

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kristina Mägi

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE  
TRANSPORDIETTEVÕTTE NÄITEL**

Magistritöö

Õppekava Ärirahandus ja majandusarvestus, peeriala Majandusarvestus

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Tallinn 2022

Deklareerin, et olen koostanud magistritöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ning andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 11 593 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Kristina Mägi.....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 203832TARM

Üliõpilase e-posti aadress: kristina.magi2015@gmail.com

Juhendaja: Tarmo Kadak, PhD

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

# SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE.....	5
SISSEJUHATUS .....	7
1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED.....	9
1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja vajalikkus .....	9
1.2. Kuluarvestussüsteemi eesmärk ja ülesanded.....	12
1.3. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem.....	16
1.4. Väikeettevõtja kuluarvestus.....	18
1.5. Uurimismeetodite tutvustus.....	19
2. TRANSPORDIETTEVÕTTE KULUARVESTUSSÜSTEEM .....	21
2.1. Transpordiettevõtte tutvustus .....	21
2.2. Ettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem ja kulude arvestus.....	23
2.3. Teenuste omahinna arvestus.....	28
2.4. Kuluarvestussüsteemi puudused ja ootused täiustatud kuluarvestussüsteemile.....	30
2.5. Ettevõtte juhtkonna läbiviidud küsitlused .....	31
2.6. Ootused kulude arvestusele raamatupidamises .....	33
2.7. Ootused omahinna arvestusele .....	34
3. ETTEPANEKUD KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISEKS .....	35
3.1. Ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks .....	35
3.2. Ettepanekud kulude kajastamiseks raamatupidamises .....	36
3.3. Ettepanekud kulude liigitamiseks kulukohtadele ja -kandjatele.....	38
3.4. Ettepanekud omahinna arvestuseks .....	41
3.5. Ettepanekud tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile üleminekuks .....	43
KOKKUVÕTE .....	49
SUMMARY.....	51
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU.....	53
LISAD .....	56
Lisa 1. Tööleht.....	56
Lisa 2. Traditsiooniline kuluarvestus, 2021 aasta kulud (eurodes) .....	57
Lisa 3. Kontoplaani müügitulu ja kulukontode jaotus.....	58
Lisa 4. Intervjuu tegevjuhiga 1 .....	61
Lisa 5. Ettevõtte kasumiaruanded 2019, 2020.....	63
Lisa 6. Käibeandmik 2021 .....	64

Lisa 7. Kasumiaruanne 2021 .....	65
Lisa 8. Intervjuu tegevjuhiga 2 .....	66
Lisa 9. Tegevuspõhine kuluarvestus, 2021 aasta kulud (eurodes) .....	67
Lisa 10. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem kululiikide lõikes .....	68
Lisa 11. Kaudkulud ja nende kulukäituriid (eurodes) .....	70
Lisa 12. Lihtlitsents .....	71

# LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi probleemsete kohtade väljatoomine ja täiendustetpanekute tegemine. Olemasolev kuluarvestussüsteem ei paku ettevõtte juhile juhtimisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni. Praegune kuluarvestussüsteem ei vasta tegevjuhi ootustele, seega ei saa tegevjuht teha juhtimisotsuseid, lähtudes olemasolevast kulude arvestusest. Magistritöös uuritakse transpordiettevõtte kuluarvestuses esinevaid probleeme, tuuakse välja probleemsed kohad ja esitatakse autori ettepanekuid kuluarvestussüsteemi täiustamiseks. Uurimisülesanneteks transpordiettevõttes on selgitada välja transpordiettevõtte olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused, luua kuluarvestussüsteemi teoreetiline baas ja teha ettepanekuid ja järeldusi kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Uurimisülesannete täitmiseks viis autor läbi poolstruktureeritud intervjuu tegevjuhiga, mille käigus ilmnis ettevõtte vajadus kuluarvestussüsteemi täiustada. Teiseks vaatles autor dokumente, mis andsid teavet kulude olemuse, paigutuse ja kasutuse kohta. Vaatluse käigus tutvus autor ettevõttesiseste dokumentidega, milleks on raamatupidamisaruanded, algdokumendid, eeskirjad ja juhendid. Tutvudes dokumentatsiooniga jõudis autor järeldusele, et olemasolev kuluarvestussüsteem vajab täiustamist.

Kogutud andmete baasilt teeb autor ettepaneku minna üle tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile. Autor määratles täiustatud kulukohad, milleks on teenused, seejärel kulukandjad, milleks on sõidukid. Teenuste otsekulud jaotatakse otse teenustele ja sõidukitele ning nendeks on kütus, otsene töötasu, amortisatsioon ja muud otseselt seotud kulud. Kaudkulude jaotamiseks määratakse kulukäituriid, mille kaudu saab ettevõtte kaudkulud jaotada teenuste ja sõidukite lõikes.

Olemasolevas kuluarvestussüsteemis on otsekulud jaotatud sõidukite lõikes, kuid osaliselt, mis ei anna tervikpilti otsekuludest. Kaudkulude jaotus on puudulik ja seda ei saa analüüsida. Viimaks soovib magistritöö autor teha muudatused raamatupidamistarkvaras, et ettevõtte saaks kasutada programmi otstarbekamalt ja detailsemalt, mis lihtsustab aruannete analüüsi ja juhtimisotsuste tegemist.

Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks luuakse olemasoleva süsteemi baasil täiendused, et kulude jaotus oleks täiuslikum ja informatiivsem ning täpsem, et lihtsustada otsuste tegemist. Määratakse kulukohad, kulukandjad ja uued jaotusmäärad.

Võtmesõnad: kuluarvestussüsteem, tegevuspõhine kuluarvestus

## SISSEJUHATUS

Igapäevases elus tuleb ette organisatsioone, kelle olulisus põhineb arvestusel, kuluarvestus põhineb kindlatel eesmärkidel ja eesmärkide saavutamiseks on vajalik täiuslik informatsioon. Organisatsiooni jagamisel kaheks on võimalik saada informatsiooni organisatsiooni seest ja väljast (Lääts 1999, 8-10; Adzic 2018). Väliseid andmeid vajame finantsaruannete koostamiseks, sisemisi andmeid kasutavad organisatsioonisiseseid tarbijad (Drury 2008).

Olemasolev kuluarvestussüsteem ei paku ettevõtte juhile juhtimisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni. Omahinna arvutamine on seetõttu raskendatud, sest ei ole töötavat ja efektiivset kuluarvestussüsteemi, mis tagaks kõik selleks vajaliku. Töö keskendub kuluarvestussüsteemi täiustamisele transpordivallas. Uuritava ettevõtte põhitegevuseks on transporditeenuste pakkumine. Uuritavas ettevõttes on koondatud erinevad veoliigid, mille puhul on oluline täpsus ja eraldatus, et tagada kulude jaotuseks vajalik teave.

Vajadus analüüsida kulusid on tingitud muutuvatest turutingimustest ja olukorrast turul. Transpordiettevõtet mõjutavad kõige rohkem kütuse hind, töötasud, sisemised muutused ja arengud, mis avaldavad omakorda mõju omahinna kujundusele.

Magistritöö eesmärk on transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi probleemsete kohtade väljatoomine ja täiendustepanekute tegemine. Olemasolev kuluarvestussüsteem ei paku ettevõtte juhile juhtimisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni.

Magistritöös selgitatakse, milline peaks olema transpordiettevõtte kuluarvestussüsteem, et see vastaks tegevjuhi ootustele ja aitaks teha õigeid juhtimisotsuseid. Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisküsimused.

- Millised on transpordiettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem ja selle puudused?
- Millised on tegevjuhi ootused kuluarvestussüsteemile ja teoreetiline baas kuluarvestussüsteemi täiustamiseks?
- Kuidas täiustada transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi, lähtudes ettevõtte spetsiifikast ja tegevjuhi vajadustest, ja milliseid ettepanekuid esitada kuluarvestussüsteemi täiustamiseks?

Uurimisküsimuste lahendamiseks viib autor läbi poolstruktureeritud intervjuu tegevjuhiga ja teostab vaatluse. Töötades läbi kirjanduse ja toetudes teoreetilisele baasile, teeb autor ettepanekuid transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Töö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis esitab autor teoreetilise osa, analüüsib kirjandust ning annab ülevaate kuluarvestussüsteemi olemusest ja vajalikkusest, samuti toob autor välja kuluarvestussüsteemi eesmärgid ja ülesanded ning tutvustab tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi.

Teises peatükis kirjeldab autor transpordiettevõtet, andes ettevõttest tervikliku ülevaate. Autor analüüsib ettevõtte kuluarvestussüsteemi, kulude arvestust, teenuste omahinna arvestamist, lähtudes teoreetilistest alustest, ja tutvustab kasutatud uurimismeetodeid. Eelnevale toetudes teeb autor kuluarvestussüsteemi puudustest järeldused ja analüüsib neid. Teises peatükis toetub autor teisest peatükist saadud informatsioonile, analüüsib läbiviidud intervjuud ja selgitab välja ootused ja nõuded, millele peab vastama täiustatud kuluarvestussüsteem. Selles peatükis tutvustab autor ettevõtte ootusi kuluarvestussüsteemile ja nõudeid omahinna kujunemisele ja raamatupidamisele.

Kolmandas peatükis toob autor välja enda ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks, toetudes eelmisele peatükile. Autor annab konkreetseid soovitusi kuluarvestussüsteemi kulukandjate, kulukohtade ja omahinna arvestuse kohta ning teeb ettepaneku võtta kasutusele tegevuspõhine kuluarvestussüsteem, mis on täpsem ja põhjalikum kui teised kuluarvestussüsteemid samasuguses olukorras.



# 1. KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED

## 1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja vajalikkus

Organisatsioonid ja praegune konkurents muudavad juhtimise väga oluliseks ettevõtte tegevuseks, sest muutuv keskkonnas vajavad ettevõtted kulude arvestamiseks suures mahus informatsiooni, seega on organisatsiooni juhtimine ja kulude hindamine tähtsal kohal. Kuluarvestussüsteemi vajalikkus põhineb kasutatavatel ressurssidel – et olla turul konkurentsivõimeline, peab iga organisatsioon teadvustama kulude olemasolu. Õiged juhtimisotsused aitavad organisatsiooni töötajatel teha paremaid otsuseid ja suunata ettevõtte arengut. Organisatsiooni muutumine, kasv ja areng on ettevõttel tähtsad, sest mõjutavad protsesse, mis muutuvad keerulisemaks, ja organisatsioon on osa, mis peab sellega kaasas käima. (Stenzel, Stenzel 2003, lk 2)

Nüüdisajal defineeritakse kuluarvestussüsteemi laiemalt, seega keskendutakse mitte ainult tootmiskuludele, vaid kõikidele olulistele kuludele organisatsioonis. Kuluarvestussüsteem on meetodite, põhimõtete, protseduuride ja reeglite kogum (Karu 2008, 79). Juhtidele on tähtis olla innovaatiline, tänapäevase kontseptsiooniga ühel tasemel ja olla avatud uutele võimalustele. Lühidalt saame organisatsiooni kutsuda õppivaks, sest turul püsimine käib kaasas tegelikult lihtsate meetodite õppimisega, mis aitavad säästa aega, ressursse, kui neid teadvustada, ja teha õiged otsused. (Adzic 2018)

Ärikasumi maksimeerimiseks on üha enam organisatsioone täiendanud enda raamatupidamisarvestust, mis hindab kulude arvestust ja juhtimist praeguses ebastabiilses keskkonnas. Oskus juhtida tuleneb algandmetest ja raamatupidamisel on seal oluline roll. Kulude juhtimine on raamatupidamisarvestuses üks juhtimisarvestuse tähtis osa. Tõhususe saavutamiseks on teenususte hindade madal tase oluline, et hoida tööd efektiivsemana, pakkuda rohkem teenuseid või tooteid, kuid see ei ole alati ainuke aspekt. Kulude juhtimises on tähtsad kolm järgmist ülesannet: finantsaruannete regulaarne tagamine; kulude prognoosimine kulukandjatele; ettevõtte toimimise tõhustamine, pakkudes teavet strateegiliste otsuste ja tagasiside andmiseks. Konkureerivas keskkonnas ei ole tähtis vaid omahind, vaid ka muud mõjutegurid, mis aitavad kaasa sellele, et püsida turul konkurentsivõimelisemana. (Li, Gao 2019)

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

Magistritöö koostamisel on oluline mõista, millistele nõuetele peab kuluarvestussüsteem vastama, et see võimaldaks transpordiettevõtte tegevjuhil saada olulist informatsiooni.

Kuluarvestussüsteeme võib liigitada arengutaseme järgi neljaks (Kaplan, Cooper 2002):

- esimese taseme aruanded ei vasta sageli isegi finantsaruandluse nõuetele, süsteemid on algelised;
- teise taseme aruanded vastavad finantsaruandluse nõuetele ja koondavad kulud vastutuskeskustele, kuid ei ole jaotust protsesside ja tegevuste kaupa. Kulud kajastuvad moonutatult, info jõuab hilinemisega juhtide ja töötajateni ning ei paku vajalikku informatsiooni äriprotsesside täiustamiseks;
- kolmandal tasemel on lisatud täiendused kulude arvestamiseks. Süsteemid on kohandatud organisatsiooni juhtidele, et lihtsustada juhtimisotsuste vastuvõtmist. Siinsed süsteemid on eraldiseisvad ja neid saab ühendada finantsaruannete, protsesside ja klientidega ning tagasiside on asjakohane;
- neljanda astme süsteemid on infotehnoloogilised ja integreeritud süsteemid, mis ühendavad minevikuandmeid, kuid on suunatud tulevikku. Kulujuhtimine on integreeritud, tagasiside olemas, süsteemid loovad aluse finantsaruannete koostamiseks ja on täiuslikud.

Ettevõtete kulude jaotamise vajadus põhineb ettevõtte elutsükli faasidel: mida arenum ja edasijõudnum on organisatsioon, seda rohkem vajab ettevõtte täiustatud kuluanalüüsi ja uusi tehnoloogialahendusi ning seda keerulisemad on ettevõtte sisemised süsteemid. Kõrgemas arengufaasis on ettevõtte vajadused suuremad ja ülesanded keerulisemad, sest maht suureneb ja samuti suureneb kontrollimise vajadus. Algfaasis ehk organisatsiooni elutsükli alguses on ettevõtted kasumlikumad, aga kui pakutakse rohkem tooteid ja teenuseid ning organisatsioon on turul pikemat aega, siis tekivad kohad, kus kasumlikkus sõltub väga erinevatest teguritest. Seega vajavad juhid suuremat kulude arvestust ja kontrolli, et olla kasumlikud. (Kallunki 2008)

Töös uuritava transpordiettevõtte kuluarvestuse saab arengutaseme järgi liigitada Kaplani ja Cooperi arengutasemete järgi teisele astmele (töös läbi viidud kuluarvestussüsteemi tulemustele

tuginevalt) , sest selle aruandluse eesmärk on enamasti finantsaruandluse nõuete täitmine. Kulud kajastuvad moonutatult ja info jõuab tegevjuhini hilinemisega. Arenguetapi järgi liigitab autor transpordiettevõtte algfaasi ja teise faasi vahele, sest ettevõtte on kasvufaasis ja tegeleb laiendamisega. Suurenenud konkurents vähendab kasumlikkust ja peamine rõhk on kulude kokkuhoidmisel (Kallunki 2008).

Kuluarvestussüsteem on tugevalt seotud raamatupidamissüsteemiga ehk on selle osa, mis keskendub informatsiooni jälgimisele, info kogumisele ja töötlemisele. Kuluarvestussüsteemi funktsioon on hinnata varusid ja mõõta realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete tarvis. Vajadused lähtuvad nii välistest kui ka sisestest infotarbijatest, nagu investorid, juhtkond, kreditorid jt. Kuluarvestussüsteem peab mõõtma klientide tegevuste, teenuste ja toodete kulusid, seda vajab ettevõttesisene infotarbija juhtimisotsuste tegemiseks. Samuti on juhtimisotsuste jaoks vajalik tagada majanduslik tagasiside .(Kaplan, Cooper 2002, 18) Raamatupidamisandmeid peaks saama kasutada ka edasiste andmete kogumiseks, seetõttu on algdokumendid ja -andmed olulised edasiste toimingute ehk kulude juhtimise ja arvestuse seisukohast. Finantsaruandluse jaoks on raamatupidamisandmed tavaliselt korrektsed, kuid edasine andmete töötlemine on tähtis ettevõttesiseste huvide vajadusest lähtudes. Juhtimisotsuste tegemiseks on vajalikud andmed, mis saadakse algandmete edasisel töötlemisel. Tähtis on alustada kavandamisest ja protsessist, et teha lõpuks tarvilikud otsused, planeerides juba kohe alguses kõike õigesti, et maksimeerida kasumit. Raamatupidamissüsteem aitab koguda varem tehtud tulemusi ehk annab ülevaate tegevustest, mis toimusid enne otsuste tegemist, ja nende mõjudest aruannetele. Juhtimisarvestus ja raamatupidamine on seotud, kuid neid saab eristada kasutajate järgi ehk kui raamatupidamist vajavad välised tarbijad, aruanded on suunatud mineviku tagajärgedele, siis juhtimisprotsessid ja -otsused on mõeldud sisemistele tarbijatele ning lähtuvad hetkeolukorrast ja tulevikku suunatud tegevustest. Arvepidamine ehk raamatupidamine on ametlik ja põhineb algdokumentidel. Juhtimisotsuste vajalikkus sõltub organisatsioonist ja nende eesmärk on tulemuslikkus ja juhtide otsuste tegemiseks infotarbimise suurenemine, seega suureneb ka vajadus saada informatsiooni pidevalt organisatsiooni seest, et langetada otsuseid. (Raiborn C. A. 2011)

Magistritöö autor on arvamisel, et kuluarvestussüsteem vajab pidevat täiustamist, et informatsioon ettevõtte kulude kohta oleks alati olemas ja ajakohane. Autor järeldab, et iga ettevõtte peaks pidama detailset kulude arvestust ja mõistma, et kuluarvestussüsteem annab konkurentsitingimustes turul eelise.

## 1.2. Kuluarvestussüsteemi eesmärk ja ülesanded

Kuluarvestussüsteemi loomisel tuleks määratleda eesmärgid. Need jaotatakse üldisteks ja spetsiifilisteks. Üldised eesmärgid on kulude planeerimine, materiaalsete vahendite soetamine, tootmine ja kajastamine, kuludega seotud eesmärkide kontroll ja normatiivide määramine. Spetsiifilised eesmärgid on teenuste oma- ja müügihinna kalkuleerimine, materiaalsete vahendite efektiivne kontroll, juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooni tagamine, ettevõttesiseste tulemuskeskuste tegevuse tulemuste määramine ja jooksvate majandustulemuste hindamine. Nende tulemuste saavutamiseks tuleb süsteem jaotada osadeks: kulukohtadeks, -liikideks ja -kandjateks. Kululiigid tehakse kindlaks seeläbi, kuidas kulud käituvad ja kus need ettevõttes esinevad. Kulukohtade arvestamisel on vaja välja selgitada, millises struktuuri või põhitegevuse protsessi osas nad tekivad. Kulukandjate puhul on tähtis erinevate kuluobjektide tarvis tehtud kulude maht. (Haldma, Karu 1999, 10,12)

Kuluarvestussüsteem peab täitma kolme funktsiooni. Kõigepealt hindama varusid, mõõtma realiseeritud toodangu kulusid finantsaruannete jaoks. Teiseks peaks kuluarvestussüsteem mõõtma tegevuste, teenuste, klientide ja toodete kulusid – seda selleks, et teha juhtimisotsuseid. Kolmandaks on tähtis saada tagasisidet protsesside kohta, mida ettevõtte vajab samuti selleks, et teha õiged juhtimisotsused. (Kaplan, Cooper 2002, 18)

Kulude arvestus sisaldab endas nii juhtimisarvestust kui raamatupidamisarvestust. Juhtimisarvestuses antakse teavet juhtidele, et nad oskaksid teha paremaid otsuseid, parandada olemasolevaid toiminguid ning olla tõhusamad otsuste vastuvõtmisel. Finantsaruanded kirjeldavad kõiki majandustehinguid, seega juhtimisarvestuses keskendutakse osakondadele või konkreetsetele toodetele või teenustele (Drury 2008, 6-7). Kulude planeerimine peaks olema ratsionaalne ja pikaajalisele eesmärgile suunatud tegevus. Igal ettevõttel on eesmärkide valimisel vabadus: mis eesmäärke organisatsioon vajab ja mida soovitakse nendega saavutada (Kupper 2009).

Kuluarvestussüsteemil on põhilised komponendid, nagu kuluobjekt (kulukandja, kuluühik või arvestusobjekt), kulukoht (kulukeskus, kuluüksus) ja kululiik (sarnaste tunnustega kulude rühm, näiteks teenus, projekt, klient). Kuluobjekt on iga objekt, mille kulusid soovime mõõta eraldi, seega peab selgitama välja, milline on ettevõtte struktuur ja millistes põhitegevuse protsessides erinevad kulud tekivad. Kuluobjektiks võib olla teenus, mis selles kontekstis on aktuaalne ja asjakohane. Kulukoht on näiteks allüksus, piirkond, asukoht, seade, töötaja või protsess, mille

kulud eraldatakse ja jaotatakse kuluobjektidele otse või kulukohtade kaudu. Kulude mõõtmiseks ja hindamiseks on vajalik defineerida hinnatav kulukandja, lähtudes prioriteetidest. Tuleb teha kindlaks kulu mõjurid, mis omavad põhjuslikku faktorit kindlaks tegemisel, neid võib olla mitmeid, vaja on koguda täpseid andmeid, et valida nende hulgast tähtsad, mitte kergesti kättesaadavad andmed. (Karu 2008, 72-102) Kuluühikud ehk kuluobjekt on alati seotud mingite objektide, funktsioonide või teenustega. Oluline on arvesse võtta otseseid ja kaudseid kulusid. Otsesteks kuludeks võivad olla palgad, materjalid ja toorained, mis on seotud otseselt kuluobjektiga. Neid ei pea eraldi jaotama, sest nad on konkreetse funktsiooni, teenuse või tootega otse seotud. Kaudsete kuludega on teisiti, sest neid ei ole võimalik kindlaks teha ja seega peame neid jaotama. Neid nimetatakse kaudkuludeks, sest neid kulusid ei saa otse kuluühikule jaotada. (Lucey 1996, 9-10)

Kulu on tavaliselt rahaliselt mõõdetav ja konkreetse eesmärgi saavutamiseks tehtud kulutus. Tegelikud kulud on minevikus tekkinud ja need on ajaloolise mõjuga. Eelarvestatud kulud on aga prognoositavad kulud tulevikus. Kulukandja (kuluobjekt) on näiteks toiming, protsess, allüksus, teenus. Kulud kogutakse kulukandjatele. Planeerimine aitab teadvustada kulude teket ja edaspidi teha järeldusi, kas kulude eelarvestamine oli õige või mitte. Otsesed kulud on seotud vahetult kulukandjaga, nagu näites teenuse või toiminguga. Seotud kuludeks võivad olla otsesed materjali- või tööjõukulud ehk selle konkreetse kandjaga seotud kulud. Kaudkulud on küll seotud konkreetse kulukandjaga, kuid nad ei ole sellega seotud otse, seega nimetatakse neid kaudkuludeks. Kaudsete kulude jaotamiseks on vajalikud määrad, mille kaudu saame kaudkulusid hinnata ja määrata kulukandjatele. Näiteks tootmise rendikulud saaksime mõõta pindalaga ehk kui suur pindala on kasutusel konkreetse sõiduki tarbeks. Mida suurem osakaal on otsestel kuludel, seda täpsemalt on võimalik kalkuleerida ka kulusid kulukandjatele. (Horngren *et al.* 2015, 51)

Eristada võime muutuv- ja püsikulud. Tavatingimustes reageerivad muutuvkulud tegevusmahu muutumisele. Muutuvkulud saavad muutuda kogusummas, kuid nad jäävad konstantseks ühe ühiku kohta. Muutuvkulud muutuvad koos kulude mõjuritega, seega näiteks põhimaterjali kogus sõltub sellest, kui palju valmistati ühikuid. Püsivkulud jäävad aga muutumatuks kulukäituri muutumisel teatud ajaks. Kulude liigitamine sõltub mitmest tegurist. Otse- ja kaudkulu liigitamisel tuleb tähele panna kulu olulisust ehk mida suurem kulu on, seda tõenäolisemalt saab teda siduda konkreetse objektiga. Samuti võib tehnoloogia lihtsustada otsekulude klassifitseerimist, näiteks kindla toote või toiminguga tarvis kasutatavaid tehnoloogilisi iseärasusi või mingit komponenti saab kasutada ainult teatud juhtudel ja konkreetsete toodete jaoks. Kui kulu ei saa seostada toote või

teenusega, siis ei tähenda see, et kulu on mittevajalik. Siin võib näitena tuua tootmisruumide üüri, mis on olemuselt kaudkulu, aga toodete valmistamiseks siiski vajalik. (Alver, Reinberg 2002, 53-54) Otsesteks kuludeks saame liigitada näiteks otsesed materjalikulud, põhitöölise palgakulud ja maksud. Sellised palgakulud, mida ei saa liigitada otsesteks, tuleb liigitada kaudseteks kuludeks. Need on otsest seost omavad kulud ehk tootmiskulud. Mittetootmiskuludeks on sellised kulud, mis on seotud ettevõtte üldjuhtimise, turustamise, muude varude amortisatsiooniga ja muude kuludega, millel ei ole tootmisega otsest seost. Finantsaruannetes kajastatakse kapitaliseeritud ja mittekapitaliseeritud kulusid. Bilansis tuuakse välja kapitaliseeritud kulud ja kasumiaruandes näidatakse perioodikuluseid, mis on mittekapitaliseeritud kulud. (Alver, Reinberg, 2002, 40-50) Muutuvkulud muutuvad koguse puhul konstantselt ehk mida suurem kogus, seda suurem kulu. Muutuvkulud on otsesed kulud, mis on seotud kulukandjaga. Kaudkulude jaoks on vaja leida jaotusmäärad, et hinnata neid adekvaatselt ja täpselt igale kulukandjale. Selleks on vaja lähtuda iga organisatsiooni spetsiifilisusest ja leida sellele ettevõttele vastavad jaotusmäärad. (Horngrén *et al.* 2015, 51) Muutuvkuludel on otsene seos toodete ja teenustega, mis teenusega koos muutuvad (Bebeselea, Uzunboylu 2015). Otsesed kulud on otseselt seotud toodete või teenustega ja kaudkulud jaotatakse tegevuste lõikes, kui kasutame tegevuspõhist arvestust (Storey R 1995, 178-179).

Transpordiettevõtte otsekulud on suuresti seotud kütuse, töötajate töötasuga, läbitud kilomeetrite ja hoolduskuludega. Ettevõtte võib kasutada nii enda transporti kui ka töövõtjaid. Otsekulude jaotamisel tuleks arvestada kõiki parameetreid, sest kõik need mõjutavad kulude käitumist. Samuti peaks arvesse võtma tühjalt ja kaubaga vedusid. Maanteetranspordi ja muu transpordi kulude optimeerimine toob kaasa märkimisväärse mõju. (Kovács 2017)

Näiteks transpordikulu kindlakstegemisel saame kasutada kuluühikutena kilomeetreid ja nende vahel peaks olema seos, mis määrab ära kulude olemasolu (Lucey 1996, 9). Samuti saame arvutada optimaalse tellimiskoguse – kui suureneb tellimiskogus, siis suurenevad ka kulud, milleks on muutuvkulud ehk otsesed kulud. Transpordisektoris on oluline kaugus ehk läbitud kilomeetrid, seega on tähtsad vahemaa, mis läbitakse, ja koguseline seos. (Tsao, Lu 2012)

Kulude kodeerimine on tähtis, et saada kuluarvestussüsteemist aru ja leida vajalikku informatsiooni. Iga kulutusele lisatakse kood, mille eesmärk on konkretiseerida kuluartiklid lühikirjeldusega, mis muudab infosüsteemid ülevaatlikumaks. Koodid peaksid olema kulukandjatel, et neid eristada. Raamatupidamises on leitavad ka analüütilised aruanded ja selleks

tuleks samuti kodeerida kulud ja leida vastavad koodid või need luua. Koodidel peaks olema loogiline ülesehitus ja seos. (Karu 2008, 144-156)

Kasumi maksimeerimiseks tuleks võtta kasutusele KMK-analüüs. Arvestama peaks nii fikseeritud ehk püsikulud ja otseseid kulud, mis on muutuvad. Hinda mõjutab nõudlus ja hindasid on vajalik optimeerida. Parima hinna annab organisatsiooni mudel, kus püsikulud ei ole liiga kõrged. Püsikulude olemasolu ei tohiks mõjutada hinnakujundust. (Ray 2016) KMK-analüüs aitab väljendada kulu, tegevusmahu ja kasumi seoseid võrrandite abil. Kasumi saame kogutulude lahutamisel kogukuludest. Arvesse tuleb võtta nii otseseid kulud kui ka kaudkulud. Piirkasumi arvutamisel on vaja teada muutuvkulud ja lahutada need müügituludest. Piirkasumimäära saame arvestada ka protsentides ehk näiteks piirkasumi jagamisel müügikäibega saame protsendilise tulemuse. Sellised arvutused aitavad kaasa teenuste või toodete müügi planeerimisele, sest mida suurem on piirkasumimäär, seda kasumlikum on toode või teenus. Kui see määr on positiivne, siis tähendab, et püsivkulude osa on kaetud ja toode või teenus on eelduslikult kasumlik. (Alver, Reinberg 2002, 102-106)

Enamik kirjandusallikaid kirjeldab samu põhimõtteid. Kulud peab esialgu määratlema, seejärel jaotama kulukandjatele, siis saab eraldada otsesed ja kaudkulud mõjurite abil. (Horngren *et al.* 2015, 51-53)

Magistritöö autor järeldeb, et paljudel ettevõtetel võivad küll olla kasutusel kuluarvestussüsteemid, kuid nende õige kasutamine ei vasta tänapäeva nõuetele. Transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamisel on vajalik jaotada eesmärgid üldisteks ja spetsiifilisteks ning teada kululiike, -kohti ja -kandjaid, samas osata neid eristada. Muutuvkulud muutuvad seega tegevuste muutmisega ehk kui võtta aluseks töötunnid, siis mida rohkem neid on, seda suuremad on muutuvkulud. Püsivkulud jäävad muutumatuks, nad ei muutu tegevusmahu muutumisel. Piirkasumi ja selle määra leidmine on tähtis, sest see annab ülevaate, mis toimub iga müüdü teenuse või toote kuludega ja kas nad katavad kaudkulude osa. Raamatupidamises aitab kulude kodeerimine teha ettevõtte juhtimiseks vajalikud aruanded ülevaatlikumaks ja loogilisemaks.

### 1.3. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem

Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on vaja valida toimiv kuluarvestussüsteem. Autor uurib, kas tegevuspõhine kuluarvestussüsteem täidab ettevõtte vajadusi ja kas see sobib transpordiettevõttele. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on informatiivne ja võimaldab leida täpsed teenuste kulud. See süsteem garanteerib parema ülevaate kulude jaotusest, mõõdab kulusid täpselt, lihtsustab hinnakujundust ja tagab täpse informatsiooni protsesside väljatöötamiseks ja ümberkorraldamiseks. (Kaplan, Cooper 2002)

Kuluarvestussüsteeme on erinevaid. Saame eristada traditsioonilist ja tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi. Mõlema süsteemi puhul paigutatakse otsekulud kulukandjatele. Kaudkulud paigutatakse traditsiooniliselt kulukohtadele ja jaotatakse kulu mõjuri abil, tegevuspõhises arvestuses jaotatakse kulud kuluobjektidele tegevuste abil, mitte kulukohtade kaudu. Pärast jaotust kulukogumitesse võetakse abiks kulude põhjustajad ja jaotatakse kulud kuluobjektidele. Erinevus seisneb kaudkulude jaotamises. Traditsiooniline kuluarvestussüsteem ei ole nii põhjalik kui tegevuspõhine ja samas ei ole traditsiooniline nii täpne kui tegevuspõhine kuluarvestussüsteem. Tegevuspõhises kuluarvestuses jaotatakse kulud tegevustele, seega annab see meetod ülevaatlíkuma ja täpsema arvestuse. (Karu 2008, 253-261) Kulude klassifitseerimine algab tegevuste tuvastamisega, seejärel peab hindama kulude teket ja nende käitumist, siis tuvastatakse kulumäär ja arvestatakse need tegevustele või toodetele (Wouters *et al.* 2012, 147-148).

Tegevuspõhises kuluarvestussüsteemis seostatakse kulud jaotamise käigus kuluobjektidega. Otsekulud jaotatakse otse objektidele, aga kaudkulude jaotamisel kasutatakse kulude mõjureid. Kõigepealt leitakse kulude mõjutaja, siis kaudkulude määr ning seejärel jaotatakse kulud kuluobjektidele. Kaudkulu määr on selline mõõdik, mis näitab kaudkulusid ühe kulu mõjuri kohta. Kaudkulu määra leidmiseks tuleb kaudkulud jagada kulude käituri arvuga. Kuluobjekti kaudkulu leidmiseks aga korrutatakse kaudkulu määr kasutatud mõjurite arvuga. (Karu 2008, 135-142) Kulude jaotamine võiks toimuda sammhaaval ehk esimesena kaardistada kulude teke, siis jaotada need kulukohtadele ja -kandjatele ehk koostada maatriks, kuidas kulud käituvad. Kulude eraldamine annab neist ülevaate ja magistritöö autor oskab seetõttu kulude jaotamisel täpsemalt ja loogilisemalt üles ehitada tulevase täiustatud kuluarvestussüsteemi. (Bent, Caplan 2017)

Transpordisektoris on peamisteks kulude kujunemise allikateks kütusekulu, remondi- ja tööjõukulud. Tegevuspõhine kulude arvestus aitab jaotada kaudkulud tegevuste abil, mis on



efektiivsem kui teised kuluarvestusmeetodid. Süsteem esitab aruannetest analüütilise teabe, mis võimaldab jälgida kulude teket. Meetod annab reaalse hinnangu ja kui tegevus ei ole kasumlik, siis aitab tegevuspõhise süsteemi rakendamine selgitada välja kohad, kus tekivad ebaproportsionaalsed kulud. Soovitatakse kasutada mitut muutujat ehk kulude mõjurit, et tegevuste seos oleks reaalne. Reaalselt tegevusi hinnates ja mõjureid valides annab kuluarvestussüsteem hea tulemuse ja ülevaate juhtimisotsuste tegemiseks. (Somapa S. 2012)

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on praegusaja konkurentsivõimeline vahend, mis aitab juhtida ja parandada organisatsiooni kasumlikkust ja tulemuslikkust. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem aitab organisatsioonil teha strateegilisi otsuseid. Iga etapp on selgelt mõistetav, põhinedes teguritel, mis omakorda suurendavad ettevõtte kasumlikkust ja kontrolli. Süsteem aitab ettevõtetel muutuda efektiivsemaks ja tulemuslikumaks ning jälgida enda kulusid adekvaatselt. Eriti kui kaudkulud on tähtsal kohal. Tegevuspõhine süsteem on täpne. Uuringud on näidanud, et suuremad ettevõtted võtavad tõenäolisemalt kasutusele tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi. (Askarany *et al.* 2010)

Kuluarvestussüsteemi kasutamisel on vajalik lähtuda ka tulude tekkimisest ja seostada tegevused kuludega, seega iga organisatsioon peaks valima teatud kriteeriumid, mille järgi edasi liikuda ja kulud jaotada – näiteks postiteenuse puhul kasutatakse kilogrammipõhiseid kulukandjaid ja saadakse ühikute omahinnad. (Kujačić *et al.* 2015) Erinevate ettevõtete kuluarvestussüsteemid on erinevad, ühes kujuneb hind kilogrammide, teises kilomeetrite põhjal, seetõttu peab leidma optimaalse kulude määra, et kulud jaotada.

Kaplan ja Cooper (2002) lähtuvad sellest, et tegevuspõhine kuluarvestussüsteem sobib nii tootmis- kui ka teenindusettevõtetele. Nende arvates on enamik kuludest seotud kaudkuludega, kuid praegu näeme juba teist pilti, sest tänapäeval on erinevaid tehnoloogilisi süsteeme kasutades võimalik jaotada kaudkulud otsekuludeks ja neid süsteemi oma ettevõtte kulude jaotamise kaasata, mis annab kulude jaotamisel ja otsekulude arvestamisel ka eelise ja tagab täpsuse. Nimetatud autorid toovad välja ka selle, et teenindussektoris on vajalik kliendi- ja tegevuspõhine arvestus, sest seda informatsiooni saab kasutada ettevõtte arendamisel ja juhtimisotsuste vastuvõtmisel. Samas toovad autorid välja erinevate kampaaniate ja uute klientide hankimise puhul selle, et enne peaks tegema analüüsi, kas kulud, mida tehakse uute klientide hankimiseks, on realistlikud või on võimalik pikaajalised ja olemasolevad kliendid enda juures hoida ja panustada nendesse.

Tähtsal kohal on kulude seos kuluobjektiga, seega kulukäitur on näiteks mõjur, sündmus, tegur, tegevus, mille tagajärjel muutuvad kuluobjektid ehk tema muutumisel muutuvad ka kulud. Kulukäitured võivad olla mahupõhised, struktuursed, tegevuspõhised ja juhtimislikud. Mahupõhiste kulukäiturite abil jaotatakse tavaliselt üldkulusid, milleks on töö- või masinatunnid. Struktuursed kulukäitured on strateegilised ja mõjutavad pikaajalisi tegevusi ja otsuseid. Tegevuspõhised on mõjurid ja mõõdikud ning nende alusel mõõdetakse tegevusi kuluobjektidel. Juhtimislikud kulukäitured on lühiperioodile suunatud juhtimistegevuse kulude vähendamiseks. (Karu, 2008, lk 97-100)

Kulude hindamisel tasub tähele panna, kas kulud on kulukandjatel õigesti kajastatud. Samas peab hindama, kui suur on kuluarvestussüsteemi ülalpidamise kulu ja mis kulud sisalduvad toote maksumuses. Kaudkulude jaotamine tegevuspõhise süsteemi kaudu on keeruline, kuid palju täpsem. Kulusüsteemidesse investeeritakse liiga vähe. Sobiva leidmine on raske. Kahjuks ei ole üht valmis süsteemi, mis sobib igale organisatsioonile, kuid erinevad lähenemisviisid aitavad igal ettevõttel selle endale sobivaks kohandada. Kulude arvestamine nõuab organisatsioonilt hoolikat läbimõttlemist. Süsteem peab olema mugav, korrektne ja rakendatav. Samas on tegevuspõhine kuluarvestussüsteem täpsem ja kulude arvestuses ei esine moonutusi. (Fisher, Krumwiede 2015)

Magistritöö autor järeldab erinevate autorite käsitlustest lähtudes, et tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on transpordiettevõttele sobilik ja sellele üleminek aitab kulusid süstematiseerida ja eristada ning aitab ettevõttel tulevikus juhtimisotsuseid langetada. Tegevuspõhine kulude arvestamine on täpsem ja ülevaatlikum ning tagab seetõttu ka parema tulemuse.

#### **1.4. Väikeettevõtja kuluarvestus**

Muutused ärikeskkonnas vajavad muudatusi väikestes ja suurtes ettevõtetes, et olla jätkusuutlikud ja keskenduda kulutõhususele. Väikesed ja keskmised ettevõtted mängivad majanduses olulist rolli, sest nende arv on riigiti väga suur. Üha rohkem vajavad ettevõtted nii finantsteavet kui ka muid teadmisi ja infot enda protsesside edukaks kujundamiseks. Ressursside kasutamine peab olema mõistlik ja tõhus. (Afirah Azudin 2018)

Praegusaja konkurents on üsna suur ja selleks, et püsida konkurentsivõimeline, on vaja teadmisi ja lahendusi, et ettevõtte toimiks jätkusuutlikult. Seega on suur vajadus kuluarvestuse järele.

Suuremad ettevõtted kasutavad neid süsteeme rohkem kui väikesed. Mikro- ja väikeettevõtjate aruandlust on lihtsustatud ja nende halduskoormus on palju väiksem. (Karagiorgos *et al.* 2020) Üheks tähtsaks aspektiks on puhas keskkond ja kulude tõhus kasutamine, mida saab väikeettevõtja puhul edukalt kasutusele võtta. Vajalik on leida vastutav isik, kes tegeleb kulude tekkimisega, määratleda nende ulatus, koguda vajalikud andmed, tõlgendada kogutud andmed ja parandada ning muuta efektiivsemaks ressurside kasutamise. (Sahu, 2021) Seoses sellega, et väikeettevõtja saab protsesse muuta kiiremini ja tõhusalt juhtida ettevõtet, siis on kindlasti vajalik arutada juhtidega kulude olemust ja nende teket süvitsi. Mida rohkem on informatsiooni protsesside ja tegevuste kohta, seda tõhusamaks saab muuta kulude juhtimise. Hinna kujunemine sõltub kindlasti paljudest asjaoludest, seega mida põhjalikum on kulude analüüsimine, seda reaalsem on hinnakujundus. Kulude tõhusaks kasutamiseks on vajalik teha väga suur eeltöö, sest eriti väikeettevõtjat mõjutab tugevalt konkurents turul. (Llonch, 2018) Väga paljudes Euroopa riikides on suur osakaal väikeettevõtjate seas. Erinevate teadmiste ja vajadustega ettevõtted ei mõtle tavaliselt ettevõtte elutsüklile, samas eelistavad nad suhteliselt lihtsaid lahendusi ja ei soovi kulutada raskemate ja efektiivsete lahenduste peale ressursse. Tavaliselt täidetakse miinimumnõuded ja ei kulutata aega juhtimise ja kuluarvestusele. (Kurczewski, 2014)

Väikeettevõtja jaoks on suureks eeliseks kuluarvestussüsteem, sest see annab hea ja põhjaliku ülevaate kuludest ja protsessidest, mida vajadusel tõhustada ja olla jätkusuutlik tänastes turutingimustes. Väikeettevõtjal on ka lihtsam tuua sisse muudatusi, sest see ei ole niivõrd töömahukas, kui suurtel ettevõtetel. Väikeettevõtjal on lihtsam alustada kuluarvestussüsteemi täiustamist, sest siis areneb kuluarvestussüsteem koos ettevõttega ja võtab arvesse kõiki muudatusi ja vajadusi, kui sellega alustada varakult. Kuluarvestussüsteemi saab täiendada ja lisada juurde kulukäitureid, kulukohti- ja kulukandjaid. Mida keerukamaks lähevad protsessid, seda keerukamaks muutub kuluarvestussüsteem. Kindlasti annab kuluarvestussüsteem juhtimiseks palju juurde ja juhtimisel on oluline omada ka väikeettevõtjal kulude jaotamisega seotud süsteemid, et mõõta kulud täpselt ja õigesti.

## **1.5. Uurimismeetodite tutvustus**

Autor kasutab magistritöös esmaseid ja teiseseid andmeid. Andmete kogumiseks kasutas autor vaatlust ja intervjuud tegevjuhiga. Teisesed andmed sai autor uurides ettevõttesisesi dokumente, milleks olid algdokumendid, aruanded, juhendid, raportid ja raamatupidamisprogrammi aruanded.

Vaatluse eesmärk oli selgitada välja kulude tekkimise põhjused ja mõjutegurid. Poolstruktureeritud intervjuu käigus tegi autor kindlaks tegevjuhi vajadused kuluarvestussüsteemi täiustamiseks. Intervjuu põhiküsimused olid ette valmistatud, kuid vestluse käigus tuli küsimusi juurde või kalduti küsimustest kõrvale, aga põhiküsimuste vastused ja vajaminev informatsioon tegevjuhilt intervjuu käigus saadi. Uurimismeetodite kasutamisel lähtus magistritöö autor äriuuringute meetodit käsitlevast kirjandusest (Ghauri, Gronhaug 2004).

Transpordiettevõtte tegevjuht andis magistritöö autorile vajalikud ligipääsud andmetele, mida ta vajas. Ligipääs anti sõidukite raportitele, kütusekaartide infole, erinevatele algdokumentidele. Autor töötab transpordiettevõttes, seega on tal ligipääs majandustarkvarale, mis võimaldas analüüsida aruandeid, kontoplaani, sise-eeskirja, juhendeid ja olemasolevaid töölehti. Eelnimetatud andmed andsid autorile võimaluse mõista kulude jaotust enne kuluarvestussüsteemi täiustamist.

Tegevjuhil on transpordiettevõttes oluline roll, sest tema tegevus hõlmab hindade kalkulatsiooni, hinnapakkumiste koostamist, seega on tema jaoks oluline saada raamatupidamiselt hindade arvestuseks informatsiooni. Ettevõtte on väikeettevõtja ja seoses sellega ei ole transpordiettevõttes peale tegevjuhi ja raamatupidaja kedagi, kes tegeleks hindade kujundamisega, seega teeb seda antud ettevõttes tegevjuht.

Tegevjuhiga viis autor läbi intervjuu 21.september 2021 aastal. Intervjuu käigus küsis autor tegevjuhilt, mis informatsiooni ta vajab selleks, et kuluarvestussüsteem rahuldaks ettevõtte vajadusi. Samuti uuris autor, kui kiiresti ja millist informatsiooni saab tegevjuht kätte. Tegevjuht tutvustas puudusi ja ootusi kuluarvestussüsteemile. Tegevjuhiga oli läbi viidud teine intervjuu, mis toimus 15. aprill 2022 selleks, et uurida tegevjuhilt, kas autori ettepanekud muudavad transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi informatiivseks.

Andmed ja uurimismeetodid aitasid magistritöö autoril teostada dokumentide vaatlust ja tegevjuhi intervjuule toetudes leida uurimisprobleemidele lahendused.

## 2. TRANSPORDIETTEVÖTTE KULUARVESTUSSÜSTEEM

### 2.1. Transpordiettevõtte tutvustus

Uuritav ettevõtte on asutatud 2010. aastal ja pakub erinevaid transporditeenuseid. Praeguseks on ettevõttel soetatud hulgaliselt sõidukeid: osa nendest on kaubikud, osa külmutusseadmetega sõidukid ning suuremahulised veokid. Töötajate arvu järgi on tegemist väikeettevõttega.

Ettevõtte tegutseb peamiselt Eesti turul, seega koosneb müügitulu 100% siseriiklikust tulust. Peamisteks klientideks on lepingulised kliendid, kes on juriidilised isikud. Nende osakaal on 85% kogu müügitulust. Lepinguliste klientidega on sõlmitud pikaajalised lepingud ja neid kliente teenindatakse iga päev. Väiksema mahuga on samuti lepingulised kliendid või muud juriidilised isikud, kes soovivad saada korralist teenust – nende osakaal on 12% kogu müügitulust. Osakaalud pärinevad ettevõtte 2020. aasta tulemustest. Erasisikuid teenindatakse vähe, nende osakaal jääb 3% juurde.

Ettevõtte põhineb Eesti kapitalil ja sel on üks osanik ja kaks juhatuse liiget. Osanik on asutamisest peale 100% osade omanik ja osakapital on 100% sisse makstud. Ettevõtte on väikeettevõtte ja kasutab kasumiaruande skeemi nr 1.

Lepinguliste klientide seas on hulgikaubandusega tegelevad ettevõtted, samuti kodumasinade ja spetsiifiliste mängulaudade tegevusvaldkonna kliente. Enamasti on tegevus suunatud toiduveole, mis vajab sügav- või jahutussüsteemiga sõidukeid. Ettevõttes on toiduveo jaoks saadud kõik load, tegevus toimub enesekontrolli plaanist ja teistest juhenditest lähtudes ning vajaminevaid nõudeid täites.

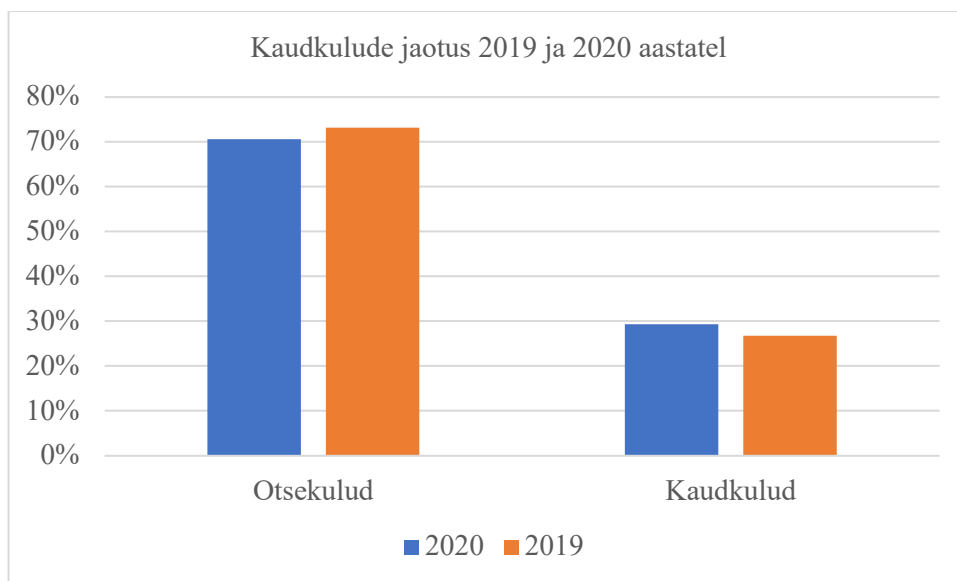
Ettevõtte struktuur ja tegevused on järgmised:

- tegevjuht korraldab ettevõtte protsesse, annab töötajatele korraldusi;
- raamatupidaja tegevuseks on raamatupidamise korraldamine, dokumentide vormistamine ja asutustega suhtlemine;
- töötajad on enamasti autojuhid, kes tegelevad tegevjuhi korraldatud tööülesannete täitmisega.

Tegevjuhile saabuvad tellimused (saatelehed, veolehed), seejärel edastab tegevjuht saatelehed töötajatele, võttes aluseks veoringid. Autojuhid teevad tööd, lähtudes saatelehtedest, ja seejärel täidavad töölehti. Saatelehe üks eksemplar jääb transpordiettevõttele ja neid koguvad algul autojuhid, seejärel antakse dokumendid edasi tegevjuhile. Tegevjuht koostab saatelehtede alusel aruanded ja edastab andmed raamatupidajale, kes koostab arved. Tegevjuht kogub kokku ka töölehed, et raamatupidaja saaks nende alusel arvestada töötasusid.

Ettevõttes on kasutusel GPS-seadmed, mis jälgivad iga sõiduki asukohta. GPS-seadmed on paigaldatud selleks, et täita sõidupäevikuid. Ettevõtte kasutab enda töös ka sõiduraporteid ehk sõidupäevikuid, mida saab antud programmiga genereerida ja võtta välja sõidukite kohta aruandeid. Töötajad kasutavad tööde täitmiseks töölehti, kuhu nad märgivad töötatud aja ja sõitude arvu. Igale autojuhile on antud kütusekaart, mida ta saab kasutada tööauto tankimiseks.

Transpordiettevõtte kulud jaotuvad teenuste suhtes otse- ja kaudkuludeks. Otse- ja kaudkulude jaotuse järgi on ettevõtte otsekulud aastal 2019 olnud 73% ja 2020. aastal 71%. Otsekulud on järgmised: sõidukite rendikulud, kütusekulud, otsesed töötasud, maksud, põhivara amortisatsioon, muud kulud (sõidukite remont, hooldus). Kaudkulud koosnevad järgmistest kuludest: kontoriga seotud kulud, amortisatsioonikulu, muud tegevuskulud, muud töötasud. Kaudkulud on seotud tugitegevusega ja neid ei saa kanda otse kulukandjale. Kaudkulude osakaal oli 2019. aastal 27% ja 2020. aastal 29%. Kaudkulude jaotuse kohta koostas autori joonise (vt joonis 1).



Joonis 1. Kulude jaotus 2019. ja 2020. aastal  
Allikas: autori koostatud

Joonise 1 põhjal saab järeldada, et otsekulude osakaal on tunduvalt suurem kui kaudkulude osakaal, seega on kulude arvestamisel vajalik võtta arvesse, et otsekulud moodustavad suurema osa kuludest, mis annab ka täpsema omahinna arvestamise võimaluse.

Majandusaasta algab 1. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Kasutusel on tarkvara Merit Aktiva, kus kasutatakse põhimoodulit ja palgamoodulit. Põhimoodul koosneb järgmistest moodulitest: „Müügiarved“, „Maksed“, „Ostuarved“, „Aruanded“, „Ladu“, „Põhivara“. Palgamooduli osadeks on moodulid „Tasude arvestus“, „Töökatkestused“, „Kinnipidamised ja väljaminekud“.

Müügitööga tegeleb tegevjuht. Tema on ka juhatuse liige, kes sõlmib lepingud uute klientidega ja vastutab koos teise juhatuse liikmega ettevõtte toimimise eest. Tegevjuht vastutab edasiste protsesside eest ja tööliste töökorralduse eest.

Ettevõtte töömahu suurenemisel kasutab ettevõtte rendisõidukeid koos juhiga või rendib eraldi sõidukeid, millega tehakse tööd enda juhte kasutades.

Ettevõtte visioon on laiendada autoparki veelgi ja teenindada veel rohkem kliente. Laiemas perspektiivis on ettevõtte töö seotud lepinguliste klientidega, kelleks on juriidilised isikud, seega eraisikute osakaal on väike ja nendele osutatakse teenust vähe.

Ettevõtte prioriteedid on töö kvaliteet ja õigeaegse veo korraldus ning sõidukite töökorras olek. Sõidukite hooldus ja töötajate kvaliteetne töökorraldus annab eelduse selleks, et tööd tehakse korrektselt ja seeläbi hoitakse kaubatagastused ja reklamatsioonid miinimumtasemel.

## **2.2. Ettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem ja kulude arvestus**

Selles peatükis tutvustab autor transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi ja kulude teket ettevõttes. Et analüüsida kõnealuse ettevõtte olemasolevat kuluarvestussüsteemi, uuris autor ettevõtte algdokumente, milleks on sise-eeskiri, töölehed, sõiduraportid, raamatupidamisprogrammi aruanded, ja toetus tegevjuhiga tehtud intervjuule.

Tutvudes ettevõtte sise-eeskirjaga, selgus, et ettevõtte kasutab raamatupidamisprogrammi Merit Aktiva ja kasutusel on kasumiaruande skeem 1. Autor järeldab, et toetudes raamatupidamise

seadusele ja toimkonna juhenditele, on sise-eeskiri kooskõlas finantsaruandluse standardiga. Ettevõtte sise-eeskirjas on koondatud kõik oluline informatsioon, mis on vajalik ettevõtte raamatupidamise organiseerimiseks ja finantsaruannete koostamiseks avalikkusele. Raamatupidamise seadus sätestab kasumiaruande skeemi 1 parameetrid ja ettevõtte kasumiaruanne vastab sätestatud nõuetele (Raamatupidamise seadus 2021).

Dokumentide vaatluse käigus sai autor tutvuda kontoplaaniga (lisa 3). Programmis olev kontoplaan vastab seadustele ja juhenditele ning ettevõtte kasutab seda finantsaruannete koostamiseks.

Ettevõtte dokumentide vaatluse käigus selgitas autor välja kulude olemasolu. Autor tuvastas, et ettevõttel on palju kulusid, mida saab seostada otse kulukandjate ja -kohtadega. Hetkel ei ole raamatupidamistarkvaras kasutusel ei kulukohti ega -kandjaid, vajaduse korral tehakse kulude jaotamiseks ja omahinna arvestuseks raamatupidamisprogrammi aruannete järgi eraldi Exceli tabelid.

Autor vaatles ettevõttesiseseid aruandeid 2020. aasta kohta ja leidis, et enamik kulusid saab otse kanda kulukohtadele. Näiteks saab teenuse otsekuludeks kanda sõidukite kütusekulud, otsesed tööjõukulud ja sõidukite remondiga seotud kulud. Kasumiaruande vaatluse käigus selgus, et kulud jaotuvad mitte otseste ja kaudkulude kaudu, vaid kasumiaruande skeemi 1 põhjal. Peamised kulukontod on järgmised:

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- tööjõukulud;
- põhivara kulum ja väärtuse langus.

Vaadeldes ettevõtte dokumente, märkas autor, et kasumiaruanne vastab finantsaruandluse nõuetele, kuid kulude jaotus on üldine ehk näiteks otsekulude tuvastamiseks peaks vaatlema detailsemaid aruandeid, sest kasumiaruande nõuded on täidetud ja kulude jaotus on korras avalikkuse jaoks, aga kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on andmed puudulikud. Seega vaatles magistritöö autor detailsemaid aruandeid, nagu käibeandmik, et leida ja tuvastada ettevõtte otsesed kulud. Näiteks otsekuludes ei sisaldunud sõidukite amortisatsiooni, mis on iga sõiduki otsekulu.



Otsesed kulud sisalduvad igas kontorühmas, seega sisaldab konto „Kaubad, toore, materjal ja teenused“ selliseid otsekulusid nagu otsesed materjalikulud, kütus, sõidukite varuosad, rendijõuga seotud kulud. Konto „Mitmesugused tegevuskulud“ hõlmab kuluartikleid, mis on nii otseselt kui ka kaudselt seotud. Otseste kuludena saab välja tuua telefonikulud, muud autodega seotud kulud, autode kindlustus. Kaudseteks kuludeks on sellel kontol sellised kulud nagu pangateenused, kontorikulud, reklaamikulud ja koolituskulud. Tööjõukulude konto all on kõik ettevõtte töötajatega seotud kulud, nii otse- kui kaudkulud. Konto „Põhivara kulum ja väärtuse langus“ sisaldab ka otse- ja kaudkulusid ehk siin on koondatud kõikide sõidukite amortisatsioonikulud, kinnisvara amortisatsioon ja muud põhivarad, milleks on kontoriarvutid.

Otse- ja kaudkulude väljaselgitamiseks vaatles autor ettevõtte algdokumente. Otsekulud on sellised kulud, mida saab otse kanda kulukandjale ja -kohtadele. Dokumentide vaatlusel selgus, et otsekulud on järgmised:

- rendisõiduk;
- kütusekulu;
- töötasud;
- maksud;
- põhivara amortisatsioon;
- muud otsekulud (sõiduki remont, hooldus).

Rendisõidukiga seotud kulud on otsekulud, sest ettevõtte kasutab rendisõidukeid alltöövõtu korras või rendib enda põhitööks ainult sõiduki oma töötajate kasutusse. Kütusekulud on kõik otsekulud. Autor tuvastas algdokumentide vaatlusel, et igal töötajal, kelle kasutuses on sõiduk, on kütusekaart, mida ta kasutab, kui sõidukit tangib. Otsesed töötasud on samuti seotud sõiduki ja konkreetse teenusega ning kui töötajad osutavad eraldi muud teenust, siis märgivad nad töölehele selle ka ära ja seetõttu saab töötajate tööd eristada nii sõidukite, teenuste kui kasutatud aja lõikes. Praegu täidavad töötajad töölehti, kasutades oma vormi, mis erinevad üksteisest. Seega võiks kasutusel olla ühtne töölehe vorm.

Põhivarana on arvel sõidukid, millega pakutakse teenuseid, seega sõidukite amortisatsiooni saab paigutada otsekuludesse. Muud otsekulud hõlmavad parkimistasu ning sõidukite hooldust ja remonti, mis tavaliselt on algdokumendil märgitud.

Kaudkulud on sellised kulud, mida ei saa otse kulukandjale kanda, kuid mis tekkivad seoses põhitegevusega. Kaudkulud on järgmised:

- kontoriga seotud kulud;
- amortisatsioonikulu;
- muud tegevuskulud;
- muud töötasud.

Ettevõttel on soetatud kinnisvara, kus asub ettevõtte kontor. Kontorikulude hulka kuuluvad kinnisvara amortisatsioon, kommunaalkulud ja muud kontorikulud, mis on seotud kontori ja selle haldamisega. Amortisatsioonikulu hõlmab kaudkulusid, milleks on selliste väikevahendite amortisatsioon nagu arvutid ja kontoritehnika. Muude tegevuskulude all on kõik muud kulud, mis ei ole otse seotud kontori ega sõidukitega, näiteks pangateenused, riigilõivud, koolituskulud. Muud töötasud on kontoritööga tegelevate isikute töötasud.

Ettevõtte tegeleb teenuste osutamisega, seega antakse töökäsud töölistele kas päev või paar päeva ette. Töökäsud ehk veolehed koostab tegevjuht või annab klient transpordiettevõttele üle oma saate- või veolehed, kus on märgitud kogu vajalik informatsioon vedude teostamiseks. Kõik saate-, veo või muud käsulehed korjatakse kokku kas kord või kaks korda kuus, et teha arvutused müügiarvete koostamiseks. Töötajad täidavad omakorda töölehti, kuhu märgivad tehtud töö mahud. Neid soovib ettevõtja saada kord kuus, et arvestada töötasu.

Töölehed määravad ära, mis sõidukiga töötaja sõidab ja mis teenuseid ta osutab. See annab võimaluse arvestada töötajatele töötasu ja saada tööde, sõidukite ja teenuste kohta täpset informatsiooni. Töölehed on kuluarvestussüsteemi jaoks informatiivsed – need aitavad jaotada ettevõtte otsekulusid töötajate, sõidukite ja teenuste lõikes.

Ettevõtte praegune kuluarvestussüsteem ei ole põhjalik. Dokumentide ja aruannete uurimisel selgus, et otsekulud jaotatakse teenuste lõikes ainult vajaduse korral ja seda eraldi Exceli tabelite abil, aga kaudkulude jaotust ei toimu. Seega ei saa selle arvestuse põhjal teha põhjalikke aruandeid ja otsuseid. Selline süsteem tagab küll finantsaruannete jaoks vajaliku tervikliku informatsiooni, kuid on puudulik juhtimisotsuste tegemiseks. Kaudkulude jaotamine toimub tegevjuhi vajaduste järgi ja siis jaotatakse Exceli programmi kaudu kaudkulud proportsionaalselt teenustele, kuid see ei ole päris täpne ja ei anna tegevjuhile juhtimisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni.

Niisugune protsess võtab palju aega ja enamik tööd teeb tegevjuht hetkel käsitsi ehk kõik kuu arvutused tulevad raamatupidamisse paber kandjal, sest tegevjuht ei kasuta programme ega muid efektiivseid tööriistu, et tegevus oleks automatiseeritud ja lihtsam.

Puudub kulukohtade ja -kandjate süsteem, kust saaks võtta välja vastavad aruanded. Seetõttu tehakse vajaduse tekkides jaotus käsitsi Exceli tabelites ja kulud jaotatakse osakaalu abil, mis ei anna kulude jaotuse kohta täpset ülevaadet. Analüüsi tulemusel kulude jaotamine viitab traditsioonilisele kuluarvestusele, mis on aeganõudev protsess ning programmis ei ole kulud eraldi mõõdetavad ei kulukohtade ega ka -objektide kaupa.

Ettevõtte senised kuluarvestuse etapid raamatupidamises on järgmised.

- Kulude algdokumentid tulevad raamatupidamisse tegevjuhi kaudu või otse tarnijatelt kas meili teel või majandustarkvarasse. Ostuarved fikseeritakse raamatupidamisprogrammis vastavatele kuluartiklitele.
- Müügiarvete koostamiseks saab raamatupidaja andmed tegevjuhilt, kelle käes on saate- ja veolehed. See tagab õigete andmetega arvete edastamise klientidele.
- Tegevjuht annab infot töötajate töömahtude kohta, mille põhjal arvestab raamatupidaja igal kuul töötasud.

Olemasolev raamatupidamisprogramm võimaldab jaotada otse- ja kaudkulud eraldi kontodele, samuti saab programmist välja võtta samalaadseid aruandeid, kui seda teha kohe algdokumentide sisestamise hetkel. Siis saab näha ka reaalselt kulude jaotumist ja enam ei ole vaja käsitsi teha Exceli tabelleid, mis on efektiivne, arvestades aja kokkuhoidu.

Kasutuses olevas kontoplaanis on kontod üldised ja kuluartiklid ei anna detailset ülevaadet. Programm võimaldab teha aruandeid, mis on põhjalikud, kuid selle jaoks on vajalik määrata kulumäärad ja jaotada kaudkulud kulukohtade ja -kandjate vahel, et saaks kuludest tervikliku pildi. Sõidukite otsekuludeks on remondikulud, parklatasud, kütusekulud ja muud otseselt seotud kulud, mis kajastuvad algdokumentides ja neid on lihtne seostada kulukandjaga.

Hetkel on näiteks töötasud koondatud palgakulude alla, aga otsesed töötasud saab siduda kulukohtade ja -kandjatega, et koostada raamatupidamisprogrammis detailsed aruanded. Kütuse- ja materjalikulud, samuti masinatega seotud muud kulud on koondatud kontodele, mis algavad koodidega 4000. Mitmesugused kulud kontode lõikes saab samuti siduda kulukoha ja -kandjaga,

kuid sinna võiks koondada ainult kaudkulud ja tuua sealt konto „Kaubad, toore, materjal ja teenused“ alla ainult otsesed kulud, mis on seotud teenuste ja sõidukitega. Samuti on toodud põhivarakontode alla kõik põhivarad, mis ettevõttes on olemas, samas saab seda kontot ka detailselt määratleda, kui tekitada kulukoht ja -kandja (lisa 3).

### **2.3. Teenuste omahinna arvestus**

Selles peatükis selgitab autor omahinna arvestust, toetudes olemasolevale kuluarvestussüsteemile, mida kirjeldatakse eelmises peatükis: seal antakse ülevaade kulude tekkest ja sellest, kust tekivad otse- ja kaudkulud. Allpool tabelis 1 toob autor välja kulude jaotuse olemasoleva kuluarvestussüsteemi baasil. Teoreetilisi põhimõtteid, millele autor siin peatükis toetub, käsitles autor magistritöö esimeses peatükis.

Teenuste omahinna arvutamiseks on vaja teada nii teenuse otse- kui kaudkulusid. Intervjuu tegevjuhiga tõi välja selle, et omahinna arvutamine ei ole lihtne protsess, sest kulude arvestus ei ole tema sõnul täpne ega anna adekvaatset infot. Tegevjuhiga tehtud intervjuu ja aruannete analüüsi käigus selgus, et omahinda arvutatakse teenuste kaupa siis, kui on vaja, peamiselt neil harvadel juhtudel, kui on tarvis teha kellelegi hinnapakumine. Omahinna arvutamiseks võetakse ette kulud, mis eeldatavasti tulevikus tekivad, arvestatakse töötasud, kütusekulu, sõidukite amortisatsioon, parkimistasud, eeldatavad remonditasud ning jõutakse järeldusele, kas hind on sobiv või mitte ja kui palju ettevõtte selle pealt teenib.

Teenuse omahinna arvutamiseks kasutas autor Exceli tabelit ja koostas 2021. aasta kulude jaotuse (tabel 1). Andmed omahinna arvutamiseks on võetud 2021. aasta käibeandmikust (lisa 6). Teenus 1 on spetsiifiliste kaupade veoga seotud teenuste kogum aasta jooksul. Selles transpordiettevõttes koonduvad teenuse 1 alla eriveod või eraklientide veod ja kolimisteenused. Teenuse 2 alla on koondatud ühe suurkliendi veod, keda teenindatakse vajadusel. Teenuse 3 all on toiduveoga tegelev suur klient, keda teenindab regulaarselt viis sõidukit ning kus on kasutusel sügav- ja jahekaubad. Teenuse 4 all on samuti suur klient, keda teenindatakse regulaarselt, veod on seotud kodumasinatega. Teenuse 5 alla on koondatud toiduvedu, mis on suurkliendipõhine, kuid ei vaja eritemperatuuriga sõidukeid. Viimast teenindab rendisõiduk koos juhiga alltöövõtu korras. Kõik teenused on enamasti jaotatud klientide lõikes, mõnda teenindab üks sõiduk, mõnda aga mitu sõidukit. Otsekulud jaotuvad teenuste vahel, mida transpordiettevõtte osutab. Kaudkulude

arvestuses tuvastas autor puudusi. Need jaotatakse proportsionaalselt viiele teenusele, mida ettevõtte osutab, kuid see on autori arvates vääri kaudkulude jaotus.

Tabel 1. Teenuse omahinna arvestus (eurodes)

<b>OTSESED KULUD:</b>	<b>Teenus 1</b>	<b>Teenus 2</b>	<b>Teenus 3</b>	<b>Teenus 4</b>	<b>Teenus 5</b>	<b>Kokku</b>
Üürisõiduk koos juhiga	–	–	–	–	21 326	21 326
Kütusekulu	2 364	5 825	19 900	3 249	–	31 338
Töötasude kulu	9 507	10 542	57 136	13 423	–	90 608
Maksud	3 137	3 479	18 856	4 430	–	29 902
Sõidukitega seotud kulud	1 754	11 434	15 710	2 155	–	31 053
<b>OTSESED KULUD KOKKU:</b>	<b>16 762</b>	<b>31 280</b>	<b>111 602</b>	<b>23 257</b>	<b>–</b>	<b>204 226</b>
<b>KAUDKULUDE JAOTAMINE</b>						
Amortisatsioon	2 994	2 994	2 994	2 994	2 994	14 972
Muud tegevuskulud	7 375	7 375	7 375	7 375	7 375	36 873
<b>KAUDKULUD KOKKU:</b>	<b>10 369</b>	<b>10 369</b>	<b>10 369</b>	<b>10 369</b>	<b>10 369</b>	<b>51 845</b>
<b>Kaudkulu teenusele</b>	10 369	10 369	10 369	10 369	10 369	–
<b>KULUD KOKKU:</b>	<b>27 131</b>	<b>41 649</b>	<b>121 971</b>	<b>33 626</b>	<b>10 369</b>	<b>256 071</b>

Allikas: autori koostatud

Otsekuludeks on teenuste lõikes seotud otsesed kütuse kulud, töötajate töötasud, mis koosnevad brutotöötasudest, sotsiaal- ja töötuskindlustusmaksudest. Tööliste töötasud arvestatakse töölehtede alusel. Otsekuludeks on ka muud sõidukitega seotud kulud, milleks on remondikulud, parkimistasud ja teised otseselt seotud kulud. Otsekulude jaotamine ei ole päris täpne, sest otsestes kuludes sisaldub ka kaudne töötasu, samas ei sisaldu amortisatsioon, mida saab tegelikult seostada otse kulukandjaga.

Kaudkulud jaotatakse teenuste lõikes ehk võetakse teenuste arv, milleks on viis, ja jaotatakse need kulud teenustele proportsionaalselt. Seega jagatakse kaudkulude kogusumma 51 854 eurot viie teenusega ning saadakse iga teenuse kaudkuluks 10 369 eurot (tabel 1). Seetõttu on kaudkulude summa kõikide teenuste puhul ühesugune, info kulude kohta on moonutatud ja tegevjuht ei saa otsuste vastuvõtmisel sellele toetuda. Omahinna arvutamisel on kaudkulude hulka arvestatud kogu ettevõtte põhivara amortisatsioon, mis koosneb nii sõidukite amortisatsioonist kui ka kontori ja muuga seotud amortisatsioonist. Muude tegevuskulude alla on koondatud

kontorikulud, pangateenused ja arenduskulud. Kaudkuludes ei sisaldu sellest arvestusest lähtudes töötajate töötasud, mis on kaudsed, ehk kontoritöötaja töötasu on hetkel otsesest kuludes.

Magistritöö autor järeltab, et otsekulusid võetakse arvesse, kuid mitte täielikult, sest puudub amortisatsioon, mida saab iga teenuse puhul otsekuludesse määrata. Samuti on otsekulude hulgas kontoritöötaja töötasu, mis peaks olema kaudsetes kuludes. Otse- ja kaudkulude jaotus ei ole täpne ning see ei anna tegevjuhile õiget informatsiooni. Kaudkuludele peaks olema määratud kulujaotusmäärad ja enne kuluarvestussüsteemi täiustamist tuleks kõik otsesed ja kaudsed kulud uuesti üle vaadata.

## **2.4. Kuluarvestussüsteemi puudused ja ootused täiustatud kuluarvestussüsteemile**

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi puuduste väljaselgitamiseks analüüsis autor algdokumente ja olemasolevaid aruandeid. Autor analüüsis tegevjuhi intervjuud, et selgitada välja kuluarvestussüsteemi puudused. Intervjuu transkriptsioon on toodud lisas 4. Autor järeltab, et ettevõtte kuluarvestussüsteem on algeline, ei toimi ega vasta tegevjuhi nõuetele. Tegevjuhi hinnangul ei vasta olemasolev kuluarvestussüsteem praegusaja nõuetele ning ei ole tema jaoks piisav ja informatiivne.

Dokumentide analüüs ja intervjuu andsid autorile eelduse teha järeldusi kuluarvestussüsteemi puuduste kohta. Olemasoleva kuluarvestussüsteemi puudused on järgmised.

- Ettevõtte juht ei saa kulude arvestusest piisavat informatsiooni. Aruannete tegemine on ebaregulaarne ja aeganõudev protsess. See jätab tegevjuhi otsuste tegemise tagaplaanile ja otsused ei pruugi olla õiged, sest vajalik informatsioon on kulude arvestuseks puudulik.
- Ettevõtte raamatupidamistarkvara võimaldab jaotada otse- ja kaudkulud eraldi kulukohtadele ja -kandjatele, kuid seda ei tehta, kuigi see hoiaks detailsete aruannete koostamisel palju aega kokku.
- Kuluarvestussüsteem on puudulik ja uuritud aruanded ei ole täpsed, kätte ei saa kulumäärasid, mis mõõdaksid täpselt kaudkulusid. Kasutatakse liiga lihtsat kaudkulude jaotust, mis ei anna õigeid tulemusi.
- Ettevõttes kasutatakse töölehti, mis on igal töötajal erineva vormiga. Et andmetest paremini aru saada, peaksid töölehed olema selgemad ja läbivalt peaks kasutama ühtset vormi.

- Ettevõttes on kasutusel kulukandjad, milleks on teenused ja kuhu koondatakse otsekulud, kuid tegevjuhiga tehtud intervjuu käigus selgus, et tema vajadused on põhjalikumad ning nendest lähtudes peaks kulukohad ja -kandjad olema täpselt kaardistatud ja määratletud, et nendele saaks kulud jaotada.
- Teenuste omahinna arvutamine ei ole piisavalt täpne ja seetõttu võivad omahinnad olla kas liiga madalad või vastupidi, liiga kõrged, sest aruandlus ei ole piisav. Otse- ja kaudkulude arvestamisel esineb puudusi, mis omakorda mõjutavad omahinna arvutamise täpsust.
- Raamatupidamises on kontoplaan üldine, artiklid on üldised ja ei viita kuluarvestussüsteemi olemasolule. Kontoplaani peaks täiendama.

Kuluarvestussüsteemi puuduste väljaselgitamiseks toetus autor algdokumentidele, ettevõtte aruannetele ja tegevjuhiga tehtud intervjuule. Autor märkas dokumentide uurimisel, et tarkvaras ei ole kasutusel piisavalt detailseid kontosid. Majandustarkvara võimaldab koostada detailseid aruandeid, aga selleks tuleb sisestada algdokumendid, määrates ära kulukohad ja -kandjad, mida antud tarkvara võimaldab. Kuluarvestussüsteem vajab täiendusi, sest ei vasta tegevjuhi vajadustele. Otse- ja kaudkulude määramiseks peaks vaatama tähelepanelikult üle kõik kulud, sest olemasolevas kuluarvestussüsteemis on kulud jaotatud ebatäpselt. Järgmisena analüüsib autor intervjuu ja dokumentide vaatluse alusel kuluarvestussüsteemi ootusi.

Ettevõtte kuluarvestussüsteem ei ole täpne ja kajastatud informatsioon ei anna õiget tulemust. Täiustatud kuluarvestussüsteem peab olema põhjalik ja tegevjuhi jaoks informatiivne. Oodatakse detailsemat aruandlust, kiiremat andmete genereerimist ja automatiseeritust, et vajaduse korral saaks raamatupidamisprogrammist igal ajal võtta välja aruandeid. Omahinna arvutus peaks lähtuma täpsetest andmetest ja see peaks andma kuludest hea ülevaate. Täiustada tuleks kulukohti ja -kandjaid, et nendele koondada otse- ja kaudkulud. Kaudsete kulude määramiseks on vajalik määratleda kulude mõjurid ehk kulukäiturid. Autor toetub eelmistele peatükkidele ja järgnevalt toob välja ootused täiustatud kuluarvestussüsteemile.

## **2.5. Ettevõtte juhtkonna läbiviidud küsitlused**

Kuluarvestussüsteem on vajalik eelkõige tegevjuhile, et teha otsuseid, mis oleksid vastavuses nõuetekohase informatsiooniga. Mida täpsem on kulude jaotamine, seda õigem informatsiooni

saab tegevjuht otsuste tegemiseks. Selleks, et luua täiustatud kuluarvestussüsteem, tuleb teada, mida ettevõtte tegevjuht vajab ja mis informatsiooni ta otsuste tegemisel kasutab.

Autor koostas küsimustiku, et saada teada tegevjuhi ootused ja arvamus kulude arvestusest. Küsimustiku koostamisel lähtus autor eelnevas teoreetilises osas toodud kuluarvestussüsteemi nõuetest.

- Ettevõtte juht soovib saada kulude arvestusest piisavat informatsiooni. Aruannete koostamine peaks olema regulaarne – see annaks tegevjuhile otsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni.
- Raamatupidamistarkvaras peaks jaotama otse- ja kaudkulud eraldi kulukohtadele ja -kandjatele, et tegevjuht saaks töö käigus detailseid aruandeid.
- Kuluarvestussüsteemi peaks täiendama ja leidma kulumäärad, mis mõõdaksid täpselt kaudkulusid. Kaudkulude jaotus peaks olema täpsem.
- Andmete paremaks mõistmiseks peaksid töölehed olema selgemad ja läbivalt peaks kasutama ühtset vormi.
- Kulukandjateks on ettevõttes kasutusel teenused, kuhu koondatakse otsekulud. Kulukohad ja -kandjad peavad olema täpselt kaardistatud ja määratletud, et nendele saaks jaotada kulud, sest tegevjuhi ootuseks on põhjalikum ja täpsem kuluarvestussüsteem.
- Teenuste omahinna arvutamine peaks olema piisavalt täpne, et omahind ei oleks liiga madal ega liiga kõrge. Otse- ja kaudkulude arvestamisel ei tohiks esineda puudusi, sest need mõjutavad omahinna arvutamise täpsust.
- Raamatupidamise kontoplaani peaks täiendama, et ka seal saaks kuluarvestussüsteemis olevaid artikleid eristada.

Küsitava valik tulenes sellest, et tegevjuht tegeleb ka müügiga ja puutub kokku kuludega ning vajab otsuste tegemiseks vastavat informatsiooni, et teha juhtimisotsuseid. Tegevjuhil on ettevõttes tähtis roll, sest tema vastutab ettevõtte olemasolevate protsesside eest ja vajab selleks vastavat informatsiooni.

Poolstruktureeritud intervjuu käigus selgusid ettevõtte juhi vajadused ja ootused kuluarvestussüsteemile. Selgus, et ettevõtte juht ei ole praeguse kuluarvestusega rahul ja tema hinnangul ei ole kulude jaotusest tulenev informatsioon piisav ega täpne selleks, et teha juhtimisotsuseid.



## 2.6. Ootused kulude arvestusele raamatupidamises

Selles peatükis selgitab autor tegevjuhi ootusi kuluarvestussüsteemile ja tugineb puudustele, millele osutati teises peatükis. Raamatupidamises on puuduseks kulukohtade ja -kandjate määratlus raamatupidamisprogrammis, et aruandeid saaks koostada efektiivsemalt ja otse tarkvaras genereerides.

Poolstruktureeritud intervjuu ja dokumentide vaatluse käigus selgitas autor ootusi raamatupidamises. Tegevjuht ei puutu otseselt kokku raamatupidamisprogrammi ja sealt saadavate aruannetega, kuid autorile oli tagatud andmetele ligipääs, et uurimistööd teha. Teenuste lõikes koostatakse aruanded Exceli tabelites ja vajadusest lähtudes. Tegevjuht soovib näha kulude jaotamise terviklikku pilti, mis oleks mõistlik siduda otse raamatupidamisprogrammiga. Tegevjuht tahaks kuludest saada regulaarset ülevaadet, kuid praegu on see raamatupidajale aeganõudev ja mahukas töö.

Dokumentide vaatluse käigus selgus, et raamatupidamistarkvara võimaldab koostada täpseid aruandeid, kui info on sisestatud ja jaotatud kulukohtade ja -kandjate vahel täpselt.

Raamatupidamisprogrammis Merit Aktiva saab määrata kontodele kulukohad ja -kandjad. Programmis nimetatakse kulukohti ja -kandjaid esialgu kulukohtadeks ja projektideks. Programm võimaldab kulusid jaotada kulukohtade ja -kandjate lõikes, seega peaks raamatupidaja seda andmete sisestamisel juba tegema. Samuti proovis autor teha põhivarakaardil kulukohtade jaotust ja programmis saab ilusti siduda põhivarakaardid konkreetsete kulukohtade ja -kandjatega.

Kulukohtade määramisel toetub autor tegevjuhiga tehtud intervjuule, kus ta väljendas soovi näha kulude jaotust teenuste ja sõidukite lõikes. Kulukohtadeks saaksid olla teenused, mida on võimalik siduda konkreetsete klientidega. Kulukandjateks ehk -objektideks saaksid olla sõidukid, mille kulusid soovib tegevjuht näha. Kulukohtade ja -kandjate määramisel toetub autor erialakirjandusele, mida on kirjeldatud esimeses peatükis.

Kokkuvõtteks võib väita, et kuna raamatupidamisprogramm võimaldab kulusid jaotada, oleks mõistlik kulutada rohkem aega algdokumentide sisestamisele ja tagada seejuures täpsemad kulukohad ja -kandjad, et programmist saaks edaspidi kätte detailsemaid aruandeid. Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on vajalikud selged juhendid ja kulud peaksid jaotuma juba algdokumendi sisestamise hetkest alates, et saavutada üksikasjalikum ülevaade kuludest ja tegevjuhile oleksid kättesaadavad detailsed aruanded.

## 2.7. Ootused omahinna arvestusele

Selles peatükis toetub autor teises peatükis osutatud puudustele ja selgitab välja tegevjuhi ootused omahinna arvutamisele. Intervjuu käigus selgus, et tegevjuht ei saa omahinna arvutamiseks vajalikku informatsiooni kätte aruannetest, seega tehakse vajalikud toimingud käsitsi, et vastavad otsused oleksid võimalikud. Tegevjuht teatud määral küll saab informatsiooni, aga see info ei ole põhjalik ega piisavalt täpne. Omahinna arvutamisel ei ole täpne kaudkulude jaotamine, seega ei saa tegevjuht kulude kohta õiget teavet. Tegevjuhi soov on saada täpsemat informatsiooni otsekulude kohta ehk ta vajab kulude jaotust nii teenuste kui sõidukite lõikes, samuti ei ole ta rahul kaudkulude jaotusega, mis toimub teenuste lõikes proportsionaalselt.

Otse- ja kaudkulud oleks tarvis koondada kulukandjatele ja -kohtadele, siis saaks arvutada täpse omahinna, mis annaks tegevjuhile kulude kohta ka asjakohast informatsiooni.

Ettevõtte dokumentide vaatluse käigus selgus, et arvete koostamisel võetakse aluseks kas kilomeetrihind või kohamaksumus. Enamik kliente tasub teenuste eest, makstes hinda koha eest ehk tegevjuht arvestab kokku kõik kohad, kuhu on kuu jooksul sõidetud, ja selle põhjal tehakse arve. Dokumentide uurimisel selgus, et enamik kliente saab teenust konkreetse hinna alusel ja iga kuu tehakse kas kord või mitu korda arveid kohtade täpsusega ja kilomeetrite arvestusega. Hind kujuneb kilomeetrite järgi, kui teenuse osutamiseks sõidetakse väljaspool linna piire või kui sõidukid teevad sõite üle Eesti. Hinna kujunemisel lähtutakse ka tunnihinnast ehk ühe teenuse puhul kasutatakse tunnitariife.

Täiustatud kuluarvestussüsteemi eesmärk on leida omahind, lähtudes tegevustest, millega saab omahinna arvestuse siduda. Andmed peavad kajastama kulude kohta õiget informatsiooni ja olema täpsed nii kaud- kui otsekulude jaotamise puhul.

### **3. ETTEPANEKUD KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMISEKS**

#### **3.1. Ettepanekud kuluarvestussüsteemi täiustamiseks**

Eelmisele peatükile toetudes ja tegevjuhi ootustest lähtudes on magistritöö autori ettepanek täiustada olemasolevat kuluarvestussüsteemi, nii et see vastaks tegevjuhi vajadustele ning lihtsustaks tema tööd ja otsuste tegemise protsessi. Autor töötas läbi teoreetilised põhimõtted, millest andis ülevaate esimeses peatükis, ja teeb selles peatükis ettepanekuid kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Olulisemad ettepanekud on järgmised.

- Ettevõtte juht ei saa kulude arvestusest piisavat informatsiooni. Aruannete tegemine on ebaregulaarne ja aeganõudev protsess. See jätab tegevjuhi otsuste tegemise tagaplaanile ja otsused ei ole adekvaatsed, sest vajalik informatsioon on kulude arvestuseks puudulik. Raamatupidamisprogrammis tuleks lisada kulukohad ja -kandjad, et kulude arvestus oleks põhjalikum. Kui lisada vajalikud andmed raamatupidamisprogrammi, siis saab sealt ka informatiivseid aruandeid ja aruannete koostamiseks ei kulu nii palju aega.
- Ettevõttes on kasutusel kulukandjad, milleks on teenused ja kuhu koondatakse otsekulud, kuid tegevjuhiga tehtud intervjuu käigus selgus, et tema vajadused on põhjalikumad ning nendest lähtudes peaks kulukohad ja -kandjad olema täpselt kaardistatud ja määratletud, et nendele saaks kulud jaotada. Kuluarvestussüsteem on puudulik ja uuritud aruanded ei ole täpsed, kätte ei saa kulumäärasid, mis mõõdaksid täpselt kaudkulusid. Kasutatakse liiga lihtsat kaudkulude jaotust, mis ei anna õigeid tulemusi. Kulude arvestuses peaks võtma kasutusele kulukohad ja -kandjad ning paika tuleks panna kaudkulude jaotusmäärad.
- Teenuste omahinna arvutamine ei ole piisavalt täpne ja seetõttu võivad omahinnad olla kas liiga madalad või vastupidi, liiga kõrged, sest aruandlus ei ole piisav. Otse- ja kaudkulude arvestamisel esineb puudusi, mis omakorda mõjutavad omahinna arvutamise täpsust. Omahinna arvutamisel peaks kasutama täpsemaid otsekulusid ja kaudkulude jaotamisel tuleks kasutada jaotusmäärasid.
- Ettevõtte raamatupidamistarkvara võimaldab jaotada otse- ja kaudkulud eraldi kulukohtadele ja -kandjatele, kuid seda ei tehta, kuigi see hoiaks detailsete aruannete

koostamisel palju aega kokku. Kontoplaani tuleks lisada kontod, mis annaksid ülevaatlilikuma pildi ja eraldaksid kontorühmades otse- ja kaudkulusid.

- Ettevõttes kasutatakse töölehti, mis on igal töötajal erineva vormiga. Et andmetest paremini aru saada, peaksid töölehed olema selgemad ja läbivalts peaks kasutama ühtset vormi. Töötajate tööleht peaks olema informatiivne ja ühtse vormiga.
- Raamatupidamises on kontoplaan üldine, artiklid on üldised ja ei viita kuluarvestussüsteemi olemasolule. Algdokumentide ja kontoplaani vaatlusel selgus, et kontoplaanile tuleks lisada kuluartiklid, mis vastaksid detailsemalt tegevjuhi nõuetele kulude arvestamisel.

Kuluarvestussüsteemi täiustamiseks on vajalik viidata praeguse kulude jaotamise viisi puudustele. Tegevjuhi ootused on jaotada kulud teenuste ja sõidukite lõikes, seega teeb magistr töö autor selle lahendusena ettepaneku jaotada otsekulud esialgu kulukohtadele, milleks saavad olema teenused, ja seejärel määrata kulukandjad, milleks saavad olema sõidukid, et tegevjuht saaks analüütilist informatsiooni nii teenuste kui ka sõidukite kaupa.

Omahinna arvutamisel tuleb võtta kasutusele jaotusmäärad ja jaotada kaudkulud nende järgi. Autor selgitas välja, et kulude jaotamisel võiks eelistada kilomeetreid ja sõitude arvu, sest need on teenuste osutamisel määravad.

### **3.2. Ettepanekud kulude kajastamiseks raamatupidamises**

Selles peatükis toetub autor teises peatükis osutatud puudustele ja selgitab tegevjuhiga tehtud intervjuu ja dokumentide vaatluse käigus tehtud andmete põhjal välja, milliseid korrektsiive tuleks raamatupidamisandmete kajastamisel teha. Praegu kajastatakse kulusid raamatupidamises kontode lõikes lihtsustatult. Aruannete uurimisel selgus, et ainult otsesed kulud, mis on seotud konkreetsete sõidukitega, jaotuvad raamatupidamises osaliselt sõidukite lõikes. Ettevõtte juht ei saa sealt aga piisavat infot kulukohtade ega -objektide lõikes, et teha juhtimisotsuseid. Ettevõtte kasutab raamatupidamistarkvara, mis võimaldab jaotada kulusid teenuste lõikes ja samamoodi on seal võimalik jaotada ka kaudkulusid, töötasu ja teisi kulusid, mida ei saa jaotada otse kuluobjektile. Selleks on vajalik määrata kulude määrad.

Kulukandjatele klassifitseerimine lisab mugavust, sest siis on kõik kulud koondatud objektidele. Kodeerimine annab samuti hea tulemuse, et andmed oleksid koondatud kulude lõikes, kuid ka vajalike teenuste lõikes antud olukorras (Weil, Maher 2005, 178).

Dokumendivaatluse käigus ja intervjuu tulemusel on valitud ka kululiigid, milleks on otsesed tööjõukulud, kütusekulu ja sõidukite otsesed kulud. Kaudseteks kuludeks on telefoni-, rendi-, reklaami- ja kontorikulud. Ettevõtte otsekulude jaotamiseks peaks otsekulude hulka lisama ka sõidukite amortisatsiooni, mis on seotud konkreetselt sõidukitega. Nendeks kuludeks on remondikulud, parkimistasud ning muud autodega otseselt seotud kulud. Ettevõtte kontoplaani uurides näeb seal kulukonto all mitmesuguseid tegevuskulusid, mis kajastavad kaudkulusid. Kulukonto artikliteks on üüri- ja rendikulu, kantseleikulud, reklaamikulud, telefon, pangateenused. Töötajatega seotud kulud on eraldi kontodel, aga jaotust ei toimu. Samuti ei toimu jaotust põhivara kontodel.

Autor teeb ettepaneku lisada kontoplaani kontod, mis eristaksid kaudkulusid otsekuludest, et aruanded oleksid hõlpsasti liigendatud ja arusaadavamad. Kontoplaani täiustamisel lähtus autor olemasolevast kontoplaanist. Autori ettepanek on täiustada palgakulu kontot ja lisada sinna otseste kuludega seotud kontod, et saaks eristada otseseid ja kaudseid palgakulusid. Samuti teeb autor ettepaneku eristada sotsiaalmaksu ja puhkusekohustust teistest töötasudest, et aruandes oleks informatsioon eraldatud ka kontode lõikes. Põhivara kulumi ja väärtuse languse konto sisaldab esialgses kontoplaanis kõikide varade amortisatsioonikulu, kuid et leida lihtsamalt sõidukitega seotud amortisatsioonikulusid, peaks kontod olema eraldi. Seega paneb autor ette eraldada kontoplaanis sõidukite amortisatsioonikulud ja muud amortisatsioonikulud.

Kontoplaani täiustamise ettepanekud on allpool tabelis poolpaksus kirjas toodud välja kontode lõikes (vt tabel 2). Kontoplaanis eraldatud kontod annavad võimaluse teha kanded õigetele kontodele algdokumentide sisestamisel. Kontode lisamine on aruannete tegemisel väga tähtis, sest siis näeb kulusid eraldi ja nende andmetega on palju lihtsam teha tööd.

Tabel 2. Täiustatud kontoplaan

<b>Palgakulu</b>	
4710	Palgakulu
4711	muud tasud
4790	Puhkusekohustuse kulu (reserv)
<b>4712</b>	<b>Otsene palgakulu</b>
<b>4713</b>	<b>Otsesed muud tasud</b>
<b>4792</b>	<b>Otsene puhkusetasu kulu</b>
<b>Sotsiaalmaksud</b>	
4720	Sotsiaalmaksukulu
4791	Puhkusekohustuste sot.maksu kulu
<b>4721</b>	<b>Otsene Sotsiaalmaksukulu</b>
<b>4793</b>	<b>Otsene puhkusetasu kulu</b>
<b>Põhivara kulum ja väärtuse langus</b>	
4810	Põhivarade amortisatsioonikulu
<b>4811</b>	<b>Otsene põhivarade amortisatsioonikulu</b>

Allikas: autori koostatud

Autor arvab, et tehtud ettepanekud kontode lisamise kohta annavad tegevjuhile ja raamatupidajale täpsemaid juhiseid ehk kontode eraldamine aitab paremini mõista otseseid kulusid. Rohkem kontosid autor ei eristaks, sest teised kontod, mida kasutada otsekulude kajastamiseks, on ilusti olemas.

### 3.3. Ettepanekud kulude liigitamiseks kulukohtadele ja -kandjatele

Selles peatükis keskendub autor kuluarvestussüsteemi kulukohtadele ja -kandjatele. Lähtudes tegevjuhi ootustest omahinna arvutamisele, mida käsitleti eelmises peatükis, on vajalik määrata piisaval arvul kulukohti ja -kandjaid, et tegevjuht saaks aruannetest kulude kohta täpset informatsiooni kulukohtade ja -kandjate lõikes.

Kulude liigitamine peaks lähtuma ettevõtte spetsiifikast. Lähtudes eelmises peatükis käsitletust, teeb autor ettepaneku liigitada teenuste kulukohad. Teenuste kulukohtade määramisel lähtus autor ettevõtte vajadustest, seega määrati igale pakutavale teenusele kulukoht. Iga uue teenuse lisandumisega saab vajaduse korral määrata uue kulukoha. Määratud kulukohtadest annab ülevaate tabel 3. Kulukohtade määramine peaks andma võimaluse saada raamatupidamisprogrammist detailsemad aruandeid, lähtudes tegevjuhi vajadustest. Kulukohti ei

ole vaja lisada eraldi kontoplaanile, sest raamatupidamisprogramm võimaldab valida põhjalikke aruandeid kulukohtade ja -kandjate kohta, kui teha programmis vajalikud muudatused ja määrata kulukohad ja -kandjad.

Tabel 3. Määratud kulukohad

<b>KULUKOHT</b>	<b>KOOD</b>
TEENUS 1	SP
TEENUS 2	BL
TEENUS 3	RT
TEENUS 4	TK
TEENUS 5	EK

Allikas: autori koostatud

Lähtudes tegevjuhi ootustest, määras autor kulukandjad, milleks on sõidukid, et tegevjuht saaks iga sõiduki kuludest parema ülevaate. Sõidukite kulukandjate tähistamiseks määras autor sõidukitele eristavad koodid. Kulukandja annab ülevaate sellest, mis sõidukiga on tegu ja kuhu koondatakse kulud. Kulukandjate ülevaade on toodud tabelis 4. Teenuste täpsustamiseks saab määrata raamatupidamisprogrammis kulukandjad ehk iga teenust osutab konkreetne sõiduk, kelle kulusid saab otseselt jälgida sõiduki kaudu.

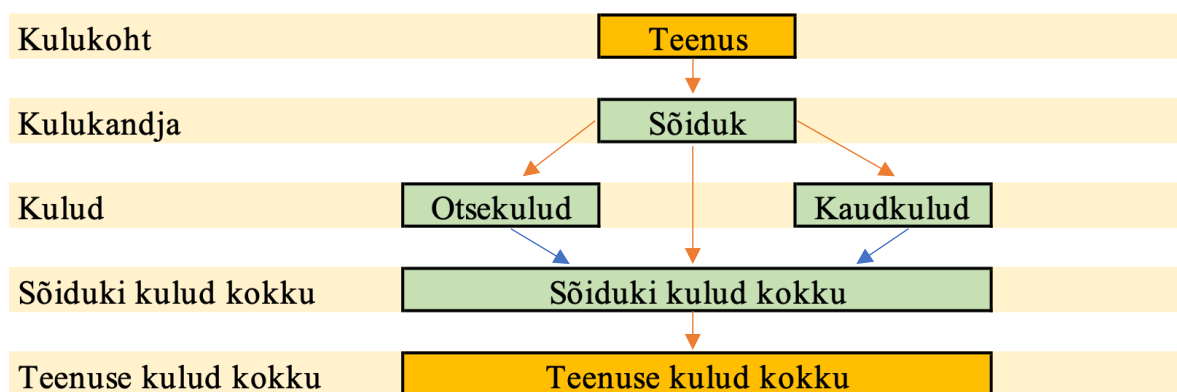
Tabel 4. Määratud kulukandjad

<b>KULUKANDJA</b>	<b>KOOD</b>
586 MAN	V586
037 RENAULT	K37
783 RENAULT	K783
368 IVECO	K368
947 IVECO	K947
694 IVECO	V694
041 IVECO	K41
382 IVECO	K382

Allikas: autori koostatud

Transpordiettevõttes on kaheksa sõidukit, mille kulusid soovib tegevjuht määrata. Magistritöö autor teeb ettepaneku määrata kulukandjateks sõidukid nende numbrite ja margi alusel ning koodideks oleksid samuti sõidukite numbrite lühendid koos tähega. Koodi esimene täht määrab ära, kas tegu on veoki (V) või kaubikuga (K). Kulukandja nimetus koosneb sõiduki numbrist ja margist.

Ülevaatlük joonis 2 selgitab, kuidas kujunevad kulud täiustatud kuluarvestussüsteemis. Jooniselt näeme, et on võetud teenus, millele koondatakse kulude jaotamise käigus sõidukid. Otsekulud kantakse otse sõidukitele ehk otsekulud jaotuvad igale sõidukile eraldi. Kaudkulude jaotamiseks sõidukitele kasutatakse kulukäitureid. Kaudkulude jaotamisest räägib täpsemalt peatükk 3.5. Seejärel arvestatakse kulud kokku ja saadakse teenuste lõikes kulud ehk kulud võib saada kas sõiduki või teenuse kohta.



Joonis 2. Kuluarvestussüsteemi ülevaatlük joonis

Allikas: autori koostatud

Kulukohtade määramisel võttis magistritöö autor aluseks teenused. Töö tegemise hetkel oli teenuseid viis, edaspidi saab vajaduse korral teenuseid juurde lisada. Igale teenusele on määratud kulukandjad, milleks on sõidukid. Sõidukid jaotuvad teenustele ja analüütiliselt saab nende kulud kätte kas teenuste kaupa või iga sõiduki kohta eraldi. Kulukohtade määramisel lähtus autor tegevjuhi ootustest ja analüütiliselt saame igale teenusele sõiduki lõikes jaotada kaudkulud kulukäitureite abil. Otsekulud jaotuvad igale sõidukile otse ja kokkuvõttes saame eraldi kulud nii sõiduki ja ka teenuste kohta.



### 3.4. Ettepanekud omahinna arvestuseks

Selles peatükis kasutab autor esimeses peatükis toodud kirjandusallikaid selleks, et teha omahinna arvutamise ettepanekuid, lähtudes ettevõtte vajadustest ja spetsiifikast. Ettepanekute tegemisel lähtub autor ka teises peatükis nimetatud puudustest.

Otsekulude arvestamiseks tuleks esialgu selgitada välja otsesed tööjõukulud. Nende leidmiseks teeb autor ettepaneku võtta kasutusele töötajate töölehtede ühtne vorm. Töölehed peaksid olema informatiivsed ja asjalikud, seega soovib autor kasutama hakata täiustatud töölehti, mille ta on oma töös ka välja toonud (lisa 1). Kütusekulude väljaselgitamiseks kasutas autor algdokumente, kus on iga kütusekaardi kohta näidatud konkreetsed summad, mida saab siduda otse sõiduki, töötaja ja osutatud teenusega. Muude kulude alla lähevad kõik muud kulud, nagu otsene telefonikulu, parkimistasud, sõidukite remondi- ja hooldustasud, mida saab samuti siduda otse kulukoha ja -kandjaga.

Ettevõtte kaudkuludeks on kontoriga seotud kulud, amortisatsioon, muud tegevuskulud ja muud töötasud. Kaudkulude jaotusmääradeks soovitas autor valida läbitud kilomeetrid, sest see näitaja on transpordiettevõtte kõige olulisem mõjur. Nagu nimetatud, hõlmavad kaudkulud kontoriga seotud kulusid, aga ka muid mitte otseselt seotud amortisatsioonikuluseid, mis vajavad jaotust teenuste ja sõidukite lõikes. Amortisatsioonikulu peame jagama kogu läbitud kilomeetrite arvuga. Seejärel leitakse iga teenuse kohta kulu ehk iga teenuse kilomeetrid korrutame amortisatsiooni kogukuluga. Muude tegevuskulude jaotamiseks kasutas autor sõitude arvu. Seega on kaudkuludeks määratud kilomeetrid ja sõitude arv.

Autori arvates on need kulumäärad praegusel hetkel kõige mõistlikum valik sest põhitegevus on transporditeenus, kus kasutatakse läbivalt sõidukeid ja kilomeetrite arvud, sõitude ehk tellimuste arvud on põhilised töö teostamise mõõdikud. Kulumääradeks läbitud kilomeetrid, sest tegu on transpordiettevõttega ja kilomeetrite arvu saab täpselt kätte iga sõiduki kohta, seega iga teenuse kaudkulud saab jaotada kilomeetrite alusel. Sõitude arv või tellimuste arv on samuti tähtis mõõdik, mille alusel saab jaotada kaudkulusid, sest sõitude arv annab ülevaate tellimustest, mis on seotud iga teenusega.

Kaudkulude väljaselgitamiseks analüüsis autor 2021. aasta käibearuannet. Kontoriga seotud kulude summaks oli 5224 eurot. Sõidupäeviku raportist sai autor infot, et kõnealusel perioodil

läbiti 240 227 kilomeetrit. Kaudkulude määra leidmiseks jagas autor 5224 eurot (kontorikulud) 240 227 kilomeetriga ning sai kulude mõjuriks 0,021746 eurot kilomeetri kohta. Kui korrutada kaudkulud kilomeetritega, saab teada kontorikulud iga sõiduki ja teenuse kohta. Kõik teised kulumäärad saame leida sama põhimõtte alusel. Kaudkulude jaotusmäärad on toodud allolevas tabelis (vt tabel 5). Amortisatsioonimäära leidmiseks kasutas autor infot läbitud kilomeetrite kohta. Amortisatsioon oli 2021. aastal kokku 2528 eurot, selle jagamisel 240 227 kilomeetriga saame jaotusmääraks 0,010523 eurot kilomeetri kohta.

Muude tegevuskulude jaotusbaasiks valis autor sõitude arvu. Muude tegevuskulude summa oli 2021. aastal 15 917 eurot ja sõitude arv aastas oli 28 567, seega jagades 15 917 eurot 28 567-ga, saame kulumääraks 0,557181 eurot sõidu kohta. 2021. aasta muude töötasude jaotusmääraks sai autor 0,065488 eurot kilomeetri kohta, jagades muu töötasu (15 732 eurot) läbitud kilomeetritega ehk 240 227-ga.

Tabel 5. Kaudkulude jaotusmäärad

<b>Kaudkulude määrad</b>	
Kontoriga seotud kulud (EUR)	0,021746
Amortisatsioon (EUR)	0,010523
Muud tegevuskulud (EUR)	0,557181
Muud töötasud (EUR)	0,065488

Allikas: autori koostatud

Teenuse piirkasumi kalkuleerimiseks on tarvis näha tulemusi koos müügiga ehk järgmine tabel annab ülevaate piirkasumist ja kulude mõjust teenuste lõikes 2021. aasta kohta. Piirkasumi arvutamiseks kasutas autor kulu-maht-kasumi (edaspidi: KMK-analüüs) analüüsi, mis on kasulik planeerimisel. Seda saab kasutada ka prognoosimisel kulude arvetuseks ja iga ettevõtte uue teenuse kasutusele võtmisel. Väga põhjalikult kirjeldavad seda analüüsi Alver ja Reinberg (2002) enda raamatus.

Tabel 6. Traditsiooniline KMK-analüüs (eurodes)

	TEENUS 1	TEENUS 2	TEENUS 3	TEENUS 4	TEENUS 5	Kokku
Müügitulu	30289	48650	155106	33915	34322	<b>302282</b>
Otsekulud	18327	31763	121899	23356	21326	<b>216670</b>
Piirkasum	11962	16887	33207	10559	12996	<b>85612</b>
Kaudkulud	2843	3997	24913	3973	3676	<b>39401</b>
<b>Kasum</b>	<b>9119</b>	<b>12890</b>	<b>8295</b>	<b>6587</b>	<b>9320</b>	<b>46211</b>

Allikas: autori koostatud

Tabeli 6 koostamiseks kasutas magistritöö autor ettevõtte algdokumente ja vaatles ka terve 2021. aasta müügiarveid, et koostada tulude ja kulude tabel. Omahinna arvutuses tõi autor välja kulude kujunemise ja seose müügituluga nii otse- kui kaudkulude osas. Tabel 6 annab ülevaate teenuste kaupa, kus *teenuse 3* kõikide sõidukite kulud kokku (lisa 2) on koondatud *teenuse 3* alla ja on saadud tulemused. Antud teenust (*teenus 3*) teostavad viis sõidukit, mida tähistavad kulukandjad (vt lisa 2). Kõik teenused on kasumlikud, kuid kõige vähem kasumlik on teenus 4. Seega annab selline kuluarvestus ja jaotus tegevjuhile oma otsuste tegemiseks suunised – ta saab otsuste vastuvõtmisel lähtuda näiteks kulude vähendamisest või teenuse hindade tõstmise teooriast. Uurides piirkasumimäära ja toetudes esimeses peatükis käsitletud teoreetilistele põhimõtetele, saame arvestada neljanda teenuse piirkasumimäära, jagades 10 559 müügituluga teenuse kohta ehk 33 915 euroga. Seega saame piirkasumimääraks 31%, mis on hea näitaja. Piirkasum on tähtis, sest tegemist on kasumiga, kus puuduvad püsikulud. Mida suurem on piirkasumimäär, seda rohkem saab ettevõtte teha kulutusi püsivkuludele.

Magistritöö autor teeb ettepaneku võtta omahinna arvutuses arvesse kõiki eespool toodud soovitusi, et tegevjuht saaks kuluarvestussüsteemist kulude kohta õiget informatsiooni.

### 3.5. Ettepanekud tegevuspõhisele kuluarvestussüsteemile üleminekuks

Transpordiettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem ei ole piisavalt täpne, mistõttu vajab see täiustamist. Magistritöö autor soovib kasutada tegevuspõhist kuluarvestussüsteemi, mis on täpne ja annab juhtimisotsuste tegemiseks piisavalt informatsiooni. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem eemaldab kõrvalekalded, mis on seotud kulude moonutatud arvutustega olemasolevas kuluarvestussüsteemis.

Tabel 7. Määratud tegevused

Nr	Tegevus	Kulukäituri määr, eurot/tellimuse kohta
1	Haldustegevused	0,27
2	Toetavad tegevused	0,55
3	Klientide tellimuste haldamine	2,43
4.	Raamatupidamine	5,42

Allikas: autori koostatud

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi jaoks on vajalik määrata tegevused. Autor teeb ettepaneku määrata kaudkuludes neli põhilist tegevust, milleks on haldustegevused, toetavad tegevused, klientide tellimuste haldamine ja raamatupidamine (vt tabel 7). Haldustegevused sisaldavad kontoriga seotud kulusid ja amortisatsiooni, mis ei ole otse kulukandjatega seotud. Muud tegevuskulud on toetava tegevusega ja sinna alla kuuluvad riigilõivud, koolituskulud, pangateenused ja teised kulud, mis ei ole otseselt kulukohtade- ja kandjatega seotud. Muud töötasud sisaldavad klientide tellimuste haldamist ja raamatupidaja tööd. Iga tegevusele on magistritöö autor leidnud kulukäituri- milleks on tellimuste arv. Iga kulukoha ehk teenuse kohta teab autor täpselt tellimuste arvu. Lisa 11 näitab täpselt kaudkulude jaotust kululiikide lõikes.

Magistritöö autor koostas Lisa 11, et oleks ülevaatlik pilt kaudkuludest ja nende tegevustest ning kulukäituri-dest. Kontoriga seotud kulud ja amortisatsioon on seotud ainult kontoriga ehk see kontogrupp sisaldab ruumide renti, kommunaalkulusid, kontoritarvete oste ning arvutite ja kinnisvara amortisatsiooni. Muud tegevuskulud on kulud, mis ei ole otseselt seotud kontori- ega otsekuludega. Muud tegevuskulud koosnevad sõiduauto kasutamiskuludest, selle erisoodustumaksudest, kütuse kulust ja sõiduki kindlustusest. Muude tegevuste all on pangateenused, riigilõivud, koolitused, ajakirjade tellimine, It-teenused, hankijate intressid, telefoni ja teised kulud, mis ei sobi muu kulukonto juurde. Muude töötasude konto sisaldab raamatupidamise ja klientide tellimuste haldamisega seotud tasusid. Muud töötasud sisaldavad renditud varade tasu, mida eraisik rendib töö tegemiseks ettevõtte kasuks ja millest makstakse eraisikule renditasu. Tavaliselt antakse kas sõiduk või järelhaagis rendile tunnipõhiselt–sellest kujuneb ka tunnitasu. Raamatupidaja töötasu on samuti tunnipõhine, seega võetakse selles kontogrupis kulukäituri-ks töötunnid. Selle leidmiseks kasutas magistritöö autor eelnevaid teadmisi ja olemasolevat informatsiooni. Muude töötasude osas moodustab raamatupidamine 69% ja klientide tellimuste haldamistasu 31% kogu kaudkulude osakaalust. Muude töötasude kaudkulud on 15 732 eurot ning jagades selle eelmise aasta töötundide arvuga, tuleb ühe tunni hinnaks 7,85

eurot. Raamatupidamise osa moodustab sellest 69% ehk 5,42 eurot ühe tunni kohta. Muud töötasud sisaldavad klientide tellimuste haldamist, mille osakaal on 31%, ja selle tegevuse kulukäituriks on 2,43 eurot tunni kohta. Haldustegevuste alla on koondatud amortisatsiooni ja kontoriga seotud kulud, mille summaks on  $5224 + 2528 = 7752$  eurot. Põhiliseks näitajaks on võetud tellimuste arv ehk jagame kulud tellimuste arvuga ja saame kulukäituriks 0,27 eurot ühe tellimuse kohta. Toetavate tegevuste kuluks on 15 917 eurot, mille jagame tellimuste arvuga (28 567) ja saame kulukäituriks 0,55 eurot ühe tellimuse kohta. Täpsem kaudkulude jaotus ja ülevaade iga kululiigi osas on lisas (vt lisa 10).

Tabel 8. Kaudkulude jaotamine kulukäiturite abil (eurodes)

	kulutatud tööaeg 2002 t	tellimuste arv 28567	Otse kulud	haldustegevused	toetavad tegevused	klientide tellimuste haldamine	Raamatupidamine
Teenus 1	134,77	1923	18327	522	1071	328	731
Teenus 2	196,93	2810	31763	763	1566	480	1068
Teenus 3	1312,47	18728	121899	5082	10435	3197	7116
Teenus 4	193,42	2760	23356	749	1538	471	1049
Teenus 5	164,41	2346	21326	637	1307	401	891
<b>Kaudkulud kokku</b>			<b>216670</b>	<b>7752</b>	<b>15917</b>	<b>4877</b>	<b>10855</b>

Allikas: autori koostatud

Tabel 8 annab informatsiooni teenuste otse- ja kaudkulude kohta. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on põhjalikum, sest arvesse on võetud ka töötunde ja need on jaotatud erinevate teenuste vahel, mis annab täpsema ülevaate. Tegevuspõhiseks kuluarvestussüsteemiks on võimalik tegevusi juurde lisada ning jaotada need erinevate kontogruppide vahel, et kaudkulud veelgi täpsemalt jaotada. Seda tehakse tegevustel põhinevate kulukäituritega, mis on toodud tabelis 8. Näiteks on klientide tellimuste haldamisega seotud kõikide teenuste kulud, mille saab välja arvutada, korrutades kulutatud tööaja kulukäituriga. Kõik teised kaudkulud saame korrutada vastava kulukäituriga. Kulutatud tööaja jaoks uuris autor algdokumente ja võttis aluseks tellimuste arvu ning töötatud aja.

Kulukäiturite ehk kulude mõjurite abil saame jaotada kaudkulud kulukohtadele ja -kandjatele. Autor lähtub tegevuspõhisest kuluarvestusest. Kaudkulude jaotamiseks teeb autor ettepaneku valida tellimuste arvu. Aruandeid tellimuste arvu kohta on transpordiettevõttel sõidukite raportitest võimalik lihtsalt saada ja neid vastavalt vajadusele koostada. Kaplan ja Cooper (2002) toovad välja, et otsekulud saab jaotada otse kulukandjatele ja kaudkulude jaotamiseks saab kasutada

kulude mõjureid, mis annab ettevõtte tegevjuhile eelised. Juhtimisotsuste tegemise seisukohast on selline kuluarvestussüsteem põhjalik.

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutuselevõtmisega jaotatakse kaudkulud tegevuste abil – selleks koostas autor uue KMK-analüüsi, mis on esitatud tabelis 9.

Tabel 9. Tegevuspõhine KMK-analüüs (eurodes)

	TEENUS 1	TEENUS 2	TEENUS 3	TEENUS 4	TEENUS 5
Müügitulu	30289	48650	155106	33915	34322
Otsekulud	18327	31763	121899	23356	21326
Piirkasum	11962	16887	33207	10559	12996
Kaudkulud	2652	3876	25831	3807	3236
<b>Kasum</b>	<b>9310</b>	<b>13011</b>	<b>7377</b>	<b>6752</b>	<b>9760</b>
<b>Kasum</b> <i>Traditsioonilise kuluarvestuse järgi</i>	9119	12890	8295	6587	9320
<i>Erinevus %</i>	2,09%	0,94%	-11,07%	2,51%	4,72%

Allikas: autori koostatud

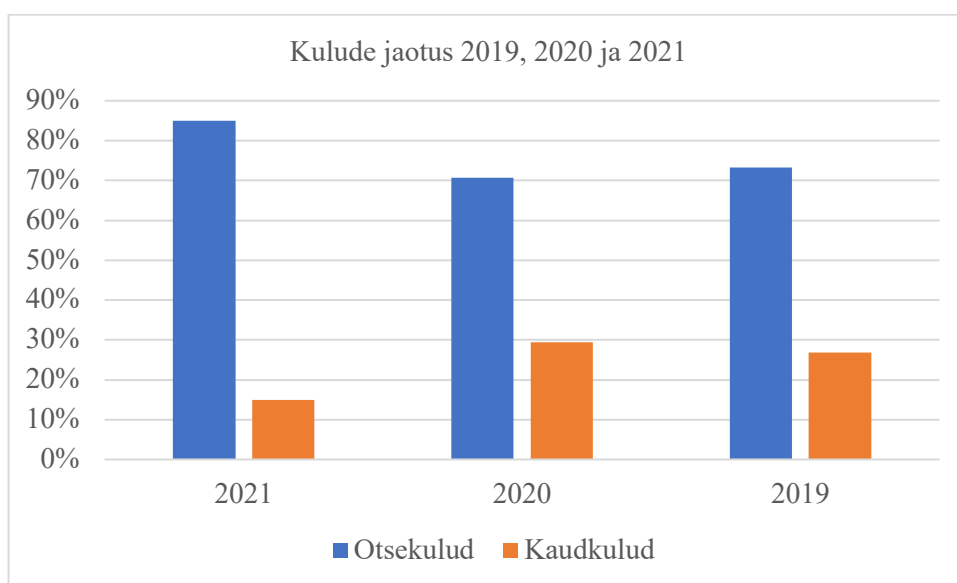
Traditsioonilise kuluarvestussüsteemi analüüsiga võrreldes kasumid muutusid, sest lähenemine on erinev. Tegevuspõhisel lähenemisel on andmed täpsemad. KMK-analüüsiks kasutas autor andmeid lisast 9. Näiteks teenus 1 on tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi järgi kasumlikum. Samuti on kasumlikumad teenused 2, 4 ning 5. Teenuse 3 kasum muutus, sest kaudkulude jaotus muutus täpsemaks ja kulukäituriid mõjutasid tegevust ning kasumit. Muutuste protsendid on toodud tabelis 9, näidates traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi erinevusi kasumi arvutamisel. Traditsioonilises kuluarvestussüsteemis kasutas autor kilomeetripõhist lähenemist ehk kaudkulude määradeks olid enamasti kilomeetrid, tegevuspõhises kuluarvestussüsteemis kasutas autor kulude määrana tellimuste arvu ja töötunde, mis annab kaudkuludest täpsema ülevaate. Kaudkulud sisaldavad raamatupidaja ja tellimuste töötlemisega seotud kulusid, seega on autor seisukohal, et tellimuste arv on kaudkulude jaotamisel tähtsam ja täpsem kui läbitud kilomeetrid.

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi jaoks teeb autor ettepaneku kasutada kulukohtadeks ja -kandjateks traditsioonilises kuluarvestussüsteemis määratud kulukohti ja -kandjaid. Igale sõidukile jaotatakse eraldi otsekulud, kaudkulud jaotatakse tegevuste kulukäituriite abil. Kulumääradeks on võetud tellimuste arv ja töötunnid. Eri teenustele koonduvad eri sõidukite kulud ehk iga sõiduki kulu saame mõõta eraldi ja kaudkulud jaotame sõidukite vahel eraldi. Määratud

kulukohtade kogukulud koosnevad kulukandjale määratud otse- ja kaudkuludest. Ülevaatlilik tabel tegevuspõhisest kuluarvestusest on toodud lisades (vt lisa 9).

Lähtudes Kaplani ja Cooperi (2002) tasemetest, mida vaadeldi lähemalt magistr töö teoreetilises osas, saab ettevõtte olla kolmandal tasemel: süsteemid on kohandatud juhtimisotsuste vastuvõtmiseks ja on eraldiseisvad, neid saab ühendada finantsaruannete ja protsessidega ning tagasiside on asjakohane.

Otse- ja kaudkulude jaotuse kohta koostas magistr töö autor joonise, kus on näha kulude jaotus 2021. aastal. Kulude proportsiooni arvutamiseks võttis autor aluseks kogukulud, milleks oli 256 828 eurot, ja leidis otse- ja kaudkulude proportsiooni, millest olulise osa ehk 85% moodustavad otsekulud ja 15% moodustavad kaudkulud (vt joonis 3). Kui võrrelda viimaste aastate kulude jaotust, siis 2019. ja 2020. aasta kulude osakaalud erinevad ehk kaudkulude osakaal oli eelnevalt suurem.



Joonis 3. Kulude jaotus 2019, 2020 ja 2021 aastal  
Allikas: autori koostatud

Autor koostas tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi, mis on toodud lisa 9. Selles tabelis on võetud aluseks käibeandmiku 2021. aasta andmed, et arvutada välja otse- ja kaudkulud. Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi jaoks ja omahinna leidmiseks teeb autor ettepaneku jagada otsekulud otse kulukohtadele ja -kandjatele. Otsekuludeks on kütusekulu, mille kohta saab teavet sõidukite raportitest. Rendisõidukite kulude algdokumendid on samuti raamatupidamises olemas ja neid saab siduda otse kulukohtadega. Töölehtedel olevad andmed ning töötajate töötasud ja maksud

saame siduda otsekuludega. Sõidukite amortisatsioonikulud on raamatupidamises analüütilistel kontodel eraldi arvestatavad, seega saame need siduda sõidukitega. Muude otsekulude hulgas on teised otsesed kulud, nagu sõidukite remondi- ja hoolduskulu, parkimistasu, mis on seotud otse konkreetse kulukandjaga ja neid saab otse eraldada algdokumentidel oleva informatsiooniga.

Magistritöö autor tutvustas magistritööd tegevjuhile. Tegevjuht andis intervjuu käigus tagasisidet (vt lisa 8), et tema arvates on kaudkulude jaotamine muutunud täpsemaks ja kasutades traditsioonilist lähenemist on ta saanud palju parema üldpildi kuludest, kuid tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on palju põhjalikum ja seda tuleks arendada ettevõttes. Tegevjuhi arvates on magistritöö autori lähenemine põhjalik ja tema vajadustele vastav.



## KOKKUVÕTE

Konkurents on tänapäeval tihe, seega organisatsioonid, kes kasutavad efektiivset kuluarvestussüsteemi, tagavad endale ka parema koha turul. Kulude efektiivne juhtimine tagab kiirete ja õigete juhtimisotsuste langetamise. Kuluarvestussüsteem peab olema paindlik ja nüüdisaegne, et püsida konkurentsisis, et süsteemi kasutamine oleks lihtne ja see tagaks igal ajal põhjaliku ja vajaliku informatsiooni.

Magistritöö põhineb transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi olemusel ja selle täiustamisel. Magistritöö eesmärk on transpordiettevõtte kuluarvestussüsteemi probleemsete kohtade väljatoomine ja täiendusettepanekute tegemine. Olemasolev kuluarvestussüsteem ei paku ettevõtte juhile juhtimisotsuste tegemiseks vajalikku informatsiooni. Eesmärgi täitmiseks analüüsis autor kõigepealt ettevõtte olemasolevat kuluarvestussüsteemi ja tõi välja puudused, seejärel tegevjuhi ootusi uuele kuluarvestussüsteemile, mille põhjal sai magistritöö autor teha järeldusi ja täiustamise ettepanekuid.

Autor kasutas erinevaid teaduslikke artikleid ja erialakirjandust, et töötada läbi informatsioon kuluarvestussüsteemi täiustamiseks transpordiettevõttele. Uurimismeetoditeks valis autor dokumentide vaatluse ja intervjuu tegevjuhiga.

Uuringute tulemusena selgusid järgmised kuluarvestussüsteemi puudused. Ettevõtte juht ei saa kulude arvestusest piisavat informatsiooni. Aruannete tegemine on ebaregulaarne ja aeganõudev protsess. See jätab tegevjuhi otsuste tegemise tagaplaanile ja otsused ei ole adekvaatsed, sest vajalik informatsioon on kulude arvestuseks puudulik. Ettevõtte raamatupidamistarkvara võimaldab jaotada otse- ja kaudkulud eraldi kulukohtadele ja -kandjatele, kuid seda ei tehta, kuigi see hoiaks aruannete koostamisel palju aega kokku. Kuluarvestussüsteem on puudulik ja uuritud aruanded ei ole täpsed, kätte ei saa kulumäärasid, mis mõõdaksid täpselt kaudkulusid. Kasutatakse liiga lihtsat kaudkulude jaotust, mis ei anna õigeid tulemusi. Ettevõttes kasutatakse töölehti, mis on igal töötajal erineva vormiga. Et andmetest paremini aru saada, peaksid töölehed olema selgemad ja läbivalt ühe vormiga. Ettevõttes on kasutusel oletuslikult kulukandjad, milleks on teenused ja kuhu koondatakse otsekulud, kuid tegevjuhiga tehtud intervjuu käigus selgus, et tema vajadused on põhjalikumad ja nendest lähtudes peaks kulukohad ja -kandjad olema täpselt kaardistatud ja määratletud, et nendele saaks kulud jaotada. Teenuste omahinna arvutamine ei ole piisavalt täpne ja seetõttu võivad omahinnad olla kas liiga madalad või vastupidi, liiga kõrged, sest

aruandlus ei ole piisav. Otse- ja kaudkulude arvestamisel esineb puudusi, mis omakorda mõjutavad omahinna arvutamise täpsust. Raamatupidamises on kontoplaan üldine, artiklid on üldised ja ei viita kuluarvestussüsteemi kasutusele. Kontoplaani peaks täiendama.

Toetudes varem märgitud puudustele ja uurimismeetoditele, läbiviidud intervjuule ja dokumentide vaatlusele, kaardistab autor transpordiettevõtte ootused uuele kuluarvestussüsteemile. Kuluarvestussüsteemi ootused on kulude täpsem ja detailsem arvestus, põhjalikumad aruanded, omahinna arvestus teenuste ja sõidukite lõikes.

Põhinedes uuringu tulemustele teeb autor järgmised ettepanekud. Olulisemad ettepanekud on raamatupidamisprogrammis lisada kulukohad ja -kandjad, et kulude arvestamine oleks põhjalikum; kulude arvestamisel võtta kasutusele kulukohad ja -kandjad ja määrata kulude jaotusmäärad; omahinna arvutamisel kasutada täpsemalt otsekulusid ja kasutada jaotusmäärasid kaudkulude jaotamisel.

Esialgelt oli ettevõtte kuluarvestussüsteem traditsiooniline, kuid see oli puudulik. Ettevõtte kasutas otsekulude jaotust, kuid kaudkulude jaotus oli proportsionaalne, mis ei anna kulude jaotamisel õiget ülevaadet kuludest. Magistritöö autor tegi ettepaneku üle minna tegevuspõhisele kuluarvestusele. Tegevuspõhise kuluarvestuse eelised on selles, et see on täpsem, ülevaatlikum, kuid see nõuab aega, lisaressursse ja -kulutusi, et ta hakkaks toimima. Autor arvab, et tehtud ettepanekud ja täiendused tulevad tegevjuhile ja transpordiettevõttele kasuks ja annavad võimaluse täiendada olemasolevat kuluarvestussüsteemi ja saavutada parem kulude jaotus. Eeliseks on see, et tegevjuht saab kuludest parema ülevaate, samas on otsuste vastuvõtmine lihtsam ja aruanded on detailsemad ja põhjalikumad.

## **SUMMARY**

### **IMPROVEMENT OF A COST ACCOUNTING SYSTEM ON THE EXAMPLE OF A TRANSPORT ENTERPRISE**

**Kristina Mägi**

The aim of the master's thesis is to improve the existing cost accounting system of a transport enterprise. The current cost accounting system does not fulfil the expectations of the CEO, preventing them from making management decisions based on existing cost accounting. In the master's thesis, the problems in the cost accounting of the transport enterprise are examined, problem areas are identified, and the author's suggestions for improving the cost accounting system are presented. Research tasks in the transport enterprise included identifying the shortcomings in the existing cost accounting system, developing a theoretical basis for a cost accounting system, as well as making suggestions and drawing conclusions for the improvement of the cost accounting system.

For the performance of the research tasks, the author conducted a semi-structured interview with the CEO, in the course of which it became apparent that the existing cost accounting system of the enterprise needed to be improved. In addition, the author studied various documents which provided information about the nature, allocation and use of costs. To this end, the author studied the internal documents of the enterprise such as financial statements, source documents, rules and guidelines.

The author proposes moving to activity-based costing. The author of the thesis defined improved cost centres, which are services, as well as cost objects, which are vehicles. The direct costs of services – fuel, direct remuneration, depreciation, and other direct costs – are directly allocated to services and vehicles. For the allocation of indirect costs, cost drivers are defined which allow the indirect costs of the enterprise to be allocated by services and vehicles.

In the existing cost accounting system, direct costs are allocated on the basis of vehicles, however, it is only partly performed, which does not provide a whole picture of direct costs. Moreover, the allocation of indirect costs is inadequate and cannot be analysed. Lastly, the author of the master's thesis suggests that changes be made in the accounting software, in order to allow the enterprise

to use the program more efficiently and comprehensively, which will also simplify report analysis and management decision-making.

For the improvement of the current cost accounting system, additions are developed on the basis of the existing system to improve cost allocation, make it more accurate and informative, and to facilitate decision-making. Cost centres, cost objects and new allotment ratios will be determined.

Keywords: cost accounting system, activity-based costing

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Adzic, S. (2018). Learning organization: A fine example of a management fad. *BUSINESS AND ECONOMIC H* (Kaplan R. S., 2002)*ORIZONS*, vol 14, issue 3, 477-487.
- Afirah, A., Noorhayati, M. (2018). Management accounting practices of SMEs: The impact of organizational DNA, business potential and operational technology. *Asia Paxific Management Review*, Volume 23, Issue 3, 222-226.
- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Aruandluskorraldus*. (28. september 2021. a.). Allikas: Rahandusministeerium:  
<https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/aruandluskorraldus>
- Askarany, D., Yazdifar, H., Askary, S. (2010). Supply chain management, activity-based costing and organisational factors, Vol 127, Issue 2. *International Journal of Production Economics*, 238-248.
- Bebeselea, M., Uzunboylu, H. (2015). Costs, Productivity, Profit, and Efficiency: An Empirical Study Conducted Through the Management Accounting. *Proceedings of 6th World Conference on Educational Sciences* (lk 574-579). MALTA: Grand Hotel Excelsior Convention Center, Valletta.
- Bent, K., Caplan, D. (2017). Lattice allocations: A better way to do cost allocations, vol 38. *Advances in Accounting*, 99-105.
- Drury, C. (2008). *Management and Cost Accounting*. 7th edition. London: Cengage Learning EMEA.
- Fisher, J. G., Krumwiede, K. (2015). Product Costing Systems: Finding the Right Approach. *The Journal of Corporate accounting & Finance.*, Vol 26, Issue 4, 13-21.
- Ghuri, P., Gronhaug, K. (2004). *Äriuuringute meetodid*. Tallinn: Külim.
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.
- Hornigren, C. T., Datar, S. M., Rajan, M. V. (2015). *Cost Accounting: a managerial Emphasis*. Boston: British Library.
- Kallunki, JP., Silvalo, H. (2008). The effect of organizational life cycle stage on the use of activity-based costing. *Management accounting research*, Vol 19, Issue 1, 62-79.
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus*. Tallinn: Fontesse Kirjastus.
- Karagiorgos, A, Gaitanaki, A., Ignatiou, O., Terzidou, A. (2020). Role and contribution of administrative accounting to small and very small businesses. *Journal of Accounting and Taxation*, Vol. 12(2) April-June, 75-84.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus*. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ.

- Kovács, G. (2017). First Cost Calculation Methods for Road Freight Transport Activity. *Transport and Telecommunication Journal, Vol 18. Issue 2 (June 2017)*, 107-117.
- Kujačić, M., Blagojević, M., Šarac, D., Vešović, V. (2015). The Modified Activity-Based Costing Method in Universal Postal Service Area: Case Study of the Montenegro Post, vol. 26 No.2. *Economics of Engineering decisions*, 142-151.
- Kupper, H. (2009). Investment-Based Cost Accounting as a Fundamental Basis of Decision-Oriented Management Accounting, Vol 45, Issue 2. *Abacus-A Journal of Accounting Finance and Business studies*, 249-274.
- Kurczewski, P. (2014). Life cycle thinking in small and medium enterprises: the results of research on the implementation of life cycle tools in Polish SMEs-part 1: background and framework, Vol 19, Issue 3. *International Journal of life cycle assessment*, 593-600
- Li, W., Gao, J. (2019). Enterprise Cost Management and Analysis Based on Lean Accounting System. *2019 International Conference on Arts, Management, Education and Innovation (ICAMEI 2019)*, 1224-1228.
- Llonch, M., Bernardo, M., Presas, P. (2018). A case study of a simultaneous integration in an SME: Implementation process and cost analysis: *International Journal of Quality & Reliability management, Vol 35, Issue 2*, 319-334
- Lucey, T. (1996). *Costing 5th Edition*. London: DP Publications.
- Lääts, K., Peets, P. (1999). *Vastutuspõhine arvestus*. Tartu: Rafiko.
- Raiborn, C. A., Kinney, M. R. (2011). *Cost Accounting Principles. 8th edition*. South-Western: Cengage Learning.
- Ray, K., Gramlich, J. (2016). Reconciling Full-Cost and Marginal-Cost Pricing. *Journal of Management accounting research, Vol 28, Issue 1*, 27-37.
- Raamatupidamise seadus. RT I, 23.11.2021, 3.
- Sahu, AK., Padhy, RK., Das, D., Gautam, A. (2021). Improving financial and environmental performance through MFCA: A SME case study. *Journal of Cleaner Production, Volume 279, 10 January 2021, 123751*.
- Somapa, S., Cools M., Dullaert, W. (2012). Unlocking the potential of time-driven activity-based costing for small logistics companies. *International Journal of Logistics Research and Applications, Vol 12, Issue 5*, 303-322.
- Stenzel, C., Stenzel, J. (2003). *From Cost Performance management: a Blueprint for Organisational Development*. Hoboken: Wiley.
- Storey, R. (1995). *Introduction to cost and management accounting*. London: Macmillan Press LTD.

- Tsao, YC., Lu, JC. (2012). A supply chain network design considering transportation cost discounts. *Transportation Research Part E-Logistics and Transportation review*, 401-414.
- Weil L. R., Maher W. M. (2005). *Handbook of Cost Management. 2nd edition*. New Jersey: John Wiley & sons.
- Wouters M., Selto F., Hilton R., Maher M. (2012). *Cost Management: strategies for business decisions*. London: McGraw-Hill (UK) Limited.

# LISAD

## Lisa 1. Tööleht

Tööleht

Kuupäev	Auto nr	Läbitud kilomeetrid	Töötaja nimi	Tunnid	Teenus
02.08.2021	37	70	A. K.	2	Teenus 4
03.08.2021	37	241	A. K.	3	Teenus 4
04.08.2021	90	121	A. K.	4	Teenus 3

Allikas: autori koostatud



## Lisa 2. Traditsiooniline kuluarvestus, 2021 aasta kulud (eurodes)

KULUKOHT	TEENUS 1	TEENUS 2	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 4	TEENUS 5	Kulud kokku
Sõitude arv	1923	2810	3112	3625	3967	4228	3796	2760	2346	<b>28567</b>
KULUKANDJA	K783	V586	K368	K947	V694	K41	K382	K37		
<b>Kogus( kilomeetrid)</b>	<b>18120</b>	<b>24870</b>	<b>17451</b>	<b>52468</b>	<b>23337</b>	<b>30148</b>	<b>24694</b>	<b>24907</b>	<b>24232</b>	<b>240227</b>
Rendisõiduk juhiga (EUR)									21326	21326
Kütuse kulu (EUR)	2364	5825	2277	6845	3624	3933	3221	3249		31338
Töötasud (EUR)	9507	10542	11281	14721	8579	11231	11324	13423		90608
Maksud	3137	3479	3723	4858	2831	3706	3738	4430		29902
Amortisatsioon	1565	483	1172	3555	1091	2734	1745	99		12444
Muud otsekulud (remont, hooldus)	1754	11434	3245	3168	2987	2433	3877	2155		31053
<b>Otsekulud kokku sõiduki kohta</b>	<b>18327</b>	<b>31763</b>	<b>21697</b>	<b>33147</b>	<b>19112</b>	<b>24037</b>	<b>23905</b>	<b>23356</b>	<b>21326</b>	<b>216670</b>
<b>Otsekulud kokku teenuste kohta</b>	<b>18327</b>	<b>31763</b>	<b>121899</b>					<b>23356</b>	<b>21326</b>	<b>216670</b>
<b>KAUDKULUD</b>										
Kontoriga seotud kulud	394	541	379	1141	507	656	537	542	527	5224
Amortisatsioon	191	262	184	552	246	317	260	262	255	2528
Muud tegevuskulud	1071	1566	1734	2020	2210	2356	2115	1538	1307	15917
Muud töötasud	1187	1629	1143	3436	1528	1974	1617	1631	1587	15732
<b>KAUDKULUD</b>	<b>2843</b>	<b>3997</b>	<b>3440</b>	<b>7149</b>	<b>4492</b>	<b>5303</b>	<b>4529</b>	<b>3973</b>	<b>3676</b>	<b>39401</b>
<b>KULUD KOKKU SÕIDUKI KOHTA</b>	<b>21170</b>	<b>35760</b>	<b>25137</b>	<b>40296</b>	<b>23604</b>	<b>29340</b>	<b>28435</b>	<b>27328</b>	<b>25002</b>	<b>256071</b>

Allikas: autori koostatud, Teenus 3 teenindab viis sõidukit, mille kulud on tabelis arvatud eraldi

### Lisa 3. Kontoplaani müügitulu ja kulukontode jaotus

<b>Müügitulu</b>			
3000	Kauba, teenuse müük Eestis 20%	Tulu	20% käibemaks
3001	Raamatupidamisteenus 20%	Tulu	20% käibemaks
3002	Renditeenused 20%	Tulu	20% käibemaks
3010	Kauba müük Eur.Liitu 0%	Tulu	0% käibemaks
3015	Teenuse müük Eur.Liitu 0%	Tulu	0% käibemaks
3020	Kauba eksport	Tulu	0% käibemaks
3025	Teenuse eksport	Tulu	0% käibemaks
3040	Müügitulu 9%	Tulu	9% Käibemaks
3060	Maksuvaba müügitulu	Tulu	Maksuvaba käive
3099	Ümardused	Tulu	Ei ole käive
<b>Muud äritulud</b>			
3510	Põhivara müük (20% km maksustatav)	Tulu	20% käibemaks
3511	Põhivara müük (maksuvaba)	Tulu	Maksuvaba käive
3512	Müüdnud põhivara jääkmaksumus	Tulu	Ei ole käive
3514	Põhivara müügist tekkinud kahjum ärikuludesse	Tulu	Ei ole käive
3520	Realiseeritud kasum valuutakursist (H,K)	Tulu	Ei ole käive
3530	Saadud dotatsioonid, toetused	Tulu	Ei ole käive
3540	Tulu sihtfinantseerimisest	Tulu	Ei ole käive
3560	Muud äritulud (ei ole käive)	Tulu	Ei ole käive
3590	Väikesaldode mahakandmine	Tulu	Ei ole käive
<b>Kaubad, toore, materjal ja teenused</b>			
4000	Müüdnud kaubad soetushinnas	Kulu	20% käibemaks
4002	Materjalid kuluks	Kulu	20% käibemaks
4003	Tooraine kuluks	Kulu	20% käibemaks
4004	Väheväärtuslik põhivara	Kulu	20% käibemaks
4006	Transpordikulu	Kulu	20% käibemaks
4008	Ostetud teenused edasimüügiks	Kulu	20% käibemaks
4009	Alltöövõtutööd	Kulu	20% käibemaks
4010	Masinate varuosad, remont, hooldus	Kulu	20% käibemaks
4015	Ehitiste, seadmete üür ja rent	Kulu	20% käibemaks
4020	Kütus	Kulu	20% käibemaks
4030	Elekter	Kulu	20% käibemaks
4040	Muud teenused (põhitegevusega seotud)	Kulu	20% käibemaks
4050	Muud materjalid (põhitegevusega seotud)	Kulu	20% käibemaks
<b>Mitmesugused tegevuskulud</b>			
4200	Asutamiskulud	Kulu	20% käibemaks
4210	Ruumide rent	Kulu	20% käibemaks
4230	Ruumide kommunaalkulud	Kulu	20% käibemaks
4240	Ruumide hooldus, remondikulud	Kulu	20% käibemaks
4250	Ruumide valvekulud	Kulu	20% käibemaks

4300	Reklaamikulud	Kulu	20% käibemaks
4310	Telefon, internet	Kulu	20% käibemaks
4320	IT teenused, arvutitarvikud	Kulu	20% käibemaks
4330	Kontoritarbed, postikulud	Kulu	20% käibemaks
4335	Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	Kulu	20% käibemaks
4340	Pangateenus	Kulu	Ei ole käive
4350	Lootusetud debitoorsed võlad	Kulu	Ei ole käive
4360	Riigilõiv	Kulu	Ei ole käive
4365	Maamaks	Kulu	Ei ole käive
4370	Konsultatsioonid, koolitused	Kulu	20% käibemaks
4380	Audiitori teenus	Kulu	20% käibemaks
4385	Raamatupidamisteenus	Kulu	20% käibemaks
4390	Varakindlustus	Kulu	Maksuvaba käive
4395	Muud tegevuskulud	Kulu	20% käibemaks
4396	Hankijate intressid, viivised	Kulu	Ei ole käive
4398	Väikesaldode mahakandmine	Kulu	Ei ole käive
4399	Ümardused	Kulu	Ei ole käive
4410	Autode kasutusrent	Kulu	20% käibemaks
4420	Autode kindlustus	Kulu	Maksuvaba käive
4430	Autode kütus	Kulu	20% käibemaks
4440	Autode remont, hooldus	Kulu	20% käibemaks
4460	Isikliku auto kompensatsioon	Kulu	Ei ole käive
4470	Muud autodega seotud kulud	Kulu	20% käibemaks
4510	Töölähetuse kulud	Kulu	20% käibemaks
4610	Töötajatele tehtud erisoodustused	Kulu	Ei ole käive
4650	Erisoodustuselt (omatarbelt) arvest. 20% käibemaks	Kulu	Ei ole käive
4670	Erisoodustuselt arvest. tulumaks	Kulu	Ei ole käive
4680	Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	Kulu	Ei ole käive
<b>Palgakulu</b>			
4710	Palgakulu	Kulu	Ei ole käive
4711	muud tasud	Kulu	Ei ole käive
4790	Puhkusekohustuse kulu (reserv)	Kulu	Ei ole käive
<b>Sotsiaalmaksud</b>			
4720	Sotsiaalmaksukulu	Kulu	Ei ole käive
4791	Puhkusekohustuse sots.maksu kulu	Kulu	Ei ole käive
<b>Põhivara kulum ja väärtuse langus</b>			
4810	Põhivarade amortisatsioonikulu	Kulu	Ei ole käive
<b>Muud ärikulud</b>			
4900	Kahjum põhivara likvideerimisest	Kulu	Ei ole käive
4910	Kahjum põhivara müügist	Kulu	Ei ole käive
4940	Maksuintressid maksuametile	Kulu	Ei ole käive
4950	Realiseeritud kahjum val.kursi muutusest (H,K)	Kulu	Ei ole käive
4970	Ettevõtlusega mitteseotud kulud	Kulu	Ei ole käive
4980	Vastuvõtukulud	Kulu	Ei ole käive
4990	Muud ärikulud	Kulu	Ei ole käive
<b>Intressikulud</b>			
6060	Intressikulu laenudelt	Kulu	Ei ole käive

6065	Intressikulu kapitalirendilt	Kulu	Ei ole käive
<b>Muud finantstulud ja -kulud</b>			
6040	Kasum (kahjum) valuutakursi ümberehindamisest	Tulu	Ei ole käive
6050	Intressitulud	Tulu	Ei ole käive
<b>Tulumaks</b>			
7000	Tulumaks	Kulu	Ei ole käive

Allikas: transpordiettevõtte kontoplaani kulud ja tulud, Merit Aktiva tarkvara kuvatõmmis

## **Lisa 4. Intervjuu tegevjuhiga 1**

**K. M.:** Tere! Tänan, et leidsite aega intervjuu läbiviimiseks.

A. D.: Tere! Palun, loodan, et see aitab meil edasi liikuda.

**K. M.:** Selgitan küsimuste sisu. Seega intervjuu eesmärgiks on selgitada välja ettevõtte olemasolev kuluarvestussüsteem, selle puudused ja ootused täiendatud kuluarvestussüsteemile.

A. D.: Selge, võime jätkata.

**K. M.:** Sooviksin teada, kas Teil on piisavalt infot kulude kohta täna?

A. D.: Oleneb! Infot on, aga saan seda mitte kohe, vaid mingi teatud aja pärast, ja seegi ei ole täpne. Jooksvalt ei saa infot, seega hilinemisega, detailidesse ei saa nende andmete põhjal minna.

**K. M.:** Kas oskate tuua välja kulude arvestamise puudused?

A. D.: Mina sooviks saada andmeid iga sõiduki kohta eraldi ehk tahan teada, kui palju teenib iga sõiduk, ja samas ka iga teenus on oluline ehk iga klient, kellele me pakume veoteenuseid.

**K. M.:** Kas kulude kohta informatsioon on Teie arvates piisav, et teha juhtimisotsuseid?

A. D.: Ei ole piisav, tihtipeale pean ise arvutama käsitsi kulud välja ja kindlasti ei tea ma kohe jooksvalt üldiste kulude olemust, seega on väga raske langetada otsuseid, kui ei ole piisavalt andmeid.

**K. M.:** Kui kiiresti saate endale vajaliku informatsiooni kulude arvestuse kohta?

A. D.: Kui läheb asjaks, siis ikka saan andmed, aga siis vaatan need üle ja teen enda arvutused juurde, kui neid andmeid jääb väheseks mulle. Väga palju arvutust ja ei ole automatiseeritud see protsess, kuigi võiks, klõps ja andmed käes, oleks väga mugav.

**K. M.:** Kui tihti vajate andmeid kulude arvestuse kohta?

A. D.: Ideaalne oleks, et andmeid saaks kasvõi kord kuus. Täna saan andmed hiljem ja siis, kui saan, on otsused tehtud.

**K. M.:** Kas kuluarvestussüsteemi täiustamine aitab Teil teha edaspidi juhtimisotsuseid?

A. D.: Kindlasti aitab kaasa, kui see annab detailsemalt informatsiooni, siis oskan ka omahinda paremini arvutada, et võtta vastu paremad otsused, äkki vaja kuskilt kokku hoida.

**K. M.:** Millised on Teie ootused kuluarvestussüsteemi täiustamisel?

A. D.: Kui me jaotame kulud eraldi sõidukitele ja teenustele, siis aitab see kindlasti minu otsustele kaasa ja pilt on siis selgem ja põhjalikum. Mulle tundub, et mingi teenus võib olla isegi kahjumlik, aga selleks on vajalik täiendavaid arvestusi.

**K. M.:** Kas tänast infot kasutate ka omahinna kujundamisel?

A. D.: Nii palju, kui saan infot täna, kasutan muidugi seda, aga see ei ole piisav.

**K. M.: Mis on takistuseks Teie arvates hinna kujundamisel?**

A. D.: Takistuseks võib olla see, et info ei jõua õigel ajal, aruanded ei ole täpsed.

**K. M.: Palun kirjeldage ettevõtte protsesse, millest algab töö ja kuidas jõutakse tulemuseni?**

A. D.: Alustame ostust ehk klient annab saatelehed, jagan need edasi töötajatele, siis nemad omakorda teevad tööd saatelehtede alusel, seejärel täidavad enda töölehti ja siis edastavad mulle need. Pärast saadan raamatupidamisse ja raamatupidaja teeb arvestused töötajatele ja arvete koostamiseks kogun kõik saatelehed, arvutan ise välja kohad ja kilomeetrid, seejärel teeb raamatupidaja arved.

**K. M.: Täna intervjuu eest!**

## Lisa 5. Ettevõtte kasumiaruanded 2019, 2020

### Kasumiaruanne

Perioodi lõpu kuupäev 31.12.2020

Valuuta EUR

	01.01.2020- 31.12.2020	01.01.2019- 31.12.2019
<b>Kasumiaruanne (skeem 1)</b>		
Müügitulu	208 711	223 311
Muud äritulud	5 944	503
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-52 710	-48 005
Mitmesugused tegevuskulud	-51 510	-50 100
Tööjõukulud		
Palgakulu	-56 359	-48 441
Sotsiaalmaksud	-18 689	-17 163
Kokku tööjõukulud	-75 048	-65 604
Põhivara kulum ja väärtuse langus	-16 755	-15 636
Muud ärikulud	-27	-337
<b>Kokku ärikasum (-kahjum)</b>	<b>18 606</b>	<b>44 133</b>
Intressikulud	-1 411	-1 745
Muud finantstulud ja -kulud	0	0
<b>Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist</b>	<b>17 195</b>	<b>42 388</b>
Tulumaks	-5 001	0
<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	<b>12 194</b>	<b>42 387</b>

Allikas: Merit Aktiva tarkvara kuvatõmmis, transpordiettevõtte kasumiaruanded

## Lisa 6. Käibeandmik 2021

### Käibeandmik

Periood 01.01.2021 - 31.12.2021

Konto	Algsaldo	Algsaldo	Käive	Käive	Lõppsaldo	Lõppsaldo
	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit	Deebet	Kreedit
3000 Kauba, teenuse müük Eestis 20%	0,00	0,00	0,00	302 281,98	0,00	302 281,98
3099 Ümardused	0,00	0,00	0,00	0,49	0,00	0,49
3510 Põhivara müük (20% km maksustatav)	0,00	0,00	0,00	222,50	0,00	222,50
3512 Müüdid põhivara jääkmaksumus	0,00	0,00	757,79	0,00	0,00	-757,79
3514 Põhivara müügist tekkinud kahjum ärikuludesse	0,00	0,00	0,00	535,29	0,00	535,29
3560 Muud äritulud (ei ole käive)	0,00	0,00	0,00	61,50	0,00	61,50
4002 Materjalid kuluks	0,00	0,00	1 870,24	0,00	1 870,24	0,00
4004 Väheväärtuslik põhivara	0,00	0,00	2 619,17	0,00	2 619,17	0,00
4006 Transpordikulu	0,00	0,00	416,66	0,00	416,66	0,00
4008 Ostetud teenused edasimüügiks	0,00	0,00	370,00	0,00	370,00	0,00
4010 Masinate varuosad, remont, hooldus	0,00	0,00	141,96	0,00	141,96	0,00
4020 Kütus	0,00	0,00	31 338,54	0,00	31 338,54	0,00
4040 Muud teenused (põhitegevusega seotud)	0,00	0,00	20 956,31	0,00	20 956,31	0,00
4210 Ruumide rent	0,00	0,00	942,90	0,00	942,90	0,00
4230 Ruumide kommunaalkulud	0,00	0,00	438,71	0,00	438,71	0,00
4250 Ruumide valvekulud	0,00	0,00	263,92	0,00	263,92	0,00
4300 Reklamikulud	0,00	0,00	673,84	0,00	673,84	0,00
4310 Telefon, internet	0,00	0,00	1 584,43	0,00	1 584,43	0,00
4320 IT teenused, arvutitarvikud	0,00	0,00	331,67	0,00	331,67	0,00
4330 Kontoritarbed, postikulud	0,00	0,00	3 841,72	0,00	3 841,72	0,00
4335 Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	0,00	0,00	326,50	0,00	326,50	0,00
4340 Pangateenus	0,00	0,00	252,32	0,00	252,32	0,00
4360 Riigilõiv	0,00	0,00	236,50	0,00	236,50	0,00
4370 Konsultatsioonid, koolitused	0,00	0,00	117,00	0,00	117,00	0,00
4390 Varakindlustus	0,00	0,00	355,86	0,00	355,86	0,00
4395 Muud tegevuskulud	0,00	0,00	1 967,06	0,00	1 967,06	0,00
4396 Hankijate intressid, viivised	0,00	0,00	477,37	0,00	477,37	0,00
4399 Ümardused	0,00	0,00	0,15	0,00	0,15	0,00
4420 Autode kindlustus	0,00	0,00	7 725,34	0,00	7 725,34	0,00
4430 Autode kütus	0,00	0,00	395,16	0,00	395,16	0,00
4440 Autode remont, hooldus	0,00	0,00	16 246,30	0,00	16 246,30	0,00
4470 Muud autodega seotud kulud	0,00	0,00	7 080,94	0,00	7 080,94	0,00
4670 Erisoodustuselt arvest. tulumaks	0,00	0,00	823,20	0,00	823,20	0,00
4680 Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	0,00	0,00	1 358,28	0,00	1 358,28	0,00
4710 Palgakulu	0,00	0,00	97 645,75	0,00	97 645,75	0,00
4711 muud tasud	0,00	0,00	5 731,92	0,00	5 731,92	0,00
4720 Sotsiaalmaksukulu	0,00	0,00	32 863,66	0,00	32 863,66	0,00
4810 Põhivarade amortisatsioonikulu	0,00	0,00	13 619,98	0,00	13 619,98	0,00
4820 Kinnisvarainvesteeringute amort.kulu	0,00	0,00	1 351,98	0,00	1 351,98	0,00
4910 Kahjum põhivara müügist	0,00	0,00	535,29	0,00	535,29	0,00
4990 Muud ärikulud	0,00	0,00	245,50	0,00	245,50	0,00
6050 Intressitulud	0,00	0,00	0,00	0,10	0,00	0,10
6065 Intressikulu kapitalirendilt	0,00	0,00	924,61	0,00	924,61	0,00
	<b>0,00</b>	<b>0,00</b>	<b>256 828,53</b>	<b>303 101,86</b>	<b>256 070,74</b>	<b>302 344,07</b>

Allikas: Merit Aktiva tarkvara kuvatõmmis, transpordiettevõtte käibeandmik 2021



## Lisa 7. Kasumiaruanne 2021

### Kasumiaruanne

Perioodi lõpu kuupäev 31.12.2021

Valuuta EUR

	01.01.2021-
	31.12.2021
<b>Kasumiaruanne (skeem 1)</b>	
Müügitulu	302 282
Muud äritulud	62
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-57 713
4002 Materjalid kuluks	-1870,24
4004 Väheväärtuslik põhivara	-2619,17
4006 Transpordikulu	-416,66
4008 Ostetud teenused edasimüügiks	-370,00
4010 Masinate varuosad, remont, hooldus	-141,96
4020 Kütus	-31338,54
4040 Muud teenused (põhitegevusega seotud)	-20956,31
Mitmesugused tegevuskulud	-45 439
4210 Ruumide rent	-942,90
4230 Ruumide kommunaalkulud	-438,71
4250 Ruumide valvekulud	-263,92
4300 Reklamikulud	-673,84
4310 Telefon, internet	-1584,43
4320 IT teenused, arvutitarvikud	-331,67
4330 Kontoritarbed, postikulud	-3841,72
4335 Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	-326,50
4340 Pangateenus	-252,32
4360 Riigilõiv	-236,50
4370 Konsultatsioonid, koolitused	-117,00
4390 Varakindlustus	-355,86
4395 Muud tegevuskulud	-1967,06
4396 Hankijate intressid, viivised	-477,37
4399 Ümardused	-0,15
4420 Autode kindlustus	-7725,34
4430 Autode kütus	-395,16
4440 Autode remont, hooldus	-16246,30
4470 Muud autodega seotud kulud	-7080,94
4670 Erisoodustuselt arvest. tulumaks	-823,20
4680 Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	-1358,28
Tööjõukulud	
Palgakulu	-103 378
Sotsiaalmaksud	-32 864
Kokku tööjõukulud	-136 241
Põhivara kulum ja väärtuse langus	-14 972
Muud ärikulud	-781
<b>Kokku ärikasum (-kahjum)</b>	<b>47 198</b>
Intressikulud	-925
Muud finantstulud ja -kulud	0
<b>Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist</b>	<b>46 273</b>
<b>Aruandeaasta kasum (kahjum)</b>	<b>46 273</b>

Allikas: Merit Aktiva tarkvara kuvatõmmis, kasumiaruanne 2021

## **Lisa 8. Intervjuu tegevjuhiga 2**

**K.M.:** Tere! Täna, et leidsite aega. Saatsin Teile enda magistritöö tutvumiseks. Olete jõudnud seda vaadata?

A.D.: Tere. Jah, vaatasin selle üle.

**K.M.:** Mis te arvate, kas selline lahendus oleks sobiv teie ettevõtte jaoks?

A.D.: Vaatasin töö üle ja kindlasti teevad teie ettepanekud meie töö lihtsamaks ja minu töö tegevjuhina palju ootuspärasemaks. Vaatasin, et kaudkulud olite jaotanud palju täpsemalt ja see annab kindlasti meie tööks vajalikku informatsiooni edaspidiseks.

**K.M.:** Esialgu olid otsekulud teil kaudkulude osas ehk näiteks amortisatsioonikulud olid ühe konto all kaudkuludes, kuid tegelikult saab otsekulud otse jaotada sõidukite lõikes.

A.D.: Kaudkuludega oligi kõige suurem mure, sest need ei jaotunud minu arvates õigesti, seega Teile poolt pakutud lahendus on hea.

**K.M.:** Mis te arvate, kas täiustatud kuluarvestussüsteem parandab teie otsuste juhtimist?

A.D.: Kindlasti, sest siis näen kõiki kulusid adekvaatselt ja selgelt ning samuti on palju otsekulusid, mida saab jaotada kohe ehk raamatupidamise käigus, see on suur eelis, et programm lubab seda teha ja aruanded on ka palju paremad minu jaoks.

**K.M.:** Kas tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on vajalik Teile ettevõtte vajadustest lähtuvalt?

A.D.: Ausalt, ma ei teagi nii täpselt, mis eelis selles on. Saate täpsemalt seletada?

**K.M.:** Tegevuspõhine arvestus on täpsem, sest kaudkulude jaotamine toimub tegevuste alusel, süsteemi on võimalik arendada edasi ja kulude jaotamist teha põhjalikuks, et aruanded annaksid veelgi parema ülevaate kõikidest kuludest.

A.D.: Jah, ettepanekute osas olid jaotused olemas, see muidugi väga hea, sest ühe kulu all on tavaliselt selliseid kulusid, mis vajavad eraldi mõõtmist.

**K.M.:** Kindlasti, kuluarvestussüsteemi saate arendada ka edaspidi ja leida uusi kulukäitureid, jaotada kulud enda spetsiifikast lähtuvalt. Kulud on sõidukite ja teenuste lõikes jaotatud.

A.D.: See on hea. Näen, et olete teinud suure töö ja näinud vaeva, kindlasti arendame enda ettevõttes Teile poolt pakutud lähenemist, sest see on see, mida vajan mina enda töö efektiivsemaks tegemiseks.

**K.M.:** Aga suured tänud Teile vestluse eest ja loodan, et olin abiks enda magistritööga Teile ettevõttele.

A.D.: Täna teid.

## Lisa 9. Tegevuspõhine kuluarvestus, 2021 aasta kulud (eurodes)

KULUKOHT	TEENUS 1	TEENUS 2	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 3	TEENUS 4	TEENUS 5	Kulud kokku
KULUKANDJA (Sõiduk)	K783	V586	K368	K947	V694	K41	K382	K37		
Sõitude arv tk	1923	2810	3112	3625	3967	4228	3796	2760	2346	28567
Tööaeg t	135	197	218	254	278	296	266	193	164	2002
<b>Kogus( kilomeetrid)</b>	<b>18120</b>	<b>24870</b>	<b>17451</b>	<b>52468</b>	<b>23337</b>	<b>30148</b>	<b>24694</b>	<b>24907</b>	<b>24232</b>	<b>240227</b>
Rendisõiduk juhiga									21326	21326
Kütuse kulu	2364	5825	2277	6845	3624	3933	3221	3249		31338
Töötasud	9507	10542	11281	14721	8579	11231	11324	13423		90608
Maksud	3137	3479	3723	4858	2831	3706	3738	4430		29902
Amortisatsioon	1565	483	1172	3555	1091	2734	1745	99		12444
Muud otsekulud (remont, hooldus)	1754	11434	3245	3168	2987	2433	3877	2155		31053
<b>Otsekulud kokku sõiduki kohta</b>	<b>18327</b>	<b>31763</b>	<b>21697</b>	<b>33147</b>	<b>19112</b>	<b>24037</b>	<b>23905</b>	<b>23356</b>	<b>21326</b>	<b>216670</b>
<b>Otsekulud teenuste kohta</b>	<b>18327</b>	<b>31763</b>	<b>121899</b>					<b>23356</b>	<b>21326</b>	<b>216670</b>
<b>Kaudkulud</b>										
Kontoriga seotud kulud	352	514	569	663	725	773	694	505	429	5224
Amortisatsioon	170	249	275	321	351	374	336	244	208	2528
Muud tegevuskulud	1071	1566	1734	2020	2210	2356	2115	1538	1307	15917
Muud töötasud 31%	328	480	531	619	677	722	648	471	401	4877
Muud töötasud 69%	731	1068	1183	1377	1507	1607	1442	1049	891	10855
<b>Kaudkulud</b>	<b>2652</b>	<b>3876</b>	<b>4292</b>	<b>5000</b>	<b>5471</b>	<b>5831</b>	<b>5236</b>	<b>3807</b>	<b>3236</b>	<b>39401</b>
<b>Kulud kokku sõidukile</b>	<b>20979</b>	<b>35639</b>	<b>25990</b>	<b>38146</b>	<b>24584</b>	<b>29869</b>	<b>29141</b>	<b>27163</b>	<b>24562</b>	<b>256071</b>
<b>Kulud kokku teenusele</b>	<b>20979</b>	<b>35639</b>	<b>147729</b>					<b>27163</b>	<b>24562</b>	<b>256071</b>

Allikas: autori koostatud

## Lisa 10. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem kululiikide lõikes

		Teenus 1	Teenus 2	Teenus 3	Teenus 4	Teenus 5	kokku	Kulukäituri määr eurodes
	<b>Tellimuste arv</b>	<b>1923</b>	<b>2810</b>	<b>18728</b>	<b>2760</b>	<b>2346</b>	<b>28567</b>	
<b>Tegevused</b>	<b>Kululiik</b>							
<b>1. Haldustegevused</b>	<b>Kontoriga seotud kulud</b>							
Kulukäituriks määratud tellimuste arv	4210 Ruumide rent	63	93	618	91	77	942,9	0,0330066
	4230 Ruumide kommunaalkulud	30	43	288	42	36	438,71	0,0153572
	4330 Kontoritarbed	259	378	2519	371	315	3841,72	0,1344810
Tellimusi kokku 28567	<b>Kulud kokku</b>	<b>352</b>	<b>514</b>	<b>3424</b>	<b>505</b>	<b>429</b>	<b>5224</b>	
Kulukäituri määr 7752/28567	<b>Amortisatsioon</b>							
	4810 Põhivarade amortisatsioonikulu	35	51	342	50	43	522	0,0182728
Kulukäituri määr 0,27 eur/tellimus	4820 Kinnisvarainvesteeringu amortisatsioonikulu	135	197	1315	194	165	2006	0,0702209
	<b>Kulud kokku</b>	<b>170</b>	<b>249</b>	<b>1657</b>	<b>244</b>	<b>208</b>	<b>2528</b>	
	<b>Kokku kulud koos amortisatsiooniga</b>	<b>522</b>	<b>762</b>	<b>5082</b>	<b>749</b>	<b>637</b>	<b>7752</b>	<b>0,2713386</b>
<b>2. Toetavad tegevused</b>	<b>Muud tegevuskulud</b>							
Kulukäituriks määratud tellimuste arv	4002 Materjalid kuluks	126	184	1226	181	154	1870,24	0,0654685
	4004 Väheväärtuslik põhivara	176	258	1717	253	215	2619,17	0,0916852
	4006 Transpordikulu	28	41	273	40	34	416,66	0,0145854
Tellimusi kokku 28567	4010 Masinate varuosad, remont, hooldus	10	14	93	14	12	141,96	0,0049694
Kulukäituri määr 15917/28567	4250 Valvekulud	18	26	173	25	22	263,92	0,0092386
	4300 Reklaamikulud	45	66	442	65	55	673,84	0,0235881

Kulukäituri määr 0,55 eur/tellimus	4310 telefon, internet	107	156	1039	153	130	<b>1584,43</b>	0,0554636
	4320 It teenused, arvutitarvikud	22	33	217	32	27	<b>331,72</b>	0,0116120
	4335 Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	22	32	214	32	27	<b>326,50</b>	0,0114293
	4340 Pangateenus	17	25	165	24	21	<b>252,32</b>	0,0088326
	4360 Riigilõiv	16	23	155	23	19	<b>236,50</b>	0,0082788
	4370 Konsultatsioonid, koolitused	8	12	77	11	10	<b>117,00</b>	0,0040956
	4390 Varakindlustus	24	35	233	34	29	<b>355,86</b>	0,0124570
	4395 Muud tegevuskulud	132	193	1290	190	162	<b>1967,06</b>	0,0688578
	4396 Hankijate intressid, viivised	32	47	313	46	39	<b>477,37</b>	0,0167105
	4399 Ümardused	0,01	0,01	0,10	0,01	0,01	<b>0,15</b>	0,0000053
	4430 Autode kütus	27	39	259	38	32	<b>395,16</b>	0,0138327
	4670 Erisoodustuselt arvestatud tulumaks	55	81	540	80	68	<b>823,20</b>	0,0288165
	4680 Erisoodustuselt arvestatud. Sotsmaks	91	134	890	131	112	<b>1358,28</b>	0,0475472
	4990 Muud ärikulud	53	77	512	75	64	<b>781,00</b>	0,0273392
	6065 Intressikulud	62	91	606	89	76	<b>925,00</b>	0,0323800
<b>Kulud kokku</b>	1071	1566	10435	1538	1307	<b>15917</b>	<b>0,5571933</b>	
	<b>Töötunnid (t)</b>	<b>135</b>	<b>197</b>	<b>1312</b>	<b>193</b>	<b>164</b>		
<b>3. Klientide tellimuste haldamine 31%</b>	<b>Muud töötasud</b>							
<b>4. Raamatupidamine 69%</b>	4710 Palgakulu	474	692	4614	680	578	7037,75	3,51535964
Kulukäituriks määratud töötundide arv	4711 muud tasud	386	564	3758	554	471	5731,92	2,863096903
Töötunde kokku 2002 t	4720 Sotsiaalmaksukulu	199	291	1942	286	243	2962,66	1,47985015
Kulukäituri määr 15732/2002	<b>Kulud kokku</b>	<b>1059</b>	<b>1548</b>	<b>10314</b>	<b>1520</b>	<b>1292</b>	<b>15732</b>	<b>7,858306693</b>
	3. Klientide tellimuste haldamine 7,85*0,31 on kulukäitur 2,43 eur/t							
	4. Raamatupidamine 7,85*0,69 on kulukäitur 5,42 eur/t							
	Kulukäituri määr 7,85 eur/t							

Allikas: autori koostatud

## Lisa 11. Kaudkulud ja nende kulukäituriid (eurodes)

Tegevused	Kululiik	Kulud kokku
<b>1. Haldustegevused</b>	<b>Kontoriga seotud kulud</b>	
	4210 Ruumide rent	942,9
Kulukäituriks määratud tellimuste arv	4230 Ruumide kommunaalkulud	438,71
Tellimusi kokku 28567	4330 Kontoritarbed	3841,72
	<b>Kulud kokku</b>	<b>5224</b>
Kulukäituri määr $7752/28567=$	<b>Amortisatsioon</b>	
0,27 eur/tellimus	4810 Põhivarade amortisatsioonikulu	522
	4820 Kinnisvarainvesteeringu amortisatsioonikulu	2006
	<b>Kulud kokku</b>	<b>2528</b>
	<b>Kokku kulud koos amortisatsiooniga</b>	<b>7752</b>
<b>2. Toetavad tegevused</b>	<b>Muud tegevuskulud</b>	
	4002 Materjalid kuluks	1870,24
Kulukäituriks määratud tellimuste arv	4004 Väheväärtuslik põhivara	2619,17
Tellimusi kokku 28567	4006 Transpordikulu	416,66
	4010 Masinate varuosad, remont, hooldus	141,96
	4250 Valvekulud	263,92
Kulukäituri määr $15917/28567=$	4300 Reklaamikulud	673,84
0,55 eur/tellimus	4310 Telefon, internet	1584,43
	4320 It teenused, arvutitarvikud	331,72
	4335 Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	326,5
	4340 Pangateenus	252,32
	4360 Riigilõiv	236,5
	4370 Konsultatsioonid, koolitused	117
	4390 Varakindlustus	355,86
	4395 Muud tegevuskulud	1967,06
	4396 Hankijate intressid, viivised	477,37
	4399 Ümardused	0,15
	4430 Autode kütus	395,16
	4670 Erisoodustuselt arvestatud tulumaks	823,2
	4680 Erisoodustuselt arvestatud sotsiaalmaks	1358,28
	4990 Muud ärikulud	781
	6065 Intressikulud	925
	<b>Kulud kokku</b>	<b>15917</b>
<b>3. Klientide tellimuste haldamine 31%</b>	<b>Muud töötasud</b>	
<b>4. Raamatupidamine 69%</b>	4710 Palgakulu	7037,75
	4711 muud tasud	5731,92
Kulukäituriks määratud töötundide arv	4720 Sotsiaalmaksukulu	2962,66
Töötunde kokku 2002	<b>Kulud kokku</b>	<b>15732</b>
Kulukäituri määr $15732/2002$	3. Klientide tellimuste haldamine $7,85*0,31=2,43$ eur/t	
Kulukäituri määr 7,85 eur/t	4. Raamatupidamine $7,85*0,69 = 5,42$ eur/t	

Allikas: autori koostatud

## Lisa 12. Lihtlitsents

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

Mina Kristina Mägi (autori nimi)

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

Kuluarvestussüsteemi täiustamine transpordiettevõtte näitel  
(lõputöö pealkiri)

mille juhendaja on Tarmo Kadak,  
(juhendaja nimi)

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

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tallinna Tehnikaülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas Tallinna Tehnikaülikooli raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

---

10. mai 2022 (kuupäev)

---

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