

TTÜ EESTI MEREAKADEEMIA

Merenduskeskus

Vadim Kolerov

**TEGEVUSPÕHISE KULUARVESTUSE RAKENDAMINE
EKSPEDEERIMISETTEVÖTTES EURO GULF OÜ NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja: Ain Kiisler

Tallinn 2018

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele,
olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Vadim Kolerov

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 141440VDSR

Üliõpilase e-posti aadress: vadim.koleov11@gmail.com

Juhendaja: Ain Kiisler

Töö vastab lõputööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	3
SISSEJUHATUS	4
1. KULUARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED EKSPEDEERIMISFIMA KONTEKSTIS	6
1.1. Kuluarvestuse olemus ja eesmärgid.....	6
1.2. Tegevuspõhine kuluarvestus	9
1.3. Ekspedeerimine kui tegevusala ja ekspedeerimise kulud	18
2. EURO GULF OÜ KULUDE ANALÜÜS JA TEGEVUSPÕHISE KULUARVESTUSE RAKNEDAMINE	22
2.1. Euro Gulf OÜ tegevuse ülevaade ja kulud	22
2.2. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine Euro Gulf OÜ-s	27
2.3. Järeldused ja ettepanekud	37
KOKKUVÕTE	40
SUMMARY	42
VIIDATUD ALLIKAD	44
Lisa 1. Euro Gulf OÜ AODs maatriks.....	46
Lisa 2. Euro Gulf OÜ kulude jaotus teenuste vahel	47

ABSTRAKT

Töö eesmärgiks oli rakendada tegevuspõhist kuluarvestust Euro Gulf OÜ-s ja leida selle abil võimalusi kulude optimeerimiseks. Töö andmekogumismeetoditeks olid dokumendianalüüs ja intervjuud. Töös uuriti ettevõtte finantsaruandeid ja teisi kuludega seonduvaid dokumente. Lisaks viidi läbi intervjuu ettevõtte peadirektoriga.

Analüüsi tulemusena selgus, et kui koostööpartneritele makstavad tasud kõrvale jätta, siis moodustavad kõige suurema osa ettevõtte kuludest tööjõukulud, millele järgnevad turunduskulud ning kontori rendi ja kommunaalkulud. Tegvuste kulude osas selgus, et kõige suuremate kuludega seotud tegevusteks on pakkumiste koostamisega seotud kulud. Teisel kohal on kliendi tellimuse vastuvõtmine, kolmandal kohal on transporditeenuse korraldamine ja neljandal kohal uute klientide leidmine.

Samuti selgus, et uutele klientidele teenuste pakkumine on ühe tehingu kohta rohkem kui kaks korda kulukam kui olemasolevatele klientidele. Kui võrrelda erinevaid teenuste liike, siis selgub, et täisteenuse kulu on suurem kui eraldiseisvate transpordi ja tollivormistuse teenuste kulu, kuid samas täisteenuse kulu on tunduvalt odavam kui transpordi ja tollivormistuse teenuse kulu summaarselt.

Analüüsi tulemuste põhjal esitas autor ettepanekud Euro Gulf OÜ-le kulude optimeerimiseks. Autor soovivat muuta suhtlust koostööpartneritega efektiivsemaks, mis võimaldaks pakkumisi väiksema ajakuluga koostada. Samuti on oluline arendada koostööpartneritega püsivamaid suhteid, et õnnestuks saada nendelt soodsamad pakkumisi. Ettevõtte peaks keskenduma rohkem püsiklientide teenindamisele ja neile täisteenuse pakkumisele.

Võtmesõnad: ekspedeerimine, kuluarvestus, tegevuspõhine kuluarvestus

SISSEJUHATUS

Euro Gulf OÜ on ekspedeerimisteenuseid pakkuv ettevõtte. Pakutavate teenuste hulka kuuluvad tollivormistuse teenused, transporditeenused ja juriidilised teenused (nõustamine tolli- ja transpordi küsimustes). Ettevõtte rakendab erinevaid transpordiliike, sh maantee- raudtee-, mere- ja õhuveod. Muuhulgas tegeleb ettevõtte erikäsitlust nõudvate kaupadega nagu ohtlikud veosed ja kiirestiriknevad kaubad.

Euro Gulf OÜ tegeleb rahvusvaheliste vedudega üle maailma. Ettevõtte kliendid on peamiselt seotud Venemaaga. Ettevõttel on suurte kogemustega personal tollikontrolli ja rahvusvahelise logistika valdkonnas. See võimaldab pakkuda terviklikku ekspedeerimisteenust. Tugev logistikaosakond ning väljaarenenud koostöö tolliametnike ja transpordifirmadega võimalda toimetada kauba kiiresti kliendi poolt soovitud sihtpunkti.

Kuigi Euro Gulf OÜ suudab pakkuda klientidele kõrge kvaliteediga teenust, siis on teenuse kvaliteedi kõrval olulised ka teenuse pakkumise kulud. Kuludest sõltub teenuse hind ning ettevõtte võimalused kasumi teenimiseks. Seetõttu on ettevõtte huvitatud leidmaks võimalusi kulude alandamiseks ja optimeerimiseks.

Nimetatud eesmärkide saavutamiseks on ettevõttel vajalik tegeleda kulude juhtimise ja arvestusega. Heaks võimaluseks ettevõtte kuludest ülevaate saamiseks on tegevuspõhine kuluarvestus, mida seni ei ole Euro Gulf OÜ kasutatud, kuid mille võib autori hinnangul olla potentsiaali.

Töö eesmärgiks on rakendada tegevuspõhist kuluarvestust Euro Gulf OÜ-s ja leida selle abil võimalusi kulude optimeerimiseks. Eesmärgi saavutamiseks püstitab autor järgmised uurimisülesanded:

- Tuua välja kuluarvestuse olemus ja eesmärgid;
- Kirjeldada tegevuspõhise kuluarvestuse eeliseid ja rakendamise võimalusi;
- Selgitada ekspedeerimise kui tegevusala olemust ja ekspedeerimisettevõtte kulusid;
- Anda ülevaade Euro Gulf OÜ tegevusest ja kuludest;
- Rakendada tegevuspõhist kuluarvestust Euro Gulf OÜ teenuste näitel;
- Töötada välja ettepanekud Euro Gulf OÜ kulude optimeerimiseks.

Töö andmekogumismeetoditeks on dokumendianalüüs ja intervjuud. Töö uuritakse ettevõtte finantsaruandeid ja teisi kuludega seonduvaid dokumente. Intervjueeritakse ettevõtte tegevjuhti, et saada ülevaadet ettevõtte olulisematest tegevustest ja nende seostest kuludega. See võimaldab tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist ning erinevate tegevuste kulude väljaselgitamist, mis omakorda annab sisendi tegemaks ettepanekuid kulude optimeerimiseks. Autori poolt väljatöötatud ettepanekud kooskõlastatakse ettevõtte juhiga.

Töö koosneb kahest peatükist. Töö esimeses peatükis esitab autor kuluarvestuse teoreetilise alused ekspedeerimisfirma kontekstis. Esimene peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis tuuakse välja kuluarvestuse olemus ja eesmärgid, võrreldakse omavahel finants- ja juhtimisarvestust. Teises alapeatükis käsitletakse tegevuspõhist kuluarvestust. Selgitatakse, mis on selle eelised ja puudused ning millistel ettevõttel on otstarbekas seda kuluarvestuse meetodit rakendada. Samuti tuuakse välja, mida on ettevõtte tegevuspõhis kuluarvestuse kasutusele võtmiseks vajalik teha. Kolmandas alapeatükis selgitatakse ekspedeerimise kui tegevusala olemust ning tuuakse välja, millised kulud esinevad ekspedeerimisteenuseid pakkaval ettevõttel.

Töö teises peatükis analüüsitakse Euro Gulf OÜ kulusid ja rakendatakse antud ettevõtte näitel tegevuspõhist kuluarvestust. Teine peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks, nendest esimese antakse ülevaade ettevõtte senisest tegevusest, tuuakse välja ettevõtte poolt pakutavad teenused, kirjeldatakse ettevõtte majandustulemusi ja struktuuri. Samuti tuuakse esimeses alapeatükis välja Euro Gulf OÜ kulud ning selgitatakse, millega on erinevad kuluartiklid seotud. Teises alapeatükis rakendatakse tegevuspõhist kuluarvestust. Selleks määratletakse esmalt ettevõtte poolt pakutavad teenused kui kuluobjektid ja tuuakse välja tegevused, mille suhtes kuluarvestust rakendatakse. Seejärel määratletakse kulukäituriid, mille põhjal jaotatakse kulud tegevuste ja teenuste vahel. Selle tulemusena saadakse erinevate Euro Gulf OÜ poolt pakutavate teenuste kulud. Kolmandas alapeatükis arutletakse analüüsi tulemuste tähenduse üle ning esitatakse ettepanekud Euro Gulf OÜ kulude optimeerimiseks.

1. KULUARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED EKSPEDEERIMISFIMA KONTEKSTIS

Töö koosneb kahest peatükist. Töö esimeses peatükis käsitleb autor kuluarvestuse teoreetilise alused ekspedeerimisfirma kontekstis. Esimene peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks. Esimeses alapeatükis tuuakse välja kuluarvestuse olemus ja eesmärgid, võrreldakse omavahel finants- ja juhtimisarvestust. Teises alapeatükis käsitletakse tegevuspõhist kuluarvestust. Selgitatakse, mis on selle eelised ja puudused ning millistel ettevõtetel on otstarbekas seda kuluarvestuse meetodit rakendada. Samuti tuuakse välja, mida on ettevõtte tegevuspõhis kuluarvestuse kasutusele võtmiseks vajalik teha. Kolmandas alapeatükis selgitatakse ekspedeerimise kui tegevusala olemust ning tuuakse välja, millised kulud esinevad ekspedeerimisteenuseid pakkuval ettevõtetel.

1.1. Kuluarvestuse olemus ja eesmärgid

Raamatupidamise seaduse §3 kohaselt on kulu „majandusliku kasu vähenemine aruandeperioodil vara vähenemise, ammendumise või amortisatsioonina või kohustiste tekkimisena, mille tulemusena omakapital väheneb, välja arvatud omakapitali arvel omanikele tehtud väljamaksed“ (Raamatupidamise seadus 2002) Alver ja Alver (2011, 480) definitsiooni kohaselt on kulu „majandusliku kasu selline vähenemine aruandeperioodil, millega kaasneb varaobjektide väljaminek või ammendumine (depletsioon) või kohustistest tingitud kahju, mille tulemusena omakapitali väheneb, välja arvatud selline vähenemine, mis on seotud omanikele tehtavat väljamaksetega“ Seega on kaks nimetatud definitsiooni peaaegu identsed ning mõlema kohaselt toovad kulud kaasa omakapitali vähenemise kasumi vähenemise või kahjumi suurenemise vormis.

Karu (2008, 30) rõhutab, et kulu tekib siis, kui mingi ressurss on ära kasutatud. Seega ei teki kulu mitte varade soetamise vaid nende kasutuselevõttuga. Ettevõtluses tehakse kulusid eesmärgiga teenida tulevikus tulu.

Ettevõtte poolt peetava arvestuse juures saab eristada finants- ja juhtimisarvestust, mida on võrreldud tabelis 1. Finantsarvestus on suunatud tehingute dokumenteerimisele ja

selle kaudu organisatsiooni majandusliku korra kohta õige ja õiglase hinnangu saamisele. (Karu 2008, 37) Finantsarvestus on suunatud ettevõttevälistele kasutajatele nagu laenuandjad, investorid, kliendid, tarnijad, avalik sektor. Väliseid kasutajad huvitab ettevõtte tervikuna, näiteks laenuandjad tahavad infot, mis võimaldab hinnata, milline on ettevõtte võime laenukohustusi teenindajad. Väliseid kasutajaid ei huvita niivõrd see, millised on ettevõtte sisesed protsessid ning erinevate struktuuriüksuste majandustulemused. (Drury 2005, 7)

Tabel 1. Finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse võrdlus

Finantsarvestus	Juhtimisarvestus
Fookuseks on õige ja õiglase hinnangu andmine organisatsiooni majandustulemsutele	Fookuses on objektiivse ülevaate saamine organisatsiooni sisesest majandustulemuse kujunemisest
Suunatud põhiliselt välistarbijatele	Suunatud põhiliselt sisetarbijatele
Keskendub minevikule	Keskendub tulevikule
Organisatsiooni käsitletakse tervikuna	Keskendutakse organisatsiooni struktuuri üksustele või tegevuse segmentidele
Reguleeritud õigusaktidega	Reguleeritud organisatsioonisiseste dokumentidega
Ühesed põhimõtted	Palju erinevaid võimalusi teostamiseks
Kohustuslik	Vabatahtlik
Aruandeid koostatakse perioodiliselt vastavalt seaduse nõutele	Aruandeid võib koostada kõrge sagedusega

Allikas: autori koostatud Alver, Reinberg (2002); Drury (2005); Karu (2008) järgi

Juhtimisarvestus on suunatud põhiliselt ettevõtte sisekasutusele. Sellega soovitakse saada objektiivset ülevaadet, kuidas majandustulemused organisatsiooni siseselt kujunevad. (Karu 2008, 37) Juhtimisarvestuse kasutajateks on ettevõtte juhtkond ja spetsialistid, kes saavad selle põhjal teha analüüsi ja võtta vastu otsuseid. Juhtimisarvestus annab seega sisendi otsuste langetamiseks. (Drury 2005, 7) Juhtimisearvestuse kasutajateks võivad olla ka ettevõtte nõukogu ja ametiühingud ja kogu ettevõtte töötajaskond (Rich et al. 2011, 664).

Erinevalt finantsarvestustest, mis on ettevõtte jaoks seadusest tulenevalt kohustuslik, on juhtimisarvestus vabatahtlik. Juhtimisarvestus on suunatud peamiselt ettevõtte sisekasutusele ja seetõttu võib ettevõtte ise valida kas ja millist juhtimisarvestust peetakse. Ettevõtte saab juhtimisarvestuse korda reguleerida enda sisedokumentides. (Alver, Reinberg 2002, 15) Tulenevalt sellest, et juhtimisarvestus on vabatahtlik, siis ei ole see seaduse poolt täpselt reguleeritud. Seetõttu on võimalik kasutada palju erinevaid lähenemisi juhtimisarvestuse korraldamisel. (Drury 2005, 7)

Finants- ja juhtimisarvestus erinevad ajaperspektiivi poolest. Finantsarvestus põhineb minevikus toimunud tehingute dokumenteerimisel ja kajastamisel. Selle põhjal saadakse ülevaade sellest, millised olid ettevõtte majandustulemused minevikus. (Karu 2008, 37) Näiteks kui koostatakse ettevõtte kasumiaruanne, siis näitab see seda, millised olid ettevõtte tulud ja kulud mõnel ajaperioodil, mis on aruande koostamise ajaks juba möödunud ning need kulud ja tulud ei pruugi täpselt peegelda ettevõtte majandustegevust hetkel kui aruanne saab valmis.

Juhtimisarvestus on aga suunatud ettevõtte tulevikule. Juhtimisarvestus on sisendiks ettevõtte juhtimisel ja otsuste langetamisel. Seetõttu on juhtimisarvestuse juures oluline, milline on prognoositav ettevõtte majanduslik olukord tulevikus. Juhtimisarvestusega saadavat infot võib ettevõtte juhtkond kasutada selleks, et hinnata erinevate alternatiivsete otsuste võimalikke mõjusid tulevikus. (Rich et al. 2011, 668) Juhtimisarvestuse teistsugusele ajalisele perspektiivile viitab ka asjaolu, et seda võidakse teostada ajaliselt sagedamini. See võimaldab kasutada juhtimisarvestuses ajakohasemat informatsiooni, mis võimaldab langetada paremaid juhtimisotsuseid. (Drury 2005, 8) Finantsarvestuse informatsiooni kasutamisel juhtimisotsuste langetamiseks võib olla probleemiks, et aruannetes olevad andmed on juba vananenud. (Karu 2008, 37) Näiteks kui majandusaasta aruanne koostatakse mitmeid kuid pärast aruandeperioodi lõppu, siis ei pruugi selle põhjal olla enam võimalik adekvaatselt hinnata ettevõtte majandusseisundit.

Tänapäevases juhtimisarvestuses on oluliseks märksõnaks kliendile orienteeritus. Kuna ettevõtted otsivad järjest uusi võimalusi, kuidas pakkuda klientidele rohkem väärtust, siis peab juhtimisarvestus seda toetama. Seetõttu on ka juhtimisarvestuses kesksel kohal küsimused, kuidas on ettevõtte tegevus seotud klientidele väärtuse pakkumisega. (Rich et al. 2011, 668)

Kuluarvestus võib kuuluda nii finants- kui juhtimisarvestuse alla ning see on üheks kulude juhtimise osaks. Kuluarvestuse kaudu selgitatakse, miks ja kus tekkivad kulud. See tähendab, et tehakse kindlaks, kuidas on kulud seotud organisatsiooni struktuuriüksuste või protsessidega. (Karu 2008, 73)

Kuluarvestusel on mitmeid eesmärke. Kulu arvestusega saadakse esmalt teada ettevõtte kulude suurus, kusjuures on võimalik välja selgitada kulud erinevate toodete, teenuste, protsesside, struktuuriüksuste kaupa. See võimaldab kõrvutada tulusid ja kulusid ning analüüsida ettevõtte tegevuse tasuvust, samuti leida teenuste ja toodete omahinda.

Kuluarvestus võimaldab hinnata, kas ettevõttel on odavam mõnda protsessi teostada ise või see teiselt ettevõttelt sisse osta. Samuti võimaldab kuluarvestus kõrvutada eelarvestatud ja tegelikke kulusid. (Tulvi 2013, 476) Kuluarvestust võidakse teostada erinevate kuluobjektide kohta. Ettevõtte võib välja selgitada, millised on erinevate struktuuriüksuste kulud, milline on kulude jaotus toodete või teenuste järgi, kuidas on kulud seotud ettevõtte tegevuste ja protsessidega, kuidas jagunevad kulud regioonide ja klientide alusel. (Rich et al. 2011, 675)

Kuluarvestuse korraldamisel tuleb ettevõttel otsustada, milliseid meetodeid selle juures kasutada. Näiteks on küsimuseks, kas rakendada tegevuspõhist või traditsioonilist kuluarvestust, samuti milliste kuluobjektide lõikes analüüs läbi viia. Sobivate meetodite valik sõltub ettevõtte tegevuse eripärast ja ettevõtte võimalustest. Tuleb arvestada sellega, millised on ühe või teise meetodika rakendamise kulud ja saadav kasu. Igal juhul ei ole ratsionaalne kui kuluarvestuse rakendamise kulud on suuremad kui sellest saadav kasu. (Tulvi 2013, 476)

1.2. Tegevuspõhine kuluarvestus

Kõige lihtsam on ettevõtte kulusid analüüsida siis, kui kõik kulud oleksid otseselt seotud objektidega, mille vahel soovitakse kulusid jaotada. Näiteks kui kõik iga struktuuriüksuse kulud oleksid lihtsalt viisil üksteisest täielikult eristatavad ning ettevõttel ei oleks organisatsiooni tasandil üldiseid kulusid. Samuti oleks väga lihtne jaotada kulusid toodete vahel, kui iga kulu oleks seotud ainult ühe tootega ehk ettevõttel puuduksid kaudsed kulud, mis ei ole otseselt kindla tootega seotud. Paraku on tegelikkuses ettevõtete kulude arvestamine tunduvalt keerulisem. (Weygant et al. 2009, 152) Seetõttu on vajalik kuluarvestuse juures lahendada küsimus, kuidas jaotada üldkulusid objektidega, mille suhtes soovitakse kulusid arvestada. Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus lähenevad sellele erinevalt.

Traditsioonilise kuluarvestuse korral kasutatakse üldkulude jaotamiseks mahupõhist näitajat, milleks on tavaliselt tööjõukulu. Sisuliselt see tähendab, et üldkulud jaotatakse üksuste vahel vastavalt sellele, milline on tööjõulude jagunemine üksuste vahel. (Weygant et al. 2009, 154) Selline lähenemine on õigustatud kui ettevõttel on suhteliselt vähe üldkulusid, mistõttu ei ole väga oluline, kuidas neid täpsemalt jaotada. Samas mida suurem on ettevõtte poolt pakutav teenuste valik, seda suurem on ka üldkulude osakaal kogukuludest, mistõttu muutub olulisemaks nende jaotamine. (Tulvi 2013, 487)

Tegevuspõhise kuluarvestuse keskseks ideeks on, et kogu organisatsiooni tegevus on võimalik jaotada tegevusteks. Tegevused on vajalikud toodete valmistamiseks või teenuse pakkumiseks ja seeläbi tulude teenimiseks. Tegevusteks võivad olla näiteks seadmete hooldus, materjalide hankimine, klientidega suhtlemine, tellimuste vormistamine. (Heisinger 2009, 103) Tegevuste sooritamise seonduvad kulud, sest tegevuste sooritamine eeldab ressursside kasutamist. Igal kasutatud ressursil on kulu, mida on võimalik väljendada rahalises väärtuses. Seega seostades omavahel tegevusi ja ressursse, on võimalik hinnata tegevuse sooritamise kulu. (Kim 2017, 20) Selleks, et ettevõtte teeniks tulu, peab ta sooritama tegevusi, mis kulutavad ressursse. Ettevõttel on kulude optimeerimise jaoks oluline teada, millised on tegevustega seotud kulud. (Heisinger 2009, 103) Kulude jaotamine tegevuste vahel tähendab, et kulusid jaotatakse põhjuslike seoste alusel. See võimaldab hiljem välja selgitada, millised tegevused kulusid põhjustavad ning seda informatsiooni saab omakorda kasutada kulude juhtimiseks tegevuste kaudu. (Tulvi 2013, 487)

Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus on sarnased selle poolest, et mõlemal juhul toimub kulude jaotamine kulukeskuste vahel. Traditsioonilises kuluarvestustes on kulukeskusteks ettevõtte struktuuriüksused, tegevuspõhise kuluarvestuse korral aga tegevused, mis võivad hõlmata mitut struktuuriüksust. Traditsioonilises kuluarvestuses toimub kulude jaotamine kulukeskuste vahel vastavalt toodangumahule, tegevuspõhises kuluarvestuses on võimalik kulude jaotamiseks kasutada erinevat tüüpi kulukäitureid ning kulude jaotamine ei pea olema proportsionaalne toodangumahuga. (Drury 2005, 165) Kulukäituriks võib olla igasugune mõjur, sündmus, tegur või sündmus, mis põhjustab muutuseid kuludes ja millel alusel jaotatakse kulusid kuluobjektidele (Karu 2008, 97). Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused kulude jaotamisel avalduvad üldkulude jaotamisel. Tootmise otsekulud ehk kulud, mis on otseselt seotavad konkreetsete tooteühikutega, jagunevad mõlemal meetodi korral sarnaselt vastavalt toodangumahule, üldkulude puhul võimaldab aga tegevuspõhine kuluarvestus kasutada erinevaid lähenemisi nimetatud kulude jaotamiseks tegevuste vahel. (Heisinger 2009, 99)

Tegevuspõhise kuluarvestuse eeliseks on sellega kaasnev sügavam analüüs ja detailsem ülevaade kuludest. Kulude seostamine tegevustega võimaldab paremini kulusid juhtida ning leida, milliste tegevuste pealt ja kuidas on ettevõttel otstarbekas kulusid kokku hoida. (Sartorius et al 2007, 11) Sügavam analüüs võib siia parema arusaamiseni ettevõtte toimimisest ning teadlikumate ja paremini läbimõeldud otsusteni (Cohen et al 2005, 985).

Siiski sõltub analüüsi täpsus sellest, kui hästi suudetakse kulusid tegevuste vahel jaotada. Alati ei ole võimalik kõikide kulude tegevuste vahel jaotamiseks leida täpseid viise, mistõttu võivad analüüsi tulemused mõnede kulude osas jääda ebatäpseteks. (Weygant et al. 2009, 173)

Tegevuspõhise kuluarvestusega on võimalik saada täpsemat ja adekvaatsemat hinnangut toodete omahinnana kohta, sest see võimaldab paremini arvestada toodete omahinnas kaudseid kulusid. See omakorda võimaldab tooteid paremini hinnastada ning jälgida täpsemalt kasumlikkust. (Cohen et al 2005, 986) Samuti võimaldab tegevuspõhise kuluarvestusega saada detailsem informatsioon paremat kulude juhtimist ja optimeerimist. Kui saadakse täpsemini teada, kus ettevõttes kulud tekkivad ja kuidas need jaotuvad, siis see annab paremad võimalused leidmaks lahendusi kulude kokkuhoiuks. (Heisinger 2009, 110)

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine on sobiv olukorras, kus ettevõttel on palju otseselt toodangumahust mittesõltuvaid kulusid. Sellel põhjusel on tegevuspõhine kuluarvestus leidnud palju kasutamist teenindustevõtetes. (Sartorius et al 2007, 4) Tegevuspõhise kuluarvestuse populaarsust on kasvatanud ettevõtete protsesside muutumine keerulisemaks, kus inime tööjõudu on asendatud masinate ja infosüsteemidega, mistõttu ei anna üldkulude jaotamine tööjõukulude alusel adekvaatsete ülevaadet kulude tegelikust jagunemisest. (Weygant et al. 2009, 153). Kui aga ettevõttel on vähe toodangumahust mittesõltuvaid kulusid, siis võib traditsiooniliselt kuluarvestuselt tegevuspõhisele kuluarvestusele üleminekust saada kasu jääda tagasihoidlikuks ning kokkuvõttes ei pruugi kuluarvestussüsteemi muutmine end ära tasuda. (Cohen et al 2005, 985)

Samuti võib tegevuspõhist kuluarvestust pidada sobivaks, kui ettevõtte rakendab paljusid erinevaid ressursse ning seetõttu on ressursside seosed kuluobjektidega keerukad. Kui ressursside arv on väike, siis ei anna tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine kuigi suurt täiendavat informatsiooni. (Drury 2005, 151)

Kuna tegevuspõhine kuluarvestus on osakondade ülene, siis selle rakendamine võib tugevdada erinevate osakondade töötajate koostöö. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel erinevates osakondades töötavad inimesed näevad, kuidas nende osakonna tegevus mõjutab tegevuse kulusid (tegevus võib toimuda mitmes osakonnas). Kuna selle meetodika abil leitakse ka mitmesuguste abitegevuste kulud, siis võib tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine muuta kogu ettevõtte personali (ka abitegevustega seotud) kuludest rohkem teadlikuks. (Kim 2017, 134)

Tabel 2. Tegevuspõhise kuluarvestuse eelised ja puudused

Eelised	Puudused
Parem ja detailsem ülevaade ettevõtte kuludest	Rakendamise kulud
Paremad võimalused kulude juhtimiseks	Vaja valida organisatsiooni jaoks sobiv meetod
Täpsemomahinna määramine ja paremad võimalused toodete hinnastamiseks	Vastuseis ja eelavamused
Sobiv kasutada kui on palju tegevusmahuga mitteseotud kulusid	
Sobiv kui ettevõtte kasutab paljusid erinevaid ressursse	
Sobiv teenindusettevõtetele	
Suurendab töötajate teadlikkust kuludest	
Suurendab koostööd erinevate osakondade vahel	

Allikas: autori koostatud Cohen et al (2005), Sartorius et al. (2007), Weygant et al. (2009), Heisinger (2009), Kim (2017) järgi

Tegevuspõhise kuluarvestuse puuduseks või pidada selle rakendamise keerukust, andmete kogumise ja analüüsimisega kaasnevat töömahtu. Probleemiks võib olla, et ei suudeta leida organisatsiooni jaoks sobivat viisi tegevuspõhise kuluarvestuse kasutuselevõtuks. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel esineb suur töömaht süsteemi kasutuselevõtul, kui on vajalik selgitada välja tegevused mida hakatakse analüüsima. Suutmatust jõuda selgusele, milliseid tegevusi peaks analüüsima, võib olla üheks põhjuseks, miks otsustatakse tegevuspõhist kuluarvestust mitte rakendada. (Sartorius et al 2007, 6-7) Kuna tegevuspõhise kuluarvestuse süsteem on keerukam rakendada, siis võib see tekitada töötajates vastuseisu, eriti kui üleminek uuele süsteemile toob osadele töötajatele kaasa lisäülesandeid. Osadel töötajatel võib olla tekkinud negatiivne eelarvamus tegevuspõhise kuluarvestuse suhtes, eriti kui nad on kuulnud juhtumitest, kus ettevõtted ei ole suutnud selle rakendamisel edu saavutada. (Cohen et al 2005, 985)

Tegevuspõhise kuluarvestuste edukaks rakendamiseks peavad olema täidetud mitmed eeldused. Sartorius et al. (2007, 15) uurimistulemuste kohastelt on selle juures kriitilisteks eduteguriteks juhtkonna toetus, tegevuspõhise kuluarvestuse sidumine juhtimise ja ettevõtte teiste protsessidega, vastavate oskustega personali olemasolu ja personali koolitused, piisavad ressursid ja infotehnoloogilised lahendused.

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks käigus selgitatakse välja, milliseid tegevusi organisatsioonis tehakse ning millised on nende tegevustega seotud kulud (tegevuse kulud) Tegevuse kulu all mõistetakse kulusid, mis on seotud vastava tegevuse sooritamise. (Karu 2008, 74)

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks on vaja (Drury 2005, 165; Karu 2008, 253):

1. Selgitada välja organisatsiooni jaoks kõige olulisemad tegevused;
2. Määratleda kulukeskused;
3. Määratleda kulukäituriid kõikide tegevuste jaoks (ressursi kulukäituriid) ;
4. Jaotada kulud tegevuste vahel.
5. Määratleda kulukäituriid seostamaks tegevusi kuluobjektidega (tegevuse kulukäituriid);
6. Jaotada kulu kuluobjektide vahel.

Seega rakendatakse tegevuspõhises kuluarvestuses kahesammulist kulude jaotamist. Alguses jaotatakse kulud tegevuste vahel ja seejärel tegevuste kaudu kantakse kulud üle kuluobjektidele. (Kim 2017, 21)

Tegevuspõhise kuluarvestuste esimese sammu juures on vajalik koostada nimekiri tegevustest, mille vahel hakatakse kulusid jaotama. Paratamatult ei ole võimalik tegevuste loetelusse kaasata kõiki organisatsioonis esinevaid tegevusi, sest sellisel juhul muutub kuluarvestuse süsteem liiga keeruliseks. (Weygant et al. 2009, 173) Arvestuses kasutavate tegevuste hulk ei pea olema väga suur ja paljud ettevõtted (eriti väiksemad) hoiavadki arvestussüsteemi lihtsa, keskendudes ainult olulisematele tegevustele. Kui süsteem on rakendatud, siis on võimalik seda tulevikus keerulisemaks muuta ja tegevusi lisada. (Cohen et al 2005, 997)

Tegevuste nimekirja koostamisel võib esialgu jaotata ettevõtte tegevuse suuremateks protsessideks ning need hiljem omakorda tegevusteks. See võimaldab viia läbi analüüsi erineva detailsusastmega. Oluline on, et iga tegevuse kohta õnnestuks leida üks kulukäitur, mis seob selle tegevuse kulusid kõige paremini. (Tulvi 2013, 491) Tegevused saab jaotada vastavalt nende esinemisele ettevõtte protsessides ühiku, partii, tootega ja ka kogu ettevõtte tegevusega seotud tegevusteks. Ühiku tasemel tegevused on vaja sooritada iga tooteühiku valmistamisel, näiteks toote valmistamine, pakkimine ja kontroll. Partii taseme tegevused sooritatakse iga tootepartii kohta, näiteks masinate seadistamine. Toote tasandi tegevused on seotud konkreetse toote liigiga nagu näiteks toote välja töötamine ja katsetamine. Ettevõtte tasandi tegevused on seotud kogu ettevõtte tegevusega nagu turundus või raamatupidamine. (Dickinson, Lere 2003, 302)

Tegevuste väljaselgitamise järel võib need jaotada väärust loovateks ja mitteloovateks. Eristamise aluseks on, et väärtust loovad tegevused suurendavad toote või teenuse väärtust, väärtust mitteloovad tegevused aga mitte. Selline eristamine võimaldab hilisema analüüsi juures otsustada, milliseid kulusid on olulisem kokku hoida. Ettevõtted peaksid üritama hoida kokku rohkem väärtust mitteloovaid kulusid, väärtust loovate kulude arvelt kokku hoidmisega kaasneb oht, et toote või teenuse väärtus võib väheneda. (Weygant et al. 2009, 173)

Selleks, et oleks võimalik hinnata tegevuse kulusid, on vajalik seostada omavahel tegevused ja kulud. Iga tegevus võib olla seotud ühe või mitme kuluga. Näiteks võib tegevusega olla seotud nii materjali- kui tööjõukulu. (Heisinger 2009, 103) Kulude ja tegevuste seostamiseks kasutatakse kulukäitureid. Kulukäituriks võib olla igasugune mõjur, sündmus, tegur või sündmus, mis põhjustab muutuseid kuludes ja millel alusel jaotatakse kulusid kuluobjektidele. (Karu 2008, 97)

Tegevuspõhises kuluarvestuses toimub kulude jaotamine kaks korda. Esimesena jaotatakse kulud tegevustele ning teisena jaotatakse kulud tegevuste kaudu kuluobjektidele (toodetel, teenustele, klientidele, regioonidele, projektidele jne). Esimesel juhul kasutatakse selleks ressursi kulukäitureid ja teisel juhul tegevuse kulukäitureid. Ressursikulu käituri abil seostatakse ressursside kulude tegevustega. Tegevuse kulukäituri abil jaotatakse tegevuste kulud kuluobjektide vahel. (Karu 2008, 254-255)

Tegevuspõhises kuluarvestuses kasutatakse kahte tüüpi kulukäitureid: mahupõhised ja mittemahupõhised. Mahupõhiste kulukäituri rakendamisel tehakse eeldus, et kulud on samas proportsioonis toodangukogusega. Mahupõhiste kulukäituri näidetena võib tuua seadme tööaja või töötjate töötunnid. Mahupõhiste kulukäituri kasutamine on otstarbekas, kui tegevus on otseselt seotud toote valmistamisega. Näiteks kui on teada, et toode tuleb enne transporti pakkida, siis on oluline iga toote transporti juures arvestada selle pakkimiseks tehtavaid kulusid proportsionaalselt transportitavate toodete arvuga. (Drury 2005, 147)

Mahupõhised käituriid võivad olla otseselt seotud tooteühikuga, näiteks toote valmistamise tööjõukulud või materjali kulu. Mahupõhised käituriid võivad olla seotud ka mitme tooteühiku või partiiga. (Drury 2005, 167) Mahupõhiste kulukäituriid on näiteks otsesed töötunnid, materjalikulu või masintunnid (Karu 2008, 98).

Mittemahupõhiste kulukäituriid juures ei tehta eeldust, et kulud on seotud toodangukogusega. Eelkõike on siin tegemist ettevõtte põhitegevust toetavate protsessidega,

mis ei ole otseselt seotud tootmisega. Näiteks kui tegemist on ruumide rendi või hoonete heakorratöödega, siis nende maht ei ole otseses seoses toodangumahuga. (Drury 2005, 148)

Kulukäiturite valiku juures on oluline, et käituriid väljendaksid oleksid võimalikult tugevalt kulude tekkimisega seotud, et käiturite aluselt kulude jaotamine annaks adekvaatse ülevaate kuludest. Samal ajal on oluline, et kulukäiturite kohta oleks võimalik mõistliku jõupingutusega andmeid koguda. (Weygant et al. 2009, 173) Kulukäiturite kohta info kogumiseks võib kasutada erinevaid andmeallikaid. Osadel juhtudel on võimalik rakendada mõõtmisi ja vaatluseid selgitamiseks välja, milline on kulukäitur määr erinevate tegevuste juures. Samuti on võimalik on intervjuerida ettevõtte töötajaid, kes omavad kulukäituri kohta head ülevaadet. Tööaja kulu hindamiseks on võimalik kasutada vaatluseid ning samuti on võimalik rakendada ajakasutuse päevikuid. Kulukäiturite kohta info saamiseks võib kasutada ka ligikaudseid hinnanguid, kui täpsemat infot ei ole võimalik koguda või see ei ole otstarbekas. (Roztocki et al. 2004, 19)

Ressursi kulukäituride kaudu jaotatakse kulud tegevustele. Selle jaoks on vaja leida ressursikulu käituri määr, mis saadakse kui ressursi kulu jaotatakse kulukäituri mahuga (Kim 2017, 58):

$$\text{ressursi kulukäituri määr} = \frac{\text{ressursi kogukulu } (EC_j)}{\text{kulukäituri kogumaht}}$$

Näiteks kui ressursiks on projektijuhi tööaeg, mille kogukulu (ressursi kulu) on 1500 eurot kuus ja kui projektijuhi tööaeg kuus on 168 tundi, siis on projekti juhi tööaja kulukäituri määr 8,93 eurot tunnis.

Et jaotata kulusid tegevuste vahel on vajalik määratleda ressurside ja tegevuste seosed. Iga ressursi E_j ja tegevuse A_i paari kohta saab leida ressursi ja tegevuse seose (*Expenditure-Activity-Dependence*) EAD_{ij} . Liikmed EAD_{ij} on võimalik leida, kui jagatakse omavahel ressursi E_j kulu tegevuse A_i kohta EC_{ij} ressursi E_j kogukuluga EC_j . Seega

$$EAD_{ij} = \frac{EC_{ij}}{EC_j}$$

Nimetatud seosed saab koondada EAD maatriksisse (tabel 3), milles tegevused on kujutatud ridades ja ressursid veergudel. Maatriksi elemendid EAD_{ij} on 0 ja 1 vahel paiknevad arvud, mis näitavad kui suur osa ressursist j kulub tegevusele i . Iga veeru summa võrdub 1-ga. Osa maatriksi elemente võib võrduda 0-ga, mis tähendab, et kõik ressursid ja tegevused ei pea omavahel seotud olema (kõik tegevused ei kasuta kõiki ressursse).

Tabel 3. Ressursi ja tegevuse seose EAD maatriks

Ressurss Tegevus	E_1	E_2	...	E_j	...	E_m
A_1	EAD_{11}	EAD_{12}	...	EAD_{1j}	...	EAD_{1m}
A_2	EAD_{21}	EAD_{22}	...	EAD_{2j}	...	EAD_{2m}
...
A_i	EAD_{i1}	EAD_{i2}	...	EAD_{ij}	...	EAD_{im}
			
A_n	EAD_{n1}	EAD_{n2}	...	EAD_{nj}	...	EAD_{nm}
Summa	1	1	1	1	1	1

Allikas: autori koostatud Roztocki et al. (2004, 22) järgi

Kui korrutada omavahel ressursi kulukäituri määr ja kulukäituri maht konkreetse tegevuse juures, siis saadakse nimetatud ressursi kulu selle tegevuse juures. Kui summeerida kõikide ressursside kulud tegevuse juures, saadakse tegevuse kulu. (Karu 2008, 255)

Kulude jaotamise teises osas on vaja määratleda tegevuste kulukäituriid, mis seovad omavahel tegevusi ja kuluobjekte. Tegevuste kulukäituriid väljendavad tegevuste mahtu ning need on vajalik määratleda selliselt, et nende järgi oleks võimalik jaotada tegevused kuluobjektide vahel. (Roztocki et al. 2004, 19) Tegevuse kulukäituri määr võrdub tegevuse kulu ja tegevuse ühikute arvu suhtega ning see näitab kulu ühe tegevuse ühiku kohta ehk kui palju maksab üks tegevuse ühik (Karu 2008, 255):

$$\text{tegevuse kulukäituri määr} = \frac{\text{tegevuse kogukulu } (AC_i)}{\text{tegevuse kogumaht}}$$

Selleks, et jaotada tegevuste kulud kuluobjektidele, on vajalik teada, millisel määral kuluobjektide juures tegevusi rakendatakse. Seda väljendavad tegevuste ja kuluobjektide seosed. Iga tegevuse A_i ja kuluobjekti O_k ja paari kohta saab leida tegevuse ja kuluobjekti seose (*Activity-Object-Dependence*) AOD_{ik} . Liikmed AOD_{ij} on võimalik leida, kui jagatakse omavahel tegevuse A_i kulu kuluobjekti O_k kohta AC_{ik} tegevuse A_i kogukuluga AC_i . Seega

$$AOD_{ik} = \frac{AC_{ik}}{AC_i}$$

Nimetatud seosed saab koondada AOD maatriksisse (tabel 4), milles tegevused on kujutatud veergudes ja kuluobjektid ridades. Maatriksi elemendid AOD_{ik} on 0 ja 1 vahel paiknevad arvud, mis näitavad kui suur osa tegevuses i on seotud kuluobjektiga k . Iga veeru summa võrdub 1-ga.

Tabel 4. Tegevuse ja kuluobjekti AOD maatriks

Tegevus Kuluobjekt	A_1	A_2	...	A_i	...	A_n
O_1	AOD_{11}	AOD_{12}	...	AOD_{1i}	...	AOD_{1n}
O_2	AOD_{21}	AOD_{22}	...	AOD_{2i}	...	AOD_{2n}
...
O_k	AOD_{k1}	AOD_{k2}	...	AOD_{ki}	...	AOD_{kn}
			
O_p	AOD_{p1}	AOD_{p2}	...	AOD_{pi}	...	AOD_{pn}
Summa	1	1	1	1	1	1

Allikas: autori koostatud Roztocky et al. (2004, 22) järgi

Kui korrutada omavahel tegevuse kulukäituri määr ja tegevuse maht konkreetse kuluobjekti juures, siis saadakse nimetatud tegevuse kulu kuluobjekti juures. Kui summeerida kõikide tegevuste kulud kuluobjekti juures, saadakse kuluobjekti kulu. (Karu 2008, 255)

Kulude jaotamisel tegevuste vahel on praktikas probleemiks, et ühe tegevusega võib olla seotud palju ressursse, mistõttu tuleb kasutada palju ressursi kulukäitureid ning iga tegevuse ja kulukäituri vahelise seose kohta tuleb leida ressursi kulukäituri määr. See muudab kuluarvestuse keeruliseks ja ajamahukaks. Selle probleemi lahendamiseks võib kasutada kulude jaotamisel kasutada lihtsustatud lähenemist, kus kulud jaotatakse tegevuste vahel vastavalt tegevuste sooritamiseks kulutatud ajale. (Kaplan, Anderson, 2013, 7). Sellisel juhul on tegemist ajakäituri tegevuspõhise kuluarvestusega, mille juures kasutatakse ajapõhiseid võrrandeid. Ressursside kulud jaotatakse tegevustele nende võrrandite abil. Kulude jaotamiseks tegevuste vahel on vajalik teada vaid tegevuse ajakulu ning ettevõtte poolt kasutatava ressurside võimsuse kulus ajaühiku kohta. (Karu 2008, 257)

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel tuleb arvestada, millised on süsteemi rakendamise ja käiguhoidmise kasud ja kulud. Kui tegevuspõhise kuluarvestuse süsteem muutub liiga keeruliseks, siis suurenevad sellega seotud kulud. Oluline on hinnata, millist kasu saab ettevõtte kuluarvestusest ja kas see arvestades kulusid, on ettevõtte jaoks otstarbekas. Kuluarvestus ei ole ettevõtte tegevuse lõppeesmärgiks, vaid see peab aitama ettevõttel saavutada teisi eesmärke. (Drury 2005, 115) Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamist saadav kasu sõltub ka sellest, millisel määral suudetakse kuluarvestuse tulemusi ettevõtte tegevuses ära kasutada. Kui arvestuse tulemusi ei kasutata otsuste langetamisel infoallikana, või tehakse seda vaid vähesel määral, siis ei ole tegevuspõhises kuluarvestusest kokkuvõttes palju kasu. (Cohen et al. 2005, 985)

1.3. Ekspedeerimine kui tegevusala ja ekspedeerimise kulud

Ekspedeerimise all mõistetakse vedude korraldamist koos sellega kaasnevate teenuste täitmisega. Tegemist on käsundi täitmisega ehk ekspedeerija korraldab vedusid vastavalt kliendi poolt antud käsundile. (Suursoo 2016, 19) Käsund tähendab ühe isiku poolset lepingust tulenevat kohustust osutada teisele isikule teenuseid (Võlaõigusseadus 2001). Ekspedeerija korraldab kauba kohaletoimetamise ning võtab sealjuures vastutuse selle eest koos selleks vajalike ettevalmistavate, terminali-, transpordi ja muude tegevustega. Ekspedeerija ei ole üksnes vahendaja kauba saatja ja saaja vahel, vaid tema ülesandeks on veo organiseerimine valides iseseisevalt selleks sobivad transpordiliigid. (Kiisler 2011, 252) Veo organiseerimist võib pidada ekspedeerimise põhiteenuseks, mida aga täiendavad mitmed teised teenused (Tulvi 2013, 127).

Ekspedeerija peamisteks tegevusteks on (Kiisler 2011, 253-254):

- Transporditeenused koos vedaja või vahendaja vastutusega. Ekspedeerija võib teostada kaubavedu ise (oma transpordivahenditega) või siis korraldada selle koostööpartnerite kaudu;
- Konsolideerimisteenused ning kauba kokku- ja laialivedu. Ekspedeerija võib koondada täiskoormast väiksemad saadetised täiskoormaks, vedada kaubad põhiveo jaoks kokku või pärast põhivedu sihtkohas laiali;
- Kauba peale- ja mahalaadimine;
- Tolliteenused. Siia alla kuuluvad kaupade deklareerimine klientide eest kas enda või kliendi nimel. Ekspedeerija võib tegeleda ka kauba ekspordiks või impordiks vajalike dokumentide hankimise ja vormistamisega (load, sertifikaadid);
- Veosekindlustuse vormistamine;
- Kauba pakkimine ja märgistamine, mis võib toimuda kas kaubasaatja juures või ekspedeerija enda laos või terminalis;
- Kauba kontrollimine ostja soovil;
- Treilerite, konteinerite ja kaubaaluste väljarentimine;
- Konsultatsiooniteenused;
- Projektide ekspedeerimine ja uute projektide väljatöötamine koostöös klientidega.

Vajaduse korral võib ekspedeerija tegeleda ka kauba maksumuse sissenõudmisega ostjalt (Kiisler 2011, 252). Klientide jaoks on ekspedeerimisteenuse kasutamine mugavam võrreldes üksnes veoteenuse tellimisega. Ekspedeerimisteenus ongi arenenud veoteenusele kui põhiteenusele täiendavate teenuste lisamise kaudu, näiteks on lisandunud terminali- ja laoteenused ning tolliaagentuuriteenused. (Tulvi 2013, 127)

Ekspedeerija poolt pakutavate teenuste valik on siiski kitsam kui logistikafirmade oma, kuigi piir ekspedeerimis- ja logistikafirmade vahel on hägune, sest paljud ekspedeerimisega tegelevad ettevõtted nimetavad end logistikafirmadeks. Teoreetilisest vaatenurgast lähenedes eristab logistikafirmat ekspedeerimisfirmast laiem teenuste valik. Logistikafirmad pakuvad ekspedeerimisteenuseid, kuid nad osutavad täiendavalt veel mitmeid kliendile väärtust lisavaid teenuseid nagu komplekteerimine, pakkimine, tellimuste töötlemine, kvaliteedikontroll, tagastuslogistika. Logistikafirmade kasutavad infotehnoloogilisi lahendusi ulatuslikumalt kui ekspedeerijad. Samuti on logistikafirmad oma tegevuses paindlikumad ja kohandavad oma teenuseid rohkem klientide nõudmistele ja vajadustele. (Kiisler 2011, 254)

Ekspedeerimisteenuse keskseks oskas võib pidada veoteenust. Ekspedeerimise korral toimub vedu ekspedeerimisfirma vastutusel vastavalt sõlmitud ekspedeerimislepingule. Rakendatakse piiratud vastutust, mis tähendab, et ekspedeerija ei pea hüvitama kahjustunud või kaduma läinud kauba väärtust täies ulatuses. Vastutuse ülempiir määratakse vastavalt kahjustunud või kaduma läinud kaupade massile sõltuvalt transpordiliigist. Lisaks on teatud juhtudel näiteks vääramatut jõud, kauba puudulik kvaliteet või pakend võimalik ekspedeerijal vastutusest vabaneda. (Kiisler 2010, 260-261) Ekspedeerija vastutus võib siiski erineda sõltuvalt temaga sõlmitud ekspedeerimislepingust. Ekspedeerija vastutus on erinev tulenevalt sellest, kas ekspedeerija on määratletud vedaja või vahendajana. (Eesti Logistika ja Ekspedeerimise Assotsiatsioon 2016)

Vedude korraldamise juures tuleb ekspedeerijal langetada mitmeid valikuid arvestades sealjuures kliendi nõudmistega. Kui klient esitab pakkumuses andmed veetava kauba, selle siht- ja lähtekoha ning pealelaadimise aja ning soovitud tarnetähtaja kohta (Kiisler 2010, 270), siis ekspedeerija peab valima transpordiliigi, mis võimaldab kliendi soove kõige paremini täita. Transpordiliigi valikut mõjutava mitmed tegurid nagu kaubaliik, nõutav tarnesagedus, veokaugus, lähte- ja sihtkoha geograafiline asukoht, kauba mõõtmed, laadimis- ja tarnetingimused (Tulvi 2013, 140).

Ekspedeerimisega tegeleva ettevõtte kulud sõltuvad sellest, milliseid teenuseid ettevõttele pakutakse. Kui ekspedeerimise keskse funktsiooni moodustab veoteenus, siis järelikult on ekspedeerimisfirmas olulisel kohal veoteenusega seotud kulud. Veokulud jagunevad omakorda põhivedude ja jaotusvedude kuludeks ning vedudega seotud ekspedeerimistoimingute kuludeks. (Tulvi 2013, 478) Veokulud sõltuvad sellest, kas ekspedeerija teostab vedusid oma veovahenditega või tellib vedusid koostööpartneritelt. Esimesel juhul koosnevad veokulud paljudest kululiikidest, teisel juhul maksab ekspedeerija veoteenuse eest vastavalt kokkulepitud hinnale ning ekspedeerija ei pea tegema eraldi kulutusi kütusele, veovahendi juhtide töötasule jne. (Wang 2014, 50)

Ekspedeerija kulud jagunevad püsikuludeks ja muutuvkuludeks. Püsikulud ei sõltu osutatud teenuse mahust ning need esinevad ettevõttel ka siis, kui ettevõtte tegevus üldse puuduks või oleks ajutiselt peatatud. Muutuvkulude maht aga kasvab vastavalt ettevõtte tegevusmahule. (Karu 2008, 113) Püsikuluks on näiteks ettevõtte kontori rendikulu või veokite kindlustusmaksed, muutuvkuluks aga näiteks veokite kütusekulu.

Veoteenuse kulud sõltuvad kasutatavaste veoliigist, näiteks nii maanteevedudel kui meretranspordil on oma spetsiifilised kulud. Samas saab siiski erinevate veoliikide üleselt tuua välja peamised vedudega seotud kululiigid. Kui veovahendid kuluvad ettevõttele endale, siis seonduvad nende omamisega amortisatsioonikulud. Aja jooksul veovahendite väärtus nii kulumise kui moraalse vananemise tõttu langeb. Amortisatsioonikulu arvestatakse perioodiliselt vastavalt veovahendite maksumusele. (Lastik 2012, 17) Veovahenditega seonduvad veel nende hoolduse ja remondikulud, samuti veovahendite kindlustuse kulud. Veovahenditega seonduvad veel kulud nende hoidmisele, näiteks maanteeveokite puhul garažeerimise ja parkimise kulud. (Tulvi 2013, 499-500)

Veovahendite amortisatsioonikulu on veokulude hulgas kõige suuremaks püsikuluks, sest veovahendite hinnad on kallid. Juba maanteevedude juures maksab üks veovahend kümneid või sadu tuhandeid eurosid ning teiste veoliikide puhul veelgi rohkem. (Tulvi 2013, 498)

Vedude teostamise juures on olulisteks kuludeks kütusekulud ja tööjõukulud. Kütusekulu sõltub otseselt teostatud vedude mahust. (Lastik 2012: 22) Kütusekulu moodustab sageli kõige suurema osa veoga seotud muutuvkuludest (Tulvi 2013, 499).

Osa tööjõukuludest, näiteks veokite juhtide kulud, on samuti otseselt seotud vedude mahuga. Teine osa tööjõukuludest nagu administratiivpersonali töötasud, on veoamahtudest

sõltumatud. (Lastik 2012: 22) Kuna vedusid teostavad töötajad peavad viibima oma tööga seondult elukohast eemal, siis lisanduvad töötasudele lähtuskulud, mõnedel juhtudel on vajalik tasuda ka töötajate majutuse eest (Tulvi 2013, 499)

Kui ekspedeerija oma tegevuse käigus ladustab kaupu, siis moodustavad ühe osa tegema tegevuse kuludest laokulud. Nende hulka kuuluvad laohoonetega seotud kulud, seadmete ja inventarikulud, tööjõukulu, infotehnoloogia kulu, valveteenuse kulud, jäätmekäitluse kulud. (Tulvi 2013, 478)

Ekspedeerimisettevõtete kindlustuskulud ei piirdu üksnes veovahendite kindlustusega. Selle kasutavad ekspedeerijad vedaja vastutuse kindlustust. Eesti Ekspedeerijate Assotsiatsiooni liikmetele on vastutuse kindlustamine põhikirjaline kohustus. (Suursoo 2016, 262)

Ekspedeerimisettevõttel esineb nii nagu ka igal teisel ettevõttel tegevuse üldkulusid. Siia alla võib lugeda ettevõtte üldise juhtimisega seotud kulud, bürookulud, infotehnoloogia kulud, raamatupidamise kulud. Märkimisväärse osa ettevõtte kuludest võivad moodustada turunduskulud. (Tulvi 2013, 500)

2. EURO GULF OÜ KULUDE ANALÜÜS JA TEGEVUSPÕHISE KULUARVESTUSE RAKNEDAMINE

Töö teises peatükis analüüsitakse Euro Gulf OÜ kulusid ja rakendatakse antud ettevõtte näitel tegevuspõhist kuluarvestust. Teine peatükk jaguneb kolmeks alapeatükiks, nendest esimeses antakse ülevaade ettevõtte senisest tegevusest, tuuakse välja ettevõtte poolt pakutavad teenused, kirjeldatakse ettevõtte majandustulemusi ja struktuuri. Samuti tuuakse esimeses alapeatükis välja Euro Gulf OÜ kulud ning selgitakse, millega on erinevad kuluartiklid seotud. Teises alapeatükis rakendatakse tegevuspõhist kuluarvestust. Selleks määratletakse esmalt ettevõtte poolt pakutavad teenused kui kuluobjektid ja tuuakse välja tegevused, mille suhtes kuluarvestust rakendatakse. Seejärel määratletakse kulukäituriid, mille põhjal jaotatakse kulud tegevuste ja teenuste vahel. Selle tulemusena saadakse erinevate Euro Gulf OÜ poolt pakutavate teenuste kulud. Kolmandas alapeatükis arutletakse analüüsi tulemuste tähenduse üle ning esitatakse ettepanekud Euro Gulf OÜ kulude optimeerimiseks.

2.1. Euro Gulf OÜ tegevuse ülevaade ja kulud

Euro Gulf OÜ on 2015.a. asutatud ekspedeerimisteenuseid pakkuv ettevõtte. Ettevõtte tegeleb rahvusvaheliste vedudega üle kogu maailma, kuid peamiselt on keskendunud Venemaal toimuvatel vedudele. Ettevõtte rakendab erinevaid transpordiliike, sh maantee-raudtee-, mere- ja õhuvõed. Muuhulgas tegeleb ettevõtte erikäsitletavad nõudvate kaupadega nagu ohtlikud veosed ja kiiresti riknevad kaubad.

Ettevõtte pakub klientidele võimalust täisteenuseks, mis hõlmab nii vedude korraldamist kui tollivormistust. Sellega seoses on võimalik klientidel valida kolme erinevat tüüpi teenuse vahel:

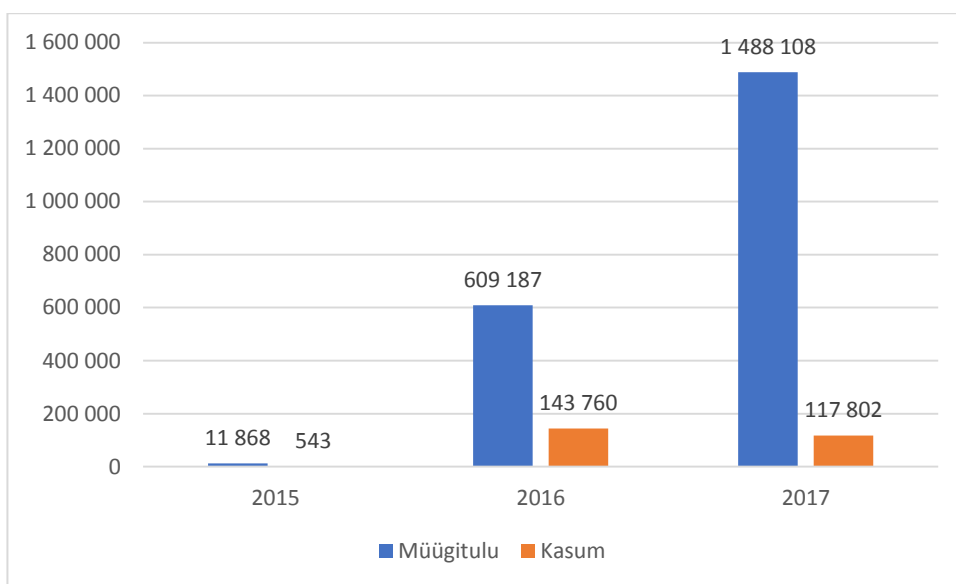
- Täisteenus. Sisaldab vedude korraldamist koos tollivormistusega. Kliendi jaoks kõige lihtsam ja mugavam võimalus.
- Transporditeenus. Klient korraldab ise tollivormistuse, ettevõtte korraldab üksnes veod.

- Tollivormistus. Klient korraldab veod oma transpordivahendiga või teise veoettevõtte kaudu, Euro Gulf OÜ korraldab tollivormistuse

Lisaks tegeleb ettevõtte juriidilise nõustamisega. Seda võib pidada täiendavaks teenuseks, mis tavaliselt toimub tollivormistusega koos ning seetõttu ei ole seda eelnevas loetelus eraldi välja toodud. Kliente nõustatakse kaupade deklareerimise ning ka muude transpordiga seotud küsimuste osas.

Ettevõtte ise veoteenuseid ei paku, sest ettevõttel endal puuduvad veovahendid. Selle asemel tehakse koostööd veoettevõtetega, kelle teenuseid vahendatakse. Samuti tehakse koostööd tolliagentidega tollivormistuse osas.

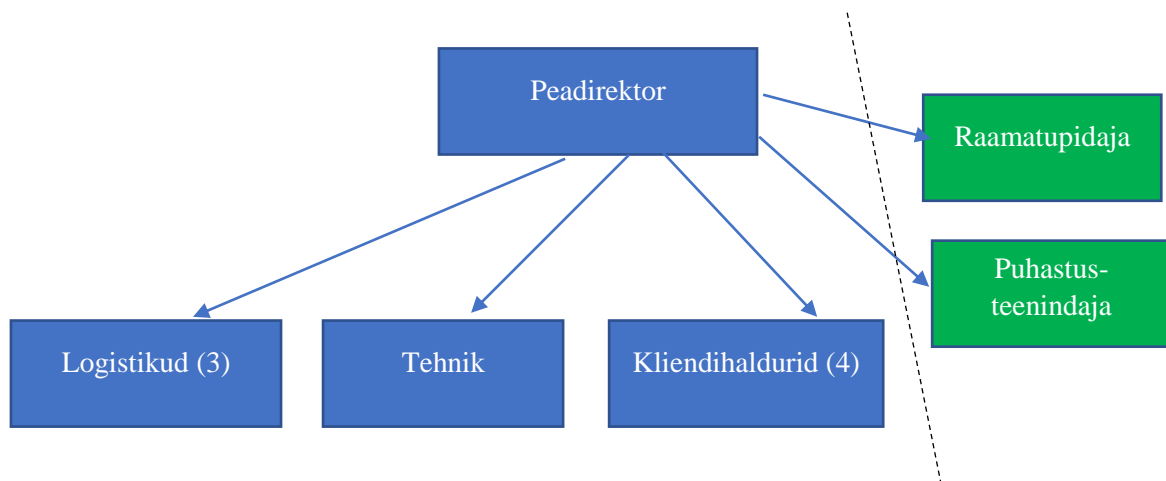
Euro Gulf OÜ on oma lühikese tegutsemisajaloo jooksul kiiresti oma tegevusmahtu kasvatanud ning see väljendub ka ettevõtte majandustulemustes. 2017.a. on toimunud kiire kasv võrreldes 2016.a. ning 2017.a. ulatus ettevõtte müügitulu ligi 1,5 miljoni euroni. Ettevõtte kasum on 2017.a. küll veidi vähenenud võrreldes 2016.a., kuid ettevõtte on kogu oma tegevusajaloo jooksul olnud kasumlik. (Joonis 1)



Joonis 1. Euro Gulf OÜ müügitulu ja puhaskasum 2015.-2017.a

Allikas: autori koostatud Euro Gulf OÜ andmetel

Ettevõttes on 2018.a. esimese poole seisuga üheksa töötajat (Joonis 2). Ettevõtte tegevust juhib peadirektor, kes lisaks juhtimisülesannetele tegeleb ise ka võtmeklientidega suhtlemisega, toimides sisuliselt nende kliendihaldurina.



Joonis 2. Euro Gulf OÜ struktuur

Allikas: autori koostatud

Ettevõttes töötab neli kliendihaldurit. Kliendihaldurite peamiseks tööülesandeks on klientidega suhtlemine, nende tellimuste vastuvõtmine, pakkumiste koostamine ja saatmine klientidele. Samuti igasugune muu vajalik suhtlus klientidega, mis esineb seoses eksperdeerimisteenuse pakkumisega. Näiteks kliendihaldur küsib vajaliku infot kauba kohta, et seda deklareerida õigesti tollis (kaupade koodid, kirjeldus, kaubamärgid, kaupade suurus ja kaal). Kliendihaldurid edastavad vajadusel kliendile infot kaubasaadetiste asukohta ja kohalejõudmise kohta. Kliendihaldurite ülesandeks on ka logistikutega suhtlemine, nad vahendavad kliendi tellimuse logistikutele ja saavad logistikutelt info, mille põhjal saavad koostada kliendile pakkumuse. Lisaks tegelevad kliendihaldurid tollivormistusega, milleks nad suhtlevad tolliagentidega. Kliendihaldurid tegelevad ka klientidele juriidilise nõustamise pakkumisega, näiteks nõustatakse kliente, kuidas on vajalik kaupu tollis deklareerida, millised on nõuded kaupade veole üle piiri jne. Juriidiline nõustamine täiendab tollivormistuse teenust.

Ettevõttes töötab kolm logistikut. Logistikute tööülesandeks on transporditeenuse kohta päringute tegemine. Kui kliendihaldur edastab logistikule tellimuse, siis võtavad logistikud ühendust ettevõtte koostööpartneritega ja uurivad vedude teostamise kohta. Ettevõttel on mitmeid koostööpartnereid, kellega on kokku lepitud kindlad hinnad vedudele. Logistikud võtavad sageli pakkumisi mitmetelt transpordiettevõtetele, eesmärgiga leida kliendi jaoks sobivaim pakkumine (tavaliselt soodsaima hinnaga pakkumine). Kui on saadud vastused koostööpartneritele, siis edastatakse need kliendihalduritele. Logistikud tegelevad veel ka transpordiga seotud dokumentide vormistamisega, saadavad need tollipunktidesse.

Ettevõttes töötab üks tehnik. Tema tööülesannete hulka kuulub ettevõtte infosüsteemide ja tehniliste vahendite (arvutid, modem, printerid jne) hooldus ja remont. Kuna need tööülesanded regulaarselt väga palju aega ei nõua, siis tegeleb ta ka logistikute abistamisega nende põhitöö juures.

Raamatupidamine ja puhastusteenus on korraldatud sisseostetavate teenustena. See tähendab, et raamatupidaja ja puhastusteenindaja ei ole ettevõtte koosseisulised töötajad. Nendel töötajatel on isiklikud ettevõtted, millega on Euro Gulf OÜ sõlminud lepingud nimetatud teenuste osas.

Kuna ettevõtte tegevus on kiiresti kasvanud, siis järgnevalt kirjeldatakse ettevõtte kulusid 2018.a. I kvartalis. 2018.a. I kvartalis olid ettevõtte tulud kokku 576 487 eurot, mis lubab arvata, et 2018.a. müügitulu tuleb rohkem kui 2 miljonit eurot, võimalik, et isegi 2,5 miljonit eurot. Kuigi pikema tavapäraselt tehakse ettevõtte kuluarvestust pikema perioodi peale, siis on lähtuvalt ettevõtte kiirest kasvust valitud analüüsitavaks perioodiks 2018.a. I kvartal. Oluliseks põhjuseks on sellise valiku juures ettevõtte töötajate arv suured muutused. Näiteks 2017.a. I kvartalis oli ettevõttel vaid neli töötjat, 2018.a. I kvartalis aga üheksa töötajat. Seoses töötajaskonna suurenemisega on muutunud ülesannete jaotus töötajate vahel. Arvestades seda, et tööjõukulud on ühed olulisemad Euro Gulf OÜ kulud, siis sellised muutused ettevõtte töötajaskonnas mõjutavad väga suurel määral ettevõtte kulude struktuuri. Kuigi kvartaliste lõikes võivad ettevõtte kulud varieeruda, siis on autor seisukohal, tulenevalt ettevõtte kiirest arengust iseloomustavad 2018.a. I kvartali kulud Euro Gulf OÜ 2018.a. kulusid paremini kui 2017.a. kogu aasta kulud.

Ettevõtte kulud kokku moodustasid 2018.a. I kvartalis 528 001 eurot, sellest 482 947 eurot (91,5%) moodustasid koostööpartneritele makstavad tasud, mis sisaldavad nii transporditeenuse, tollivormistuse teenuse kulusid kui tollimaksusid. Kuna nende kulude suurus sõltub ettevõtte klientide poolt esitatavates tellimustest ning ettevõttel ei ole võimalik neid otseselt juhtida, siis neid kulusid tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel arvesse ei võeta. Ülejäänud kulud olid 2018.a. I kvartalis kokku 45 027 eurot, millest kõige suurema osa moodustasid tööjõukulud. (Tabel 5). Tööjõukulud sisaldavad palgakulusid koos tööjõumaksudega. Kuna nimetatud kulusid on võimalik ettevõttel vahetult juhtida ja optimeerida, siis järgnevalt analüüsitagi tabelis 5 toodud kulusid.

Tabel 5. Euro Gulf OÜ kulud (ilma koostööpartnerite tasudeta) 2018.a. I kvartalis

Kulu liik	Summa
Tööjõukulud	32 542
Turunduskulud	3 854
Üür ja kommunaalteenused	3 627
Sidekulud	1 876
Kontoritarbed	478
Lähetuskulud	650
Raamatupidamisteenus	750
Puhastusteenindus	293
Kulum	390
Muud kulud	567
Kokku kulud	45 027

Allikas: Euro Gulf OÜ

Tööjõukulude kõrval on suurimaks kuluartikliks turunduskulud. Need hõlmavad kulusid reklaamile (ajakirjanduses, internetis), samuti ettevõtte poolt korraldatud otsepostituse kampaaniat.

Järgmiseks suuremaks kuluartikliks on üür ja kommunaalteenused. Ettevõtte rendib Tallinna linnas asuvat 100m² suurust kontoripinda, millega ongi need kulud seotud.

Sidekulud on seotud telefoni ja andmesidega. Sidekulud on ettevõttel võrdlemisi suured, sest ettevõtte töötajad kasutavad oma töö käigus intensiivselt sidevahendeid.

Kõik ülejäänud kulud on tagasihoidlikult, jäädes kvartalis kohta alla 1 000 euro. Raamatupidamise ja puhastusteenuse kulud on toodud välja eraldiseisvalt, sest neid ei paku ettevõtte töötajad. Kulum on seotud ettevõtte poolt kasutatavate arvutite amortiseerumisega.

Tabel 6. Euro Gulf OÜ tööjõukulud 2018.a. I kvartalis

Töötaja	Tööjõukulu	Arv	Tööjõukulud töötaja kohta
Peadirektor	4 028	1	4 028
Kliendihaldurid	13 798	4	3 450
Logistikud	11 427	3	3 809
Tehnik	3 289	1	3 289
Kokku	32 542	9	3 616

Allikas.: Euro Gulf OÜ

Kuna Euro Gulf OÜ kõige suuremateks kuludeks on tööjõukulud, siis on need tabelis 6 toodud välja täpsemalt. Tööjõukulud esitatud koos kõigi tööjõumaksudega. Ühe töötaja kohta on kõige kõrgemad tööjõukulud peadirektoril, kuid kokkuvõttes on kõige suuremad kliendihaldurite tööjõukulud, sest neid on kõige rohkem. Arvestades seda, et tööjõukulud

moodustavad ettevõtte kuludest kõige suurema osa, on põhjendatud, et tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel vaadeldakse erinevate ametitega töötajate kulusid eraldiseisvalt.

2.2. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine Euro Gulf OÜ-s

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks vajalikud andmed saadi Euro Gulf OÜ dokumentidest ning ettevõtte töötajatelt. Töö autor uuris Euro Gulf OÜ majandusaasta aruandeid (2015-2017) ning samuti ettevõtte poolt koostatud 2017.a. kvartaliaruannet, mis on mõeldud ettevõtte sisekasutuse jaoks.

Töö autor kohtus ettevõtte peadirektori, kliendihaldurite ja logistikutega ning esitas neile küsimusi ettevõttes toimuvate tegevuste ning nendega seotud kuludega. Ettevõtte tegevused kaardistati koos peadirektoriga. Töötajate tööaja jaotuse kohta küsitles töö autor erinevaid ettevõtte töötajaid. Andmed erinevat liiki tehingute arvu kohta saadi ettevõtte infosüsteemist.

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks on vajalik määratleda, milliste teenuste kohta kulusid arvestatakse. Kuna ettevõtte peadirektorit huvitas, kuidas erinevad kulud uutele ja olemasolevatele klientide teenuste pakkumises, siis otsustati arvestuse mõttes vaadelda eraldi olemasolevatele ja uutele klientidele pakutavaid teenuseid. Kuna uute klientide leidmine kulutab ettevõtte ressursi (müügitöö, turundus), siis eeldatavasti on teenuste pakkumise kulud uutele klientidele kõrgemad. Seega jaotatakse kulud järgmiste teenuste peale:

- Täisteenus olemasolevale kliendile;
- Transporditeenus olemasolevale kliendile,
- Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile;
- Täisteenus uuele kliendile;
- Transporditeenus uuele kliendile,
- Tollivormistuse teenus uuele kliendile;

Juriidilisi teenuseid eraldiseisva teenusena ei vaadelda, need loetakse tollivormistuse teenuse hulka kuuluvaks. Põhjuseks on siin see, et juriidiliste teenuste osutamise kohta ettevõtte infosüsteemis eraldi arvestust ei peeta, samuti ei kajastu see teenus eraldi ettevõtte poolt klientidele esitatavatel arvetel.

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamisel on vajalik jaotada ettevõtte kulud otsekuludeks ja kaudseteks kuludeks. Otsekuludeks või pidada koostööpartneritele makstavaid tasusid, sest need on otseselt ühe teenusega seotud. Neid kulusid aga käesolevas töös eelmises alapeatükis kirjeldatud põhjusel tegevuspõhise kuluarvestusega ei analüüsita. Ülejäänud kulusid ei ole aga võimalik otseselt seostada vaid ühe tegevusega. Näiteks kõik ettevõtte töötajad on seotud kõikide ettevõtte poolt pakutavate teenustega. Seetõttu otsustati, et tegevuspõhises kuluarvestuses loetakse kõik kulud kaudseteks kuludeks ja jaotatakse ressursi kulukäituri abil tegevuste vahel.

Järgnevalt koostati nimekiri Euro Gulf OÜ tegevustest. Selle juures tuli paratamatult teha kompromisse, et saaks välja toodud kõige olulisemad tegevused ja et samal ajal ei läheks tegevuste liigitus liialt detailseks, et ei ole oleks võimalik jaotada kulusid tegevuste vahel. Esialgu pakkus autor välja omapoolse tegevuste nimekirja ja seejärel kooskõlasta seda ettevõtte peadirektoriga. Sellisel viisil jõuti lõpuks järgmise tegevuste nimekirjani:

- Kliendi tellimuse vastuvõtmine,
- Pakkumiste koostamine,
- Transporditeenuse korraldamine
- Tollivormistuse korraldamine,
- Kliendi tellimuse haldamine;
- Uute klientide leidmine,
- Ettevõtte juhtimine,
- Koosolekud,
- Maksete ja võlgnevustega tegelemine,
- Tehniline hooldus,
- Raamatupidamine,
- Puhastus,

Kliendi tellimuse vastuvõtmine sisaldab tegevusi, mis on seotud kliendi vajaduse väljaselgitamisega, kliendilt info saamisega. Tellimuse vastuvõtmine toimub kõikide klientide poolt esitatud päringute puhul sõltumata sellest, kas sellele järgneb tehing või mitte.

Pakkumise koostamine sisaldab kliendi tellimuse edastamist logistikule, logistiku poolt koostööpartneritega ühenduse võtmist, selle põhjal kliendile pakkumise koostamist ning pakkumise edastamist kliendile;

Transporditeenuse korraldamine hõlmab kõiki tegevusi, mis tehakse selleks, et klienti poolt tellitud transporditeenus saaks elluviidud, siia kuulub suhtlemine koostööpartneritega, dokumentide ja muu info edastamine.

Tollivormistuse korraldamine hõlmab kõiki tegevusi, mis on vajalikud selleks, et täita klientide tollidokumendid, samuti suhtlemist tolliagentidega. Siia kuulub ka tollivormistusega seotud klientide nõustamine.

Kliendi tellimuse haldamine sisaldab juba töösse läinud tellimusega suhtlemist klientidega. Siia kuulub igasuguse info edastamine kliendile, vajadusel täpsustavate küsimuste esitamine, kliendil esinevate probleemide lahendamine.

Uue klientide leidmine sisaldab kõiki operatsioone, mida viiakse läbi selleks, et leida ettevõttele kliente, kes ei ole eelnevalt ettevõtte teenuseid kasutanud. Eesmärgiks on ettevõtte tutvustamine ja klientide suunamine ettevõtte poole pöörduma ja esitama tellimusi. Siia kuulub aktiivne müügitöö leidmaks uusi kliente, näiteks nendega ühenduse võtmine telefoni teel, kohtumised potentsiaalsete klientidega, info kogumine potentsiaalsete klientide kohta. Need tegevused ei ole seotud otseselt klientidel pakkumiste koostamisega ning klientidega, kes iseseisvalt ettevõttesse päringutega pöörduvad.

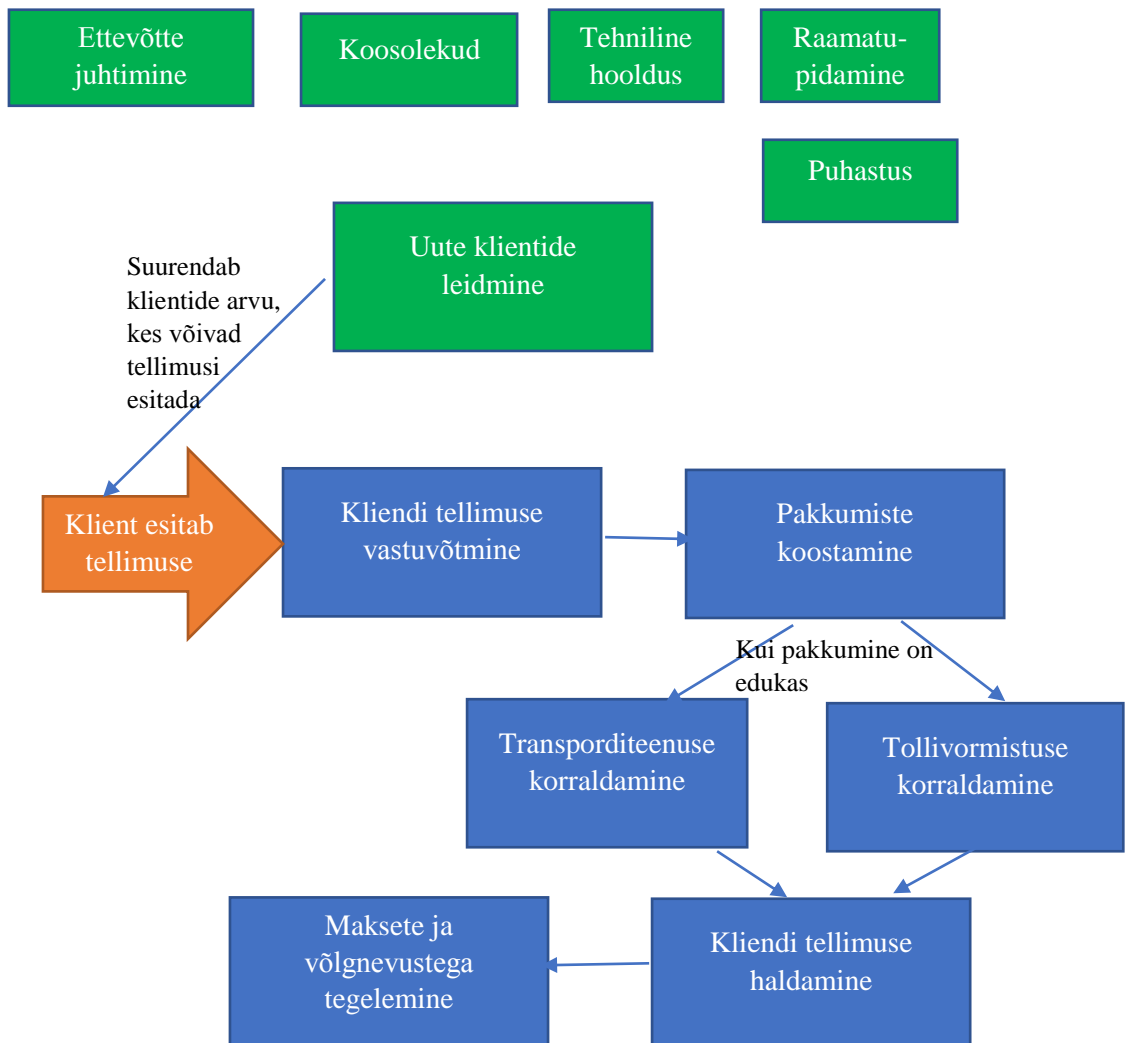
Ettevõtte juhtimine hõlmab kõikvõimalikke juhtimistegevusi nagu töötajate töö korraldamine, tegevusplaanide ja eelarve koostamine. Samuti kuuluvad siis ettevõtte juhi kohtumised ja koosolekud ettevõtte omanikega, suhtlemine ettevõtte koostööpartneritega.

Ettevõttes toimuvad regulaarsed koosolekud, kus osalevad kõik töötajad kaks korda kuus. Koosolekul arutatakse erinevaid ettevõtte tegevusega seotud küsimusi ja tulevikuplaane. Koosolekute kestus on tavaliselt 1-1,5 tundi.

Maksete ja võlgnevustega tegelemine tähendab kontrollimist, kas kliendid on arved tasunud, vajadusel meeldetuletuste saatmist võlglastele. Tehniline hooldus hõlmab toiminguid, mis on seotud ettevõtte infosüsteemide ja riistavara hooldamisega. Raamatupidamine hõlmab raamatupidamislikke toiminguid nagu raamatupidamiskannete tegemine, töötasude arvestus ja väljamaksmine. Samuti kuuluvad siia ettevõtte majandusaruannete koostamiseks vajalikud toimingud. Puhastus hõlmab ettevõtte kontori puhastamiseks sooritatavaid tegevusi.

Tegevuste vahelised seose on esitaud kokkuvõtlikult joonisel 3 esitatud voogdiagrammile, milles on toodud välja, millised tegevused on väärtust loovad ehk otseselt

seotud klientide tellimuste täitmisega ja müügitulu teenimisega (märgitud sinisega), ja millised on tegevused on toetava iseloomuga ehk mitteväärtustloovad (märgitud rohelisega).



Joonis 3. Euro Gulf OÜ tegevuste seosed

Allikas: autori koostatud

Järgnevalt määratleti ressursi kulukäituriid, millega jaotatakse kulud tegevuste vahel. Kõikide tööjõukulude juures otsustati lähtuda tööaja jaotusest (Tabel 7). Selle kohta saadi andmeid ettevõtte töötajatelt, kes andsid omapoolse hinnangu, kui palju aega ühte või teist liiki tegevustele kulud. Eelnevalt töö autor selgitas töötajale, mida erinevate tegevuste all käesoleva töö kontekstis mõeldakse. Kui ühel ametikohal töötavaid inimesi oli mitu, näiteks kliendihaldurid, siis küsis autor erinevate töötajate hinnanguid ja võimaluse korral lasi töötajatel omavahel arutada ja tööaja jaotuses selgusele jõuda.

Tabel 7. Euro Gulf OÜ ressursi kulukäituriid

Kulu	Ressursi kulukäituri
Tegevjuhi tööjõukulu	Tööaeg
Kliendihalduri tööjõukulu	Tööaeg
Logistiku tööjõukulu	Tööaeg
Tehniku tööjõukulu	Tööaeg
Turunduskulud	Seotud ainult ühe tegevusega
Üür ja kommunaalteenused	Kasutatav kontoripind
Sidekulud	Sidevahendite kasutus
Kontoritarbed	Kasutatav kontoripind töötaja kohta
Lähetuskulud	Hinnanguline jaotus
Raamatupidamisteenus	Tööaeg
Puhastusteenindus	Seotud ainult ühe tegevusega
Kulum	Kasutatav kontoripind töötaja kohta
Muud kulud	Kasutatav kontoripind töötaja kohta

Allikas: autori koostatud

Mõned kulud osutusid seotuks vaid ühe tegevusega ning seetõttu ei olnud vaja neid jaotada. Turunduskulud on seotud üksnes uute klientide leidmisega ja puhastusteenindus on seotud vaid puhastus tegevusega.

Mitmete teenuste kulud jaotati vastavalt sellele kui palju nendega seotud kontoripinda kasutatakse. Ettevõtte kontoripind moodustab kokku 100 m², sellest on kaks suuremat ruumi (mõlemad 30 m²), millisest ühes töötavad kliendihalduri ja teises logistikud ja tehnik, direktori kabineti suurus on 15 m². Ülejäänud pinna moodustavad üldkasutatavad ruumid (WC, garderoob, köök). Kontoripinna kasutamise jaotus arvutati vastavalt sellele, millised töötajad antud tegevusega peamiselt tegelevad, mis määrab ära selles, millises ruumis see tegevus toimub, ning kui palju see tegevus nende tööajast aega võtab.

Sidekulud jaotati vastavalt sellele, kui palju kasutatakse erinevate tegevuste juures sidekulusid. Ka siin võeti aluseks, millised töötajad on nende tegevustega seotud ning millisel määral nad nende juures sidevahendeid kasutavad.

Lähetuskulud jaotati vastavalt ettevõtte peadirektori hinnangule 50:50 vahekorras uute klientide leidmisega ettevõtte juhtimise vahel. Lähetuskulud on seotud kohtumistega potentsiaalsete klientide ja koostööpartneritega.

Järgnevalt on esitatud Euro Gulf OÜ kulude jaotamine tegevuste vahel eraldi tööjõukulude ja ülejäänud kulude jaoks. Tööjõukulud on siin eraldi välja toodud arvestades nende suurt osakaalu ettevõtte kulude struktuuris.

Tabel 8. Euro Gulf OÜ EAD maatriks (tööjõukulud)

Tegevus	Peadirektor	Kliendihaldurid	Logistikud	Tehnik
Kliendi tellimuse vastuvõtmine	10%	35%		
Pakkumiste koostamine	5%	18%	65%	63%
Transporditeenuse korraldamine			33%	30%
Tollivormistuse korraldamine	7%	15%		
Kliendi tellimuse haldamine	15%	25%		
Uute klientide leidmine	20%			
Ettevõtte juhtimine	35%			
Koosolekud	2%	2%	2%	2%
Maksete ja võlgnevustega tegelemine	3%	5%		
Tehniline hooldus				5%
Raamatupidamine	3%			
Puhastus				

Allikas: autori koostatud

Kulude jaotamisel tegevuste vahel kasutakse EAD maatriksid (tabel 8), kus on toodud kulude jagunemine protsentides erinevate tegevuste vahel. Nimetatud jaotuse põhjal arutatakse tegevuste kulud 2018.a. I kvartali andmetel (tabel 9)

Tabel 9. Euro Gulf OÜ tööjõukulude jagunemine tegevuste vahel

Tegevus	Peadirektor	Kliendihaldurid	Logistikud	Tehnik	Kokku
Kliendi tellimuse vastuvõtmine	403	4 829	0	0	5 232
Pakkumiste koostamine	201	2 484	7 428	2 072	12 185
Transporditeenuse korraldamine	0	0	3 771	987	4 758
Tollivormistuse korraldamine	282	2 070	0	0	2 352
Kliendi tellimuse haldamine	604	3 450	0	0	4 054
Uute klientide leidmine	806	0	0	0	806
Ettevõtte juhtimine	1 410	0	0	0	1 410
Koosolekud	81	276	229	66	651
Maksete ja võlgnevustega tegelemine	121	690	0	0	811
Tehniline hooldus	0	0	0	164	164
Raamatupidamine	121	0	0	0	121
Puhastus	0	0	0	0	0
Kokku	4 028	13 798	11 427	3 289	32 542

Allikas: autori koostatud

Nagu tabelis 9 toodud tulemused näitavad, siis tööjõuludest kõige suurem osa läheb pakkumiste koostamisele, mis on peamiselt logistikute tööks, sest nemad suhtlevad ettevõtte koostööpartneritega. Teisel kohal on kliendi tellimuste vastuvõtmine, millega tegelevad peamiselt kliendihaldurid, ning kolmandal kohal on transporditeenuse korraldamine, millega tegelevad logistikud.

Ülejäänud kulud jaotati samuti tegevuste vahel EAD maatriksi abil (Tabel 10). Selle põhjal saadakse nimetatud kulude jaotus, mis on esitatud tabelis 11.

Tabel 10. Euro Gulf OÜ EAD maatriks (ülejäänud kulud)

Tegevus	Turundus- kulud	Üür ja kommunaal	Sidekulud	Kontoritarbed	Lähetus- kulud	Raamatupida misteenus	Puhastus- teenindus	Kulum	Muud kulud
Kliendi tellimuse vastuvõtmine		15%	20%	15%				15%	15%
Pakkumiste koostamine		20%	23%	20%				20%	20%
Transporditeenuse korraldamine		15%	20%	15%				15%	15%
Tollivormistuse korraldamine		10%	15%	10%				10%	10%
Kliendi tellimuse haldamine		10%	15%	10%				10%	10%
Uute klientide leidmine	100%				50%				
Ettevõtte juhtimine		15%	5%	15%	50%			15%	15%
Koosolekud		1%		1%				1%	1%
Maksete ja võlgnevustega tegelemine		4%	2%	4%		10%		4%	4%
Tehniline hooldus		5%		5%				5%	5%
Raamatupidamine		5%		5%		90%		5%	5%
Puhastus							100%		

Allikas: autori koostatud

Tabelist 11 selgub, et ülejäänud kulud on kõige rohkem seotud uute klientide leidmisega. See tuleneb sellest, et turunduskulud, mis on ülejäänud kuludest suurimad on täies mahus jaotatud uute klientide leidmise peale. Teistest kuludest jaotuvad ülejäänud kulud suhteliselt rohkem veel pakkumiste koostamise, klientide tellimuste vastuvõtmise, transporditeenuse korraldamise ja ettevõtte juhtimise peale.

Tabel 11. Euro Gulf OÜ ülejäänud kulude jagunemine tegevuste vahel

Tegevus	Turunduskulud	Üür ja kommunaalteenused	Sidekulud	Kontoritarbed	Lähetuskulud	Raamatupidamisteenus	Puhastusteenindus	Kulum	Muud kulud	Kokku
Kliendi tellimuse vastuvõtmine	0	544	375	72	0	0	0	59	85	1 135
Pakkumiste koostamine	0	725	431	96	0	0	0	78	113	1 444
Transporditeenuse korraldamine	0	544	375	72	0	0	0	59	85	1 135
Tollivormistuse korraldamine	0	363	281	48	0	0	0	39	57	788
Kliendi tellimuse haldamine	0	363	281	48	0	0	0	39	57	788
Uute klientide leidmine	3 854	0	0	0	325	0	0	0	0	4 179
Ettevõtte juhtimine	0	544	94	72	325	0	0	59	85	1 178
Koosolekud	0	36	0	5	0	0	0	4	6	51
Maksete ja võlgnevustega tegelemine	0	145	38	19	0	75	0	16	23	315
Tehniline hooldus	0	181	0	24	0	0	0	20	28	253
Raamatupidamine	0	181	0	24	0	675	0	20	28	928
Puhastus	0	0	0	0	0	0	293	0	0	293
Kokku	3 854	3 627	1 876	478	650	750	293	390	567	12 485

Allikas: autori koostatud

Tabel 12. Euro Gulf OÜ ülejäänud kulude jagunemine tegevuste vahel kokku (tööjõukulud ja muud kulud)

Tegevus	Tööjõukulud	Muud kulud	Kokku
Kliendi tellimuse vastuvõtmine	5 232	1 135	6 367
Pakkumiste koostamine	12 185	1 444	13 629
Transporditeenuse korraldamine	4 758	1 135	5 892
Tollivormistuse korraldamine	2 352	788	3 139
Kliendi tellimuse haldamine	4 054	788	4 841
Uute klientide leidmine	806	4 179	4 985
Ettevõtte juhtimine	1 410	1 178	2 588
Koosolekud	651	51	701
Maksete ja võlgnevustega tegelemine	811	315	1 126
Tehniline hooldus	164	253	418
Raamatupidamine	121	928	1 049
Puhastus	0	293	293
Kokku	32 542	12 485	45 027

Allikas: autori koostatud

Kokkuvõtvalt osutusid kõige suuremateks kuludeks pakkumiste koostamisega seotud kulud, mis moodustavad 13 629 eurot ehk veidi rohkem kui 30% kuludest. Teisel kohal on kliendi tellimuse vastuvõtmine (6 367 eurot), mis on võrreldes pakkumiste koostamisega rohkem kui kaks korda vähem. Kolmandal kohal on transporditeenuse korraldamine (5 892 eurot) ja neljandal kohal uute klientide leidmine (4 985 eurot). Sealjuures on uute klientide leidmise kulud suuremad kui näiteks klientide tellimuste haldamise omad, mis näitab seda, et ettevõtte kulutab võrdlemisi palju ressursse selleks, et kliente juurde saada.

Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamise teises etapis jaotatakse tegevuste kulud kuluobjektide ehk käesoleval juhul Euro Gulf OÜ teenuste vahel. Selleks kasutatakse tegevuste kulukäiturid (Tabel 13).

Tabel 13. Euro Gulf OÜ tegevuste kulukäiturid

Tegevus	Tegevuse kulukäitur
Kliendi tellimuse vastuvõtmine	Pakkumiste arv
Pakkumiste koostamine	Pakkumiste arv
Transporditeenuse korraldamine	Transporditeenust sisaldavate aktsepteeritud pakkumiste arv
Tollivormistuse korraldamine	Tollivormistust sisaldavate aktsepteeritud pakkumiste arv
Kliendi tellimuse haldamine	Aktsepteeritud pakkumiste arv
Uute klientide leidmine	Uute klientide aktsepteeritud pakkumiste arv
Ettevõtte juhtimine	Teenuse müügitulu
Koosolekud	Teenuse müügitulu
Maksete ja võlgnevustega tegelemine	Teenuse müügitulu
Tehniline hooldus	Teenuse müügitulu
Raamatupidamine	Teenuse müügitulu
Puhastus	Teenuse müügitulu

Allikas: autori koostatud

Klientide tellimuste vastuvõtmise ja pakkumiste koostamise kulude jaotamise juures lähtutakse pakkumiste arvust. Selle jaoks kogus autor ettevõtte infosüsteemist andmed pakkumiste ja tehingute kohta, eristades sealjuures pakkumisi uutele ja olemasolevatele klientidele (Tabel 14). Kokku tehti 2018.a. I kvartalis 504 pakkumist, millest aktsepteeriti klientide poolt ehk lõppes tehinguga 130 pakkumist. Tegevuste puhul mis on seotud vaid transporditeenuse või tollivormistusega võetakse kulude jaotamisel arvesse pakkumisi, mis on seotud nende teenustega, sh täisteenusega. Uute klientide leidmise kulud jaotatakse vastavalt uute klientide aktsepteeritud pakkumiste arvule.

Tabel 14. Euro Gulf OÜ pakkumiste statistika 2018.a. I kvartalis

Teenus	Pakkumisi	Aktsepteeritud
Täisteenus olemasolevale kliendile	252	65
Transporditeenus olemasolevale kliendile	94	22
Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile	76	27
Täisteenus uuele kliendile	52	10
Transporditeenus uuele kliendile	16	3
Tollivormistuse teenus uuele kliendile	14	3
Kokku	504	130

Allikas: autori koostatud

Teenuste puhul, mis ei ole otseselt konkreetsete tehingutega seotud, lähtutakse tegevuste kulude jaotamisel vastavate teenuste müügitulust. Selle koha on toodud andmed tabelis 15, millest on näha, et kõige suure osa müügitulust tuleb täisteenusest. Samuti näitavad selles tabelis toodud andmed, et olemasolevate klientide pealt teenitakse rohkem tulu kui uutelt klientidelt.

Tabel 15. Euro Gulf OÜ müügitulu statistika 2018.a. I kvartalis

Teenus	Müügitulu
Täisteenus olemasolevale kliendile	382 950
Transporditeenus olemasolevale kliendile	77 768
Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile	47 721
Täisteenus uuele kliendile	53 024
Transporditeenus uuele kliendile	8 837
Tollivormistuse teenus uuele kliendile	6 186
Kokku	576 487

Allikas: autori koostatud

Tegevuste kulude kuluobjektide (teenuste) vahel jaotamise AOD maatriks on esitatud lisa 1. Selle abil saadaks kulude jaotus teenuste vahel, mis on detailsemalt toodud lisa 2.

Tabelis 16 on kokkuvõtlikult toodud kulude jaotamise tulemused. Selgus, et kõige suuremad kulud on seotud täisteenuse osutamisega olemasolevatele klientidele. Nimetatud teenuse kulud moodustavad kokku umbes poole kõikidest kuludest. Transporditeenusega seotud kulud on mõnevõrra suuremad kui tollivormistuse kulud. Uute klientidega seotud teenuste kulud on summaarselt väiksemad kui olemasolevatele klientidele osutatavate teenuste omad, mis on seotud sellega, et suurem osa tehinguid tehakse olemasolevate klientidega.

Tabel 16. Euro Gulf OÜ teenuste kulud

Teenus	Kulu	Tehingute arv	Kulu tehingu kohta
Täisteenus olemasolevale kliendile	22 312	65	343
Transporditeenus olemasolevale kliendile	6 678	22	304
Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile	5 317	27	197
Täisteenus uuele kliendile	7 010	10	701
Transporditeenus uuele kliendile	1 953	3	651
Tollivormistuse teenus uuele kliendile	1 759	3	586

Allikas: autori koostatud

Töö autor arvutas teenuste kulude juures eraldi välja kulu ühe tehingu kohta, milleks jagas teenuse kulu tehingute arvuga. Saadud tulemused näitavad, et uutele klientidele teenuste pakkumine on ühe tehingu kohta rohkem kui kaks korda kulukam kui olemasolevatele klientidele. Kui võrrelda erinevaid teenuste liike, siis selgub, et täisteenuse kulu on suurem kui eraldiseisvate transpordi ja tollivormistuse teenuste kulu, kuid samas täisteenuse kulu on tunduvalt odavam kui transpordi ja tollivormistuse teenuse kulu summaarselt.

2.3. Järeldused ja ettepanekud

Analüüsi tulemused näitavad, et ettevõttel tekkivad kõige suuremad kulud seoses pakkumiste koostamisega. See tuleneb sellest, et koostööpartneritega suhtlemine võtab suhteliselt palju aega, kuna tihti on vajalik täpsustada pakkumise saamiseks mitmeid tehinguga seotud detaile. Sageli võetakse pakkumised mitmelt koostööpartnerilt, mis kulutab ka mitmekordselt tööaega. Mitmest kohast pakkumiste võtmine annab aga paremaid võimalused, et õnnestub saada kliendile soodsamaid hindu. Konkurents ekspedeerimisfirmade vahel toimub paljuski hinna alusel ning kui ei õnnestu klientidele pakkuda soodsat hinda, siis paljudel juhtudel ei õnnetu ka tehingut kliendiga saada. Pakkumiste koostamisega seotud kulude juures on probleemiks, et paljud pakkumised ei vii tehinguni, keskmiselt vaid veidi rohkem kui iga neljas pakkumine lõpeb tehinguga, mis tähendab, et $\frac{3}{4}$ koostatud pakkumistest ei too ettevõttele tulu.

Pakkumiste koostamisega sarnaselt tekkivad suured kulud ka klientide tellimuste vastuvõtmisega. Tellimuste vastuvõtmine ja pakkumiste koostamine on omavahel seotud, sest pakkumise koostamine järgneb tellimuse vastuvõtmisele. Pakkumise koostamine on aga ajamahukam tegevus, mistõttu on selle kulud ka suuremad.

Arvestades seda, et pakkumiste koostamise ja tellimuste vastuvõtmise kulud moodustavad kogukuludes suure osa, on ettevõttel oluline otsida võimalusi, kuidas nimetatud kulusid vähendada või siis on vajalik suurendada pakkumiste realiseerumist tehinguteks. Viimane on võimalik eelkõige siis, kui ettevõtte suudab teha konkurentsivõimelisemaid pakkumisi või kui tekkivad klientidega püsivamad sidemed, mille tulemusena hakkavad ettevõtte kliendid pöörduma vähem konkurentide poole.

Kuluarvestuse tulemused näitavad, et uutele klientidele teenuste pakkumine on võrrelduna olemasolevate klientidega tunduvalt kulukam. Selle peamiseks põhjuseks on, et turunduskulud jaotuvad uute klientide teenuste peale. Lisaks on uute klientide puhul ka tehingute suhtarv pakkumistesse madalam kui olemasolevate klientide puhul. Arvestades, et tegemist on uue ja kiiresti kasvava ettevõttega on loomulik, et ettevõtte tegeleb võrdlemisi palju kliendibaasi laiendamisega.

Töö autori arvates võib uued kliendid jaotada kaheks: 1) kõrge potentsiaaliga kliendid, kelle otsimisega tegeleb peadirektor sihipäraselt 2) juhuslikud kliendid, kes pöörduvad omal algatusel ettevõtte poole. Esimest tüüpi klientide puhul on suuremate kulutuste tegemist rohkem õigustatud. Teist tüüpi klientide juures on aga probleemiks, et paljud nendest võtavad vaid pakkumisi ja nendega tehinguteni kunagi ei jõuta.

Arvestades seda, et töö maht pidevalt kasvab ning et arvatavasti on lähemal ajal võtta ettevõttesse tööle veel vähemalt üks kliendihaldur ja logistik, siis võiks kaaluda võimalust, et uued töötajad, kellel on vähem kogemust ja keda on võib-olla võimalik tööle võtta veidi madalamate tööjõukuludega, panna tegelema uute klientide tellimustega. Sellisel viisil kulutakse suurema kogemusega töötajate ressursi rohkem olemasolevatele ja suurema potentsiaaliga klientidele.

Analüüsi tulemused näitavad ka seda, et transpordi- ja tollivormistuse teenuse eraldiseisev pakkumine on kulukam kui nende pakkumine täisteenuse sees. See tuleneb peamiselt sellest, et eraldiseisevate teenuste juures kulub ikkagi suhteliselt palju aega kliendi vajaduste väljaselgitamisele ja kliendiga suhtlemisele, kuid pakutakse ainult ühte teenust ja teenitakse vähem tulu. Seda arvesse võttes on ettevõttel otstarbekas üritada pakkuda võimalikult palju täisteenust.

Kokkuvõttes esitab autor Euro Gulf OÜ-le järgmised ettepanekud kulude optimeerimiseks:

- Mõelda täpsemalt läbi pakkumiste edastamine koostööpartneritele, et oleks võimalik kiiremini infot edastada;
- Vaadata põhjalikumalt üle pakkumiste koostamise protsess, selgitada välja, kus selles tekkivad ajakaod ja leida võimalusi nende vähendamiseks;
- Arendada koostööpartneritega suhteid ja suurendada teenuste mahtusid, et saavutada paremaid hindasid;
- Suurendada püsiklientide osakaalu tehingutes, sest uute klientidega tehtavate tehingute kulud on suuremad;
- Töötada välja soodustuste süsteem ettevõtte püsiklientidele, et neil oleks vähem huvi konkureerivatelt ekspedeerimisfirmadelt pakkumiste võtmiseks;
- Kui võetakse tööle uusi kliendihaldureid ja logistikuid, siis panna need tegelema uute klientidega;
- Täisteenuse pakkumise suurendamiseks teha klientidele selle juures soodustusi, näiteks kui tollivormistus pakutakse transporditeenusele juurde, siis pakkuda seda alandatud hinnaga.

KOKKUVÕTE

Töö eesmärgiks oli rakendada tegevuspõhist kuluarvestust Euro Gulf OÜ-s ja leida selle abil võimalusi kulude optimeerimiseks. Tegevuspõhise kuluarvestuse puhul on tegemist kuluarvestuse meetodiga, milles ettevõtte protsessid jaotatakse tegevusteks ning ettevõtte kulud seostatakse tegevuste. Tegevuste kulude kaudu jaotatakse ettevõtte kulud kuluobjektide vahel, kuluobjektideks võivad olla näiteks tooted, teenused, struktuuriüksused. Võrreldes traditsioonilise kuluarvestusega võimaldab tegevuspõhine kuluarvestus täpsemalt jaotada kaudseid kulusid. Tegevuspõhine kuluarvestus on sobiv olukorras, kus ettevõttel on palju otseselt toodangumahust mittesõltuvaid kulusid. Sellel põhjusel on tegevuspõhine kuluarvestus sobiv ettevõtete jaoks, kus tööjõukulud moodustavad suure osas kogukuludest ning ettevõtte töötajad tegelevad mitmekesiste ülesannetega.

Euro Gulf OÜ-s tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamiseks määratleti esmalt kuluobjektid. Nendeks valiti ettevõtte poolt pakutavad teenused. Kuna tegemist on kiiresti kasvava ettevõttega, kelle jaoks on oluline uute klientide saamine, siis eristati uutele ja olemasolevatele klientidele pakutavaid teenuseid. Kokku määrati kuluobjektideks kuus teenust. Kuna Euro Gulf OÜ ekspedeerimisteenuste pakkumisel vahendab koostööpartnerite transpordi- ja tolliagentide teenuseid, siis jäeti kuluarvestuse juures kõrvale kulud, mis on seotud koostööpartneritele makstavate tasudega. Kõiki ülejäänud ettevõtte kulusid otsustati käsitleda kaudsete kuludena. Kui koostööpartneritele makstavad tasud kõrvale jätta, siis moodustavad kõige suurema osa ettevõtte kuludest tööjõukulud, millele järgnevad turunduskulud ning kontori rendi ja kommunaalkulud.

Kulude jaotamiseks tegevuste vahel koostati tegevuste nimekiri, mille juures toodi välja 12 tegevust. Nimetatud tegevused seostati kuludega ressursi kulukäituri kaudu. Tööjõukulude juure kasutati kulukäiturina tööaega. Lisaks sellele olid kulukäituri jaoks kontoripinna ja sidevahendite kasutus, mõned tegevused olid seotud vaid ühe kululiigiga ja nende kulusid ei olnud vaja jaotada. Tegevuste kulud omakorda jaotati teenuste vahel tegevuste kulukäituri kaudu. Tegevuste kulukäituri saadi pakkumiste ja tehingute arvu ning müügitulu alusel.

Analüüsi tulemusena selgus, et kõige suuremate kuludega seotud tegevusteks on pakkumiste koostamisega seotud kulud. Teisel kohal on kliendi tellimuse vastuvõtmine,

kolmandal kohal on transporditeenuse korraldamine ja neljandal kohal uute klientide leidmine. Väärub märkimist, et uute klientide leidmise kulud on suuremad kui klientide tellimuste haldamise kulud.

Pärast seda, kui kulud jaotati teenuste vahel, selgus, et kõige suuremad kulud on seotud täisteenuse osutamisega olemasolevatele klientidele. Täisteenuse kulud moodustavad kokku umbes poole kõikidest kuludest. Ülejäänud teenustest on transporditeenusega seotud kulud mõnevõrra suuremad kui tollivormistuse kulud. Samuti näitavad kuluarvestuse tulemused, et summaarselt on olemasolevate klientidega seotud kulud suuremad kui uute klientidega seotud kulud.

Analüüsi käigus arvatati teenuste kulude juures välja ka kulude suurus ühe tehingu kohta. Selle tulemusena selgus, et uutele klientidele teenuste pakkumine on ühe tehingu kohta rohkem kui kaks korda kulukam kui olemasolevatele klientidele. Kui võrrelda erinevaid teenuste liike, siis selgub, et täisteenuse kulu on suurem kui eraldiseisvate transpordi ja tollivormistuse teenuste kulu, kuid samas täisteenuse kulu on tunduvalt odavam kui transpordi ja tollivormistuse teenuse kulu summaarselt.

Analüüsi tulemuste põhjal esitas autor ettepanekud Euro Gulf OÜ-le kulude optimeerimiseks. Autor soovib leida võimalusi, kuidas koostööpartneritega efektiivsemalt suhelda ja pakkumisi väiksema ajakuluga koostada. Samuti on soovitatav arendada koostööpartneritega püsivamaid suhteid, et õnnestuks saada nendelt soodsamad pakkumisi. Uute klientide leidmise kõrval peaks ettevõtte järjest rohkem keskenduma püsiklientide teenindamisele, sest nendele teenuste pakkumine on odavam, soovitatav on töötada välja soodustuste süsteem ettevõtte püsiklientidele. Autori soovitude kohaselt tuleks tulevikus uued kliendihaldurid ja logistikud panna tegelema uute klientidega, samal ajal kui kogenumad töötajad suunata olemasolevate klientide teenindamisele. Veel soovib autor teha klientidele soodustusi täisteenuse hinnas.

SUMMARY

IMPLEMENTATION OF ACTIVITY-BASED COSTING IN FORWARDING COMPANY ON THE EXAMPLE OF EURO GULF OÜ

Euro Gulf OÜ is a forwarding company, which offers transportation services, customs clearance services and juridical consultation. The company has main customer in Russia. The aim of the thesis is to implement activity-based-costing for Euro Gulf OÜ and to find options for cost optimization. The following research tasks were set for achieving that aim:

- To point out the nature and goals of cost accounting,
- To describe the advantages of activity-based-costing and possibilities for its implementation;
- To explain the nature of forwarding and costs of forwarding companies;
- To give an overview of Euro Gulf OÜ operations and costs;
- To implement activity-based-costing for Euro Gulf OÜ;
- To work out proposals for optimizing Euro Gulf OÜ costs.

The data for the analysis were collected by document analysis and interviews. Financial reports and other documents containing information about cost were studied. Interviews were done with the director. The data allows implementation of activity-based-costing and making proposal for cost optimization. The proposals were discussed with the director.

For implementation of activity-based-costing cost objects were defined. Services were chosen as cost objects and services offered to new and existing customers were analyzed separately. As Euro Gulf OÜ outsources transportation and customs agent services then costs which are related to fees paid to partners were excluded from the analysis. All the other costs were analyzed as indirect costs. Labor costs make up the biggest share of costs structure, which are followed by marketing and office costs.

There was compiled a list of 12 activities for cost allocation. Activities were linked to costs by resource cost drivers. For labor costs time use was the cost driver. Next, the activity costs were allocated to cost objects by activity cost drivers, which were derived from sales data.

It was found that activities related to compiling offers have the biggest costs. Receiving customer orders in on the second place, management of transport services in on the third place and finding new customers is on the fourth place. It is worth mentioning that costs for finding new customers are higher than cost of processing customers' orders.

It was found that the biggest share of costs is related to offering full services to existing customers. Full services costs make up around half of total costs. Among other services transportation costs are somewhat higher than customs clearance costs. The results of the costs related to existing customers are higher than costs related to new customers.

When the costs were analyzed per transaction then it was found that offering services to new customers is twice as costly as offering services to existing customers. It was also found that offering full services is more cost efficient than offering transportation and customs clearance services separately.

The author made proposals for optimizing Euro Gulf OÜ costs. The author recommends finding solutions how to communicate more efficiently with partners and how to make offers faster. It is important to develop long-term relationships with partners and negotiate discounts. The company should focus more on servicing regular customers, the company should work out a loyalty program for customers. According to the author's suggestions new personnel should work with the orders from new customers, while more experienced employees should service regular customers. The author also recommends to make discounts in the full service prices.

Keywords: forwarding, cost accounting, activity-based costing

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, L. Alver, J. (2017). *Finantsarvestus*. Tallinn: Deebet
- Alver, J., Reinberg, L. (2002) *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Cohen, S., Venieris, G., & Kaimenaki, E. (2005). ABC: adopters, supporters, deniers and unawares. – *Managerial Auditing Journal*, Vol. 20, No. 9, pp. 981-1000.
- Dickinson, V., & Lere, J. C. (2003). Problems evaluating sales representative performance?: try activity-based costing. – *Industrial Marketing Management*, Vol. 32, No. 4, pp. 301-307.
- Drury, C. (2005). *Management Accounting for Business*. London: Thompson Learning, 2005
- Eesti Logistika ja Ekspedeerimise Assotsiatsioon. (2016). ELEA Üldtingimused 2015. <https://www.elea.ee/elea-uldtingimused-2015/>
- Heisinger, K. (2009). *Essentials of Managerial Accounting*. Cengage Learning
- Kaplan, R., Anderson, S. (2013). *Time-Driven Activity-Based Costing: A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Boston: Harvard Business Press
- Kiisler, A. (2011). *Logistika ja tarneahela juhtimine*. Tallinn: TTÜ Kirjastus.
- Kim, Y.-W. (2017). *Activity Based Costing for Construction Companies*. Hoboken: John Wiley & Sons
- Karu, S. (2008). *Kulude arvestus tulemuslikkusele suunatu organisatsioonis*. Tartu: Rafiko
- Lastik, M. (2017). *Veosuundade tasuvus ettevõttes Oskari Veod OÜ*. Eesti Maaülikool (bakalaureusetöö)
- Raamatupidamise seadus. (2002). *Riigi Teataja I 2002*, 102, 600.
- Rich, J. Jones, J., Heitger, D., Mowen, M., Hansen, D. (2011). *Cornerstones of Financial and Managerial Accounting*. Mason: South-Western Cengage Learning.
- Roztocki, N., Porter, J. D., Thomas, R. M., & Needy, K. L. (2004). A procedure for smooth implementation of activity-based costing in small companies. – *Engineering Management Journal*, Vol. 16, No. 4, pp. 19-27.
- Sartorius, K., Eitzen, C., & Kamala, P. (2007). The design and implementation of Activity Based Costing (ABC): a South African survey. – *Meditari: Research Journal of the School of Accounting Sciences*, Vol. 15, No. 2, pp. 1-21.
- Suursoo, J. (2016). *Ekspedeerija käsiraamat*. Tallinn: Tallinna Tehnikakõrgkool
- Tulvi, A. (2013). *Logistikaõpik kutsekoolidele*. Tallinn: Innove.

Võlaõigusseadus. (2011). *Riigi Teatja*, I 2001, 81, 487

Wang, X. (2014). *Operational Transportation Planning of Modern Freight Forwarding Companies: Vehicle Routing under Consideration of Subcontracting and Request Exchange*. Wiesbaden: Springer.

Weygandt, J., Kimmel, P., Kieso, D. (2009). *Managerial Accounting: Tools for Business Decision Making*. Hoboken: John Wiley & Sons

Lisa 1. Euro Gulf OÜ AODs maatriks

Teenus	Kliendi tellimuse vastuvõtmine	Pakkumiste koostamine	Transporditeenuse korraldamine	Tollivormistuse korraldamine	Kliendi tellimuse haldamine	Uute klientide leidmine	Ettevõtte juhtimine	Koosolekid	Maksete ja võlgnevustega tegelemine	Tehniline hooldus	Ramatupidamine	Puhastus
Täisteenus olemasolevale kliendile	50%	50%	65%	63%	50%	0%	66%	66%	66%	66%	66%	66%
Transporditeenus olemasolevale kliendile	19%	19%	22%	0%	17%	0%	13%	13%	13%	13%	13%	13%
Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile	15%	15%	0%	25%	21%	0%	8%	8%	8%	8%	8%	8%
Täisteenus uuele kliendile	10%	10%	10%	10%	8%	63%	9%	9%	9%	9%	9%	9%
Transporditeenus uuele kliendile	3%	3%	3%	0%	2%	19%	2%	2%	2%	2%	2%	2%
Tollivormistuse teenus uuele kliendile	3%	3%	0%	3%	2%	19%	1%	1%	1%	1%	1%	1%

Lisa 2. Euro Gulf OÜ kulude jaotus teenuste vahel

Teenus	Kliendi tellimuse vastuvõtmine	Pakkumiste koostamine	Transporditeenuse korraldamine	Tollivormistuse korraldamine	Kliendi tellimuse haldamine	Uute klientide leidmine	Ettevõtte juhtimine	Koosolekud	Maksete ja võlgnevustega tegelemine	Tehniline hooldus	Raamatupidamine	Puhastus	Kokku
Täisteenus olemasolevale kliendile	3 183	6 814	3 830	1 962	2 421	0	1 719	466	748	277	697	195	22 312
Transporditeenus olemasolevale kliendile	1 187	2 542	1 296	0	819	0	349	95	152	56	142	40	6 678
Tollivormistuse teenus olemasolevale kliendile	960	2 055	0	785	1 006	0	214	58	93	35	87	24	5 317
Täisteenus uuele kliendile	657	1 406	589	302	372	3 115	238	65	104	38	96	27	7 010
Transporditeenus uuele kliendile	202	433	177	0	112	935	40	11	17	6	16	4	1 953
Tollivormistuse teenus uuele kliendile	177	379	0	91	112	935	28	8	12	4	11	3	1 759