ettevõtte igapäevast äritegevust ning juhtimisotsuseid.

„Ettevõtete kuluarvestussüsteemid peavad täitma kolme peamist funktsiooni:

- Hindama varusid ja mõõtma realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete tarvis.
- Mõõtma tegevuste, toodete, teenuste ja klientide kulusid.
- Tagama juhtidele ja teostajatele protsesside efektiivsuse kohta majanduslikku tagasisidet.

Esimene vajadus on tingitud ettevõtte-väliste huvigruppide, investorite, kreditoride, ametikondade ja maksuameti vajadustest. Välise finantsaruandluse meetodikad on sätestatud paljude reeglitega, mis on kehtestatud maksuameti, valitsusasutuste, eraõiguslike regulatiivinstitutionide ja audiitorbüroode poolt. Teine ja kolmas funktsioon tuleneb ettevõttesiseste juhtide vajadustest mõista ja täiustada organisatsiooni majanduslikku toimimist. Nii strateegiliste otsuste kui operatiivsete arenduste teostamiseks vajavad juhid kulude kohta täpset ja õigeaegset infot.“ (Kaplan & Cooper, 2002, lk 18)

Hästi toimiv kuluarvestussüsteem võimaldab kontrollida ja analüüsida igas faasis tekkinud kulusid. Ettevõtte Rent AS juhtkonna jaoks on väga oluline omada ülevaadet kuludearvestuse protsessidest.

„Kulude juhtimine on midagi enam kui toodete ja teenuste kulude mõõtmine ja aruandluse koostamine. See on mõtteviis ja lisandväärtuse loomise võtete valik selleks, et luua suuremat lisandväärtust väiksemate kuludega.“ (Hilton *et al.*, 2003, lk 7)

„Asjakohane juhtimisarvestuse süsteem kindlustab, et juhtkond saab pidevalt ja ennetavalt rakendada püstitatud eesmärkideni jõudmiseks vajalikke meetmeid ning teha vajaduse korral korrektiive nii lühi- kui pikaajalistesse plaanidesse.“ (Rünkla, 1997, lk 9)

Kuluarvestussüsteemi olulisusest ja mõjust ettevõttele on uurinud Fan, Jiang ja Xiantao. „Ettevõtte kulud on ettevõtte arendamise oluline alus, mis on ka oluline lüli ettevõtte arendamise protsessis. Kuluarvestus võimaldab õigeaegselt üle vaadata ettevõtte igapäevase tootmise ja tegevuse tulude ning kulude üksikasjad, kuid enamiku ettevõtete kuluarvestusmeetodid ei sobi ettevõtte tegeliku olukorraga, mis mõjutab tõsiselt ettevõtte pikaajalist arengut. Kuluarvestus on seotud ettevõtte pikaajalise arenguga ning ettevõtte jaoks on väga oluline usaldusväärne raamatupidamise kuluarvestussüsteem. Kuna ettevõtete arengustaatus on igas etapis erinev, on raamatupidamisliku kuluarvestuse protsessis väga oluline valida sobiv raamatupidamisliku kuluarvestuse strateegia. Samal ajal saavad ettevõtted raamatupidamisliku kuluarvestuse läbiviimisega optimeerida ressursside jaotamist ning saavutada võimsa ressursside haldamise ja kontrolli.“ (Fan, 2022)

Juhtkonnal tuleb otsustada, kui põhjalikku kuluarvestussüsteemi on ettevõttel vaja. Mida täpsemat infot soovitakse saada, seda rohkem peab aruandlus sisaldama algandmeid. Sellisel puhul tekib andmete kogumise kohustus nii raamatupidajal kui ka erinevate astmete juhtidel. Kvaliteetne kuluarvestussüsteem võimaldab hinnata toodete ja teenuste kasumlikkust ning selle põhjal teha asjakohaseid juhtimisotsuseid kasumlikkuse suurendamiseks. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem peab andma täpse ülevaate toodetele või teenustele tehtavatest kuludest. See omakorda annab võimaluse langetada õigeid otsused omahinna kujundamisel. Samuti annab kuluarvestussüsteem piisavalt informatsiooni tulevaste kulude planeerimiseks. Selleks, et kuluarvestussüsteem toimiks kõigil tasanditel, on väga oluline kõik protsessid täpselt kaardistada.

„Kuluarvestuse süsteemid peavad olema paindlikud ja kohandatavad. Nüüdisaegseid infotöötlemise võimalusi tuleb täielikult ära kasutada ja neid vajadusel kaasajastada, et nad vastaksid praegustele ja oodatavatele tingimustele.“ (Haldma & Karu, 1999, lk 13)

Uuritavas ettevõttes Rent AS kasutusel olev programm Epicor ERP võimaldab paindlikult kohandada kuluarvestust just ettevõtte vajadustest lähtuvalt. Lõputöö raames analüüsib autor ettevõttes kasutusel oleva Epicor ERP võimalusi efektiivselt kuluarvestuse süsteemi täiustamiseks ja seeläbi juhtimisotsuste toetamiseks.



„Ettevõtte kuluarvestuse süsteemi loomisel tuleb määratleda eesmärgid, milliseid arendatav süsteem peab täitma.“ (Haldma & Karu, 1999, lk 10)

Lõputöös on kajastatud enamiku uuritud autorite seisukohti. Toimiv kuluarvestussüsteem on ettevõttele vajalik nii juhtimis- kui ka finantsarvestuses. Planeerides, jälgides ning arvestades tekkivaid kulusid on võimalik toodete või teenuste omahinda optimaalselt kujundada ning seeläbi suurendada ettevõtte kasumit.

## **2. KULUARVESTUS ETTEVÖTTES RENT AS**

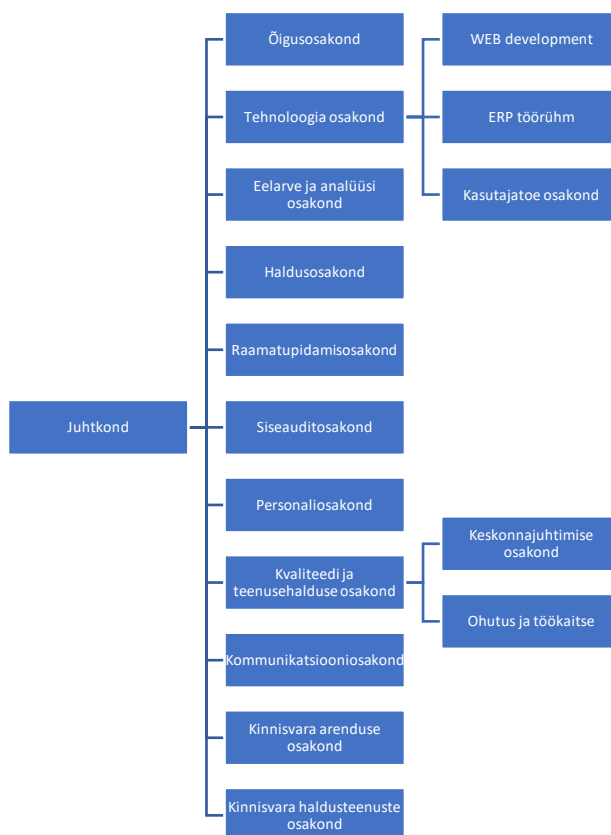
Lõputöö teises peatükis tutvustab autor uuritavat ettevõtet ja analüüsib seal kasutuses olevat kuluarvestusüsteemi. Autor annab ülevaate tekkinud probleemidest, mis on seotud ettevõtte rendile antava põhivara kulude arvestuse protsessiga ning ühtlasi tutvustab renditeenuse omahinna kujunemise etappe. Ettevõtte Rent AS finantsarvestus on korraldatud kooskõlas Eesti finantsarvestuse standardiga. Kuluarvestus on korraldatud heal tasemel, kuid vaatluse käigus ja seejärel analüüsi tulemusena selgusid mõned tähelepanekud, millest autor annab ülevaate antud lõputöö peatükis.

### **2.1. Ettevõtte tutvustus**

Rent AS on emaettevõtte, mis kuulub TR International kontserni. Kontserni missiooniks on panustamine klientide äri arendamisse, pakkudes teenuseid, valmistades tööstustooteid ja tarnides materjale. TR International kontsern on pidevalt kasvav ja arenev kontsern, mille jaoks on väga oluline pakkuda oma klientidele kvaliteetseid tooteid ja teenuseid ning suurepärasest teenindust. TR International kontserni ja ühtlasi ka Rent AS ettevõtte üks väärtustest on efektiivsus. See tähendab, et püütakse kavandada ettevõtte protsesse selliselt, et minimaalsete kuludega saavutada maksimaalne tulemus. Oma tegevuses pööratakse tähelepanu ka keskkonahoiule ja lähtutakse sotsiaalse vastutuse põhimõtetest. Rent AS põhitegevusalaks on enda kinnisvara üürileandmine. Ettevõttel on arvel 107 kinnisvaraobjekti (maa, hooned), mida hoitakse eelkõige renditulu teenimise eesmärgil ning 11 kinnisvaraobjekti, mida ettevõtte kasutab tavapärase äritegevuse käigus (kontorihooned, abihooned, laohooned). Rendile antavad kinnisvaraobjektid asuvad peamiselt Tallinnas ja Tartus. Seisuga 31.12.2021 oli 78 kinnisvaraobjekti rendilepingutega kaetud ja 29 kinnisvaraobjekti, mida ettevõtte soovib välja rentida, kuid hetkel ei ole rentnikke leitud. Kinnisvaraobjekte, mida ettevõtte kasutab oma majandustegevuses, kajastatakse materiaalse põhivarana. Kinnisvaraobjekte, mis on soetatud investeerimise eesmärgil (renditulu teenimine, väärtuse kasv) ja mida ei kasutata tavapärase äritegevuse käigus, kajastatakse kinnisvarainvesteeringutena.

Vastavalt Eesti finantsarvestuse standardile ning Raamatupidamise Toimkonna Juhendile (RTJ) 6 „Kinnisvarainvesteeringud“ kajastatakse kinnisvarainvesteeringud õiglase väärtuse meetodil või soetusmaksumuse meetodil. Ettevõttes Rent AS rakendatakse kinnisvarainvesteeringute puhul soetusmaksumuse meetodit. Ettevõtte omab unikaalseid kinnisvaraobjekte, mille õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset ning mõistliku kulu ja pingutusega hinnata. Eelnimetatud kinnisvaraobjektidele puudub aktiivne turg. Kinnisvarainvesteering võetakse bilansis algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis sisaldab soetamisega otseselt seonduvaid kulutusi. Amortisatsiooni arvestamisel kasutatakse lineaarset meetodit, välja arvatud maa, mida ei amortiseerita.

Tänapäeva karmides konkurentsitingimustes võidab ettevõtte, kes suudab meelitada valdkonda parimaid spetsialiste, andekaid inimesi, kes loovad ettevõtte jaoks olulist lisandväärtust ja konkurentsieeliseid võrreldes konkurentidega. Uuritava ettevõtte Rent AS juhtimisstruktuur koosneb juhtkonnast, juhtivatest töötajatest, spetsialistidest ja töolistest. Joonis 1 kajastab emaettevõtte struktuuri.



Joonis 1. Rent AS juhtimisstruktuur  
Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte aruandeperiood algab 01. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Finants- ja juhtimisarvestus toimub majandustarkvaras Epicor ERP. Programm on suunatud eelkõige tootmis-, turustus-, jaemüügi- ja teenindussektorile. Rent AS ettevõtte jaoks on oluline, et antud majandustarkvara võimaldab ettevõtte ressurside planeerimist. Epicor ERP on kasutajasõbralik ja loogiliselt üles ehitatud. Epicor ERP omab kahte erinevat kasutajaliidest: klassikalist ja kaasaegset. Klassikaline kasutajaliides näeb välja nagu *Windows Exploreri* menüü, vertikaalse paneeliga ja pakub põhimenüü valikuid. Need esindavad kõiki rakenduse mooduleid, mida Epicor ERP-i juurutus sisaldab. See asjaolu teeb majandustarkvara kasutamise lihtsamaks. Majandustarkvara võimaldab jaotada kulud otse- ja kaudkuludeks. Kulude kajastamiseks on võimalik rakendada järgmiseid komponente: kulukoht, kulurühm, kulukandja ja projekt. Tänu hästi ülesehitatud süsteemile on vajaminevate aruannete tegemine kiire ja lihtne. Selle aasta jooksul on uuritava ettevõtte plaan üle minna majandustarkvara Epicor ERP uuendatud versioonile Epicor Kinetic. Antud uuendus on pilvepõhine ERP, mis aitab ettevõttel automatiseerida tööd ja suurendada seeläbi kasumlikkust. Programm koosneb järgmistest moodulitest: müügijuhtimine, teenuste haldamine, materjali haldamine, finantsjuhtimine.

## **2.2. Ettevõtte kuluarvestussüsteemi analüüs**

Järgnevalt annab lõputöö autor ülevaate kuluarvestussüsteemi korraldamisest uuritavas ettevõttes. Uurimistöös keskendutakse emattevõtte kuluarvestussüsteemile. Ettevõttes kasutusel oleva kuluarvestussüsteemi põhimõtted on lühidalt kajastatud raamatupidamise sisse-eeskirjas, kuid detailselt ei ole neid kirjeldatud. Ettevõttes kasutusoleva kuluarvestussüsteemi detailsemaks uurimiseks oli autori poolt kasutatud vaatlust. Vaatluse käigus analüüsis autor raamatupidamise algdokumente ning varem koostatud kuludega seonduvaid aruandeid.

Rent AS raamatupidamine on korraldatud lähtudes Raamatupidamise seaduse nõuetest ja muudest Eesti Vabariigis kehtivatest seadustest ning arvestab Raamatupidamise Toimkonna poolt välja antud juhendite ja meetodiliste soovitusetega. Raamatupidamist korraldatakse vastavalt sisse-eeskirjadele, mis on kooskõlas Eesti Vabariigis kehtiva Raamatupidamise seadusega. Ettevõtte raamatupidamise sisse-eeskirja on uuendatud viimati 2019 aasta lõpus. Kulude liigitamine toimub vastavalt valitud skeemi nr 2 kirjetele. Kõik jooksvad kulud kajastatakse kasumiaruandes kuluna. Kulud, mis tekivad parendustööde, remonditööde ja hooldustööde käigus ning, mis ei kvalifitseeru

jooksvate kulude alla, kogutakse projekti kontole ja hiljem kapitaliseeritakse. Projekti valmimisel lisatakse kõik projektiga seotud kulud kinnisvaraobjekti soetusmaksumusele.

Kulude klassifitseerimine, jaotamine ja arvestuse põhimõtted on sätestatud Rent AS raamatupimissüsteemis kontoplaani abil. Kontoplaan on üles ehitatud nii, et jooksvaks arvestuseks ja aruandluseks vajalikud andmed on kiiresti kättesaadavad. Ettevõtte kontoplaan on mahukas, mis on tingitud paljudest teguritest. Kontode tähistamiseks kasutatakse mitmest numbrist koosnevat koodi. Kontoplaan koosneb kontorühmadest, kontorühmad jagunevad kontoklassideks ja kontoklassid jagunevad alamkontodeks. Erinevaid kululiike eristatakse alamkontodega. Kuna ettevõttes kasutatakse kulurühmade kirjeldamisel mõistet „kululiik“, siis kasutab autor lõputöös samasugust terminoloogiat.

Haldma ja Karu toovad kulude kodeerimise süsteemis välja järgmised eesmärgid.

„Kodeerimise eesmärgiks on:

- Konkretiseerida erinevad kuluartiklid, kuna kulu ei ole alati täpselt ja lühidalt kirjeldatav,
- Luua võimalused erinevate aruannete ja analüüside sünteesimiseks,
- Hoida ära kirjeldustest tulenevat ebamäärasust,
- Abistada andmete töötlust, mis on eriti tähtis arvutitel põhinevate kuluarvestussüsteemide juures,
- Vähendada andmete kuhjumist ja muuta infosüsteem ülevaatlikumaks, sest enamasti on kood palju lühem kui vastava artikli kirjeldus.

Koodide (klassifikaatorite, dimensioonide, artiklite) all mõistame sümboleid, millega antakse liigitatud näitajatele lühikene täpne viide, mis kergendab näitajate edasist kasutamist ettevõtte infosüsteemis.“ (Haldma & Karu, 1999, lk 133)

Ettevõttes on välja töötatud mitmetasandine kulude kodeerimise süsteem. Antud süsteem koosneb järgnevatest komponentidest: kulukoht, kulurühm, kulukandja, projekt.

Ettevõttes Rent AS on kulukohtadeks määratud allüksused, piirkonnad ja protsessid. Ettevõttes kasutuses olev kulukohtade klassifikatsioon põhineb ettevõtte struktuuril. Kulukoha kodeerimiseks kasutatakse seitsme kohalist numbrit. Esimesed kolm numbrit tähendavad

kontserni sisest kodeeringut ja neli numbrit peale punkti viitavad osakonna nimetusele. Näiteks kulukoha koodi 111.1201 saab lugeda järgnevalt: kolm numbrit enne koma (antud juhul 111) näitab, et tegemist on just ettevõtte Rent AS kulukohaga. Kuna tegemist on ettevõttega, mis kuulub kontserni, aitab antud koodisüsteem mõista millise kontserni kuuluva ettevõttega on tegemist. Neli numbrit pärast koma (antud juhul 1201), annab indikatsiooni, et tegemist on juriidiliste kuludega. Juriidilised kulud on omakorda seotud õigusosakonnaga. Nii saab eristada kulusid osakondade, piirkondade ja protsesside kaupa. Kulukohtade klassifikaator on kujutatud tabelis 1.

Tabel 1. Rent AS kulukohtade klassifikaator

Kulukoha nimetus	Kulukoha kood
Õigusosakond	111.1201
Eelarve ja analüüsi osakond	111.1301
IT osakond	111.1401
Personaliosakond	111.1501

Allikas: Autori koostatud

Ettevõttes Rent AS kasutusel olev kulurühmade klassifikaator koosneb üle sajast kulude liigist, mis annab võimalikult täpse ülevaate tekkinud kulude kohta. Kulurühmade klassifikaator on üles ehitatud selliselt, et kulurühmad jagunevad alaliikideks. Kulude kodeerimiseks kasutatakse neljakohalist numbrit. Põhilised kulurühmad on järgmised: kinnisvara haldamine, tehnohooldus, kinnisvara hooldus, kinnisvara remont, omaniku kohustused, tarbijateenused, toetavad teenused, arendusprojektid. Näiteks kululiik 2101 saab lugeda järgnevalt: esimene number näitab põhilist kulurühma - tegemist on tehnohooldusega. Teine number viitab, millise tehnohooldusega täpsemalt on tegemist. Antud näites on selleks maarajatiste tehnohooldus. Viimane number täpsustab, mis liiki tegevusega on tegemist. Antud näites - remonditööd. Kulurühmade klassifikaator on toodud tabelis 2.

Tabel 2. Rent AS kulurühmade klassifikaator

Kulurühm	Kululiikide kood
Remonditööd	2101
Peamiste ehituskonstruktsioonide remont	2201
Küttesüsteemi remont	2411

Allikas: Autori koostatud

Kulukandjate klassifikaator on suunatud ettevõttes olevale varale, mis hõlmab endas nii kinnisvara kui ka vallasvara. Klassifikaatoris on hetkel 435 positsiooni. Ettevõttel on arvel hooned, rajatised, platsid, maatükid ja vallasvara, mis asuvad erinevates asukohtades. Rendile antavate kinnisvara objektide peamised asukohad on Tallinnas ja Tartus. Kulukandja kodeerimiseks kasutatakse 7-kohalist numbrit. Esimene number viitab asukohale ja järgmised kaks numbrit viitavad järjekorra numbrile. Seejärel järgmised neli numbrit viitavad kinnisvara sihtotstarbele. Tegemist võib olla kontoripinna-, tootmispinna-, laopinna-, äripinna-, eluruumide-, olmeruumide-, muude abiruumide- või infrastruktuurirajatistega. Näiteks kulukandja koodi 111.1001 saab tõlgendada järgnevalt. Tegemist on kontoripinnaga, mis asub Tallinnas. Kulukandjate klassifikaator on toodud tabelis 3.

Tabel 3. Rent AS kulukandjate klassifikaator

Kinnisvara	Objekti nimetus	PV inv.number	Kulukandja kood	Märkused
Hoone nr 1	Hoone A1	101010	111.0001	Hoone
			111.1001	Kontoripinnad
			111.2001	Tootmispinnad

Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte Rent AS kulude kodeerimise süsteemi üks komponentidest on projekt. Projekt võetakse kasutusele siis, kui ettevõttel on plaanis teostada töid, mis hõlmavad endas erinevate kulukandjate, kulurühmade ja kulukohtade kulusid. Selleks, et kuludealane info võimalikult kiiresti koguda, võetakse klassifikaatorina kasutusele projekt. Projektid jagunevad kahte tüüpi: jooksvate kulude ja kapitaliseeritud kulude projektid. Jooksvate kulude projekti klassifikaator võetakse kasutusele siis, kui projektiga kaasnevad kulud kajastatakse perioodikuludena. Kapitaliseeritud kulude projekti klassifikaator võetakse kasutusele siis, kui tegemist on kuludega, mis on ettevõtte poolt otsustatud kapitaliseerida ehk bilansis kajastada varana, mitte kuluna. Projekti klassifikaatori alla ei kuulu jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad üksikud kulutused. Projekt avatakse projektijuhi poolt eelnevalt kooskõlastatud juhtkonna ja ärikontrolleri poolt esitatud andmete põhjal.

Projekti kodeerimiseks kasutatakse üheteistkümne-kohalist numbrikoodi. Esimene number viitab, kas tegemist on jooksvate või kapitaliseeritud kuludega. Teine number näitab kavandatud tööde tüüpi. Järgmised kolm numbrit viitavad ettevõttele, kus antud projekti teostatakse. Viimased numbrid viitavad projekti järjekorranumbrile ja selgitavad detailsemalt milliste töödega on

tegemist. Näiteks projekti 81.111.140021 saab tõlgendada järgnevalt: esineme number (8) viitab, et tegemist on projektiga, mille kulud on ettevõtte poolt otsustatud kapitaliseerida. Teine number (1) näitab, et tegemist on remonditöödega. Järgmised kolm numbrid viitavad ettevõttele, kes antud projekti algatas (antud näites Rent AS). Viimased numbrid näitavad, et tegemist on projektiga number 21 ja kõik teostatud tööd on seotud rekonstrueerimisega. Avatud projektide loetelu on toodud tabelis 4.

Tabel 4. Rent AS avatud projektide loetelu

Projekti number	Märkused
81.111.140021	Kulud kapitaliseeritakse
94.111.160025	Kulud kajastatakse preiodikuludena

Allikas: Autori koostatud

Uuritavas ettevõttes Rent AS kulud jagunevad teenuste suhtes otsekuludeks ja üldkuludeks. Otsekulud on kulud, mis on seotud konkreetse kulukandjaga ning nad suunatakse üldjuhul otse kulukandjale. Otsekulud moodustasid 2021. aastal 84% kulubaasist (2020. 83%, 2019. 79%). Üldkulud on enamasti kaudkulud, mis tekkivad ettevõttes teenuse osutamise juhtimisest. Ettevõtte üldkulud on seotud tugitegevustega: juhtimiskulud, raamatupidamiskulud jne. Kaudkulude osakaal on suhteliselt väike. Ettevõtte kulude analüüsi käigus selgus, et 2021 aastal moodustasid kaudkulud 16% kogukuludest. Üldkulud jaotatakse otsekuludele ettevõttes välja töötatud põhimõtete järgi proportsionaalselt. Ettevõtte üldkulud jaotatakse müügituluga proportsionaalselt. Ettevõtte kulud on kodeeritud järgmiselt: kõik otsekulud omavad koodi 710, üldkulud omavad koodi 740. Muud kulud omavad koodi 770, finantskulud omavad koodi 780.

Zirnask ja Karu defineerivad otse- ja kaudkulusid järgmiselt. „Otsekulud (*direct costs*) on kulud, mida saab otse paigutada kulukandjale. Kaudkulud (*indirect costs*) on kulud, millel puudub vahetu seos kulukandjaga ja nende otsene paigutamine kulukandjale ei ole põhjendatud.“ (Karu & Zirnask, 2004, lk 339-341)

Vaatluse käigus kaardistas autor kulude tekkimise ja kajastamise protsessi. Kulu tekkimise protsess algab kinnisvara haldusega seotud osakonnas. Haldusvaldkonna spetsialist tuvastab näiteks korrapärase kinnisvara objekti ülevaatamise käigus, et antud objektil on vajalik teostada hooldustöid. Antud juhul on tegemist tootmishoonega, mille peavärv ei avane korralikult. Haldusvaldkonna spetsialist fikseerib kohapeal plaanitud tööde mahu ära. Märgib, millise hoonega



on tegemist ja fikseerib hoone asukoha. Selgitab välja, kas hooldatav pind on rendile antud või mitte. Seejärel hakkab ta otsima spetsialiste probleemi kõrvaldamiseks.

Kui vajalikud tööd on spetsialistide poolt teostatud, võtab haldusvaldkonna spetsialist töö vastu allkirjastades vastavate tööde vastuvõtmise akti. Järgmisena väljastatakse arve. Esimesena jõuab arve haldusvaldkonna spetsialistile. Tema kohustuste hulka kuulub antud arve allkirjastamine ja tema vastutava isikuna peab kinnitama, et korraldatud tööd on tellitud tema algatusel. Seejärel suunab haldusvaldkonna spetsialist ostuarve kinnisvara haldusteenuste osakonna juhile, kes omakorda kinnitab, et tegemist on õige kuluga ning määrab kulukandja, kululiigi ja kulukoha koodi. Vajadusel lisab projekti numbrit. Antud juhul on tegemist tootmishoonega, mis asub Tallinnas ja see on rendile antud. Kulukandjaks on tootmishoone. Kulukohaks on rendile antud kinnisvara Tallinnas ja kululiigiks on parandustööd. Seejärel suunab kinnisvara haldusteenuste osakonna juht ostuarve ärikontrollerile. Ärikontroller tuvastab, kas antud tööd on eelarvestatud ja samuti kontrollib kulukandjat, kulurühma ja kulukoha koodi õigsust. Seejärel suunab ostuarve tegevjuhile, kes antud ostuarve aktsepteerib ja alles viimasena jõuab ostuarve raamatupidamise. Raamatupidaja assistendi ülesanne on antud ostuarve kajastada, kasutades õiget bilansi kulukontot. Kulude klassifikaatori abil on oluline määrata õige kulukandja, kulurühm ja kulukoha kood. Samuti on oluline määrata, kas tegemist on otsekulu või üldkuluga valides õige kulukohakood kulude kajastamiseks. Antud etapis tekkib üsna palju vigasid ja ebatäpsusi, mis omakorda avaldavad mõju kogu andmestikule.

### **2.3. Probleemi tutvustus**

Ettevõttes hetkel kasutusoleva kuluarvestussüsteemi detailsemaks uurimiseks ja probleemide välja selgitamiseks viis lõputöö autor läbi intervjuu ettevõtte ärikontrolleri ja pearaamatupidajaga. Intervjuu küsimused puudutasid eelkõige olemasoleva kuludearvestuse protsessi. Intervjuu tulemusena tulid välja ettevõtte juhtkonna poolt mõned ettepanekud hetkel kasutuses olevale kuluarvestussüsteemile. Intervjuudega saab lähemalt tutvuda antud lõputöö lisades: intervjuu ettevõtte Rent AS ärikontrolleriga (Lisa 1.), intervjuu ettevõtte pearaamatupidajaga (Lisa 2.).

Uuritava ettevõtte Rent AS kuluarvestussüsteem on väga mahukas. Hetkel kasutusel olev kuluarvestussüsteem võimaldab juhtkonna jaoks anda informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks, kuna selles sisaldub detailne informatsioon kulude kohta. Ettevõttes arvestatakse

kulusid kulukohtade, kulurühmade, kulukandjate ja projektide lõikes. Antud mahukas süsteemis eksisteerivad ka mõned puudused. Intervjuus ettevõtte ärikontrolleriga selgus, et mitte kõik ettevõtte töötajad ei saa üheselt aru kulude kodeerimise süsteemist. Seda kinnitas ka ettevõtte pearaamatupidaja. Viidates sellele, et uute töötajate seas on antud kuluarvestussüsteem tekitanud palju arusaamatusi. Seega on üks olulisemaid puudusi kulude kodeerimise keerukus.

Vaatluse käigus jälgis autor raamatupidamise osakonna töötajate tööülesannete täitmise protsessi ja märkas tekkivaid puudusi kulude kajastamisel. Raamatupidamise osakonda jõuavad tihti ostuarved, millele ei ole määratud kõiki kulu kajastamisega seotud rekvisiite. Vahel võib olla puudu kulurühm, vahel on puudu kulukoht või kulukandja. Projekti koodide kasutamisel ei ole tihti mõistetav, kas tegemist on jooksvate kuludega või kuludega, mis tuleb kapitaliseerida. Kohati raskendab puudulik informatsioon raamatupidamise osakonna tööd. Tööaeg, mida saab kasutada efektiivsemalt, kulub enamasti erisuste täpsustamise peale. Tihtipeale puudutab vajalik informatsioon kulude õigeks kajastamiseks, mitut erinevat inimest. Paraku ei õnnestu neid alati kätte saada ja kulude kajastamise protsess hakkab venima. Raamatupidamise osakonna töös on määratud erinevad tähtajad, mis on rangelt reglementeeritud juhtkonna poolt. Tähtaegadest kinnipidamine on kõigi ettevõtte töötajate kohustus. Tihtipeale jäetakse tegevused, kus esinevad arusaamatused, viimasele minutile. Autor on veendunud, et tähtaegadest kinnipidamine muutub võimalikuks reglementeeritud kulude kajastamist reguleeriva juhendi abil. Samuti on oluline, et raamatupidamisandmed oleksid võimalikult täpsed, et neid saaks kasutada ka edasiste andmete kogumiseks, seetõttu on oluline minimeerida vigade esinemist kulude kajastamisel.

Järgmisena annab autor ülevaate renditeenuse omahinna kujunemise etappidest. Ettevõtte Rent AS põhitegevuseks on enda kinnisvara üürileandmine. Selleks, et ettevõtte põhitegevuse tulemus oleks maksimaalse kasumi teenimine, peab ettevõttes olema rakendatud toimiv kuluarvestuse süsteem, mis võimaldaks täpsemalt arvestada pakutavate teenuste omahinda.

Rendile antava põhivara kulude arvestuse protsess toimub Rent AS-s sätestatud nõuete alusel. Kulud klassifitseeritakse ja kajastatakse vastavalt ettevõttes välja töötatud mitmetasandilise kulude kodeerimise süsteemi. Iga kulu jaoks leitakse oma kulukoht, kulurühm, kulukandja ja vajadusel ka projekt.

Kulud, mis tekivad parendustööde, remonditööde ja hooldustööde käigus ning, mis ei kvalifitseeru jooksvate kulude alla, kogutakse projekti kontole ja hiljem kapitaliseeritakse. Projekti valmimisel lisatakse kõik projektiga seotud kulud kinnisvaraobjekti soetusmaksumusele.

Ettevõtte rendile antava renditeenuse omahinna määravad kõik kulud, mis on seotud rendile antavate objektidega. Nende kulude hulka kuuluvad järgmised kulugrupid:

- kinnisvara haldamine;
- tehnohooldus;
- kinnisvara hooldus;
- kinnisvara remont;
- omaniku kohustused;
- tarbijateenused;
- toetavad teenused.

Põhikulugrupp kinnisvara haldamine jaguneb järgmisteks kulualaliikideks: hangete korraldamine, vahendusteenused, muud haldamise kulud. Põhikulugrupp tehnohooldus jaguneb järgmisteks kulualaliikideks: maarajatiste korrashoid, peamiste ehituskonstruksioonide hooldus, sisekonstruktsioonide hooldus, keskkonnakontrollisüsteemide hooldus, elektripaigaldiste hooldus, madalapingesüsteemide hooldus, eriseadmete ja süsteemide hooldus, turvasüsteemide hooldus. Põhikulugrupp kinnisvara hooldus jaguneb järgmisteks kulualaliikideks: territooriumi korrashoid, fassaadide ja väliskonstruktsioonide hooldus, siseruumide puhastus, olmejäätmete käitlemine, kahjuritõrje. Põhikulugrupp kinnisvara remont jaguneb järgmisteks kulualaliikideks: maa renoveerimine, hoone põhikonstruktsioonide renoveerimine, siseruumide remont ja renoveerimine, tehnosüsteemide renoveerimine, elektripaigaldise renoveerimine, nõrkvoolusüsteemide renoveerimine, eriseadmete ja süsteemide renoveerimine, turvasüsteemide renoveerimine. Põhikulugrupp kinnisvara tarbija teenused koosneb järgmistest kulualaliikidest: maksud, tollimaksud, muud tasud, kindlustus, süsteemi liitumistasud. Põhikulugrupp toetavad teenused jaguneb järgmisteks kulualaliikideks: elekter, soojusenergia, vesi ja kanalisatsioon, sideteenus.

Omahinna kalkuleerimine toimub hetkel Exceli arvutustabeli abil. Tabel on seadistatud selliselt, et pärast teatud parameetrite valimist saab eksportida vajalikud andmed otse majandustarkvarast Epicor ERP.

Omahinna kalkuleerimise protsessi viib läbi ärikontroller. Omahinna kalkuleerimise aluseks on eelmise aasta andmed kulude kohta. Nende põhjal planeeritakse jooksva aasta kulud. Kulud liidetakse kokku ja jagatakse ruutmeetrite järgi. Seejärel tehakse iga kuu kulude analüüsi, et aru saada kui palju tegelikud kulud erinevad prognoositud kuludest.

Autor juhib tähelepanu sellele, et omahinna arvutamine on väga oluline protsess ettevõtte jaoks. Rent AS ettevõttes koosneb omahinna arvutamise protsess mitmetest etappidest. Renditeenuse hinna määramisel peaks samuti arvestama antud objektidega seotud otseseid kulusid, mis sõltuvad otseselt teostatud tööde mahust, samuti üldkulusid ning eeldatavat kasumit. Autori arvates on hetkel kasutuses olev renditeenuse omahinna arvestus ebatäpne. Renditeenuse omahinna kalkuleerimisel jaotatakse kulud ruutmeetrite alusel. Vaatluse käigus selgus, et mitte kõikide rendile antud kinnisvaraobjektide kohta on ettevõtte süsteemis õigeid andmeid pindala osas. Kohati on arvestuses kasutatavad andmed vananenud ja ei peegelda reaalselt olukorda. Renditeenuse omahinna kujundamisel jaotatakse kulud kulukandjatele ruutmeetri järgi, mille tulemusena võib mõningatele kinnisvara objektidele (kulukandjatele) arvestatud kulu olla väiksem või vastupidi - suurem kui tegelikkuses on. See asjaolu on tingitud sellest, et enamik objekte ei oma detailset pindala registrit ning sellest tulenevalt on ruutmeetrite andmed kohati ebatäpsed ja üldistavad.

Järgmisena juhib autor tähelepanu kulude kajastamise protsessile raamatupidamises. Praegu ettevõttes kasutusel olev kontoplaan on kohati üldistav. Seetõttu ei ole kulude arvestus piisavalt täpne. Kontoplaanis esineb kontosid, mis on liiga üldistavad. Näiteks kontole *kinnisvara remondikulud* lähevad kõik kulud, mis on seotud remonditöödega. Samuti lähevad eelnimetatud kontole kulud, mis on seotud lisamaterjalidega remondi jaoks või remondi käigus kasutatud seadmete ostukulud. Autori arvates ei erista selline kajastamine kulusid ja raskendab kulude analüüsi. Järgmine konto nimetusega *kinnisvara hooldus* on konto, kuhu lähevad kõik kulud, mis on seotud kinnisvara hooldustöödega. Eelnimetatud kontole lähevad kulud, mis on seotud koristamisega, prügi äraveoga, akende pesuga, katuse puhastamisega jne. Selline kulude kajastamise meetod ei võimalda detailselt ülevaadet tekkinud kulude kohta. Autori arvates vajab

kontoplaan alamkulukontode lisamist. Kulukontode lisamine aitab paremini järgida kulude tekkimise põhjuseid, samuti on võimalik paremini analüüsida kulude vajalikkust tulevikus.

## **2.4. Ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks**

Läbiviidud intervjuude ja vaatluse tulemusena selgus, et ettevõtte Rent AS osakondade vaheline infovahetus ning kulude liigitamise ja kajastamise põhimõtetest arusaam on kohati puudulik. Ilma kooskõlastatud ja kulude kajastamist reguleeriva juhendita muutub spetsialistide töö ebaefektiivseks ning suureneb ajakasutus, mis kulub ettenähtud tööülesannete täitmiseks. Infovahetus kontrolleri osakonna ja raamatupidamise osakonna vahel kulude kajastamise osas on hetkel reguleerimata ja ei tugine juhenditele, mis tihtipeale toob kaasa mõlemapoolseid arusaamatusi ja eksimusi kulude kajastamisel. Samuti tekivad raskused uute töötajate väljakoolitamisega. Olemasolevast juhendist ei piisa, kuna seal sisalduv informatsioon on vananenud ja protsessid ei ole piisavalt detailselt lahti kirjutatud. Lõputöö autor leiab, et uuritava ettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on oluline juhendi väljatöötamine, mis reguleerib antud süsteemi kasutamist. Kulude kajastamist reguleeriva juhendi välja töötamine on oluline ettevõtte jaoks, sest annab selged juhised töö korraldamiseks, mis lihtsustab töö tegemist ja parandab töö kvaliteeti.

Uuritud ettevõtte Rent AS olemasoleva kuluarvestussüsteemi vaatluse tulemustest lähtuvalt ja korraldatud intervjuu käigus saadud informatsiooni alusel teeb lõputöö autor ettevõtte juhatusele ettepaneku luua kuluarvestuse protsessi reguleeriv juhend, mis aitab kaasa andmete efektiivsemaks ja süsteemsemaks töötlemiseks:

- juhend kirjeldab hetkel ettevõttes kasutuses oleva kuluarvestussüsteemi olemust ja eesmärgi, sisaldab ettevõtte siseselt kehtestatud protsesse ja nõudeid;
- annab põhjaliku ülevaate ettevõttes välja töötatud mitmetasandilise kulude kodeerimise süsteemi kohta;
- sisaldab kontoplaani, kulude koode, kulude klassifikaatoreid, tunnuseid ja kulude jaotamise aluseid;
- selgitab vajadust liigitada kulud kasutades järgmiseid komponente: kulukoht, kulurühm, kulukandja, projekt;
- annab konkreetseid juhiseid kulude kajastamiseks majandustarkvaras Epicor ERP;

- sisaldab vigade parandamiseks täiendavat infot nende korrigeerimise võimalustest.

Kuluarvestuse protsessi reguleeriv juhend on ettevõtte sisene dokument, mis on suunatud pakkuma tuge süsteemi kasutajatele. Juhendis sisalduva informatsiooni lihtsamaks mõistmiseks tuleks lisada ekraanipildid (*screenshot*) ja lahti kirjutada olulised aspektid samm-sammult. Autor teeb juhatusese ettepaneku antud juhend välja anda nii paberkandjal kui ka digitaalselt. Ettevõttes on erineva tasemega töötajad, nende vajadusest lähtuvalt peab juhend olema saadaval igaühe jaoks võrdselt. Digitaalne versioon lihtsustab informatsiooni otsingut, sest otsingu parameetri järgi on võimalik kiiresti vajalik informatsioon kätte saada. Üks olulistematest aspektidest on asjaolu, et juhend peab kajastama kuluarvestuse süsteemi tegelikku olukorda. Täiendavalt pakub autor antud juhendi sisse lisada peatükk, mis kirjelab võimalikke vigu, mis on seotud kulude kajastamisega ja nende parandamise võimalusi.

Eelnimetatud juhend täiendab oluliselt ettevõttes kasutatavat raamatupidamise sise-eeskirja ja on abiks nii uutele töötajatele kui ka toeks teistele töötajatele, kelle tööülesanneteks on kulude kajastamine. Juhend koosneb viiest peatükist. Esimene peatükk koosneb ettevõttes kasutuses oleva kuluarvestussüsteemi ülevaatest ja eesmärkidest. Teises peatükis selgitatakse lahti vajadust liigitada kulud, kasutades järgmiseid komponente: kulukoht, kulurühm, kulukandja, projekt. Ühtlasi antakse põhjalik ülevaade eelnimetatud komponentidest ja lisatakse komponentide loetelud, et vajadusel õige informatsioon kiiresti leida. Kolmas peatükk sisaldab kontoplaani, mis annab üksikasjalikku teavet tehingute kohta. Neljas peatükk aitab samm-sammult Epicor ERP majandustarkvaras kulusid kajastada. Õigesti määrata kulukoht, kulurühm, kulukandja ja projekt. Viies peatükk koosneb kõige levinutest vigadest, mis on juhtunud antud süsteemi kasutamisel ning lahendustest, mis on välja toodud tabeli kujul. Juhendi struktuur koos autori-poolsete kommentaaridega on edastatud pearaamatupidajale tutvumiseks.

Teostatud vaatluse tulemusena võib järeldada, et uuritavas ettevõttes Rent AS on olemasolev kuluarvestussüsteem tõesti mahukas ja keeruline ning vajab suuremat süvenemist ja analüüsi, et vältida vigu ja tagada võimalikult efektiivne töö. Kuluarvestuse protsessi reguleeriva juhendi väljatöötamine aitab uuritavas ettevõttes tööprotsesse efektiivsemaks muuta. Kuluarvestuse protsessi reguleeriv juhend peab aitama tõsta ettevõtte raamatupidamise osakonna praeguste töötajate seas pädevust ning muutma tööd efektiivsemaks. Antud juhend on suunatud aitama lahendada osakondadevahelisi arusaamatusi kulude kajastamisel ning neid minimeerida. See omakorda parandab töö kvaliteeti osakondade vahel ja tõstab töö efektiivsust.

Vigaste andmete sisestamise minimeerimiseks soovib autor teha vastavad muudatused majandustarkvaras Epicor ERP. Nimelt kuluarvestussüsteemi komponendi (kulukoht, kulurühm, kulukandja, projekt) koodi väärakajastamise puhul annab programm veateate ja ei lase seda kinnitada. Samuti ei lase mõne kulu komponendi kajastamata jätmisel programm tehingut lõpule viia, andes veateate, et kulukomponent on määramata. Eelnimetatud muudatused minimeerivad puuduliku või vigaste andmete tekkimist süsteemis, mis omakorda aitab vältida võimalikke ebatäpsusi andmete analüüside tulemustes.

Järgmisena juhib autor tähelepanu asjaolule, et hetkel kasutusel oleva renditeenuse omahinna arvutus ei ole piisavalt täpne. Renditeenuse hinna määramisel võetakse arvesse objektidega seotud otseseid kulusid, mis sõltuvad otseselt teostatud tööde mahust, samuti üldkulusid ning eeldatavat kasumit. Renditeenuse omahinna kalkuleerimisel jagatakse otsekulud ja üldkulud ruutmeetri järgi, mille tulemusena võib mõningatele kinnisvara objektidele (kulukandjatele) arvesatud kulu olla väiksem või vastupidi suurem, kui tegelikkuses on. See asjaolu on tingitud sellest, et enamik objekte ei oma detailset pindala registrit seega on ruutmeetrid kohati üldistavad. Võimalikud ebatäpsused renditeenuse omahinna kujunemisel saavad alguse ebakorrektesete algandmete kasutamisest. Autori ettepanek juhtkonnale renditeenuse omahinna kalkuleerimiseks ja täpsemate andmete saamiseks on uuendada kinnisvara objektide kasuliku- ja üldpindala register. Tõeste algandmete kasutamine renditeenuse omahinna kujundamisel tagab korrektse renditeenuse omahinna.

Järgmisena teeb lõputöö autor ettepaneku lisada olemasolevasse kontoplaani kulukontosid selleks, et ettevõtte juhtkond omaks paremat ja detailsemat ülevaadet kulude kohta. Hetkel on kasutusel konto *kinnisvara remondikulud* kuhu lähevad kõik kulud, mis on seotud remonditöödega. Lisaks kantakse eelnimetatud kontole kulud, mis on seotud lisamaterjalidega remondi tarbeks või remondi käigus kasutatud töövahendite ostukulud. Autori arvates tuleb eelnimetatud konto lahti kirjutada. Autori ettepanek on lisada kontoplaani järgmised alamkontod: *kinnisvara remondikulud teenus*, *kinnisvara remondikulud materjal*, *kinnisvara remondikulud instrument*. Kulukonto, kuhu lähevad kõik kulud, mis on seotud kinnisvara hooldustöödega on konto nimetusega *kinnisvara hooldus*. Eelnimetatud kontole lähevad kulud, mis on seotud koristamisega, prügi äraveoga, deratisatsiooniga, katuse puhastamisega jne. Autori ettepanek on lisada kontoplaani järgmised alamkontod: *kinnisvara hooldus koristusteenus*, *kinnisvara hooldus kahjuritõrje*, *kinnisvara hooldus prügi äravedu*. Kulukontode lisamine aitab paremini kajastada kulude tekkimise

põhjuseid, samuti on võimalik paremini analüüsida kulude vajalikust ning planeerida kulusid tulevikus.

Majandustarkvaras Epicor ERP kajastatakse kulusid kasutades kulukohti. Ettevõttes Rent AS on kulukohtadeks määratud allüksused, piirkonnad ja protsessid. Autori vaatluse käigus selgus, et kulusid kajastatakse kasutades ainult põhiosakondasid. Ettevõttes on olemas tugiosakonnad, mille kulusid ei ole juhtkonnal võimalik eraldi analüüsida. Autori ettepanek on tugiosakondade kulukohad kasutusele võtta selleks, et omada antud osakondade kulude osas ülevaadet. Hetkel on IT osakonna jaoks määratud üks kulukoht, kuigi IT osakond omab mitut tugiosakonda. Need tugiosakonnad tegelevad erinevate projektidega, kuid nende kulusid ei ole võimalik hetkel eraldada põhiosakonna kuludest. Autori ettepanek on määrata IT tugiosakondadele *ERP töörihm*, *Kasutajatugi* ja *Web development* eraldi kulukoha koodid. Selline süsteem annab palju detailsema informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks ning lihtsustab andmete töötlemist. Ühtlasi aitab eelnimetatud süsteem raamatupidaja tööd efektiivsemaks muuta ja enamlevinud vigu vältida.

Viimaseks soovitab autor ettevõtte kaudkulude osakaalu vähendamiseks ja ühtlasi renditeenuse omahinna täpsemaks kujundamiseks kaaluda tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutusele võtmist. Tegevuspõhise kuluarvestuse meetodi rakendamisel on võimalik oluliselt vähendada ettevõtte kaudkulude osakaalu. Autor lähtub ettepaneku tegemisel juhtkonna soovist saada korrektset informatsiooni rendile antava põhivaraga seotud kulude jaotamise kohta asjakohaste juhtimisotsuste tegemiseks. Samuti peab arvestama, et uue süsteemi loomine on aeganõudev ja vajab täiendavaid investeeringuid. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem sobib hästi ettevõtetele, kus kaudkulude osakaal on suhteliselt suur. Kaudkulude osakaalu vähendamisega on võimalik saavutada võimalikult täpset renditeenuse omahinda.

Autori arvates on ettevõtte juhtkonnal kuluarvestussüsteemi täiendamise ettepanekutest kasu ning tegevuspõhise kuluarvestuse kaasamine loob lisandväärtust ettevõttele. Kokkuvõtteks on autor arvamusel, et tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminek on põhjendatud sellisel juhul, kui kaasnevad muutused ja kasu ületavad selle tarbeks tehtud kulutused.



## KOKKUVÕTE

Tänapäeva ettevõtte edukaks juhtimiseks on vajalik suurel hulgal erinevat informatsiooni. Juhtkonnal peab olema piisavalt informatsiooni protsessidest, tegevustest ja ressursside kasutamisest ettevõttes. Informatsiooni töötlemise ja analüüsimise tulemusena tekivad õiged järeldused ja juhtumisotsused saavutamaks ettevõtte edu tulevikus.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida ettevõttes Rent AS kasutusel olevat kuluarvestussüsteemi ja teha uuringu alusel ettepanekuid selle parendamiseks. Uurimistöö eesmärgi saavutamiseks püstitati uurimisülesanded, mis uurimistöö käigus täielikult täideti. Uurimismeetodiks valis autor kvalitatiivsed meetodid - protsesside ja dokumentide vaatluse ning intervjuu ettevõtte ärikontrolleri ja pearaamatupidajaga. Vaatluse käigus kaardistati ettevõttes Rent AS kasutuses olev kuluarvestussüsteem. Analüüsiti Rent AS rendile antava põhivara kulude arvestuse võimalusi ning tutvuti rendile antava põhivara omahinna kalkuleerimise etappidega. Töö tulemusena jõuti järelduseni, et uuritavas ettevõttes Rent AS kasutusel olev kuluarvestussüsteem on mahukas ja keeruline ning põhjustab sageli arusaamatusi kulude kajastamisel.

Lõpptulemusena pakuti välja kuluarvestuse protsessi reguleeriva juhendi välja töötamine. Renditeenuse omahinna täpsema kujunemise aluseks tehti ettepanek olemasolevate objektide pindala admete korrigeerimiseks vastavalt tegelikele mõõtudele. Raamatupidamise protsessi parema kulude ülevaate, analüüsi ja planeerimise eesmärgiks soovitati lisada kontoplaani alamkulukontod ning määrata tugiosakondadele kulukohad. Selline süsteem annab detailsema informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks ning lihtsustab andmete töötlemist. Viimasena tehti juhtkonnale ettepanek kaaluda kasutusele võtta tegevuspõhine kuluarvestussüsteem.

## **SUMMARY**

### **IMPROVING THE COST ACCOUNTING SYSTEM IN COMPANY RENT AS.**

Julia Haab

With the rapid development of the economy, the challenges companies are facing becoming more and more serious. For the successful and profitable operation of the company, it is necessary to make management decisions at the right time based on correct data. All management decisions are based on information, and the quality of management decisions depends on the quality of information. A cost accounting system helps a company to find out the costs related to a product or a service and to evaluate their profitability.

The aim of the thesis is to analyze and improve the existing cost accounting system. The thesis deals with problems in recording the costs of one's property, calculating the cost price of the rental service, points out problem areas and presents the author's suggestions for improving the cost accounting system. The author chose the observation of processes and documents and an interview with the company's business controller and chief accountant as the research method. During the inspection, the cost accounting system used in the company Rent AS was mapped, the options for accounting the costs of fixed assets rented out by Rent AS were analyzed. The formation of the cost price of the rental service was also analyzed.

As a final result, the development of an adjustable guide for the cost accounting process was proposed, as the basis for the more accurate formation of the cost of the rental service, the correction of the surface area of the existing objects was proposed according to the actual situation. For the purpose of better overview, analysis and planning of the costs of the accounting process, it was proposed to add additional cost accounts to the chart of accounts and to assign cost centers to support departments. Such a system provides much more detailed information when making management decisions and simplifies data processing. Lastly the management was suggested to think about implementing an activity-based costing system.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus leksikon I A-L*. Tallinn: Deebet.
- Fan, X. (2022). A Centralized Accounting Method of Enterprise Accounting Cost Based on Fourier Transform Algorithm. *Mathematical Problems in Engineering*, 2022, *Mathematical problems in engineering*, 2022, Vol.2022.
- Fang, Y., & Ng, S. (2011). Applying activity-based costing approach for construction logistics cost analysis. *Construction Innovation*, 11(3), 259-281.
- Fisher, J., & Krumwiede, K. (2015). Product Costing Systems: Finding the Right Approach. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, 26(4), 13-21.
- Feng, S., & Ho, C. (2016). The real option approach to adoption or discontinuation of a management accounting innovation: The case of activity-based costing. *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 47(3), 835-856.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.
- Hilton, R. W., Maher, M. W., Selto, F. H. (2003). *Cost management. Strategies for Business Decisions*, 2e. McCraw-Hill.
- Hornigren, C. T., Bhimani, A., Datar, S., M., Foster, G. (2002). *Management and Cost Accounting*, 2e. Prentice Hall.
- Kallas, K. (2002). *Finantsarvestuse alused*. Tallinn: Tallinna Raamatutrukikoda.
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus: Kuidas integreeritud kulusteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tallinn: Fontese Kirjastus
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa*. Tartu: Rafiko.
- Karu, S., Zirnask, V. (2004). *Eelarvestamine – üks strateegilise controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tartu: Rafiko.
- Kaszubski, M., & Ebben, S. (2005). Using activity-based costing to implement behavioural cost initiatives successfully. *Journal of Facilities Management*, 3(2), 184-192.

- Lere, J. (2000). Activity-based costing: A powerful tool for pricing. *The Journal of Business & Industrial Marketing*, 15(1), 23-33.
- Mereste, U. (2003). *Majandusleksikon I*. Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Pham, D., Nguyen, L., Doan, T., Ta, T., & Pham, H. (2021). The influence of activity-based costing implementation on firm performance: An empirical evidence from vietnam. *Montenegrin Journal of Economics*, 17(4), 167-179.
- Pogorelov, Y., Kozachenko, G., Ovcharenko, I., & Illiashenko, O. (2018). Use of methods of operational cost management in the planning and accounting organization at the enterprises in Ukraine. *Problems and Perspectives in Management*, 16(3), 488-500.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 15.11.2022, 3.
- Rünkla, J. (1997). *Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused*. Tallinn: Külim.
- Suthummanon, S., Ratanamane, W., Boonyanuwat, N., & Saritprit, P. (2011). Applying Activity-Based Costing (ABC) to a Parawood Furniture Factory. *The Engineering Economist*, 56(1), 80-93.

## LISAD

### Lisa 1. Intervjuu ettevõtte Rent AS ärikontrolleriga

Tere Kaja (nimi on muudetud). Täna Teid, et leidsite aega minuga kohtumiseks intervjuu jaoks. Antud intervjuu eesmärk on lähemalt tutvuda ettevõtte Rent AS kehtiva kuluarvestussüsteemiga.

J.H.: Palun andke hinnang hetkel ettevõttes kasutuses olevale kuluarvestussüsteemile? Kas antud kuluarvestussüsteem rahuldab Teid?

K.R.: Kasutusel olev kuluarvestussüsteem on piisavalt täpne, informatiivne ja ülevaatlik. Antud süsteem pigem rahuldab.

J.H.: Palun nimetage olemasoleva kuluarvestussüsteemi tugevad küljed?

K.R.: Tänu hetkel ettevõttes rakendavale kuluarvestussüsteemile saame täpsemat ja üksikasjalikumat teavet üksikute objektide maksumuse kohta. Samuti omahinna arvutamine on täpsem, võrreldes paar aasta varasema ajaga. See aitab renditeenuse turuhinna hoida teatud tasemel. Tänapäeval praktiliselt 85% objektidest on antud rendile, mis on väga hea näitaja eriti praeguses majandusruumis.

J.H.: Millised on Teie arvates hetkel kasutuses oleva kuluarvestussüsteemi puudused?

K.R.: Antud süsteem on hästi mahukas ja sisaldab palju elemente. Süsteemi nii nimetatud puudus seisneb selles, et paljudele süsteemi kasutajatele on selles raske orienteeruda ja kasutada.

J.H.: Milliseid arengukotaseid Te näete tulevikus?

K.R.: Kindlasti soovime teha kuluarvestussüsteemi loogiliseks ja süsteemsemaks. Võimalik, et tulevikus loobume mõnedest kulurühmadest, mis on suhteliselt sarnased üksteisele ja ei anna lisaväärtust saadud informatsioonile. Kulukandjate kodeerimise süsteemis teeme samuti muudatusi. Rendile antavate objektive arv on kasvavas trendis ja varsti on meie ees probleem objektide kodeerimisel.

## **Lisa 1 järg**

J.H.: Kas kasutusel olev kuluarvestussüsteem on piisavalt informatiivne ja täpne rendile antava põhivara renditeenuse omahinna kalkuleerimiseks?

K.R.: Täna sel päeval jah. Olen nõus, et antud süsteem on tõesti informatiivne ja täpne. Vajadusel saame genereerida aruandeid, mis peegeldavad põhjalikult kulude informatsiooni, mille põhjal saame renditeenuse omahinda kalkuleerida. Mõned kõrvalekalded on siiski olemas. Need on tingitud peamiselt algandmete valesti kajastamise tõttu.

J.H. Täna Teid vastuste eest. Sellega on minupoolsed küsimused läbi. Täna Teid veelkord, et leidsite aega intervjuu jaoks.

## **Lisa 2. Intervjuu ettevõtte Rent AS pearaamatupidajaga**

J.H.: Tere Mari (nimi on muudetud). Täna Teid, et leidsite aega minuga kohtumiseks intervjuu läbi viimiseks. Antud intervjuu eesmärk on lähemalt tutvuda ettevõtte Rent AS raamatupidamise korraldusega.

J.H.: Palun rääkige lähemalt kuidas raamatupidamise osakonnas töö on organiseeritud?

M.M.: Meil on hetkel osakonnas tööl neli inimest: kaks raamatupidaja assistenti, raamatupidaja ja pearaamatupidaja. Oma töös kasutame majandustarkvara Epicor ERP. Infohalduslahenduseks kasutame SharePoint dokumendihaldustarkvara. Meil puuduvad praktiliselt paberkandjal dokumendid, oleme keskkonnasõbralikud.

J.H.: Räägime lähemalt algdokumentide kajastamisest. Kes tegeleb algdokumentide sisestamisega?

M.M.: Antud tööga tegelevad raamatupidaja assistendid. Algdokumendid jõuavad nendeni läbi dokumendihaldustarkvara ja seejärel nad kajastavad neid majandustarkvaras.

J.H.: Kui tegemist on kulu kajastamisega, siis millise informatsiooni alusel raamatupidaja assistent kajastab kulu?

M.M.: Meil on väga erinevad kuludokumentid, ühtesid on lihtne kajastada, teisi aga mitte. Reeglina jõuab meieni kuludokument, mis on juba juhtkonna poolt aktsepteeritud ja ärikontrolleri poolt lahti kirjutatud, millise kuluga on tegemist. Meie ülsanne on antud kulu õigesti kajastada, valides õige kulukonto kontoplaanist. Seejärel liigitame kulusid kulukohtade, kulurühmade, kulukandjate ja projekti lõikes.

J.H.: Tundub päris mahukas töö. Kuidas Te väldite vigade tekkimist?

M.M.: Antud protsess on tõesti mahukas ning aega kulub palju. Kulude kajastamisel võivad tekkida erinevad vead, kuid püüame nende arvu minimeeda. Meil on olemas kontrollsüsteemid, mida rakendame iga kuu lõpus, et tekkinud vigu tuvastada ja seejärel korrigeerida. Kogu vigade tuvastamise ja korrigeerimise protsess võtab päris palju aega.

## Lisa 2 järg

J.H.: Protsessid, mida Te just mainisite, täpsemalt kulude kajastamine ja kontroll on mingil viisil dokumenteeritud?

M.M.: Hetkel meil kahjuks antud teemasid reguleeriv juhend on puudu. See asjaolu raskendab meie osakonna tööd. Eriti uute töötajate välja koolitamine on muutunud väga ajamahukaks. Üldised põhimõtted kulude kajatamiseks on leitavad ettevõtte sisse eeskirjadest, kuid paraku antud info ei ole piisavalt detailne.

J.H.: Teie arvates on hetkel ettevõttes kasutusel olev kuluarvestussüsteem piisavalt informatiivne?

M.M.: Jah, hetkel kasutusel olev kuluarvestuse süsteem on kindlasti informatiivne kuid hästi mahukas ja kohati keeruline ning tihtipeale tekitab arusaamatusi kulude kajastamisel.

J.H.: Aitäh vastuste eest. Sellega on minupoolsed küsimused läbi. Tänan Teid veelkord, et leidsite aega intervjuu jaoks.



## Lisa 4. Lihtlitsents

### Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks<sup>1</sup>

Mina \_\_\_\_\_ Julia Haab \_\_\_\_\_ (autori nimi)

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose  
\_\_\_\_Kuluarvestussüsteemi täiustamise võimalused Rent AS näitel\_\_\_\_  
(lõputöö pealkiri)

mille juhendaja on \_\_\_\_\_ Ester Vahre \_\_\_\_\_,  
(juhendaja nimi)

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.

---

\_\_\_\_14.12.2022\_\_\_\_(kuupäev)

---

<sup>1</sup> Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal vastavalt üliõpilase taotlusele lõputööle juurdepääsupiirangu kehtestamiseks, mis on allkirjastatud teaduskonna dekaani poolt, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil. Kui lõputöö on loonud kaks või enam isikut oma ühise loomingulise tegevusega ning lõputöö kaas- või ühisautor(id) ei ole andnud lõputööd kaitsvale üliõpilasele kindlaksmääratud tähtjaks nõusolekut lõputöö reprodutseerimiseks ja avalikustamiseks vastavalt lihtlitsentsi punktidele 1.1. jq 1.2, siis lihtlitsents nimetatud tähtaja jooksul ei kehti.