

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Steven Sullakatko

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE ETTEVÕTTE
MARKETING SHARKS OÜ NÄITEL**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÕTLUSE JUHTIMINE,
peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Pille Kaarlõp, MA

Tallinn 2019

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

Steven Sullakatko

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 143411BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: Steven.sullakatko@gmail.com

Juhendaja: Pille Kaarlõp, MA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	1
SISSEJUHATUS	2
1. ETTEVÕTTE JA PROBLEEMI TUTVUSTUS	4
1.1. Ettevõtte tutvustus	4
1.2. Probleemi tutvustus	6
2. MARKETING SHARKS OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE	8
2.1. Kuluarvestus, kuluarvestussüsteemid	8
2.2. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele Marketing Sharks OÜ	15
2.3. Ettepanekud ja järeldused kuluarvestussüsteemi loomiseks	31
KOKKUVÕTE	35
SUMMARY	37
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	39

LÜHIKOKKUVÕTE

Ettevõttel Marketing Sharks OÜ puudub kuluarvestussüsteem, mille abil saaks kulusid jagada nende poolt tehtud tellimuste ja teenuste vahel. Sobiva kuluarvestussüsteemi väljatöötamine annab ettevõttele viisi analüüsida tellimusi, nende tulukust ja otstarbekust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annab ettevõttele eelise konkurentide ees ja on abiks juhtimisotsuste langetamisel.

Lõputöö eesmärgiks on luua ettevõttele Marketing Sharks OÜ kuluarvestussüsteem, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid. Töö on koostatud arendusuurimuse vormis, sest lahendatakse ettevõtte juhtkonnale oluline probleem ning luuakse kuluarvestussüsteem. Eesmärgini jõudmiseks kasutab töö autor nii erialaseid allikaid kui ka ettevõtte juhtkonna poolt seatud eesmäärke.

Lõputöö tulemusena hakatakse ettevõttes rakendama traditsioonilist kuluarvestuse põhimõtet ning tellimuse kuluarvestuse meetodit. Valitud põhimõte ja meetod võimaldavad ettevõtte tellimustele leida nii täis- kui ka tootmisomahinda ning on kooskõlas ettevõtte juhatuse soovidega. Kuluarvestussüsteemi toimimiseks hakkab ettevõtte juhtkond kasutama töökuluandmikku, milles kajastatakse ja summeeritakse konkreetse tööga tehtud otsesed materjali- ja tööjõukulud ning tootmise üldkulud. Lisaks hakkab ettevõtte raamatupidaja kasutama majandustarkvaras Standard Books objektide liidest, millega on võimalik jaotada kulud tellimustele.

Võtmesõnad: kuluarvestus, kuluobjekt, kulukäitur, traditsiooniline kuluarvestussüsteem, tellimuse kuluarvestus

SISSEJUHATUS

Marketing Sharks OÜ on internetiturunduse valdkonnas teenuseid pakkuv ettevõtte, kes alustas tegevusega 2012. aastal. Ettevõtte juhtkond on viimasel ajal hakanud suurt huvi tundma teenuste omahinna vastu ning soovib kuluarvestussüsteemi loomisega maksimeerida teenustelt saadavat tulu. Hetkel puudub ettevõttel ühtne kuluarvestussüsteem, mille abil nad saavad kulusid jagada nende poolt pakutud tellimuste ja teenuste vahel. Sobiva süsteemi väljatöötamine annaks ettevõttele võimaluse analüüsida tellimusi, nende tulukust ja otstarbekust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annab ettevõttele eelise konkurentide ees, oleks abiks juhtimisotsuste langetamisel ja maksimeeriks ettevõtte kasumit.

Lõputöö eesmärgiks on luua ettevõttele Marketing Sharks OÜ kuluarvestussüsteem, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid.

Eesmärgi täitmiseks on lõputööle seatud järgnevad uurimisülesanded:

- 1) tutvuda ettevõtte tegevuste ja protsessidega;
- 2) selgitada kuluarvestuse olemust, liike ja eesmärke;
- 3) luua Marketing Sharks OÜle sobivaim kuluarvestussüsteemi raamistik;
- 4) analüüsida ettevõtte kulude liike, kuluobjekte ja kulustruktuuri;
- 5) anda soovitusi kuluarvestussüsteemi mudeli rakendamiseks ettevõttes.

Lõputöö koostamisel kasutatakse nii erialast kirjandust, selgitamaks kuluarvestuse olemust ja loomaks tööle teoreetilist tagapõhja kui ka dokumendivaatlust ja intervjuud empiiriliste andmete kogumiseks. Dokumendivaatlusega uuritakse ettevõtte 2016. ja 2018. aasta finantsaruandeid. Lisaks kasutab töö autor ettevõtte kulude detailsmaks analüüsiks majandustarkvarast Standard Books saadud näitajaid. Selleks, et saada paremat ülevaadet ettevõtte vajadustest ja ootustest loodavale kuluarvestussüsteemile, viib töö autor läbi ettevõtte juhtkonnaga intervjuu, millest saadud info abil valitakse ettevõttele sobivaimad kuluarvestussüsteemi põhimõtted ja meetodid.

Lõputöö on koostatud arendusuurimuse vormis, sest töö käigus lahendatakse ettevõtte juhtkonnale oluline probleem ning luuakse kuluarvestussüsteem. Rakendatakse nii kvalitatiivseid kui ka kvantitatiivseid uurimismeetodeid. Kvantitatiivset meetodit rakendatakse töö esimeses pooles teoreetilist tagapõhja luues ning ka ettevõtte juhtkonnaga intervjuud läbi viies, kvalitatiivseks meetodiks on lõputöö puhul erinevate majandusnäitajate hankimine aruannetest ning saadud näitajate analüüs.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimene peatükk tutvustab ettevõtet Marketig Sharks OÜ. Autor toob välja ettevõtte põhiandmed ning tutvustab ettevõtte pakutavaid teenuseid ning nende tegevust. Lisaks kirjeldatakse esimeses peatükis probleemi olemust ning määratletakse vajadused, miks ettevõtte vajab kuluarvestussüsteemi. Teises peatükis antakse ülevaade kuluarvestuse meetoditest ning analüüsitakse ettevõtte kulusid. Kuluarvestuse meetoditest valitakse ettevõttele sobivaim ning hakatakse looma etappide kaupa kuluarvestussüsteemi. Peatüki viimases osas tuuakse välja järeldused ning ettepanekud süsteemi loomise ning rakendusvõimaluste kohta ja pakutakse lahendusi süsteemi toimimiseks majandustarkvaras Standard Books.

1. ETTEVÕTTE JA PROBLEEMI TUTVUSTUS

Töö esimeses peatükis tutvustab töö autor ettevõtet Marketing Sharks OÜ, annab ülevaate tema tegevusest ning majandustulemustest. Lisaks selgitab autor töös lahendatavat probleemi ja kuluarvestussüsteemi vajalikkust ettevõttele.

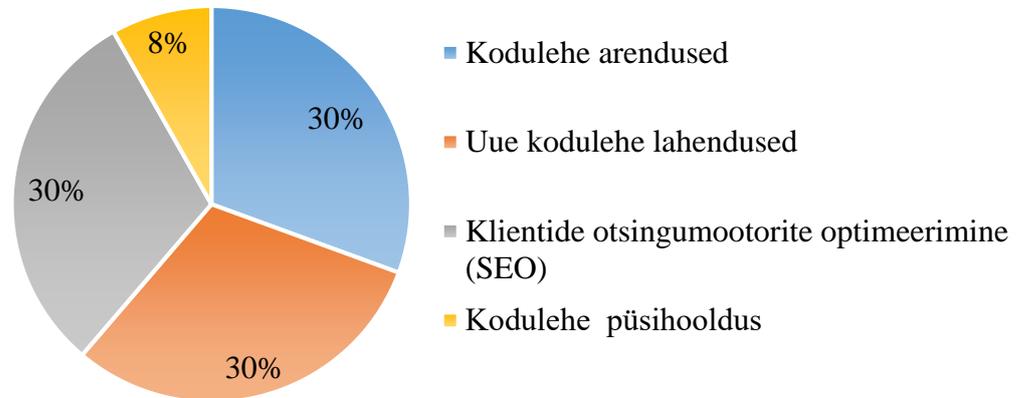
1.1. Ettevõtte tutvustus

Marketing Sharks OÜ on Eestis tegutsev internetiturunduse valdkonnas teenuseid osutav ettevõtte, kes alustas oma tegevusega 2012. aastal. Ettevõttel on kliente nii Eestis, Soomes kui ka Lätis. Marketing Sharks OÜ on tööandjaks viiele inimesele, nende hulgas kaks juhatuse liiget, kaks programmeerijat ning üks müügispetsialist/projektijuht.

Ettevõtte põhitegevuseks on pakkuda klientidele teenuseid kodulehe lahenduste, arenduste ning püsihoolduse näol. Lisaks korraldab ettevõtte teenust kodulehe optimeerimise osas. Uute veebilehtede ja e-poodide lahendused koosnevad kas erilahendustest või valmislahendustest. Kodulehe erilahendus on kliendi spetsiifikast lähtuv lahendus, mis sisaldab süviti analüüsi kliendiettevõttest. Valmislahendus on lihtsam ja kiirem kodulehe arenduse võimalus kliendile. Marketing Sharks valib kliendile sobiva valmispõhja, mida nad kohendavad ja programmeerivad, lähtudes kliendi soovidest. Seejärel kodulehte testitakse ning kliendid õpetakse välja kodulehte haldama.

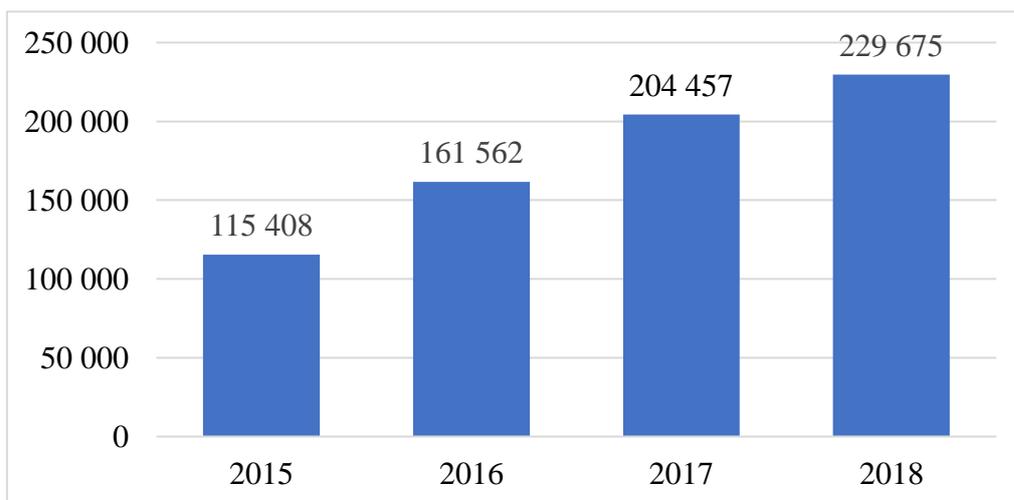
Valmislahendus sobib kliendile kelle eelarve ei võimalda personaalset erilahendust ja kes soovib kiiret ja lihtsat kodulehe lahendust oma ettevõttele. Erinevad arendustööd võimaldavad kliendil kodulehele või e-poele lisada soovitud liidestusi, erinevad funktsionaalsusi, parandusi või uut moodulit. Kodulehe püsihoolduse teenus sisaldab endas kodulehe muudatusi, pisiarendusi ja turvamonitorimist. Teenus tagab kliendile tõrgeteta lehe toimimise ning klient ei pea muretsema viiruste ega ka haldusprobleemide pärast. Kodulehe optimeerimise teenus (edaspidi SEO - *Search Engine Optimization*), on teenus, millega parandatakse interneti otsingumootorites kuvatavaid positsioone.

2018. aasta müügitulu struktuur teenuste kaupa on välja toodud järgneval joonisel (vt Joonis 1).



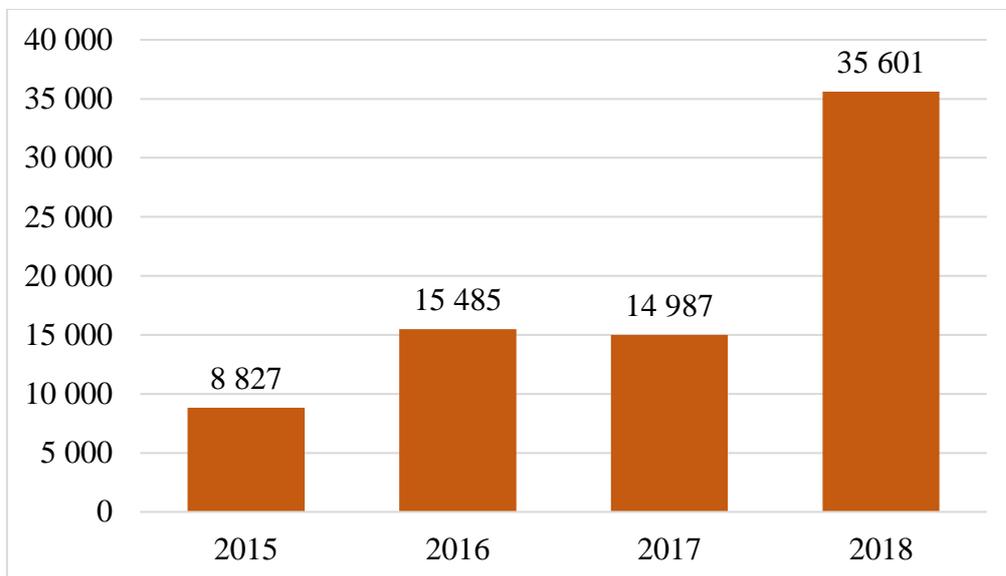
Joonis 1. Marketing Sharks OÜ müügitulu struktuur 2018. aastal
Allikas: Autori koostatud

Ettevõtte juhatus otsustas alates 2016. aastast muuta oma kliendipoliitikat, fokuseerides edaspidi suurematele klientidele, kes on võimelised ostma kvaliteetsemat teenust kõrgema hinna eest ja kelle vajadused sageli ei piirdu ainult ühekordse lahenduse leidmisega, vaid soovivad saada ka igakuist kodulehe püsihoidust. Keskendumine suurematele klientidele tasus end ära, ettevõtte müügitulu kasvas järgneval kolmel aastal märkimisväärselt. 2016. aastal oli kasv võrreldes eelneva aastaga ligikaudu 46 000 eurot ja 2017. aastal oli kasv 43 000 euro juures. 2018. aastal kasvas müügitulu võrreldes eelneva aastaga ligi 25 000 euro võrra. (vt Joonis 2).



Joonis 2. Marketing Sharks OÜ müügitulu aastatel 2015-2018 (eurodes)
Allikas: Marketing Shark OÜ majandusaasta aruanded 2016 ja 2018

Kuigi müügitulu kasvuga on 2015. ja 2016. aastal suurenenud ka puhaskasum, siis 2017. aastal kasum langes. 2018. aastal oli ettevõtte puhaskasum rekordiliselt kõrge. Võrreldes 2017. aastaga kasvas kasum 20 700 euro võrra (vt Joonis 3). 2018. aastal suudeti müüa rohkem teenuseid ning koos sellega hoida kulud madalal.



Joonis 3. Marketing Sharks OÜ müügitulu aastatel 2015-2018 (eurodes)
Allikas: Marketing Shark OÜ majandusaasta aruanded 2016 ja 2018

Selleks, et muuta oma teenuste pakkumist efektiivsemaks ja teenida jätkuvalt kasumit, on ettevõttel vaja põhjalikku teavet oma tellimustele tehtud kulude kohta.

1.2. Probleemi tutvustus

Marketing Sharks OÜ on viimastel aastatel hakanud rohkem huvi tundma oma teenuste tasuvuse vastu. Kuna ettevõtte pakub nelja erineva sisuga teenust, siis soovitakse teada saada, millised teenused toovad ettevõttesse raha sisse ning millised seda välja viivad. Hetkel puudub ettevõttel kuluarvestussüsteem, mille abil saaks kulusid jagada pakutavate teenuste ja tellimuste vahel. Ettevõttel on kasutuses kaks erineva sisuga majandustarkvara. Standardne majandustarkvara Standard Books ning veebipõhine majandustarkvara Freeagent, mis aitab ettevõttel silma peal hoida kliendilaekumistel, tasumata arvetel, kuludel ja muul vajalikul informatsioonil. Standard Booksi kasutab igapäevaselt ettevõtte raamatupidaja ning Freeagent on mõeldud rohkem ettevõtte juhtkonnale, Freeagentist saab muuhulgas näha müügitulu teenuste lõikes.

Loodav kuluarvestussüsteem peaks kokku viima kaks majandustarkvara, et ühest kohast oleks võimalik näha nii ettevõtte kulusid kui ka tulusid teenuste ja tellimuste lõikes. Siiani on ettevõtte kuluarvestus piirdunud otseliste tööliste palgakulu arvestamisega teenustele, aga juhtkonna arust ei ole see piisav, et kujundada teenuste hinda ning langetada tähtsaid juhtimisotsuseid. Loodavast kuluarvestussüsteemist loodetakse saada infot nii teenuste tootmisomahinna kui ka täisomahinna kohta.

Ettevõtte Marketing Sharks OÜ näol on tegemist teenindusettevõttega, mille töötajad on seotud eri tüüpi teenuste pakkumisega. Teenindusettevõttele on omane suured tööjõukulude mahud võrreldes näiteks tootmisettevõtetega. Otsene materjalikulu on tavaliselt väga väike või üldse olematu ja tööjõukulud moodustavad suure osa põhitegevuse kuludest. Lisaks sellele on teenindusettevõttes sageli väga keeruline kulusid seostada kindla kulukohaga. Selle muudab veel keerulisemaks asjaolu, et iga ettevõtte Marketing Sharks OÜ töötajad on seotud kõikide pakutavate teenustega, seega ei ole lihtne siduda kindla töötaja tööjõukulusid ainult ühe tellimusega. Lisaks on ettevõttes kasutusel kaks eri tüüpi palgaarvestust; müügispetsialisti ja juhatuse liikmeid tasustatakse kuupõhiselt, arvesse võtmata nende töötunde ning programmeerijatele makstakse palka tunnipõhiselt, arvestades nende poolt tehtud töötunde. Selleks, et tööjõukulusid tellimuste vahel võimalikult täpselt jagada, on vajalik töötaja arvestus iga töötaja poolt. Ettevõttes toimib küll töötaja arvestus, aga seda ainult osaliselt; oma töötunde fikseerivad ainult tunnitasu alusel palka saavad töötajad ehk programmeerijad. Ettevõttes kasutusel olevast projektijuhtimise tarkvarast Activecollab on võimalik saada infot programmeerijate poolt tehtud töötundidest tellimuste lõikes. Müügispetsialisti ja juhatuse liikmete töötundide kohta ettevõttel infot ei ole. See raskendab ka ettevõtte kuluarvestuse väljatöötamist, kuna töötunnid annaksid hea aluse nii tööjõukulude kui ka üldkulude jagamiseks. Loodav kuluarvestussüsteem peaks suutma jagada ettevõtte kulud tellimuste vahel piisa täpsusega, kasutades asjakohaseid kulukäitureid.

Sobiva süsteemi väljatöötamine annaks ettevõttele võimaluse analüüsida oma tellimusi, nende tulukust ja otstarbekust. Hästi toimiv kuluarvestussüsteem annab ettevõttele eelise konkurentide ees, on abiks juhtimisotsuste langetamisel ja annab eeldused kasumi maksimeerimiseks.

2. MARKETING SHARKS OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE

Töö teises peatükis annab töö autor ülevaate kuluarvestuse aluseid ning meetodeid ning analüüsitakse ettevõtte kulusid. Luuakse kuluarvestussüsteem ning pakutakse lahendusi süsteemi rakendamiseks. Peatüki viimases osas tuuakse välja järeldused ja ettepanekud süsteemi loomise ning rakendusvõimaluste kohta majandustarkvaras Standard Books.

2.1. Kuluarvestus, kuluarvestussüsteemid

Kulude arvestus on organisatsiooni ressursside omandamise või kasutamisega seotud informatsiooni mõõtmine ja aruandlus, mis varustab infoga nii juhtimis- kui ka finantsarvestust (Karu 2008, 72) Kuluarvestus ühendab teatud määral finants- ja juhtimisarvestust. Ta jälgib kulude kajastamist nii ettevõtte finantsarvestuse protsessis kui ka kulude analüüsi ja selle rakendusi ettevõtte siseses juhtimisarvestuse protsessis (toodete ja teenuste omahinna kalkuleerimisel, kulude planeerimisel, hinnakujundusel jne) (Haldma, Karu 1999, 10)

Enamik ettevõtteid ja organisatsioone kasutavad kuluarvestuse informatsiooni. Näiteks teenindustevõtted kasutavad kuluarvestusest saadavat informatsiooni leidmaks oma tulusaimad teenuseid ja hoidmaks kontrolli all nende teenuste pakkumiseks tehtud kulusid. Kuluarvestusest saadavat informatsiooni kasutatakse mitmete tähtsate otsuste tegemisel. Kuluinformatsiooni abil seatakse hinnad, muudetakse toote või teenuse pakkumist, parendatakse kasumlikkust, muudetakse turul positsioneerimist ja hankekanaleid. (Blocher *et al* 2005, 7)

Kulude arvestuseks loodakse ettevõttes kuluarvestussüsteem. Kuluarvestussüsteem aitab ettevõttel jälgida ja analüüsida kulusid, arvutada toote või teenuse omahinda, ja võtta vastu strateegilisi otsuseid toote või teenuse osas.

Juhtivad ettevõtted kasutavad kuluarvestussüsteeme selleks, et (Kaplan, Cooper 2002, 17):

- välja arendada tooteid ja teenuseid, mis vastaksid klientide ootustele ja tooksid ettevõttele kasumit;
- anda märku, kas vaja on pidevaid või ühekordseid arendusi kvaliteedi, efektiivsuse ja kiiruse valdkonnas;
- aidata esmatasandi töötajaid nende õppimises ja pidevas arendustegevuses;
- suunata toodangu struktuuri ja investeerimisotsuseid;
- valida alternatiivsete hankijate vahel;
- organiseerida sihtturgude ja kliendigruppide tõhusat ja efektiivset jaotust ja teeninduse protsessi.

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi loomisel tuleb määratleda eesmärgid, millised arendatav süsteem peab täitma. Kuluarvestuse süsteemi eesmärgid võib jaotada üldisteks ja spetsiifilisteks eesmärkideks. Üldised eesmärgid (Haldma, Karu 1999, 10):

- materiaalsete ressursside soetamise, tootmise ja kasutamise rahaliste parameetrite kindlakstegemine ja kajastamine;
- kulude planeerimine;
- kuludega seotud normatiivide määratlemine;
- kuludega seotud eesmärkide saavutamise kontroll.

Nimetatud eesmärkide saavutamise aluseks on ettevõtte kuluarvestussüsteemi realiseerimine kolmes peamises komponendis (*Ibid.*, 12):

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

Kululiikide arvestus peab selgitama, millised kulud, võttes arvesse nende kujunemise ja käitumise erinevaid aspekte, esinevad ettevõttes. Kesksed aspektid on seotud kulude registreerimise ja hindamisega. (*Ibid.*, 12)

Kulukohtade arvestus peab selgitama, millistes ettevõtte struktuuri või põhitegevuse protsessi osades erinevad kululiigid tekivad. Kesksed aspektidena vaadeldakse selles kuluarvestuse lõigus üldkulude jaotumist kulukohtade lõikes. (*Ibid.*, 12)

Selleks, et teha kuluobjektide arvestust ja kulukohtade arvestus, tuleb liigitada kulud lähtuvalt kuluobjektidest ja kulukohtadest. Kululiik on sarnaste tunnustega kulude rühm. Kululiikide arvestuses selgitatakse, lähtuvalt kulude liigituse eesmärkidest ja kriteeriumitest, millised kulutusi ja kulusid ning kui palju organisatsioonis tekib. Keskendutakse kulutuste hindamisele ja erinevate kululiikide kirjendamisele. (Karu 2008, 73)

Kulukandjate arvestus peab selgitama, millises mahus on erinevate arvestusobjektide (kuluobjektide) tarvis tehtud ettevõttes kulusid. Kulukandjate arvestus võimaldab võrrelda erinevate arvestusobjektide tulemusi (näiteks toodete omahinda) ja selle alusel suunata ettevõtte erinevate tegevusvaldkondade tulemusi. (Haldma, Karu 1999, 12)

Kuluarvestussüsteemi loomine on igale ettevõttele erinev ja ei ole süsteemi, mis sobiks igale organisatsioonile. Tuleb valida ettevõtte jaoks sobivaim süsteem ning seda kohandada vajadustega.

Kuluarvestussüsteemi luues tuleks arvesse võtta järgnevaid faktoreid (Lal, Srivastava 2009, 18):

- 1) Ettevõtte suurus. Kuluarvestussüsteemi kompleksus ja struktuur sõltub ettevõtte suuruselt ja juhatuse vajadustest. Koos firma ja tema tegevusega kasvab ka juhatuse vajadus kuluinformatsioonile. Suur ettevõtte peab genereerima suurt hulga kuluinfot, võttes arvesse ettevõtte iga osakonna tegevusi.
- 2) Tootmisprotsess- ja meetodid. Tootmisprotsess sisaldab tootmise ülesehitust, korraldust, planeerimist, kontrollimeetodeid, tootmishoone ja seadmete töövõimet, materjalide testimist ja ülevaatamist. Palgaarvestuse meetodid, tööajaarvestuse meetodid ja käibevara arvestus ja muud probleemid tootmisega on kõik olulised faktorid kuluarvestussüsteemi luues.
- 3) Toote olemus ja tootmiskaht. Ühe ainsa toote tootmisel paigutatakse kõik otsesed materjalikulud, otsesed tööjõukulud ja tootmise üldkulud sellele tootele. Aga kui toodetakse rohkem, muutub ka kuluinformatsiooni genereerimine keerukamaks, mis omakorda mõjutab kuluarvestussüsteemi disaini.
- 4) Töötajate efektiivsus. Kuluarvestuse sujuv töötamine ja ettevõttesse implementeerimine sõltub suuresti sellesse kaasatud töötajate efektiivsusest.
- 5) Võrreldavus. Ettevõtte kasutab kuluarvestust, mis on olnud edukas teistes sama tegevusvaldkonna ettevõtetes. See on oluline selleks, et võrrelda ettevõtte näitajaid konkurentidega.

- 6) Organisatsioonis struktuur. Kuluarvestuse süsteem peab vastavuses olema ettevõtte osakonnaga, et juhtivatel positsioonidel olevad töötajaid saaks hoida vastutuse all nende osakondades tekkinud kuludele.

Kuluarvestussüsteeme võib liigitada lähtuvalt paljudest erinevatest kriteeriumitest. Lähtuvalt üldkulude jaotamise meetodist jaotatakse kuluarvestussüsteemid traditsiooniliseks ja tegevuspõhiliseks kuluarvestussüsteemiks.

Traditsiooniline kuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitakse kulud otsekuludes ja kaudkuludeks ning arvestatakse kõik kulud kuluobjektidele, kasutades mahupõhiseid kulukäitureid. Traditsioonilise kuluarvestuse eeliseks on lihtsus ja sobivus kulupõhiste hindade kujundamiseks. (Karu 2008, 250)

Traditsiooniline kuluarvestus on sobiv alljärgnevatel juhtudel (*Ibid.*, 259):

- otsekulud (otsesed materjalikulud, otsesed tööjõukulud, muud otsekulud) on olulised;
- kaudkulud on suhteliselt väikesed;
- väike toodete nomenklatuur;
- tootmisprotsess lihtne;
- tehnoloogia stabiilne;
- lihtne organisatsiooni struktuur;
- väike organisatsioonisiseste tugiteenuste maht;
- puudub rahvusvaheline konkurents.

Karu (2008) on traditsioonilise kuluarvestuse suurimateks puudusteks välja toonud tema pinnapealsuse, staatilisuse, tehtud üldkulude sagedast ala- ja ülejaotamist kuluobjektidele ning süsteemi mitesobivuse pikaajalise otsuste langetamiseks. Lisaks on üheks oluliseks traditsioonilise kuluarvestuse puuduseks süsteemide manuaalne iseloom, ehk kuluinformatsiooni tuleb sisestada tihti mitu korda, mis on ajakulukas ja põhjustab inimvigu. Ajakuluga kaasnevad ka ettevõttele kasvavad tööjõukulud.

Tegevuspõhine kuluarvestus (ABC – *Activity-based costing*) on kuluarvestussüsteem, mis keskendub organisatsiooni tegevustele ja jaotab kulud lähtuvalt kulude seosest ja suurusest antud tegevusele. Üldkulud jaotatakse eelnevalt paika pandud üldkulude määrade abil, kasutades erinevaid tegevustele määratud kulukäitureid. (Rainborn, Kinney 2011, 124)

Tegevuspõhine kuluarvestus jaotab kulud toodetele ja teenustele, rajanedes tegevustele, mis tehakse toote või teenuse tootmiseks, osutamiseks, jaotamiseks ja toetamiseks. (*Ibid.*, 124)

Tegevuspõhise kuluarvestuse eelised on (Karu 2008, 261):

- võimaldab leida täpsemalt ja informatiivsemalt toote kulusid;
- võimaldab täpsemalt mõõta tegevuste mõju kulude kujunemisel;
- võimaldab juhtidel lihtsamalt hinnata olulisi kulusid;
- kindlustab parema ülevaate organisatsiooni protsessidest ja tegevustest;
- seostab paremini organisatsiooni ressursid väljunditega;
- võimaldab muuta nähtavaks tegevusega seotu;
- seostab tegevused ja tegevustega seotud kulud väärtuse loomisel;
- võimaldab muuta nähtavaks kulude tekkepõhjused;
- võimaldab täpsemalt kulude mõõtmist;
- aitab vastu võtta hinnakujunduse ja toodete eemaldamisega seotud otsuseid;
- loob eeldused kulusid põhjustavate tegevuste juhtimiseks;
- tagab täpsema info protsesside väljatöötamiseks ja ümberkorraldamiseks.

Tegevuspõhise kuluarvestuse puudusteks on tema keerukus, väljajuurutamise kulukus ja ajanõudlikkus.

Lähtuvalt juhatuse soovidest, hakatakse ettevõttes rakendada traditsioonilist kuluarvestust. Ettevõtte struktuur ei ole keeruline, teenuste osutamise protsess on lihtne ja otsekulud on ettevõttele olulised. Juhatus arvab, et traditsiooniline kuluarvestuse süsteem annab neile piisavat infot tekkinud kulude kohta, lisaks kasutab ettevõtte eelarvestamisel juba traditsioonilist meetodit. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem annaks küll täpsemat infot, aga on liiga ajanõudlik ja keeruline, et ettevõttes kasutusele võtta. Tegevuspõhise kuluarvestuse kasutuselevõtmisega seotud ressursikulu on liiga suur, et see end ära tasuks.

Kulude kogumise meetodist lähtuvalt jagunevad kuluarvestussüsteemid töökuluarvestuse, protsessikuluarvestuse ja operatsioonikuluarvestuse süsteemideks.

Töökuluarvestus on kuluarvestuse süsteem, kus kulusid saab seostada kindla väljundiga, mis on tehtud lähtuvalt kliendi spetsiifilistest vajadustest või juhenditest. Iga töö kulud asetatakse töö

arvele. Sellisel meetodil on lihtne arvutada tehtud töö kasumit või kahjumit – müügist lahutatakse tööle tehtud kulud. (Storey 1995, 110)

Töökuluarvestuse süsteemis arvestatakse töödele otsekulud ja jaotatakse üldkulud. Töökuluarvestus on sobilik igas tegevusvaldkonnas, kus kulusid on võimalik seostada kindlate toodete, partiide, tellimuste, lepingute või projektidega ja mis on üldjuhul üksteisest erinevad ja määratlevad. (Karu 2008, 210)

Protsessikuluarvestuse süsteem on toote kuluarvestussüsteem, kus kuluobjektiks on tootmisprotsessid või osakonnad. Protsessikuluarvestuse süsteemis arvestatakse toote/teenuse kulud protsesside või osakondade lõikes ning seejärel jaotatakse need suurele hulgale peaaegu samalaadsetele toodetele/teenustele. Protsessikuluarvestust kasutavad organisatsioonid, mis toodavad palju ühesuguseid tooteid/teenuseid. (*Ibid.*, 211)

Enamikel ettevõtetel on kuluarvestussüsteem, mis ei ole ei töökuluarvestus ega protsessikuluarvestus. Pigem nad kombineerivad elemente mõlemast süsteemist. (Horngren *et al* 1996, 96)

Operatsioonikulu arvestus on töö- ja protsessikuluarvestuse hübriid, mida kasutatakse organisatsioonides, mis toodavad suuri, ühesuguste toodete partiisid, kasutades eri tüüpi materjale. Töökuluarvestust kasutatakse otseste materjalikulude arvestamisel ja protsessikulude arvestust töötlemiskulude arvestamisel ja jaotamisel toodetele/teenustele. (Karu 2008, 212-213)

Marketing Sharks OÜ-le sobib enim töökuluarvestuse meetod, sest ettevõttes on kindlalt määratletud tellimused. Kulusid on võimalik seostada kindlate tellimuste ja projektidega. Kuna tegu ei ole suure ettevõttega, siis ei ole seal ka selgelt välja joonistunud erinevaid protsesse ja osakondi, mis välistab protsessikuluarvestuse kasutuselevõtmise.

Töökuluarvestust saab omakorda liigitada alljärgnevalt (*Ibid.*, 214):

- üksiktoote/teenuse kulu arvestuseks
- tellimuse kuluarvestuseks
- lepingu kuluarvestuseks
- partii kuluarvestuseks
- projekti kuluarvestuseks.

Üksiktoote või teenuse kuluarvestus on kuluarvestusmeetod, mida kasutatakse siis, kui organisatsioon protsessis toodab ainult ühte toodet või osutab ühte teenust. Sageli on tegemist homogeense protsessiga, kus kogu protsess on allutatud ühele tootele või teenusele ja sageli on kõrgelt automatiseeritud. (*Ibid.*, 225-226)

Tellimuse kuluarvestus on kuluarvestuse meetod, milles kõiki kuluobjekte vaadatakse eraldi ning neile jaotatakse kulud individuaalselt. Otsekulud võetakse tellimusega seotud dokumendist, kus peetakse arvet otsese materjalikulu, tööjõukulu ja kulutuste kohta, mida tellimusele tehakse. (Harper 1995, 103) Tellimuse kuluarvestuses käsitletakse tööna tellimust ja eesmärgiks on leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud. Ka üksiktooted ja teenused valmistatakse sageli lähtuvalt tellimusest, mis koosnevad otsekuludest ja tootmise üldkuludest. Iga tellimuse kohta koostatakse vastavad töökuluandmikud. (Karu 2008, 215)

Lepingu kuluarvestuses käsitletakse tööna lepingut ja eesmärgiks on leida lepingu täitmiseks tehtud kulud. Lepingu kuluarvestusel on palju sarnasusi tellimuse kuluarvestusega ja enamasti kasutatakse seda töodel, mis on seotud ühte teatud objekti, kliendi või kohaga, mis on suhteliselt pika kestvusega ja mis võetakse ette tellija erinõuete järgi. (*Ibid.*, 215) Kuigi lepingu kuluarvestus on oma põhimõttelt lihtne, siis tekivad selle meetodid praktilisel rakendamisel tihti probleemid. Lepingud kestavad sageli üle mitme aasta, seega tekivad aasta lõpus probleemid lepingutelt saadud tulude arvutamisega. (Harper 1995, 106)

Partii kuluarvestust kasutatakse nii töökuluarvestuses kui ka protsessikuluarvestuses, lähtuvalt sellest, kas partii valmib üksikute tehtud tööde või protsessis tehtud tööde tulemusena. Partii kuluarvestuses käsitletakse tööna toodete, teenuste või kaupade partiid ja eesmärgiks on leida partii täitmiseks tehtud kulud. Partii kuluarvestust kasutatakse siis, kui identsete artiklite arv on suur ja neid toodetakse koos ühe partiina. (Karu 2008, 215)

Projekti kuluarvestuses käsitletakse tööna projekti ja eesmärgiks on leida projekti täitmiseks tehtud kulud. Projekti all mõistetakse teatud ajaperioodil ainulaadse eesmäegi saavutamiseks tehtavat tööde ja tegevuste kogumit. (*Ibid.*, 216)

Ettevõttele Marketing Sharks sobib enim tellimuse kuluarvestuse meetod, kus käsitletakse tööna ühte tellimust ning eesmärgiks on leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud. Marketing Sharksi

pakutavate teenuste kulud varieeruvad väga palju tellimuste lõikes ning sõltuvad paljuski kliendi soovidest ja ootustest teenusele. Tellimuse kuluarvestus võimaldab leida igale tellimusele omahinda, mis muudab tellimuste kulude analüüsi lihtsaks ning on suureks abiks teenuste hindade kujundamisel.

2.2. Tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomine ettevõttele Marketing Sharks OÜ

Juhatuse soovil luuakse ettevõttele tellimuspõhine kuluarvestussüsteem, milles jaotatakse kõik ettevõtte kulud kuluobjektidele ja leitakse tellimuse täisomahind. Selleks järgib töö autor täiskuluarvestuse loomise samme.

Täiskuluarvestuse protsessi, milles kuluobjektide arvestamise eesmärgil paigutatakse, jaotatakse ja kogutakse kulud, võib jaotada üheksaks sammuks (Karu 2008, 282-283):

- 1) valitakse kuluobjektid (tooted, teenused, projektid);
- 2) liigitakse kulud otse- ja kaudkuludeks;
- 3) paigutatakse otsekulud otse kuluobjektidele;
- 4) liigitatakse kaudkulud tootmise/teenuse pakkumise üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ja moodustatakse põhitegevuse kulukohad, tugiteenuste kulukohad ja organisatsiooni üldkulude kulukohad;
- 5) valitakse kulukäituriid, paigutatakse ja jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohtadele ja tugiteenuste kulukohtadele;
- 6) jaotatakse tugiteenuste kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele;
- 7) leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele;
- 8) paigutatakse ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele;
- 9) leitakse üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele.

Esmalt valitakse ettevõtte kuluobjektid. (Alver ja Reinberg 2002) nimetavad kuluobjektiks igasugust toodet, toimingut protsessi, organisatsiooni allüksust, mis pakub huvi juhtidele ning

eeldab kulu eraldi mõõtmist. Kuluobjektiks võivad olla näiteks üksiktoode, tootmisliin, teenus, reklaamikampaania, turundusosakond, firma tervikuna.

Tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis tehakse kulutusi ja kulusid eesmärkide saavutamiseks, seega on organisatsiooni üks olulisemaid eesmärke klientide vajaduste rahuldamine. Tähtis on seostada kulutused ja kulud organisatsiooni väljunditega ja sellest lähtuvalt on kuluobjektide valikul oluline keskendud esmajoones organisatsiooni väljunditeks olevate kuluobjektide mõõtmisele ja arvestamisele. Teenindusorganisatsioonide tegevuse tulemusena valmivad mittemateriaalsed väljundid ehk teenused. (Karu 2008, 92)

Olulisemad teenuste erinevused võrreldes toodetega on alljärgnevad (*Ibid.*, 93):

- teenust ei saa näha, kuulda, tunda ega maitsta enne ostu;
- teenuseid ei saa üldjuhul säilitada laos tuleviku jaoks ja seetõttu ei ole oluline varude arvestus;
- teenuste osutajatel on enamasti vahetu kontakt kliendiga;
- suurem tulemuslikkuse varieerumine.

Tellimuspõhises arvestuses käsitletakse tellimust kuluobjektina. Põhikulud kantakse otse tellimuse omahinda, tootmise lisakulusid ei saa tellimusega otse seostada, seega kogutakse need eraldi kontole. Marketing Shark OÜ kuluobjektiks on konkreetse tellimuse number, mida edaspidi kajastatakse ka tellimustöö lehel. Kuna ettevõttel on iga aasta sadakond erinevat tellimust, siis võtab töö autor kuluarvestuse loomisele näiteks 2018. aasta viis suurimat tellimust, milleks on:

- 1) Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht;
- 2) Timbeco Woodhouse OÜ eridisainiga leht;
- 3) Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht;
- 4) MyHome OÜ *template* leht;
- 5) Tallinna Vesi AS eridisainiga leht.

Üks olulisemaid kulude juhtimise ja arvestuse eesmärke on teada saada väljundiks oleva kuluobjekti kulud. Kasumile suunatud organisatsioonis on oluline teada saada, kui palju saadakse kasumit ühelt või teiselt müüdud tootelt, osutatud teenuselt või elluviidud projektilt. Kui müügitulud on enamikul juhtudel otseselt ja lihtsalt seostatavad organisatsiooni väljundiks oleva kuluobjektiga, siis ühe või teise kulu on ebamäärasem. (*Ibid.*, 109) Selleks, et võimalikult täpselt kuluobjektide kulusid arvestada, tuleb seostada organisatsiooni väljunditeks olevad kuluobjektid

tehtud kuludega. Tehtud kulud tuleb liigitada lähtuvalt organisatsiooni väljunditeks olevatest kuluobjektidest otsekuludeks ja kaudkuludeks. (*Ibid.*, 110) Kaudkulud on kulud, millel puudub vahetu seos kuluobjektiga.

Otsekulud on kulud, mida saab otse arvestada kuluobjektile. Otsekuludel on vahetu seos kuluobjektiga ja neid arvestatakse otse kuluobjektile. Otsekulusid on võimalik täpselt jälgida, sest neid saab otseselt seostada kuluobjektiga, kaudkulusid aga mitte. Kaudkulude arvestamisel on vaja kasutada hinnanguid kulu tarbimise kohta kuluobjektide poolt. Seetõttu, mida rohkem on otsekulusid, mida saab seostada kuluobjektiga, seega täpsem on kuluarvestus. (Drury 2008, 28)

Kaudkulude otsene arvestamine kuluobjektile ei ole põhjendatud, kuna kaudkuludel puudub otsene seos kuluobjektiga. Kaudkulusid nimetatakse sageli ka üldkuludeks. Kaudkulu on tehtud enamasti rohkem kui ühe kuluobjekti valmistamiseks ja seetõttu ei ole põhjendatud kaudkulu arvestamine ainult ühele kuluobjektile. Kuna kaudkulusid ei saa arvestada otse kuluobjektile, siis on neid vajalik jaotada kuluobjektidele kasutades kulukäitureid, Kõik kulud, mis ei ole otsekulud on kaudkulud. (Karu 2008, 111)

Enne kulude liigitamist on vaja ettevõtte kulude nimistut. Järgnevalt toob töö autor välja Marketing Sharks OÜ kulud 2018. aastal (vt Tabel 1).

Tabel 1. Marketing Sharks OÜ kulud 2018. aastal kokku

Kulu nimetus	2018. aasta (eurodes)	Osakaal kogukuludest
Teenuse pakkumisega seotud sisseostetud teenuste kulud	11 748	6,2%
Programmeerijate tööjõukulud	58 365	30,7%
Müügispetsialisti tööjõukulud	30 147	15,8%
Ruumide rendikulud	15 212	8,0%
Bürookulud	5 814	3,1%
Raamatupidamisteenuse kulud	1 960	1,0%
Jooksva remondi kulud	14 364	7,5%
Transpordikulud	19 640	10,3%
Muud tegevuskulud	13 933	7,3%
Juhatuse tööjõukulud	12 231	6,4%
Põhivara kulum	1 640	0,9%
Muud ärikulud	5 257	2,8%
Kulud kokku	190 312	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Suurima osa ettevõtte kogukuludest moodustavad teenindusettevõttele omaselt tööjõukulud. Tööjõukuludele järgnevad sisseostetud ruumide rendikulu, jooksva remondi kulu ning muud tegevuskulud. Selleks, et kulusid jaotada otse-ja kaudkuludeks, on vaja teada millised kulud on otseselt seostatavad kuluobjektidega. Marketing Sharks kasutab oma kulude kajastamisel kasumiaruande skeemi number kaks, milles on kulud jaotatud funktsionaalsuse järgi. Ettevõtte müüdüd teenuste kulud saab otseselt seostada kuluobjektidega, välja arvatud müügispetsialisti tööjõukulud. Müügispetsialisti ülesanneteks on teenuste müük ning turundus, kliendisuhetus ja projektijuhtimine. Ta osaleb teenuste pakkumises, aga tema kulusid ei saa otseselt seostada kindla kuluobjektiga, seega on müügispetsialisti tööjõukulu kaudkulu nagu ka kõik ülejäänud ettevõtte kulud välja arvatud teenuse pakkumisega seotud sisseostetud teenuste kulu ning programmeerijate tööjõukulud.

Järgmiseks etapiks tellimuspõhise kuluarvestussüsteemi loomisel on otsekulude paigutamine kuluobjektidele. Ettevõttel on kaks erinevat otsekulu:

- teenuse pakkumisega seotud sisse ostetud teenuste kulud ning
- programmeerijate tööjõukulud.

Ettevõtte ostab sisse teenuseid, mille teostamine majasiseselt oleks liiga kulukas ja aeganõudev. Põhiline sisseostetud teenus on kodulehe disainiteenus, mida on aeg-ajalt vaja nii kodulehe arenduste kui ka lahenduste puhul. Selleks, et leida tellimuse kulud sisseostetud teenustele, tuleb iga sisseostetud teenuse kulukirje seostada konkreetse tellimusega kulu tekkimise hetkel. Viie suurima tellimuse kulud sisseostetud teenustele 2018. aastal on esitatud alltoodud tabelis (vt Tabel 2).

Tabel 2. Valitud kuluobjektide sisse ostetud teenuste kulud 2018. aastal

Kuluobjekt	Kulud sisseostetud teenustele (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	3 203
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	3 200
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	1 806
MyHome OÜ <i>template</i> leht	50
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	1 400

Allikas: Autori koostatud

Kuna ettevõttes kasutusel olevast raamatupidamisprogrammist ei saa informatsiooni programmeerijate tööjõukuludest konkreetse tellimuse kohta, siis tuleb otsesed tööjõukulud tellimuste vahel ära jaotada kasutades kulukäitureid.

Kulukäitur on defineeritud kui majandusüksuste tegevust iseloomustavat suurust (näitajat, mõõdikut), mille muutmist käsitletakse kulude muutmise põhjusena. Kulukäituri valikul on otstarbekas arvestada (Karu 2008, 97):

- toodete, teenuste keerukust ja sarnasust;
- tööjõumahukust ja intensiivsust;
- mehhaniseerimise, automatiseerimise ja infotehnoloogia taset.

Programmeerijate tööjõukulude jaotamisel kuluobjektidele kasutab töö autor kulukäiturina otseseid töötunde tellimustele. Programmeerijad fikseerivad oma töötunde projektijuhtimise tarkvarasse Activecollab, kust on võimalik leida infot igale teenusele panustatud aja kohta. Kuluobjektidele panustatud programmeerijate töötunnid on toodud allolevas tabelis (vt Tabel 3).

Tabel 3. Programmeerijate töötunnid valitud kuluobjektide lõikes 2018. aastal

Kuluobjekt	Programmeerijate töötunnid
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	108,64
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	146,02
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	111,95
MyHome OÜ <i>template</i> leht	117,08
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	161,81

Allikas: Autori arvutused

Teades programmeerijate panustatud töötundide, tuleb töötunnid korrutada programmeerija tööjõukuluga ühe tunni kohta. 2018. aastal oli keskmine tööjõukulu programmeerijale 20 eurot tunnis. Korrutades programmeerijate töötunnid keskmise tööjõukuluga tunnis, saame tellimuste otsesed tööjõukulud, mis on esitatud allolevas tabelis (vt Tabel 4).

Tabel 4. Valitud kuluobjektide otsesed tööjõukulud 2018. aastal

Kuluobjekt	Otsesed tööjõukulud (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	2 173
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	2 920
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	2 239
MyHome OÜ <i>template</i> leht	2 342
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	3 236

Allikas: Autori arvutused

Liites otsestele tööjõukuludele sisseostetud teenuste kulu, leiab töö autor kuluobjektide otsesed kulud (vt Tabel 5).

Tabel 5. Valitud kuluobjektide otsekulud 2018. aastal

Kuluobjekt	Otsekulud (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	5 375
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	6 120
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	4 045
MyHome OÜ <i>template</i> leht	2 392
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	4 636

Allikas: Autori arvutused

Sellela on jaotatud otsesed kulud kuluobjektidele. Kuluarvestuse järgmiseks etapiks on kaudkulude liigitamine tootmise üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ning kulukohtade moodustamine.

Kulukohtade määratlemise eesmärgiks on lähtuvalt organisatsiooni väljundiks olevatest kuluobjektidest, organisatsiooni paiknemisest, protsessidest, struktuurist ja nendevahelistest seostes, välja uurida, millistes organisatsiooni konkreetsetes osades tekivad kulutused, mis on vajalikud kuluobjektide valmistamiseks. Lisaks täpsele kulukoha kindlakstegemisele ja kulukoha kulude arvestamisele on kulukohtade arvestuses võtmeküsimuseks põhjendatud kulukäitrite leidmine ja vajalike üldkulu määrade väljatöötamine kulude jaotamiseks kuluobjektidele. Määratletud kulukohad on lähtepunktideks vajalike kululiigituste tegemisel. Üks kulude liigituse eesmärke on kulude liigitamine kulukohtade lõikes. (Karu 2008, 102-103)

Lihtsustatult võib kulukohad liigitada alljärgnevalt (*Ibid.*, 103):

- põhitegevuse kulukohad;
- tugiteenuste kulukohad;
- abitegevuste kulukohad;
- üldjuhtimise kulukohad.

Põhitegevuse kulukoht on põhitegevuse allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektidele kasutades kulukäitureid. (*Ibid.*, 103) Tugiteenuse kulukoht on tugiteenuseid osutav allüksus, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele

läbi selle kulukoha, millele tugiteenust osutati. (*Ibid.*, 103) Abitegevuse kulukoht on organisatsiooni põhitegevusega mitteseotud allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele ei ole tihti otstarbekas. Abiteenuse kulukohad arvestatakse vajadusel abiteenuse kuluobjektile. (*Ibid.*, 104) Üldjuhtimise kulukoht on organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele. (*Ibid.*, 104)

Allolevas tabelis (vt Tabel 6) on töö autor välja toonud ettevõtte Marketing Sharks OÜ kaudkulud 2018. aastal.

Tabel 6. Marketing Sharks OÜ kaudkulud 2018. aastal kokku

Kaudkulu nimetus	2018. aasta (eurodes)	Osakaal kaudkuludest
Müügispetsialisti tööjõukulud	30 147	25,1%
Ruumide rendikulud	15 212	12,7%
Bürookulud	5 814	4,8%
Raamatupidamisteenuse kulud	1 960	1,6%
Jooksva remondi kulud	14 364	12,0%
Transpordikulud	19 640	16,3%
Muud tegevuskulud	13 933	11,6%
Juhatuse tööjõukulud	12 231	10,2%
Põhivara kulum	1 640	1,4%
Muud ärikulud	5 257	4,4%
Kulud kokku	120 199	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Müügispetsialisti tööjõukulud, ruumide rendikulud, raamatupidamisteenuse kulud, jooksva remondi kulud, transpordikulud, juhatuse tööjõukulud, põhivara kulum ja muud ärikulud asetatakse koheselt üldjuhtimise kulukohale, sest need ei ole sõltuvad ettevõtte põhitegevusest. Ettevõtte põhivaraks on juhatuse liikme auto ja ka kõik transpordikulud on seostatavad juhatuse liikmetega. Ka muudel tegevuskuludel puuduvad põhitegevusega seostatavad komponendid, seega asetatakse ka need üldjuhtimise kulukohale.

Bürookulude jaotamiseks kulukohtadele on vaja lähemalt uurida, millest antud kulud koosnevad ja kas kirjed sisaldavad kulusid, mis on seostatavad põhitegevusega. Bürookulude komponendid on toodud allolevas tabelis (vt Tabel 7)

Tabel 7. Marketing Sharks OÜ bürookulud 2018. aastal kokku

Kulu nimetus	2018. aasta (eurodes)	Osakaal bürookuludest
Elektrikulu	308	5,3%
Koristusteenus	1 200	20,6%
Joogivesi	258	4,4%
Telefon	71	1,2%
Mobiiltelefon	1 221	21,0%
Andmeside, domeen, server	924	15,9%
Bürootarbed	370	6,4%
Ruumide sisustus	757	13,0%
Seadmete üür	705	12,1%
Bürookulud kokku	5 814	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Põhitegevusega saab seostada elektrikulu, telefonikulu, mobiiltelefoni kulu ning andmeside, domeeni ja serveri kulu. Eelnimetatud kulud asetsetakse põhitegevuse kulukohale, ülejäänud bürookulud üldjuhtimise kulukohale.

Üldkulude jaotamine kuluobjektidele on kuluarvestuse kõige keerulisem osa, sest üldkulusid ei saa otseselt seostada ühegi kuluobjektiga. Seetõttu peab kuluarvestussüsteemi juurutaja leidma kulukäituri, mis oleks tähendusrikkaks lüliks kulu ja kuluobjekti vahel, teades et ei ole olemas ideaalset kulude jaotamise viisi. (Deakin, Maher, 1991, 103) Üldkulude jaotamise protsessis kogutakse üldkulud kulukogumitesse ja kogutud üldkulude jaotamiseks valitakse kulukäitur, leitakse üldkulu määr ning lähtuvalt kasutatud kulukäituri arvust jaotatakse üldkulud kuluobjektidele. (Karu 2008, 137-138)

Kulukäitur on igasugune faktor, mis mõjutab kuluobjekti kulu. Ehk kui muutub kulukäitur, siis muutub ka kuluobjekti kulu. Mõned kulukäituri arvud, mida leiame majandustarkvaradest

(näiteks otsene tööjõukulu ja müügikäive) ja teised, mida ei leia tarkvaradest ja mis ei ole rahaliselt mõõdetavad (näiteks tooteühikute arv ja tehtud telefonikõnede arv). (Horngren *et al* 1996, 28)

Järjest rohkem toetust leiab põhimõtte, et iga otsus ja tegevus, mida organisatsioonis tehakse on kulukäituriks, sest iga otsuse ja tegevuse tulemusena mõjutatakse kulutusi ja kulusid. Kulukäitur on iga mõjur, sündmus, koefitsient, tegur, tegevus või muu faktor, mis põhjustab muutusi kuluobjektis, väärtusahelas, protsessis, tegevuses ja/või ressursides ning nende kasutamises, kulude ja/või tuludes ning mille alusel jaotatakse üldkulud kuluobjektidele. Kulukäitureid liigitakse alljärgnevalt (Karu 2008, 97)

- mahupõhised kulukäituriid;
- tegevuspõhised kulukäituriid;
- struktuursed kulukäituriid;
- juhtimislikud kulukäituriid.

Mahupõhised kulukäituriid on mahul põhinevad kulukäituriid, mille alusel jaotatakse üldkulud. Mahupõhisteks kulukäituriiteks on näiteks otsesed töötunnid, otsene materjalikulu, otsene tööjõukulu, masintundide arv, toodete arv. Mahupõhiseid kulukäitureid nimetatakse sageli ka traditsioonilisteks kulukäituriiteks, sest ajalooliselt kasutati kulude jaotamisel just mahupõhiseid kulukäitureid. (*Ibid.*, 98)

Tegevuspõhised kulukäituriid on kulukäituriid, mille abil mõõdetakse, kui palju tegevusi tehakse seoses kuluobjektiga ja mille alusel jaotatakse tegevuste kulud kuluobjektidele. Tegevuse kulukäituriid tehakse kindlaks protsesside ja tegevuste analüüsi abil. Tegevusanalüüsi läbiviimiseks kaardistatakse organisatsiooni protsessid, tegevused ja operatsioonid ning koostatakse nende detailsed kirjeldused. Tegevusanalüüsi käigus selgitatakse, kuidas muutuvad kulud tegevuse käigus. Tegevusanalüüs on eriti oluline tegevuspõhises juhtimises sh strateegilises tegevuspõhises juhtimises. (*Ibid.*, 99)

Struktuursed kulukäituriid on oma olemuselt strateegilised kulukäituriid, mis hõlmavad pikaajalise mõjuga plaane ja otsuseid. Struktuurseid kulukäitureid kasutatakse erinevate strateegia analüüsides, väärtusahela analüüsides ja tegevuspõhise juhtimise analüüsides läbiviimisel. (*Ibid.*, 99)

Juhtimislikud kulukäitured on faktorid, mida organisatsioonides kasutatakse lühiperioodil juhtimistegevuses kulude vähendamise eesmärgil. Juhtimislikeks kulukäitureteks on näiteks tööjõu hulk ja pühendumus, tootmisprotsessi ülesehitus ja suhted tarnijatega. Juhtimislike kulukäitured kasutatakse sageli *controlling*süsteemides strateegiliste ja tegevusalaste küsimuste lahendamisel. (*Ibid.*, 100)

Järgnevalt valitakse ettevõtte igale kaudkulule kulukäitur. Ettevõtte Marketing Sharks OÜ kaudkulude jagamiseks kuluobjektidele kasutab töö autor mahupõhiseid kulukäitured. Mahupõhiste kulukäitured kasutamine on lihtsalt teostatav ning annab piisavalt täpset teavet traditsioonilise kuluarvestussüsteemi rakendamiseks. Kulukäitured kaudkuludele on esitatud allolevas tabelis (vt Tabel 8).

Tabel 8. Kaudkulude kulukäitured

Kaudkulu nimetus	Kulukäitur
Müügispetsialisti tööjõukulu	Müügikäive
Ruumide rendikulu	Müügikäive
Bürookulude põhitegevusega seostatavad kirjed	Otsesed töötunnid
Bürookulude üldhaldusega seostatavad kirjed	Müügikäive
Raamatupidamisteenuse kulu	Müügikäive
Jooksva remondi kulu	Müügikäive
Transpordikulud	Müügikäive
Muud tegevuskulud	Otsesed töötunnid
Juhatuse tööjõukulud	Müügikäive
Põhivara kulum	Müügikäive
Muud ärikulud	Otsesed töötunnid

Allikas: Autori koostatud

Töö autor valis nii müügispetsialisti tööjõukulu, juhatuse tööjõukulu, põhivara kulumi, transpordikulude, jooksva remondi kulu kui ka bürookulude üldhalduse komponentide kulukäituriks müügikäibe. Kuna puudub informatsioon müügispetsialisti ja juhatuse liikmete töötundide jagunemisest kuluobjektidele, mis annaks kaudkulude jagamisel kõige täpsema kulukäituri, siis peab töö autor valima kulukäituriks midagi muud, mis annab piisavalt täpset informatsiooni. Eeldatavasti näitab müügikäive võimalikult täpselt, kui palju panustatakse aega ja ressursi kindlale tellimusele. Mida kõrgem on tellimuse müügikäibe osakaal kogumüügist, seda rohkem on sellesse panustatud. Ettevõtte ainsaks põhivaraks on auto, millega sõidavad ainult juhatuse liikmed ning millega seotud kulutused lisatakse transpordikuludesse, seega võtab töö autor ka põhivara kulumi ja transpordikulude kulukäituriks müügikäibe.

Ruumide rendikulu ja raamatupidamisteenuse kulu suurus ei sõltu sellest, kui palju tellimusi on müüdnud ning kui palju aega neile kulutakse, seega jagatakse ka rendikulu kuluobjektidele kasutades kulukäiturina müügikäivet.

Põhitegevusega seostatavate bürookulude kirjete kulukäituriks valis töö autor otseste töötundide arvu. Kuna bürookulude suurus sõltub sellest, kui palju tehakse bürooruumides tööd, siis on otsesed töötunnid sobivaks kulukäituriks bürookulude jagamisel kuluobjektidele. Reklaamikulu, muude tegevuskulude ja muude ärikulude kulukäiturina kasutab töö autor samuti otseseid töötunde. Järgmiseks etapiks on üldkulude määrade leidmine põhitegevuse kulukohale ja põhitegevuse kulukohtade jaotamine kuluobjektidele.

Ainsateks kaudkuludeks, mis asetatakse põhitegevuse kulukohale on elektrikulu, telefonikulu, mobiiltelefoni kulu ning andmeside, domeeni ja serveri kulu, mille kulukäituriks valis töö autor otsesed tööjõutunnid. Selleks, et kulud jagada tellimuste vahel, peame esmalt jagama bürookulude põhitegevuse komponendi otseste tööjõutundide kogusummaga. 2018. aastal fikseerisid programmeerijad kokku 2918 otsest töötundi tellimustele. Jagades bürookulude põhitegevuse komponendi otseste töötundidega, saame elektrikulu, telefonikulu, mobiiltelefoni kulu ning andmeside, domeeni ja serveri ühe tunni kuluks 0,86 eurot. Korrutades selle kuluobjektidele tehtud otseste tundidega (vt Tabel 3), saame kulud valitud kuluobjektidele (vt Tabel 9).

Tabel 9. Põhitegevusega seostatavate bürookulude jagunemine valitud kuluobjektidele 2018. aastal kokku

Kuluobjekt	Põhitegevusega seostatavad bürookulud (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	94
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	126
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	97
MyHome OÜ <i>template</i> leht	101
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	140

Allikas: Autori koostatud

Kuna elektrikulu, telefonikulu, mobiiltelefonikulu ning andmeside, domeeni ja serveri kulud on ainsad kaudkulud, mis asetati põhitegevuse kulukohale, siis on sellega jaotatud ettevõtte põhitegevuse kulud kuluobjektidele.

Järgnevalt jaotab töö autor ettevõtte üldkulud kuluobjektidele. Müügispetsialisti tööjõukulu, ruumide rendikulu, raamatupidamisteenuse kulu, transpordikulu, bürookulude üldhaldusega seostatavad kirjete, jooksva remondi kulu, juhatuse tööjõukulu ja põhivara kulumi jaotamisel on kulukäituriks töö autor valinud müügikäibe. Selleks on vaja teada kuluobjektide müügikäibe osakaale kogumüügist (vt Tabel 10).

Tabel 10. Valitud kuluobjektide osakaalud kogumüügis 2018. aastal

Kuluobjekt	Müügikäive 2018. aastal (eurodes)	Osakaal kogumüügist
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	7 850	3,4%
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	8 010	3,5%
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	15 050	6,6%
MyHome OÜ <i>template</i> leht	5 880	2,6%
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	9 250	4,0%
Kogumüük 2018	229 674	100,0%

Allikas: Autori koostatud

Tellimuste müügitulu osakaaluga kogumüügist on olemas ka üldkulude määrad, mille alusel jaotada kulud kuluobjektidele. Müügispetsialisti tööjõukulu, ruumide rendikulu, raamatupidamisteenus kulu, transpordikulu, bürookulude üldhaldusega seostatavad kirjete, jooksva remondi kulu, juhatuse tööjõukulu ja põhivara kulumi jaotamine kuluobjektidele on näha allolevas tabelis (vt Tabel 11).

Tabel 11. Müügispetsialisti tööjõukulu, ruumide rendikulu, raamatupidamisteenus kulu, transpordikulu, bürookulude üldhaldusega seostatavad kirjete, jooksva remondi kulu, juhatuse tööjõukulu ja põhivara kulumi jagunemine valitud kuluobjektidele 2018. aastal

Kuluobjekt	Üldkulud kuluobjektile (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	3 366
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	3 435
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	6 454
MyHome OÜ <i>template</i> leht	2 521
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	3 966

Allikas: Autori koostatud

Viimasena jaotatakse kuluobjektidele muud tegevuskulud ning muud ärikulud, kasutades sarnaselt põhitegevusega seostatavate bürookulude jaotamisele kulukäituri otseseid töötunde. Selleks tuleb muud tegevuskulud ja muud ärikulud jagada kogutundidega ning seejärel korrutada tunni kulu kuluobjektidele panustatud otsese töötundidega. Muude tegevuskulude ja muude ärikulude jaotuvust kuluobjektidele on toodud allolevas tabelis (vt Tabel 12).

Tabel 12. Muude tegevuskulude ja muude ärikulude jaotamine valitud kuluobjektidele 2018. aastal

Kuluobjekt	Üldkulud kuluobjektile (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	714
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	960
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	736
MyHome OÜ <i>template</i> leht	770
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	1 064

Allikas: Autori koostatud

Sellel on ettevõtte kulud kuluobjektidele jaotatud. Järgnevalt liidetakse kokku kuluobjektide otse- ja kaudkulud, et leida kuluobjekti kogukulud. Kuluobjektide kogukulud on toodud allolevas tabelis (vt Tabel 13).

Tabel 13. Kuluobjektide kogukulud 2018. aastal

Kuluobjekt	Otsekulud (eurodes)	Kaudkulud (eurodes)	Kulud kokku (eurodes)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	5 375	4 175	9 550
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	6 120	4 521	10 642
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	4 045	7 287	11 332
MyHome OÜ <i>template</i> leht	2 392	3 393	5 784
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	4 636	5 171	9 807

Allikas: Autori arvutused

Järgnevalt leiab töö autor juhatause soovil valitud tellimustele tootmisomahinna 2018. aastal. Omahinna arutamiseks on vaja leida esmalt ettevõtte põhitegevuse kulud.

Põhitegevuse kulud on kulud, mida tehakse põhitegevuse protsessides (toodete valmistamine, teenuste osutamine, projektide elluviimine) organisatsiooni väljundite (toodete, teenuste ja/või projektide) valmistamisega seoses. Sõltuvalt organisatsiooni tegevusvaldkonnast ja põhi- protsessist nimetatakse põhitegevuse kulusid tootmiskuludeks, teeninduskuludeks ja projekti- kuludeks. Põhitegevuse kulud koosnevad otsekuludest ja põhitegevuse üldkuludest. (Ibid., 115)

Ettevõtte Marketing Sharks OÜ põhitegevuse kulude alla kuuluvad lisaks otsekuludega ka põhitegevusega seostatavad bürookulud, mis on liigitatud kui teenuse pakkumise üldkulud. Tootmisomahinna arvutused ettevõtte kuluobjektidele on näidatud allolevates tabelites (vt Tabel 14).

Tabel 14. Valitud kuluobjektide tootmisomahind 2018. aastal

Kuluobjekt	Tootmiskulud (eurodes)	Otsesed töötunnid	Tootmisomahind (eurot tunnis)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	5 469	108,64	50,34
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	6 247	146,02	42,78
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	4 142	111,95	36,99
MyHome OÜ <i>template</i> leht	2 493	117,08	21,29
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	4 776	161,81	29,52
Keskmine	4 625	129,10	35,83

Allikas: Autori arvutused

2018. aastal oli keskmisest kõrgema tootmisomahinnaga Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga lehe tellimus, Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht ning Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht.

Täisomahinna leidmiseks tuleb põhitegevuse kuludele lisada mittetootmiskulud.

Mittepõhitegevuse kulud ehk mittetootmiskulud on kulud, mis on seotud toodangu (kaupade, teenuste) turustamise, ettevõtte üldjuhtimise ja finantseerimisega. (Alver, Reinberg 2002, 44) Ettevõtte Marketing Sharks OÜ mittetootmiskulude alla kuuluvad kõik kaudkulud välja arvatud põhitegevusega seostatavad bürookulud. Täisomahinna arvutused valitud tellimustele on näidatud allolevas tabelis (vt Tabel 15)

Tabel 15. Valitud kuluobjektide täisomahind 2018. aastal

Kuluobjekt	Kogukulud (eurodes)	Otsesed töötunnid	Täisomahind (eurot tunnis)
Eesti Hõõvelliist OÜ eridisainiga leht	9 550	108,64	87,90
Timbeco Woodhouse OÜ eridisaini leht	10 642	146,02	72,88
Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisainiga leht	11 332	111,95	101,22
MyHome OÜ <i>template</i> leht	5 784	117,08	49,40
Tallinna Vesi AS eridisainiga leht	9 807	161,81	60,61
Keskmine	9 423	129,10	72,99

Allikas: Autori arvutused

Keskmist täisomahinda ületasid 2018. aastal nii Eesti Hõõvelliist OÜ eridisaini tellimus kui ka Kinnisvarabüroo Uus Maa OÜ eridisaini tellimus. Loodav kuluarvestussüsteem võimaldab hästi hinnata tellimuste tasuvust. Ettevõtte juhatusel on tulevikus kliendiga tellimuse hinda kokku leppides hea ülevaade sarnaste tellimuste kuludest.

2.3. Ettepanekud ja järeldused kuluarvestussüsteemi loomiseks

Järgnevalt teeb töö autor lõputöös välja toodud ideedest kokkuvõtte ning annab ettevõttele ettepanekuid kuluarvestussüsteemi rakendamiseks majandustarkvaras.

Tellimuspõhine kuluarvestus eeldab, et firma arvestussüsteem võimaldab konkreetse tellimusega seotud kulusid jälgida. Konkreetse tellimuse kulude kalkuleerimine eeldab seda, et tellimusega seotud otsekulusid on võimalik identifitseerida. Reeglina tähendab see vastavate algdokumentide (failide) pidamist üksikute tellimustega seotud kulude kohta. Algdokumendid võivad sisaldada kõiki tellimusega seotud kulusid (otse- ja kaudkulusid), samas on võimalik eraldi arvestuse pidamine otsekulude kohta, mis hiljem rühmitatakse ja seostatakse konkreetsete tellimustega. Sellisel juhul peab arvestussüsteem võimaldama otsekulude seostamist konkreetsete tellimustega. (Alver, 2007)

Selleks, et ettevõttes toimiks tellimuspõhine kuluarvestus, on vaja koostada iga tellimuse kohta töökuluandmik, millest saab tellimuspõhise kuluarvestuse põhine dokument.

Töökuluandmik on dokument, milles kajastatakse ja summeeritakse konkreetse tööga tehtud otsesed materjali- ja tööjõukulud ning tootmise üldkulud. Töökuluandmik luuakse, kui tööd alustatakse. Töökuluandmik kajastab kõiki juhtidele otsustamiseks vajalikke kuluelemente ja muud detailset informatsiooni. Töökuluandmikku lisatakse kõik töö protsessis tekkivad kulutused ja töö valmimisel leitakse töökulude summa. (Karu 2008, 216-217)

Töökuluandmikule märgitakse andmed tellimuse teostamiseks vajalike kulutuste kohta. Tellimuse number genereeritakse süsteemi poolt ning seda kasutatakse edaspidi ka majandustarkvaras tellimuse kulusid ja tulusid sisestades. Töökuluandmikule märgitakse ka teenuse liik, kuhu tellimus kuulub, nii on lihtne analüüsida kulusid pakutavate teenuste lõikes, tuleb ainult summeerida sama liiki tellimuste kulud. Töökuluandmikule märgitakse sisseostetud teenuste kulu eraldi iga väljamakse korral, lisatakse tehingu toimumise aeg ning kood, millega kulu on majandusprogrammi sisestatud.

Otseste töötundide sisestamiseks on vajalik programmeerijate täpne tööaja arvestus. Selleks sisestavad programmeerijad oma tehtud töötunnid projektijuhtimise tarkvarasse iga tellimuse kohta eraldi. Kuu lõpus luuakse tellimusele tehtud tunnid kokku ning korrutatakse see programmeerija tööjõukuluga, et leida otsese tööjõu kulud tellimusele. Tootmise üldkulu leidmiseks tuleb leida tootmise üldkulu määr. Eelnevalt leidis töö autor, et tootmise üldkulude alla kuuluvad elektrikulu, telefonikulu, mobiiltelefoni kulu ning andmeside, domeeni ja serveri kulu. Need kulud tuleb kuu lõpus kokku summeerida ning seejärel jagada otseste töötundide arvuga, saades üldkulu määra. Üldkulude summa tellimusele saab otseste töötundide korrutamisel üldkulu määraga. Töökuluandmiku näide on esitatud järgneval lehel (vt Joonis 4).

Töökuluandmikusse märgib ettevõtte teenuse otsesed kulud. Kaudsete kulude jagamiseks tellimusele luuakse eraldi arvutustabel programmis Excel, kus ettevõtte juhatus saab vajadusel lõputöös välja toodud kulukäituri abil arvutada teenusele kaudkulude summa ning täisomahinna. Edaspidi võtab ettevõtte kasutusele kulukäituri, mis annavad neile täpsemat infot kulude jaotamisest. Selleks peavad esmalt kõik ettevõtte töötajad hakkama fikseerima oma töötunde ning sisestama need kuluobjektide lõikes igapäevaselt projektijuhtimise tarkvarasse Activecollab, nii

nagu seda hetkel teevad programmeerijad. Kui ettevõtte juhtkonnal on teada kõikide töötajate töötunnid kuluobjektide lõikes, siis on edaspidi ka kulude jaotamine palju loogilisem ning täpsem.

Töökuluandmik																					
Tellimus nr 1 Eesti Hõõvelliist OÜ Eridisainiga leht						Töö algus	01.04.2018														
						Töö lõpetatud	31.07.2018														
Sisseostetud teenuste kulu			Otsene tööjõukulu				Tootmise üldkulud														
Kuupäev	Kood	Summa (EUR)	Kuupäev	Kood	Tunnid	Summa (EUR)	Tunnid	Üldkulu määr	Summa (EUR)												
15.04.2018	170001	800	30.04.2018	18255	25	508	109	0,86	93												
15.05.2018	171127	800	31.05.2018	18256	20	392															
15.06.2018	171162	800	30.06.2018	18257	31	616															
15.07.2018	171229	800	31.07.2018	18258	33	657															
	Kokku	3200		Kokku	109	2173		Kokku	93												
<table border="1"> <tr> <td>Kulud kokku</td> <td></td> </tr> <tr> <td>Sisseostetud teenuste kulud</td> <td>3200</td> </tr> <tr> <td>Otsesed tööjõukulud</td> <td>2173</td> </tr> <tr> <td>Tootmise üldkulud</td> <td>93</td> </tr> <tr> <td>Kulud kokku</td> <td>5466</td> </tr> <tr> <td>Tootmisomahind (EUR)</td> <td>50,3</td> </tr> </table>										Kulud kokku		Sisseostetud teenuste kulud	3200	Otsesed tööjõukulud	2173	Tootmise üldkulud	93	Kulud kokku	5466	Tootmisomahind (EUR)	50,3
Kulud kokku																					
Sisseostetud teenuste kulud	3200																				
Otsesed tööjõukulud	2173																				
Tootmise üldkulud	93																				
Kulud kokku	5466																				
Tootmisomahind (EUR)	50,3																				

Joonis 4. Näide töökuluandmikust
Allikas: Autori koostatud

Selleks, et saada andmeid kuluandmikusse ning luua mugav ja lihtne kuluarvestussüsteem, on vaja see seostada majandustarkvaraga. Raamatupidamisfirma, kelle teenust ettevõtte Marketing Sharks OÜ omale sisse ostab, kasutab majandustarkvara Standard Books. Kuna tegu on sisseostetud teenusega, siis teeb töö autor koostööd raamatupidamisteenuse pakkujaga, et programmist saaks ettevõtte juhtkond võimalikult palju infot oma kulude kohta. Senini ei ole programmis jagatud kulusid kuluobjektide lõikes ning see on pärssinud ettevõtte kuluarvestust.

Ettevõtte hakkab kuluarvestussüsteemi rakendama aastas 2020. Programmis Standard Books saab jagada kulusid kuluobjektide vahel kasutades objektide registrit. Objektide register võimaldab tellida aruandeid objektide lõikes, hõlbustades ettevõtte kuluarvestust. Siiaamaani on ettevõtte juhtkond kasutanud teenuste müügitulu fikseerimiseks raamatupidamiskeskonda Freeagent, mis aitab ettevõttel silma peal hoida kliendilaekumistel, tasumata arvetel, kuludel ja muul vajalikul

informatsioonil. Objektide registri kasutusele võtmisega on võimalik saada infot kuluobjektide müügitulu kohta ka otse raamatupidamisprogrammist Standard Books. Objektide kasutamiseks tuleb esmalt määratleda kuluobjektid objektide registris. Edaspidi tuleb nii müügiarve kui ka ostuarve sisestamisel lisada reale „Objektid“ (vt Joonis 1) kuluobjekti nimi, millele arve kuulub.

	Konto	Objektid	Kirjeldus	Lisakirjeldus	Baas 1 Deebet	Baas 1 Krediid	KM-k	
1	21311		Tarnijatele tasumata arved			175,46		A
2	50514		Muud sisseostetud teenused si▶		175,46		20	B
3	10617		Pöördkäibemaks		35,09		20	C
4	10617		Pöördkäibemaks			35,09	20	D
5								E
6								F
7								G
8								

Joonis 5. Kuvatõmmis kande esitamisest majandustarkvaras
Allikas: Autori koostatud

Selleks, et süsteem toimib, peab kuluobjektide nimistu täitmine ja kuluobjektide lisamine arvetele toimima üheskoos. Kuna ettevõtte kuluobjektideks on tellimused, siis tuleb uue tellimusega seotud arve puhul luua kohe uus objekt, mida saab kasutada tellimusega seotud arvetel. See kohustus langeb raamatupidajale. Ettevõtte juhtkond võtab majandustarkvarast infot kulude kohta ning kasutab seda kuluandmikku täites. Kuluandmikku koostades on võimalik kiiresti tellida aruandeid vastava tellimuse kohta, mis on nii töökuluandmikus kui ka majandustarkvaras sama numbriga tähistatud.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärgiks oli luua ettevõttele Marketing Sharks OÜ kuluarvestussüsteem, mis võimaldab analüüsida ettevõtte kulusid. Lõputöö esimeses peatükis tutvustas töö auto ettevõtet Marketing Sharks OÜ, nende tegevust ning pakutavaid teenuseid. Lisaks kirjeldati probleemi olemust ning määratleti vajadused, miks ettevõtte vajab kuluarvestussüsteemi. Teises peatükis anti ülevaade kuluarvestuse meetoditest ning analüüsiti ettevõtte kulusid, kuluarvestuse meetoditest valiti ettevõttele sobivaim ning hakati looma etappide kaupa kuluarvestussüsteemi. Lõputöö viimases osas toodi välja järeldused ning ettepanekud süsteemi loomise ning rakendusvõimaluste kohta ja pakuti lahendusi süsteemi rakendamiseks majandustarkvaras Standard Books.

Ettevõtte Marketing Sharks OÜ näol on tegemist internetiturunduse valdkonnas tegutseva teenindustevõttega, mille töötajad on seotud eri tüüpi teenuste pakkumisega. Ettevõttel puudus ühtne kuluarvestussüsteem, mille abil saaks kulusid jagada pakutavate teenuste ja tellimuste vahel. Siiani oli ettevõtte kuluarvestus piirdunud otsese töajõukulu arvestamisega teenustele, aga juhtkonna arust ei olnud see piisav, et kujundada teenuste hindade ning langetada tähtsaid juhtimisotsuseid. Loodavast kuluarvestussüsteemist loodeti saada infot nii teenuste tootmisomahinna kui ka täisomahinna kohta. Kuna ettevõtte pakub nelja erineva sisuga teenust, siis sooviti teada saada, millised teenused toovad ettevõttesse raha sisse ning millised mitte.

Kuluarvestussüsteemi luues võeti aluseks ettevõtte juhtkonna soovid ning süsteemi sobivus ettevõttesse. Kuna ettevõtte struktuur ei ole keeruline, teenuste osutamise protsess on lihtne, otsekulud on ettevõttele olulised ja ettevõtte juhtkond soovis leida tellimustele täisomahinda, siis hakatakse ettevõttes rakendada traditsioonilist kuluarvestust. Kuluarvestuse meetoditest osutus ettevõttele sobivaimaks tellimuse kuluarvestuse meetod, kus käsitletakse tööna ühte tellimust ning eesmärgiks on leida tellimuse täitmiseks tehtud kulud. Kuluarvestussüsteemi luues valiti esmalt kuluobjektid, milleks on tellimuspõhise kuluarvestuse puhul ettevõtte tellimused. Järgnevalt jagati ettevõtte kulud otse- ja kaudkuludeks ning paigutati otsekulud kuluobjektidele. Otsekulud seostati

kindla kuluobjektiga ning kaudkulud jagati tellimustele kasutades sobivaid kulukäitureid. Tellimuste omahinda arvutades selgusid tellimused, mis ületasid keskmist tootmis- ja täisomahinda ning milliste tellimuste kulud jäid ettevõtte keskmisele alla.

Tellimuspõhise kuluarvestuse toimimiseks soovitati ettevõtte juhatusel kasutusele võtta töökuluandmik, kuhu märgitakse andmed tellimusele tehtud kulutuste kohta. Lisaks soovitati teha parandusi ettevõtte majandustarkvaras Standard Books, võttes kasutusele kuluobjektide registrid ning märkides kulukirje sisestamisel tarkvarasse kuluobjekt, millele kulu tehakse.

Tellimuspõhist kuluarvestussüsteemi hakkab ettevõtte kasutama aastast 2020. Loodud kuluarvestussüsteemi peamiseks eduallikaks on ettevõtte töötajate kaasamine kuluarvestuse protsessi. Edaspidi võtab ettevõtte kasutusele kulukäiturid, mis annavad neile täpsemat infot kulude jaotamisest. Selleks peavad esmalt kõik ettevõtte töötajad hakkama fikseerima oma töötunde ning sisestama need kuluobjektide lõikes igapäevaselt projektijuhtimise tarkvarasse. Kui ettevõtte juhtkonnal on teada kõikide töötajate töötunnid kuluobjektide lõikes, siis on edaspidi ka kulude jaotamine loogilisem ning täpsem.

SUMMARY

DEVELOPMENT OF COST ACCOUNTING SYSTEM FOR MARKETING SHARKS OÜ

Steven Sullakatko

The aim of the thesis is to develop a cost accounting system that is capable of analysing the costs of the company Marketing Sharks OÜ. Marketing Sharks do not have a cost accounting system that distributes their expenses between their orders and services. The board sees the new cost accounting system as a way to maximise their profits from their services. A well thought-out cost accounting system would give the company a way to analyse their orders and gives the managers a new tool for developing prices of their service.

To reach the aim of the thesis, the author has set up the following research tasks:

- 1) getting to know the company, its activities and processes;
- 2) defining the nature and objectives of cost accounting;
- 3) developing a cost accounting system that is best suited for Marketing Sharks OÜ
- 4) analysing the types of costs, cost objects and their structure;
- 5) giving recommendations for implementing the cost accounting system.

The thesis is in the form of a development study in order to solve an important problem for the company's board and develop a cost accounting system. To attain information about the company and their needs, the author has interviewed the managers of the company.

Marketing Shark OÜ is a small company that provides services related to online marketing. Thus far, their cost accounting has been restricted to calculating only the direct cost of labour for their services and their management believes that this is not enough to make important management decisions and develop their prices.

In the first paragraph, the author examines Marketing Sharks OÜ, their activities and the services that they provide. Furthermore, the reasons and aims of the cost accounting system are introduced. In the second part of the thesis, an overview of cost accounting systems and methods are presented and the best suited system is chosen for the company. After that, the development of this system is carried out with a nine-step development plan. In the final part of this thesis, the author presents recommendations for implementing the cost accounting system into the company and gives ways of applying it to the accounting software.

The author took into consideration the wishes and needs of the managers when developing the cost accounting system. Since the structure of the company is not very complex and the process of providing services is simple, the system that was chosen is a traditional cost accounting system. It supported the managers needs to find the full cost of provided services. The chosen cost accounting method for Marketing Sharks was order-based costing. The first step of creating a cost accounting system was to choose cost objects. Since it is a order-based cost accounting system, the cost objects were orders. Next step was to divide the company's costs into direct and indirect costs and place the direct costs onto the cost objects. After that, indirect costs were divided between cost objects, using the correct cost drivers.

In order for the system to work, the managers are required to keep a work cost data sheet, where they insert calculations of the expenses made for the order. To make the process as automated as possible, some changes need to take place in the software used by the accountant. The accountant must keep an eye on all the cost objects and update object lists when new orders have appeared. In the following years, the management works on further updating their cost drivers to give the most accurate costs of their services.

The new order-based cost accounting system will be implemented into the company by the year 2020. The main focus of success for the company is the involvement of all its employees into the system. The employees must record their working hours in a specialised programme according to the cost object on which the hours were spent on. If everything goes to plan, the new cost accounting system gives the company's management a great insight into the costs of their orders.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Alver, J., Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. 2. tr. Tallinn: Deebet
- Alver, J. (2007) Raamatupidamisuudised nr 1 Kättesaadav:
<https://www.rup.ee/biblioteka/2007/1.pdf>, 1. veebruar 2007.
- Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins G., Lin, T. W. (2005). *Cost Management: A Strategic Emphasis*. 3rd ed. Illinois: Irwin Professional Publishing
- Deakin, E. B., Maher, M. W. (1991). *Cost Accounting*. 3rd ed. Illinois: Irwin Professional Publishing
- Drury, C. (2008). *Management & Cost Accounting*. 7th ed. London: International Thomson
- Haldma, T., Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko
- Harper, W. M. (1995). *Cost and Management Accounting*. London: Financial Times
- Horngren, C. T., Foster G., Datar, S. M. (1996). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 9th ed. London : Prentice Hall International
- Kaplan, R. S., Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus: Kuidas integreeritud kulusüsteemiga suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis*. I osa. Tartu: Rafiko
- Lal, J., Srivastava, S. (2009). *Cost Accounting*. 4th ed. New York: McGraw-Hill Education
- Marketing Sharks OÜ majandusaasta aruanne 2016
- Marketing Sharks OÜ majandusaasta aruanne 2018
- Rainborn, C. A., Kinney, M. R. (2011). *Cost Accounting Principles*. Ohio: South Western.
- Storey, R. (1995). *Introduction to Cost & Management Accounting*. London: Macmillan Business