

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kädy Jefanov

**SISEHINDADE ROLL VASTUTUSKESKUSTE  
TULEMUSLIKKUSE MÕÕTMISEL**

Magistritöö

Õppekava ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Tallinn 2020

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 11223 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Kädy Jefanov .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 176971TARM

Üliõpilase e-posti aadress: k2dyyy@gmail.com

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

# SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE .....	5
SISSEJUHATUS .....	6
1. VASTUTUSPÕHINE ARVESTUSSÜSTEEM DETSENTRALISEERITUD JUHTIMISEGA ORGANISATSIOONIS .....	9
1.1 Juhtimise detsentraliseerimine .....	10
1.2 Vastutuspõhine arvestussüsteem .....	11
1.3 Vastutuskeskuste tulemuslikkuse hindamine .....	14
2. SISEHINNAD VASTUTUSPÕHISES ARVESTUSSÜSTEEMIS .....	17
2.1 Sisehindade süsteemid .....	19
2.1.1 Turuhinnast lähtuvad sisehinnad .....	20
2.1.2 Kulupõhised sisehinnad .....	21
2.1.3 Sisemised kokkuleppehinnad .....	22
2.2 Peamised probleemid sisehindade määramisel .....	23
3. SISEHINNAD PLAAT DETAIL OÜ-S .....	26
3.1 Analüüsi eesmärk ja meetoodika .....	26
3.2 Uurimisobjekti kirjeldus .....	28
3.3 Sisetehingute objektid uuritavas ettevõttes .....	29
3.4 Praegune sisehindade süsteem ettevõttes, uurimisprobleemi kirjeldus .....	32
3.5 Erinevate sisehindade meetodite rakendamine uuritavas ettevõttes .....	34
3.5.1 Otsekulud pluss juurdehindlus meetod .....	36
3.5.2 Turuhinnal põhinev meetod .....	37
3.5.3 Sisemised kokkuleppehinnad .....	38
3.6 Järeldused ja ettepanekud .....	39
KOKKUVÕTE .....	45
SUMMARY .....	47
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	50
LISAD .....	53
Lisa 1. Plaat Detail OÜ struktuur .....	54
Lisa 2. Sisehindade arvutus kulupõhisel meetodil .....	55
Lisa 3. Sisehindade arvutus turuhinnal põhineval meetodil .....	56
Lisa 4. Sisehindade arvutus kokkuleppelisel meetodil .....	57

Lisa 5. Sisehindade võrdlus erinevatel meetoditel .....	58
Lisa 6. Intervjuu Plaat Detail OÜ finantsjuhiga .....	59
Lisa 7. Intervjuu Plaat Detail OÜ müügidirektoriga .....	61
Lisa 8. Intervjuu Plaat Detail OÜ tegevjuhiga .....	63
Lisa 9. Lihflitsents .....	65

# LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kuidas sisehinnad mõjutavad vastutuskeskuste lõpptulemust ja üksuste juhtide motivatsiooni ning milline sisehindade süsteem oleks kõige sobivam uuritavas ettevõttes Plaat Detail OÜ. Selleks analüüsitakse ettevõttes praegu kasutuselolevat sisehindade määramise süsteemi ning hinnatakse selle sobivust erinevatest kriteeriumitest lähtuvalt. Autor tutvustab teisi sisehinna leidmise võimalusi ja analüüsi tulemusena pakub autor välja kõige sobivama meetodi Plaat Detaili sisehindade määramiseks.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püüdnud järgmised uurimisülesanded:

1. Uurida vastutuspõhise arvestuse olemust detsentraliseeritud organisatsioonis.
2. Uurida ettevõtte kasumi-, investeeringu-, kulu- ja tulukeskuseid.
3. Analüüsida erinevaid sisehindade määramise süsteeme.
4. Käsitleda uuritava ettevõtte sisetellimusi ja kasutatavat sisehindade määramise meetodit.
5. Koostada näidisanalüüs erinevate sisehindade meetodite rakendamiseks.
6. Leida sisehindade määramise meetodi mõju ettevõtte kasumikeskustele.

Magistritöö esimeses osas käsitletakse detsentraliseeritud juhtimise olemust ning vastutuspõhise arvestuse rakendamist detsentraliseeritud organisatsioonis. Samuti käsitletakse magistritöö esimeses osas ka sisehindade olemust ning määramise meetodeid. Magistritöö teises, empiirilises, osas käsitletakse sisehindade kasutamist osaühingus Plaat Detail. Magistritöö empiirilise osa jaoks on andmete kogumiseks kasutatud kvalitatiivseid andmete kogumise meetodeid. Magistritöö teises osas teostatakse näidisanalüüsid ja töötatakse välja näidislahendid erinevate sisehinna meetodite rakendamisel.

Analüüsi tulemusena selgus, et sisehinnad mõjutavad oluliselt vastutuskeskuste kasumit ja üksuste juhtide motivatsiooni. Liiga madal või liiga kõrge sisehind võib viia suboptimaalse käitumiseni. Ettevõtte kui terviku kasumit ükski sisehinna meetod otseselt ei muuda, kuid meetodi valikul tuleks silmas pidada just kvalitatiivseid tunnuseid. Plaat Detail OÜ sisehindade määramiseks on kõige sobivam turuhinnal põhinev meetod, sest see süsteem annaks Eesti hulгимүүgi osakonna tegevustulemusest õiglase ülevaate. Kõik teised meetodid moonutaksid Eesti osakonna tulemust.

Võtmesõnad: sisehinnad, vastutuspõhine arvestussüsteem, detsentraliseeritud organisatsioon

## SISSEJUHATUS

Vastavalt vastutuse ulatusele organisatsioonis jaotatakse ettevõtted tsentraliseerituks või detsentraliseerituks. Tänapäeval organisatsiooni kasvades ei ole täielik tsentraliseeritus enam otstarbekas, sest see muudab sageli otsustamisprotsessi aeglaseks ja probleemidele reageeritakse liiga hilja. Kasvufaasis organisatsioonil tekib vajadus eristada allüksusi, mille tööd planeeritakse, analüüsitakse ja juhitakse iseseisvalt. Detsentraliseeritud ettevõtetes iga osakond käitub justkui eraldiseisva üksusena. Organisatsiooni erinevad osakonnad aga teineteiseta hakkama ei saa ja on vaja omavahel osutada teenused või müüa pooltooteid. Pooltoode on toode, mis müüakse sama organisatsiooni ühelt osakonnalt teisele. Pooltoodet parendatakse ja müüakse edasi ettevõttevälisele kliendile. Seetõttu on vaja omavahelistele tehingutele määrata sisehind. Sisehind on arvestuslik hind, mida kasutatakse, kui kaupa või teenust müüakse organisatsioonisiselt ühelt osakonnalt teisele (Horngren *et al.* 2002, 616). Organisatsioonisisese müügi puhul raha realselt liikumist ei toimu, seega on sisehinnad ainult arvestuslikud näitajad. Sisehindu kasutatakse juhtimissüsteemi osana ja kuna sisehinnad mõjutavad otseselt osakondade tulusid, kulusid ja kasumit, peavad need olema määratud õigel meetodil.

Magistritöö on kirjutatud tuginedes ettevõtte Plaat Detail OÜ tegevusele. Plaat Detail on Eesti tootmisettevõtte, mille struktuur on detsentraliseeritud. Ettevõtte on tinglikult jagatud viieks osakonnaks: Madise tootmine, Suur-Paala tootmine, kaubanduskeskused, Eesti hulгимүүк, Läti hulгимүүк. Plaat Detaili divisionaalne struktuur on määratud tootegrupi põhiselt, hulгимүүги osakond on jaotatud veel omakorda geograafilise piirkonna järgi. Kõiki osakondi käsitletakse kasumikeskusena ning iga osakonna tulemust mõõdetakse vastutuservestuses eraldi.

Plaat Detaili erinevad allüksused osutavad omavahel teenuseid. Sisehindade määramiseks kasutatakse tootmise otsekuludel põhinevat meetodit ning hinnale lisatakse 5% juurdehindlus. Eelpool mainitud meetod on kasutusele võetud 2014. aastal juhtkonna ettepanekul. Põhjalikku analüüsi hindamiseks selle meetodi sobivust sel ajal ei tehtud. Läti ja Eesti hulгимүүги vahelised sisemised tehingud on praegu veel reguleerimata, kuna Läti osakond lisandus ettevõtte struktuuri alles 2019. aasta juuli kuust. Sisehinnad mõjutavad kasumi kulgemist läbi firma erinevate allüksuste. Sisehinnad mõjutavad samuti osakondade kasuminäitajaid, mille alusel tippjuhid teevad otsuseid osakonna kui terviku või osakonnajuhi kohta. Õige sisehinna kehtestamisel peab silmas pidama organisatsiooni kui terviku huve. Töö uurimisprobleem on erineva sisehinna

määramise meetodi mõju ettevõtte kasumikeskuste tulemuslikkusele. Töös keskendutakse Eesti ja Läti hulгимүүgi vahelistele tehingutele õiglase sisehinna leidmisele.

Käesoleva töö eesmärk on välja selgitada, kuidas sisehinnad mõjutavad vastutuskeskuste lõpptulemust ja üksuste juhtide motivatsiooni ning milline sisehindade süsteem oleks kõige sobivam uuritavas ettevõttes Plaat Detail OÜ. Selleks analüüsitakse ettevõttes praegu kasutuselolevat sisehindade määramise süsteemi ning hinnatakse selle sobivust erinevatest kriteeriumitest lähtuvalt. Autor tutvustab teisi sisehinna leidmise võimalusi ja analüüsi tulemusena pakub autor välja kõige sobivama meetodi Plaat Detaili sisehindade määramiseks.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

1. Uurida vastutuspõhise arvestuse olemust detsentraliseeritud organisatsioonis.
2. Uurida ettevõtte kasumi-, investeeringu-, kulu- ja tulukeskuseid.
3. Analüüsida erinevaid sisehindade määramise süsteeme.
4. Käsitleda uuritava ettevõtte sisetellimusi ja kasutatavat sisehindade määramise meetodit.
5. Koostada näidisanalüüs erinevate sisehindade meetodite rakendamiseks.
6. Leida sisehindade määramise meetodi mõju ettevõtte kasumikeskusele.

Käesolevas töös on kolm peatükki. Magistritöö on jagatud kaheks osaks. Magistritöö esimeses osas käsitletakse detsentraliseeritud juhtimise olemust ning vastutuspõhise arvestuse rakendamist detsentraliseeritud organisatsioonis. Toetudes erialasele kirjandusele ja teiste autorite varasematele uuringutele kirjeldab autor detsentraliseerimise eeliseid ja puuduseid, vastutusepõhise arvestuse rakendamiseks vajalikke tingimusi, vastutuskeskuste liike ning nende hindamise eesmäärke. Samuti käsitletakse magistritöö esimeses osas ka sisehindade olemust ning määramise meetodeid. Autor selgitab erinevate meetodite erinevust ning analüüsib iga meetodi eeliseid ja puuduseid.

Magistritöö teises, empiirilises, osas käsitletakse sisehindade kasutamist osaiühingus Plaat Detail. Kirjeldatakse sisetehingute objekte ja hetkel kasutatavat sisehinna määramise meetodit, tuuakse välja praeguse süsteemi probleemvaldkonnad. Teostatakse näidisanalüüsid ja töötatakse välja näidislahendid erinevate sisehinna meetodite rakendamisel. Näidisanalüüside koostamisel tuginetakse magistritöö esimeses osas käsitletud teoreetilisele raamistikule.

Magistritöö empiirilise osa jaoks andmete kogumiseks on kasutatud kvalitatiivseid andmete kogumise meetodeid. Empiirilise osa alustalaks on autori poolt tehtud poolstruktureeritud

intervjuud Plaat Detaili tegevjuhi, müügidirektori ja finantsjuhiga. Intervjuud tegi autor oma igapäevase töö raames 2019. aasta novembrikuus. Intervjuude käigus koguti juhtivtöötajate arvamust praeguse sisehinna süsteemi kohta ning paluti neil selgitada oma nägemust ettevõttele sobivast sisehinna süsteemist. Lisaks intervjuudele on andmeid kogutud ka analüüsides ettevõttesiseseid dokumente, eelkõige kuluarvestuse tarbeks koostatud tötabelleid.



# 1. VASTUTUSPÕHINE ARVESTUSSÜSTEEM DETSENTRALISEERITUD JUHTIMISEGA ORGANISATSIOONIS

Organisatsioonid on moodustatud inimeste gruppidest, kelle ühine eesmärk on saavutada tulemus, mida üks inimene iseseisvalt saavutada ei suuda. Inimeste vaheline ülesannete jaotus aitab organisatsioonil saavutada oma eesmärgid. Eesmärkide saavutamiseks luuakse organisatsioonides sisemine kord ja määratakse alluvussuhted, mida saab kirjeldada kui organisatsiooni struktuur. Organisatsiooni struktuur on viis kirjeldamiseks, kuidas vastutust ja võimu jaotatakse ning kuidas tööprotseduurid organisatsiooni liikmete vahel jaotatakse. (Tran, Tian 2013)

Organisatsiooni struktuuril on oluline mõju infovoogudele ja inimsuhete olemusele. Struktuur määrab juhtimismehhanismi ja see võib anda organisatsioonile konkurentsieelise, kuna struktuuri kaudu on paremini nähtavad organisatsiooni liikmete oskused ja teadmised. (Kafashpoor *et al.* 2013) Ühtne organisatsiooni struktuur parandab töötajate töötulemusi (Claver-Cortés *et al.* 2012). Organisatsioonid, mis kasutavad oma töötajate kaasamiseks paindlikke struktuure, on edukamad probleemide tuvastamisel ning edukamad tootlikkuse ja kvaliteedi parandamisel. Veel mitmed uuringud näitavad, et organisatsiooni struktuuri ja edukuse vahel on oluline seos. (Kafashpoor *et al.* 2013) Tse *et al.* (1991) on arvamisel, et struktuuril on oluline seos strateegia eduka rakendamise ja finantstulemustega. Smith *et al.* (2010) on välja toonud, et nii struktuur kui ka töötajate teadmiste rakendamine on mõlemad positiivselt seotud organisatsiooni edukusega. Rusly *et al.* (2012) on välja toonud, et organisatsiooni struktuur mõjutab kolme protsessi: teadmiste omandamist, teadmiste loomist ja teadmiste jagamist. Lisaks tõestasid nad oma uuringus, et struktuuri mõned aspektid mõjutavad teadmiste loomise protsessi.

Organisatsiooni struktuuri määratlemisel on oluline määrata kindlaks vastutus, volitus ja pädevus struktuuriüksustes olevate spetsialistide vahel (Marjani, Ardahaey 2012). Vastutuse, volituse ja pädevuse ulatust organisatsioonis mõjutab võimu tsentraliseeritus.

Järgnevalt analüüsib autor erialastele kirjandusallikatele tuginedes täpsemalt, mis on juhtimise detsentraliseerimise eesmärgid ning mis on selle eeliseks. Samuti annab autor ülevaate vastutuspõhisest arvestussüsteemist ning vastutuskeskuste liikidest.

## 1.1 Juhtimise detsentraliseerimine

Nüüdisaegne juhtimine liigub järjest enam organisatsioonide suurema paindlikkuse suunas ning selge suund on detsentraliseeritud otsustamise poole. Juhtimise detsentraliseerimine organisatsioonis tähendab otsuste langetamise õiguse jaotamist erinevate üksuste ja osakondade juhtide vahel (Lääts, Peets 1999, 30). Nimetatud olukorda käsitleb organisatsiooni tsentraliseerituse komponent. Tsentraliseeritus näitab, millisel juhtimistasemel on õigus otsuseid langetada. Kui otsuseid langetatakse ainult tipptasemel, hierarhia tipus, on tegemist tsentraliseeritud organisatsiooniga. Mida rohkem madalama astme juhid on kaasatud otsustamisse, seda enam on organisatsioon detsentraliseeritud. (Daft 2000)

Delegeerimise ulatuse mõju organisatsioonile tervikuna avaldub tema tsentraliseerituse või detsentraliseerituse määras. Detsentraliseerituse aste on seda kõrgem, mida iseseisvamaid ja tähtsamaid otsustusi teevad madalamate astmete juhid ning mida vähem tippjuhid neid otsustusi otseselt või kaudselt kontrollivad (Alas 2004, 91). Detsentraliseerimine loob paindliku organisatsiooni, võimaldades madalama astme juhtidel ise koha peal otsuseid langetada. Juhid peavad vastutama langetatud otsuste eest, kuid see on neile hea võimalus demonstreerida oma teadmisi ja oskusi. (Jones 2013, 127)

Mitmete teiste autorite uurimustest on selgunud juhtimise detsentraliseerimise eelised. Detsentraliseerituse positiivne külg on paindlikkus. Madalama astme juhtidel on võimalus ise teha otsuseid. Hierarhiatasandis allpool tehtud otsused soodustavad paindlikkust ja reageerimiskiirust, samas tuues vastutuse ametite ja jaoskondade juhtide tasemele. Lisaks suurendab vastutuse delegeerimine alama astme juhtide motiveeritust. (Jones 1995, 66) Enz (2008) arvates detsentraliseeritud struktuur hõlbustab otsustusprotsessi, vähendab kulusid ja parandab suhtlemist erinevate osapoolte vahel. Martins (2017) on välja toonud, et kui otsustusõigus jaotada erinevate juhtimistasemete vahel, siis ei pea tippjuhid enam tegelema väikeste igapäevaprobleemidega ning seega saavad nad keskenduda pikaajalisele strateegilisele planeerimisele ning tegeleda ettevõtte kui terviku juhtimisega. Samal ajal saavad alamastme juhid võtta vastu otsuseid ja reageerida kiiresti olukordadele, kus kiire otsus ja tegevus võib mõjutada uue kliendi saamist või kliendist ilma jäämist (Darvishmotevali 2019). Darvishmotevali (2019) on oma uurimuses välja toonud, et detsentraliseerimisega kaasneb ka töötajate omavaheline konkurents. Kui töötajad on otsustamisse kaasatud, siis nad teevad oma tööd maksimaalse potentsiaaliga. Motiveeritud töötajad aitavad

kaasa ettevõtte kasvule. Samuti mõjub detsentraliseeritud struktuur positiivselt töötaja enesehinnangule.

Detsentraliseerimise problemaatiliseks küljeks on planeerimise ja koordineerimise keerukus, sest mida rohkem on organisatsioonis jaotatud otsustamisõigust, seda keerulisem on selle kõige koordineerimine ning kontrolli hoidmine (Jones 2004, 108-109). Liigne detsentraliseeritus muudab planeerimise, koordineerimise ja otsustamisprotsessi keeruliseks. Seetõttu ongi tippjuhtkonnal vaja leida tasakaal tsentraliseerimise ja detsentraliseerimise vahel nõnda, et allastme juhtidel oleks piisav võimalus teha otsuseid oma igapäevategevuste juhtimiseks ning juhtkonna ülesandeks oleks eelkõige pikaajaliste strateegiliste otsuste tegemine. Tulemuseks on tasakaal pikaajalise strateegilise juhtimise ning paindliku igapäevajuhtimise vahel. (Jones 2013, 127)

Autori arvates peab juhtimise detsentraliseerimine olema otstarbekas ja tulenema organisatsiooni vajadusest. Turul konkurentsivõimelisena püsimiseks peavad ettevõtted otsuseid vastu võtma väga kiiresti. See nõuab paindlikkuse olemasolu organisatsioonis. Alamastme juhtide kaasamine otsustamise protsessi võib organisatsioonile luua oluliselt lisandväärtust ning annab tippjuhtidele rohkem aega, et tegeleda strateegiliste eesmärkide seadmisega. Töötajate seas on detsentraliseerimine pigem tervitatav valdkond, kuna see annab töötajatele võimaluse oma teadmisi ja oskusi näidata ning ettevõttesiseselt areneda. Kui töötajad tunnevad ennast kaasatuna ja näevad võimalust majandustulemusi ise mõjutada, suureneb ka nende tööga rahulolu ja motiveerituse tase.

## **1.2 Vastutuspõhine arvestussüsteem**

Vastutuspõhine arvestus on segu kuluarvestusest ja juhtimisarvestusest. On tavapärane, et organisatsiooni tegevuse tuumaks on kuluarvestus. Juhid võtavad vastu otsuseid pärast kuluaruannete analüüsimist. (Mahmud 2018) Vastutuspõhine arvestus on tihedalt seotud kuluarvestusega. Selle arvestussüsteemi eesmärk on kulusid kontrollida sellel tasemel, kus kulud tekivad. See tähendab, et kulusid ei jälgita ja kontrollita ainult juhtkonna tasemel vaid igal tasemel, kus nad tegelikult tekivad. Vastutuspõhine arvestussüsteem on süsteem, mis mõõdab kulusid ja tulusid iga vastutuskeskuse kohta eraldi. Vastutuskeskuste juhid on ise vastutavad oma tegevuse, oma alluvate tegevuse ja igasuguse tegevuse eest, mis toimub nende vastutusalas. (Mojgan 2012)

Vastutuspõhise arvestussüsteemi rakendamise aluseks on organisatsiooni struktuuri detsentraliseerimine. Nagu eelmises peatükis kirjeldatud, tähendab see otsustusvabaduse andmist alluvatele. Organisatsioon, mille struktuuris on erinevad allüksused, vajab vastutuspõhise arvestuse juurutamist, kuna tavalised finantsarvestuse aruanded, mis kajastavad firma kui terviku tegevust, ei rahulda tippjuhte, kuna allüksuste tulemused sealt ei selgu. (Mahmud 2018) Vastutuspõhise arvestuse eesmärk on kajastada äritegevuse majandustulemusi vastavalt organisatsiooni struktuurile.

Vastutuspõhise arvestuse rakendamiseks peavad olema täidetud järgnevad tingimused (Tuan 2017, 576):

1. Organisatsioonil on struktuur, milles on selgelt eristatavad võimu- ehk vastutuspiirkonnad.
2. Kõikidel juhtidel on kindlad vastutuspiirkonnad ning planeeritud tulemuse saavutamiseks on juhtidel õigus võtta iseseisvalt vastu otsuseid, mis puudutavad nende vastutuspiirkonna tegevust.
3. Kuluarvestussüsteem võimaldab otseseid kulusid, kaudseid kulusid ja tulusid asjakohaselt ja täpselt kirjendada erinevate vastutuskeskuste lõikes.
4. Igale vastutuskeskusele on võimalik koostada eelarvet.
5. Arvestussüsteem võimaldab võrrelda eelarvestatud tulemusi tegelike tulemustega, kõik osakonna juhid analüüsivad erinevuste põhjuseid.
6. Vastutuskeskuste eelarvetes eristatakse kulusid, mida vastutuskeskuse juht saab mõjutada, kuludest, mis on väljaspool tema mõjuulatust.

Vastutuspõhise arvestuse abil moodustatakse organisatsioonis süsteem, mis ühendab erinevaid üksusi, motiveerides üksuste juhte langetama õigeid otsuseid. Selleks kujundatakse organisatsioonis välja vastutuspiirkonnad ehk vastutustasandid, mille piires juhid vastutavad. Vastutuspõhise arvestussüsteemi rakendamiseks on vajalik vastutuskeskuste loomine. Igale vastutuskeskusele määratakse juht, kellele on antud piiratud volitused allüksuse tegevusega seotud otsuste vastu võtmiseks. Vastutuspõhise arvestuse alusprintsip on kontrollitavus. (Mahmud 2018) Freeman (2004) sõnul on kontrollitavuse aluseks eeldus, et iga teenitud või kulutatud dollar on vähemalt ühe juhi kontrolli all. Kontrolli teostamiseks ja allüksuste tulemuste hindamiseks rakendatakse seejuures tulemusüksuste kontseptsiooni, mis tähendab, et iga allüksuse tulemusi mõõdetakse ja hinnatakse eraldi.

Organisatsiooni eraldatud lülid, millele juhid vastutavad kindla valdkonna tulemuste osas, nimetatakse vastutuskeskuseks. Vastutuskeskused jagunevad oma olemuselt neljaks. Vastutuskeskused on kulukeskused (*cost centre*), tulukeskused (*revenue centre*), kasumikeskused (*profit centre*) ja investeeringute keskused (*investment centre*). (Mahmud 2018)

Kulukeskuseks nimetatakse asukohta, funktsiooni või osakonda, mille tegevuse käigus tekivad ainult kulud. Kulukeskuskuses tegeletakse ainult kulude juhtimise ja mõjutamisega. (Omimi-Ejoor Osaretin Kingsley *et al.* 2014, 74). Kulukeskus on üks tähtsamaid vastutuskeskuseid. Kulukeskuse juhi eesmärk on suurendada organisatsiooni efektiivust ning vähendada kulusid. (Mahmud 2018)

Kulukeskused on tavaliselt tootmisüksused, kelle ülesanne on toota tippjuhtkonna poolt nõutud koguses. Kulukeskuse juhid vastutavad konkreetse väljundi kulude minimeerimise eest. Kuna juhte hinnatakse kulude minimeerimise põhjal võivad juhid parema hinnangu saamiseks kulusid vähendada kvaliteedi arvelt. Seega tuleb kulukeskuses toodetud toodete kvaliteeti hoolikalt jälgida. Olukorras, kus kulukeskuse juhil lubatakse valida toodetavat kogust, on neil stiimul valida väljundtase, kus keskuse kulud on viidud miinimumi. Tavaliselt on see tase, kus piirkulud on viidud miinimumi. See ei pruugi aga olla optimaalne tootmistase ettevõtte kasumi jaoks. Kulukeskuse eelarvet koostades võivad juhid kulusid ülehinnata ning siis ei pea nad väga pingutama, et kulusid minimeerida. (Sahay 2013)

Seega on autori arvates kulukeskused sobivad olukorras, kus tootmistaseme määrab juhtkond. Juhtkond peab omama väga head ettekujutust divisjoni kulufunktsioonist, oskama jälgida toodangu kvaliteeti ning määrata juhtidele piisavalt motiveerivad hüved.

Tulukeskus on organisatsiooni osa, mille juht on vastutav turunduse ja müügitegevus eest. Tema eesmärk on teenida võimalikult suur müügitulu. Tulude suurendamise eesmärgi saavutamiseks keskendub tulukeskuse juht müügikeskuse töötajate konkreetsete oskuste arendamisele (Graybeal *et al.* 2019). Tulukeskuses tulemuse mõõtmiseks võrreldakse tegelikku müügitulu eelarvestatud müügituluga.

Kasumikeskus on organisatsiooni osa, mis on vastutav nii tulude, kulude kui ka kasumi eest (Graybeal *et al.* 2019). Kasumikeskusele omistatakse nii tulusid kui kulusid, seega saab selle organisatsiooni osa tulemust mõõta. Kasumikeskuse struktuur on kõige keerulisem, kuna juht peab olema hästi kursis meetoditega, kuidas suurendada tulusid, vähendada kulusid ja seeläbi

suurendada kasumit, täites samal ajal ka organisatsiooni strateegilisi eesmärgid (Graybeal *et al.* 2019). Kasumikeskuse loomiseks organisatsioonis peavad olema täidetud järgmised tingimused (Omimi-Ejoo Osaretin Kingsley *et al.* 2014, 74):

1. Peab olema võimalik omistada tulusid ja kulusid kindlale osakonnale.
2. Tulu võib saada ettevõtte välistest allikatest või ettevõttesisest müügist teistele vastutuskeskustele.
3. Tippjuhid peavad keskastmejuhtidele andma volitusi otsuste vastu võtmiseks.

Investeeringukeskus on organisatsiooni osa, kus vastutuskeskuse juhil on lubatud teha investeeringuid ja mille juht on vastutav investeeritud kapitalilt nõutava tulumäära saavutamise eest. (Omimi-Ejoo Osaretin Kingsley *et al.* 2014, 74)

Vastutuskeskused on omavahel seotud ning teevad omavahel koostööd. Investeeringukeskuses otsustatakse, milliseid projekte vastu võtta ning kui palju on vaja kapitali (Mahmud 2018). Freemani (2004) sõnul investeeringukeskuse juhtidel võib olla kulude ja tulude keskuste üle teatav kontroll. Ka Mojgan (2012) väidab, et investeeringukeskuse juhtidel lasub teatav vastutus kasumi, tulude ja kulude keskuste eest. Tulukeskuse juht vastutab tavaliselt turunduse, reklaami ja müügi edendamise eest. Kulukeskuse juhid vastutavad peamiselt tootmiskulude kontrollimise eest nii, et oleks tagatud efektiivne tootmine ja hea kvaliteet. Kasumikeskuste juhid vajavad informatsiooni nii kulu kui ka tulukeskuste käest, et kasumi suurendamise võimalusi välja selgitada. (Freeman 2004) Kõik vastutuskeskuste juhid peavad mõistma oma vastusala piiri ning ei tohi oma otsustega kahjustada või takistada teisi vastutuskeskuseid. Iga vastutuskeskuse juht peab saama aru, millist informatsiooni teised vastutuskeskused vajavad ning andma edasi informatsiooni vastuvõetud otsustest. Infovoog peab olema stabiilne ja asjakohane, et oleks võimalik tegutseda organisatsiooni kui terviku huvides. (Mahmud 2018)

### **1.3 Vastutuskeskuste tulemuslikkuse hindamine**

Tulemuslikkuse mõõtmine ja vastutuskeskuste hindamine hõlmab perioodilisi majandustulemuste analüüsimist eesmärgiga hinnata kavandatud eesmärkide saavutamist. Iga hindamissüsteemi eesmärgiks peaks olema innustada kogu organisatsiooni viima ellu organisatsiooni strateegiaid. Ettevõtetel, kes suudavad oma strateegiaid seostada hindamissüsteemiga, on neid tunduvalt lihtsam ellu viia, kuna neil on võimalus organisatsiooni oma eesmärkidest ja nende täitmiseks vajalikest

sihttulemustest teavitada. See paneb juhid ja töötajad keskenduma kõige olulisematele eduteguritele ning võimaldab neil oma investeeringutes, plaanides ja tegevustes lähtuda organisatsiooni strateegilistest eesmärkidest. (Kaplan, Norton 2003, 145) Tippjuhtkond kasutab vastutuspõhise arvestuse informatsiooni juhtide hindamiseks motiveerides neid niiviisi käituma organisatsiooni kui terviku huvidest lähtuvalt. Vastutuspõhine arvestus toob esile, et juhtide käitumine on tihti tugevasti mõjutatud sellest, kuidas nende töötulemusi mõõdetakse. Arvestussüsteemil on võtmeroll motiveerida juhte lähtuma oma tegudes, kas rohkemal või vähemal määral, ettevõtte kui terviku huvidest. (Horngren, Foster 1997, 289)

Vastutuskeskuste tulemuslikkuse hindamise eesmärgiks on motiveerida madalama astme juhte ja töötajaid, keda kipub motiveerima tulemuste mõõtmissüsteem, mis rõhutab individuaalse soorituse tulemusele. Vastutuspõhine arvestussüsteem on administratiivne arvestusmeetod, mis mõõdab iga haldusala tulemusi eraldi. Vastutuspõhise arvestuse protsess eeldab, et iga vastutuskeskuse tegevust on võimalik sobivate mõõdikutega adekvaatselt hinnata. Vastutuskeskuste hindamiskriteeriumid peavad olema iga keskuse jaoks eraldi välja töötatud ja kajastuma eelarve- ja aruandlussüsteemis. Tegevuse tulemusi võib mõõta nii kvalitatiivsete kui ka kvantitatiivsete suurustega. Kvalitatiivsed hindamiskriteeriumid põhinevad subjektiivsetel alustel nagu klientide rahulolu, tulemuste suhteline tase. Kvantitatiivsed kriteeriumid võimaldavad hinnata otsuste tagajärgi arvuliselt. Hinnangu andmisel tuleb lähtuda vastutuse ulatusest ehk lähtuda tuleb sellest, mis osas üksuse juhil on vastutus või oluline mõju. (Karlson 2006)

Vastutuspõhise arvestuse eesmärk on juhtide hindamine ainult nende otsuste üle, mille üle neil on kontroll. Kuigi paljud kulud, millega juhid kokku puutuvad on kontrollitavad, esineb siiski ka kulusid, mis tulevad organisatsioonist kui tervikust ja ei ole kontrollitavad. Kontrollimatud kulud on kulud, mida juhil on võimalik vähe või ei ole võimalik üldse mõjutada ning seetõttu ei tohiks neid allüksuse toimivuse analüüsi kaasata. Kontrollimatuks kuluks on näiteks ettevõtte elektrikulud, masinate amortisatsioonikulu ning rendihinnad. Ehkki on olemas pikaajalised viisid, kuidas neid kulusid mõjutada, peetakse neid siiski üldiselt kontrollimatuteks kuludeks. Kontrollimatuteks kuludeks peetakse ka jaotatud üldkulusid. Jaotatud üldkukulud on näiteks ettevõtte üldhaldusteenused nagu raamatupidamise, büroo juhtimise ja personalijuhtimisega seotud kulud, mis jagatakse osakondade vahel ära kindla valemi või protsessi alusel. Vastutuskeskuse juhid ei saa neid kulusid kontrollida ning seetõttu ei tohiks neid ka arvesse võtta juhi hindamisel. (Graybeal *et al.* 2019)

Üldiselt hinnatakse osakonna juhtide tulemust teenitud kasumi põhjal. Igal osakonnal on võimalik kasumit teenida ja seda saab suurendada tulude suurendamise või kulude kokkuhoiuga. Osakonnajuhi otsus teha sisetehinguid võib olla lahendus kuluefektiivsusele. (Tono *et al.* 2018). Vastutuskeskused teevad omavahel sageli sisemisi tehinguid ning nende tehingutega kaasnevad kulud ja tulud mõjutavad otseselt vastutuskeskuste kasumit. Sisemiste tehingutega seotud tooted ja teenused tuleb hinnata nii, et kasumikeskuse juht tegutseks ainult organisatsiooni, mitte aga üksuse huvidest lähtuvalt. Sisemiste tehingute hinnastamiseks on vaja üleantavale toodangule või teenusele määrata sisehinnad. Sageli on sisehinna määramine üks keerukamaid otsuseid, mida juht peab tegema. Sisehinna määramine eeldab eesmärkide ühildamist – osakonna või individuaalse juhi eesmärkide vastavusse viimist organisatsiooni strateegiliste eesmärkidega. (Graybeal *et al.* 2019)

Autori arvates on olukorras, kus vastutuskeskused osutavad omavahel teenuseid, sisehind üks olulisemaid tegureid vastutuskeskuste tulemuslikkuse mõõtmisel.



## 2. SISEHINNAD VASTUTUSPÕHISES ARVESTUSSÜSTEEMIS

Käesolevas peatükis analüüsib autor sisehindade põhifunktsioone, sisehinna määramise meetodeid ning kirjeldab peamisi probleeme, millega tuleb sisehinna määramise meetodi valikul kokku puutuda.

Eelnevas peatükis kirjeldatud informatsioonile tuginedes leiab autor, et kasumikeskuse loomine eeldab sisehindade rakendamist organisatsioonis. Tänapäeval on sisehindadest saanud tõhusa juhtimise väga mõjutav tegur ja detsentraliseeritud organisatsiooni allüksuste tulemuslikkuse mõõtmisel üks olulisemaid elemente. Toodete või teenuste sisemine liikumine võib avaldada organisatsiooni erinevatele osakondadele nii positiivset kui ka negatiivset mõju.

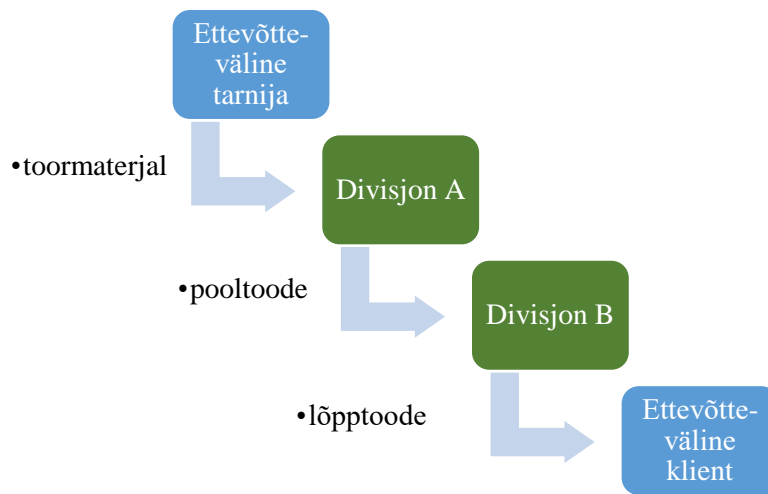
Erialases kirjanduses leidub mitmeid sisehindade mõiste tõlgendusi. Okoye (1977) defineeris sisehinda kui hinda, mida kasutatakse kaupade ja teenuste väärtuse mõõtmiseks, mis on osutatud ettevõtte sees ühelt osakonnalt teisele. Adendiji (2005) defineeris seda kui rahaline väärtus, mis on omistatud pooltootele, mida kasutatakse lõpptoote valmistamisel. Dean *et al* (2008) on seisukohal, et sisehind on kontsernisest ettevõtete vahel müüdüd kaupade ja teenuste hind. (Omimi-Ejor Osaretin Kingsley *et al.* 2014, 76). Eesti keeles on sisehinda nimetatud ka siirdehinnaks ja transferthinnaks.

Peamiselt siiski käsitletakse kirjanduses sisehindu kui kontsernisest ettevõtete vahelise tehingu hind ja põhirõhk on maksuriskide kajastamisel. Käesolevas töös maksuriskide valdkonda ei käsitleta, vaid vaadeldakse sisehindade kujundamist juhtimisarvestuse seisukohalt.

Sisetellimuse objekti (*Transferred products*) kategoriseeritakse kahe kriteeriumi järgi. Esimene kriteerium on, et kas toote jaoks on kättesaadav välise turu hind või mitte ja teine kriteerium on, et kas sisetellimuse objekt müüakse edasi sellisena nagu see on või saab see sisendiks teise allüksuse omatoodangu protsessis. Kui objekt saab sisendiks uues tootmisprotsessis, siis nimetatakse seda pooltooteks. (McWatters *et al.* 2008, 233.)

Kui tooted või teenused müüakse ühelt ettevõtte vastutuskeskuselt teisele, siis sisehind on kulu ostja divisjonile ja tulu müüja divisjonile. Joonisel 1 on kujutatud sisetellimuste liikumist läbi organisatsiooni. Joonisel Divisjon A ostab toormaterjali väliselt tarnijalt, toodab sellest pooltoote,

müüb selle edasi divisjonile B, divisjon B toodab sellest lõpptoote ja müüb ettevõttevälisele kliendile (McWatters *et al.* 2008, 233.)



Joonis 1. Välimine ja sisemine liikumine organisatsioonis

Allikas: McWatters *et al.* 2008, 233

Sisehinnad peavad olema ettevõttele kasulikud. Sisehinnad peavad vastama organisatsiooni kui terviku strateegiale ning aitama saavutada ettevõtte eesmärki. Efektiivne ja ratsionaalne sisehindade süsteem muudab tähtsate otsuste langetamise osakonna juhtide jaoks lihtsamaks. Kui osakondade juhid teevad otsuseid tuginedes asjakohasele informatsioonile, on otsuste mõju positiivne ettevõttele kui tervikule. (Horngren *et al.* 2012, 802.)

Üldreeglina peaks sisehindade poliitika aitama järgmiste eesmärkide saavutamist (Sahay, 2013):

1. See peaks ajendama langetama otsuseid kogu organisatsiooni huve silmas pidades – see tähendab, et otsused, mis tõstavad ühe osakonna kasumlikkust, peavad tõstma ka kogu ettevõtte kasumlikkust.
2. See peab aitama mõõtna osakonna või üksuse majandustulemust.
3. See peab varustama iga osakonda informatsiooniga, mida on vaja paremate otsuste vastuvõtmiseks.
4. See peab olema lihtsast mõistetav ja lihtsasti rakendatav.
5. See peab aitama kaasa maksualastele kaalutlustele ja muude eesmärkide saavutamisele rahvusvahelisel turul.

Kuna sisehinna suurus mõjutab allüksuste tulemusi, siis sisehinna süsteemi hindamisel lähtutakse neljast kriteeriumist (Horngren *et al.* 2012, 802.):

1. Kui hästi sisehinnad sobivad eesmärkide saavutamiseks?
2. Kas sisehinnad sunnivad juhte tegema suuri pingutusi?
3. Kas sisehinnad aitavad tippjuhtidel mõõta osakonna tulemusi?
4. Kui hästi toetab sisehind otsuste tegemist osakondade sees?

Sisehindade põhifunktsioonid (Schuster, Clarke 2010, 23):

1. Kasumi jaotamise funktsioon - Sisemise kasumi jaotamine ja sellega seotud äriüksuste tulemuslikkuse mõõtmine;
2. Koordineerimisfunktsioon - Organisatsiooni juhtide varustamine vajaliku informatsiooniga parimate juhtimisotsuste tegemiseks;

Osakondade juhid on huvitatud sisehindade määramise süsteemist, kuna ettevõttes kasutatav süsteem mängib olulist rolli nende poolt juhitud osakonna kasumlikkusele. Sisehindade süsteemi valikult tuleb lähtuda sellest, et see motiveeriks osakondade juhte tegutsema kogu ettevõtte parima tulemuse eesmärgil (Garrison *et al.* 2008, 543)

On ilmselge, et sisehinna määramisel võivad tekkida konfliktid ostja ja müüja osapoole vahel, kuna ostja soovib, et sisehind oleks võimalikult madal ning müüja soovib, et sisehind oleks võimalikult kõrge. Mainitud probleemist kerkibki küsimus, milline peaks olema sisehind, et nii ostu kui müügi osakond tegutseksid oma huve silmas pidades siiski ka kogu ettevõtte kui terviku parimates huvides?

## **2.1 Sisehindade süsteemid**

Sisehindade kujundamiseks kasutatakse erinevaid meetodeid. Igal meetodil on oma eelised ja puudused. Käesolevas alapeatükis analüüsitakse iga meetodit eraldi ning võrreldakse meetodeid omavahel.



Joonis 2. Üldine reegel sisehinna määramiseks

Allikas: Horngren *et al.* 2002, 625

Joonisel 2 on kujutatud üldist reeglit sisehinna määramiseks. Joonisel märgitud ühiku otsekulud on kulud, mis on otseselt seotud toodete toomisega või teenuse osutamisega. Alternatiivkuluna on mõeldud tulu, mis jääb saamata, kui ettevõtte välise müügi puhul otsustatakse teha ettevõttesisene tehing. (Horngren *et al.* 2002, 625)

Sisehindade määramise süsteeme on üldiselt kolm: turuhinnast lähtuvad sisehinnad, kulupõhised sisehinnad ja kokkuleppelised sisehinnad.

### 2.1.1 Turuhinnast lähtuvad sisehinnad

Turuhinnast lähtuva meetodi kasutamine on kõige enam levinud. Turuhinnast lähtuvad sisehinnad tähendavad hindade määramist välise turu tingimustel. See tähendab, et sisemise müügi korral kasutatakse samu hindu, millega oleks tooteid ja teenuseid võimalik müüa ettevõtte välisele kliendile. Kasutades turuhinda sisehinnana, siis müüja osakond ei kaota midagi ja ostja osakond saab õiglast ja õigeaegset informatsiooni sellest, kui palju ettevõtte jaoks sisetehing realselt maksab. (Garrison *et al.* 2003, 559)

Turuhinnast lähtuva meetodi eelis on, et sisehinnad vastavad ettevõtte strateegiale ning võimaldavad hinnata vastutuskeskuste tulemust vastavalt turutingimustele (Schuster, Clarke 2010, 23). See meetod aitab välja selgitada, millised tegevused on kasumlikud ja millised mitte. Turupõhiseid sisehindu on kõige lihtsam põhjendada maksuametile (Choi, Meek 2011, 453). Kasutades turupõhiseid sisehindu, saavutab ettevõtte järgmised eesmärgid (Eltajef 2016):

1. Kasumi maksimeerimine – müügist on võimalik teenida suurima võimalikku kasumit. See juhtub seetõttu, et müügiosakond saab müües kogu oma toodangu väljaspool ettevõtet teenida

- sama palju kasumit, kui seda saab teha ettevõttesiseselt. Müüja osakonnal ei ole mingit põhjust müüa madalama hinnaga ettevõttesiseselt, kui välise müügiga oleks saanud müüa paremini.
2. Kasumikeskuse struktuur – Turuhinna kasutamine võimaldab osakonnal teenida müügilt kasumit, hoolimata sellest kas ta müüb ettevõttesiseselt või väliselt. Võimaldab õiglaselt hinnata kasumikeskuse juhi töötulemusi.
  3. Lihtsustatud teabeallikad – Turuhinda on lihtne teada saada, keerulisi arvutusi ei nõuta ja osakondade vahelised diskussioonid küsitava õige hinna üle hoitakse minimaalsena.
  4. Väljastpoolt ostmine – Turupõhine sisehind võimaldab nii ostu kui ka müügiosakonnas kaubelda ükskõik kellega nad soovivad. Ostuosakonnal ei ole oluline, kust ta oma varusid hangib, sest ta saab neid sama hinnaga osta nii ettevõtte siseselt kui ka väliselt. See minimeerib ebaõige ostu- ja müügikäitumise.

Nagu igal meetodil, on sellelgi meetodil oma puudused. Turuhindade kasutamine piirab ettevõtte ruumi hindade kohandamiseks ning see pärsib ettevõtte konkurentsivõimet ja strateegiliste eesmärkide saavutamist. Teise puudusena võib välja tuua selle keerukuse. Vahel on keeruline hindade määratlemine, kuna ei ole välist turgu pooltoote või teenuse jaoks. (Choi, Meek 2011, 453) See juhtub, kui üleantavad tooted või teenuseid ei ühti täpselt turul müüdavate toodetega või kui on tegemist toodetega, mida ei ole veel lõpptooteks muudetud. Turupõhise meetodi kolmandaks puuduseks on see, et müügiosakonnal ei tohiks olla vaba kapatsiteeti ning peab olema võimalus kogu oma toodangu müümiseks välisturule. Sageli on see eritooteid müüva osakonna jaoks probleem, sest potentsiaalsete väliste ostjate arv on väike ja ostmisvajadus piiratud. (Eltayef 2016)

### **2.1.2 Kulupõhised sisehinnad**

Kulupõhine meetod on kõige lihtsam sisehinna määramise meetod. Nagu nimigi ütleb, on kulupõhise meetodi sisu, et sisehind on võrdne ühiku tootmiskuludega. (Aruomoaghe, Omimi Ejoor Kingsley). Kulupõhine sisehinnasüsteem hõlmab omakorda mitmeid erinevaid meetodeid. Need meetodi põhinevad kas muutuvatel kuludel või täielikel kuludel. Kuludel põhinevad sisehinnad hõlmavad sageli ka juurdehindlusi. Mõned ettevõtted kasutavad kulunormatiive, mõned kasutavad tegelikke kulusid. (Trang 2016)

Kui sisehinnana kasutatakse muutuvkulusid, siis eeldatakse, et müüja osakonnal ei ole alternatiivkulusid. Seda meetodit kasutatakse olukordades, kus müügiosakond ei kaota midagi, kui

ta müüb tooteid või teenuseid ettevõttesiseselt. Selliseks näiteks on olukord, kus müüja osakonnal on suur tehas, mille võimsust ei kasutata täielikult. (Trang 2016)

Kui sisehinnana kasutatakse kogukulusid, siis lisaks otsestele kuludele lisatakse hinnale ka püsikulud. Nagu autor eelpool mainis, lisatakse tihti ka kasumimarginaal. Sellisel juhul juhtkond eeldab, et püsikulud ja täiendav juurdehindlus on võrdsed müüja osakonna alternatiivkuluga. Kui müüja üksuse ressursid on piiratud ja ei suuda täita nii sisemist kui ka ettevõtte välist nõudlust toodetele, siis alternatiivkulu on positiivne. Sellises olukorras muutuvkuludel põhinev sisehind on kaheldav. (Trang 2016)

Kulupõhise meetodi eeliseks on, et informatsiooni kulude kohta saab kätte lihtsalt. Samuti on neid lihtne rakendada. Kui turuhinnal põhinev meetod seadis piirangud hindade kohandamiseks, siis kuludel põhineval meetodil ei ole piirangud nii jäigad. (Choi, Meek 2011, 453)

Kuludel põhineva meetodi peamiseks puuduseks peetakse vähest tähelepanu kulude kontrollimisel. Juhid ei pööra erilist tähelepanu sellele, et tootmiskulusid vähendada, kuna toode müüakse tegelike kulude või isegi kulud pluss juurdehindlus. Teiseks peetakse puuduseks, et see süsteem ei arvesta nõudluse ja pakkumuse suhet turul. (Choi, Meek 2011, 453) Kulupõhise meetodi veaks on ka see, et täiskuludele lisatud marginaaliprotsendil ei pruugi olla mingit seost marginaaliga, mida tegelikult kasutatakse, kui toodet müüakse ettevõtteväliselt. Kui pooltoode liigub läbi mitme osakonna ja iga osakond lisab standardmarginaali, siis läheb lõplik hind nii kalliks, et osakond, kes müüb lõpuks toote väliskliendile ei saa sinna enam täiendavat juurdehindlust lisada. See omakorda demotiveerib üldse seda toodet müüma. (Eltayef 2016)

### **2.1.3 Sisemised kokkuleppehinnad**

Kokkuleppelised sisehinnad kujunevad müüja osakonna ja ostja osakonna omavahelistest kokkulepetest. Läbirääkimised hinna osas käivad ettevõttesiseselt. Osakondade juhid lepivad omavahel kokku tehingu tingimused ja hinna. Täpset ja õiget hinda on raske ennustada, kuid hind lepitakse kokku lähtuvalt põhimõttest: tehing peab suurendama nii müüja osakonna kui ka ostja osakonna kasumit. (Garrison *et al.* 2008, 543)

Kui sisehind on madalam kui müüja osakonna kulud toodangu tootmiseks või teenuse osutamiseks, siis see vähendab kogu osakonna kasumit ja juht keeldub ettevõttesisesest tehingust. Samas kui sisehind on liiga kõrge, siis on ostjal keeruline teenida kasumit, kui toodete müüakse

edasi välisturule. Kokkuleppeline sisehind peab jääma ülalpool kirjeldatud ülemise ja alumise piiri vahele, sel juhul on sisehind mõlemale osapoolle aktsepteeritav. (Garrison *et al.* 2008, 555)

Kokkuleppelise hinna meetodi eeliseks on juhtide otsustamisõigus, mis on oluline detsentraliseeritud ettevõttele. Teiseks eeliseks on see, et osakondade juhid teavad võrreldes tippjuhtidega paremini, millised on kulud ja eelised, mis kaasnevad sisemise tehinguga ning seetõttu on võimelised määrama ka õiglasema hinna. (Garrison *et al.* 2008, 555-558)

Omavaheliste kokkulepetega kaasnevad järgmised probleemid (Eltayef 2016):

1. Ebaoptimaalne käitumine - kui kokkulepitud hind soosib liigselt ühte osapoolt teise suhtes, siis kaotav osapool otsib väljastpoolt ettevõtet paremat pakkumist turult ning suunab oma müügi ja ostu selle suunas. See ei pruugi olla kogu ettevõtte kasumlikkuse tasemel parim.
2. Läbirääkimiste aeg – läbirääkimiste protsess võib võtta märkimisväärse osa juhi ajast ning sellega kaotab juht aega, et tegeleda olulisemate haldusprobleemidega. See on suur probleem, kui hinnad nõuavad pidevat uuesti läbirääkimist.
3. Konfliktid – konfliktid kokkulepitud hindade üle võivad muutuda nii ränkadeks, et sekkuma peavad tippjuhid ning dikteerima hinna, mida kaks osapoolt ei suuda ise kokku leppida.

Nagu eelpool väljatoodust selgub on selle meetodi puuduseks eelkõige, et kõik juhid ei pruugi olla koostööaltid ning kui hinnaläbirääkimised ei suju, siis tekivad pinged osakonnajuhtide vahel (Garrison *et al.* 2008, 555-558). Konfliktide lahendamiseks peavad sageli tegelema tippjuhid ja seda palju tähtsamate ülesannete arvelt. Töö autori arvates mõjutab organisatsioonisisene hindamissüsteem samuti läbirääkimiste tulemust. Kui juhte võrreldakse omavahel, mitte ei hinnata nende sooritusi individuaalselt, siis tekitab juba see raskusi koostööks. Kuna juhid raiskavad palju aega omavahelistele läbirääkimistele, siis on oht, et nad ei jõua enam piisavalt hästi oma tööd fookusseerida müügile välisturule (Anthony, Govindarajan 2007). Kõigi nende põhjuste tõttu kasutatakse kokkuleppelist sisehinna meetodit ainult eriolukordades või väikesemahuliste sisetehingute olukorras.

## **2.2 Peamised probleemid sisehindade määramisel**

Igal meetodil ja tehnikal on tugevaid ja nõrku külgi. Mis tahes vale sisehinna meetodi kasutamine võib põhjustada märkimisväärset kahju kogu ettevõtte kasumlikkusele. Õige sisehinna meetodi

valikul peab olema väga kriitiline. Sisehinna süsteem peab olema selline, et on võimalik mõõta iga vastutuskeskuse majandustulemust ja süsteem peab olema lihtsasti hallatav ning arusaadav. See tähendab, et iga osakond peab olema varustatud piisava informatsiooniga, et teha optimaalseid kompromisse ettevõtte tulude ja kulude vahel. (Anthony, Govindarajan 2007) Eelmises alapeatükis analüüsitud meetodite eeliseid ja puuduseid illustreerib tabel 1.

Tabel 1. Sisehindade meetodite eelised ja puudused

<b>Meetod</b>	<b>Eelised</b>	<b>Puudused</b>
Turupõhine meetod	<ul style="list-style-type: none"> <li>• aitab maksimeerida kasumit</li> <li>• tagab optimaalse ostu- ja müügikäitumise</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• turuhinda ei ole vahel võimalik määrata</li> <li>• ei arvesta väiksemate sisemiste tehingukuludega</li> </ul>
Kulupõhine meetod	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vähendab vastutuskeskuste vahelisi vaidlusi, kui kulud on objektiivsed</li> <li>• lihtne rakendada</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• vähene tähelepanu kulude kontrollimisel</li> <li>• ei anna osakonna juhtidele otsustamisõigust, vaid on reeglipärane</li> </ul>
Kokkuleppeline meetod	<ul style="list-style-type: none"> <li>• säilitab osakondade juhtide autonoomia</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• läbirääkimised on aeganõudvad</li> <li>• kokku lepitud hind ei pruugi olla optimaalne ettevõtte kui terviku jaoks</li> <li>• võib põhjustada konflikte vastutuskeskuste vahel</li> </ul>

Allikas: Autori koostatud

Juhid käsitlevad ettevõttesisesid tehinguid erinevalt. Mõned lasevad kasumikeskuste juhtidel olla iseseisvad ja teha ise ostu- ja müügiotsuseid, teised aga sekkuvad ise ettevõtte kasumi optimeerimisse (Anthony, Govindarajan 2007). Juhid, kes lasevad allüksustel teha ise otsuseid sisehindade kohta seisavad tihti silmitsi probleemiga, kus organisatsiooni eesmärgid ei ole kooskõlas osakonna eesmärkidega. Erinevad osakonnad ei võta arvesse ettevõtte kui terviku huve ning tekivad konfliktid osakondade vahel ning sellel on negatiivne mõju kogu ettevõttele. (Li, Ferriera 2008) Peamine põhjus, miks siiski lastakse osakondade juhtidel ise hindade üle otsustada on see, et neil on parem ülevaade tegelikust olukorrast ning nad oskavad paremini hinnata turuolukorda ja kulusid (Anthony, Govindarajan 2007). Tavaliselt on lihtsam leida võrreldavaid hindu toodetele, mida on mõnda aega juba turul müüdud. Uutele ja alles arendatavatele toodetele ei ole vahel võimalik turuhinda määrata. Toote elutsükkel mõjutab sisehinda ja enamasti kasutatakse turupõhist meetodit vanadele toodetele ning kulupõhist meetodit uutele toodetele. (Li, Ferriera 2008)



Analüüsid esinevad sisehinna määramise meetodeid, on autor teinud peamiste probleemide kohta järgmised järeldused:

1. Turuhinnal põhineva hinnastamispoliitika põhiprobleemiks on, et väga paljudes olukordades turuhinda ei eksisteeri või on see moonutatud ebatäiuslikult konkureeriva turu tõttu. Sellisel juhul tuleb kasutada mõnda teist süsteemi. Kui pooltooteid või teenuseid on võimalik müüa sama hinnaga nii ettevõttesiseselt kui ka ettevõtteväliselt, siis on võimalik, et osakonnajuhid tegutsevad osakonna huvidest lähtuvalt, mitte organisatsiooni kui terviku huvidest lähtuvalt. Turuhinna probleemiks võib pidada ka seda, et see ei võta arvesse, et sisemise müügi puhul on tegelikult müügikulud veidi väiksemad, kui välise müügi puhul. Mõistlik oleks turuhinda siiski veidi sisetehingu jaoks kohandada.
2. Kasutades kulusid sisehindade määramise alusena, ilmnevad samuti mitmed ebaefektiivsuse allikad. Esiteks võivad tekkida tehinguosapoolte vahel lahkavused, kuidas kulud peaks olema arvestatud ning milliseid kulusid peaks arvestama sisehinna hulka. Teiseks võib see tekitada olukorra, kus kuludega manipuleeritakse, kuna kulude suurus mõjutab sisehinda, mis omakorda mõjutab äriüksuse tulemuslikkust. Osakondade juhid võivad näidata kulusid suuremana, kui tegelikud kulud on. Kolmandaks on kulupõhise meetodi probleemiks see, et see nõuab osaliselt tippjuhtide kaasatust, sest otsused kulude jaotamise aluste ja meetodite kohta tuleb võtta vastu ettevõtte juhtide poolt. Juhtide sekkumine võib aga avaldada negatiivset mõju osakonnajuhtide motivatsioonile. Selle meetodi suureks puuduseks on ka see, et sisehinda on võimalik arvutada alles siis, kui tehing on juba toimunud. Kui lisada kuludel põhinevale hinnale veel kasumimarginaal, siis võib juhtuda, et sisehind on kokkuvõttes liiga kõrge ja see ei ole enam optimaalne.
3. Läbirääkimiste peamiseks probleemiks on, et võidab see, kellel on paremad läbirääkimisoskused. Selle meetodiga on oht, et kaasnevad organisatsioonisisestel konfliktid ja konfliktide lahendamise peab sekkuma tippjuhtkond. Samuti on läbirääkimised aeganõudvad, eriti suureks probleemiks on see tehingute puhul, mille hind võib muutuda ja nõuab iga kord uuesti läbirääkimist ja hinnas kokkuleppele jõudmist.

Ettevõtted, kes on sisehindade sagedased kasutajad, peavad looma hinnad, mis toetavad kogu ettevõtte kasumlikkuse kasvu, samal ajal võimaldavad õiglaselt hinnata allüksuste tulemuslikkust ja mõnel juhul võimaldavad vähendada maksukohustust. Sageli on kõigi kolme eesmärgi saavutamine keeruline. Sellisel juhul tuleks keskenduda kõige kriitilisemate eesmärkide saavutamisele, hoides samal ajal teiste eesmärkide mittetäitmise kahjuliku mõju minimaalsena. (Eltajef 2016)

### **3. SISEHINNAD PLAAT DETAIL OÜ-S**

Käesolevas peatükis keskendutakse magistritöö põhieesmärgile. Peatükk koosneb viiest alapeatükist. Esmalt kirjeldab autor analüüsi eesmärki ja metoodikat, seejärel tuuakse välja uurimisobjekti kirjeldus ning peatüki viimases osas analüüsitakse ettevõttes kasutatavaid sisehindu ning hinnatakse nende sobivust. Samuti koostatakse näidisanalüüs teiste meetodite kasutamiseks. Järelduste osas hinnatakse erinevate meetodite mõju kasumikeskuse tulemuslikkusele ning tehakse ettepanekuid ettevõtte juhtimisarvestusega kokkupuutuvatele isikutele.

#### **3.1 Analüüsi eesmärk ja metoodika**

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kuidas sisehinnad mõjutavad vastutuskeskuste lõpptulemust ja üksuste juhtide motivatsiooni ning milline sisehindade süsteem oleks kõige sobivam uuritavas ettevõttes Plaat Detail OÜ. Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud selle peatüki jaoks järgmised uurimisülesanded:

1. Selgitada, milliseid tooteid ja teenuseid Plaat Detail OÜ erinevad osakonnad üksteisele osutavad ning kui suur on sisemiste tehingute osakaal.
2. Selgitada, millist sisehinna määramise süsteemi praegu ettevõttes kasutatakse ning analüüsida selle meetodi eeliseid ja puuduseid.
3. Analüüsida erinevate sisehindade meetodite rakendamise võimalust ning hinnata iga süsteemi sobivust uurimisobjektile.
4. Näidisanalüüsi tulemusena leida sisehinna määramise meetodi mõju ettevõtte kasumikeskustele ja juhtide motivatsioonile ning leida kõige sobivam meetod uurimisobjektile.

Püsitatud uurimisülesanded on olulised, et kaardistada praegune sisetehingute hinnastamise poliitika ettevõttes. Teine uurimisülesanne aitab välja selgitada praeguse süsteemi puudused ja eelised. Samuti peaksid selguma seda uurimisülesannet täites ettevõtte tegevuse eripärad, millega autor näidisanalüüsi tehes peab arvestama. Näidisanalüüs tõstab töö väärtust ja aitab illustreerida autori poolt leitud erinevate sisehinna süsteemide mõju vastutuskeskuste tulemuslikkuse hindamisel. Kuna tegu on arvestusvaldkonna tööga, siis töös kasutatud arvandmetel on pigem illustratiivne funktsioon.

Magistritöö empiirilise käsitluse tarbeks on autor andmeid kogunud kvalitatiivsetel andmekogumise meetoditel. Töös on kasutatud esmaseid ja teiseid andmeid. Esmaste andmete kogumisel tehti intervjuud ettevõtte müügidirektori, tegevjuhi ja finantsjuhiga. Intervjuud viidi läbi Plaat Detaili kontoris 2019. aasta novembrikuus. Autor salvestas intervjuud oma mobiiltelefoniga. Intervjuude transkriptsioonid on toodud käesoleva töö lisades 6, 7 ja 8. Intervjuud olid poolstruktureeritud. Autor viis intervjuud läbi vabas vormis ja küsimused polnud eelnevalt täpselt sõnastatud. Intervjuu käigus kogus autor erinevatelt osapooltelt informatsiooni järgmiste küsimuste osas:

1. Kuidas mõjutab sisehindade poliitika ettevõtte vastutusüksuse tulemust? Kas on probleeme eelarve koostamisega või tulemuste mõõtmisega? Kas kaasneb täiendavat aruandluskohustust, dokumentide täitmist?
2. Millised on sinu arvates praeguse sisehindade süsteemi puudused?
3. Millised on sinu arvates praeguse sisehindade süsteemi eelised?
4. Millised on sinu arvates peamised väljakutsed sisehindade määramisel?
5. Milliseid muutusi sa tahaksid näha sisehindade süsteemis tulevikus?

Intervjueeritavaks valiti müügidirektor, kuna tema vastutab hulgimüügi osakonna tegevuse eest ja käesolevas töös just sellele osakonnale keskendutakse. Intervjuu käigus selgus osakonnajuhi arvamus praegusest süsteemist ja tema nägemus tulevikusüsteemi kohta. Tegevjuhiga viidi läbi intervjuu, et välja selgitada tema ootused vastutuskeskuste tulemuslikkuse mõõtmisele, samuti soovis autor teada, kas tegevjuht peab olulisemaks osakonna kui terviku tulemuse hindamist või osakonna juhi tulemuse hindamist. Finantsjuhi kaasas autor intervjueeritavate hulka seetõttu, et tema koostab juhtkonna jaoks raporteid ettevõtte osakondade tulemuste kohta ning sisehindade süsteem on tema töös väga olulise mõjuga. Finantsjuhiga intervjuust selgusid peamised praeguse süsteemi puudused ja eelised.

Teisesed andmed, mida autor on töös kasutanud on ettevõttesisesed raportid ja aruanded, eelkõige kuluarvestuse töötabelid. Kuluarvestuse töötabelitest kogus autor informatsiooni toodete müügihindade kohta, osakondade püsikulude kohta ja kauba või teenuse müügiga kaasnevate otsekulude kohta.

## 3.2 Uurimisobjekti kirjeldus

Uurimisobjekt osaühing Plaat Detail (edaspidi Plaat Detail või ettevõtte) on 1996. aastal asutatud ja Eesti kapitalil baseeruv ettevõtte. 1996. aastal rajati Tallinnasse üks Põhjamaade suurim laminaadi ja laminaatoodete ladu. Algusaastatel tegeles ettevõtte vaid laminaatmaterjalide ja köögi töötasapinna toorikute maaletoomise ning edasimüügiga. Nähes potentsiaali tegevusvaldkonnas, alustati ka ise laminaadiga kaetud toodete valmistamisega. Aastal 2000 käivitas ettevõtte oma post-form liini Tallinnas, Lasnamäel, Suur-Paala tänaval, kus tegutsetakse tänase päevani. Alustati tööpindade, aknalaudade ja teiste mööblidetailide tootmisega. Tänapäevaks on tegevusala veelgi laiendatud ning lisaks laminaatmaterjalist toodetele on tooteportfelli lisandunud ka näiteks komposiitkivist valmistatud valamud. Tänapäevaks on Plaat Detail juhtiv laminaatmaterjalide importija ja üks suurimaid kõrgsurvelaminaadist mööblikomponentide tootja Baltikumis. Plaat Detail on maailma suurima laminaaditootja Formica ja teiste tuntud kaubamärkide nagu Homapal, Pfleiderer, Corian ja Unilin ametlik esindaja Baltimaades (Plaat Detail).

Plaat Detaili tegevuse kolm põhisuunda on (Plaat Detail):

1. Kõrgsurvelaminaadi jae- ja hulгимүүк ning fassaadilaminaadi VIVIX müük ja töötlemine.
2. Lamineeritud kilpide, aknalaudade, töötasapindade ja mööbliuste tootmine ja hulгимүүк.
3. Laminaadiga kaetud toodete valmistamine allhanke korras: mõõtu lõigatud töötasapinnad ja aknalauad, eriaäristega töötasapinnad, riiulielemendid, seinakilbid ja muud laminaadiga kaetud tooted.

Plaat Detaili juhtimine on töö autori hinnangul detsentraliseeritud. Vajadus organisatsiooni detsentraliseerida tekkis ettevõtte kasvades. Tippjuhtkonnal ei jätkunud ettevõtte juhtimise kõrvalt enam aega ise kõiki otsuseid langetada ning tsentraliseeritud struktuur hakkas ettevõtte arengut takistama. Detsentraliseerimisel on lähtutud ettevõtte kolmest põhisuunast. Ettevõtte hierarhilises struktuuris on erinevad allüksused ja vastutustasemed. Ettevõtte struktuur on leitav käesoleva töö lisas 1. Ettevõtet juhib kaheliikmeline juhatus, kelle ülesandeks on välja töötada ja realiseerida strateegilise plaane. Tippjuhtkonnale allub tegevjuht, kes tegeleb igapäevase juhtimistegevusega ning kellele alluvad omakorda osakondade juhid. Funktsioonide järgi on ettevõtte jaotatud kaheks struktuuriüksuseks – müük ja projektijuhtimine ning tootmine ja ladu. Ettevõttes rakendatava vastutuspõhise arvestussüsteemi järgi on ettevõtte jaotatud aga neljaks erinevaks osakonnaks lähtuvalt müüdavast kaubast ja toodangust. Osakonnad, mille tulemust eraldi hinnatakse on:

1. Madise tootmise osakond. Selles osakonnas toimub lamineeritud kilpide, tööpindade ja aknalaudade masstootmine. Tooted on standardmõõtudega ja erilahendusi ei ole võimalik teha.
2. Suur-Paala osakond. Selles osakonnas toimub eritellimuse korras erimõõduliste töötasapindade, riulielementide, aknalaudade ja muude lamineeritud toodete tootmine.
3. Hulgimüügi osakond. Sellest osakonnast müüakse edasi teiste brändide toodangut jae- ja hulgimüügi korras. Plaat Detail OÜ on Formica, Homapali, Unilin laminaatide, Vivixi fasaadilaminaatide, Coriani komposiitkivi ja Döllkeni servakantide ametlik edasimüüja. Samuti kuulub nende tooteportfelli kogu Pfleidereri valik. (Plaat Detail).

Igal vastutuskeskusel on juht. Hulgimüügi osakonna juht on müügidirektor, Madise tootmise osakonna juht on tehase juht ning Suur-Paala tootmise juht on tootmisjuht. Kuna kõiki osakondi käsitletakse kasumikeskusena, peaks olema kõikidel osakondadel olema võimalus mõjutada nii tulusid kui ka kulusid. Osakonnajuhid saavad küll mõjutada kui efektiivselt toodetakse ja kui suur on tootmismahd, kuid ettevõttevälise müügiga tegelevad projektijuhid ja müügiassistendid. Müügiosakond on ettevõtte tugiüksus ja kõik osakonnad kasutavad müügiosakonna teenuseid. Projektijuhid ja müügiassistendid müüvad iga osakonna kaupu ja teenuseid. Osakonnad osutavad ka omavahel teenuseid. Täpsem selgitus ettevõttesisestest tehingutest on järgmises alapeatükis.

### 3.3 Sisetehingute objektid uuritavas ettevõttes

Nagu eelmises alapeatükis kirjeldatud, on ettevõttel kolm põhisuunda ning lähtuvalt müüdavast kaubast ja toodangust on Plaat Detail tinglikult jagatud kolmeks osakonnaks. Allolevas tabelis 2 on kujutatud Plaat Detail OÜ müügitulu erinevate osakondade lõikes.

Tabel 2. Plaat Detail OÜ müügitulu osatähtsus osakondade lõikes aastatel 2016-2019

Osakond	2016	2017	2018	2019
Madise	43%	49%	54%	47%
Suur-paala tootmine	18%	18%	17%	18%
Hulgimüük (Suur-Paala 5 tn)	29%	25%	21%	26%
Kaubanduskeskuste hulgimüük	8%	7%	6%	6%
Vahendatavad teenused ja muu müük	1%	2%	2%	2%
Kokku	100%	100%	100%	100%

Allikas: Plaat Detail sisedokumendid, autori koostatud

Madise tehas rajati 2011. aastal ja alates sellest ajast on Madise toodete müügi osakaal kogu ettevõtte müügitulust ainult kasvanud. 2016. aastal oli ettevõtte müügitulu 8,5 miljonit eurot ja sellest 43% moodustas Madise osakonna müügitulu. Tänapäevaks moodustab Madise osakonna müügitulu juba 47% kogu ettevõtte müügitulust. Tabelis olevad 2019. aasta andmed on arvatud ettevõtte 9-kuu müügitulu põhjal. Seega võib väita, et Madise tootmise osakond on ettevõtte jaoks kõige olulisem allüksus. Kui ettevõtte algusaastatel tegutses ettevõtte ainult laminaadi ja laminaatoodete hulgemüüjana, siis viimastel aastatel on hulgemüügi osakaal kogu ettevõtte müügitulust veidi vähenenud, 2016. aasta 29% on tänapäevaks saanud 26%. Autori peab oluliseks mainida, et tegelikult on hulgemüügi osakonna müügitulu aastate lõikes olnud enam vähem samal tasemel, jäädes vahemikku 2,5 kuni 3 miljonit. Kuna aga kogu ettevõtte müügitulu on kasvanud iga aastaga vähemalt 15% ja seda peamiselt Madise osakonna toodete arvelt, siis on vähenenud ka hulgemüügi osakonna osakaal ettevõtte kogutulusse. Hulgemüügi osakonna tulude vähenemine ei ole ettevõtte jaoks ohumärgiks, pigem on see positiivne, kuna see tähendab, et rohkem ostetakse ettevõtte toodangust - lastakse hulgemüügi materjalist toota juba valmistoode.

Käesolevas magistritöös on autor keskendunud sisehindade rolli analüüsimisele ning seetõttu peab autor vajalikuks välja tuua, kui suur on sisemiste tehingute osakaal uuritavas ettevõttes. Plaat Detail OÜ erinevad osakonnad teineteiseta hakkama ei saa ja omavahel on vajalik osutada teenuseid.

Kõige tihedam vastastikune koostöö käib Madise ja Suur-Paala tootmise osakonna vahel. Madise osakonnas toodetakse automatiseeritud liinil suures koguses lamineeritud kilpe, mida hiljem vastavalt kliendi soovile Suur-Paala osakonnas edasi töödeldakse. Madise osakonnas toodetud kilp on Suur-Paala osakonna jaoks pooltoode. Suur-Paala osakonnas lõigatakse vastavalt kliendilt saadud informatsioonile kilp õigesse mõõtu ning vajadusel pealastatakse kliendi poolt valitud servapealistusmaterjaliga. Sellises sisemises tehingus on müüja Madise osakond ja ostja Suur-Paala osakond. Kuid tehingud toimuvad ka teistpidi. Suur-Paala osakond Madise osakonnale pooltooteid ei müü, kuid osutab teenuseid. Kõige olulisema osa teenustest moodustab saagimisteenus. Suur-Paala osakonnas saetakse materjalid õigesse mõõtu ning seejärel kasutatakse neid Madise osakonnas tootmisprotsessis.

Kaubanduskeskuste hulgemüügi osakond tegeleb ehitus- ja sisustusmaterjalide kaupluste varustamisega. Tootesortimenti kuuluvad Madise osakonnas toodetud lamineeritud töötasapinnad

ja aknalauad, samuti erinevad melamiinplaadid ja seinapaneelid. Kaubanduskeskuste osakond ise müüjana sisetehinguid ei tee, kuid ostjana on ta sisetehingutega siiski seotud.

Plaat Detail OÜ omandas 2019 aasta juuli kuus tütarettevõtja Lätis, kelle peamiseks tegevusalaks on sisustusmaterjalide hulgimüük. Sarnaselt Eesti hulgimüügi osakonnale müüakse edasi teiste brändide toodangut hulgimüügi korras. Emaettevõttes Plaat Detaili vastutisarvestuse raames vaadatakse Läti ettevõtet nüüd eraldi osakonnana ja kahe riigi hulgimüügi osakondade majandustulemusi mõõdetakse eraldi. Eesti ja Läti hulgimüügi osakonnad teevad omavahel sisemisi tehinguid. Läti osakonna kauba soetamisega seotud kulud on otseselt seotud sellega, millise sisehinnaga Eesti hulgimüügi osakond neile kaupa müüb. Käesolevas töös autor keskendubki nende kahe osakonna omavaheliste tehingute analüüsimisele, kuna need tehingud on täna omavahel veel reguleerimata ja töös kogutud informatsioonil on siis ka reaalne väärtus, mida ettevõtte juhtkond saab kasutada.

Illustreerimaks sisemiste tehingute mahtu uuritavas ettevõttes, on autor koostanud alloleva tabeli.

Tabel 3 kujutab ettevõtte osakondade müügitulu ja sisetehingute osakaalu müügitulust.

Tabel 3. Plaat Detail OÜ osakondade müügitulu ja sisetehingute osatähtsus müügitulust

Osakond	2016	2017	2018	2019
Madise	43%	49%	54%	47%
Müük välisturule	37%	44%	49%	37%
Sisetehingud	6%	4%	5%	10%
Suur-paala tootmine	18%	18%	17%	18%
Müük välisturule	13%	12%	13%	15%
Sisetehingud	5%	5%	4%	3%
Hulgimüük (Suur-Paala 5 tn)	29%	25%	21%	26%
Müük välisturule	29%	25%	21%	20%
Sisetehingud	0%	0%	0%	6%
Kaubanduskeskuste hulgimüük	8%	7%	6%	6%
Müük välisturule	8%	7%	6%	6%
Sisetehingud	0%	0%	0%	0%
Vahendatavad teenused ja muu müük	1%	2%	2%	2%
Müük välisturule	1%	2%	2%	2%
Sisetehingud	0%	0%	0%	0%
Kokku	100%	100%	100%	100%

Allikas: autori koostatud

Tabelist selgub, et kõige rohkem müügitulu sisemistest tehingutest teenib Madise osakond. Madise osakonnalt ostavad ettevõttesiseselt tooteid nii Suur-Paala osakond kui ka Kaubanduskeskuste hulгимүүги osakond. Hulгимүүги osakond hakkas 2019. aastal müüma ettevõttesiseselt kaupa Läti hulгимүүги osakonnale. 2019. aastal on sisemiste tehingute maht hulгимүүги osakonna jaoks 6% kogu müügitulust. Kuna Läti hulгимүүgiosakonnale on eelarvestatud 2020. aastaks olulist müügitulu kasvu, siis suureneb ka sisetehingute maht oluliselt. Et ka edaspidi oleks võimalik kahe hulгимүүги osakonna majandustulemust õiglaselt hinnata, tuleb leida nende sisemiste tehingute hinnastamiseks kõige sobivam meetod.

Ettevõttes on juhtimisarvestuse süsteemi osana juurutatud vastutuspõhine arvestussüsteem. Kõiki eelpool nimetatud osakondi käsitletakse kasumikeskustena. Ettevõttes rakendatud arvestuspõhimõtte eesmärk on hinnata üksuse majanduslikku tegevusedukust. Üksuse juhtide juhtimislikku tulemust praegu ei hinnata. Üksuse majanduslikku tegevusedukust hinnatakse lõpliku kasumi järgi.

### **3.4 Praegune sisehindade süsteem ettevõttes, uurimisprobleemi kirjeldus**

Intervjuust finantsjuhiga selgus, et Plaat Detail OÜ kasutab praegu kuludel põhinevat sisehindade määramise meetodit, millele lisatakse 5% juurdehindlust. Sisehinna määramisel lähtutakse kulutustest, mis osakonnale seoses tellimuse või toote valmistamisega kaasnesid. Finantsjuht selgitas autorile, et sisehinna arvutamisel võetakse arvesse ainult kulutused, mida saab osakonnaga otseselt seostada. Ettevõtte üldkulusid sisehinna määramisel arvesse ei võeta. 5% juurdehindlus on määratud juhtkonna poolt ja see kehtib juba aastast 2014, kui Plaat Detailis kuluarvestussüsteemi välja arendama hakati ning seda ei ole vahepeal muudetud. (Valksaare 2019)

Kõik intervjuueeritavad olid ühel meelel, et praegune süsteem on arusaadav ja selle sisu on lihtne mõista. Puudusena tõi müügidirektor välja, et tema tegelikult ei tea, mis kulud täpselt otsekulude hulka arvestatakse. Hulгимүүги osakonnas, kus vahendatakse ainult sisse ostetud kaupu, on otsekulud lihtsasti mõistetavad, sest otsekulu ongi materjali soetusmaksumus, kuid ta tõi välja, et näiteks Madise osakonna otsekulude kohta info nii läbipaistev ei ole. (Jupitov 2019) Finantsjuht kinnitas, et kulude jaotamisega osakondade vahel tegeleb raamatupidamisosakond ning tõdes, et osakonna juhid seda ise eriti ei jälgi. Juhtkonnale ja osakondade juhtidele presenteeritakse



osakondade tulemusi kvartaalselt ja väga harva küsib keegi täpsustavat informatsiooni kulude kohta. (Valksaare 2019)

Autor uuris, kas praegusel meetodil arvestatud sisehind on piisav, et motiveerida müüja osakonda müüma ettevõttesiseselt ning kas hind on aktsepteeritav ostja osakonnale. Kuna müügidirektor vastutab ka kaubanduskeskuste hulгимүүги tegevusedukuse eest, siis tema tõi välja, et praeguse süsteemi järgi on kaubanduskeskuste osakonna jaoks ostuhind liiga kõrge (Jupitov 2019). Kaubanduskeskustele müüakse kaupa suures koguses ja müüdava kauba hinnad on lepingutega reguleeritud ning müüjale eriti võimalusi hinna korrigeerimiseks ei ole. Kuna kogused on suured, siis on ka kaubanduskeskuste hinnad odavamad, kui tavakliendile ja selleks, et kaubanduskeskuste osakonna tegevus oleks kasumlik, peaksid kulud olema väikesed. Tema hinnangul võiks kaubanduskeskuste osakonnale juurdehindluse jätta lisamata. Kuluarvestuse koosolekul on ühiselt seda ka arutatud, kuid jõutud siiski selleni, et kaubanduskeskuste osakonna eraldiseisev kasum ei olegi nii oluline ja selle tulemuse järgi juhi tegevusedukust ei hinnata. Kaubanduskeskustes on oluline Plaat Detaili tooteid müüa, sest nendest poodidest jõuavad Plaat Detailini potentsiaalsed kliendid ja läbi selle kasvab ettevõtte kui terviku müügitulu.

Müügijuhi hinnangul on suurimaks probleemkohaks hetkel reguleerimata olukord Eesti hulгимүүги ja Läti hulгимүүги vaheliste tehingute hinnastamisel. Hetkel müüakse kaupu turuhinnaga ja seda seetõttu, et see osakond loodi alles pool aastat tagasi. Varem oli Läti ettevõtte Plaat Detaili jaoks klient nagu iga teine ettevõtteväline klient. Hinnastamispoliitikat ei ole veel muudetud, kuid aru on saadud, et praegune süsteem ei sobi. Turuhind on Läti osakonna jaoks liiga kõrge ja kuna tegemist on Läti turul suhteliselt uue ettevõttega, siis konkurentide vahel silma jäämiseks ei saa Läti ettevõtte edasimüügi korral väga suurt omapoolset kasumimarginaali lisada. Tegevjuht lisas, et kuna Läti hulгимүүги osakonna juhtidele makstakse preemiat vastavalt osakonna puhaskasumile, soovivad nemad osta tooteid odavamalt kui praegune turuhind, et vähendada kulusid. Turuhinnal põhineva sisehinnaga ei suuda nad eelarvestatud kasumit teenida. Samas ei taha Plaat Detaili tegevjuht, et Eesti hulгимүүги osakond oma kasumlikkust langetaks. (Lomp 2019)

Intervjuust finantsjuhiga selgus, et tegelikult ei ole kunagi sisehindu ühelgi teisel meetodil arvestatud ja praegune süsteem ei pruugi olla ettevõtte kui terviku jaoks kõige parem (Valksaare 2019). Müügiesindajad ja projektijuhid hinnastavad projekte nii, nagu on tegemist ühe ettevõttega, kuid kuluarvestuse raporteid koostades jagatakse tulud, kulud ja kasum osakondade vahel laiali.

Nii müügidirektor kui tegevjuht avaldasid, et käesolevas töös läbiviidav analüüs võib olla väga kasulik, et välja selgitada sobivaim sisehind kahe riigi hulгимүүгiosakonna vaheliste tehingute hinnastamiseks (Lomp, Jupitov 2019).

### **3.5 Erinevate sisehindade meetodite rakendamine uuritavas ettevõttes**

Töö teises peatükis kirjeldas autor kolme sisehindade määramise meetodit: turuhinnal põhinev meetod, kuludel põhinev meetod ja osapoolte kokkuleppel põhinev meetod. Käesolevas alapeatükis analüüsib autor nende süsteemide rakendamise võimalikkust uuritavas ettevõttes Plaat Detail.

Käesolevas töös viiakse läbi analüüs hulгимүүги osakondade omavaheliste tehingute näitel. Ettevõttes on vastavalt geograafilistele piirkondadele kaks hulгимүүги osakonda – Eesti ja Läti. Läti osakond tekkis alles 2019. aasta juulikuus ning täna on omavahelised tehingud veel reguleerimata. Mõlemaid osakondi käsitletakse ettevõttes kasumikeskusena. Sisetehinguid tehes on müüja pooleks Eesti osakond ja ostja pooleks Läti osakond. Sisetehingu objektiks on kogu hulгимүүги tooteportfelli kuuluv – laminaadid, lamineeritud tooted, komposiitkivi, servakandid, melamiinid.

Näidisanalüüsiks valis töö autor sisetehingu objektis toote X. Kuna tegu on arvestusvaldkonna tööga, siis näidisanalüüsis kasutatavad arvanded ja tooted on illustratiivse funktsiooniga. Autor ei too töös välja täpselt, mis toote järgi analüüs koostatakse, kuna ettevõtte ei soovi avaldada kolmandatele osapooltele informatsiooni konkreetse kauba või kaubagrupi soetusmaksumuse, täiendavate kulude ja kasumimarginaali kohta. Võimalike sisehindade leidmiseks selgitas autor välja toote X soetamisega kaasnevad otsekulud ning mõlema osakonna püsikulud. Samuti selgitas autor välja, kas toodet on võimalik müüa ettevõttevälisele kliendile või mitte ning kui on, siis millise turuhinnaga. Andmeid koguti analüüsides ettevõtte kuluarvestuse töötabeleid.

Kuluarvestuse töötabeleid analüüsides selgus, et toote X soetusmaksumus Eesti osakonna jaoks on keskmiselt 40 eurot. Tooteid müüakse ka ettevõttevälisele kliendile ja turuhinda on võimalik ilma probleemideta määrata. Keskmine turuhind ühe toote kohta on 55 eurot. Läti hulгимүүги osakond on vahendaja ja müüb toodet X lihtsalt edasi. Toodet X vahepeal edasi ei töödelda. Läti osakonnas lisandub kauba soetusmaksumusele transpordikulud, mis on keskmiselt 2 eurot

tooteühiku kohta. Läti osakonnast müüakse toodet X edasi valdavalt Läti turule ja sealne konkurents on tihe. Toodet X suudetakse turule müüa keskmiselt 54 euroga ühiku kohta.

Eelpool kirjeldatud andmeid kasutades analüüsib autor mõlema osakonna majandustulemusi, kui sisehinna määramiseks kasutatakse erinevaid meetodeid. Osakonna majandustulemuse hindamiseks kasutatakse ettevõttes joonisel 3 kujutatud kasumiaruande skeemi.

<u>Müügitulu</u>
<u>Valmistoodangu muutus</u>
<u>Otsesed tootmiskulud</u>
<u>Tootmise lisakulud</u>
<b>Brutokasum</b>
<u>Osakonna üldkulud</u>
<b>Otsene kasum</b>
<u>Ettevõtte üldkulud</u>
<b>Ärikasum</b>

Joonis 3. Kasumiaruanne  
Allikas: autori koostatud

Otseste tootmiskulude hulka arvestatakse materjalikulud ja põhitööliste palgakulud. Tootmise lisakulude hulgas kajastatakse tootmishoonega seotud kulud (rent, kommunaalkulud, väikesemahulised remondi- ja hooldusööd) ja seadmetega seotud kulud (amortisatsioon, hooldustööd, kindlustused) ning tootmisjuhiga seotud kulud (palgakulud, auto). Osakonna üldkulude all kajastatakse osakonnaga seotud üldhalduskulud. Üldhalduskulude hulka kuuluvad näiteks müügiosakonna kulud, laokulud, infotehnoloogiaga seotud kulud, reklaamikulud, komanderingute kulud ja ka kontoritarvete kulud ning majanduskulud. Lahutades müügitulust eelpool nimetatud kulud, on võimalik anda hinnang osakonna tegevusedukusele. Osakonna otsest kasumit hinnates on võimalik hinnata ka osakonna juhi juhtimisedukust. Selleks, et hinnata osakonna lõplikku panust kogu ettevõtte ärikasumisse võetakse arvesse ka ettevõtte üldkulud. Ettevõtte üldkulud jagatakse osakondade vahel müügitulu alusel. Ettevõtte üldkulude hulka kuuluvad administratiivtöötajatega (pearaamatupidaja, finantsjuht, tegevjuht, müügidirektor, juhatus) seotud palgakulud, kontori ülalpidamisega seotud kulud (rent, büroomaterjalid, remondi- ja hooldustööd) ning esindus- ja vastuvõtukulud.

### 3.5.1 Otsekulud pluss juurdehindlus meetod

Kuna praegu kasutatakse ettevõttes kuludel põhinevat sisehindade määramise meetodit, millele lisatakse täiendav kasumimarginaal, siis on autor valinud selle meetodi esimeseks analüüsitavaks meetodiks. Eesti ja Läti hulгимүүги osakonna omavaheliste tehingute puhul praegu veel seda meetodit ei rakendata. Intervjuu käigus selgus, et tegevjuhi ootus tulevikus kasutatavale süsteemile on, et ettevõttes kasutatav meetod oleks kõikidele osakondadele samasugune. Analüüsid otsekuludel põhineva meetodi võimalikku rakendamist Eesti ja Läti hulгимүүги osakonnas, peaks sellest selguma selle sobivus või mitte sobivus.

Kuna selles peatükis kasutatava näite puhul on tegemist ainult materjali vahendamisega, siis võib öelda, et Eesti osakonna jaoks alternatiivkulu ei ole, kuna osakond ei kaota sellest midagi, et eelistatakse välisele tehingule sisetehingut. Seetõttu on otsekulude kasutamine sisehinnana sobiv.

Arvutuses (Lisa 2) on eeldatud, et Eesti hulгимүүги osakond müüb Läti hulгимүүги osakonnale 1000 ühikut toodet X kuus. See on reaalne kogus, mis on selgunud analüüsid ettevõtte eelmiste perioodide müügiaruandeid. Müüdud kauba omamaksumus Eesti osakonnale on 40 eurot. Muid otseseid kulusid toote X müügiga ei kaasne. Osakonnaga seotud jaotatud üldkulud on 3,6 eurot tooteühiku kohta ning osakonnale jaotatud ettevõtte üldkulud on 2,4 eurot tooteühiku kohta. Otsesed kulud, mis Eesti osakonnale kaasnevad sisetehingu tegemisega on kokku 43 600 eurot. Osakonna otsesest kuludest lähtuvalt peaks sel juhul olema ühe ühiku müügihind vähemalt 43,60 eurot. Kui me lisame hinnale praegu sisemiste tehingute jaoks kasutuses oleva kasumimarginaali 5%, siis teenib Eesti osakond sisetehingust 45 700 eurot müügitulu. Otsene kasum tehingust on 2100 eurot. Kasum tuleb 5% juurdehindlusest. Kuid kui lahutada kuludest ka osakonnale jaotatud ettevõtte üldkulud 2400 eurot, on lõplikus ärikasumiks -300 eurot.

Teiselt poolt vaadates ostja ehk Läti hulгимүүги osakond maksab sisetehingu objekti eest 45 700 eurot ja kui need müüakse edasi turuhinnaga, mis Läti turul on keskmiselt 54 eurot ühe tooteühiku kohta, teenib ta müügitulu 54 000 eurot kuus. Kauba soetusmaksumusele lisandub veel transpordikulu arvestuslikult 2 eurot ühiku kohta. Osakonnaga seotud üldkulud on 5 eurot tooteühiku kohta, selle näite puhul kokku 5000 eurot. Kulud kokku Läti hulгимүүги osakonna jaoks on 52 700 eurot ning osakonna otseseks kasumiks kujuneb 1300 eurot. Kui lisada ka ettevõtte üldkulud 0,5 eurot tooteühiku kohta, kujuneb lõplikuks ärikasumiks 800 eurot. Ülevaatlik tabel arvutuste kohta on toodud lisa 2.

Arvutusest selgus, et kui kauba müügiga kaasnevatele otsestele kuludele lisada 5% juurdehindlus, siis on müüja osakonna jaoks sisemine tehing kahjumlik, kuna 5% juurdehindlus ei kata ära osakonnale jaotatud ettevõtte üldkulusid. Kuna praegu Plaat Detailis Eesti osakonna puhul hinnatakse ainult osakonna lõplikku ärikasumit ja juhi tegevuse tulemusele hinnangut ei anta, siis omanike jaoks kahjum sisemisest tehingust võib olla aktsepteeritav. Läti osakonna tulemust hinnates antakse hinnang ka osakonna juhtide juhtimisedukusele. Nende poolt vaadates on analüüsitud meetod aktsepteeritav, kuna sisehind on piisavalt madal, et olla välisturul konkurentsivõimeline ning saavutada soovitud kasumieesmärk. Samas ei annaks see Plaat Detaili tegevjuhile ja juhatusele õiglast informatsiooni tegeliku kasumlikkuse kohta, kuna vastavalt sellele meetodile on osakonna kulud väikesed. Kui Läti osakond ostaks kauba välise tarnija käest, ei oleks hind neile võib-olla nii soodne.

### **3.5.2 Turuhinnal põhinev meetod**

Järgmisena analüüsib autor meetodit, mille kohaselt sisehind määratakse lähtuvalt turuhinnast. Turuhind on hind, mida ettevõtte kasutab müües kaupa ettevõttevälistele klientidele. Turuhinda saab kasutada, kui on võimalik kindlaks määrata, millist hinda kauba eest välisturul ollakse nõus maksma. Kuna toodet X müüakse väga palju ka ettevõttevälistele klientidele, ei ole autoril turuhinna leidmisega probleeme ja keerulisi arvutusi see ei nõua.

Analüüsides ettevõtte müügiaruandeid selgus, et keskmine hind, millega müüakse toodet X ettevõttevälisele kliendile on 55 eurot. Kulud ühiku müümisel jäävad muutumatuks. Endiselt on osakonnaga otseselt seotud kulud 1000 ühiku kohta 43 600 eurot. Müües Läti osakonnale toodet X turuhinnaga, teeniks Eesti osakond müügitulu 55 000 eurot ning kasumit 11 400 eurot. Turuhind aitab müüja osakonnal kasumit maksimeerida. Eesti osakonnal ei ole mõjuvat põhjust müüa toodet X ettevõttesiseselt madalama hinnaga, kui välise müügiga oleks saanud müüa paremini.

Läti osakonna jaoks on kauba soetusmaksumus võrdne Eesti osakonna müügituluga. Täiendavad kulud ühiku kohta on muutumatud, endiselt umbes 2 eurot ühiku kohta. Läti hulgimüügi osakonna kulud on kokku seega 62 000 eurot. Edasimüügi hind välisele kliendile ei muutu. Kuna toote soetusmaksumus on ostja osakonnale juba nii kallis, et edasimüügi hinnale suuremat kasumimarginaali juurde panna ei ole turutingimustes võimalik, kujuneb Läti osakonna lõplikuks ärikasumiks -8500 eurot. Täpsem tabel arvutuste kohta on toodud töö lisas 3.

Turuhinna eeliseks on, et see minimeeriks ebaõige ostu- ja müügikäitumise. Ostuosakonnal ei ole selle meetodiga vahet, kust ta varusid hangib, sest ta saab neid sama hinnaga osta nii ettevõtte siseselt kui ka väliselt. Samas kui ettevõtte kui terviku soov on müüa toodet X läbi Plaat Detaili Eesti osakonna, et kasvata müügimahtusid ja käivet, siis turuhind ei võimalda adekvaatselt hinnata Läti kasumikeskuse tulemust. Kuna toode mida mõlemast osakonnast müüakse on täpselt sama, siis ei ole võimalik, et turuhind vahepeal nii palju kasvaks, et ka ostuosakond selle pealt saaks kasumit teenida.

### **3.5.3 Sisemised kokkuleppehinnad**

Viimase meetodina on jäänud veel analüüsida kokkuleppeliste sisehindade meetodit. Kokkulepe tähendab, et ostja ja müüja osakond lepivad omavahel ise kokku mõlemale osapoolale sobivas hinnas. Läbirääkimiste tulemus sõltub mitmest erinevast tegurist, eelkõige läbirääkimisoskusest. Eesti osakond soovib müüa maksimaalse hinnaga, mida Läti hulгимүүgi osakond on nõus maksma. Teisest küljest vaadates jälle Läti hulгимүүgi osakond soovib osta madalaima hinnaga, millega Eesti hulгимүүgi osakond on nõus müüma.

Kui eeldada, et Läti osakonna ühe ühiku toote X müügihind on endiselt 54 eurot ja selle osakonna ühe ühiku müügiga kaasnevad kulud on 5,5 eurot, siis ostja osakond oleks rahul sisehinnaga mis jääks alla 48,5 euro. Kuna müüja osakond lähtub läbirääkimisest sellest, millised on tema jaoks kauba soetusmaksumus, kauba müügiga kaasnevad täiendavad kulud ning osakonna püsikulud, siis on vajalik leida sobivaim hind kahest aspektist lähtuvalt. Esiteks eeldame, et sisetehingut tehes alternatiivkulu ei ole. Ühe ühiku kogukulud Eesti hulгимүүgi osakonnas olid 46 eurot ja kuna alternatiivkulu ei ole, siis on osakonna juhi jaoks aktsepteeritav sisehind, mis on üle 46 euro ühiku kohta. Olukord muutuks, kui Eesti hulгимүүgi osakonnas kaasneks sisetehinguga ka alternatiivkulu. Alternatiivkulu tekib, kui mingi kindel partii või kogus müüakse ettevõttesiseselt, kuigi samal ajal oleks olnud võimalik see müüa ka ettevõtteväliselt. Ettevõttevälised kliendid on nõus maksma ühe ühiku toote X eest 55 eurot. Selles olukorras oleks miinimum sisehinnaks turuhind, kuna muidu Eesti hulгимүүgi osakond teeniks kasumit vähem, kui oleks võimalik.

Kombineerides mõlema osakonna juhi nõudmisi, on autor arvutanud välja vahemiku, kuhu peaks jääma sisehind. Kuna üldiselt toote X müügi puhul alternatiivkulu puudub, alati on võimalik toodet juurde tellida nii, et rahuldatud saaks nii sisemine kui ka väline nõudlus, siis selle näite puhul jääks

sobiv sisehind vahemikku 46 eurot kuni 48,5 eurot. Autor on teostanud arvutused hinnaga 47 eurot. Autor eeldas, et kuna Läti osakond on alles uus, siis Eesti osakonna juht on nõus läbirääkimistel tulema neile vastu ja müüma kaupu soodsama hinnaga. Täpsemad arvutused on toodud töö lisas 4.

Selgus, et kui juhid lepiksid kokku sisehinnas keskmiselt 47 eurot tooteühiku kohta, siis oleks mõlema osakonna jaoks sisemine tehing kasumlik. 25 eurot kataks ära nii müüja osakonna muutuv- kui ka püsikulud ning võimaldaks teenida ka väikese kasumi, mis peaks olema piisavalt motiveeriv, et sisemist tehingut teha. Samuti teeniks kasumi ka Läti osakond. Samuti oleks kokkuleppeline sisehind Läti osakonna jaoks parem kui täiskuludel või turuhinnal arvestatud hind.

### **3.6 Järeldused ja ettepanekud**

Järgnevalt kirjeldab autor täpsemalt uurimistulemuste põhjal tehtud järeldusi. Selle alapeatüki eesmärk on vastata magistritöö põhiküsimusele ja -eesmärgile ning selgitada välja sobivaim sisehindade arvestamise meetod Plaat Detaili sisemiste tehingute jaoks. Samuti teeb autor ettepanekuid edasiseks tegevuseks. Tabel 8 töö lisas 5 illustreerib kokkuvõtvalt erineval meetodil leitud sisehindade mõju ettevõtte üksuste majandustulemusele. Eelmises alapeatükis arvutas autor arvestuslikke sisehindu töös käsitletud kolmel erineval meetodil ning vaatas, kuidas erinevad hinnad mõjutavad osakondade lõpliku kasumit. Tabelis on näha, et arvutustest selgus, et erinevad meetodid mõjutavad otseselt müüja osakonna müügitulu ning ostja osakonna otsekulusid ja seega kasumit mõlemal osakonnal.

Järgnevalt kirjeldatakse lähemalt, millised olid tulemused kui kasutada erinevaid meetodeid. Meetodi sobivuse hindamisel lähtub autor neljast kriteeriumitest, mis on välja toodud ka töö teises peatükis:

1. Kui hästi sisehinnad sobivad ettevõtte eesmärkide saavutamiseks?
2. Kas sisehinnad sunnivad juhte tegema suuri pingutusi?
3. Kas sisehinnad aitavad tippjuhtidel mõõta osakonna tulemusi?
4. Kui hästi toetab sisehind otsuste tegemist osakondade sees?

Esimesena arvutati välja sisehind kuludel põhineval meetodil, kuna see on meetod, mida ettevõtte ka praegu oma arvestussüsteemis kasutab. Intervjuuerides ettevõtte töötajaid, selgus, et see meetod

on arusaadav ja seda on lihtne rakendada organisatsiooni kõikidel tasemetel. Kuludel põhinevaid sisehindu võib leida mitmeti, näiteks võib sisehind kujuneda lähtudes ainult osakonna otsekuludest, kui ka võib sisehind kujuneda osakonna kogukuludest. Samuti lisatakse kuludele juurde vahel kasumimarginaal. Autor viis läbi arvutuse eeldusel, et sisehinna määramiseks võetakse arvesse ainult need kulud, mis on otseselt seostatavad osakonnaga. Kuludele lisati kasumimarginaal 5%.

Selgus, et sisemise müügi korral teenib Eesti osakond 5% otsest kasumit, kuid üksuse lõplik ärikahjum on -300 eurot. 5% juurdehindlus ei kata ära osakonnale jaotatud ettevõtte püsikulusid. Samas kui sisemist müüki ei oleks ja ettevõtte müüks seetõttu kuus 1000 ühikut toodet X vähem, siis oleks võimalik, et Plaat Detail peaks seepärast tõstma hindu kõikidele välisklientidele, et katta ära püsikulusid. Kuna üksuse tulemust mõõdetakse lõpliku ärikasumiga, siis sellistel tingimustel sisetehing võib olla Eesti osakonna juhile demotiveeriv ning ta sooviks pigem müüa ise otse ettevõttevälisele kliendile, mitte ettevõtte teisele osakonnale. Kuna sisehinna arvutamisel lähtutakse tegelikest kuludest, mitte eelarvestatud kuludest, siis on oht, et osakonna juht ei ole piisavalt orienteeritud sellele, et osakonna kulusid vähendada. Ükskõik millised on osakonna kulud, 5% otsest kasumit teenib müügiesakond ikka. Ettevõtte kui terviku seisukohast on see väga suur probleem.

Läti osakonna jaoks kuludel põhinevad sisehinnad võimaldavad olla välisturul konkurentsivõimelised, kuna soetusmaksumus on osakonna jaoks väike. Madalate kulude tõttu teenib osakond välistest tehingutest nii kui nii kasumit. Selle puudus on aga, et see ei nõua juhtidelt erilist pingutust leidmaks uusi kliente või müümaks tooteid kõrgema kasumimarginaaliga.

Autori arvates võib see meetod võib sobida küll ettevõtte müügieesmärkide täitmiseks, sest tänu konkurentsivõimelisele hinnale on Läti osakonnal lihtne leida uusi kliente ja kasvatada kogu ettevõtte müügitulu. Kuid teisest küljest demotiveerib see osakonnajuhte kulusid kontrollima. Samuti on autor arvamusel, et see meetod ei nõua kumbagi osakonna juhilt erilist suuri pingutusi osakonna tegevusedukuse parandamiseks. Müüja osakonna juht ei pea kulude vähendamist nii oluliseks, kuna isegi kui kulusid vähendada, siis väheneb ka arvestuslik sisehind ja kasumi teenimisele see ikka kaasa ei aita. Ostja osakonna juht ei pea tegema erilisi pingutusi, et kasumit teenida, tema osakonna kasum on tulenevalt madalatest kuludest juba niigi kindel. Osakondade tulemused ei sõltu seega eriti osakonna juhtide tegevusest või tegemata jätmisest ja seetõttu ei saa tippjuhtkond osakondade tulemusele ka anda õiglast hinnangut. Käesoleva magistr töö alguses tõi



autor välja, et vastutuspõhise arvestuse eesmärk on juhtide hindamine ainult nende otsuste üle, mille üle neil on kontroll. Kuludel põhinev sisehinna määramise meetod ei toeta juhtide iseseisvust otsuste tegemisel, sest see meetod põhineb kindlale reeglile – hind on võrdne ühiku otseste kuludega ja juhid ei saa selle üle läbirääkimisi pidada. Kui ettevõtte siiski soovib kuludel põhinevat meetodit kasutada, soovib autor sisehind arvestada tuginedes eelarvestatud kuludele ning lisada juurdehindlust rohkem kui 5%.

Järgmisena arvutas autor sisehinnad turuhinnal põhineva meetodi alusel. Kui arvestuslik sisehind on võrdne hinnaga, millega on võimalik müüa kaupa ja toodangut välisele turule, ei saa osakondade juhid neid hindu ise oluliselt mõjutada. See meetod on müüja osakonnale motiveerivam, kuna osakond teenib tehingust ka täiendavat kasumit. Erinevalt eelnevalt kirjeldatud meetodist motiveerib see juhti ka vähendama kulusid osakonna sees, et kasumit veelgi suurendada. Kuna tippjuhid on hinnanud müüja osakonda ehk Eesti hulгимүүги osakonda alati kui kasumikeskust ja tulemuslikkust hinnanud lõpliku kasumlikkuse alusel, siis annaks see meetod endiselt ka õiglase informatsiooni osakonna tegevusedukuse kohta.

Kuna turuhind on kõrge, siis muudab see Läti osakonna juhtide jaoks keeruliseks hinnaga turul konkureerimise. Müügidirektori sõnul ei ole võimalik Lätis edasi müües turuhinnale veel nii palju juurdehindlust juurde panna, et osakond suudaks tegutseda kasumlikult (Jupitov 2019). Ettevõtte kui terviku jaoks võib see tähendada, et müük võib üldse väheneda. Kuna lõppkliendile muutub hind liiga kalliks, muutub keeruliseks uute klientide leidmine, vanad kliendid loobuvad ostmiseks ja see ei motiveeri juhte aktiivse müügiga enam tegelema. Kuna Plaat Detailis lähtutakse Läti osakonna juhtide tasustamisel ka selle osakonna majandustulemusest, siis nende jaoks on kõrged sisehinnad kindlasti ebaõiglased.

Autori arvates sobib see meetod Plaat Detaili Eesti hulгимүүги osakonnale väga hästi ning osakonna kasum on tõsiseltvõetav ja selle põhjal on võimalik teha tippjuhtidel õigeid otsuseid. Kui ka edaspidi vaadata Läti osakonda kasumikeskusena, siis selle osakonna jaoks need sisehinnad ei sobi. Autor teeb juhtkonnale ettepaneku hinnata Läti osakonda edaspidi tulukeskusena, kuna tegelikult vastutavad selle osakonna juhid ainult osakonna tulude eest. Läti osakonna otsesed kulud on seotud materjali soetamisega ettevõtte teiselt osakonnalt ja mistahes meetodit kasutades ei ole need kulud tegelikult juhtide poolt kontrollitavad. Seetõttu ei saa neid kulusid arvesse võtta, kui soovitakse hinnata osakonna juhtide tegevustulemust. Kui selle osakonna juhte hinnatakse müügitulu järgi, siis autori arvates motiveeriks see neid aktiivsemalt tegelema müügitgevusega

ning see aitaks saavutada kogu ettevõtte põhieesmärki. Autor esitles ettepanekut ka tegevjuhile, kes oli nõus väitega, et Läti osakonna juhid ei saa kauba soetusmaksumust otseselt mõjutada. Kuid tema arvates võib Läti osakondade juhtide hindamine müügitulu alusel kaasa tuua olukorra, kus müügitulu suurendamiseks müüakse liiga madala hinnaga. Kokkuvõtvalt müügi mahud küll suureneks, kui kasumlikkus mitte. Selle olukorra vältimiseks tuleb seada piirangud müügi hinnale ja kokku leppida miinimum müügi hinnas.

Viimasena leidis autor sisehinnad kokkuleppelisel meetodil, mis tähendab, et sisehinna lepivad mõlemad tehingu osapooled omavahel ise kokku. Selle meetodi eeliseks on see, et see toetab kõige rohkem juhtide iseseisvust ja annab neile võimaluse mõjutada ise nende osakonda puudutavaid aspekte ning võtta vastu nende arvates parimaid otsuseid. Mõlemad osakonnad on huvitatud oma üksuse parimast tulemusest ja see motiveerib neid ka heade tulemuste nimel pingutama. Kokkulepped ei pea sageli silmas ettevõtte kui terviku huve ja on võimalik, et lepitakse kokku hindades, mis on küll positiivsed eraldiseisvate üksuste jaoks, kuid mitte ettevõtte kui terviku jaoks. Autori arvates on see meetod Plaat Detaili jaoks ohtlik, kuna hindade läbirääkimisel võidakse eelistada Läti osakonda, sest see on ettevõtte jaoks uus ja esialgu soovitakse ikka näha osakonna häid tulemusi.

Kokkuleppelist meetodit kasutatakse pigem harva ja siis, kui mahud on väikesed. Kuna hulgi müügi osakondade vahel on sisetehingute objekte palju ja ka hinnad on muutlikud, siis seda meetodit kasutades peaksid osakondade juhid läbirääkimisi pidama pidevalt ja kulutama selle peale väga palju oma aega. Seetõttu peab töö autor seda meetodit kõige ebasobivamaks uuritava ettevõtte Plaat Detaili jaoks.

Analüüsid arvutuste tulemusi ja vaadates erinevate meetodite mõju osakondade kasumile, selgus, et sisehinnad mõjutavad oluliselt kasumikeskuste tulemust. Müüja osakonna lõplik kasum erinevatel meetoditel jäi vahemikku -300 kuni 9000 eurot. Ostja osakonna kasum kõikus vahemikus -8500 kuni 800 eurot. Samuti selgus, et sisehinna määramise meetodil on oluline mõju osakonnajuhtide motivatsioonile. Liiga kõrge või liiga madal sisehind võib viia ebaoptimaalse käitumiseni. Autori arvates on oluline mõista, et ettevõtte kui terviku jaoks ükski sisehinna meetod otseselt kasumit ei suurenda, iga meetodiga jääb ettevõtte kui terviku kasumiks 500 eurot, kuid meetodi valikul tuleks silmas pidada just kvalitatiivset poolt.

Erinevate meetodite sobivust hindas autor neljast kriteeriumist lähtuvalt ning kokkuvõtte järelduste kohta on toodud tabelis 4.

Tabel 4. Meetodite võrdlustabel lähtuvalt hindamiskriteeriumist

Hindamiskriteerium	Turupõhine meetod	Kulupõhine meetod	Kokkuleppeline meetod
Kas aitab saavutada ettevõtte eesmärke?	Jah, kui Läti osakonda vaadatakse tulukeskusena	Pigem jah	Ei, kokkulepitud hind võib olla optimaalne osakonnale, kuid mitte ettevõttele kui tervikule
Kas võimaldavad mõõta vastutuskeskuse tulemust?	Jah, kui Läti osakonda vaadatakse tulukeskusena	Kui sisehind ei ületa kogukulusid, siis pigem mitte	Jah
Kas motiveerib osakonnajuhte pingutama?	Jah, hind võimaldab maksimeerida kasumit. Motiveerib rohkem müüma ja samal ajal kulusid vähendama	Jah, kui tuginetakse eelarvestatud kuludele. Ei, kui tuginetakse tegelikele kuludele	Jah
Kas toetab osakondade autonoomiat?	Jah	Ei, süsteem on reeglipõhine	Jah, otsused võetakse vastu iseseisvalt

Allikas: autori koostatud

Võttes kokku kõik ülaltoodud järeldused, võib öelda, et igal meetodil on oma eelised ja puudused. Valides uuritavale ettevõttele sobivaimat arvestuslike sisehindade süsteemi, peab kõik eelised ja puudused nii juhtkonna kui ka osakonna juhtide tasemel läbi arutama. Lähtudes kvalitatiivsetest tunnustest soovib autor ettevõttes kasutusele võtta turuhinnal põhineva sisehinna süsteemi, kuna see süsteem annaks Eesti hulгимүүgi osakonna tegevustulemusest õiglase ülevaate. Kuna hulгимүүgi osakonda on sisemised tehingud lisandunud alles käesolevast aastast, siis võivad kõik muud süsteemid mõjutada oluliselt osakonna kasumlikkust ja tippjuhtidele võib anda see vale signaali. Võrreldes teiste meetoditega on see kõige sobivam hindamaks Eesti osakonna tulemust. Kuna sellest osakonnast müüakse tooteid ka ettevõttevälisele kliendile, on turuhind ka lihtsasti kindlaks tehtav. Samuti ei ole osakonna tulemust hinnates vahet, kas tehingud on tehtud ettevõttevälise või -sisese tehingupartneriga. Et kirjeldatud meetod sobiks ka Läti hulгимүүgi osakonna tegevustulemuste hindamiseks, ei tohiks juhtkond edaspidi Läti hulгимүүgi osakonda käsitleda kasumikeskusena vaid peaks seda üksust autori arvates vaatama tulukeskusena. Tuluüksuse juht on vastutav tulu maksimeerimise eest ja tema ei vastuta siseostu kulude eest, sest

ta ei saa neid mõjutada. Nagu ka varem mainitud, on Läti osakonna otsekuludeks ainult sisemiste tehingutega seotud kulud, mida nemad tegelikult kontrollida ei saa.

Kuna käesolevas töös analüüsiti sisetehinguid ainult ühe näite põhjal, ei saa olla kindel, et see meetod sobiks ka ettevõtte teistele osakondadele. Magistritöö piiratud mahu tõttu ei ole võimalik analüüsida kõiki ettevõttes esinevad sisemisi tehinguid. Ka teiste sisemiste tehingute kohta tuleks viia läbi samasugused arvutused ja analüüsida erinevate sisehindade meetodite kasutamise mõju vastutuskeskuste tulemusele. Ettevõtte ei pea kasutama iga sisetehingu jaoks ühte ja sama süsteemi, võib võtta kasutusele ka erinevad süsteemid ja neid omavahel kombineerida.

## KOKKUVÕTE

Nüüdisaegses kiiresti muutuv asjakeskkonnas omavad konkurentsieelist ettevõtjad, kes suudavad kiiresti reageerida muutustele ja võtta vastu asjakohasele informatsioonile tuginevaid otsuseid. Otsustamisprotsessi kiirendamiseks on vajalik võimu ja vastutuse detsentraliseerimine organisatsioonis. Detsentraliseeritud struktuur võimaldab rakendada organisatsioonis vastutuspõhist arvestussüsteemi. Vastutuspõhise arvestussüsteemi rakendamiseks on vajalik vastutuskeskuste loomine. Selle süsteemiga mõõdetakse kulusid ja tulusid iga vastutuskeskuse kohta eraldi. Vastutuskeskuste juhid on ise vastutavad oma tegevuse, oma alluvate tegevuse ja igasuguse tegevuse eest, mis toimub nende vastutusalas. Vastutuskeskused on omavahel seotud ning teevad omavahel koostööd. Koostöö seisneb otsuste vastuvõtmiseks vajaliku informatsiooni vahetamises ja ka omavahel kaupade ja teenuste müügis. Vastutuskeskuste omavaheliste tehingutega kaasnevad kulud ja tulud mõjutavad otseselt vastutuskeskuste kasumit. Sisemiste tehingute hinnastamiseks on vaja üleantavale toodangule või teenusele määrata õiglased sisehinnad. Sisehindade määramiseks kasutatakse erinevaid meetodeid. Käesolevas töös analüüsiti turuhinnal põhinevat meetodit, kuludel põhinevat meetodit ja sisemistel kokkulepetel põhinevat meetodit.

Käesoleva töö uurimisprobleem oli erineva sisehinna määramise meetodi mõju ettevõtte kasumikeskuste tulemuslikkusele. Töös oli uuritavaks ettevõtteks Plaat Detail OÜ. Plaat Detail on Eesti tootmisettevõtte, mille struktuur on detsentraliseeritud. Ettevõtte on tinglikult jagatud viieks osakonnaks: Madise tootmine, Suur-Paala tootmine, kaubanduskeskused, Eesti hulгимүүк, Läti hulгимүүк. Ettevõtte osakonnad osutavad omavahel teenuseid. Töös keskenduti Eesti ja Läti hulгимүүги vahelistele tehingutele õiglase sisehinna leidmisele, sest need sisehinnad on ettevõttes praegu reguleerimata.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kuidas sisehinnad mõjutavad vastutuskeskuste lõpptulemust ja üksuste juhtide motivatsiooni ning milline sisehindade süsteem oleks kõige sobivam uuritavas ettevõttes Plaat Detail OÜ.

Erinevate meetodite hindamisel lähtuti järgnevatest kriteeriumitest:

1. Kui hästi sisehinnad sobivad ettevõtte eesmärkide saavutamiseks?
2. Kas sisehinnad sunnivad juhte tegema suuri pingutusi?
3. Kas sisehinnad aitavad tippjuhtidel mõõta osakonna tulemusi?

#### 4. Kui hästi toetab sisehind otsuste tegemist osakondade sees?

Töös tehti järgmised järeldused:

1. Sisehinnad mõjutavad oluliselt vastutuskeskuste kasumit ja üksuste juhtide motivatsiooni. Liiga madal või liiga kõrge sisehind võib viia suboptimaalse käitumiseni.
2. Kuludel põhinev meetod ei nõua Plaat Detaili osakondade juhtidelt erilist pingutust. Ostja osakonna jaoks on kauba soetusmaksumus väike ning tänu sellele ei ole kasumi teenimine keeruline. Müüja osakonda ei motiveeri see meetod kulusid vähendama, sest juurdehindluse võrra teenitakse kasumit ikka.
3. Sisemise kokkuleppehinna meetod toetab küll osakonna juhtide autonoomiat, kuid on Plaat Detaili jaoks liiga aeganõudev, sest sisetehingute objekte on palju ja hinnad on muutlikud.
4. Plaat Detail OÜ sisehindade määramiseks on kõige sobivam turuhinnal põhinev meetod, sest see süsteem annaks Eesti hulgimüügi osakonna tegevustulemusest õiglase ülevaate. Kõik teised meetodid moonutaksid Eesti osakonna tulemust.

Autori arvates võimaldab turuhinnal põhinev sisehind saavutada ettevõtte kui terviku eesmärgi. Samuti võimaldab see mõõta vastutuskeskuste tulemust ning motiveerib osakonnajuhte pingutama. Kuna sisehind ei põhine reeglitel, siis toetab see ka osakonnajuhtide autonoomiat. Selleks, et hinnata Läti osakonna juhtide juhtimisedukust, teeb autor ettepaneku vaadata edaspidi seda osakonda tulukeskusena, sest osakonna juhid ei saa mõjutada kauba soetamisega seotud kulusid.

Magistritöö piiratud mahu tõttu ei olnud võimalik analüüsida kõiki ettevõttes esinevad sisemisi tehinguid. Ka teiste sisemiste tehingute kohta tuleks viia läbi samasugused arvutused ja analüüsida erinevate sisehindade meetodite kasutamise mõju vastutuskeskuste tulemusele.

## **SUMMARY**

### **THE ROLE OF TRANSFER PRICES IN MEASURING PERFORMANCE OF RESPONSIBILITY CENTERS**

Kädy Jefanov

In today's fast-changing business environment have a competitive advantages companies who can react quickly to changes and make decisions that are based on relevant information. Decentralization of power and responsibility within the organization is needed to speed up the decision-making process. A decentralized structure enables the organization to implement a responsibility accounting system. The implementation of a responsibility accounting system requires the creation of responsibility centers. A responsibility center can be classified according to control over costs, revenues, and investments. Responsibility center managers are responsible for their own activities and for all activities within their area of responsibility. Responsibility centers are cooperating with each other. The costs and revenues of transactions between responsibility centers have a direct impact on responsibility center profit. Internal transfers of products create a need for a pricing mechanism between divisions to accurately reflect the costs and revenues of doing business. The price, which one unit of a company charges for goods or services provided to another unit of the same company, is called the transfer price. Different methods are used to determine transfer prices. In this thesis three different methods were discussed: the market based method, the cost based method and the negotiated transfer pricing method.

The Master's thesis is based on Plaat Detail OÜ's business activity. Plaat Detail is an Estonian manufacturing company with a decentralized structure. The company is conditionally divided into five departments that provide services to each other. In the thesis author focused on finding fair transfer price for transactions between Estonian and Latvian wholesale departments as these internal prices are currently unregulated in the company.

The aim of the Master thesis is to find out how transfer prices influence the final result of the responsibility centers and the motivation of the unit managers and which transfer pricing system would be most suitable for the case company Plaat Detail OÜ.

In order to achieve this aim, author has set the following research tasks:

1. Describe the nature of responsibility accounting in a decentralized organization.
2. Describe responsibility centers - profit centers, investment centers, cost centers and revenue centers.
3. Analyze different transfer pricing systems.
4. Monitor the transferred products of the case company and the method used to determine transfer prices.
5. Make sample analysis to apply different transfer pricing methods.
6. Find the effect of a transfer pricing method on a company's profit Center.

There are three chapters in this thesis. The Master's thesis is divided into two parts - theoretical and empirical. Qualitative data collection methods have been used in order to gain information for the thesis. Author gathered information through semi-structured interviews with the Plaat Detail's chief executive officer, sales director and chief financial officer.

The author calculated the transfer prices using three different methods discussed in the thesis and looked at how different prices affect the final profit of the departments.

Four criteria are used to evaluate transfer pricing system:

1. How well transfer price promotes goal congruence?
2. How well transfer price drives managers to exert a high level of effort?
3. How well transfer price helps top managers to evaluate the performance of individual units?
4. How well transfer price supports units' autonomy in decision making?

Comparing the results, the author concluded that:

1. Transfer prices have a significant impact on the profitability of the responsibility centers and the motivation of unit managers. Transfer prices that are too low or too high can lead to sub-optimal behavior.
2. The cost-based method does not require any high level effort on the managers of Plaat Detail departments. For the buyer department, the cost of goods is low and making it easy to make a profit. This method does not motivate the seller's department to reduce costs, because the mark-up still makes a profit.



3. The market price method is the most appropriate method for determining the internal prices of Plaat Detail OÜ, as this system would give a fair overview of the performance of the Estonian wholesale department. All other methods would distort the result of the Estonian department.

In the author's opinion, it is important to understand that for company as a whole, any transfer pricing method will not generate extra profit, but the qualitative aspect should be considered when choosing a method. In the author's view, a market based transfer price enables the objectives of the company as a whole to be achieved. It also enables the measurement of the results of the responsibility centers and motivates department managers to make efforts. As the transfer price is not based on rules, it also supports the autonomy of department managers. In order to evaluate the management success of the Latvian department managers, the author suggests to look at this department as a revenue center in the future, as the department managers cannot influence the cost of purchasing the goods.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

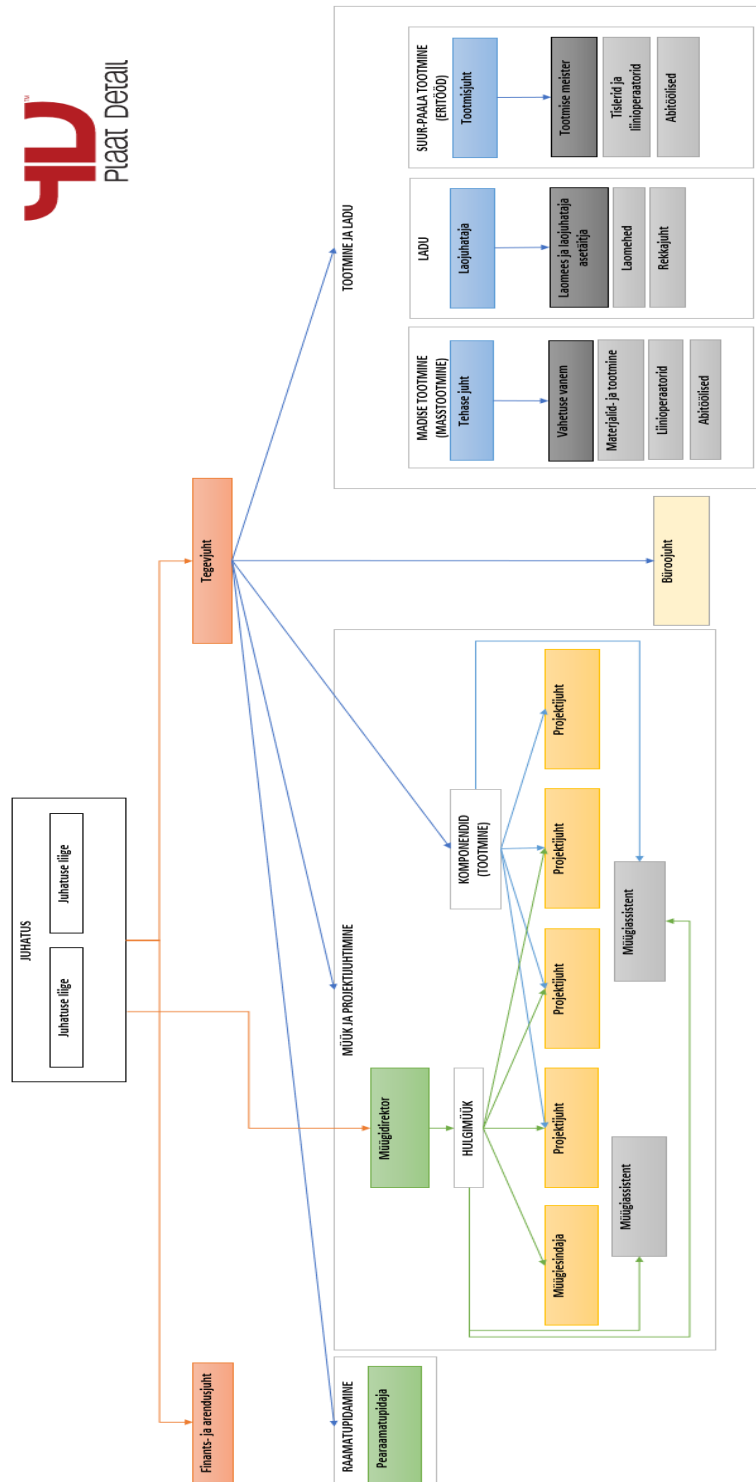
- Adeniji .A. (2005) An insight into management accounting. 3rd edition. Lagos: Value analysis consults.
- Alas, R. (2004). Juhtimise alused. 4. tr. Tallinn: Külim
- Aruomoaghe, J. A., Omimi-Ejor Osaretin Kingsley, A. Multinational transfer pricing: issues and effects on the Nigerian economy. Kättesaadav: <http://www.globalacademicgroup.com/journals/the%20nigerian%20academic%20forum/MULTINATIONAL%20TRANSFER%20PRICING.pdf>, 15.11.2019
- Choi, R.D. & Meek, G.K. (2011) International accounting. 7th ed. Pearson Education Inc. Upper Saddle River.
- Claver-Cortés, E. , Pertusa-Ortega, E .M., Molina-Azorín, J. F. (2012). Characteristics of organizational structure relating to hybrid competitive strategy: Implications for performance. *Journal of Business Research* 65, 993–1002.
- Daft, R. L. (2000) Essentials of organization theory and design, 2nd ed. South-Western College Publications.
- Darvishmotevali, M. (2019). Decentralization and Innovative Behavior: The Moderating Role of Supervisor Support. *International Journal of Organizational Leadership*, 8, 31-45.
- Dean M., Feicht F. J, Smith .M. (2008) Internal auditing: January/February 2008. Taxes A and M University.
- Eltayef, A. (2016) Inter departmental transfer Pricing / Transfer Cost. Kättesaadav: <https://www.linkedin.com/pulse/inter-departemental-transfer-pricing-cost-ahmed-eltayef/>, 13.11.2019
- Enz, C.A. (2008) Creating a competitive advantage by building resource capability. *Cornell Hospitality Quarterly*, 49 (1), 73-78.
- Freeman, L. N. (2004) Responsibility Centers promote effective financial control. *Ophthalmology Times*.
- Garrison, H, R., Noreen, E., W., Brewer, P.C., (2008) Managerial Accounting (12<sup>th</sup> ed). New York: McGraw-Hill Companies.
- Graybeal, P., Franklin, M., Cooper, D. (2019) Principles of Accounting, Volume 2: Managerial Accounting. Houston, Texas: OpenStax.
- Hanini, E. A. (2013) The Extent of Implementing Responsibility Accounting Features in the Jordanian Banks. *European Journal of Business and Management*, 5 (1), 217-229.
- Horngren, C.T, Foster, G. (1997). Cost accounting: A managerial emphasis. 9th ed. Upper Saddle River (N.J.): Prentice Hall.

- Hornngren, C.T, Bhimani, A., Datar, S.M., Foster, G. (2002). Management and Cost Accounting (2<sup>nd</sup> ed). Edinburgh: Pearson Education Limited.
- Hornngren, C., Datar, S. & Rajan, M. 2012. Cost Accounting: A managerial emphasis (14<sup>th</sup> ed). Pearson Education Inc. Upper Saddle River.
- Jones, G. R. (1995). Organizational theory: Text and Cases. New York: Addison-Wesley
- Jones, G. R. (2004). Organizational Theory, Design and Change: Text and Cases. 4th. ed. New Jersey: Pearson Educational International
- Jupitov, E., Plaat Detail OÜ müügidirektor. Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn. 18.11.2019
- Li, D., Ferreira, M.A. (2008). Internal and external factors on firms' transfer pricing decisions: insights from organization studies. *Notas Económicas*, 27, 23-38.
- Lääts, K., Peets, P. (1999) Vastutuspõhine arvestus. Üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis. Tartu: Rafiko
- Kafashpoor, A., Shakoori, N., Sadeghian, S.(2013) Linking organizational culture, structure, Leadership Style, strategy, and organizational effectiveness: Mediating role of knowledge management. *Advanced Research in Economic and Management Sciences*, 10, 158-172.
- Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2003). Tasakaalus tulemuskaart: strateegialt tegudele. Tallinn: Pegasus
- Karlson, F. (2006). Riigiasutuste majandamine. Tallinn: Sisekaitseakadeemia
- Lomp, K. Plaat Detail OÜ tegevjuht. Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn. 19.11.2019
- Mahmud, I., Anitsal, I., Anitsal M. M. 2018. Revisiting Responsibility Accounting: What Are the Relationships Among Responsibility Centers? *Global Journal of Accounting and Finance*, 2 (1), 84-98.
- Marjani, A., Ardahaey, F. T.(2012) The Relationship between Organizational Structure and Organizational Justice. *Asian Social Science*, 8 (4), 124-130.
- Martins, A. (2017) Accounting information and its impact in transfer pricing tax compliance: A Portuguese view. *Euro-Med Journal of Business*, 12 (2), 207-220.
- McWatters, C., Zimmerman, J., Morse D. 2008. Management Accounting. Analysis and Interpretation. Pearson Education Limited: Edinburg Gate.
- Mojgan, S. (2012). Examining the Role of Responsibility Accounting in organizational Structure. *American Academic & Scholarly Research Journal*, 4 (5)
- Okoye .A. E. (1997) Cost accountancy: Management operational application. Benin City. United City Press.

- Omimi-Ejor Osaretin Kingsley, A., Endurance, O., Sunny, A. I., Ozele, C. E. (2014) Responsibility Accounting: An Overview. *IOSR Journal of Business and Management*, 16 (1), 73-79.
- Plaat Detail kodulehekülg. Kättesaadav: <https://plaatdetail.ee/>, 24.11.2019
- Rusly, F. H., Corner, J. L., Sun, P. (2012). Positioning change readiness in knowledge management research. *Journal of Knowledge Management*, 16 (2), 329 – 355.
- Sahay, S. A. (2013). Financial Control and Transfer Pricing. In: Lee CF., Lee A. (eds) *Encyclopedia of Finance*. Springer, Boston, MA
- Schuster, P., Clarke, P. (2010). Transfer Prices: Functions, Types, and Behavioral Implications. *Management Accounting Quarterly Winter*, 11 (2), 22-32.
- Smith, T.A., Mills, A.M., Dion, P. (2010). Linking Business Strategy and Knowledge Management Capabilities for Organizational Effectiveness. *International Journal of Knowledge Management*, 6 (3), 22-43.
- Trang, N. T. X. (2016). A review of transfer pricing: from domestic to international transfer pricing. *International Journal of Business, Economics and Law*, 10 (3), 18-23.
- Tse, J., Ching-Yick, T., Eliza, P. (1991). An empirical analysis of organizational structure and financial performance in the restaurant industry. *International Journal of Hospitality management*, 10 (1), 59-72.
- Tuan, T. T. (2017) Application Responsibility Accounting to Sustainable Development in Vietnam Manufacturers: An Empirical Study. *Economics World*, 5 (6), 573-583.
- Tono, H., Tanasal, S., Asri, M. (2018) Performance Measurement in Transfer Pricing Practice. *SSRN Electronic Journal*. Kättesaadav: 10.2139/ssrn.3210100, 03.12.2019
- Valksaare, A., Plaat Detail OÜ finantsjuht. Autori intervjuu. Helisalvestis. Tallinn. 18.11.2019

**LISAD**

# Lisa 1. Plaat Detail OÜ struktuur



Joonis 4. Plaat Detail OÜ struktuur

Allikas: Plaat Detail OÜ sisedokumendid

## Lisa 2. Sisehindade arvutus kulupõhisel meetodil

Tabel 5. Sisehinnad kulupõhisel meetodil.

	<b>Eesti hulgimüügi osakond</b>	<b>Läti hulgimüügi osakond</b>	<b>Kokku</b>
Müügitulu	45 700	54 000	54 000
Müüdüd kauba omamaksumus	40 000	45 700+2000	42 000
<b>Brutokasum</b>	<b>5 700</b>	<b>6 300</b>	<b>12 000</b>
Osakonna üldkulud	3 600	5 000	8 600
<b>Otsene kasum</b>	<b>2 100</b>	<b>1 300</b>	<b>3 400</b>
Ettevõtte üldkulud	2 400	500	2 900
<b>Ärikasum</b>	<b>-300</b>	<b>800</b>	<b>500</b>

Allikas: autori koostatud

### Lisa 3. Sisehindade arvutus turuhinnal põhineval meetodil

Tabel 6. Sisehinnad turuhinnal põhineval meetodil

	<b>Eesti hulgimüügi osakond</b>	<b>Läti hulgimüügi osakond</b>	<b>Kokku</b>
Müügitulu	55000	54 000	54 000
Müüdüd kauba omamaksumus	40 000	55 000+2000	42 000
<b>Brutokasum</b>	<b>15 000</b>	<b>-3 000</b>	<b>12 000</b>
Osakonna üldkulud	3600	5000	8600
<b>Otsene kasum</b>	<b>11 400</b>	<b>-8 000</b>	<b>3 400</b>
Ettevõtte üldkulud	2 400	500	2 900
<b>Ärikasum</b>	<b>9 000</b>	<b>-8 500</b>	<b>500</b>

Allikas: autori koostatud



## Lisa 4. Sisehindade arvutus kokkuleppelisel meetodil

Tabel 7. Sisehinnad kokkuleppelisel meetodil

	<b>Eesti hulgimüügi osakond</b>	<b>Läti hulgimüügi osakond</b>	<b>Kokku</b>
Müügitulu	47000	54 000	54 000
Müüdud kauba omamaksumus	40 000	47 000+2000	42 000
<b>Brutokasum</b>	<b>7 000</b>	<b>5 000</b>	<b>12 000</b>
Osakonna üldkulud	3600	5000	8600
<b>Otsene kasum</b>	<b>3 400</b>	<b>0</b>	<b>3 400</b>
Ettevõtte üldkulud	2 400	500	2 900
<b>Ärikasum</b>	<b>1 000</b>	<b>-500</b>	<b>500</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 5. Sisehindade võrdlus erinevatel meetoditel

Tabel 8. Erineval meetodil arvatatud sisehindade mõju üksuse majandustulemusele

	Kulupõhine meetod	Turuhinna meetod	Kokkuleppe meetod
Müüja osakond			
Kogus	1000	1000	1000
Ühiku sisehind	45,70	55	47
<b>Müügitulu</b>	<b>45 700</b>	<b>55 000</b>	<b>47 000</b>
Müüdud kauba omamaksumus	40 000	40 000	40 000
<b>Brutokasum</b>	<b>5 700</b>	<b>15 000</b>	<b>7 000</b>
Osakonna üldkulud	3 600	3600	3600
<b>Otsene kasum</b>	<b>2 100</b>	<b>11 400</b>	<b>3 400</b>
Ettevõtte üldkulu	2 400	2 400	2 400
<b>Ärikasum</b>	<b>-300</b>	<b>9 000</b>	<b>1 000</b>
Ostja osakond			
Kogus	1000	1000	1000
Ühiku sisehind	45,70	55	47
Ühiku müügihind	54	54	54
<b>Müügitulu</b>	<b>54 000</b>	<b>54 000</b>	<b>54 000</b>
Müüdud kauba omamaksumus	47 700	57 000	49 000
<b>Brutokasum</b>	<b>6 300</b>	<b>-3 000</b>	<b>5 000</b>
Osakonna üldkulud	5 000	5000	5000
<b>Otsene kasum</b>	<b>1 300</b>	<b>-8 000</b>	<b>0</b>
Ettevõtte üldkulu	500	500	500
<b>Ärikasum</b>	<b>800</b>	<b>-8 500</b>	<b>-500</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 6. Intervjuu Plaat Detail OÜ finantsjuhiga

Intervjuu viidi läbi Tallinnas, Plaat Detail kontoris 18.11.2019.

K. J. – intervjuueerija

A.V. – intervjuueeritav

K. J.: Tere! Kui sul on aega, siis me võiksime rääkida veidi sisehindade teemal. Intervjuu käigus tahan ma teada sinu arvamust praegusest sisehindade süsteemist. Kas sinu arvates on see süsteem sobiv või näed sa, et oleks vaja midagi muuta?

A. V.: Okei. Praegu ma arvestan sisehinda nii, et ma võtan kokku kõik kulud, mis osakonnal seoses sisetehinguga tekivad ja lisan sinna kasumi 5%. Selle 5% pani paika juhtkond, kui ma kuluarvestust tegema hakkasin.

K. J.: Kas sa võtad arvesse ka ettevõtte üldkulud või ainult otsesed osakonnaga seotud kulud?

A. V.: Ei, ettevõtte üldkulusid ma sisehinda arvestades arvesse ei võta. Arvestan ainult neid kulusid, mida saab otseselt osakonnaga seostada.

K. J.: Kas praegune süsteem tekitab sulle ka lisatööd, et need kõik kulud kätte saada või muud moodi?

A. V.: Otseselt küll ei tekita. Kuluarvestuse jaoks pean kulud osakondade vahel ära jagama nii kui nii. Probleem oli varem sisetellimuste välja filtreerimine, sest meil ei olnud SAFis (ettevõttes kasutatav majandustarkvara) sisetehingud kuidagi eraldi kajastatud, ma vaatasin neid laoliikumiste järgi ja see oli väga tüütu käsitöö. Nüüd on meil sisetellimuste jaoks eraldi tellimuse tüüp.

K. J.: Kas projektijuhid või osakondade juhid on huvi tundnud ja sinu käest küsinud täpsemat infot, millised kulud sisehinna arvestusel arvesse võetakse?

A. V.: Kunagi kindlasti on, näiteks Ergo (endine kaubanduskeskuste hulgimüügi juht), sest tema palk sõltus kaubanduskeskuste osakonna tulemusest ja tema jaoks oli oluline, mis hinnaga Madise osakonnast ta letid kätte saab. Praegu enam keegi väga huvi ei tunne, sest kellegi töötasu enam osakonna tulemusest ei sõltu. Väga harva kuluarvestuse koosolekutel küsitakse täpsemalt, mis kulud ning rea hulka on arvestatud.

K. J.: Kas sinu arvates on praegune süsteem õiglane ja võimaldab mõõta osakondade kasumlikkust?

A. V.: Eks see sõltub, millisest vaatevinklist vaadata. Näiteks kaubanduskeskuste jaoks on see okei, sest tegelikult saavad nad valmistooteid kätte väga odavalt. Aga tootmisosakondade jaoks see õiglane kindlasti ei ole. Kui Madise osakonnast müüakse lette või kilpe väliskliendile, siis nad teenivad palju rohkem kasumit, kui müües kaubanduskeskustele või Suur-Paala osakonnale. Suur-

Paala osakonna osad tooted on kasumlikud jälle just seetõttu, et jällegi on Madiselt tulnud pooltoode odav.

K. J.: Kas siis, kui kuluarvestust arendati, kaaluti ka teisi sisehindade määramise meetodite kasutamist?

A. V.: Tegelikult mitte.

K. J.: Aga kas sinu arvates võiks tulevikus kasutusele võtta mingi teise süsteemi?

A. V.: Raske öelda. Praegune süsteem on suhteliselt lihtne ja kuigi omavaheliste tehingute mahud kogu aeg järjest kasvavad, ei ole see maht praegu veel nii suur, et väga oluliselt osakondade lõppkasumit mõjutaks. Näiteks turuhinda sisehinnana kasutada küll ei saaks, sest siis oleks küll Suur-Paala ja kaubanduskeskuste osakond kahjumis ja tunduks, et on suur probleem. Madise osakonna kasum oleks suur ja sellega oleks kõik muidugi rahul. Juhtkond võtab kõik otsused vastu kasumi järgi, see on nende jaoks kõige olulisem näitaja.

K. J.: Olgu, aitäh. Sain nüüd piisavalt infot.

A. V.: Eks anna teada, kui midagi veel täpsemalt teada on vaja. Ma arvan, et sellel teemal uurimist jagub.

## Lisa 7. Intervjuu Plaat Detail OÜ müügidirektoriga

Intervjuu viidi läbi 18.11.2019 Tallinnas, Plaat Detail kontoris.

K. J. – intervjuueerija

E. J. – intervjuueeritav

K. J.: Tere! Ma kirjutan oma magistritöö sisehindade teemal ja teen seda Plaat Detaili näitel. Info kogumiseks tahaksin teada ka sinu arvamust praeguste sisehindade kohta.

E. J.: Nii, mis sind täpsemalt huvitab.

K. J.: Kui hästi sa oled kursis üldse, kuidas praegustele sisetehingutele hinnad arvestatakse?

E. J.: Kuludele lisatakse 5% kasumit, aga ma ei tea, kas nii hinnastatakse kõik sisemised tehingud.

K. J.: Kas sa tead ka, millised kulud täpselt arvesse võetakse?

E. J.: Tegelikult ei tea ma täpselt, mis kulud sinna hulka arvestatakse. Kuluarvestuse koosolekutel vahel tekib ikka küsimusi, miks ühe või teise kliendi kasumlikkus nii madal on ja siis tekib küsimusi, kuidas osakondade vahel kulusid jaotatakse. Näiteks kaubanduskeskuste letid, mis Madise osakonnas toodetakse on minu jaoks alati veidi kallid tundunud, aga ma pole täpselt aru saanud, kuidas need kulud nii kõrged on.

K. J.: Seega tundub, et praegune süsteem ei ole väga läbipaistev.

E. J.: Jah, läbipaistev see ei ole, muidu on loogiline ja arusaadav.

K. J.: Hulгимүүги osakonnast oleme Läti osakonnale müünud tooteid siiani turuhinnaga. Nüüdsest käsitletakse ka neid tehinguid sisetehinguna. Mis sa arvad, kas need tehingud peaks edaspidi hinnastama sarnaselt teistele sisetehingutele, kulud pluss 5% või peaksime jätkama turuhinnaga?

E. J.: Ei, ei. Turuhinnaga kindlasti jätkata ei saa, see on praeguseks täiesti kindlaks saanud. I ja L-ga (Läti osakonna müügiesindajad) on kokku lepitud, et nad saavad preemiat kasumi pealt. Kui me müüme neile turuhinnaga, siis nad ei suuda sellele hinnale veel nii palju kasumimarginaali juurde lisada, et olla Läti turul konkurentsivõimelised ja teenida ka kasumit. Juba praegu on näha, et nad pole enam üldse motiveeritud.

K. J.: Aga kas hulгимүүги osakonna kulud pluss 5% võiks olla sobivaks sisehinnaks?

E. J.: Ma arvan, et me ei saa võtta arvesse isegi kõiki hulгимүүги osakonnaga seotud kulusid vaid peaksime neid tehinguid vaatama üldse eraldi ja võtma lihtsalt meie ostuhinna ja lisama sellele mingi kokkulepitud protsendi kasumit. See hind peakski praegu olema kokkuleppe põhine, ei saa igale kaubagrupile rakendada sama meetodit. Kõik sõltub ju ka kogustest.

K. J.: Võimailik, et sellise meetodiga väheneks Eesti hulгимүүги kasumlikkus. Kas see oleks sinu jaoks aktsepteeritav?

E. J.: Igatahes. Kui me müüme sisuliselt ju ühte ja sama toodet, siis me ei saagi mõlemas osakonnas kasumit teenida ja sellest saavad kõik aru. Praegu on oluline Läti osakond tööle saada ja hoida L ja I motiveerituna, muidu me sealt uusi kliente ei saa.

K. J.: Okei, aitäh. Sain piisvalt infot. Oma töös arvestan sisehinda kolmel erineval meetodil ja koostan näidisarvutused Eesti hulгимүүgi ja Läti hulгимүүgi osakondade omavaheliste tehingute näitel. Eks paistab, kuidas siis erinevad meetodid osakondade kasumlikkust mõjutavad.

E. J.: Seda tulemust tahaks pärast kindlasti näha. Sellest võib olla palju kasu, et lõpuks õige hind paika saada.

## Lisa 8. Intervjuu Plaat Detail OÜ tegevjuhiga

Intervjuu viidi läbi Tallinnas, Plaat Detail kontoris 19.11.2019.

K. J. – intervjuueerija

K. L. – intervjuueeritav

K. J.: Tere! Kirjutan oma magistritöö sisehindade teemal ja teen seda Plaat Detail näitel. Töös keskendun peamiselt hulгимүүgi osakondade vahelistele tehingutele sisehinna leidmisega. Intervjuu eesmärgiks on kaardistada sinu arvates puudused praeguses sisehindade süsteemis ja sinu ootused võimalikule uuele süsteemile.

K. L.: Huvitav teemavalik. Seda tööd tahaks juba näha, et teada saada millise hinnaga me siis Läti osakonnale müüma peaks.

K. J.: Loodan ka, et töö on abiks õiglase sisehinna määramiseks. Kuid seoses sellega, kumb on sinu jaoks olulisem, kas sisehind peaks aitama mõõta vastutuskeskuse ehk osakonna tegevuse tulemuslikkust või osakonna juhi tegevuse edukust?

K. L.: Plaat Detaili puhul me vaatame ikka rohkem osakonna tulemuslikkust üldiselt. Osakonna juhtide panust küll hinnatakse, kuid pigem subjektiivselt ja mitte mingi konkreetse näitaja järgi. Läti puhul nüüd on kokku lepitud, et juhtidele makstakse ka preemiat vastavalt puhaskasumile ehk siis võib öelda, et hinnatakse ka juhi tegevuse edukust. Aga nemad on ka erand, sest nad saavad otseselt kõiki kulusid, mis kasumit mõjutavad ise mõjutada.

K. J.: Kas sisehind sinu arvates mõjutab osakonna tulemuslikkust või juhi tegevuse edukust?

K. L.: Ikka mõjutab. Läti osakonna juhid tahavad saada kaupa odavamalt kui turuhind, sest praegu nad teenivad kahjumit. Nad tahavad oma kulusid vähendada, et teenida eelarvestatud kasumit. Kui me aga odavamalt müüks, siis oleks kahjum Eesti hulгимүүgi osakonnas ja seda pigem langetada ei tahaks.

K. J.: Sisehindade määramiseks kasutatakse üldiselt kolme erinevat meetodit – turuhinnal põhinevad sisehinnad, kuludel põhinevad sisehinnad ja kokkuleppelised sisehinnad. Teiste sisemiste tehingute jaoks me kasutame praegu kuludel põhinevat meetodit. Kas sinu arvates see sobiks ka hulгимүүgi osakondade vaheliste tehingute hinnastamiseks?

K. L.: Ma arvan küll, et sobiks. Hea olekski, kui kõikide sisetehingute jaoks kasutatakse sama meetodit. Siis oleks see kõigile ühtmoodi arusaadav ja ei peaks mitmeid erinevaid tabeleid koostama. Eesti hulгимүүgi osakonda jääks kasumit siis igal juhul 5% ikka ja Läti osakonna jaoks oleks ka soetushind madalam kui turuhind.

K. J.: Kas see motiveeriks L ja I rohkem müüma? Kas see mõjutaks kuidagi ka müügidirektori motivatsiooni?

K. L.: Jah, nii saavad nad kasumit ju teenida, mida rohkem müüvad, seda rohkem kasumit teenivad. Ma arvan, et müügidirektor oleks ka rahul.

K. J.: Ühesõnaga ma saan aru, et sinu jaoks oleks oluline, et sisehind aitaks hinnata õiglaselt osakondade tulemust ja samas oleks kasutusel ühtne meetod kõigi sisetehingute hindade kujundamisel?

K. L.: Jah, täpselt.

K. J.: Kas sinu arust praegune süsteem on kõikide osakondade jaoks õiglane?

K. L.: Minu arust küll on.

K. J.: Selge, aitäh selle infot eest!



## Lisa 9. Lihtlitsents

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

Mina, Kädy Jefanov (sünnikuupäev: 23.02.1993)

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

Sisehindade roll vastutuskeskuste tulemuslikkuse mõõtmisel, mille juhendaja on Tarmo Kadak,

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

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks TalTechi veebikeskkonna kaudu, sealhulgas TalTechi 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.

---

<sup>1</sup>*Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil.*