



Kristiina Walberg

KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE EHITUSETTEVÕTTELE AIAPAIGALDUS OÜ

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut

Ärijuhtimise õppekava

Juhendaja: Siiri Luts

Mõdriku 2024

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED	6
1.1 Kuluarvestussüsteemi olemus, eesmärgid ja juhtimine.....	7
1.2 Kululiikide arvestus.....	10
1.3 Kulukohtade arvestus	13
1.4 Kuluobjektide ehk kulukandjate arvestus	16
1.5 Kuluarvestuse meetodid	18
1.6 Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus	19
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	23
3 KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE EHITUSETTEVÕTTELE	25
3.1 Ettevõtte kuluarvestuse analüüs.....	26
3.1.1 Kulude liigitamine	27
3.1.2 Otseste ja kaudsete kulude jaotamine kuluobjektidele.....	29
3.2 Kuluarvestusmeetodi valik	31
3.3 Kuluarvestusmeetodi rakendamine raamatupidamises	35
KOKKUVÕTE.....	42
SUMMARY	44
VIIDATUD ALLIKAD.....	46
LISAD	48
Lisa 1. Dokumendivaatluse kava.....	48
Lisa 2. Osalusvaatluse kava.....	49
Lisa 3. Uuendatud kulukontod.....	50

Mina, Kristiina Walberg, tõendan, et lõputöö on minu kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teostele on viidatud õiguspäraselt. Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autorile ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja Siiri Luts, digitaalselt allkirjastatud

Lõputöö on kaitsmisele lubatud teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/24/2 kuupäev 08.01.2024.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kristiina Walberg

sünnikuupäev: 21.02.2001

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Kuluarvestussüsteemi loomine ehitusettevõttele Aiapaigaldus OÜ

1. reprodutseerimiseks paberkandjal kõrgkooli raamatukogus avaldamise ja säilitamise eesmärgil;
2. elektroonseks avaldamiseks kõrgkooli repositooriumi kaudu;
3. kui lõputöö avaldamisele on instituudi direktori korraldusega kehtestatud tähtajaline piirang, lõputöö avaldada pärast piirangu lõppemist.

Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile ja kinnitan, et:

1. lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid ega muid õigusi;
2. PDF-failina esitatud töö vastab täielikult kirjalikult esitatud tööle.

Tallinnas 08.01.2024
(kuupäev)

Digitaalselt allkirjastatud.
(autori allkiri)

SISSEJUHATUS

Lõputöö teema on aktuaalne, sest selleks, et langetada kasumlikke juhtimisotsuseid, vajavad ettevõtted kiiresti arenevas majanduskeskkonnas pidevat ülevaadet kuludest ja tuludest. Aastal 2021 tehtud juhtimisvaldkonna uuringust tuleb välja, et finants- ja tegevusnäitajaid peetakse kõige olulisemaks just plaanide ja tegevuskavade koostamisel (Vadi, Raun, Õunapuu, & Jaakson, 2021). Sellepärast tulekski juhtida ettevõtte kulusid ning neid võiks osata ka õigesti kajastada, sest siis on järgnevate perioodide planeerimine veelgi edukam. Selle jaoks tulebki mängu kuluarvestus ning sellele korrektse süsteemi loomine, sest kulu ei teki ettevõtetes niisama, vaid konkreetsete juhtimisotsuste ja tegevuste tulemusena (Karu, 2008, lk 21).

Samuti on teema aktuaalne, sest tänu inflatsioonile kulud suurenevad ning vajadus kulusid efektiivselt juhtida aina kasvab. Näiteks tõusis aastal 2022 Eestis tarbijahinnaindeks lausa 19,4 protsenti võrreldes 2021 aasta kesmisega (Eesti Statistikaamet, 2023). Kuna kulud suurenevad, muutub ka nende juhtimine vajalikumaks, sest lõpuks on kulude juhtimise tulemus kulude kokkuhoid ja ka suurem kasum (Karu, 2008, lk 21-22). Ära ei saa unustada ka seda, et ettevõtte peamine eesmärk on kasumi teenimine.

Kuluarvestussüsteemi loomiseks on riiklikul tasandil minimaalsed nõuded ehk iga ettevõtte juhtkond saab ise otsustada, kuidas kulusid juhitakse. Väheste teadmiste juures ei pruugi see olla kasumlik. Tootmis- ja kaubandusettevõttes on kuluarvestus kohustuslik, teenindusega tegeleva ettevõtte vabatahtlik. (Tearu, 2020) Seda enam tuleb anda edasi teadmisi kuluarvestuse kohta, et ettevõtte juhid oskaksid teha paremaid ja kaalutletumaid otsuseid.

Raamatupidamise seaduse järgi on ettevõttel kohustuslik teha raamatupidamise sise-eeskiri, mis sisaldab ka kulude ja tulude kajastamist ning arvestuspõhimõtteid ning Eesti Vabariigi Raamatupidamise Toimkonna juhend aitab kaasa detailse kuluarvestussüsteemi loomiseks (Raamatupidamise seadus, § 11; RTJ 2, § 25). Siiski ei kontrolli keegi selle õigsust või täitmist.

Autor käsitleb kulude juhtimisega seotud probleeme, millega ehitusettevõtte Aiapaigaldus OÜ silmitsi seisab. Uuritaval ettevõttel puudub kulude järelevalve ja tugev kuluarvestussüsteem, mis takistab otsuste tegemist ja ressursside jaotamist. Tõhus juhtimine on püsiva kasvu ja kasumlikkuse jaoks ülioluline.

Lõputöö eesmärk on töötada välja uuritavale ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem, lähtudes kulude arvestuse teoreetilistest käsitlustest ja uurimisobjektist saadud vaatluste tulemustest. Eesmärgi täitmiseks püstitati järgmised ülesanded:

- anda ülevaade kuluarvestussüsteemi teoreetilistest alustest;
- välja töötada empiirilise uuringu metoodika;
- käsitleda uuritava ettevõtte Aiapaigaldus OÜ praegust kuluarvestuse hetkeseisu ning seda analüüsida;
- toetudes teoreetilistele allikatele ja uurimisobjektist saadud vaatluste tulemustele töötada välja ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse kuluarvestussüsteemi teoreetilisi aluseid. See hõlmab kuluarvestuse olemuse ning sellega seotud mõistete ja komponentide uurimist. Käsitletakse nii traditsioonilisi kui ka tegevuspõhiseid kuluarvestuse metoodikaid.

Teises peatükis kirjeldatakse empiirilise uuringu metoodikat kombineeritud uurimismeetodi läbiviimiseks, mille käigus toimub andmekogumine läbi dokumendivaatluse ja mitteosaleva vaatluse.

Kolmandas peatükis keskendutakse kuluarvestussüsteemi väljatöötamisele, uuritava ettevõtte tutvustamisele ning kulude analüüsi läbiviimisele. Seejärel valitakse sobilikud meetodid teooriast lähtuvalt ning katsetatakse loodud süsteemi ühe reaalse tellimuse näitel.

Tööl on kolm lisa ning selle koostamisel on kasutatud 30 erinevat allikat, millest 12 on ingliskeelsed. Allikate loetelu on lisatud töö lõppu.

1 KULUARVESTUSSÜSTEEMI TEOREETILISED ALUSED

Iga ettevõtte vajab nõuetekohaseks toimimiseks kuluarvestust. See võib olla vaimne süsteem juhi peas või formaliseeritud süsteem tehnoloogiliselt arenenud ettevõttes. Edukatel ettevõtetel on tavaliselt tõhusad kuluarvestussüsteemid, mis annavad kuludest selge ja ajakohase ülevaate. Nii saavad juhid teha teadlikke otsuseid lähtuvalt ettevõtte eesmärkidest. (Haldma & Karu, 1999, lk 13)

Raamatupidamise seaduses (RPS) ja Eesti Vabariigi Raamatupidamise Toimkonna juhendites (RTJ) tähendab kulu aruandeperioodi väljaminekuid, millega kaasneb varade vähenemine või kohustuste suurenemine ja mis vähendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanikele tehtud väljamaksed omakapitalist. Üldistatult viitab kulu aga mis tahes majandusliku ressursi kasutuselevõtule. Kulusid saab kajastada kasumiaruandes lõpliku kuluna või kulude suurenemise kontekstis bilansis varana. (Alver & Reinberg, 2002, lk 36; Raamatupidamise seadus, §3; RTJ1 2011, § 25)

Kulu on sageli kasutatav termin, mis tähistab teatud eesmärgi saavutamiseks, näiteks toote või teenuse hankimiseks, loobutud või kasutamata ressursside rahalist väärtust. Täpsem määratlus on aga vajalik enne konkreetse maksumuse määramist. Tavaliselt kasutatakse terminit „kulu“ koos omadussõnaga, mis täpsustab, millisele kulu tüübile viidatakse. Tegelik kulu on kulu, mis on tehtud minevikus, samas kui eelarvestatud kulu on prognoositav kulu tulevikuks. Teisisõnu on tegelik kulu ajalooline kulu, samas kui eelarvestatud kulu on prognoositav kulu. (Drury, 2021, lk 26; Horngren, Datar, & Rajan, 2015, lk 31)

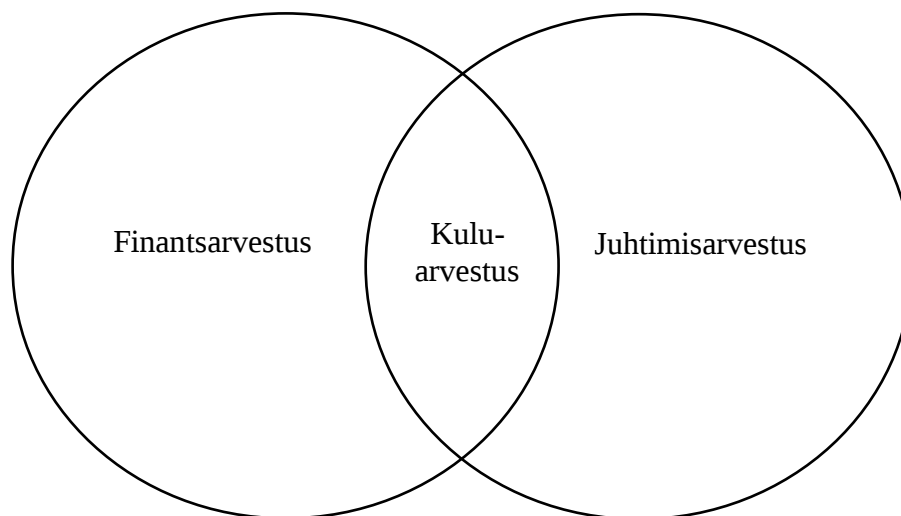
Viimase kümnendi jooksul on juhtimis- ja kuluarvestuse eristamine muutunud ebaselgeks. Mõisteid „kuluarvestus“ ja „juhtimisarvestus“ kasutatakse aina sagedamini samas tähenduses. Tegu on siiski kahe erineva mõistega, mida tuleb eraldi vaadelda. Näiteks hõlmab kuluarvestus varude hindamisel kulude akumul eerimist, et täita välisaruandluse ja sisemise kasumi mõõtmise nõudeid. Juhtimisarvestus sisaldab aga asjakohase teabe pakkumist otsuste tegemiseks, planeerimiseks, kontrollimiseks ja tulemuslikkuse hindamiseks. (Karu, 2008, lk 41; Drury, 2021, lk 20)

Kulu- ja juhtimisarvestuse süsteemi sarnasus peitub selles, et mõlema jaoks on oluline toota teavet, mis vastab kolmele põhinõudele: jaotada kulud varude hindamise ja kasumiaruande eesmärgil nii ettevõttesiseselt kui ka väliselt; anda asjakohast teavet juhtide abistamiseks paremate otsuste tegemisel; anda teavet tulemuslikkuse mõõtmiseks, planeerimiseks ja kontrollimiseks. (Drury, 2021, lk 22)

Selle põhjal võib järeldada, et kuluarvestus on iga ettevõtte nõuetekohaseks toimimiseks hädavajalik, olgu see siis mentaalne või formaliseeritud süsteem. Tõhusad kuluarvestussüsteemid annavad kuludest selge ja õigeaegse ülevaate, mis aitab juhtidel teha teadlikke otsuseid. Mõisteid „kuluarvestus“ ja „juhtimisarvestus“ kasutatakse üha enam vaheldumisi, kuid neil on erinevusi, mida tuleb tähele panna. Nii kulu- kui ka juhtimisarvestussüsteemid peavad tootma teavet, mis vastavad nõuetele.

1.1 Kuluarvestussüsteemi olemus, eesmärgid ja juhtimine

Kuluarvestus on segu finants- ja juhtimisarvestusest (Joonis 1). See hõlmab kulude kajastamist ettevõtte finantsarvestussüsteemis, näiteks kulude kajastamist raamatupidamisregistrites, varude maksumuse määramist ja kajastamist bilansis ning müüdud kaupade maksumuse kujunemist kasumiaruandes. Lisaks sisaldab kuluarvestus ka kulude analüüsimist ja nende kasutamist ettevõtte sisemises juhtimisarvestuse protsessis, sh toodete ja teenuste maksumuse arvutamisel, kulude planeerimisel ja hindade määramisel. (Haldma & Karu, 1999, lk 10)



Joonis 1. Finantsarvestuse, juhtimisarvestuse ja kuluarvestuse vahelised seosed (Alver & Reinberg, 2002, lk 21)

Kuluarvestus pakub väärtuslikku teavet nii finants- kui ka juhtimisarvestuse spetsialistidele. Näiteks rahuldab toote maksumuse arvutamine finantsraamatupidajate varude hindamise vajadused ja aitab juhtimisraamatupidajatel teha otsuseid hinnakujunduseks ja toodete reklaamimiseks. (Horngren, Datar, & Rajan, 2015, lk 26)

Mõiste „kuluarvestus“ viitab meetodile, mida kasutatakse projekti, protsessi või olukorraga seotud kulude kindlaksmääramiseks. Finantsarvestus kasutab finantsaruannete koostamiseks kuluarvestuse andmeid, samas kui juhtimisarvestus tugineb sellele teabele otsuste tegemisel, eelarvestamisel, hindamisel ja alltegevuste kontrollimisel. Näiteks on raamatupidamise üks osa kuluarvestussüsteem, mis keskendub majandusüksuse kulutustega seotud andmete kogumisele, järelevalvele ja käsitlemisele. (Alver, 2011, lk 607; Alver & Reinberg, 2002, lk 21-22)

Seega võib öelda, et kulude arvestus on nii finants- kui ka juhtimisarvestuse oluline osa, mis hõlmab kulude, laoseisu ja müüdud kaupade maksumuse registreerimist ja analüüsi. See annab olulist teavet varude hindamiseks ja otsuste tegemiseks, nagu toote hinnakujundus ja reklaamimine. Erinevus kulu- ja juhtimisarvestuse vahel ei ole alati selge ning neid kahte mõistet kasutatakse sageli vaheldumisi. Kuluarvestus on meetod, mida kasutatakse projektide, protsesside või olukordade kulude määramiseks ning kuluarvestussüsteemid koguvad, jälgivad ja töötlevad kuludega seotud andmeid.

Oma eesmärkide saavutamiseks peavad ettevõtte kuluarvestussüsteemid täitma kolme peamist funktsiooni (Kaplan & Cooper, 2002, lk 18):

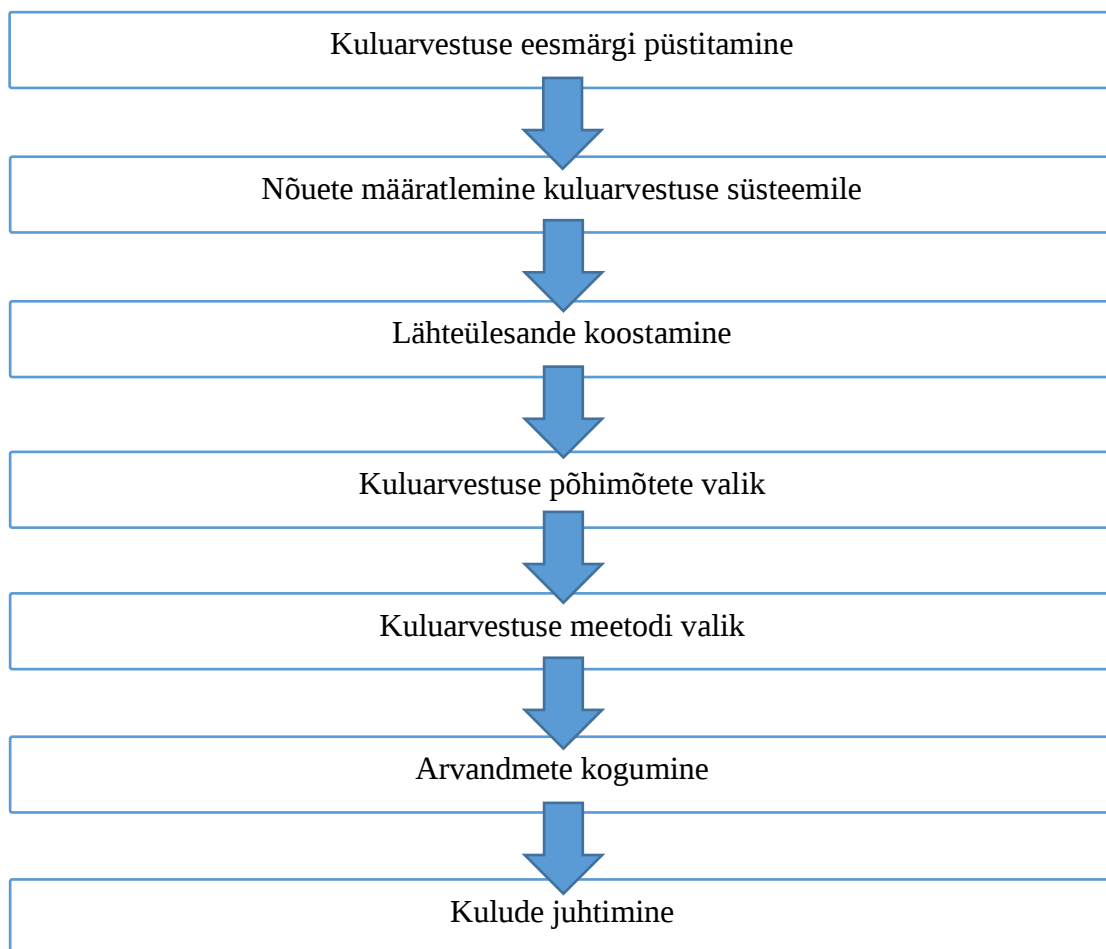
- hindama laoseisu ja tegelikus tootmisprotsessis tehtud kulutusi, mis on vajalikud finantsaruandluse jaoks;
- hindama tegevuste, toodete, teenuste ja klientidega seotud kulusid;
- pakkuma juhtidele ja teostajatele majanduslikku tagasisidet protsesside tõhususe kohta.

Esimene vajadus tuleneb väliste sidusrühmade, nagu investorid, võlausaldajad, valitsusasutused ja maksuametid, nõudmistest. Välised finantsaruandluse protokollid peavad järgima mitmesuguseid eraõiguslike reguleerivate organisatsioonide, audiitorfirmade ja maksuametite kehtestatud määrusi. Teine ja kolmas eesmärk tulenevad sisemisest juhtimisvajadusest parandada ja mõista organisatsiooni majandustulemusi. Et juhid saaksid teha teadlikke strateegilisi ja operatiivseid otsuseid, peab neil olema juurdepääs täpsele ja õigeaegsele kuludega seotud teabele. (Kaplan & Cooper, 2002, lk 18)

Seega võib öelda, et kuluarvestussüsteemid võimaldavad hinnata lao- ja tootmiskulusid finantsaruandluse jaoks ning hinnata tegevuste, toodete, teenuste ja klientidega seotud kulusid sisemise juhtimise eesmärgil. Need süsteemid pakuvad juhtidele täpset ja õigeaegset kuluteavet, mis on vajalik teadlike strateegiliste ja operatiivsete otsuste tegemiseks.

Ameerika juhtimisprofessor Cooper ütleb, et ühest kuluarvestussüsteemist ei piisa, kuid Eesti finantskoolitaja Sander Karu soovitus on luua organisatsiooni sees ühtne kuluarvestussüsteem. Selline süsteem eeldab identsete kuluarvestuse põhimõtete, tehnikate ja meetodite rakendamist kõigis

ettevõtte tegevustes. Ühtse kuluarvestussüsteemi eesmärk on hõlbustada kulude analüüsi, võrdlemist, optimeerimist ja ebaefektiivsuste kõrvaldamist. (Karu, 2008, lk 84; Kaplan & Cooper, 2002, lk 18)



Joonis 2. Tähtsamad etapid kuluarvestuse protsessis (Haldma & Karu, 1999, lk 28)

Ettevõtte kuluarvestussüsteemi kavandamisel on ülioluline seada paika eesmärgid, mida süsteem peaks saavutama. See on ka esimene etapp kuluarvestuse protsessist (Joonis 2). Need eesmärgid võib liigitada üldisteks ja spetsiifilisteks. Üldised eesmärgid on materiaalsete ressursside soetamine, tootmine ja kasutamine, finantsparameetrite määramine ja aruandlus, kulude planeerimine, kuludega seotud normide määratlemine ja kuluga seotud eesmärkide saavutamise kontrollimine. Spetsiifilised eesmärgid on aga toodete ja teenuste oma- ja müügihinna arvutamine, materiaalse ressursi kasutamise efektiivsuse kontrollimine, juhtimisotsuste varustamine kulupõhise teabega, ettevõtte sisemiste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ning jooksva hetke hindamine. Neid eesmarke saavutades saavad ettevõtted tõhusalt hallata kulusid, parandada tegevuse efektiivsust ja maksimeerida kasumlikkust. (Haldma & Karu, 1999, lk 10,12)

Sobiva kuluarvestussüsteemi valimisel on soovitatav arvestada mõne võtmeteguriga. Esiteks on oluline omada igakülgset arusaama ettevõtte tegevuskeskkonnast, olemusest ja protsessidest. Teiseks

on oluline tagada, et teadlike otsuste tegemiseks vajalik kuluteave oleks hõlpsasti kättesaadav. Kolmandaks on vaja arvestada raamatupidamissüsteemi soetamise, arendamise ja haldamisega seotud kuludega. Neid tegureid arvesse võttes saavad ettevõtted valida konkreetsetest vajadustest ja eesmärkidest lähtudes sobivaima kuluarvestussüsteemi. (Karu, 2008, lk 81-82)

Kokkuvõtvalt võib öelda, et puudub ühine arvamus sellest, mitut kuluarvestussüsteemi ettevõtte kasutama peaks. Üld- ja konkreetsete eesmärkide püstitamine on kuluarvestussüsteemi edukuse seisukohalt ülioluline. Nende eesmärkide saavutamine võib aidata ettevõtetel kulusid hallata, tõhustada ning maksimeerida kasumlikkust. Kuluarvestussüsteemi valikul peaksid ettevõtted arvestama selliste teguritega, nagu ettevõtte tegevuskeskkond, kuluinfo kättesaadavus ja sellega kaasnevad süsteemi soetamise, arendamise ja administreerimise kulud.

1.2 Kululiikide arvestus

Kuluobjektide ja -kohtade määramiseks tuleb kulud esmalt kategoriseerida. Kululiik viitab kulude kogumile, millel on ühised tunnused (Mereste 2003, lk 447). Seejärel arvutatakse kululiigid kulude klassifitseerimise eesmärkide ja kriteeriumide alusel. See protsess määrab kindlaks organisatsiooni kantud kulude liigid ja summad. Põhitähelepanu on kulude hindamisel ja erinevat tüüpi kulude kajastamisel. (Karu, 2008, lk 73)

Kulud rühmitatakse kulukogumitesse, et määrata kulud tähenduslikesse kategooriatesse. Neid kulukogumeid saab moodustada mitmel viisil, näiteks rühmitades kulud tüübi (nt tööjõukulud ühes kogumis ja materjalikulud teises), allika (nt osakond 1 või osakond 2) või vastutuse (nt juht 1 või juht 2) järgi. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 68)

Kulude klassifitseerimise eesmärk on luua süsteem, mis rühmitab sarnased kulud, et anda selgem arusaam erinevatest kuludest. Kulude liigitamisel tuleks lähtuda konkreetse ettevõtte kuluarvestuse eesmärkidest ja kulude otstarbest. Kõigi kuluartiklite nõuetekohane sidumine on tõhusa analüüsi ja kontrolli oluline nõue. (Haldma & Karu, 1999, lk 32-33; Karu, 2008, lk 105)

Kulusid saab liigitada ka subjektiivselt ja objektiivselt. Subjektiivne liigitamine kategoriseerib kulud nende olemuslike omaduste alusel. Selline liigitamine rahuldab eelkõige välise infotarbija vajadusi, näiteks aastaaruande koostamiseks vajalike kulude liigituse. Seda tüüpi klassifikatsiooniga tegeleb ettevõtte finantsarvestussüsteem. Objektiivne liigitamine ehk tegevuspõhine klassifitseerimine on aga tegevus, mille käigus kulud liigitatakse lähtuvalt nende tegemise eesmärgist. Seega liigitatakse kulud

eelkõige ettevõttesiseste infotarbijate vajadustest lähtuvalt. Seda tüüpi klassifikatsiooniga tegeleb juhtimis- ja kuluarvestussüsteem. (Haldma & Karu, 1999, lk 32-33; Karu, 2008, lk 105)

Kululiikide täpne klassifitseerimine on oluline bilansis kajastatud tooraine ja materjalide, lõpetamata toodangu ja valmistoodangu maksumuse ning kasumiaruandes kajastatud müüdud kauba maksumuse määramisel. Seetõttu on ettevõtte finantsarvestuses objektiivse majandustulemuse genereerimiseks vajalik ettevõtte tegevustulemuste saavutamiseks tehtud kulude täpne ja üheselt mõistetav aruandlus ja klassifitseerimine. (Haldma & Karu, 1999, lk 35-36)

Sõltuvalt konkreetsetest juhtimisülesannetest võib vaja minna erinevaid kulude jagamisi. Sellest lähtuvalt tuleb ettevõtte raamatupidamissüsteemi lähtepunktidesse lisada kriitilised kulude klassifikatsioonid, näiteks raamatupidamise sise-eeskirjad ja kontoplaan. RTJ ütleb, et iga raamatupidamiskohustuslane on kohustatud oma raamatupidamise sise-eeskirjas detailselt kirjeldama, milliseid tulusid ja kulusid millistel kasumiaruande kirjetel kajastatakse ning järgima järjepidevalt sama liigendust. (Haldma & Karu, 1999, lk 35-36; RTJ 2, § 25)

Kulude liigituse esmane eesmärk tänapäevastes juhtimissüsteemides on toetada strateegiliste, taktikaliste ja operatiivsete otsuste tegemist, sealhulgas kuluobjektide (nt tooted, teenused ja kliendid) eelarvestamist, arvestust ja toimivuse hindamist. Kuigi raamatupidamise aastaaruannete koostamise klassifikatsioon on endiselt aktuaalne, on selle tähtsus vähenenud, sest vähenenud on finantsarvestuse osakaal ja fookus on nihkunud pigem juhtimisotsuste tegemiseks vajaliku teabe andmisele. Kulude liigitamise olulisus varude mõõtmisel ja hindamisel on samuti vähenenud seoses omahinna ja varude osakaalu vähenemisega organisatsiooni bilansis. (Karu, 2008, lk 106-107)

Lähtudes tabelist 1, saab kulusid liigitada erinevatesse kategooriatesse erinevate kriteeriumide alusel, pakkudes väärtuslikku teavet kulude olemuse ja käitumise kohta ettevõttes. Ühine kulude klassifikatsioon sisaldab kolme peamist kategooriat: püsi-, muutuv- ja poolmuutuvkulud. Oluline on märkida, et peale püsi-, muutuv- ja poolmuutuvkulude on ka teisi kulude klassifikatsioone. Need klassifikatsioonid pakuvad erinevaid vaatenurki ettevõtte kuluanalüüsile ja otsuste tegemisele.

Püsikulud viitavad kuludele, mis jäävad konstantseks sõltumata tootmis- või müügitasemest. Need kulud ei kõigu koos tegevuse muutumisega ja tekivad olenemata sellest, kas ettevõtte töötab täisvõimsusel või mitte. Püsikuludeks on näiteks üür, alaliste töötajate palgad ja kindlustusmaksed. (Horngren, Datar, & Rajan, 2021, lk 40)

Tabel 1. Kulude liigitamine (Alver & Reinberg, 2002, lk 39)

LIIGITUSALUS	KULULIIGID
Funktsionaalne põhimõte (seos tootmisega)	• Tootmiskulud ○ Põhikulud ○ Lisakulud • Mittetootmiskulud ehk tootmisvälised kulud ○ Turunduskulud ○ Üld- ja halduskulud ○ Finantseerimiskulud
Kajastamine finantsaruannetes	• Jätkuvad (bilansis) ja lõplikud (kasumiaruandes) kulud; • Tootekulud ehk inventeeritavad kulud (bilansis) ja perioodikulud (kasumiaruandes)
Ajaline aspekt	• Soetuskulud (minevik); • Asenduskulud (olevik); • Kavandatud ehk eelarvestatud kulud (tulevik)
Reageerimine tegevusmahu või mõne muu kulukäituri muutumisele	• Muutuvkulud; • Püsikulud; • Segakulud
Kuluobjektile kirjendamine	• Otsekulud; • Kaudkulud
Seos juhtimisotsuste langetamisega	• Olulised ja ebaolulised kulud • Mõjutavad ja mittemõjutavad kulud
Raamatupidamises kajastumine	• Ilmutatud kulud • Ilmutamata kulud
Majandusteoreetilised kontseptsioonid	• Loobumiskulud • Pöördumatud kulud • Diferentsiaalkulu • Marginaal- ehk piirkulu ja keskmine kulu

Muutuvkulud seevastu varieeruvad otseselt proportsionaalselt tootmis- või müügitaseme muutustega. Tegevusmahu kasvades või vähenedes suurenevad või vähenevad vastavalt ka muutuvkulud. Muutuvkulude levinumad näited on tooraine, otsese tööjõu ja müügikomisjonitasudega seotud kulud. (Horngren, Datar, & Rajan, 2021, lk 40)

Poolmuutuvkuludel ehk segakuludel on nii püsi- kui ka muutuvkulude tunnused. Neil on fikseeritud komponent, mis jääb teatud aktiivsusevahemikus konstantseks, kuid varieerub väljaspool seda vahemikku. Poolmuutuvkulu on näiteks kommunaalmakse, millel võib olla fikseeritud kuutasu, kuid see kõigub ka kasutusest lähtuvalt. (Horngren, Datar, & Rajan, 2021, lk 40)

Seega võib öelda, et kululiikide täpne klassifitseerimine on finantsarvestuse ja objektiivsete majandustulemuste saavutamiseks oluline. Sõltuvalt konkreetsetest juhtimisülesannetest võib olla vajalik erinev kulude jagamine ning ettevõtte raamatupidamissüsteemi tuleks lisada kriitilised kulude klassifikatsioonid. Kulude klassifitseerimine toetab otsuste tegemist, sealhulgas eelarve koostamist, raamatupidamist ja tulemuslikkuse hindamist. Kuigi finantsaruannete ja varude klassifikatsioon on endiselt asjakohane, on selle tähtsus vähenenud, kuna fookus on nihkunud juhtimisotsuste tegemiseks vajaliku teabe andmisele.

1.3 Kulukohtade arvestus

Kulude tekkimise asukoha ja põhjuse mõistmisel on kuluarvestuses oluline roll. Kulukohtade arvestus annab teavet organisatsiooni struktuuri või protsessi osade kohta, kus erinevad kulud tekivad. See samm hõlmab sobivate kaudsete kulukogumite tuvastamist, mis on erinevad kulukategooriad, mida saab otse kuluobjektiga seostada. Kulutegurid, mis on jaotusvalemid, määratakse seejärel iga kulukogumi jaoks valitud kaudse kuluarvestuse meetoodika alusel. (Karu, 2008, lk 73; Ryan & Collett, 2017, lk 257)

Kulukoht ehk kuluüksus või kulukeskus viitab organisatsiooni kindlale osale, nagu allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete rühm, seade või töötaja, mille kulud arvestatakse eraldi. Need kulud jaotatakse hiljem kuluobjektidele kas otse või põhitegevuse kulukeskuste kaudu. Kuluarvestuse põhieesmärk on kulud õigesti tuvastada ja seostada vastavate kulukohtadega ning mõõta, hinnata ja arvestada erinevate kulukohtade kulusid. Seetõttu on oluline valida sobivad kulukohad. (Karu, 2008, lk 73; Ryan & Collett, 2017, lk 257)

Kulukohtade arvestus on hädavajalik selleks, et tuvastada ja mõista, kus ja miks organisatsioonis kulud tekivad. Kulukeskused pakuvad võimalust organisatsiooni erinevate osade jaoks kulusid eraldi arvestada, mida saab seejärel kuluobjektidele jaotada. Sobivate kulukeskuste valimine on vajalik täpse kuluarvestuse ja organisatsiooni erinevate osade kulude mõõtmiseks. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 68)

Kulukoht viitab mis tahes tegurile, mis põhjustab muutuse kogukuludes. Kulukohtade tõhus juhtimine on kulujuhtimise alusel konkureerivatele ettevõtetele oluline. Teistele ettevõtetele võib kulukohtade juhtimine olla vähem tähtis, kuid peamistele kuluüksustele keskendumine võib siiski ettevõtte edule kaasa aidata. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 68)

Kulukohtade tuvastamise eesmärk on välja selgitada organisatsiooni konkreetset valdkonnad, kus äritegevuse käigus kulud tekivad, lähtudes selle struktuursetest ja tehnoloogilistest protsessidest ning nende omavahelistest seostest. Kulukohtade arvestussüsteem tuleks kavandada, lähtudes ettevõtte organisatsioonilisest funktsionaalsest struktuurist, selle tehnoloogilistest protsessidest ja nendevahelistest suhetest. (Haldma & Karu, 1999, lk 83)

Lihtsustatult võib kulukohad liigitada järgnevalt (Karu, 2008, lk 103):

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

Kulukäituriid on tegurid või tegevused ettevõttes, mis viitavad sündmusele või mõjutavad selle kulusid ja toovad kaasa muutuse üldkuludes. Neid kasutatakse kulude algpõhjuste mõistmiseks ja analüüsimiseks, et teha teadlikke otsuseid ja kulusid tõhusalt juhtida. Kulutegurid võivad olenevalt ettevõtte olemusest ja konkreetsetest kulukategooriatest olla erinevad, näiteks tehingu-, kestuse või intensiivsuspõhised. Lisaks saab kulutekitajaid liigitada nende teisaldamise järgi, näiteks mahu- või tegevuspõhiselt. (Cokins, 2009, lk 121-122; Alver & Reinberg, 2002, lk 38)

Kulutegurite tuvastamine ja analüüsimine aitab ettevõtetel kindlaks teha peamised tegevused või sündmused, mis nende kulusid oluliselt mõjutavad. Neid tegureid mõistes saavad ettevõtted keskenduda nende tegevuste või sündmuste optimeerimisele, et kontrollida või vähendada kulusid. Näiteks tootmises võivad kulutegurid hõlmata toodetud ühikute arvu, kasutatud masinatunde või materjalikasutust. Teenindussektoris võivad kulutegurid põhineda klientidega suhtlemisel, konkreetsetele teenustele kulutatud tundidel või ülesande keerukusel. (Cokins, 2009, lk 121-122; Alver & Reinberg, 2002, lk 38)

Kulutegurite jälgimise ja haldamise abil saavad ettevõtted teha täpsemaid kuluprognose, tõhusalt eelarvestada, määrata sobivad hinnastrateegiad ja tuvastada võimalused kulude vähendamiseks või protsesside täiustamiseks. Need teadmised võimaldavad ettevõtetel ressursse tõhusalt jaotada ja teha

teadlikke otsuseid oma finantseesmärkide saavutamiseks. (Cokins, 2009, lk 121-122; Alver & Reinberg, 2002, lk 38)

Kulutegurid on ettevõtte kulukeskustega tihedalt seotud. Kulukeskus kujutab endast eraldiseisvat valdkonda, kus kulusid kogutakse ja analüüsitakse. Kulutegurid aitavad kulusid nendele kulukeskustele omistada, tuvastades aluseks olevad tegevused või kulusid tekitavad tegurid. Mõistes iga kulukeskusega seotud kulutegureid, saavad ettevõtted kulusid täpsemalt jaotada ja hinnata erinevate osakondade või funktsioonide toimimist. Kui kulukoht on näiteks tootmisettevõtte tootmisosakond, võib kulutekitaja olla toodetud ühikute arv. Mõõtes toodetud ühikute mahtu, saab kulukohale määrata osa kogukuludest, lähtudes tema panusest tootmistegevusse. Kulutegurid võimaldavad siduda kulukeskuses tehtavad tegevused tekkinud kuludega ning tagada sellega kulude parema juhtimise ja analüüsi. (Drury, 2012, lk 26-27)

Kulukohtade täpne tuvastamine ei ole kulukohtade arvestuse ainus oluline aspekt. Oluline jälgida ka kulukandjate kaudsete kulude (nt üldkulude) allikaid ja luua jaotusbaasid nende ülekandmiseks kulukandjatele. Kulukohtade arvutamisel lähtutakse kululiikide objektiivsest klassifikatsioonist. Kulukohtade arvestus toimib sillana kululiikide arvestuse ja kulukandjate vahel. (Haldma & Karu, 1999, lk 33)

Kulukohaarvestus hõlmab endas mitmeid põhiülesandeid, nagu üldkulude või konkreetsete otsekulude jälgimist määratud piirkondades; teatud tootmistegurite mõju juhtimise kuludele kulukohtades; erapooletute jaotusjuhiste kehtestamist, et jaotada üldkulud kulukandjate vahel nende mõju alusel ning kulukeskuse kui vastutuskeskuse kuluressursi kasutamise kontrollimist. Need ülesanded on ettevõtetele vajalikud oma kulude tõhusaks jälgimiseks ja haldamiseks, kuluefektiivsuse parandamiseks ja kasumlikkuse optimeerimiseks. (Haldma & Karu, 1999, lk 83)

Kokkuvõtteks võib öelda, et ettevõtete jaoks on tähtis kulukohtade tõhus juhtimine. Kulukohtade arvestus hõlmab organisatsiooni konkreetsete valdkondade väljaselgitamist, kus äritegevuse käigus kulud tekivad, ja kaudsete kuluallikate täpset jälgimist. Täites põhiülesandeid, nagu üldkulude jälgimine, tootmistegurite mõju juhtimine kuludele, erapooletute jaotusjuhiste kehtestamine ja kuluressursside kasutamise kontrollimine, saavad ettevõtted parandada kuluefektiivsust ja optimeerida kasumlikkust.

1.4 Kuluobjektide ehk kulukandjate arvestus

Kulud jaotatakse kõigist liigitatud kulukogumitest kuluobjektile. Kuluobjekt on ennekõike mõeldud juhtkonna tähelepanu köitmiseks ja nõuab seetõttu kulude selget jaotust. See võib olla mõni konkreetne toode või teenus, osakond või terve ettevõtte. Teisisõnu, kuluobjekt on kõik, mida juhtkond soovib jälgida ja mille kaudu on võimalik kulusid analüüsida. (Alver & Reinberg, 2002, lk 37; Ryan & Collett, 2017, lk 257)

Kuluobjekt on termin, mida kasutatakse mis tahes üksuse (nt toode, teenus, klient, tegevus või organisatsiooniüksus) kirjeldamiseks, millele kulud jaotatakse. Tavaliselt on kuluobjektide näited tooted, teenused ja kliendid. Tootmisosakondi võib pidada ka kuluobjektideks või kulukogumiteks, olenevalt sellest, kas juhtkond keskendub toodete või tootmisosakondade kuludele. Need on hädavajalikud otsuste tegemisel, tulemuslikkuse mõõtmisel, strateegia elluviimisel, aga ka finantsaruannete ja maksude koostamisel. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 68)

Kuluobjekt viitab mis tahes olemile, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja analüüsida. Kuluobjektide kuluarvestuse eesmärk on mõista organisatsiooni erinevate üksustega seotud kulude põhjuseid ja ajastust. Esmane fookus on asjakohaste kuluobjektide valikul, nendega kulude sidumisel ning erinevate kuluobjektidega kaasnevate kulude hindamisel ja arvutamisel olenevalt kuluarvestuse eesmärkidest. (Karu, 2008, lk 72-73) Näiteks on toote maksumuse arvutamisel kuluobjekt toode ise ja otsesed kulud on kulutused, mis on seotud selle toote valmistamisega. (Alver, 2002, lk 52) Kuluobjekti kulude tundmine on oluline nii kasumile orienteeritud kui ka mittetulundusühingute jaoks. (Karu, 2008, lk 109)

Kuluobjektile ehk kulukandjale kirjendamise viisist lähtuvalt eristatakse otse- ja kaudkulusid (Alver & Reinberg, 2002, lk 52). Kulukandjate arvestusel kantakse kõigepealt kulukandajatele otsesed kulud ja pärast seda üldkulud vastava üldkulude jaotusbaasi alusel. (Haldma & Karu, 1999, lk 33)

Kulude liigitamine otseseks või kaudseks oleneb mitmest tegurist. Üks selliseid tegureid on kulude olulisus – väiksemad mittemateriaalsed kulud on tõenäoliselt vähem seotud konkreetse kuluobjektiga. Teine tegur on teabe kogumise tehnoloogia kättesaadavus, mis võimaldab rohkem kulusid liigitada otsesteks kuludeks. Lõpuks võib toimingute kavandamine mõjutada kulude klassifitseerimist, kuna kulusid on lihtsam liigitada otsesteks, kui rajatis on pühendatud konkreetsele kuluobjektile. (Horngren, Datar, & Rajan, 2015, lk 53)

Otseseid kulusid saab hõlpsalt ja säästlikult jälgida kuluobjekti või -kogumina. Näiteks saab konkreetse toote jaoks vajalike materjalide maksumust otse jälgida. Teisest küljest ei saa kaudseid kulusid lihtsalt ega ökonoomselt jälgida kulukogumist kuluobjektini. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 68)

Kui eesmärgiks on määrata toote valmistamise maksumus ehk omahind, on toode ise kuluobjektiks. Tootmisettevõttel, kus kuluobjektiks on toode, on otsesteks kuludeks tavaliselt põhikulud, mis hõlmavad endas toorainele, tarvikutele ja põhitööliste põhipalgale tehtud kulutusi, sealhulgas sotsiaalmaksud ja erisoodustused. (Alver & Reinberg, 2002, lk 52-53)

Kaudsete kulude all peetakse silmas kulutusi, mida ei saa otseselt siduda konkreetse kuluobjektiga või mida ei ole otstarbekas otsekuludeks liigitada. Tootmiskulude puhul on need kulud tavaliselt seotud mitme tootega, seega kasutatakse nende arvestamiseks kaudseid meetodeid. Kaudsed kulud on sageli keerulised ja koosnevad mitmest lihtsamast kulust, mis jaotatakse toodetele turustamise alusel. Jaotamise aluseks võivad olla materjalide maksumus, tööjõukulud, tööaeg või masinatunnid. Otseste ja kaudsete kulude eristamine sõltub kuluobjektist. Kulud võivad ühe objekti puhul olla otsesed, teisel aga kaudsed. Näiteks turustuskanalites on laoiüür ja laopidajate töötasud otsesed kulud, kuid kui kuluobjektiks on toode, muutuvad need kaudseteks. (Alver & Reinberg, 2002, lk 52-53; Drury, 2016, lk 32-33)

Kuluobjektide hindamise protsess koosneb mitmest etapist. Esmalt tuleb määratleda hinnatav kuluobjekt, keskendudes organisatsiooni tegevuse lõpptulemusele. Seejärel tuvastatakse kulukäituri, mis põhjustab kulude tekkimist väärtusahela, protsesside ja tegevuste analüüsi kaudu. Järgmine samm hõlmab oluliste andmete kogumist kuluobjekti ja kulukäituri kohta, neid esitatakse mitte ainult tavapäraselt, vaid ka graafikutena, mis aitavad mõista muutusi andmetes. Lisaks on oluline kindlaks määrata nõutav täpsustase kulude prognooside vastavuse tagamiseks planeeritud kasutuse jaoks. Viimaseks sammuks on sobiva hindamismeetodi valimine ja selle rakendamine vastavalt hindamise eesmärgile. Töötajatel, kes on seotud peamiste tegevustega, millel on otsene seos kuluobjektiga, näiteks toote või teenusega, on tavaliselt kõige väärtuslikumad ülevaated teguritest, mis põhiprotsessi kulusid põhjustavad. (Karu, 2008, lk 77-78)

Kokkuvõtteks võib öelda, et kulukogumid on kategooriad, mis on loodud sarnaste kulude rühmitamiseks, et paremini mõista ja analüüsida erinevaid kulukomponente organisatsiooni sees. Kuluobjektid viitavad konkreetsetele üksustele või üksustele, millele kulud jaotatakse, nagu tooted, teenused, kliendid või osakonnad, mis võimaldavad otsuste tegemist, tulemuslikkuse mõõtmist ja

finantsaruandlust. Kulukeskused seevastu on konkreetsed valdkonnad või üksused organisatsiooni sees, kus kulud tekivad, võimaldades kulusid eraldi arvutada ja jaotada organisatsiooni erinevatele osadele. Kulukeskuste tõhus juhtimine on täpse kuluarvestuse, kulude kontrolli ja üldise kuluefektiivsuse jaoks ülioluline.

1.5 Kuluarvestuse meetodid

Kuluarvestuse meetodi eesmärk on kulude arvestamine vastavalt ettevõtte vajadustele ja tegevusele. Iga ettevõtte kuluarvestuses on unikaalsed omadused, kuid sarnaselt tegutsevate ettevõtete kuluarvestusel on sageli ühiseid jooni. Ettevõtted, mis tegutsevad erinevates valdkondades ja kasutavad seetõttu erinevaid tootmisviise, kasutavad sageli ka erinevaid kuluarvestusmeetodeid. Olenemata kasutatavast meetodist sisaldavad need alati kuluarvestuse põhiprintsiipe, mis sisaldavad kulude kogumist, analüüsi ja jaotamist. (Haldma & Karu, 1999, lk 94)

Kuluarvestuse meetodid jagunevad kaheks: tellimus- ja protsessijärgseks kuluarvestuseks. Tellimusjärgne kuluarvestus ehk töökuluarvestus rakendub siis, kui tegevus sisaldab eraldi lepinguid, tellimusi või partiisid, mis tavaliselt erinevad ja on selgelt määratletavad. See hõlmab töö-, materjali- ja üldkulude kogumist ning nende jaotamist kulukeskuste vahel, mis omakorda jagavad kulud kõigi toodetud kuluühikute vahel. Üldkulude jaotamisel võetakse aluseks vastav leping, tellimus või partii. (Haldma & Karu, 1999, lk 94)

Töökuluarvestuses vaadeldakse iga tööd kui eraldi kuluobjekti ning kulud arvestatakse vastavalt sellele, kui palju ressursse selle töö tegemiseks kulub. Töökuluarvestuses kasutatakse erinevate tööde jaoks eraldi kontosid. See meetod sobib hästi järgmistele tootmisprotsessidele (Karu, 2008, lk 213):

- iga tooteühik või partii on selgelt teistest eristatav;
- iga üksik tooteühik omab suhteliselt suurt väärtust;
- igal töötl on sageli erinevad kulud;
- iga töö otsekulud on selgelt seostatavad konkreetse tööga.

Protsessijärgset kuluarvestust, mida mõnikord nimetatakse ühiku- või operatsioonikulu arvestamiseks, kasutatakse siis, kui tooted või teenused on tulemuseks järjestikuste pidevate või korduvate operatsioonide või protsesside läbimisel. Kulud arvutatakse perioodi jooksul toodetud keskmise kuluühiku kohta ning üldkulud jagatakse toodetud ühikute arvuga, et leida keskmine ühikukulu. Kuluarvestust ei tehta tööde, vaid osakondade kaupa. Protsessijärgne kuluarvestus hõlmab protsessi, teenuse või funktsiooni ning üksiktoote kuluarvestust. (Haldma & Karu, 1999, lk 96)

Tellimuse kuluarvestus aitab määrata, millised kulud on seotud konkreetse tellimuse täitmisega, hõlmates nii tellimuse otsekulusid kui ka tootmise üldkulusid. Tellimuse kohta luuakse kulude andmikud, kuhu sisestatakse järgmised otsekulud (Haldma & Karu, 1999, lk 97):

- otsesed töökulud, mis sisaldavad nii ajatöö- kui ka tükitöötasu;
- otsesed materjalikulud, mis põhinevad ostetud või laost väljastatud materjalidel ja pooltoodetel;
- muud otsesed kulud, mis on spetsiifiliselt seotud konkreetse toote valmistamisega (näiteks tööriistarent, litsentsid jne).

Otsekuludele lisatakse tootmise üldkulud, mida jaotatakse vastavalt valitud jaotusmeetodile ja -määradele. Üldkulud jaotatakse tellimuste vahel erinevate kulujaotuse meetodite abil, nagu traditsiooniline kuluarvestus, mis kasutab töö- ja masintunni määrasid, või tegevuspõhine kuluarvestus, mis põhineb tegevustel ja kasutab erinevaid kulukäitureid. Vastavalt sellele koostatakse iga tellimuse kohta eraldi töökuluandmikud. Kuigi tellimuse kuluarvestust võib kohandada vastavalt erinevatele kuluarvestuse põhimõtetele, kasutatakse seda tavaliselt koos täiskuluarvestusega. (Haldma & Karu, 1999, lk 96-97; Karu, 2008, lk 215)

Töökuluarvestuses mõõdetakse ja registreeritakse tööde kulud erinevatele kontodele ning need kulud jaotatakse ja määratakse konkreetsetele töödele. Selle protsessi põhiline dokument on töökuluandmik, kus kajastatakse otsesed materjali- ja tööjõukulud ning tootmise üldkulud, mis on seotud konkreetse tööga. Töökuluandmik koostatakse tööde alguses ning see sisaldab kogu vajalikku kuluteavet ja detailset informatsiooni. Kui töö on lõppenud, arvutatakse välja töökulude summa ja leitakse keskmine kulu ühiku kohta, jagades kogukulu toodetud ühikute arvuga. (Karu, 2008, lk 216-217)

1.6 Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus

Ettevõtte valivad kuluarvestuse põhimõtted lähtuvalt juhtkonna konkreetsetest vajadustest, kasutatavatest juhtimiskontseptsioonidest ja teabenõuetest. Sageli kasutatakse samas organisatsioonis mitut kuluarvestuse põhimõtet. (Karu, 2008, lk 45; Haldma & Karu, 1999, lk 89)

Järgnevalt tutvustatakse lähemalt kahte põhilist kuluarvestuses kasutatavat meetodit, nende põhiprintsiipe, eeliseid ja puudusi ning põhjendatakse, milline neist sobib paremini tänapäevasesse majandusse.

Traditsiooniline kuluarvestus ehk täiskuluarvestus või lihtkuluarvestus on kuluarvestusmeetod, mis ühendab otsesed ja kaudsed kulud kuluobjektidega ning määrab nende objektide kogumaksumuse mahupõhiste kulutekitajate abil. (Karu, 2008, lk 250)

Traditsioonilises kuluarvestuse protsessis, milles kuluobjektide arvestamise eesmärgil kogutakse ja jaotatakse kulud, on järgnevad sammud (Karu, 2008, lk 282-283):

- valitakse kuluobjektid;
- liigitatakse kulud otse- ja kaudkuludeks;
- paigutatakse otsekulud otse kuluobjektidele;
- liigitatakse kaudkulud tootmise ja organisatsiooni üldkuludeks ning moodustatakse põhitegevuse ja organisatsiooni üldkulude kulukohad;
- valitakse kulukäituriid, jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohtadele;
- leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele;
- paigutatakse ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele;
- leitakse üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele.

Varem sobisid traditsioonilised kuluarvestussüsteemid kitsa tootevaliku ja väikeste üldkuludega ettevõtetele. Laiema tootevaliku, märkimisväärsete üldkulude ja teenindusettevõtete kasvuga ei ole aga lihtsustatud üldkulude jaotamine enam vastuvõetav ning see ei toeta ettevõtet otsuste tegemisel ega hõlbusta kulu- ja protsessistruktuuride pidevat täiustamist. Selle lahendamiseks on vaja keerukamaid raamistikke. Lisaks on keerukamate kulusüsteemide kasutuselevõtt tänapäeval ka lihtsam. (Drury, 2021, lk 269; Stenzel & Stenzel, 2003, lk 57)

Tegevuspõhine kuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mis kasutab tegevuspõhiseid kulutekitajaid kuluobjektide, näiteks toodete või teenuste kulude arvutamiseks, analüüsides nende seost konkreetsete tegevustega. Tegevuspõhise kuluarvestuse aluspõhimõte on sirgjooneline ja ratsionaalne: kulud ja väljaminekud ei teki spontaanselt, pigem on need teatud tegevuste, sealhulgas juhtimistegevuse tulemused. Kuna tegevusi teostatakse eesmärkide saavutamiseks ja sellega kaasnevad kulud, on otstarbekam määrata kulud kuluobjektidele, keskendudes kulukeskuste asemel tegevustele, mis on traditsioonilises kuluarvestuses tavaks. (Karu, 2008, lk 250)

Tegevuspõhises kuluarvestuses seotakse ressursikulud tegevustega ning sama tegevusega seotud ressursikulud kombineeritakse ja jaotatakse ressursi kulutegurite abil vastava tegevuse

kulukogumisse. See aitab ettevõtetel täpselt selgeks teha, millised üldkulud on seotud just tulu teenimisega. Seejärel jaotatakse erinevatesse kulukogumitesse kogutud kulud kuluobjektidele, nagu tooted, teenused, kliendid, müügipinnad või projektid, kasutades iga kuluobjektiga seotud tegevuste arvu alusel tegevuse kulukäitureid. Seega ei alustata üldkulude jaotamist toodetest, vaid hoopis mingi tegevuse maksumusest ning seejärel lisatakse see alles kindla toote juurde. (Karu, 2008, lk 253-254; Harvard Business School Publishing, 2009, lk 35)

Lisaks kulude täpsele määramisele ja kuluefektiivsuse parandamisele võib tegevuspõhine kuluarvestus anda väärtuslikku ülevaadet ettevõtte protsesside ja tegevuste tõhususest ning tulemuslikkusest, mis omakorda toob kaasa võimalikud protsessitäiustused ja kulude kokkuhoiu. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine võib aga olla keeruline ja aeganõudev ning nõuab märkimisväärsed jõupingutusi andmete kogumisel ja analüüsimisel. Sellisena ei pruugi see sobida kõikidele ettevõtetele või olukordadele.

Tegevuspõhine kuluarvestus on praktiline tööriist, mis keskendub peamiselt kaudsete valdkondade juhtimisele ja ettevõttesiseseks äritegevuseks ressursside tagamisele. Määrates tegevuskulud kulukäituri kasutuse alusel, võimaldavad ABC-süsteemid teha täpsemaid otsuseid hinnakujunduse, eritellimuste ja tootesarja muudatuste osas. Lisaks pakub kulukäituri kasutamise haldamine rohkem võimalusi kulusid kontrollida. Traditsioonilised kuluarvestussüsteemid aga kalduvad esitama vähem täpseid kulusid, kuna need kasutavad kuluobjektidele tugikulude jaotamiseks kulukäitureid ilma põhjuse-tagajärje seoseta. Siiski on oluline märkida, et ka tegevuspõhise süsteemi kasulikkus võib olla piiratud, kui arvestada konkreetsemaid tegureid. Näiteks strateegilised arvutused ja pikaajaline tootekujundus on mõttekad ainult staatilistes tingimustes. (Drury, 2021, lk 268; Schuster, 2021, lk 166)

Tabelis 2 toodud andmete järgi on tegevuspõhise kuluarvestuse (ABC) ja traditsioonilise kuluarvestussüsteemide vahel kaks peamist erinevust. Esiteks liigitavad ABC-süsteemid kulud tegevuspõhistesse kulukogumitesse, mitte tootmisettevõtte või osakonna kulukeskuste järgi. Teiseks kasutavad ABC-süsteemid tegevuspõhiseid kulutekitajaid, mis põhinevad kuluobjekti jaoks tehtud tegevustel. Seevastu traditsioonilised kuluarvestussüsteemid kasutavad mahul põhinevaid kulutekitajaid, mis ei pruugi täpselt kajastada kuluobjekti ressursside tarbimist. (Blocher, Stout, & Juras, 2012, lk 135)

Tabel 2. Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused (Karū, 2008, lk 252)

	Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus
Kuluobjekt	Funktsioon või allüksus	Tegevus
Keskendumine sisendile või väljundile	Vajalikele sisendressurssidele	Väljalastud toodangule ja/või vajalikele tegevustele
Ajaline suunatus	Minevikule	Tulevikule, jätkuvale täiustamisele ja arengule
Kasutamine <i>controllingus</i>	Võimaldab kontrollida tulemusi juhtide tegevuse maksimeerimiseks	Võimaldab juhtida protsessi kogu organisatsioonis tegevuste koordineerimiseks
Keskendumine kuludele või efektiivsusele	Põhineb muutuvate ja püsivate kulude käitumise erinevusel	Põhineb võimsuste kasutamisel või mittekasutamisel

Juhtidele on oluline ühtne arusaam kuluarvestuse põhitingimustest ja eeldustest. See võimaldab neil tõhusalt hinnata kuluanalüüse ja muuta analüütilist raamistikku, et see kajastaks paremini tegelikku tegevust. Kuluanalüüside vorminguid ja eeldusi on oluline hoolikalt uurida, et need kajastaksid täpselt äriotsuste eripära ning vältida võiks liigsete kululiikidega kuluarvestussüsteemidele tuginemist. (Stenzel & Stenzel, 2003, lk 57)

Kokkuvõtteks võib öelda, et tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemid pakuvad täpset ressursside mõõtmist, kasutades rohkem kulukeskusi ja kulutegureid. See võimaldab teadlikke otsuseid ja paremat kulude kontrolli. Traditsioonilised kuluarvestussüsteemid võivad seevastu anda vähem täpset kuluaruandlust. ABC erineb traditsioonilisest kuluarvestusest oma lähenemise poolest kulude kategoriseerimisele ja tegevuspõhiste kulutegurite kasutamisele.

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Lõputöö uurimisobjekt on ehitusettevõtte Aiapaigaldus OÜ, mis seisab silmitsi mitmete kuluhalduse ja -arvestusega seotud probleemidega. Ettevõtte juhtkonnal puudub korralik ülevaade kuludest, mis muudab raha kulutamise jälgimise keeruliseks. Lisaks ei suuda praegune kuluarvestussüsteem anda piisavat teavet kulude juhtimiseks ja teenuste hinnakujunduseks. See muudab ettevõtte jaoks keeruliseks resursside jaotamiseks ja oma teenuste hinnastamiseks teadlike otsuste tegemise. Ettevõtte kasvades suurenevad ka kulud ning järjest olulisemaks muutub nende tõhus juhtimine. Nende probleemidega tuleb aga tegeleda, et tagada kasvu jätkumine ja püsida pikas perspektiivis kasumlik.

Lõputöö eesmärk on töötada välja uuritavale ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem, lähtudes kulude arvestuse teoreetilistest käsitlustest ja uurimisobjektist saadud vaatluse tulemustest. Eesmärgi täitmiseks püstitati järgmised ülesanded:

- empiirilise uuringu metoodika väljatöötamine;
- uuritava ettevõtte praeguse kuluarvestuse hetkeseisu analüüsimine;
- ettevõttele sobiva kuluarvestussüsteemi välja töötamine, toetudes teoreetilistele allikatele ja uurimisobjektist saadud vaatluse tulemustele.

Tegu on juhtumiuuringuga, mis keskendub üksikjuhtumile kui peamisele analüüsiobjektile ning on deduktiivse lähenemisviisiga ehk proovib testida teooriat. Selles meetodis kogutakse hoolikalt olulisi andmeid teatud nähtuse kohta ning neid võrreldakse varasemate sarnaste juhtumitega. Juhtumiuuringu meetod on leidnud laialdast kasutamist just ärimaailmas. (Virkus, 2010)

Uurimismeetodi valikut ei saa üldistada kui parimat kõigi olukordade jaoks. See sõltub uurimisküsimusest, andmetele juurdepääsetavusest ja uuringu konkreetsetest eesmärkidest (Smith, 2020, lk 83). Kuna tulevase lõputöö eesmärk on töötada välja ettevõttele sobiv kuluarvestussüsteem, näeb autor, et parim uurimismeetod selle jaoks on kombineeritud meetod, sest peale olemasolevate arvandmete soovib autor läbi viia mitteosaleva vaatluse, et näha üksikasjalikumalt ühe kindla objekti tegevuse käiku. Vaatlus võib olla nii kvalitatiivne kui ka kvantitatiivne ning antud töös ei kontrollita ainult arvandmete tõesust, vaid vajadusel luuakse ka uusi seoseid kuluarvestussüsteemi loomiseks. (Õunapuu, 2014)

Lõputöös kasutatakse selgitavat järjestikust segameetodit, mis hõlmab kvantitatiivse uurimistöö läbiviimist, tulemuste analüüsimist ja seejärel kvalitatiivse uurimistöö abil üksikasjalikumate

selgituste esitamist. Seda lähenemisviisi nimetatakse selgitavaks, kuna esialgseid kvantitatiivseid andmeid selgitatakse kvalitatiivsete andmete kaudu. Ülesehituski on järjestikune, kuna kvalitatiivne faas järgneb kvantitatiivsele. Seda uurimisviisi eelistatakse tugeva kvantitatiivse suunitlusega valdkondades, mistõttu projekt algab tavaliselt kvantitatiivse uurimisega. (Creswell & Creswell, 2018, lk 15)

Uuringud sisaldavad tavaliselt kahte tüüpi andmeid: esmaseid ja teisesid. Esmaseid andmeid kogutakse ainult väljatoodud uurimisprobleemi lahendamiseks. Teisesed andmed viitavad aga juba olemasolevale teabele, mis on kogutud muul eesmärgil kui praeguse uurimisprobleemi käsitlemiseks. (Kuusik, et al., 2010, lk 299-301)

Lõputöös kasutatavad teisesed allikad on erialakirjandus, uuritava ettevõtte arvestusregistrid, juhendid ja aruanded. Esmaseks allikaks on vaatlus. Andmekogumise meetoditena kasutatakse osalus- ja dokumendivaatlust, mis sisaldab kuluarvestuse teoreetilisi materjale ning ettevõtte dokumentatsiooni. Kuna tegu on dokumentidega, mille andmed on juba tõenäoliselt tabelina Excelis või raamatupidamisprogrammis olemas, kasutatakse analüüsimiseks just neid ning vajadusel moodustatakse kõikidest andmetest ühtne tervik.

Lõputöö käigus tehakse esmalt kvantitatiivne uurimine, kus kogutakse andmeid läbi dokumendivaatluse (Lisa 1). Seejärel viiakse läbi kvalitatiivse meetodi abil mitteosalev vaatlus (lisa 2), mille käigus selgitatakse välja mõne kindla tegevuse või ettevõtte osa tegelikud kulud.

Vaatlus on uurimismeetod, mille käigus vaatleja kogub vahetuid andmeid, uurides hoolikalt isikuid, sündmusi või olukordi isiklike või elektrooniliste vahenditega. Mitteosalev vaatlus on hea viis jääda uurimises objektiivseks ning mitte segada antud olukorda, mida soovitakse vaadelda. (Lagerspetz, 2017, lk 132-133; Kallam, et al., 2003, lk 57)

Kvantitatiivseid andmehulkasid analüüsitakse statistilise andmeanalüüsi meetodi abil ning leiud esitatakse tabelite või jooniste kujul, tuues välja põhijooned ja tagades jaotuste selge loetavuse. Tavaliselt lisatakse tekstina ainult kõige olulisemad tulemused (Tartu Ülikool, i.a). Mitteosaleva ja dokumendivaatluse tulemusena süstematiseeritakse, võrreldakse, analüüsitakse andmeid ning nende alusel tehakse ettepanekud.

3 KULUARVESTUSSÜSTEEMI LOOMINE

EHITUSETTEVÕTTELE

Järgnevat peatükkides antakse ülevaade uuritava ettevõtte põhitegevusest, struktuurist ja kulude olemusest ning viiakse läbi kulude analüüs, kus tuuakse välja kasutusel oleva kuluarvestuse puudused. Saadud tulemuste põhjal määratakse kuluobjektid ja -kandjad ning koostatakse eeldatav otse- ja kaudkulude jaotamise alus ehk kulukäituri. Nende põhjal luuakse ettevõttele sobivaim kuluarvestussüsteem ning antakse soovitusi selle rakendamiseks ettevõttes kasutatavas raamatupidamistarkvaras Merit Aktiva.

2016. aastast tegutsev Aiapaigaldus OÜ on spetsialiseerunud piirdeaedade ja väravate paigaldusele ning piirdeaiamaterjalide müügile. Ettevõtte teeb koostööd erinevate edasimüüjatega (nt Lektar Eesti OÜ, Mame Via OÜ) ning samuti allhanketöid erinevatele ehitusega seotud ettevõtetele. Kuigi ettevõtte on väike, on selle omanikul antud valdkonnas kogemust juba peaaegu 14 aastat.

Müügiarvete ja kuludokumentide vaatlusel selgus, et ettevõtte tegevus on peamiselt objektipõhine, hõlmates nii aiamaterjali müüki kui ka paigaldust. Ettevõtte tootevalikus on eritiüpi aedu (puit-, keevispaneel-, varb- ja võrkaiad), väravaid (liug-, jalg- ja tiibväravad) ja väravaautomaatikaid. Metallaiad ja -väravad ostetakse sisse ning seejärel teostatakse paigaldus. Puitaedade paigaldamine nõuab aga eelnevat ettevalmistust (puitmaterjal ostetakse sisse, saetakse ja värvitakse ettevõttes kohapeal). Müügil olevad väravaautomaatikad on mõeldud tiib- ja liugväravatele, lisaks on valikus ka tõkkepuud. Ettevõttel puudub oma ladu, mistõttu ei osteta kaupa varuks, vaid tellitakse vastavalt tellimustele. Turu-uuring 2018. aastal näitas, et peamised kliendid on era- ja paarismaja omanikud ning korteriühistud, sealhulgas nii äri- kui ka erakliendid.

Majandusaasta aruandest selgus, et majandusnäitajate põhjal on ettevõtte müügitulu aastast aastasse kasvanud pea 100 000 eurot, kuid kasum on langenud. Näiteks oli 2020. aasta müügitulu 336 130 eurot ja kasum 18 251 eurot, kuid aastal 2022 oli müügitulu 568 436 eurot ja kasum ainult 11 584 eurot. Sellisel langusel võib olla mitmeid põhjuseid. Üks põhjustest võib olla seotud hinnatõusudega ning sellest tingitud mõjutustest maailmas. Teine põhjus võib peituda kulude ebaõiges juhtimises ja sellele vähese tähelepanu pööramises, kuna ettevõttel on puudulik finantsjuhtimine. Aruannetest tuli välja ka see, et kulude osakaal on aastatega suurenenud umbes 3% ning kasumina jääb ettevõttel kätte vaid 2% kogutuludest.

Ettevõttel on üks osanik, kes on ka ainus juhatuse liige. Tema töö hõlmab kogu ettevõtte tegevust:

aiaehitus objektidel, klientidega suhtlemine, hinnapakkumiste tegemine, raamatupidamine, tööliste tööülesannete jaotamine ning üleüldine ettevõtte juhtimine. Ettevõtte juht korraldab seega kogu ettevõtte tööd ning täidab nii tavatöölise, raamatupidaja, juhi, kui ka juhiabi rolli. Seda tuleb arvesse võtta hiljem kuluarvestuse loomisel, et ettevõtte juhi palk vastavalt jaotada. Peale osaniku töötab ettevõttes veel viis töötajat, neist neli liitusid viimase aasta jooksul. Kõik töötajad on tööle võetud tähtajatu töölepinguga.

Kuna tegu on väikeettevõttega, on raamatupidamine märksa väiksema mahuga. Iga majandusaasta eest tuleb esitada majandusaasta ja tegevusaruanne. Raamatupidamise eest vastutab juhatuse liige Imre Kukk, kellel on kõrgharidus maksunduses. Ettevõttes kasutatakse raamatupidamistarkvara Merit Aktiva ning kehtib tekkepõhine arvestus kahekordse kirjendamise põhimõttel. Raamatupidamistarkvara kasutatakse eelkõige klientidele hinnapakkumiste tegemiseks ja arvete koostamiseks. Kulude arvestuse jaoks võeti 2022. aastal kasutusele ka CostPocket, kus saab kulutšekkidest teha pilte ning saata need otse raamatupidamisprogrammi. Palgaarvestust peetakse Excelis, sest töötajate arv ei ole nii suur, et selle jaoks oleks vaja eraldi tarkvara kasutada.

Raamatupidamise sise-eeskiri sisaldab raamatupidamise ja aruandluse põhinõudeid ning on igas ettevõttes raamatupidamise seaduse kohaselt kohustuslik dokument. Aiapaigaldus OÜ raamatupidamise sise-eeskirjas ei ole piisavalt infot kulude ja tulude kajastamise ega arvestuspõhimõtete kohta, mis vastaksid ettevõtte tegelikule kuluarvestusele. Seetõttu on oluline läbi vaadata ja täiendada sise-eeskirja, tagades sellega parema vastavuse raamatupidamise seaduse nõuetele ning ettevõtte enda vajadustele kuluarvestuses. Oluline on luua sise-eeskiri, mis peegeldab ettevõtte vajadusi, eriti kuluarvestuses, võimaldades täpsemat ja objektipõhist kulude jälgimist vastavalt ettevõtte struktuurile ja eesmärkidele.

3.1 Ettevõtte kuluarvestuse analüüs

Ettevõtte kulude analüüsimiseks võtab autor aluseks 2021. ja 2022. aasta majandusaasta aruanded, täpsemaks analüüsiks 2023. aasta kahe kuu kuludokumendid ning andmed raamatupidamistarkvarast. Kasutada ei saa vaid pearaamatu kulukontosid, sest ettevõtte dokumentide vaatlusel selgus, et praegune kuluarvestusüsteem on puudulik: kulusid ei ole raamatupidamistarkvaras korralikult kajastatud ning neid ei ole võimalik kulukontode mõttes eristada. Enamasti on kõik kulud jaotatud otse materjali kuluks ning kõiki kuludokumente ei ole isegi programmi sisestatud, sest ettevõtte hakkas seda tegema alles 2022. aasta keskpaigast. Eelnevalt koguti kuludokumendid lihtsalt kokku ning igakuise käibemaksudeklaratsiooni jaoks tehti eraldi Exceli tabel, et arvutada sisendkäibemaksu.

3.1.1 Kulude liigitamine

Teooriast lähtuvalt jaotub kulude klassifitseerimine kaheks: subjektiivseks ja objektiivseks. Uuritavas ettevõttes kasutatakse kasumiaruande skeemi 1 ning olemas on subjektiivne liigitamine (Tabel 3), kus tehakse kulude jaotust välistele infotarbijatele, kasutades neid hiljem majandusaasta aruannetes. Ettevõttel on väga suures osas puudus objektiivsest liigitamisest, mis aitaks paremini aru saada kuludest ehk kus ja miks need tekkinud on.

Tabel 3. Kulude jaotus kasumiaruandes. Autori tabel

	2022	2021
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-442 286	-452 725
Tööjõukulud	-69 311	-38 875
Mitmesugused tegevuskulud	-45 255	
Kulud kokku	-556 852	-491 600

Nagu ülaltoodud tabelis on näha, puudub ettevõttes kulukontode täpsem jaotus. Kõik tekkinud väljaminekud kantakse peamiselt otse kuludeks. Viimasel aastal tekkis juurde ka kirje „mitmesugused tegevuskulud“, kuid need kulud ei ole kuluobjektidele jaotatud. Lisaks puudub üldkulude jaotus. Seega ei anna antud kuluarvestus korralikku ülevaadet, kas nende kaudsete kulude eest reaalselt kuskilt tagasi teenitud on. Viimastel aastatel tekkis bilanssi tekkis juurde ka varude osa, kuid see ei anna samuti head ülevaadet tegelikust laoseisust, mida kuluarvestussüsteem tegema peaks.

Kasumiaruande skeemi kategooriad peaksid kuluarvestuse teooria järgi jagunema veel eraldi kulukontodeks, kuid dokumendiregistrite ja pearaamatu vaatlusel selgus, et uuritavas ettevõttes seda tehtud ei ole. See tähendab, et praeguse kuluarvestuse analüüsimiseks on autoril võimalik kasutada ainult majandusaasta aruandeid ning vaadelda eraldi kuludokumente, mille põhjal saab tekitada üldise pildi sellest, milliseid erinevaid kulusid on ettevõttel. Et leida põhitegevusega seotud kaudsed ja otsesed kulud ning selle kaudu ka üldkulud, ei piisa ainult majandusaasta aruannetest, vaid autor võtab aluseks ka 2023. aasta augusti- ja septembrikuu näitajad.

Antud kahe kuu kuludokumentide vaatlus, nende jaotus ja analüüs annab ülevaate, kui suure osa moodustab iga kulukonto kogukuludest. Seejärel on võimalik need objektiivselt jaotada otsesteks ja kaudseteks kuludeks, mis omakorda aitab hiljem kuluarvestussüsteemi valikul ning katsetamisel. Selline objektiivne kulude liigitamine on vajalik ning ettevõttel on soovitatav seda järgida, et saaks teha ettevõtte siseseid juhtimisotsuseid.

Kuludokumentide paremaks vaatluseks tegi autor Exceli tabeli, kuhu tõi välja kõik 2023. aasta augustis ja septembris tehtud kulud ning nendele vastavad kulukontod. Senini on ettevõtte jätnud kulude jaotamise kulukontode alusel tegemata. Andmed saadi raamatupidamisprogrammi vaatlusel.

Kuludokumentide sisu alusel sai määratleda nende kuuluvust kulukontodele autori enda kogemuse ning õpitu põhjal. Siinkohal tuleb ära märkida ka seda, et autor on ise antud ettevõttes töötanud ning mõistab nende kulude olemust (

Tabel 4). Vajadusel esitati täpsemad küsimused juhatuse liikmele, et täpsustada kulu sisu. Näiteks puudub raamatupidamistarkvaras info palgakulu kohta, mida näeb vaid juhatuse liige Maksu- ja Tolliametis. Kulukonto valiku tegemisel kasutati Merit Aktivas vaikimisi loodud kulukontosid, sest autor ei näinud vajadust uusi alamjaotusi luua.

Tabel 4. Kulukontode analüüs august ja september 2023. Autori tabel

Konto number	Konto nimetus	August 2023, eurodes	Osakaal kogukulust, %	September 2023, eurodes	Osakaal kogukulust, %
4000	Müüdud kaubad soetushinnas	17646,20	37,11%	14126,00	35,81%
4002	Materjalid kuluks	5697,67	11,98%	2876,93	7,29%
4006	Transpordikulu	28,40	0,06%		
4008	Ostetud teenused edasimüügiks	1078,18	2,27%	954,99	2,42%
4009	Alltöövõtutööd	4807,00	10,11%	2250,00	5,70%
4015	Ehitiste, seadmete üür ja rent	410,42	0,86%	329,23	0,83%
4020	Kütus	2424,47	5,10%	2908,23	7,37%
4210	Ruumide rent	769,00	1,62%	769	1,95%
4230	Ruumide kommunaalkulud	136,19	0,29%	117,51	0,30%
4310	Telefon, internet	49,56	0,10%	52,33	0,13%
4385	Raamatupidamisteenus	75,30	0,16%	75,30	0,19%
4410	Autode kasutusrent	585,70	1,23%	586,92	1,49%
4440	Autode remont, hooldus			561,60	1,42%
4710	Palgakulu	10200,00	21,45%	10200,00	25,86%
4720	Sotsiaalmaksukulu	3447,60	7,25%	3447,60	8,74%
6065	Intressikulu kapitalirendilt	195,67	0,41%	193,99	0,49%
	Kulud kokku	47551,31	100%	39449,59	100%

Ettevõtte põhitegevus on aedade ehitus ning sellest tulenevalt on nende otsesed kulud ehk kõik materjali ja tööjõuga seonduvad kulud väga sarnased. Nende jaotamisel lähtus autor sellest, milliseid materjale müüakse töötlemata ja milliseid töödeldult.

Kõik, mis kuulub liigituse „Müüdnud kaubad soetushinnas“ alla, on seotud paneelaedadega (metallist paneelid, postid, väravad ja kinnitused). Need on kaubad, mis lähevad suures osas töötlemata kujul paigaldamisele. Kui miskit tulebki paigalduse käigus lisaks teha, on see üldjuhul värvimine või keevitamine, mida ostetakse teenusena sisse ning see on ka vastaval kulukontol eraldi välja toodud. Kõik, mis kuulub liigituse „Materjalid kuluks“ alla, hõlmab endas suures osas puitmaterjale, mida tuleb eelnevalt töödelda ning seda tehakse ettevõttes kohapeal ise. Lisaks kuuluvad siia muud väiksemad tarvikud ja tööriistad, nagu kruvid, värvid jms. Sinna alla arvestas autor ka töökindad ja väiksed odavad tööriistad, sest nende kasutusiga ning väärtus on väga väike ning mõistlikum on need otse kuludesse kanda.

Konto „Alltöövõtnud“ tegi autor eraldi, kuna ettevõttel on tööd rohkem kui endal töömehi ja aega. Seetõttu ostetakse ka mõnede objektide paigaldusteenust sisse, sealhulgas ka projektijuhi teenust objektidel.

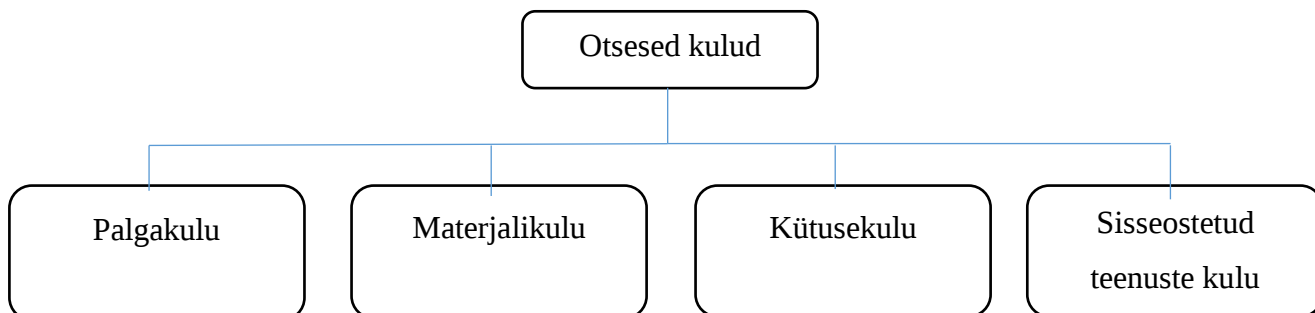
Peale kulukontode jaotamist ning seejärel osakaalu protsente vaadeldes on näha, et suurema osakaaluga kulud on otsesed kulud, mida saaks seostada kindla objektiga. Väiksema osakaaluga kulud on kaudsed kulud. Samuti on tabelist näha, et kaudsed kulud on mõlemas kuus suhteliselt võrdväärsed ning see annab samuti hea kinnituse, et antud juhul võib tegu olla ka üldkuludega, sest need on kuust kuusse sama väärtusega ning perioodilised.

3.1.2 Otseste ja kaudsete kulude jaotamine kuluobjektidele

Alljärgnevalt jaotab autor põhitegevusega seotud kulud otsesteks ja kaudseteks kuludeks. Otseste kulude hulgast jättis autor edaspidisest uurimusest välja transpordikulud ja seadmete rendi, sest nende osakaal on teiste põhitegevusega seotud otseste kuludega võrreldes väike ning ei avalda suurt mõju majandustulemustele. Lõpuks tuleb kõiki kulusid vaadelda eelkõige objektipõhiselt, et nendest parem ülevaade saada. Samuti liitis autor omavahel kokku „alltöövõtukulud“ ja „ostetud teenused edasimüügiks“, et saada ühtne kategooria „sisseostetud teenused“, kuna nende funktsioon on sama.

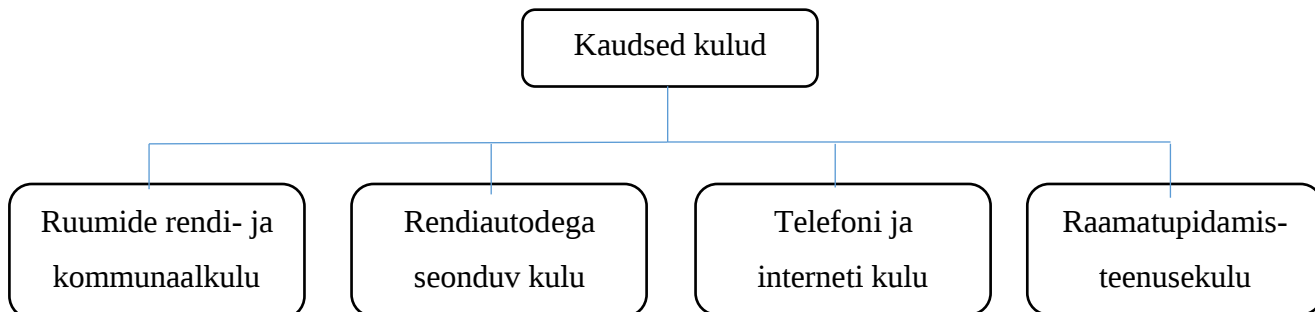
Ettevõtte kulud jaotuvad otsestes kuludes neljale kulukontole, milleks on palga-, materjali-, kütuse- ja sisseostetud teenuste kulu (Joonis 3). Materjalikulu võttis autor samuti kokku üheks kontoks, milles sisalduvad nii sisseostetud kaupade kui ka materjali kulu, sest kulude arvestusel ei oma see tähtsust, kuna mõlemaid kasutatakse samadel eesmärkidel ja objektidel. Ära tuleb märkida, et palgakulude all on kõik tööjõukulud koos, kuid juhatuse liikmel on mitmeid rolle. Seda tuleb arvesse võtta kuluarvestussüsteemi loomisel ning välja tuleb arvutada, kui suur osa juhatuse liikme tööst hõlmab

otseselt aedade ehitamist ja üldist tööd korraldamist ning palju kulub sellest administratiivsele tööle.



Joonis 3. Otsesed kulud vastavalt kulude jaotusele. Autori joonis

Kaudsed kulud jaotuvad samuti neljale kulukontole, milleks on ruumide rendi ja kommunaalkulud, rendiautodega seonduvad kulud, telefon ja internet ning raamatupidamisteenus (Joonis 4). Kulude jaotamisel pidas autor õigeks arvestada ruumide renti ja kommunaale täielikult kaudseteks kuludeks, sest selle osakaal kogukuludest on minimaalne ning lõviosa tööst toimub välisobjektidel, mitte renditaval pinnal. Üks kolmandik sellest rendipinnast on kontori osa ning see kuulub juba automaatselt kaudsete kulude hulka.



Joonis 4. Kaudsed kulud vastavalt kulude jaotusele. Autori joonis

Raskusi kulude jaotamisel tekitas autode kasutusrent, sest sellega ei ole autoril isiklikku kokkupuudet olnud ning selle korrektsust on keeruline kontrollida. Nimelt on ettevõttel kolm tööautot, mis kõik on võetud liisingusse kasutusrendi lepinguga. Tegelikult oleks sel puhul kaks varianti: kas võtta autod põhivarasse ja tasaarveldada makseid võlga panga vastu või mitte võtta põhivarasse ning panna igakuised arved kuludesse. Antud juhul ei ole ettevõtte võtnud autosid põhivarasse ning sel puhul arvestas autor nendega seonduvad liisingu põhiosa maksed kulude hulka. Kui autod oleksid arvel põhivarana, siis seda tegema ei peaks ning igakuine makse läheks maha pikaajalisest võlast. Siinkohal oleks autor soovitanud võtta need autod juba algselt põhivarasse, kuid kuna seda tehtud ei ole, jaotas

autor need kaudsete kulude hulka. See kulu on perioodiline ning ei ole otseselt omistatav ühegi objektiga, nagu seda on näiteks kütusekulu, ning parem on see jätta üldkuluks.

Lisaks antud kulukontodele soovitab autor kasutada edaspidi ka kulukontot „Väikevahendid”, mida saaks kasutada väiksemate seadmete soetamisel, kuid mille väärtus ületab 150 euro piiri. Seda piiri võib vastavalt oma vajadusele muuta, kuid liiga väikeseks seda määrata ei tasu, sest muidu hakkavad sinna hulka kuuluma ka väheolulised ja odavamad tööriistad. Eelneva kahe kuu võrdlusel küll ühtegi sellist väikevahendit ei soetatud, kuid kuludokumentide vaatlusel selgus, et aastate jooksul on seda tehtud. Nende väärtus ei ole piisavalt suur, et neid oleks mõttekas võtta põhivarana arvele, kuid väikevahenditena kuludesse kandmine aitaks nendel kuludel paremini silma peal hoida. Praegu need kantakse otse materjali kuludesse ning nende osakaalu määramine on raskendatud.

Kulude analüüsist on näha, et ettevõttes on kordades suurem osakaal põhitegevusega seonduvatel kuludel ning minimaalne osa üldkuludel. Kuludest suurima osakaaluga on just kaubad, mida ostetakse edasimüügiks ja paigalduseks ning palgakulud. Üleüldiselt on ettevõttel erinevaid kulutusi vähe ning nende kategoriseerimine ei olnud autori vaatepunktist lähtuvalt keeruline, kuid selline jaotamine on siia maani ettevõttes tegemata ning kulude jälgimine on olnud raskendatud. Kasumlikkuse suurendamiseks tuleb silma peal hoida ka kulude jaotamisel ning selle jaoks proovib autor edasises peatükis leida sobivaimat kuluarvestusmeetodit antud ettevõttele.

3.2 Kuluarvestusmeetodi valik

Käesolevas peatükis keskendub autor ettevõtte jaoks sobiva kuluarvestusmeetodi valimisele. Seejärel katsetab autor seda ühe ehitusobjekti näitel, viies läbi osalusvaatluse. Kuluarvestussüsteemi valikul tuleb eelkõige silmas pidada, milliseid eesmärgi see ettevõttest lähtuvalt täitma peaks ning milline on kulude analüüsist välja tulnud kuluarvestuse hetkeline seis.

Ettevõtte kulud on aja jooksul suurenenud. Selle põhjusena saab eelkõige välja tuua tööjõukulude suurenemise, kuid ka teised põhitegevusega seotud kulud on tõusnud. Ettevõtte on proovinud kulusid osaliselt üldkulude hulka jagada, kuid oluline on ikkagi kulude õige juhtimine ning selleks on vajalik kulud õigesti liigitada.

Peamine probleem seisneb puudulikus kulude arvestuses, mis viib ebatäpsete omahindadeni. Selle tulemusel jääb ettevõttel raha tegelikkuses oodatust vähem kätte, sest klientidelt ei küsita õiglast hinda, mis kataks kõik tehtud kulud ning jätaks ruumi ka kasumiks. Ettevõtte võib küll sellisel moel

edasi tegutseda, kuid võimalused äritegevuse laiendamiseks oleksid piiratud, sest puudub selge ülevaade tehtavatest kuludest ning selle põhjalt on raske vajalikke juhtimisotsuseid teha.

Selline ebatäpne kulude arvestus ning jaotamine ei anna ettevõtte juhatusele piisavalt infot, et teha vajadusel ettevõtte kuludes korrekture. Kulused täpsemalt jaotades saaks ettevõtte rohkem raha säästa ning hoida silma peal olulistel finantsnäitajatel, mis annaksid informatsiooni hindade korrigeerimiseks. Kulude juhtimine aitaks ettevõttel areneda, sest tekib võimalus kulusid kokku hoida, kasumit suurendada ning seejärel oma kokkuhoitud raha investeerida vajalikesse ressursidesse.

Peale kulude analüüsi saab järeldada, et ettevõttel puudub hetkel kindel ülevaade oma kuludest ning kindel siht, kuhu soovitakse välja jõuda või mida soovitakse parandada. Ettevõtte juhatusele sai autor infot, et ettevõtte siht on ennast rohkem turundada, kuid kõrvalt vaadeldes ei tundunud olevat probleemi klientide puuduses, vaid pigem kulude halvas juhtimises. Eelnevatel aastatel takistas finantsseisu parandamist ka töötajate puudus, sest väiksem meeskond ei suuda ajaliselt väga palju rohkem objekte vastu võtta ning seetõttu ei olnud võimalik ka tulusid suurendada.

Toetudes kuluarvestuse teooriale, on töö autor jõudnud arusaamale, et loodav kuluarvestussüsteem peab täitma ettevõtte vajadused ning samuti ka puudused, sest hetkel kasutatav süsteem on peaaegu olematu. Loodav kuluarvestussüsteem peab võimaldama ettevõttel paremini näha ning mõista oma kulusid just objektipõhiselt ning suutma anda arusaama, kuidas jaotada lisaks põhitegevuse kuludele ka üldkulusid.

Ettevõtte juht peab oluliseks, et sobilik kuluarvestus on lihtsasti kasutatav ja juurutatav. Kuna antud ettevõttes on juhatuse liikmel täita mitu rolli, sh ka raamatupidaja oma, siis peab kasutuselevõetav süsteem olema lihtne, loogiline, ülevaatlik ja objektiivne, et selle abil oleks võimalik teha efektiivseid juhtimisotsuseid. Kuluarvestussüsteem peab olema ettevõtte seisukohalt kasumlik ning autor peab tähtsaks pöörata tähelepanu just põhitegevusega seotud kuludele ning nende jaotamisele objektipõhiselt, sest see on ainuke viis saamaks aru, kas objektile tehtud kulud lähevad päriselt vastavusse sellega, mida küsitakse hinnapakumise või müügiarve alusel kliendilt. Samuti on üldkulude osakaal ettevõtte kuludest minimaalne, nende puhul on lihtsalt tähtis nende õige jaotamine põhikulude hulka.

Võttes arvesse ettevõtte lihtsat struktuuri ja soovi näha kulusid detailsemalt just objekti põhise, soovib autor kasutusele võtta traditsioonilise kuluarvestuse alla kuuluva tellimuspõhise kuluarvestuse. Antud juhul on see variant parim, sest kuluarvestuse teooriast lähtuvalt on antud

ettevõttes iga töö otsekulud selgelt seostatavad konkreetse tööga ning igal tööl võivad olla sageli erinevad kulud.

Tegevuspõhine kuluarvestus oleks antud ehitusettevõttes liiga ajamahukas ja kulukas, sest nõuab täpsete ressursside mõõtmist. Antud juhul ei ole neid ressursse palju ning see ei oleks tasuv. Teooriast lähtuvalt põhineb traditsiooniline kuluarvestus funktsiooni või allüksuse kuluobjekti kulude mõõtmisel ning see on ka antud juhul vajalikum, sest ettevõttes ei ole piisaval hulgal tegevusi, mille järgi kulusid tegevuspõhiselt arvestada. Kui ettevõtte tootmine oleks suurem, saaks tegevuspõhist aruandlust kaaluda, kuid kuniks põhitegevus piirneb vähestel väljunditel, on kasulikum traditsiooniline kuluarvestus.

Tellimuspõhise arvestuse teooriast lähtuvalt arvestatakse iga tööd eraldi kuluobjektina ning iga tellimuse kohta luuakse kulude andmikud, mis aitavad liigitada ja arvestust pidada nii otsestel kui ka kaudsetel kuludel ehk üldkuludel. Seega tuleb esmalt valida ettevõtte kuluobjektid ning antud juhul on need aiaehitusprojektid ja kliendid. Kulude liigitamisel tuleb jälgida, millised kulud on seotud konkreetse tellimuse täitmisega, hõlmates nii otseseid kui ka muid üldkulusid, mida tuleb jagada tellimuste vahel erinevate kulujaotuste meetodite abil. Üldkulud ehk kaudsed kulud ei ole otseselt seotavad kuluobjektiga, need võivad olla seotud mitme kuluobjektiga ning nende otsene jaotus kuluobjektile ei ole õige. Nende jaotamiseks kuluobjektidele tuleb kasutusele võtta ka kulukäituriid. Autor soovib üldkulude jaotamisel kasutusse võtta mahupõhised kulukäituriid, sest see on lihtsasti kasutatav. Autor soovib uuritaval ettevõttel esimese sammuna rakendada tellimuse kuluarvestust, võttes aluseks järgnevad kulukohad:

- otsesed materjalikulud;
- otsesed tööjõukulud;
- ettevõtte üldkulud.

Teise sammuna tuleb kuluobjekti kulud jaotada otsesteks ja kaudseteks kuludeks ning paigutada otsekulud otse kuluobjektile. Ettevõtte kulude analüüsis selgus, et ettevõttel on neli erinevat otsekulu liiki (Joonis 3): palga-, materjali-, kütuse- ja sisseostetud teenuste kulu. Antud palgakulu näitab majandusaasta aruannetes kogu palgakulu kokku ehk lisaks põhitegevusele ka muude tegevuste palgakulu ning ettevõtte juht tegeleb peale põhitegevuse ka administratiivse poolega. Autor hindas peale osalus- ja dokumendivaatluse läbiviimist tema tööhulgast ja palgast 40% üldkulude alla.

Eelnevas peatükis tuli kulude analüüsis välja, et ettevõttel puudub väga suures osas objektiivne liigitamine, mis aitaks ettevõttesiseselt paremini aru saada kuludest ehk kus ja miks mõni kulu on

tekkinud. Seetõttu soovib autor kasutusele võtta töökuluandmiku (**Error! Reference source not found.**). Töökuluandmik on dokument, mis aitab objektiivselt jaotada ettevõtte otsesed materiali- ja tööjõukulud ning ettevõtte üldkulud konkreetsetele kuluobjektidele. Autor kasutab töökuluandmiku tabelis näitena ühte reaalselt objekti, mille jaoks viidi läbi osalusvaatlus, et teada saada objekti tegelikud kulutused. Antud objektil pakuti ainult aiapaigaldusteenust, kuid lisaks tööjõukuludele lisandusid tööde käigus ka mõned otsesed kulutused. Tabelile järgnevalt aruvutatakse ka tabelisse saadud üldkulu määr.

Tabel 5. Töökuluandmik. Autori tabel

Töö nimetus:		Liikva			Kuupäev:		
Otsene materjalikulu		Otsene tööjõukulu			Ettevõtte üldkulud		
nimetus	summa	töötaja	töötatud tunnid	summa	tunnid	üldkulu määr	summa
Kütus	490,00	Imre	133	1414,00	308	1,8	554,40
Betoon	3000,00	Riho	71	750,00			
Bobcati rent	1720,00	Jass	66	700,00			
		Veiko	20	210,00			
		Meelis	9	100,00			
		Raul	9	100,00			
Kulud kokku							
Otsesed materjalikulud		5210,00					
Otsesed tööjõukulud		3274,00					
Ettevõtte üldkulud		554,40					
Kulud kokku		9038,40					

Kui eelnevas peatükis vaadeldi ettevõtte kulude struktuuri ja määrati majandustulemuses põhitegevuse kaudkulud, siis nüüd on vaja leida parim meetod nende jaotamiseks erinevatele kuluobjektidele. Kuna ettevõttes on kulukontosid ja üleüldse kulusid vähe, on kaudsed kulud siin ka üldkulud ning nende jaotamiseks tuleb valida sobilik kulukäituri. Ettevõtte kulude analüüsist tuli välja, et ettevõtte kaudsed kulud jagunevad nelja kategooriasse: ruumide rent ja kommunaalkulud, rendiautodega seonduvad kulud, telefon ja internet ning raamatupidamisteenus (Joonis 4). Samuti liigitatakse üldkulude alla 40% ühe juhatuse liikme töötasust.

Eelnevalt soovitas autor kasutusele võtta mahupõhised kulukäituriid. Mahupõhiseks kulukäituriiks on mõistlik võtta otsesed töötunnid. Selle tarbeks loodi abitabel (Tabel 6), et leida igaks kuuks üldkulude jaotamiseks vajalik üldkulude määr. Antud uurimuses võtab autor ühes kuus objektidele kulutatud töötundideks kokku kõigi kuue töötaja täistööaja ning lahutab juhatuse liikme tööajast 40%. Selline

kulujaotus ei pruugi aga iga kuu olla sarnane, kuna tööd tehakse erinevas mahus ning sealt tuleb maha arvata pausidele kuluv aeg ja muud puudumised. Seega tuleb tabelit täita eelmise kuu baasil ning arvutada kokku kõik tunnid, mis on objektide peale kulutatud.

Tabel 6. Üldkulude määra leidmine. Autori tabel

Objektidele kulutatud töötunnid kuus kokku	Kaudsed kulud kuus kokku, €	Üldkulude määr
896	1615,75	1,8

Üldkulu määra leidmiseks tuleb kokku arvutada kõikidele objektidele kulutatud töötundide summa. Antud juhul kasutas autor kogu tundide summaks kuue töötaja täistööaega ning lahutas 40% ühe juhatuse liikme tööajast. Kaudseteks kuludeks ehk üldkuludeks kokku võttis autor eelnevas peatükis tehtud kulukontode analüüsist augustikuu kaudsed kulud ning liitis need kokku (

Tabel 4). Seejärel jagati kaudsed kulud kogu töötundide summaga, et leida üldkulude määr. Nii saab iga kuu alguses arvutada üldkulu määra, mida kasutada järgnevatel objektidel kaudsete kulude arvutamiseks.

Peale ühe objekti osalusvaatluse läbiviimist ja selle kulude jaotamist tellimuspõhise kuluarvestuse meetodi abil sai autor kogukulude summaks 9038,40 eurot. Selle objekti eest küsis ettevõtte tegeliku summana 10779,50 eurot. See tähendab, et kasutatud meetodi järgi jäi ettevõtte objektiga kasumisse, kuid kui ettevõtte sooviks suuremat kasumimarginaali kui 16% objektilt, peab edaspidi üldkulude arvelt müügihindu korrigeerima.

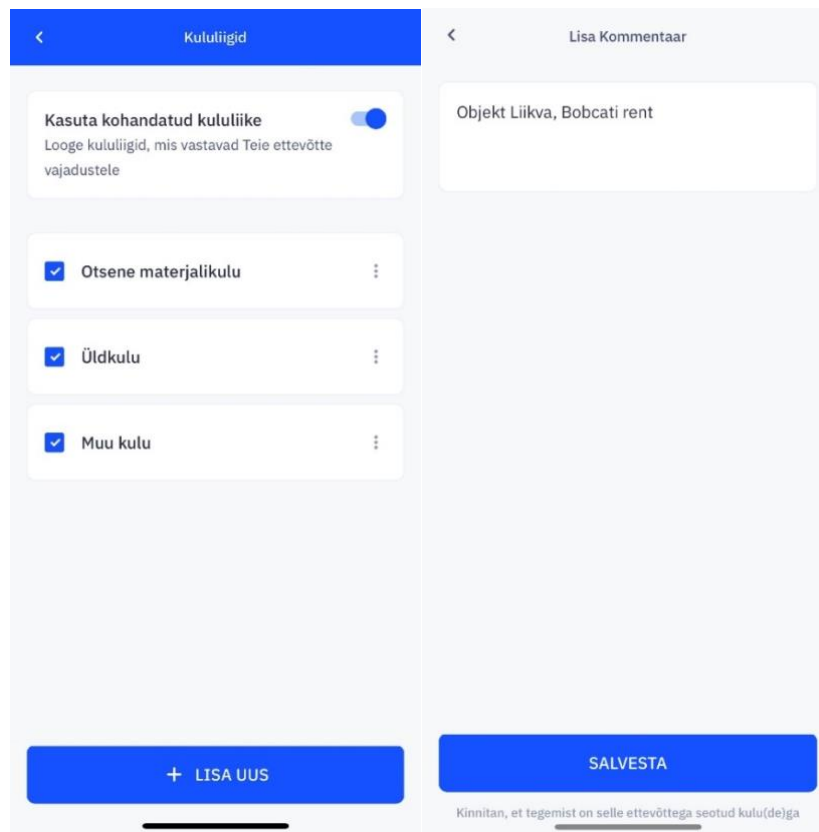
3.3 Kuluarvestusmeetodi rakendamine raamatupidamises

Lõputöö viimane peatükk keskendub kuluarvestusmeetodi rakendamisele uuritavas ehitusettevõttes, soovitades olulisi töövahendeid kulude tõhusaks arvestamiseks objektipõhiselt. Autor tutvustab ettevõttes kasutuses olevaid raamatupidamistarkvarasid Merit Aktiva ja CostPocket ning katsetab nende põhjal kuluarvestussüsteemi toimimist praktikas, lähtudes varasemalt väljatöötatud kuluarvestussüsteemist ja töökuluandmikust. Tarkvarades pakutavad lahendused muudavad nii raamatupidaja kui ka kogu ettevõtte tööd tõhusamaks ja täpsemaks.

Ettevõtte kasutab raamatupidamisprogrammi Merit Aktiva, kus saab kasutada dimensioonide lahendust, mis aitab lihtsustada kulude arvestamist just kuluobjektide põhiselt. Sinna on võimalik lisada eraldi kulukohad ja objektid. Ettevõtte saab kasutada autori poolt loodud töökuluandmiku ning seda Exceli abil rakendada. See aitab hoida järge kõikide objektidega seonduvatel kuludel, kuid ära tuleks kasutada ka võimalusi, mida pakuvad juba kasutuses olevad Merit Aktiva ja CostPocket.

Kuludokumentide ja raamatupidamistarkvara vaatlusel selgus, et ettevõtte kasutab rakendust CostPocket. Lähemal uurimisel selgus, et CostPocketis on võimalusi, mida ettevõtte ei kasuta, kuid mis muudaksid igapäevaste kulude arvestuse lihtsamaks. Nimelt kasutas ettevõtte siamaani sinna vaikimisi seadistatud kululiike, mida iga kuludokumendi juurde saab pärast sellest pilti tehes valida. Kululiigi määramine ei ole kohustuslik, kuid selle kohene tegemine säästab hiljem aega ja aitab paremini vastava kuluobjektiga seostada.

CostPocketis on võimalik muuta ning lisada ettevõttele sobivaid kululiike. Kulude liigitamisel ning sobiva kuluarvestusmeetodi valimisel selgusid ettevõttele vajalikud kululiigid ning neid järgides seadistas autor ettevõtte kontole kululiikideks (Pilt 1) otsese materjalikulu, üldkulu ja muud kulu. Sellise valiku tegi autor seepärast, et antud juhul ei ole vajadus liigitada kulusid veel täpsemalt kulukontodele, sest seda teeb raamatupidamisprogrammis raamatupidaja, kes teab kulukontode täpsemat jaotust. Antud juhul on tähtis teada, kas tegu on otsese või kaudse kuluga. Muu kulu eesmärk on anda töötajatele võimalus märkida kulutusi ka juhul, kui neil ei ole täpset teadmist, kuhu see liigitub. Lisaks jääb neil võimalus lisada iga kulu juurde ka täpsustav kommentaar.



Pilt 1. Kululiikide seadistus ja kuludokumendile kommentaari sisestus CostPocketis. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Tellimuspõhise kuluarvestuse puhul on kommentaari lisamine väga tähtis, sest nii saab teada, mis objekti kuluga on tegu. Selle jaoks ongi CostPocketil hea võimalus peale kuludokumendist pildi tegemist ja kululiigi valimist kommentaar lisada (Pilt 1). Soovitav on, et ettevõtte töötajad, kellel on võimalus saata kuludokumente, lisaksid nendele ka kommentaare, kus nad selgitaksid võimalikult täpselt, millise objekti kulu see on. See annab olulist lisainfot ja aitab tagada, et kulude määramine oleks arusaadav. Eriti oluline on täiendavate kommentaaride lisamine juhul, kui kuludokument iseenesest ei anna piisavalt selget ülevaadet kulude olemusest või jaotumisest. See aitab raamatupidajal lihtsasti Merit Aktivis lisada vajaliku kulukonto kulude liigituse alusel ning samal ajal kirjutada antud kulu sellele kuuluva objekti Exceli tabelisse.

Probleeme võib tekkida sel juhul, kui arve on saadetud otse meiliaadressile. Sel juhul ei teki CostPocketis võimalust valida kululiiki ja lisada kommentaari. Kui saata arve aga otse rakenduses kindlaksmääratud meiliaadressile, liigub see kuludokument otse Merit Aktivasse. Uuritava ettevõtte kontekstis see küll probleemiks ei ole, kuna arveid saab e-kirja teel vaid juhutuse liige, kes ise ka raamatupidamisarvestust peab.

Merit Aktiva puhul on ettevõttel võimalus kasutusele võtta dimensioonid, mille abil saab kulusid ja tulusid jälgida nii objekti- kui ka kulukohtade põhisel. See annab võimaluse koostada aruandeid, mis näitavad kokkuvõtvalt kulusid iga objekti või ainult mõne kindla kulukoha põhisel. Et kulusid oleks võimalik jaotada ning näha neid kulukohtade põhisel, lisas autor programmi vajalikud kulukohad sarnaselt eelnevalt ettevõttele loodud kululiikidest (

Pilt 2).

Dimensiooni väärtuse kood	Dimensiooni väärtuse nimetus	Lõpu kuupäev
MATERJAL	Otsene materjalikulu	
TÖÖJÕUD	Otsene tööjõukulu	
ÜLD	Ettevõtte üldkulu	

Pilt 2. Kulukohtade jaotus Merit Aktivas. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Antud jaotus annab võimaluse lisada programmis vajalik kulukoht igale sissetulevale ostuarvele. Selleks, et ettevõtte saaks neid kulukohti objektidele jaotada, on vaja luua eraldi dimensioonid igale käesolevale objektile. Kulude analüüsi ja valiku käigu vaatlemiseks kasutas autor ühe kindla objekti kulusid ning esitas neid ka töökuluandmikus. Järgnevates näidetes katsetab autor ettevõttele loodud kuluarvestussüsteemi raamatupidamistarkvaras sama objekti näol.

Objekte on võimalik luua sarnaselt kulukohtadele, lisades projekti koodi, milleks autor kasutab objektide järjekorranumbreid, projekti nimetuse ning soovi korral lõpu kuupäeva (Pilt 3). Antud näite puhul kasutati lõpu kuupäevana objekti üleandmise kuupäeva, kuid võimalus on kasutada ka näiteks arve esitamise kuupäeva. Seda saab ettevõtte ise otsustada.

Dimensiooni väärtuse kood	Dimensiooni väärtuse nimetus	Lõpu kuupäev
001	Liikva	08.11.2023

Pilt 3. Objektide jaotus Merit Aktivas. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Dimensioonide lisamine kindla kulukonto põhiselt on võimalik Merit Aktivas teha kohustuslikuks, kui on teada, et näiteks kõik „Müügiks ostetud kaubad“ on üldjuhul alati seotud mõne kindla objektiga (Pilt 4). See välistab võimaluse, et kulu jääb kogemata objektipõhiselt jaotamata. Sellesse tuleks aga kriitiliselt suhtuda ning vaadata üle ja valida ainult teadaolevad kulukontod, mis sellist liigitust vajavad.

Pilt 4. Kulukonto seadistused Merit Aktivas. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Edaspidises kulukohtade arvestuses võetakse aluseks töökuluandmik, mille põhjal on võimalik ostuarvetele külge lisada vastav kulukoht, kas „Otsene materjalikulu“ või „Ettevõtte üldkulu“, ning objekt. Tööjõukulu määramiseks tehakse programmis eraldi pearaamatu kanne töökuluandmiku põhjal ning sellele on võimalik juurde lisada kulukoht „Otsene tööjõukulu“.

Ettevõtte üldkulude määramiseks on võimalik rakendada meetodit, kus leitakse töökuluandmiku alusel objekti üldkulude osakaal terve kuu üldkulude summast. Vaadeldava objekti näite jaoks sisestas autor need osakaalud seotud ostuarvetele, tekitades ka teise hüpoteetilise objekti selle kõrvale. Üldkulude osakaaluks tuli arvutades 34,3% (Pilt 5). Kuid sellist meetodit on võimalik teha ainult tagantjäre, kui on teada kõik objektid ja nende kulutatud töötunnid kuus, sest kulusid peab jaotama koheselt 100% ulatuses, muidu programm ei lase jaotust salvestada.

Nimetus	Kood	Jaotus %	Kogus	Summa	Märgi jaotus
Kaare	002	65,7	0,657	505,23	✓
Liikva	001	34,30	0,343	263,77	✓
		100,00	1,000	769,00	

Pilt 5. Üldkulude jaotus Merit Aktivas. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Siinkohal soovib autor üldkulude arvutamiseks kasutada eelkõige töökuluandmiku ning üldkulu määra leidmise abitabelit, et leida iga kuu alguses tulevaste objektide kulude arvutamiseks kasutatav üldkulude määr ning vajadusel jaotada üldkulud tagantjäre objektildele, leides nende osakaalud. Sellisel toimimides on abiks see, kui lisada jooksvalt üldkulu kulukohti ostuarvete juurde, et kuu lõpus saaks vaadata dimensioonide aruannet ainult üldkulude kohta. See aitab leida lihtsasti igakuiselt üldkulude summat, nagu tegi seda autor, leides vaadeldava objekti kuluarvestuse jaoks augustikuu üldkulud kokku (**Error! Reference source not found.**).

Dimensiooni Kulukoht üldine aruanne

Periood	01.08.2023 kuni 31.08.2023
Dimensioonid	Kulukoht
Dimensiooni väärtus	ÜLD
Aruande liik	Kõik
Järjestus	Dimensioonid
Detailsus	Üldine

Konto	Tulu	Kulu	Summa
Kulukoht: ÜLD Ettevõtte üldkulud			
4210 Ruumide rent	0,00	769,00	769,00
4230 Ruumide kommunaalkulud	0,00	136,19	136,19
4310 Telefon, internet	0,00	49,56	49,56
4385 Raamatupidamisteenus	0,00	75,30	75,30
4410 Autode kasutusrent	0,00	585,70	585,70
Perioodi käive kokku	0,00	1 615,75	1 615,75
Kokku	0,00	1 615,75	1 615,75

Pilt 6. August 2023 üldkulude dimensiooni aruanne Merit Aktivas. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Sisestades kõik vajalikud andmed ning pannes kõikidele objektiga seonduvatele kuludele ja objekti müügiarvele külge õige projekt, sai autor lihtsasti võtta välja vaadeldava objekti dimensiooni aruande (Pilt 7). Antud juhul erinevad veidi kulud eelnevalt tehtud arvutustes töökuluandmikus, sest üldkulude jaotamisel osakaalu või üldkulu määra järgi tuli sisse ümardamisest tingitud vahe. Üldkulude määra järgi arvutatud tulemus tuli suurem. Sellisel juhul tuleks usaldada seda tulemust rohkem, kuna nii saab olla kindel, et üldkulud teenitakse tagasi.

Objekti aruannet vaadeldes on näha, et antud objekt lõppes ettevõtte jaoks kasumlikult, sest kulud said kaetud ning kasumit teeniti 1782,93 eurot. Seega võib järeldada, et väljatöötatud kuluarvestussüsteem toimib ning täidab ettevõttele vajalikke funktsioone, võimaldades paremini näha ning mõista kulusid just objektipõhiselt. Lisaks annab see ka arusaama, kuidas jaotada lisaks põhitegevuse kuludele ka üldkulud.

Dimensiooni Projekt üldine aruanne

Periood	01.08.2023 kuni 31.10.2023
Dimensioonid	Projekt
Dimensiooni väärtus	001
Aruande liik	Kõik
Järjestus	Dimensioonid
Detailsus	Üldine

Konto	Tulu	Kulu	Summa
Projekt: 001 Liikva			
3000 Kauba, teenuse müük Eestis 20%	10 779,50	0,00	10 779,50
4002 Materjalid kuluks	0,00	3 000,00	-3 000,00
4015 Ehitiste, seadmete üür ja rent	0,00	1 720,00	-1 720,00
4020 Kütus	0,00	490,00	-490,00
4210 Ruumide rent	0,00	263,77	-263,77
4230 Ruumide kommunaalkulud	0,00	46,71	-46,71
4310 Telefon, internet	0,00	17,00	-17,00
4385 Raamatupidamisteenus	0,00	25,83	-25,83
4410 Autode kasutusrent	0,00	159,26	-159,26
4710 Palgakulu	0,00	3 274,00	-3 274,00
Perioodi käive kokku	10 779,50	8 996,57	1 782,93
Kokku	10 779,50	8 996,57	1 782,93

Pilt 7. Vaadeldava objekti dimensiooni aruanne Merit Aktivis. Allikas ettevõtte raamatupidamine

Ettevõtte palgakulu ja töötundide arvestust peab ettevõtte Excelis ning seni on see end õigustanud. Töötabelite vaatlusel selgus, et juba praegu kirjutavad töötajad iga päeva töötundide juurde, mis objektil nad viibisid ja kui kaua. Seda tuleb ettevõtte juhil aeg-ajalt kontrollida ning ka töötajatele meelde tuletada, sest hiljem on väga keeruline töötunde objektidele jaotada. Autor soovib tulevikus kasutusele võtta mõne töökulu arvestamiseks mõeldud tarkvara, mis oleks kõigi töötajate jaoks lihtsasti kasutatav ning mille kaudu liiguks kogu info otse ettevõtte juhile ning praegusel juhul ka raamatupidajale või raamatupidamisprogrammi. Seda võiks kindlasti teha töötajate arvu suurenemisel, mis vähendaks tõenäosust, et töötunnid jäävad kirja panemata või unustatakse lisada kommentaar, mis objekti töötundidega on tegu. Töö autor arvab, et kui ettevõtte võtab kasutusele soovitud muudatused ja hoiab kuluarvestussüsteemi järjepideva ja täpsena, suudab see saavutada soovitud eesmärgid, võimaldades hinnata kasumlikkust tegevusalade lõikes. Ettevõtte juhtkond peab antud süsteemi lihtsasti juurutatavaks ja kasutatavaks ning see ei võta ettevõttelt lisa ressursi, mis oli ka ettevõtte jaoks kõige olulisem ning ettevõtte plaanib antud kuluarvestust rakendada hakata.

KOKKUVÕTE

Kuluarvestus on iga ettevõtte tõhusaks toimimiseks hädavajalik, olgu selleks mentaalne või formaliseeritud süsteem. Tõhusad kuluarvestussüsteemid annavad kuludest selge ja õigeaegse ülevaate, mis aitab juhtidel teha teadlikke otsuseid. Mõisteid „kuluarvestus“ ja „juhtimisarvestus“ kasutatakse üha enam sünonüümidenä, kuid nende erinevusi tuleks tähele panna. Nii kulu- kui ka juhtimisarvestussüsteemid peavad tootma nõuetele vastavat teavet. Kuluarvestus on oluline osa nii finants- kui juhtimisarvestuses, mis hõlmab kulude, laoseisu ja müüdud kaupade maksumuse kajastamist ja analüüsi. See annab olulist teavet varude hindamiseks ja otsuste tegemiseks, näiteks toote hinnakujunduseks ja reklaamimiseks.

Lõputöö aluseks on ehitusettevõtte Aiapaigaldus OÜ, mis seisab silmitsi mitmete kuluhalduse ja -arvestusega seotud probleemidega. Ettevõtte juhtkonnal puudub ülevaade kuludest, mis muudab raha kulutamise jälgimise keeruliseks. Lisaks ei suuda praegune kuluarvestussüsteem anda piisavat teavet kulude juhtimiseks ja teenuste hinnakujunduseks. See muudab ettevõtte jaoks keeruliseks resursside jaotamiseks ja oma teenuste hinnastamiseks teadlike otsuste tegemise. Ettevõtte kasvades suurenevad ka kulud ning järjest olulisemaks muutub nende tõhus juhtimine. Nende probleemidega tuleb aga tegeleda, et tagada kasvu jätkumine ja püsida pikas perspektiivis kasumlik.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse kuluarvestussüsteemi teoreetilisi aluseid, mis hõlmab kuluarvestuse olemuse ning sellega seotud mõistete ja komponentide uurimist, tuginedes erinevate uurimistööde, raamatute ja internetiallikate tulemustele. Selles peatükis anti ülevaade kuluarvestuse põhiolemusest, eesmärkidest, kululiikidest, -kohtadest ja -kandjatest. Samuti käsitletakse ja selgitatakse nii traditsioonilisi kui ka tegevuspõhiseid kuluarvestuse meetodikaid ja sisu. Teises peatükis kirjeldati empiirilise uuringu meetodikat kombineeritud uurimismeetodi läbiviimiseks, mille käigus toimub andmekogumine dokumendi- ja mitteosaleva vaatluse kaudu. Kolmandas peatükis keskenduti kuluarvestussüsteemi väljatöötamisele, uuritava ettevõtte tutvustamisele ning kulude analüüsi läbiviimisele. Seejärel valiti sobilikud meetodid teooriast lähtuvalt ning katsetati loodud süsteemi ühe reaalse tellimuse näitel.

Uuringu käigus selgus, et juhtkond peab oluliseks, et sobilik kuluarvestus oleks lihtsasti kasutatav ja juurutatav. Kuluarvestussüsteemi luues võeti arvesse ettevõtte vajadused ning samuti ka puudused, sest eelnevalt kasutatav süsteem oli peaaegu olematu ning ettevõttel puudub objektiivne kulude liigitamine. Samuti võeti arvesse, et kuluarvestussüsteem võimaldaks ettevõttel paremini näha ning mõista oma kulusid just objektipõhiselt ning suudaks anda arusaama, kuidas jaotada lisaks

põhitegevuse kuludele ka üldkulusid. Võttes arvesse ettevõtte lihtsat struktuuri, autori läbi viidud kulude analüüsi ja ettevõtte soovi näha kulusid detailsemalt just objektipõhiselt, sai välja valitud traditsioonilise kuluarvestuse alla kuuluv tellimuspõhine kuluarvestus. Antud juhul oli see variant parim, sest kuluarvestuse teooriast lähtuvalt on antud ettevõttes iga töö otsekulud selgelt seostatavad konkreetse tööga ning igal tööil võivad olla sageli erinevad kulud. Kuluarvestussüsteem koosneb kululiikide, -kandjate ja -objektide arvestusest. Tellimuspõhise arvestuse teooriast lähtuvalt arvestatakse iga tööd eraldi kuluobjektina ning iga tellimuse kohta luuakse kulude andmikud, mis aitavad liigitada ja arvestust pidada nii otsestest kui ka kaudsetel kuludel ehk üldkuludel. Seega valiti ettevõtte kuluobjektideks aiaehitusprojektid ja kliendid ning kaudsete kulude jaotamiseks võeti kulukäituriks objektidele kulutatud otsesed töötunnid.

Kuluarvestussüsteemi paremaks kasutamiseks lõi autor ettevõtte jaoks töökuluandmiku ja abitabeli üldkulu määra leidmiseks. Töökuluandmik on dokument, mis aitab objektiivselt jaotada ettevõtte otsesed materjali- ja tööjõukulud ning ettevõtte üldkulud konkreetsetele kuluobjektidele. Samuti soovitas autor kuluarvestussüsteemi lihtsamaks juurutamiseks kasutusele võtta ettevõttes oleva raamatupidamistarkvara Merit Aktiva pakutava dimensioonide lahenduse ning CostPocketis kuludokumentide liigitamise ja kommentaari lisamise võimalused.

Autori hinnangul said lõputöö käigus püstitatud eesmärgid täidetud ning loodud kuluarvestussüsteem vastab ettevõtte vajadustele ja soovidele ning annab parema ülevaate ettevõtte kuludest, mis annab võimaluse teha täpsemaid juhtimisotsuseid. Ettevõtte juhtkond peab antud süsteemi lihtsasti juurutatavaks ja kasutatavaks ning see ei võta ettevõttelt lisa ressursi, mis oli ka ettevõtte jaoks kõige olulisem ning ettevõtte plaanib antud kuluarvestust rakendada hakata.

SUMMARY

Cost accounting is essential for the proper functioning of any business, be it a mental or formalized system. Effective cost accounting systems provide a clear and timely overview of costs that help managers make informed decisions. The terms "cost accounting" and "management accounting" are increasingly used interchangeably, but their differences should be noted. Both cost and management accounting systems must produce information that meets the requirements. Cost accounting is an important part of both financial and management accounting, which includes the recording and analysis of costs, inventory and cost of goods sold. It provides important information for inventory evaluation and decision-making, such as product pricing and promotion.

The following thesis *Creating a cost accounting system for a construction company Aiapaigaldus OÜ* is based on the construction company Aiapaigaldus OÜ, which faces several problems related to cost management and accounting. The management of the company does not have a proper overview of the expenses, which makes it difficult to monitor the spending of money. In addition, the current cost accounting system is unable to provide sufficient information for cost management and service pricing. This makes it difficult for the company to make informed decisions about how to allocate resources and how to price its services. As the company grows, the costs also increase, and their effective management becomes more and more important. However, these issues must be addressed to ensure continued growth and remain profitable in the long term.

The thesis consists of three chapters. The first chapter deals with the theoretical foundations of the cost accounting system. It involves the study of the nature of cost accounting and the related concepts and components. Both traditional and activity-based costing methodologies are covered. The second chapter describes the methodology of the empirical study to conduct a mixed research method, during which data collection is carried out through document observation and non-participant observation. In the third chapter, the focus is on developing a cost accounting system, introducing the researched company and conducting cost analysis. Then suitable methods are selected based on theory and the created system is tested on the example of one real order.

When creating the cost accounting system, the needs of the company were taken into account, as well as the shortcomings, because the previously used system was almost non-existent and the company largely lacks an objective classification of costs. It was also taken into account that the cost accounting system would allow the company to better see and understand its costs on an object-by-object basis and to be able to provide an understanding of how to allocate general costs in addition to core business

costs. The company considered it important that suitable cost accounting is easy to use and implement. Taking into account the simple structure of the company, the author's cost analysis and the company's desire to see the costs in more detail based on the object, the order-based costing under traditional costing was selected. In this case, this option was the best, because based on the theory of cost accounting, the direct costs of each job in a given company can be clearly linked to a specific job, and each job can often have different costs. The cost accounting system consists of the accounting of cost types, cost bearers and cost objects. Based on the theory of order-based accounting, each job is considered as a separate cost object, and cost data are created for each order, which help classify and keep records of both direct and indirect costs, or overhead costs. Therefore, garden construction projects and customers were selected as the company's cost objects, and the direct labor hours spent on the objects were taken as the cost driver for the distribution of indirect costs.

To better use the cost accounting system, the author created a job cost data for the company and a help table to find the overhead rate. The labor cost data is a document that helps to objectively allocate the company's direct material and labor costs and the company's general costs to specific cost objects. The author also recommended using the dimensions solution offered by the company's accounting software Merit Aktiva and the options for classifying cost documents and adding comments in CostPocket for easier implementation of the cost accounting system.

According to the author, the goals set during the thesis were met and the created cost accounting system meets the company's needs and wishes and provides a better overview of the company's costs, which gives the opportunity to make more accurate management decisions. The company's management considers this system easy to implement and use, and it does not take additional resources from the company, which was also the most important for the company, and the company plans to start implementing this cost accounting.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, J. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. I, A-L*. Tartu: Deebet.
- Alver, J., & Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Blocher, E., Stout, D. E., & Juras, P. (2012). *Cost management : a strategic emphasis*. New York: McGraw-Hill Higher Education.
- Cokins, G. (2009). *Performance Management: Integrating Strategy Execution, Methodologies, Risk, and Analytics*. Hoboken: Wiley.
- Creswell, J. W., & Creswell, J. D. (2018). *Research Desing*. Glasgow: SAGE Publications, Inc.
- Drury, C. (2012). *Management and Cost Accounting*. Boston: Cengage Learning.
- Drury, C. (2016). *Management Accounting for Business, sixth edition*. Andover: Cengage Learning.
- Drury, C. (2021). *Management and Cost Accounting, 11th Edition*. United Kingdom: Cengage Learning.
- Eesti Statistikaamet. (2023). *Tarbijahinnaindeks tõusis 2022. aastal 19,4%*. Kasutamise kuupäev: 17.11.2023, allikas Eesti Statistika: <https://www.stat.ee/et/uudised/tarbijahinnaindeks-tousis-2022-aastal-194>
- Haldma, T., & Karu, S. (1999). *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko.
- Harvard Business School Publishing. (2009). *Eelarve koostamine*. Harvard Business Press.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2015). *Cost accounting : a managerial emphasis*. Boston: Pearson.
- Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2021). *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. Boston: Pearson.
- Kallam, H., Kolbre, E., Lend, E., Möller, L., Reinhold, V., Simson, A.-L., . . . Venesaar, U. (2003). *Ärikorralduse põhiteadmised*. Tallinn: Külim.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus*. Tallinn: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa*. Tartu: Rafiko.
- Koppel, K. (2022). *Eesti septembri inflatsioon oli 24,2 protsenti*. Kasutamise kuupäev: 24.10.2022, allikas ERR: <https://www.err.ee/1608734548/eesti-septembri-inflatsioon-oli-24-2-protsenti>
- Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, L., Mehine, T., & Prinstal, I. (2010). *Teadlik turundus*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
- Lagerspetz, M. (2017). *Ühiskonna uurimise meetodid*. Tallinn: TLÜ Kirjastus.
- Raamatupidamise Toimkond. (2011). Riigi Teataja. Allikas: RTJ 1 "Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted": [file:///C:/Users/mrlao/Downloads/rjtj_1_aastaaruande_koostamise_uldpoimotted_2011%20\(1\).pdf](file:///C:/Users/mrlao/Downloads/rjtj_1_aastaaruande_koostamise_uldpoimotted_2011%20(1).pdf)

- Raamatupidamise Toimkond. (2011). *Riigi Teataja*. Allikas: RTJ 2 "Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes": <https://www.riigiteataja.ee/akt/3100/1201/2005/RTJ%202.pdf>
- Riigikogu. (2012). *Raamatupidamise seadus*. Kasutamise kuupäev: 08.11.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016>
- Ryan, B., & Collett, N. (2017). *Finance and accounting for business*. Manchester: Manchester University Press.
- Schuster, P. (2021). *Management accounting*. Cham: Springer.
- Smith, M. (2020). *Research Methods in Accounting. Fifth Edition*. London: SAGE Publication Ltd.
- Stenzel, C., & Stenzel, J. (2003). *Essentials of Cost Management*. Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
- Tartu Ülikool. (kuupäev puudub). *Andmekogumine, andmeanalüüs ja tulemuste esitamine kvantitatiivuuringus*. Kasutamise kuupäev: 07.05.2023, allikas Teadustöö alused: https://sisu.ut.ee/teadustoo_alused/andmekogumine-andmeanal%C3%BC%C3%BCs-ja-tulemuste-esitamine-kvantitatiivuuringus
- Tearu, K. (2020). *Kuluarvestuse põhimõtted tootmises, kaubanduses ja teenusettevõttes*. Kasutamise kuupäev: 08.11.2022, allikas Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/kuluarvestuse-pohimotted-tootmises-kaubanduses-ja-teenusettevottes>
- Vadi, M., Raun, M., Õunapuu, T., & Jaakson, K. (2021). *Eesti juhtimisvaldkonna uuring*. Kasutamise kuupäev: 08.11.2022, allikas Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus: <https://eas.ee/wp-content/uploads/2022/04/eesti-juhtimisvaldkonna-uuring-2021.pdf>
- Virkus, S. (2010). *Juhtumiuuringud*. Kasutamise kuupäev: 06.11.2023, allikas Infokäitumise, info hankimise ja otsingu ning infopädevuse uurimise meetodid: <https://www.tlu.ee/~sirvir/Infootsingu%20teooria/Infokaitumise,%20info%20hankimise%20ja%20%20otsingu%20ning%20infopadevuse%20uurimise%20meetodid/juhtumiuuringud.html>
- Õunapuu, L. (2014). *Tartu Ülikool*. Allikas: Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes: https://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/36419/ounapuu_kvalitatiivne.pdf?sequence=1&isAllowed=y#page160

LISAD

Lisa 1. Dokumendivaatluse kava

Dokument	Vaatluse eesmärk
Raamatupidamise sise-eeskiri	See dokument annab põhjaliku ülevaate ettevõtte kuluarvestuse põhimõtetest ja protseduuridest. Kirjeldatakse meetodeid, mida kasutatakse kulude jaotamiseks erinevatele kuluobjektidele, näiteks toodetele, teenustele või osakondadele (kui see on olemas).
Kontoplaan	Kontoplaanis on loetletud kõik finantstehingute kajastamiseks kasutatavad kontod, sealhulgas kuludega seotud kontod.
Kuluarvestuse tarkvara või süsteemide dokumentatsioon	Vajadusel vaadake üle organisatsioonis kasutatava kuluarvestustarkvara või -süsteemide dokumentatsioon, sealhulgas raamatupidamistarkvaras olevad ostuarved.
Reguleerivad ja vastavusdokumendid	Need dokumendid kirjeldavad kõiki kuluarvestusega seotud konkreetseid eeskirju või vastavusnõudeid, nagu maksuseadused või tööstusharuspetsiifilised määrused.
Ajaloolised finantsaruanded	Varasemate finantsaruannete (nt kasumiaruanded ja bilansid) ülevaatamine võib anda ülevaate organisatsiooni kulustruktuurist ja tulemuslikkusest aja jooksul.
Tööaja-arvestuse tabelid	Annab ülevaate ettevõttes töötavate inimeste hulgast, nende tööajast ning näitab spetsiifilisemalt ära kui palju võib kuluda tööjõu peale mõnes kindlas osas nii ajaliselt kui ka rahaliselt.

Lisa 2. Osalusvaatluse kava

Ehitusobjekti nimi:

1. Objekti kirjeldus:
 - a. Asukoht:
 - b. Ehitusala:
 - c. Eeldatav lõpptähtaeg:
2. Eelarve:
 - a. Eelarvekulu (summa):
 - b. Eelarveperiood (alguskuupäev – lõppkuupäev):
3. Tööde planeeritud etapid:
 - a. Etapid ja nende algus- ja lõpukuupäevad
4. Tegelik töö:
 - a. Jälgida iga etapi kulutusi ja tegelikku tööd.
5. Kulude Analüüs:
 - a. Võrdle plaanitud kulusid tegelike kuludega iga etapi kohta.

Lisa 3. Uuendatud kulukontod

Kood	Nimetus	Liik	KM nimetus
4000	Müüdud kaubad soetushinnas	Kulu	20% käibemaks
4002	Materjalid kuluks	Kulu	20% käibemaks
4003	Tooraine kuluks	Kulu	20% käibemaks
4004	Väheväärtuslik põhivara	Kulu	20% käibemaks
4006	Transpordikulu	Kulu	20% käibemaks
4008	Ostetud teenused edasimüügiks	Kulu	20% käibemaks
4009	Alltöövõtutööd	Kulu	20% käibemaks
4010	Masinate varuosad, remont, hooldus	Kulu	20% käibemaks
4015	Ehitiste, seadmete üür ja rent	Kulu	20% käibemaks
4020	Kütus	Kulu	20% käibemaks
4030	Elekter	Kulu	20% käibemaks
4040	Muud teenused (põhitegevusega seotud)	Kulu	20% käibemaks
4050	Muud materjalid (põhitegevusega seotud)	Kulu	20% käibemaks
4200	Asutamiskulud	Kulu	20% käibemaks
4210	Ruumide rent	Kulu	20% käibemaks
4230	Ruumide kommunaalkulud	Kulu	20% käibemaks
4240	Ruumide hooldus, remondikulud	Kulu	20% käibemaks
4250	Ruumide valvekulud	Kulu	20% käibemaks
4300	Reklaamikulud	Kulu	20% käibemaks
4310	Telefon, internet	Kulu	20% käibemaks
4320	IT teenused, arvutitarvikud	Kulu	20% käibemaks
4330	Kontoritarbed, postikulud	Kulu	20% käibemaks
4335	Ajalehed, ajakirjad, kirjandus	Kulu	20% käibemaks
4340	Pangateenus	Kulu	Ei ole käive
4350	Lootusetud debitoorsed võlad	Kulu	Ei ole käive
4360	Riigilõiv	Kulu	Ei ole käive
4365	Maamaks	Kulu	Ei ole käive
4370	Konsultatsioonid, koolitused	Kulu	20% käibemaks
4380	Audiitori teenus	Kulu	20% käibemaks
4385	Raamatupidamisteenus	Kulu	20% käibemaks
4390	Varakindlustus	Kulu	Maksuvaba käive
4395	Muud tegevuskulud	Kulu	20% käibemaks
4396	Hankijate intressid, viivised	Kulu	Ei ole käive
4398	Väikesaldode mahakandmine	Kulu	Ei ole käive
4399	Ümardused	Kulu	Ei ole käive
4410	Autode kasutusrent	Kulu	20% käibemaks
4420	Autode kindlustus	Kulu	Maksuvaba käive
4430	Autode kütus	Kulu	20% käibemaks
4440	Autode remont, hooldus	Kulu	20% käibemaks
4460	Isikliku auto kompensatsioon	Kulu	Ei ole käive
4470	Muud autodega seotud kulud	Kulu	20% käibemaks
4510	Töölähetuse kulud	Kulu	20% käibemaks
4610	Töötajatele tehtud erisoodustused	Kulu	Ei ole käive

4650	Erisoodustuselt (omatarbeld) arvest. 20% käibemaks	Kulu	Ei ole käive
4668	Erisoodustuselt (omatarbeld) arvest. 5% käibemaks	Kulu	Ei ole käive
4670	Erisoodustuselt arvest. tulumaks	Kulu	Ei ole käive
4680	Erisoodustuselt arvest. sotsmaks	Kulu	Ei ole käive
4710	Palgakulu	Kulu	Ei ole käive
4720	Sotsiaalmaksukulu	Kulu	Ei ole käive
4790	Puhkusekohustuse kulu (reserv)	Kulu	Ei ole käive
4791	Puhkusekohustuse sots.maksu kulu	Kulu	Ei ole käive
4810	Põhivarade amortisatsioonikulu	Kulu	Ei ole käive
4900	Kahjum põhivara likvideerimisest	Kulu	Ei ole käive
4910	Kahjum põhivara müügist	Kulu	Ei ole käive
4940	Maksuintressid maksuametile	Kulu	Ei ole käive
4950	Realiseeritud kahjum val.kursi muutusest (H,K)	Kulu	Ei ole käive
4970	Ettevõtlusega mitteseotud kulud	Kulu	Ei ole käive
4980	Vastuvõtukulud	Kulu	Ei ole käive
4990	Muud ärikulud	Kulu	Ei ole käive
6060	Intressikulu laenudelt	Kulu	Ei ole käive
6065	Intressikulu kapitalirendilt	Kulu	Ei ole käive
7000	Tulumaks	Kulu	Ei ole käive