

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Evelin Press

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE SVK ELEKTER OÜ
NÄITEL**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2018

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 7675 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Evelin Press

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 154333BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: evelin.press@gmail.com

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA :

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	4
SISSEJUHATUS	5
1. ETTEVÕTTE SVK ELEKTER OÜ NING PROBLEEMI OLEMUSE KIRJELDUS.....	7
1.1. SVK Elekter OÜ tutvustus	7
1.2. Ettevõtte tööprotsessi kirjeldus.....	10
1.3. Probleemid kulude arvestamisel	12
2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE	14
2.1. Ettevõtte kulude analüüs.....	14
2.2. Kulude liigitamine	16
2.3. Kuluarvestusmeetodi ja- süsteemi valimine	22
2.4. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi väljatöötamine ettevõtte näitel	26
2.5. Kuluarvestussüsteemi rakendamine majandustarkvaras Merit Aktiva.....	30
2.6. Järeldused ja ettepanekud	35
KOKKUVÕTE	38
SUMMARY.....	41
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	44
LISAD	46
Lisa 1. SVK Elekter OÜ juhatuse esimees Sven Kiik'ga läbiviidud intervjuu küsimustik.....	46
Lisa 2. Autori poolt täiendatud kontoplaan kulukontode lõikes.....	47

LÜHIKOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk on kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele, mille põhitegevusala on elektriinstallatsiooni tööd. Töö esimeses osas on autor toonud välja lühikokkuvõtte ettevõtte tegevusest, tööprotsessidest ning probleemi olemusest.

Uurimisprobleemi lahendamiseks analüüsis autor ettevõtte kulusid eelnevatel aastatel, mis andis informatsiooni kululiikidest ning nende võimalustest ja vajadustest kulude jaotamiseks. Järgnevalt hindas autor ettevõtte tegevust, mille kaudu määras kulukandja ja kulukohad selliselt, et kättesaadav informatsioon annaks ettevõtte juhile selle, mida ta vajab. Seejärel keskendus autor kulude liigitamisele otse- ja kaudkuludeks ning muutuv- ja püsikuludeks ning tõi välja jääktuluarvestus meetodit kasutades eelmiste aastate keskmise kasumi, mida üks tellimus teenis.

Kuluarvestusmeetodi valikul on lähtunud meetodilistest alustest ning ettevõtte omapäras, mille põhjal osutus valituks tellimuspõhine kuluarvestussüsteem. Valitud süsteemi rakendamiseks lõi autor nii ettevõtte kui ka raamatupidaja huvides tellimustöö lehe, tööjõukuluandmiku ning kaudkulude jaotamise alused. Lähtuvalt kulude analüüsist täiustas autor ka kontoplaani.

Kuluarvestussüsteemi praktiliseks rakendamisevõimaluseks lähtus autor kasutuselolevast majandustarkvarast Merit Aktiva ning läbi kahe näidistellimuse kinnitas, et loodud kuluarvestussüsteemi on otstarbekas ning realselt võimalik ellu viia.

Võtmesõnad: kuluarvestussüsteem, kulude liigitamine, tellimuspõhine kuluarvestussüsteem, Merit Aktiva, tellimustöö leht, tööjõukuluandmik, kontoplaan

SISSEJUHATUS

Kuluarvestussüsteemi eesmärk ettevõttes on kasutada ühtlaselt samasid kuluarvestusmeetodeid, põhimõtteid ja tehnikat, mis võimaldab kuluvõrdlusi, aitab välja tuua optimaalseid lahendusi ning kõrvaldab ebaefektiivsust, sealjuures olles paindlik ning kohandatav. Efektiivne kuluarvestussüsteem tagab õigeaegse, kvaliteetse ja läbipaistva ülevaate kuludest, mille tulemusena omakorda luuakse märkimisväärsed eeldused eesmärgist tulenevate põhjendatud juhtimisotsuste vastuvõtmiseks (Haldma, Karu 1999, 13).

Lõputöö eesmärgiks on luua ettevõttele SVK Elekter OÜ kuluarvestussüsteem, rakendades majandustarkvara Merit Aktiva võimalusi.

Teema on aktuaalne, kuna ettevõttes puudub hetkel süsteemne kulude arvestamine ning kõik teenuse osutamisega kulud liigitatakse majandustarkvaras Merit Aktiva etteantud kululiikide alla. Lisaks sellele ei ole ettevõtte juhil võimalik antud mudeli põhjal aru saada, millised kulutused millistele objektidele on tehtud. Juhtimise seisukohast on taoline arvestuse pidamine ebaefektiivne ning ei taga ettevõttele jätkusuutlikku toimimist.

Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade ettevõtte SVK Elekter OÜ tegevusest;
- kaardistada ettevõttes tekkivad kulud läbi kulude analüüsi;
- analüüsida kuluarvestusmeetodeid ning valida ettevõtte eesmärkidest tulenevalt efektiivne süsteem kulude juhtimiseks;
- kuluarvestussüsteemi väljatöötamine;
- luua juurutamiskava väljatöötanud kuluarvestussüsteemi rakendamiseks majandustarkvaras Merit Aktiva.

Lõputöö kontsentreerub praktilise probleemi lahendamisele, mistõttu formuleeriti see arendusuurimusena. Lõputöö kirjutamisel on kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit. Uurimisprotsessis on autor lähtunud empiirilisest materjalist (kirjalikud dokumendid, intervjuu).

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millest esimene annab ülevaate ettevõttest, tööprotsessidest ning probleemi olemusest. Teises peatükis keskendutakse kuluarvestusmeetodi valimisele ning sellega seonduvatele meetodilistele alustele, antakse ülevaade kuluarvestusprotsessi loomisest uuritud ettevõtte näitel ning loodud süsteemi rakendusvõimalustest majandustarkvaras.

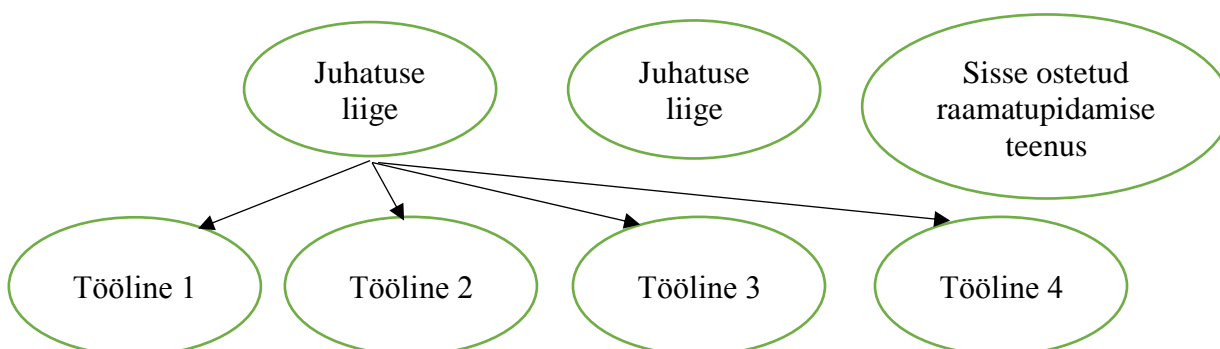
1. ETTEVÕTTE SVK ELEKTER OÜ NING PROBLEEMI OLEMUSE KIRJELDUS

1.1. SVK Elekter OÜ tutvustus

Lõputöös uuritud ettevõtte SVK Elekter OÜ on asutatud 2014. aastal. Euroopa Liidu VKE (väike- ja keskmise suurusega ettevõtja) määratlemise kriteeriumite järgi on tegemist mikroettevõttega, millel on vähem kui 10 töötajat ning maksimaalne käive ja bilansimaht jääb alla 2 miljoni euro (EK määrus 800/2008/EÜ lisa 1 art 2). Ettevõtte põhitegevuseks on elektriinstallatsioon ehk elektriseadmete paigaldus. Ettevõtte kliendiks on eraisikud, korteriühistud. väikeettevõtted ning ehitustööde peatöövõtuga tegelevad ettevõtted. SVK Elekter OÜ peamised tegevusvaldkonnad on:

- elektrisüsteemide projekteerimine;
- elektrisüsteemide rekonstrueerimine;
- elektririkete kõrvaldamine;
- siseelektritööd, elektrikilpide montaaž;
- kontrollmõõdistuste korraldamine.

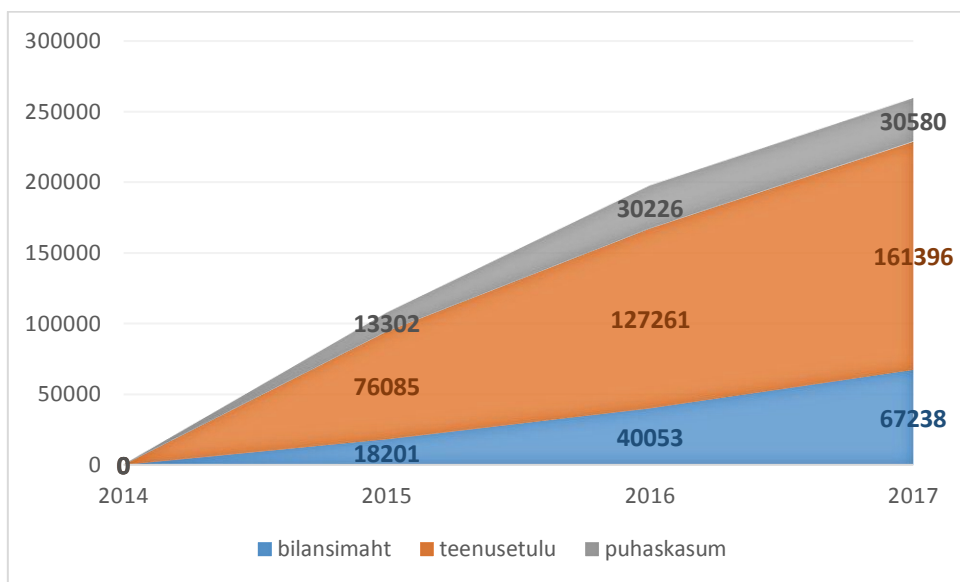
Ettevõtte eesmärgiks on pakkuda kvaliteetset ning terviklikku lahendust elektririkete kõrvaldamisest elektisüsteemide loomiseni. Ettevõtte juhatus koosneb kahest juhatuse liikmest. Põhitegevusalaga tegeldakse nii Tallinnas ja selle lähiümbruses kui ka Tartus. Ettevõtte struktuuri iseloomustab kõige selgemalt joonis 1.



Joonis 1. SVK Elekter OÜ struktuur
Allikas: autori koostatud

Ettevõtte on edukalt käivitunud ning 4 tegevusaasta jooksul märgatavalt kasvanud. Peamisteks koostööpartneriteks on tegevuse jooksul kujunenud Norete Grupp OÜ, Holmerk OÜ, Majapood OÜ ja OÜ MPJ Grupp. Eelnimetatud ettevõtted tegelevad ehitusvaldkonnas ning Majapood OÜ põhitegevusalaks on hoonestusarendus. SVK Elekter OÜ teostab nimetatud ettevõtetele alltöövõtuna elektriinstallatsiooni töid.

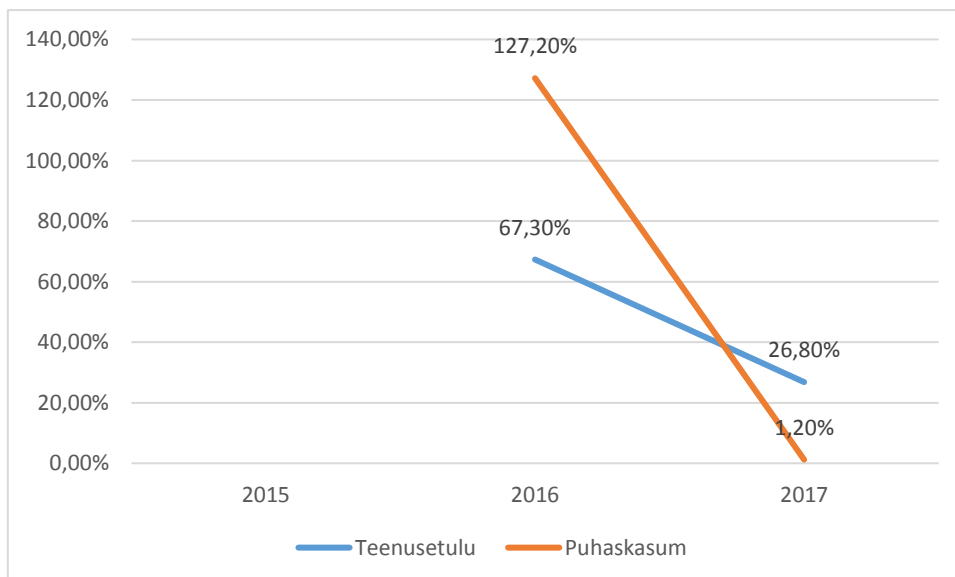
Ettevõtte peamistest finantsnäitajatest annab ülevaate joonis 2.



Joonis 2. SVK Elekter OÜ bilansimaht, teenusetulu ja puhaskasum aastatel 2014 – 2017
Allikas: autori koostatud

Jooniselt 2 on näha, et esimesel aastal on ettevõtte tegevus käivitunud edukalt ning juba teise tegevusaasta lõpuks on teenusetulu kasv olnud 60%. Ettevõtte teenusetulu 2017. aastal on võrreldes 2016. aastaga kasvanud 34135 euro võrra ning ettevõtte loomise hetkest on viimane kasvanud rohkem kui 100%. Samas on 2016 - 2017 perioodil puhaskasum vaid 354 euro võrra kasvanud.

Teenusetulu ja puhaskasumi paremaks võrdlemiseks 2016. – 2017. aastal, tõi autor välja nimetatud näitajate kasvutempo.



Joonis 3. Teenusetulu ja puhaskasumi kasvutempo 2016 – 2017. aastal
Allikas: autori koostatud

Joonisel 3 toodud näitajatest on näha, et mõlema näitaja muutus võrreldaval perioodil oluliselt langenud ning ettevõtte juht peaks analüüsima, millest selline langus on tekkinud. Autori arvates väljatoodud näitajate analüüsimisel võib väita, et ettevõtte kulude juhtimises on tekkinud probleemid. Teenusetulu suur kasv ning puhaskasumi madal kasv võrreldaval perioodil võib olla tekkinud, kuna ettevõtte teenusarvete esitamisel ei ole arvestanud kõiki seotud kulusid. Taoline juhtimisviga võib viia ettevõtte olukorda, kus ta hakkab teenima kahjumit ning ei ole enam järkusuutlik.

Autor analüüsis ka ettevõtte rentaablusnäitajat puhaskasumimarginaal (*net profit margin*). Puhaskasumimarginaal näitab puhaskasumi osatähtsust müügikäibest ning peegeldab ettevõtte hinnakujundust, kulude struktuuri ja tootmise efektiivsust ehk mitu senti teenis ettevõtte müügikäibe igalt eurolt (Alver, Reinberg 2002, 320).

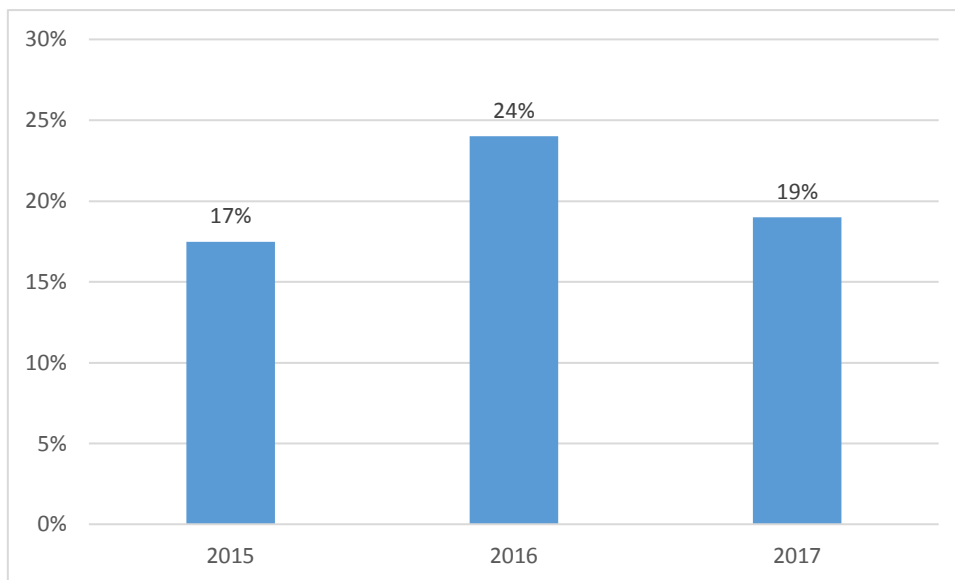
$$b = \frac{X}{Y} \quad (1)$$

kus

b – puhasrentaablusmarginaal,

X – puhaskasum,

Y - müügikäive



Joonis 4. SVK Elekter OÜ puhaskasumimarginaal aastatel 2015 – 2017

Allikas: autori koostatud

Jooniselt 4 on näha, et ettevõtte alustas tegevust edukalt. Puhaskasumimarginaal on 2016. aastaks tõusnud 7%. 2017. aastal on puhaskasumimarginaal võrreldes 2016. aastaga vähenenud 5%. See näitab, et tegemist on olnud ebaeduka aastaga ning toob välja, et ettevõttes on probleemid hinnakujunduses ja kulude jaotamises ning arvestamises.

1.2. Ettevõtte tööprotsessi kirjeldus

Ettevõtte raamatupidamist ostetakse sisse teenusena alates 2017. aasta septembri kuust. Eelnevalt teostas raamatupidamist ettevõtte juht. Kuna ettevõtte tegevusvaldkond on suhteliselt spetsiifiline, on kulude kajastamine ettevõtluse jooksul olnud kaootiline. Ettevõtte juhi puudulikud teadmised raamatupidamisest üldiselt ning kulude kajastamisest on mõjutanud tellimuste täitmisega seotud otsuste kulude jaotamist. Samas ei ole ettevõtte juht eelnevalt pööranud tähelepanu ei raamatupidamise üldisele korrashoidmisele, kui ka ei ole üles näidanud otsest huvi, et kulud oleksid liigitatud süsteemselt. Lisaks ei ole ostudokumentide esitamisel antud selgeid juhiseid, millisele tellimusele konkreetne dokument kuulub.

Müügiarvete koostamine ja selles oleva sisu ning hindade määramine on ettevõtte juhi ülesanne. Ettevõtte teeb osaliselt ka alltöövõttu suurematele ettevõtetele, mistõttu on müügiarvete analüüsimisel sageli keeruline tuvastada tellimuse objekti. Intervjuust ettevõtte juhiga selgus, et

juht ei ole enda jaoks väljatöötanud ühtset süsteemi müügiarvete esitamisel. Eelmises alapeatükis analüüsis autor ettevõtte teenusetulu, bilansimahtu ja kasumit (joonis 2), kust selgus, et ettevõtte on olnud kasumlik tegevuse algusest ja kasum on aasta-aastalt kasvanud. Sellest tulenevalt ei ole varasemalt olnud vajadust ja otsesest survet ostuarvete kajastamiseks detailidest lähtuvalt.

Eelnevatel aastatel on ettevõtte majandusaasta aruanded koostatud ja esitatud vastavalt Eesti finantsarvestuse standardile. Kasumiaruande koostamisel on kasutatud skeemi nr 1. Kasumiaruande skeemis nr 1 on ärikulud liigendatud lähtudes kulude olemusest (nt materjalikulud, tööjõukulud, amortisatsioonikulu). Skeem 1 üldjuhul ei nõua kulude jagamist ettevõtte erinevatele funktsioonidele (RTJ 2 2018, 6).

Lõputöö raames ettevõtte juhiga läbiviidud intervjuu käigus selgus, et juhil on soov saada tellimuste kuludest põhjalikku ülevaadet, kuna hetkel ei ole tal teenuse osutamise hinnakujunduseks piisavalt informatsiooni. Lisaks leiab ta, et autori koostatud finantsnäitajad on põhjendatud ning selleks, et ettevõtte oleks jätkusuutlik ning teeniks kasumit ka edaspidi, on autori ettepanekud kuluarvestussüsteemi loomiseks põhjendatud ning juhtimise seisukohast hädavajalikud.

Teenuse osutamise tunnihind tellijale on 16 eurot. Ettevõtte juht ei ole tunnihinna väljatöötamisel arvestanud, kas nimetatud hind realselt katab kõik olemasolevad kulud. Hinna kujunemisel on pigem lähtutud konkureerivate ettevõtete pakutavast teenuse hinnast. Lisaks tunniarvestusele lisatakse teenusarvele teenuse osutamisega seotud materjalikulu, kuid ainult hinnalt kallimad tooted. Teenuse arvel tellijale ei osale kõik otsesed materjalikulud ning teenuse osutamisega seotud muud kulud:

- sisseostetud alltöövõtt;
- masinate ja seadmete rent;
- transpordikulud/kütusekulu;
- tööjõukulu;
- telefonikulu;
- muud teenused, mis on otseselt seotud tellimuse täitmisega.

Eelnimetatud viisil tellijale teenusarve esitamisel tuleb eeldada, et teenustulu tunnihinnaga 16 EUR (eurot) katab kõik tegelikud kulud, mis olid seotud konkreetse tellimusega. Kuna ettevõtte

majandusnäitajad on seni olnud positiivsed – eelkõige majandusaasta kasum – siis võib eeldada, et taolise süsteemi rakendamine ei ole tänaseni probleeme tekitanud. Paraku ei võimalda see ettevõtte juhil hinnata üksikute tellimuste kasumlikkust.

1.3. Probleemid kulude arvestamisel

Finantsarvestuse üks põhiprintsiipidest on tulude ja kulude õige vastandamise printsiip. Antud printsiibi alusel leitakse tulude saamisega seotud kulud. Printsiibi üks neljast rakendamise viisist on fikseerida kulud tuginedes tulu ja kulu tingitud sündmuste vahelisele täpsele põhjuslikule seosele ning seda rakendatakse osutatud teenuste, müüdud kaupade ja toodete omamaksumuse määramisel (Alver 2017, 70). Ettevõtluse olemus on kasumi teenimine. Tulude ja kulude vastandamise printsiibi järgimine ettevõttes annab ettevõtte juhile olulise informatsiooni kulude kasutamise efektiivsusest ning on määravaks omahinna arvestamisel. Nimetatud printsiibi rakendamine kuluarvestuses aitab ettevõtte juhil maandada riske kahjumi teenimisel ning aitab kaasa ettevõtte kasumi kasvatamisel.

Kõik juhtimisotsused tuginevad infole ning juhtimisotsuse kvaliteet sõltub omakorda info kvaliteedist. Tulude ja kulude vastandamise printsiibi rakendamine ettevõttes annab ettevõtte juhile arvestusinfo, mis on äärmiselt oluline igapäevaste äriotsuste langetamisel. Üks väljund info kogumiseks on projekti, protsessi või asjaga seotud kulude kindlaksmääramise tehnika või meetod ehk kuluarvestus.

Finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestuse infot finantsaruannete koostamisel. Juhtimisarvestus ammutab kuluarvestuse infot nii otsuste langetamise kui ka juhtimise selliste osategevuste nagu eelarvestamine (planeerimine), tegevuste hindamine ja reguleerimine (*controlling*) tarvis (Alver, Reinberg 2002, 21-22). Tuginedes eelnevale võib väita, et ühes kasvule orienteeritud ettevõttes on kuluarvestus väga olulisel kohal. Teistlaadi mõtteviisi kasutades seisneb kulude arvestuse põhiline erinevus finantsraamatupidamises ja ettevõttesiseses juhtimissüsteemis selles, et (Mann, Mayer 1995, 36):

- finantsraamatupidamine tugineb kasumiarvestuses kontoklassidele ja tõstab esiplaanile üheselt mõistetavuse, arvetega tõestatud aruandluse;
- ettevõttesisesed juhtimissüsteemid lähtuvad eelkõige kulude tekke põhjuslikust seosest. Orienteerumine põhjustele täjendab kulude liigitamist nii, et on selge nende sõltuvus

kindlatest otsustest või rakendusest ettevõttes, ja see annab võimaluse rakendada vastuabinõusid.

Kuluarvestuse spetsiifilised eesmärgid on (Haldma, Karu 1999, 10):

- toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimine;
- materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse kontroll;
- juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine;
- ettevõtte siseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ja ettevõtte jooksva majandustulemuse hindamine.

Nimetatud eemärkide saavutamise aluseks on ettevõtte kuluarvestuse süsteemi realiseerumine kolmes peamises komponendis (Haldma, Karu 1999, 12):

- kululiikide arvestus;
- kulukohtade arvestus;
- kulukandjate arvestus.

Eelmises alapeatükis iseloomustas autor SVK Elekter OÜ tööprotsessi. Tuginedes kuluarvestuse olemusele ning selle vajadusele ettevõttes on selgelt näha, et täna on uuritud ettevõtte tegevus veel kasumlik, kuid arvestades ettevõtte puhaskasumirentaablust (joonis 4) ja kasvutempot ahelas (joonis 3), ei pruugi pikemas perspektiivis see enam selline olla. Samuti viitas autor, et üksikute tellimuste kasumlikkust ei ole varasemalt olnud võimalik hinnata. Ettevõtte juhiga läbiviidud intervjuust selgus, et kuluarvestuse protsessi loomine ning rakendamine ettevõttes annaks juhile olulise info otsuste tegemiseks. Lisaks saaks juht ülevaate tellimustööde kuludest ning kasumlikkusest. Kuluarvestussüsteemi sisseseadmine ettevõttes on abiks tegevuse jätkusuutlikkusele ning loob alused ettevõtte kasumi kasvatamiseks.

2. KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE

Nüüdisaegse tulemuslikkusele suunatud ja juhtimiseks vajaliku kuluarvestussüsteemi nurgakiviks on konkreetsed ja mõõdetavad kuluarvestuse süsteemi eesmärgid ehk miks me kulusid arvestame? (Karu 2008, 47) Kulude üle arvepidamise info on vajalik, et ettevõttest väljuksid tellimustööde eest tõesed arved ning samuti selleks, et saada ülevaade, kas ettevõtte tegevus on kasumlik nii kogu teenuse osutamise mõistes kui ka üksikute tellimuste vaatenurgast. Eeltoodud arvestades saab lugeda SVK Elekter OÜ kuluarvestuse eesmärgiks saada juhtimiseks vajalikku informatsiooni erinevate tellimustöödega seonduvatest kuludest, mis tagab tellimuse omahinna arvestuse.

Käesolevas peatükis annab autor ülevaate ettevõtte kulude analüüsist ja kirjeldab erinevaid kuluarvestusmeetodeid, millest lähtuvalt teeb valiku süsteemi loomiseks. Läbi valitud kuluarvestusmeetodi loob uuritavale ettevõttele kuluarvestussüsteemi ning toob välja selle rakendusvõimalused ettevõttes kasutuselolevas majandustarkvaras läbi kahe näidistellimuse. Seejärel toob autor välja järeldused, mille analüüsimisel on aluseks loodava ja kasutuseloleva süsteemi konkreetsed tulemused. Lõpetuseks annab autor hinnangu loodud kuluarvestussüsteemile ning esitab omapoolsed ettepanekud ettevõtte juhatusele.

2.1. Ettevõtte kulude analüüs

Ettevõtte kulude analüüsi eesmärk on tuua välja hetkel kasutuselolev kulude struktuur ning läbi selle tuvastada olulisemad kululiigid, mida on otstarbekas kaasta kuluarvestusse. Autor leiab, et läbi kulude analüüsi on võimalik välja tuua ka nende otsene ning kaudne osalus tellimuste täitmisel ning samas on oluliseks kriteeriumiks kuluarvestussüsteemi loomise protsessis.

Ettevõtte kulude analüüsimisel on autor võtnud aluseks esitatud majandusaasta aruannete kasumiaruannetes kirjendatud kulud 2016. – 2017. aastal. Ettevõtte raamatupidamine oli algusaastatel korraldatud teises majandustarkvaras ning seetõttu ei ole informatsiooni kululiikide

kaupa võimalik eristada. Nimetatud põhjusel on kulude analüüsimisel välja jäetud 2014. – 2015. aasta. Eelmise peatüki tööprotsesside kirjelduses on välja toodud, et kasumiaruanded on koostatud vastavalt kasumiaruande skeemile nr 1. Nimetatud skeemi kohaselt on kulud jaotatud kululiikide alusel järgmiselt:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulud;
- muud ärikulud;
- intressikulud;
- tulumaks.

Eelpool nimetatud kululiigid jagunevad omakorda kulukontodeks, milled autor on võtnud analüüsi aluseks. Kuna analüüsi eesmärk on määratleda kulukontode mõju üldisele kuluarvestusele, on välja toodud ka kulukontode osakaal kogukuludest. Läbiviidud analüüs annab ka olulise informatsiooni edaspidises kulude jaotamises otse- ja kaudkuludeks. Lisaks saab ülevaate, millised kulud ei avalda mõju tellimuste täitmisele, vaid on olulised hoopis ettevõtte jätkusuutlikkuse tagamisel. Lisaks selguvad analüüsist kulud, mis mõjutavad tellimusi, kuid mille osakaal kogukuludest on väike ning seetõttu jätab autor need hilisemal kulude jaotamisel arvestusest välja.

Tabel 1. Ettevõtte kulude analüüs 2016. – 2017. aastal

Kulukonto	2016	Osakaal % kogukuludest	2017	Osakaal % kogukuludest
Materjalid kuluks	46087	47,5%	61817	47,3%
Vähese maksumusega tööriistad ja väikevahendid	5907	6,1%	3164	2,4%
Alltöövõtukulud	30	0,0%	4800	3,7%
Masinate, seadmete üür ja rent	640	0,7%	462	0,4%
Muud teenused (põhitegevusega seotud)	9684	10,0%	12082	9,2%
Tööriista varuosad, remont ja hooldus	59	0,1%	41	0,0%
Ruumide kommunaalkulud	0	0,0%	204	0,2%
Telefon, internet	637	0,7%	821	0,6%
IT teenused, arvutitarvikud	38	0,0%	53	0,0%
Kontoritarbed, postikulud	34	0,0%	86	0,1%
Pangateenus	243	0,3%	379	0,3%
Lootusetud debitoorsed võlad	96	0,1%	0	0,0%

Tabel 1. Ettevõtte kulude analüüs 2016. – 2017. aastal järg

Riigilõiv	18	0,0%	0	0,0%
Konsultatsioonid, koolitused	41	0,0%	850	0,6%
Raamatupidamiseteenus	0	0,0%	450	0,3%
Varakindlustus	0	0,0%	17	0,0%
Muud tegevuskulud	488	0,5%	1462	1,1%
Autode kasutusrent	923	1,0%	6676	5,1%
Autode kindlustus	162	0,2%	718	0,5%
Autode kütus bensiin, diisel	5189	5,3%	7343	5,6%
Autode remont, hooldus	3729	3,8%	3752	2,9%
Isikliku auto kompensatsioon	7035	7,3%	2010	1,5%
Muud autodega seotud kulud	104	0,1%	801	0,6%
Töölähetuse kulud	51	0,1%	0	0,0%
Tööjõukulud, palgakulu	9566	9,9%	15895	12,2%
Sotsiaalmaksukulu	3219	3,3%	4922	3,8%
Põhivara amortisatsioonikulu	525	0,5%	0	0,0%
Intressikulu laenudelt	27	0,0%	505	0,4%
Tulumaks	2500	2,6%	1500	1,1%

Allikas: SVK Elekter OÜ majandusaasta aruanded 2016 - 2017, autori arvutused

2.2. Kulude liigitamine

Tuginedes kuluarvestussüsteemi loomise meetodilistele alustele on kululiikide arvestuse üldiseks eesmärgiks jälgida komplekselt ettevõtte tegevustsüklis kulutatavaid ressursse, nende struktuuri ja olulisust majandustulemuse seisukohast (Karu 1999, 35).

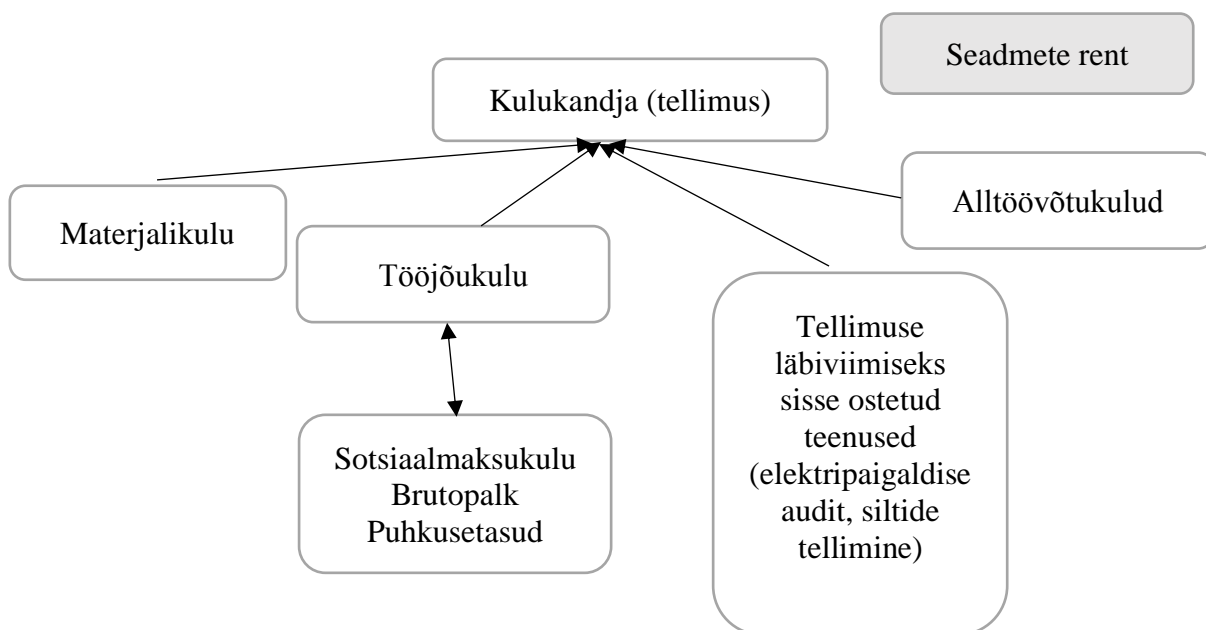
Kuluarvestuse protsessis on vajadus teada, millist liiki kulud ja kus kohas need ettevõttes tekivad. Mõiste kulu on sageli kasutatav sõna, mis peegeldab konkreetse eesmärgi saavutamiseks ohverdatud või kaotatud rahalisi mõõtmeid, näiteks kaupade või teenuste hankimine (Drury 2005, 27). Eesti raamatupidamise seaduse § 3 on mõtestanud kulu mõiste lahti järgmiselt – majandusliku kasu vähenemine aruandeperioodil vara vähenemise, ammendumise või amortisatsioonina või kohustise tekkimisena, mille tulemusena omakapital väheneb, välja arvatud omakapitali arvel omanikele tehtud väljamaksed. Et saada erinevatest kuludest paremat ülevaadet, tuleb luua süsteem, kus on rühmitatud samaliigilised kuluartiklid. Lõpuöös on lähtutud kulude liigitamise objektiivsusest ehk kulude liigituse vajadusest rahuldada ettevõtte juhtkonda. Kululiikide eristamisele on aluseks ettevõtte põhitegevuse protsessile mõjuvad tegursüsteemid

(materjalikulud, tööjõukulud .. jne). Ettevõtte objektiivse majandustulemuse kujunemiseks on finantsarvestuses vajalik ettevõtte tegevustulemuste saamiseks tehtud kulude kompleksne ja ühetähenduslik kajastamine (registreerimine) ja liigitamine (Haldma, Karu 1999, 35). Objektiivsete juhtimisotsuste langetamiseks on vajalik kulude detailiseerimine kulukohtade ja kulukandjate lõikes. Kulude juhtimise üks olulisemaid eesmärke on erinevatele huvigruppidele vajaliku info kindlustamine neid huvitavate objektide ehk kuluobjektide kulude kohta. Kuluobjekte nimetatakse ka kulukandjaks. Esitades küsimuse miks ja millega seoses kulud tehakse, kannab vastus üldnimetust kuluobjekt. (Karu, 2012) Lõputöös uuritud ettevõtte seisukohast on juhtimisotsuste tegemiseks oluline teada, kuidas kulud käituvad põhitegevusega seotud teenuse osutamisel. Millised kulud osalevad otseselt teenuse pakkumisel (tellimuste teostamisel) ning mis on seotud osaliselt ehk kaudselt.

Kulude liigitamine (*cost classification*) on tegevus, mille käigus eristatakse erinevad kuluelemendid (*cost item, cost element*) ja grupeeritakse need loogilistesse gruppidesse (kulukogumitesse) lähtuvalt kulude olemusest (püsivad, muutuvad, väärtust lisavad jt), funktsioonidest (tootmiskulud, müügikulud jt) või kasutamisest majandusüksustes, (Karu 2008, 105) Juhtimisotsuste tarvis peaks iga ettevõtte eristama kolme olulist kulude liiki (Pärl 2016):

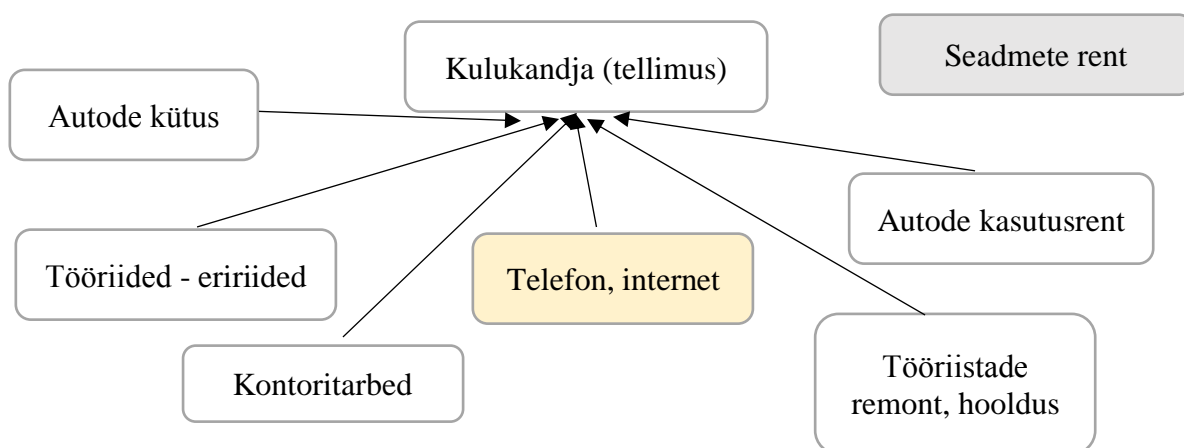
- muutuvad ja püsivad kulud ehk tarbitavad ja võimsuse kulud;
- otse- ja kaudsed kulud;
- seotud ja välditavad (valitavad kulud).

Otsekulud (otsesed kulud, esmaskulud) (*direct costs*) on kulud, mis on seotud kindla kuluobjektiga majanduslikult efektiivsemal viisil (Horngren *et al* 2015, 32). Kuluobjekt (kulukandja, arvestusobjekt, kuluühik) (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulud soovime eraldi mõõta ja arvestada (Karu, 2012). Otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile. (Karu 2008, 110) SVK Elekter OÜ-s on kuluobjekt ja kulukoht üks ja sama. Kõik otsekulud arvestatakse otse kulukandjale. Eelmises peatükis käsitletud ettevõtte kulude analüüsist lähtuvalt on otsekulud jaotatud viide gruppi – materjalikulu, tööjõukulu ja tellimuse läbiviimiseks sisse ostetud teenused, alltöövõtukulud ja seadmete rent. Kuigi tellimuste täitmisel on otseseks kuluks seadmete rentimine, on autor siiski arvamisel, et tegu on segakuluga, kuna mõningal juhul võib ühe tööriista rentimine olla kasutusel mitme tellimuse täitmisel. Seega seadmete rentimisel tuleb kulude jaotamisel lähtuda konkreetsetest juhtudest. Ettevõtte otsekulude liigitust ilmestab joonis 5. Kulukandja ettevõttes on tellimustöö ehk ühele kindlale objektile tehtav elektritöö.



Joonis 5. Otsekulude arvestus kulukandjale
Allikas: autori koostatud

Kaudkulud (kaudsed kulud) (*indirect costs*) on kulud, millel puudub vahetu seos kulukandjaga. Kaudkulu on tehtud enamasti rohkem kui ühe kuluobjekti valmistamiseks ning seetõttu on kaudkulude arvestamine kuluobjektile sageli keerukam ülesanne. Kulude jaotamine üldmõistena ja kõnekeeles (*cost absorption, cost allocation*) on protsess, mille käigus seostatakse kulud kuluobjektidega ja arvestatakse kulud kuluobjektidele. (Karu 2008, 136) Ettevõtte kulude analüüsi põhjal väljendab kaudkulude liigitust tellimustele joonis 6.



Joonis 6. Kaudkulude arvestus kulukandjale
Allikas: autori koostatud

Kuna kaudkulud ja üldkulud ei ole otseselt seotud kulukandjaga, tuleb need enne kulukandjale arvestamist jaotada. Materjali- ja tööjõukulude jaotamine spetsiaalsele tellimusele on tunduvalt lihtsam, kui seda on üldkulude (kaudkulude) jaotamine, mis võivad olla kasutusel mitme tellimuse lõikes (Hughes, Paulson Gjerde 2003). Kaudkulude kulukandjale jaotamiseks kasutatakse kulukäitureid. Kulukäitur (*cost driver; allocation base*) on iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mis põhjustab muutusi kulukandjas, väärtusahelas, protsessis, tegevuses ja/või ressurssides ning nende kasutamises, kuludes ja/või tuludes ning mille alusel jaotatakse kulud (Karu 2008, 111). Kaudkulude jaotamisel tellimusele tegi autor ettepanku kasutada proportsionaalset meetodit, kuna enamus kaudkulusid on sellised, mida on suhteliselt keeruline mõõta kulukäituri abil. Proportsionaalse jaotamise arvestuse aluseks on tööjõukulud. Ainuke kulu, mida saab mõõta kulukäituri abil, on autode kütus. Antud juhul on kulukäituriks kilomeetrid. Kuna ettevõtte kasutab sõidupäeviku arvestust läbi GPS seadme, on võimalik erinevate tellimute tarbeks läbitud kilomeetrite põhjal arvestada kütusekulu tellimusele. Ühest küljest teeb see raamatupidaja tegevuse keerulisemaks, kuid teisest küljest saab täpse ülevaate autode kütuse kasutamisest.

Kulukoht (kulukeskus, kuluüksus) (*cost center; expence center*) on allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töötaja, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele otse või läbi põhitegevuse kulukohtade (Karu 2008, 102). Kulukohtade määramise eesmärgiks on lähtuvalt ettevõtte olemusest välja tuua ettevõtte konkreetses osas tekkivad kulutused, mis on vajalikud kuluobjekti teenindamiseks. Lisaks kulude arvestamisele kulukohtadele on oluline leida ka kulukäiturid, mille abil need kulud jaotada kuluobjektidele. (Karu 2008, 103) Autor tegi ettepanku võtta kasutusele järgmised kulukohad:

- teenuse otsekulud;
- teenuse üldkulud;
- ettevõtte üldhalduskulud.

Eelnevalt tõi autor välja tellimuse otsekulud (joonis 5) ja kaudkulud (joonis 6). Kulukohtadele jaotamisel on üheselt arusaadav, et otsekulud kuuluvad 100% teenuse otsekuludesse. Ettevõtte kulude analüüsist tulenevalt osalevad nii teenuse osutamisel kui ka ettevõtte üldhalduses ainult kaks kululiiki – autode kütus ja telefonikulu. Eelnevalt tõi autor välja autode kütuse jaotamise kasutades kulukäiturina kilomeetreid. Täpselt selliselt nagu tuleb sõidupäevikust välja tellimuste teostamiseks tehtud sõidud, tulevad välja ka ettevõtluse teostamiseks vajalikud sõidud. Seega, kilomeetrite arv, mis ei osale teenuse kaudkulude jaotuses, osaleb ettevõtte üldhalduskulude jaotuses.

Mõnevõrra keerulisem on telefonikulu jaotamine kulukohtadele. Võib eeldada, et telefoni kõnede eristuse põhjal saab minna detailidesse ning jaotamine üsna teostatav, kuid praktikas see ilmselt ei toimiks. Kuna telefonikulu osakaal üldises kuluarvestuse protsessis on väga väike, siis tegi autor ettepaneku arvestada telefonikulu täielikult ettevõtte üldhalduskuludesse.

Ettevõtte tegevuse planeerimise ja kontrolli teostamisel on juhil kindlasti vaja tunda kulude reageerimist tegevusmahu muutustele, mida iseloomustab kulude käitumine (Lääts, Peets 1996). Muutuvkulude ja püsikulude väljatoomine ettevõtte kuluarvestuses annab võimaluse analüüsida kuidas kulud käituvad tegevuse erinevatel tasemetel (Haldma, Karu 1999, 46). Muutuvkulud (*variable costs*) on kulud, mis muutuvad funktsionaalselt tegevuse mahuga (Karu 2008, 46). Püsikulud (*fixed costs*) on kulud, mis ei sõltu väljundist ning jäävad muutumatuks teenusmahu muutumisel kindlas ajavahemikus. Püsikulud sisaldavad sageli renti, hooneid, masinaid jne. (Economics, variable costs ...)

Juhtimise seisukohast on võib-olla parem nimetada muutuv- ja püsikulusid vastavalt tarbitav ja võimsuse kulu (Pärl 2016). Eelnimetatud teooria kohaselt on tarbitavad kulud need, mis on vajalikud konkreetse tellimuse teostamiseks. Konkreetsel juhul on nendeks teenuse otsekulud (joonis 5). Võimsuse kuludeks on kõik muud kulud, mis on vajalikud ettevõtte ülevõlpidamiseks, kuid mida teenuse osutamise käigus ära ei tarvitata ja teenuse saaja endaga kaasa ei vii (Pärl 2016).

Uuritud ettevõtte näitel on võimalik läbi muutuvkulude ja püsikulude väljatoomist hinnata ühe tellimuse keskmist maksumust ning tuginedes sellele arvestada välja tellimuste hulka, mida on vaja teha, et ettevõtte oleks kasumlik. Lisaks on võimalik nimetatud kulude mõjutamisel suurendada tellimuste kasumlikkust.

Kulude liigitusest muutuvkuludeks ehk tarbitavateks kuludeks ja püsikuludeks ehk võimsuse kuludeks annab ülevaate tabel 2, mille koostamisel on autor lähtunud ettevõtte kulude analüüsist. Tabelis 2 näidatud kulude jaotus on koostatud 2015. – 2017. majandusaasta alusel.

Tabel 2. Muutuvkulude ja püsikulude jaotus ettevõttes

	2014 – 2015	2016	2017
Müügitulu	76 085	127 261	161 367
Muutuvad kulud	22 810	62 348	82 329
Jääktulu	53 275	64 913	79 038
Püsikulud	39 653	32 160	41 384
Ärikasum	13 622	32 753	37 654

Allikas: SVK Elekter OÜ majandusaasta aruanded 2015 – 2017, autori arvutused

Esimeses peatükis tõi autor välja uuritava ettevõtte probleemi olemuse, millest selgus, et ettevõtte ei ole asutamise algusest pööranud tähelepanu kulude liigitamisele. Sellest tulenevalt ei ole tabelis 2 välja toodud otseseid püsikulusid, kuna tagantjärele on suhteliselt keeruline hinnata kulude jaotust tellimustele. Otsesed püsikulud osalevad jääktuluarvestuses, mis kokkuvõttes annaks ettevõttele parema ülevaate püsikuludest, mis ei ole seotud tellimuste läbiviimisega.

Kuna 2014. – 2017. aastal ettevõttes tellimuste põhiselt kulusid ei jaotatud, siis jääktuluarvestuse alusel arvestas autor välja ühe tellimuse keskmise tulu, maksumuse ja kasumlikkuse, jaotades kõik kulud võrdsealt teostatud tellimuste vahel. Arvestuse ilmestamiseks koostas autor tabeli, kus on välja toodud andmed 2016. ja 2017. aastal.

Tabel 3. Ühe tellimuse keskmine maksumus jääktuluarvestuse meetodil

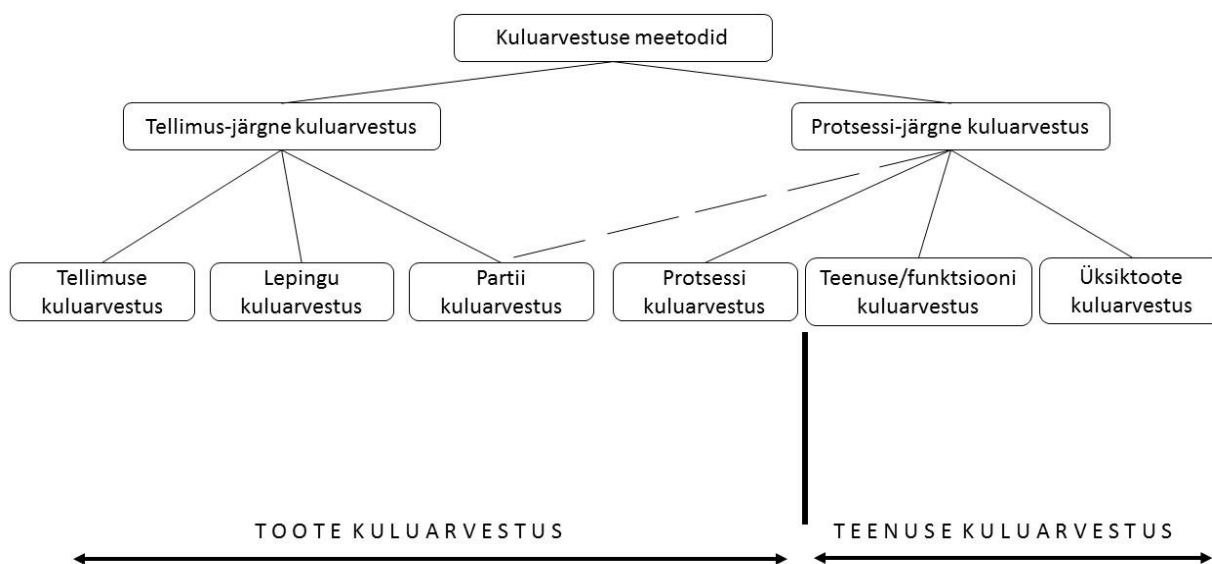
	2016	2017
Tellimuste arv	70	57
Müügitulu EUR	1818	2831
Muutuvad kulud EUR	891	1444
Jääktulu EUR	927	1387
Püsikulud EUR	459	726
Kasum ühe tellimuse kohta EUR	468	661

Allikas: autori koostatud

Tabelis 3 arvestatud ühe tellimuse tulu, kulud ja kasum annab võimaluse hiljem võrrelda tellimuse maksumust juhul, kui ettevõtte rakendab kulude jaotamist tellimuse lõikes. Juhtimisarvestuse seisukohast annab tabel 2 nii välis- kui ka sisetarbijale vaeinformatsiooni kulude juhtimise osas. Kui tegemist oleks olukorraga, kus ärikasum on väike või on tellimuse lausa kahjumlik, on juhil, analüüsides antud muutuvkulude ja püsikulude jaotust, keeruline mõjutada kulusid selliselt, et need avaldaksid mõju kasumi kasvatamisele.

2.3. Kuluarvestusmeetodi ja- süsteemi valimine

Kuluarvestusmeetodi eesmärgiks on võimalikult adekvaatselt arvestada kulusid tulenevalt ettevõtte kuluarvestuse eesmärgist ja äritegevusest (Karu 1999, 94). Iga ettevõtte kuluarvestuse meetod peegeldab lisaks üldistele põhimõtetele ka vaid sellele ettevõttele ainuomaseid jooni. Seetõttu võib samas ärivaldkonnas tegelevatel ettevõtetel olla kasutusel erinevad kuluarvestus meetodid, kuid mistahes meetodit ka ei kasutataks, sisaldab see põhilisi kuluarvestuse põhimõtteid, mis on seotud kulude liigitamise, analüüsi ja jaotamisega (Karu 1999, 94).



Joonis 7. Kuluarvestuse meetodid
Allikas: Lucey 2002, 174

Erinevaid kuluarvestuse meetodeid saab ühendada iga kuluarvestuse põhimõttega kui see on konkreetsele ettevõttele sobilik. Selliselt on võimalik näiteks protsessi kuluarvestuse süsteemis kasutada nii täiskuluarvestust, osakuluarvestust, standard kuluarvestust või tegevuspõhist kuluarvestust.

Kuluarvestussüsteeme on võimalik liigitada läbi erinevate kriteeriumite järgmiselt:

1. liigitus lähtuvalt kulu mõõtmise (*cost measurement*) protsessist:

- tegelikel kuludel põhinev kuluarvestussüsteem (*actual costing system*) on kuluarvestussüsteem, mis kasutab toote kulude arvestusel kõikide toodete tegelikke kulusid (tegelikke otseseid materjali- ja tööjõukulusid ja üldkulusid). Nimetatud süsteemi rakendatakse praktikas harva, kuna antud süsteemi kaudu leitud toote ühiku kulud kõiguvad perioodide või isegi partiide lõikes. (Karu 2008, 204) Selle eelis on töökulude täpsus ja vastavus tegelikkusele.
- normkuludel põhinev kuluarvestussüsteem (*normal costing system*) on kuluarvestussüsteem, mis kasutab toote kulude arvestusel tegelikke otseseid materjali- ja tööjõukulusid ja eelarvestatud normatiivseid üldkulu määrasid (üldkulu määra norme). Antud süsteemi eelis on pidev operatiivne info toote- ja töökuludest. Kuna normkulude süsteemi rakendamisel kasutatakse prognoosidel põhinevat eelarvestatud normatiivset üldkulu määra on süsteemi puuduseks perioodi lõpus tekkiv üldkulude üle- või alajaotamine kuluobjektidele. Kõige otstarbekas on süsteem võtta kasutusele kui on tegemist stabiilse majanduskeskkonnaga. (Karu 2008, 205)
- standardkuludel põhinev kuluarvestussüsteem (*standard costing system*) on kuluarvestussüsteem, mis kasutab toote kulude arvestusel kõigi kolme tootmiskulu kindlaks tegemiseks varem kindlaksmääratud eelarvestatud standardkulusid ja koguseid. Süsteemi eeliseks on hea kulude kontroll, tulemuslikkuse hindamine ja protsesside täiustamine. Standardkuluarvestuse süsteemi rakendamisel on mõistlik lähtuda tuleviku prognoosidest ja eelarvetest. Lisaks on nimetatud süsteem oluline controllingusüsteemides hälvete analüüsi läbiviimisel. (Karu 2008, 206)

2. liigitus lähtuvalt kulude kogumise (*cost accumulation*) meetodist:

- töökuluarvestuse süsteem (tellimuskuluarvestuse süsteem, tellimusjärgne kuluarvestuse süsteem) (*job costing system, job order cost system*) on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on töö (tellimus) ja kulud arvestatakse

kindlale tööle (tellimusele). Töökuluarvestuses on iga töö kuluobjekt ning kulud arvestatakse vastavalt tehtud ressursside hulgale. Antud süsteem on pikaajalise mõjuga strateegiliste otsuste tegemisel. (Karu 2008, 210)

- protsessikuluarvestuse süsteem (*process costing system*) on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või osakonnad. Protsessikuluarvestussüsteemis arvestatakse toote/teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele/teenustele. Süsteem sobib kasutamiseks homogeenset toodangut pakkuvatele ettevõtetele (sh masstootmine). (Karu 2008, 223)

3. liigitus lähtuvalt üldkulude jaotamise meetodist:

- traditsiooniline kuluarvestussüsteem (*traditional costing system*) ehk täiskuluarvestus on kuluarvestussüsteem, mille abil jaotatakse kõik üldkulud toodetele/teenustele, kasutades traditsioonilise mahupõhiseid kulukäitureid (Karu 2008, 250). Üldkulude jaotamine toimub esmalt kulukeskuste vahel ning seejärel jaotatakse need kuluobjektidele. Süsteemi eeliseks on kogukulude hea ülevaade, terviklik arusaam kuluobjekti kuludest, täpne ülevaade tootmisressursside kasutamist, annab eeldused kuludel põhinevaks hinnakujunduseks ning on otstarbekas eelarvestamisel. Täiskuluarvestuse süsteemi rakendamisel on aga oluliseks puuduseks olukord, kus ettevõttes on muutuvad tegevusmahud. Sellisel juhul ei ole võimalik saada objektiivset infot kulude kohta, kuna kulud ei ole liigitatud muutuv- ja püsikuludeks. (Karu 2008, 282)
- tegevuspõhine kuluarvestussüsteem (*activity-based costing system, ABC system*) on kuluarvestussüsteem, kus üldkulud jaotatakse igale põhitegevusele (mitte osakonnale) (Drury 2012, 253). Antud süsteem põhineb organisatsiooni tegevustel, mille kaudu näeb ettevõtte kulutusi ja kasumlikkust. ABC süsteemid on suunatud järgmistele küsimustele (Kaplan, Cooper 2002, 109):
 - 1) Milliseid organisatsiooni ressursse kasutatakse milliste tegevuste teostamiseks?
 - 2) Kui kulukas on tegevuste ja äriprotsesside teostamine organisatsioonis?
 - 3) Milleks on ettevõttel vaja teostada antud tegevusi ja äriprotsesse?
 - 4) Kui suur osa igast tegevusest on vajalik organisatsiooni toodetele, teenustele ja klientidele?

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi arendamine toimub läbi nelja etapi (Kaplan, Cooper 2002, 109):

- 1) Tegevuste nimistu loomine.

- 2) Analüüs, kui palju ettevõtte kulutab iga tegevuse peale.
- 3) Ettevõtte toodete, teenuste ja klientide määratlemine.
- 4) Tegevuste kulukäituri valik, mis võimaldaksid seostada tegevuste kulud ettevõtte toodete, teenuste ja klientidega. ABC süsteemi rakendamine ettevõttes võib esmapilgul tunduda kõigist eespoolnimetatutest kõige keerulisem, kuid samas, annab see kõige parema ülevaate ettevõtetest.

4. liigitus lähtuvalt kulude liigitusest ja jaotamise ulatusest kuluobjektidele:

- täiskuluarvestuse süsteem (*absorption costing system*) on kulude arvestuse süsteem, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektile (Karu 2008, 273). Sisuliselt on tegemist traditsioonilise kuluarvestussüsteemiga.
- osakuluarvestuse süsteem (*marginal costing system, variable costing system*) on kulude arvestuse süsteem, mille kasutamisel liigitakse kulud muutuvkuludeks ja püsikuludeks ning mille kasutamisel arvestatakse kuluobjektidele ainult muutuvkulud (Karu 2008, 274). Teoorias nimetatakse antud süsteemi ka jääktuluarvestuseks või piirkuluarvestuseks.

SVK Elekter OÜ juhatuse liikmega läbiviidud intervjuus tõi ettevõtte juht välja, et ettevõtte kulude arvestamine peab andma talle operatiivset infot kulude kohta, mis on otseselt seotud tellimustega. Kulude jaotamine teenuse otsekuludeks peaks olema võimalikult täpne, kuna need on aluseks teenuse osutamise eest tellijale arve esitamisel. Üldkulude jaotus peaks tagama tellimuse täitmiseks kulutatud aja ning fikseeritud tunnitasu hinna üldsumma, millest omakorda peaks tekkima ka konkreetse tellimuse kasum. Üldkulude täpne jaotamine nii ettevõtte üldhalduskuludeks kui ka teenuse üldkuludeks annab ettevõtte juhi hinnangul talle informatsiooni, et võtta vastu juhtimisotsuseid ettevõtte kasvatamiseks. Arvestades ettevõtte juhi nägemust ning tuginedes ettevõtte tegevusalale ning selle sessoonsusele ei sobi kuluarvestusmeetodite teoreetilist käsitlust arvestades kulude mõõtmisel põhinevad meetodid ning täiskuluarvestussüsteem. Kuluarvestussüsteemid, mis lähtuvad üldkulude jaotamise erinevatest meetoditest, on sobilikud pigem ettevõtetele, mis tegelavad tootmisprotsessidega. Kuna uuritud ettevõtte tegeleb teenuse osutamisega ning üldkulude osakaal teenuse täitmisel ei ole märgatava osatähtsusega, ei ole mõistlik eelnimetatud süsteeme ettevõttes rakendada.

Eelmises alapeatükis liigitas autor kulud muutuvkuludeks ja püsikuludeks (tabel 2) ning just selliselt nagu näeb ette osakuluarvestussüsteem ehk jääktulupõhine arvestamine. Autori hinnangul ei anna antud süsteemi rakendamine tõest tulemust kulude kohta.

Tuginedes eelpool väljatoodud põhjendustele ning lähtudes kuluarvestussüsteemide kirjeldusest, on autor seisukohal, et kõige paremini sobib ettevõttes rakendamiseks töökuluarvestussüsteemi alaliik tellimuspõhine kuluarvestussüsteem.

2.4. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi väljatöötamine ettevõtte näitel

Töökuluarvestuses on kuluobjektideks ehk töödeks näiteks tellimused, lepingud, partiid, projektid või üksiktooted (Karu 2008, 213). Töökuluarvestuses on vaatluse all iga töö ning kulud arvestatakse vastavalt kulutatud ressursside hulgale. Lähtuvalt süsteemi mõiste seisukohast on töökuluarvestus liigitatud järgmiselt (Karu 2008, 214):

1. tellimuse kuluarvestus;
2. lepingu kuluarvestus;
3. partii kuluarvestus;
4. projekti kuluarvestus.

Kuna ettevõttes SVK Elekter OÜ on kuluarvestuse eesmärgiks saada objektiivset informatsiooni tellimuse teostamiseks tehtud kulutusega, on nimetatud ettevõttes kulukandjaks iga tellimus ning sellest tulenevalt on autor keskendunud kuluarvestussüsteemi loomisel just tellimuse kuluarvestuse käsitlesele. Sarnast käsitlust on kommenteerinud ka Tallinna Tehnikaülikooli professor Jaan Alver, kes on soovitanud, et kulude juhtimiseks ja arvestamiseks teenindustevõttes on kõige otstarbekam valida tellimuspõhine kuluarvestussüsteem (Alver 2007).

Tellimuspõhine kuluarvestus on meetodina juba päris laialdaselt kasutusel. Järjest enam on muutunud oluliseks selle roll strateegilises juhtimises seoses teenuste, klientide, hinnakujunduse ja teiste pikaajalise mõjuga strateegiliste otsuste tegemisel. Tellimuspõhise kuluarvestuse rakendamise korral määratletakse kindlaks kulud üksikute tellimuste (tööde) lõikes (Alver 2007).

Tellimuse all on mõeldud konkreetset tellimust või tööd. Selle süsteemi rakendamise eesmärk on kindlaks teha konkreetse tellimuse maksumus, mis omakorda on antud juhul ka ettevõtte eesmärk. Kuluarvestussüsteemi loomise üheks eelduseks on viimase loomine läbi ettevõtte kontoplaani, mis omakorda on aluseks kulude kajastamisel raamatupidamises. Kontoplaan peaks olema üles ehitatud lähtudes ettevõttes toimuvatest majandustehingutest. Teisest küljest peaks kontoplaani saama kasutada selliselt, et see tagaks vajaliku informatsiooni ettevõtte juhtimise ning kuluarvestuse tarbeks. Tulenevalt eelnimetatust ning eelnevast kulude analüüsist täiustas autor ettevõtte kontoplaani selliselt, et kulude kirjendamisel majandustarkvaras oleks võimalik selgelt eristada tekkinud kulud ning mis võimaldaks võimalikult lihtsalt rakendada kulude liigitamist ja jaotamist nii otsekuludeks kui ka kaudkuludeks. Lisaks on kontod kuluarvestussüsteemi rakendamise seisukohast loodud eesmärgiga, et kasumiaruandest oleks võimalik ilma detailsete aruanneteta välja lugeda kõik otsekulud. Kuna ettevõttes on hulk kaudkulusid, mis vajavad jaotamist, siis neid eraldi kasumiaruandest välja ei loe. Kontoplaani koostamisel on autor võtnud aluseks kasutuseloleva majandustarkvara pakutava kontode loetelu, kus on tulenevalt ettevõtte kuludest ning nende eesmärgist loonud kulukontosid juurde või kohandanud olemasolevaid ettevõtte vajadustele. Ettevõtte kontoplaan kulukontode lõikes on toodud töö lisa nr 2.

Nimetatud kuluarvestussüsteemi rakendamiseks ettevõttes töötas autor välja protseduurireeglid, mille alusel süsteemi elluviimine praktikas sujuks tõrgeteta nii ettevõtte juhile kui ka raamatupidajale.

Kulu tekkimise aluseks on vajadus, mis konkreetset juhul tuleneb ettevõtte eesmärgist või põhitegevusega tegelemisest. Kulu kui ressursi kasutamist fikseerib kuludokument ehk ostuarve. Ettevõtte juht edastab kuludokumendid raamatupidamisse, kes sisestab viimased majandustarkvarasse. Kulude jaotamiseks peab juht fikseerima ostuarvel kulu eesmärgi. Seda eelkõige juhul, kui kulu on seotud kindla tellimusega. Raamatupidaja lähtub kulu kirjendamisel raamatupidamises juhi märkustest ning kulu jaotamisel kontoplaanist (lisa 2).

Keskseks dokumendiks tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamisel on tellimustöö leht (Alver 2007). Et lihtsustada raamatupidaja tööd ning eesmärgiga saada operatiivset infot tellimustöö otsekulude kohta, töötas autor uuritud ettevõttele välja tellimustöö lehe. Tellimustöö lehel saab ettevõtte juht kui projekti/tellimuse vaatleja märkida töö teostamiseks kulutatud põhimaterjali hulga (ostuarve number, kuupäev, tarnija, maksumus). Tööajaarvestuse poole pealt kannab tellimuslehele kindlale tellimusele kulutatud töötunnid tööliste lõikes. Ettevõtte kulude

liigitamise käigus selgus, et lisaks otsestele materjalikulude ja tööjõukuludele on veel kululiike, mis otseselt on seotud tellimuse täitmisega (vt joonis 5 – otsekulude jaotus). Viimaste väljatoomiseks on tellimuslehel võimalik lisada need eraldi reale. Tellimustöö leht on aluseks kulude jaotamisel kulukandjatele. Ettevõtte juht koostab tellimustöö lehe elektroonselt, kasutades tabelarvutussüsteemi Microsoft Excel.

Tabel 4. Tellimustöö leht

Tellimuse nr/nimetus				Töö algus:			
				Töö lõpp:			
Materjalikulu				Põhitööliste palk ja tööaeg			
Kuupäev	Tarnija	Arve nr	Summa (EUR)	Kuupäev	Töötaja	Tunnid	Summa (EUR)
Kulud kokku EUR: Põhimaterjal kokku Põhitööliste palk kokku Lisakulud Tellimustöö kogukulud Keskmise kulu teenuse osutamise kohta							

Allikas: autori koostatud

Kuna kulude liigitamise ja ettevõtte kulude analüüsi käigus selgus, et tellimuste täitmisel osalevad lisaks otsekuludele ka kaudkulud, siis viimaste liigitamine on natuke keerulisem protsess. Kulude liigitamise alapeatükis tõi autor välja ettevõtte teenuse osutamisel tekkivad kaudkulud (joonis 6) ning nende jaotamise alused. Kaudkulude jaotamine teenuse osutamisega seotud ja ettevõtte üldhalduskulude seotud osaks teostatakse iga kuu esimesel päeval eelmise kuu kohta. Kulude liigitamise osas kirjeldas autor ka kulude jaotamist kulukohtadele. Analüüsist selgus, et ettevõtte üldhalduskulude ja teenuse üldkulude jaotamisel osalevad vaid kaks kululiiki – telefonikulu ja autode kütus. Sellest tulenevalt jaotatakse ülejäänud kaudkulud 100% teenuse üldkuludeks ning sealt edasi tellimusele, kus proportsiooni arvestamise aluseks on tööjõukulud.

Tööjõukulude arvestust saab jaotada kaheks erinevaks etapiks (Drury 2012, 88):

- tööjõukulude jaotamine töökohtade, üldkulude ja kapitalikontode vahel;

- iga töötaja brutotöötasu arvestus ja muude tasude (mis tuleb maksta riigile) arvestus (nt sotsiaalmaksukulu, kogumispension jne).

Otsesed tööjõukulud tellimusele on fikseeritud tellimustöö lehel (tabel 4). Kaudkulude jaotamiseks tööjõukulude baasil tegi autor ettepaneku koostada iga kuu kohta tööjõukuluandmik, kuhu märgitakse kõik töölised, nende tunnipõhise osalemise tellimuse teostamisel ning maksumus kokku.

Tabel 5. Tööjõukuluandmik

Jrk	Töötaja	Projekt/tellimus	Ühiku (h) hind	Maht (h)	Maksumus (EUR)
1	Töötaja 1	Tellimus 1	6,94	100	694
2	Töötaja 1	Tellimus 2	6,94	68	472
3	Töötaja 2	Tellimus 2	6,94	84	583
4	Töötaja 3	Tellimus 1	6,94	68	472
Kokku			6,94	320	2221

Allikas: autori koostatud

Tööjõukulude arvestamisel on lähtutud brutotöötasust, sotsiaalmaksukuludest ning puhkusetasust. Töötajate töötasu on Eestis kehtiv miinimumpalk, milleks 2018. aastal on 500 eurot kuus ning ühe tunni maksumus on 2,97 eurot. Seega kõiki tööjõukulu komponente arvestades on ühiku hinnaks 6,94 eurot tunnis. Tellimustele kulunud tööjõutundide maht tabelis 5 on näitlik ega põhine reaalsedel andmetel.

Kaudkulude arvestamisel tellimuspõhises kuluarvestussüsteemis kasutatakse tegeliku kulu, normkulu kui ka standardkulu arvestust. Kaudkulude jaotamiseks tellimustele kasutatakse eelarvestatud üldkulu määrasid. (Karu 2008, 219) Viimane näitab üldkulude summat ühe kulukäituri kohta, kuna uuritud ettevõttes ei ole tavaks olnud eelarvestamine. Kulude liigitamise analüüsimisel selgus, et kaudkulude, mis on seotud tellimustega, kulukäitureid on keeruline arvestada. Sellest tulenevalt on autor nimetatud arvestuspõhimõtteid eirata ning kasutada jaotusalusena tööjõukulusid. Lisaks on kõik tellimustega seotud kaudkulud arvestatud tellimuse üldkulu kulukohale, mistõttu on suhteliselt lihtne leida kuu lõikes kogu kaudkulude maksumus.

Tabel 6. Kaudkulude jaotamine tellimustele

Projekt/tellimus	Tööjõukulud (EUR)	Proportsioon (%)	Kaudkulud kuus (EUR)	Tellimuse kaudkulud (EUR)
Tellimus 1	1166	52%	2000	1040
Tellimus 2	1055	48%	2000	960

allikas: autori koostatud

Tabelis 6 tõi autor näitlikult välja kaudkulude jaotamise tellimusele ning proportsioonide arvestamise alused. Tabelis toodud andmed ei põhine reaalsetel tulemustel vaid annavad piltliku kujutuse sellest, kuidas praktikas jaotamine aset peaks leidma.

Järgmises alapeatükis keskendub autor loodud kuluarvestussüsteemi rakendamisele majandustarkvaras arvestades loodud tellimustöö lehte, tööjõukuluandmikku kui ka kaudkulude jaotamise põhimõtteid. Teoorias peaks/võiks olla ettevõttes kasutusel andmik, kuhu on koondatud kõik tellimusega seotud kulud. Autor leiab, et kuna kasutatakse majandustarkvara, mis annab võimaluse läbi aruannete väljastada aruannet tellimuse kaud- ja otsekulude kohta, seda excelis eraldi vaja luua pole. Tabelite 4-6 kasutusvajadus ettevõttes on seotud raamatupidaja töö lihtsustamisega.

2.5. Kuluarvestussüsteemi rakendamine majandustarkvaras Merit Aktiva

Ettevõttes kasutuselolev majandustarkvara Merit Aktiva annab mitmeid võimalusi kuidas ettevõtte saab teenusetulu tekkimisega seonduvaid kulusid liigitada selliselt, et need annaksid objektiivset kasu juhtimisotsuste langetamisel. Süsteemi rakendamiseks majandustarkvaras lähtub autor koostatud blankettidest ja väljatöötatud kuluarvestussüsteemist eesmärgiga leida kinnitust, et antud süsteemi on võimalik reaalset ettevõttes kasutusele võtta. Rakendusvõimaluste kirjeldamisel võttis autor aluseks kaks reaalset tellimust. Tellimused teostati 2018. aasta märtsikuus.

Uuritud ettevõttele loodud kuluarvestussüsteemi alusel on autor kulukandjate arvestamiseks võtnud kasutusele majandustarkvaras pakutava projektide lahenduse.

Projekti abil saab jälgida konkreetse projekti tulusid ja kulusid. Ettevõttes on kulukandjaks tellimused. Projektide loomiseks majandustarkvaras tuleb sisestada projekti number, milleks on ettepanekuna juhtkonnale võetud kasutusele numbrisüsteem. Seejärel saab lisada projekti nimetuse, milleks on tellimuse nimi ehk objekti asukoha nimetus. Viimaseks tuleb lisada projekti lõpetamise aeg, mis lisatakse vaid juhul, kui on lepingust tulenev kohustus/tähtaeg tellimuse lõpetamise kohta. Kui lõpptähtaeg on teadmata lisatakse see sinna, kui objekti tellimus on reaalselt lõpetatud. Projektidele jaotatakse kõik otsekulud tellimustöö lehe või ostuarve alusel (kui ostuarvele on märgitud tellimuse objekt) osakaaluga 100%. Kui ostuarvel (näiteks tšekid) projekti nimetust märgitud ei ole, peab see olema ettevõtte juhil märgitud tellimustöö lehele. Joonisel 8 on toodud märtsikuus töös olnud projektid – Kose ujula ja Hostel. Nimetatud projektidele ei ole lisatud lõpukuupäeva kuna tegemist pikemate projektidega, mis on ettevõttes töös olnud juba aasta algusest. Lisaks annab joonis piltliku ülevaate, millisel kujul on võimalik tarkvaras projekte luua.

Kood	Nimetus	Lõpu kuupäev
02	Hostel	
01	Kose ujula	

Joonis 8. Kulukandjate jaotus majandustarkvaras Merit Aktiva
Allikas: SVK Elekter OÜ raamatupidamine

Teenuse osutamise käigus tekivad kulud, mida saab otseselt seostada tellimustega ning praktikas on lihtne omavahel kokku viia konkreetne tellimus ja otsene kulu. Ettevõtte kulude liigitamise käigus selgus, et on üksjagu kulusid, mis on kaudselt seotud teenuse osutamisega ning samas on osaliselt tegemist ka ettevõtte üldhalduskuludega. Kasutuselolev majandustarkvara pakett ei võimalda teha ulatuslikke ümberkorraldusi kontoplaanis selliselt, et oleks aruannetest võimalik välja lugeda informatsiooni, mis toetavad ettevõtte huve kulude juhtimisel. Alternatiivina on autor teinud ettepaneku võtta kasutusele kulukohtade arvestuse, mis annab võimaluse üldkulude liigitamiseks nii teenuse osutamise tarbeks kui ka ettevõtte üldhalduskulude jaotamiseks. Lisaks on ettevõtte juhil võimalus läbi kulukohtade aruannete saada ülevaade kõikide tellimuste otsekuludest ja kaudkuludest. Kulude liigitamise osas tegi autor ettepaneku luua järgmised kulukohad:

- teenuse otsekulud;
- teenuse üldkulud;
- ettevõtte üldhalduskulud.

Ettevõtte andmed		Üldised seadistused		Finantsi seadistused		Dimensioonid	
Uus kulukoht		Muuda	Küstuta			Kulukohad	
Kood		Nimetus					Lõpu kuupäev
03		Ettevõtte üldhalduskulud					
01		Teenuse otsekulud					
02		Teenuse üldkulud					

Joonis 9. Kulukohtade jaotus majandustarkvaras Merit Aktiva
Allikas: SVK Elekter OÜ raamatupidamine

Kulude jaotamisel kulukohtadele tuleb arvesse võtta tellimustöö leht, mille alusel märgitakse kuludokumendi sisestamisel kulukoht teenuse otsekulud osakaaluga 100%. Teenuse kaudkulude määramisel vastavale kulukohale peab arvestama kulude liigitust kaudkuludeks (joonis 6). Antud juhul märgitakse kuludokumendi sisestamisel teenuse kaudkulu osakaaluks 100% juhul kui tegemist ei ole autode kütusega, mis tuleb jaotada ka ettevõtte üldhalduskulude hulka. Kõik muud kulud, mis ei ole liigitatud teenuse kaudkulude hulka, määratakse ettevõtte üldhalduskuludeks osakaaluga 100%. Kui ühel kuludokumendil on tehtud kulutused mitme kulukandja lõikes, on kõige otstarbekam need kajastada erinevatel ridadel.

Kaudkulude jaotamise aluseks tellimustele on tööjõukuluandmik ning eelmises peatükis autori poolt loodud tabel 6. Raamatupidaja koostab igal kuul eelmise kuu kohta ettevõtte juhi poolt täidetud tellimustöö lehtede alusel tööjõukuluandmiku. Kaudkulude jaotamise tabeli koostamise aluseks on tööjõukuluandmik.

Tabel 7. Tööjõukuluandmik märts 2018

Jrk	Töötaja	Projekt/tellimus	Ühiku hind (h)	Maht (h)	Maksumus (EUR)
1	Leon Sius	Kose ujula	6,94	144	999
2	Aleksander	Kose ujula	6,94	128	888

Tabel 7. Tööjõukuluandmik märts 2018 järg

Kokku projektile Kose ujula				272	1887
3	Aleksander	Hostel	6,94	40	278
Kokku projektile Hostel				40	278
Kokku tööjõukulu				312	2165

Allikas: autori koostatud

Kogu kaudkulude summa saab raamatupidaja kätte majandustarkvarast väljavõetava aruandega. Antud näite puhul on tarkvaras võimalus väljastada kulukohtade aruanne, kus saab määrata soovitud perioodi ja kulukoha. Perioodil 01.03. – 31.03.2018 oli teenuse üldkulud kokku 854 eurot.

Kulukohtade aruanne

Jooksev kuu: 01.03.2018 | Eelmine kuu: 31.03.2018 | Aruande liik: Kõik | Järjestus: Kulukoht

Detailsus: Üldine | Ainult tulu-kulu kontod: | Kulukoht: Teenuse üldkulud | PR konto filter:

[Koosta aruanne](#) [PDF](#) [XLS](#)

Konto	Summa
Teenuse üldkulud	
4002 Materjalid kuluks	11,26
4004 Vähesse maksumusega tööriistad ja väikevahendid(Vähevääruslik põhivara)	256,65
4010 Masinate varuosad, remont, hooldus	70,92
4395 Muud tegevuskulud	280,24
4430 Autode kütus bensiin, diisel	234,84
	853,91
	853,91

Joonis 9. Kulukohtade aruanne

Allikas: SVK Elekter OÜ raamatupidamine

Tabeli 7 ja joonise 9 alusel koostab raamatupidaja kaudkulude jaotamiseks exceli tabeli, kus määrab proportsiooni, mille alusel määrab kaudkulud majandustarkvaras tellimustele. Kaudkulude detailses aruandes on näha ka kuludokumentide numbrid, milles hiljem on vaja kulud tellimustele jaotada.

Ettevõtte kulude liigitamise tulemus selgus, et ainult autode kütus jaotatakse kulukandjale kasutades kulukäiturit, milleks on kilometraaž. Nimetatud kulu arvestamine kulukandjale toimub iga kuu esimesel päeval eelmise kuu kohta. Autode kütuse jaotamine kulukandjale toimub sõidupäeviku alusel, mille ettevõtte juht edastab raamatupidamisse iga kuu esimeseks tööpäevaks.

Raamatupidaja arvestab kuludokumendi alusel välja keskmise kütusehinna, mis on aluseks maksumuse arvestamisel. Sõidupäevikus peab olema selgelt välja toodud sõidud selliselt, et oleks üheselt arusaadav, millise kulukandja tarbeks kui palju läbitud kilomeetreid tehti. Kilometraaž, mis ei ole seotud kulukandjaga arvestatakse ettevõtte üldhalduskuludesse.

Tabel 8. Kaudkulude jaotamine tellimustele

Projekt/tellimus	Tööjõukulud (EUR)	Proportsioon (%)	Kaudkulud kuus (EUR)	Tellimuse kaudkulud (EUR)
Hostel	278	13%	854	111
Kose ujula	1887	87%	854	743

Allikas: autori koostatud

Kui kõik kulud on eelnimetatud viisil jaotatud, annab majandustarkvara Merit Aktiva võimaluse teha väljavõtteid läbi aruannete. Tarkvaras on kasutusel järgmised aruande tüübid:

- projektide aruanne;
- projektide perioodiline aruanne;
- projektide aruanne kulukohtade lõikes;
- kulukohtade aruanne;
- kulukohtade perioodiline aruanne;
- kulukohtade aruanne projektide lõikes.

Projektide aruandes saab määrata perioodi, aruande liigi (kõik, perioodis lõpetatud, lõpetamata), järjestuse (projekti või kontod), detailsuse (detailne, üldine), kõik projektid või ainult ühe projekti ning pearaamatukontode järgi. Lisaks saab määrata, kas kuvatakse kõik kontoplaani kontod või ainult tulu-kulu kontod. Projektide aruande põhjal on ettevõtte juhil kõige otstarbekam näha kulude jaotust tellimustele. Näidistellimuste väljatoomisel kasutab autor antud arunnet, et hinnata projekti kasumlikkust. Seetõttu on projekti perioodi märkimisel lõppkuupäevaks märgitud tellijale müügiarve esitamise kuupäev. Aruannetest selgub, et nii projekt Hostel, kui ka Kose ujula olid märtsikuus kasumlikud. Autor koostas andmete näitamiseks tabeli mõlema projekti tulude ja kulude kohta arvestades eespool välja toodud andmeid.

Tabel 9. Projektide Kose ujula ja Hostel tulu – kulu aruanne märts

Konto	Tulu (EUR)	Kulu (EUR)	Summa (EUR)
Projekt: Kose ujula			
3000 Kauba, teenuse müük Eestis 20%	3000		3000
4002 Materjalid kuluks		969,02	-969,02
4004 Vähese maksumusega tööriistad ja väikevahendid		223,27	-223,27
4010 Masinate varuosad, remont, hooldus		61,70	-61,70
4395 Muud tegevuskulud		243,78	-243,78
4430 Autode kütus bensiin, diisel		130,47	-130,47
Kokku: Kose ujula	3000	1628,24	1371,76
Projekt: Hostel			
3000 Kauba, teenuse müük Eestis 20%	798		798
4002 Materjalid kuluks		225,11	-225,11
4004 Vähese maksumusega tööriistad ja väikevahendid		38,68	-38,68
4010 Masinate varuosad, remont, hooldus		9,22	-9,22
4395 Muud tegevuskulud		36,60	-36,60
4430 Autode kütus bensiin, diisel		104,37	-104,37
Kokku: Hostel	798	413,98	384,02

Allikas: autori koostatud

Projektide perioodilises aruandes on võimalik analüüsida projektide sisu erinevate perioodide lõikes. Lisaks annab tarkvara võimaluse väljastada aruandeid, kus projektid on välja toodud ka kulukohtade lõikes, mille alusel ettevõtte juht näeb milline osakaal on ettevõtte üldhalduskuludel ning kuidas see mõjutab kasumit.

2.6. Järeldused ja ettepanekud

Lõputöö eesmärgiks oli kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele SVK Elekter OÜ. Süsteemi loomise vajadus tulenes olukorrast, kus ettevõtte juhil puudus ülevaatlik informatsioon tellimuste täitmise seonduvatest kuludest. Ettevõttes ei rakendatud kulude liigitamist ühelgi viisil, kõik

tekkinud kulutused määrati olemasolevatele kontoplaani kontodele, mille põhjal ei olnud võimalik hinnata tellimuste kasumlikkust tellimuste lõikes.

Autor viis lõputöö raames läbi kulude analüüsi, mille alusel liigitas kulud otse- ja kaudkuludeks ning muutuv- ja püsikuludeks. Kuna tagasiulatuvalt otsekulude jaotamine tellimustele oleks olnud keeruline, otsustas autor loodava kuluarvestussüsteemi otstarbekuse analüüsimiseks kasutada jääktulupõhist arvestust. Kasutades majandusaasta aruannetest saadavat informatsiooni liigitas autor kulud muutuv- ja püsikuludeks ning jääktulu arvestust kasutades arvutas välja ühe tellimuse keskmise kasumi 2016. ja 2017. aastal (tabel 3). Loodud kuluarvestussüsteemi rakendamisel majandustarkvara põhjal tõi autor välja kaks reaalselt tellimust 2018. aasta märtsi kuust, kus liigitas tellimustele nii otse- kui kaudkulud ning määras ettevõtte üldhalduskulud. Kuna kulude liigitamise mõistes on otsekulusid võimalik analüüsitud ettevõttes vaadelda kui muutuvkulusid, koostas autor jääktuluarvestus meetodit kasutades tabeli, kuhu lisas 2016. – 2017. aasta ning 2018. aasta kahe näidistellimuse andmed. Eelnimetatud viisil andmete võrdlemise eesmärgiks on hinnata loodud kuluarvestussüsteemi otstarbekust ning näidata ettevõtte juhile, kuidas tegelikult kulud mõjutavad ühte tellimust ning kogu saadavat kasumit. See omakorda võimaldab juhil hinnata ühe tellimuse tegelikke otsekulusid, et lisada need teenusarvele ning samuti kaudkulusid, et analüüsida kas ettevõttes kehtestatud tunnihind teenuse osutamisel katab muud kulutused ja kas teenitakse kasumit.

Tabel 10. Ühe tellimuse võrdlus jääktuluarvestus põhimõttel

	2016	2017	Hostel	Kose ujula
Müügitulu (EUR)	1818	2831	798	3000
Muutuvad kulud (EUR)	891	1444	414	1628
Jääktulu (EUR)	927	1387	384	1372
Püsikulud (EUR)	459	726	447	447
Kasum (EUR)	468	661	-63	925

Allikas: autori koostatud

Olukorras, kus ettevõttes ei teostatud kulude analüüsi, teenis ettevõtte kasumit ning ühe tellimuse keskmine kasum oli 2017. aastal 661 eurot. Autori poolt koostatud näidistellimuste põhjal ja

kulude arvestuspõhimõtteid rakendades ilmnes aga tõsiasi, et kõik tellimused reaalselt ei pruugi ettevõttele nii suurt kasumit teenida. Võib tekkida situatsioon, kus ühe tellimuse kasum katab osaliselt ka teise tellimuse kahjumit. Reaalses näites kahe tellimuse puhul just selline olukord ongi tekkinud. Siinkohal täpsustab autor, et püsikulud kahe tellimuse puhul on jaotatud proportsionaalselt. Kuna mõlemad tellimused olid ühes kuus, siis püsikulud kuus kokku olid 894 EUR.

Üldiselt finantsaruandeid lugedes saab ettevõtte juht ürna rahul olla, kuid arvestades reaalseid tulemusi peab tõdema, et uuritud ettevõttes on siiski määrava tähtsusega kulude arvestamine. Kui antud ettevõtte juht soovib tegevust kasvatada ning ka edaspidi kasumit teenida, on loodud kuluarvestussüsteem ja läbi selle saadav informatsioon juhile otsuste tegemiseks kahtlemata vajalik. Töö alguses tõi autor välja, et tellimuste eest esitatavatele arvetele lisatakse maksumuselt kallimad otsekulud. Konkreetseid näiteid arvestades on oluline välja tuua kõik otsekulud, sest paraku kehtestatud tunnihind 16 EUR ei suuda kõikidel juhtudel katta tellimuste osutamisel tekkivaid kulusid.

Loodud kuluarvestussüsteemi rakendamiseks uuritud ettevõttes teeb autor ettepaneku ettevõtte juhil võtta kasutusele:

- täiendatud kontoplaan;
- tellimustöö leht;
- tööjõukuluandmik;
- kaudkulude jaotamise meetod ja tabel.

KOKKUVÕTE

Ettevõtluse üheks eesmärgiks on tulu ja kasumi teenimine. Tulu saamine luuakse läbi majandustegevuse millega kaasnevad kulud. Et teenida kasumit tuleb suurendada tulusid või vähendada kulusid. Tulenevalt sellest on kulude tähtsustamine ettevõttes olulisel kohal. Kulude üle arvestuse pidamiseks on igal ettevõttel mõistlik luua kuluarvestussüsteem mille loomise eelduseks on ettevõtte eesmärgid ehk millist väljundit vajab juhtkond juhtimisotsuste tegemisel.

Käesoleva lõputöö loomise eesmärk oli aru saada, millised kulud on tekkinud ettevõttes SVK Elekter OÜ ning lõppeesmärgiks oli luua ettevõttele kuluarvestussüsteem. Eesmärgi täitmiseks esitas autor uurimisülesanded, mille lahendamise käigus analüüsis informatsiooni, mis on eelduseks ühe kuluarvestussüsteemi loomisel. Uurimisülesannete lahendamisel lähtus autor empiirilistest materjalidest (teemakohane kirjandus, intervjuu ettevõtte juhiga) ning esitas omapoolseid ettepanekuid ning arvamusi.

Töö esimeses osas tutvustas autor ettevõtet ning tegi lühikokkuvõtte tööprotsessist ja probleemi olemusest. Ettevõtte majandusnäitajate analüüsimisel tuli välja, et ettevõtte on tegevuse algusest edukalt kasvatanud käivet (teenusetulu). Samuti selgus, et viimasel aastal ei ole majandusaasta kasumi kasv olnud proportsioonis teenusetulu kasvuga. Puhaskasumirentaablus perioodil 2016. – 2017. aastal oli langenud 5%, mis viitab sellele, et ettevõttes on tekkinud probleemid. Autor analüüsis ka ettevõtte tööprotsesse, millest selgus, et ettevõtte hinnakujundamine on puudulik ning läbi mõtlemata. Hinnakujunduses ei arvestata konkreetsele tellimusele tehud materjalikulud ja tööjõukulud, mistõttu puudub juhtkonnal tervikpilt tellimuse kasumlikkusest. Lähtudes eelnimetatud probleemidest ettevõttes, tegi autor ettepaneku luua selline kuluarvestussüsteem, mis toetab juhtkonna vajadusi otsuste tegemisel ning annab täpse ülevaate ettevõttes toimuvast.

Probleemi lahendamise esimeses etapis tegi autor ettevõtte olemasolevatest kuludest analüüsi, mille eesmärk oli tuvastada kululiigid ja nende osakaal kogukuludest. Analüüsi tulemusel sai autor ülevaate kõikidest kuludest, mis olid hiljem aluseks ka kulude liigitamise faasis kuluarvestussüsteemi loomise protsessis on, tulenevalt ettevõtte eesmärkidest, esmalt vajalik

määrata kulukandja. Kulukandja on objekt, mille tarbeks kulutused tehakse. Autori ettepanekul on osutus uuritud ettevõttes kulukandjaks tellimus. Lisaks kulukandja määramisele ettevõttes, tuleb süsteemi loomise protsessis luua ka kulukohad. Kulukoht on asukoht ettevõtte osas, milles kulutused on aset leidnud. Kuna SVK Elekter OÜ on mikroettevõtte, mille põhitegevusala on teenuse pakkumine, otsustas autor luua kolm kulukohta: teenuse otsekulud, teenused üldkulud ja ettevõtte üldhalduskulud. Taolise süsteemi loomine tugines osalt ka kulude analüüsile, kust selgus, et tellimuste täitmisel osalevad mitmed kulud, mis vajavad jaotamist. Kulukohtade kasutuselevõtt lihtsustab kaudkulude jaotamist tellimustele. Järgnevalt lähtus autor kõigest kuludest ettevõtte ja kulukandjast ning selle põhjal jaotas kulud nii otse- kui kaudkuludeks. Samuti liigitas autor kulud ka muutuv- ja püsikuludeks, mille eesmärk oli hilisem hindamine valitud kuluarvestussüsteemi rakendamisel.

Kuluarvestusmeetodi valimisel tõi autor esmalt välja olemasolevate meetodite metoodilise tutvustuse, kus kirjeldas nende olemust, rakendamist ning analüüsis sobivust uuritud ettevõttele. Intervjuust ettevõtte juhiga selgus, et tema eesmärk süsteemi loomisel oleks saada informatsiooni tellimusega seotud kuludest ning seda, kui palju realselt iga tellimus kasumit toodab. Võttes aluseks ettevõtte tegevuse tööprotsessid otsustas autor võtta kasutusele tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi. Nimetatud kuluarvestusmeetod loob sisulised eeldused teenuse pakkumisega seotud ettevõttele kulude arvestamiseks. Protseduurireeglite loomisel võttis autor aluseks kulude analüüsi, läbi mille täiustas kontoplaani, koostas tellimustöö lehe, tööjõuandmiku ning kaudkulude jaotamise plaani. Et hinnata loodud süsteemi rakendamist praktikas, analüüsis autor selle kasutusvõimalusi majandustarkvaras Merit Aktiva. Kahe reaalse tellimuse põhjal jaotas autor kuludokumentide alusel kulud otse- ja kaudkuludeks, lisades tarkvaras ostuarvele märke kulukoha lõikes ning kõikide otsekulude puhul ka projektide jaotuse. Kaudkulude jaotamiseks koostas tööjõukuluandmiku excelis, mille alusel jaotas hiljem projektidele.

Viimases osas tõi autor välja järeldused, et hinnata, kas loodud kuluarvestussüsteem on ootuspärane ning annab piisavat informatsiooni juhtimisotsuste langetamiseks. Hindamiseks kasutas autor jääktuluarvestuse põhimõtet, kus võrdles kahe näidistellimust ning 2016. ja 2017. aasta keskmist tulemust tellimustele. Analüüsist selgus, et kuluarvestusmeetodi rakendamine ettevõttes annab juhile täpsemad tulemused tellimuse kuludest. Väljatöötamata süsteemi alusel oli näha, et kokkuvõtlikult on üks tellimus küll kasumlik, kuid kulude jaotamise põhimõtet rakendamisel selgus siiski, et tellimus ei pruugi alati toota ettevõttele kasumit. Üldkokkuvõttes tekkis olukord, kus ühe tellimuse kasum kattis osalt ka teise tellimuse kahjumit. Võrdlemine

kinnitas, et kulude juhtimine on äärmiselt oluline protsess ettevõttes, mis soovib kasvada ja olla jätkusuutlik.

SUMMARY

CREATING A COST ACCOUNTING SYSTEM (BASED ON THE EXAMPLE OF SVK ELEKTER OÜ)

Evelin Press

One of the goals of entrepreneurship is to earn revenues and profit. Revenues are generated through an economic activity which is accompanied by operating expenses. In order to make a profit, one needs to increase the revenue or reduce the costs. Due to this, the importance of prioritizing costs is important in the company. In order to keep track of costs, it is sensible for each company to set up a cost accounting system, the creation of which is conditional on the company's goals, that is, what kind of output the management needs in making management decisions.

The purpose of this graduation thesis was to understand what costs were incurred at SVK Elekter OÜ and the ultimate goal was to create a cost accounting system for the company. In order to fulfill the goal, the author presented research tasks, in the course of resolving she analyzed the information that was the prerequisite for the creation of a cost accounting system. In order to solve the research tasks, the author proceeded from empirical materials (subject-matter literature, interview with the company's leader) and presented her own suggestions and opinions.

In the first part of the work, the author presented the company and summarized the work process and the nature of the problem. When analyzing the company's economic indicators, it turned out that the company has successfully increased its turnover (service income) from the start of its operations. It also turned out that in the last year, the profit growth of the fiscal year has not been proportional to the growth in service income. The net profit margin for the period 2016-2017 has decreased by 5%, indicating that there are problems with the company. The author also analyzed the company's work processes, which revealed that the pricing of the company is incomplete with no forethought. Pricing does not take into account material costs and labor costs for a particular

order, which means that management does not have a complete picture of the profitability of the order. Based on the above-mentioned problems in the company, the author proposed to create a cost accounting system that supports management's decision-making needs and gives a precise picture of what happens in the company.

In the first phase of the problem solving, the author made an analysis of the company's current cost, aimed at identifying the types of expenses and their share in total costs. As a result of the analysis, the author obtained an overview of all the costs that subsequently became the basis for the cost classification phase in the process of creating a cost accounting system. Due to the company's objectives, it is first necessary to determine the cost bearer. The cost bearer is an item for which expenses are incurred. On the proposal of the author, the order occurred to be the cost bearer of the company investigated. In addition to setting the cost bearer in the company, there are also cost centers to be created in the process of creating the system. The cost center is the location in the company in which the expenditure has taken place. Since SVK Elekter OÜ is a microenterprise whose main business is to provide a service, the author decided to create three cost centers: direct service costs, the overhead of services and general administrative expenses of the company. The creation of such a system was also partly based on a cost analysis, which revealed that many of the costs requiring distribution are involved in fulfilling orders. The deployment of cost centers facilitates the distribution of indirect costs to orders. Subsequently, the author proceeded from all costs of the company and the cost bearer and, on this basis, distributed costs to both direct and indirect costs. The author also classified the costs for variable and fixed costs for the purpose of subsequent assessment in the implementation of the selected cost accounting system.

When choosing a cost accounting method, the author first outlined a methodological introduction to existing methods, describing their nature, application, and analyzed the suitability for the investigated company. An interview with the company's leader revealed that his goal in creating the system would be to obtain information about the costs related to the order and how much each order actually produces profits. Based on the work processes of the company, the author decided to introduce an order-based accounting system. This cost accounting method creates the substantive prerequisites for calculating costs for the company involved in the service provider. In developing the rules of procedure, the author based the cost analysis, through which she improved the chart of accounts, prepared an order worksheet, labor records, and an indirect cost distribution plan. In order to evaluate the implementation of the established system in practice, the author

analyzed the possibilities for using it in Merit Aktiva's economic software. On the basis of two real-world orders, the author divided the costs into direct and indirect costs on the basis of expense receipts, adding to the purchase invoice a note in terms of the cost center, and for all direct costs also the distribution of the projects. Distribution of indirect costs, the author prepared labor records in excel, on the basis of which she later distributed the costs to the projects.

In the last part, the author outlined the conclusions to assess whether the established cost accounting system meets the expectations and provides sufficient information for making management decisions. For evaluation, the author used the principle of the residual value, in which she compared the two sample orders and the average results for 2016 and 2017 for orders. The analysis revealed that the implementation of the cost accounting method in the company gives the manager more accurate results regarding the costs of the order. On the basis of the non-developed system, it could be seen that, in summary, one order was profitable, but when implementing the cost-sharing principle, it became clear that the order might not necessarily generate profits for the company. In general, a situation emerged where the profit of one order also partially covered the loss of another order. The comparison confirmed that cost management is an extremely important process in a company that wants to grow and be sustainable.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Alver, L. (2017). *Finantsarvestus: Põhikursus*. 3. tr. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. 2. tr. Tallinn: Deebet.
- Alver, J. (2007). Tellimuspõhine kuluarvutus: sissejuhatus. – *Raamatupidamisuudised*, 96. R., Pels. Tallinn: FOLIO. 14 – 16.
- Alver, J. (2007). Tellimuspõhine kuluarvestussüsteem: metoodika ja selle rakendamine teenindustevõttes. – *Raamatupidamisuudised*, 98. R., Pels. Tallinn: FOLIO. 22 – 26.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2015). *Management and cost accounting*. 4. ed. Pearson Education Ltd. Kättesaadav: <https://www.amazon.co.uk/Management-Cost-Accounting-Alnoor-Bhimani/dp/1292063467>, 14. mai 2018.
- Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business*. 3. ed. London: Nelson Education Ltd.
- Drury, C. (2012). *Management and cost accounting*. 8. ed. Kättesaadav: <http://www.mim.ac.mw/ebook/books/Colin%20Drury%20Management%20and%20Cost%20Accounting.pdf>, 14. mai 2018.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: RAFIKO & AT AUDIKO.
- Hughes, S. B., Gjerde, K. A. P. (2003). Do different cost systems make a difference? - *Management Accounting Quarterly*, vol 5, No 1. Kättesaadav: file:///C:/Users/Kasutaja/Downloads/maq_fall03_dodiffcostsystems_makeadiff-pdf.pdf, 14. mai 2018.
- Kaplan, S. R., Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus: Kuidas integreeritud kulusüsteemiga suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis*. 1. osa. Tartu: RAFIKO Kirjastus OÜ.
- Karu, S. (2012). Omahinna arvestamine ja üldkulude jaotamine. - *Raamatupidamise praktik*, 68. V., Saanberg. Tallinn: AS Äripäev. 4-8.
- Komisjoni määrus (EÜ) nr 800/2008, 6. august 2008, EÜ asutamislepingu artiklite 87 ja 88 kohaldamise kohta, millega teatavat liiki abi tunnistatakse ühisturuga kokkusobivaks (üldine grupierandi määrus), I lisa, artikkel 2 lõige 3 Kättesaadav: https://www.eas.ee/images/doc/ettevotjale/innovatsioon/Norra_IKT/euroopa_komisjoni_maarus_800.2008_ylidine_grupierandi_maarus.pdf, 09. mai 2018.

- Lucey, T. (2002). *Costing*. 6 ed. Kättesaadav:
https://books.google.ee/books?id=TNDfwPw7mlMC&printsec=frontcover&dq=costing+lucey&hl=et&sa=X&ved=0ahUKEwjWgvCTiYXbAhWEjywKHYH9A_gQ6AEIJjAA#v=onepage&q&f=false 14. mai 2018.
- Mann, R., Mayer, E. (1995). *Controlling algajatele*. Tallinn: Elmatar.
- Peets, P., Lääts, K. (1999). *Vastutuspõhine arvestus – üks controllingu juurutamise eeldusi organisatsioonis*. Tartu: RAFIKO.
- Pärl, Ü. (2016). Kulude juhtimine teenindussektoris. - *Raamatupidamise praktik*, 106. V., Saanberg. Tallinn: AS Äripäev. 24-27.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 09.05.2017, 30.
- Rahandusministri määrus „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ lisa 2. 01.01.2018. *RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes*. Kättesaadav:
<https://www.riigiteataja.ee/akti/1231/2201/7054/Lisa%202%20-%20RTJ%202%20-%202017.pdf#>, 09. mai 2018.
- SVK Elekter OÜ majandusaasta aruanne 2015.
- SVK Elekter OÜ majandusaasta aruanne 2016.
- SVK Elekter OÜ majandusaasta aruanne 2017.
- Variable costs and fixed costs*. Kättesaadav:
http://economics.fundamentalfinance.com/micro_costs.php, 14. mai 2018.

LISAD

Lisa 1. SVK Elekter OÜ juhatuse esimees Sven Kiik'ga läbiviidud intervjuu küsimustik

- Millised on ettevõtte arenguväljavaated?
- Mis on ettevõtte missioon?
- Kas ja kuidas teostatakse ettevõttes kulude arvestamist?
- Kuidas mõõdate tellimustele kulunud materjalikulusid?
- Millistel alustel on väljakujunenud tellimustöö tunnihind tellijale?
- Kas olete praeguse raamatupidamisest saadava informastiooniga kulude kohta rahul?
- Kas ettevõttes planeeritakse kulusid? Kui jah, siis mille alusel seda tehakse?
- Millistest kululiikidest ettevõttes jooksvalt olete kõige enam huvitatud?
- Millist informastiooni soovite saada läbi kuluarvestuse?
- Kuidas kasutaksite läbi kuluarvestuse saadavat informastiooni?
- Kas Teie arvates on oluline kulude jaotamine ja arvestamine?

Lisa 2. Autori poolt täiendatud kontoplaan kulukontode lõikes

KONTOPLAAN		
Kood	Nimetus	Liik
Kaubad, toore, materjal ja teenused		
4002	Materjalid kuluks	Kulu
4004	Vähese maksumusega tööriistad ja väikevahendid	Kulu
40040	Tööriista varuosad, remont ja hooldus	Kulu
4006	Transpordikulu	Kulu
4009	Alltöövõtutööd	Kulu
4015	Masinate, seadmete tüür ja rent	Kulu
4040	Muud teenused (põhitegevusega seotud)	Kulu
4050	Muud materjalid (põhitegevusega seotud)	Kulu
Mitmesugused tegevuskulud		
4200	Asutamiskulud	Kulu
4210	Ruumide rent	Kulu
4230	Ruumide kommunaalkulud	Kulu
4240	Ruumide hooldus, remondikulud	Kulu
4250	Ruumide valvekulud	Kulu
4300	Reklaamikulud	Kulu
4310	Telefon, internet	Kulu
4320	IT teenused, arvutitarvikud	Kulu
4325	Tarkvara litsents	Kulu
4330	Kontoritarbed, postikulud	Kulu
4331	Kontoritarbed teenuse osutamiseks	Kulu
4335	Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	Kulu
4340	Pangateenus	Kulu
4350	Lootusetud debitoorsed võlad	Kulu
4360	Riigilõiv	Kulu
4370	Konsultatsioonid, koolitused	Kulu
4385	Raamatupidamisteenus	Kulu
4390	Varakindlustus	Kulu
4395	Muud tegevuskulud	Kulu
4398	Väikesaldode mahakandmine	Kulu
4399	Ümardused	Kulu
4410	Autode kasutusrent	Kulu
4420	Autode kindlustus	Kulu
4430	Autode kütus bensiin, diisel	Kulu
4440	Autode remont, hooldus	Kulu
4460	Isikliku auto kompensatsioon	Kulu
4470	Muud autodega seotud kulud	Kulu

Lisa 2 järg

4510	Töölähetuse kulud	Kulu
4610	Töötajatele tehtud erisoodustused	Kulu
4650	Erisoodustuselt (omatarbelt) arvest. 20% käibemaks	Kulu
4660	Erisoodustuselt (omatarbelt) arvest. 9% käibemaks	Kulu
4670	Erisoodustuselt arvest. tulumaks	Kulu
4680	Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	Kulu
4690	Tööriided - eririided, tööohutus	Kulu
4700	Ravimid, tervisekontroll	Kulu
Palgakulu		
4710	Palgakulu	Kulu
4790	Puhkusekohustuse kulu (reserv)	Kulu
Sotsiaalmaksud		
4720	Sotsiaalmaksukulu	Kulu
4725	Sotsiaalmaksukulu juhatuse liikme tasult	Kulu
4791	Puhkusekohustuse sots. maksu kulu	Kulu
Muud tööjõukulud		
4730	Tööandja töötuskindlustuskulu	Kulu
4735	Juhatus liikme tasu	Kulu
Põhivara kulum ja väärtuse langus		
4810	Põhivarade amortisatsioonikulu	Kulu
Muud ärikulud		
4900	Kahjum põhivara likvideerimisest	Kulu
4940	Maksuintressid maksuametile	Kulu
4945	Hankijate intressid, viivised	Kulu
4970	Ettevõtlusega mitteseotud kulud	Kulu
4980	Vastuvõtukulud	Kulu
4990	Muud ärikulud	Kulu
Intressikulud		
6060	Intressikulu laenudelt	Kulu
6065	Intressikulu kapitalirendilt	Kulu
60650	Intressikulu kasutusrendilt	Kulu
Tulumaks		
7000	Tulumaks	Kulu

Allikas: majandustarkvara Merit Aktiva, autori täiendatud