

Sander Karu

# KULUDE JUHTIMINE JA ARVESTUS TULEMUSLIKKUSELE SUUNATUD ORGANISATSIOONIS

## I OSA

**SANDER KARU** koolitus- ja koostööprogrammid  
finantsid; strateegia juurutamine ja tulemuslikkuse mõõtmine; õnnelik ja tulemuslik meeskond  
www.hot.ee/sanderkaru  
GSM 5043202

### VISIOONIST PRAKTILISTE LAHENDUSTENI

RAFIKO

# **KULUDE JUHTIMINE JA ARVESTUS**

## **TULEMUSLIKKUSELE SUUNATUD ORGANISATSIOONIS**

I osa

**SANDER KARU**

# **KULUDE JUHTIMINE JA ARVESTUS**

**TULEMUSLIKKUSELE SUUNATUD  
ORGANISATSIOONIS**

**I osa**

**RAFIKO**

2008

**RAFIKO**

Kirjastaja:

© RAFIKO Kirjastus OÜ, mai 2008

Kõik kirjastamisõigused kuuluvad Sander Karule, kelle kirjaliku nõusolekuta ei ole lubatud käesoleva raamatu mitte ühtki osa mehaaniliste või elektrooniliste vahenditega reprodutseerida ega mingil muul moel paljundada või avaldada, kaasa arvatud fotopaljundus, informatsiooni talletamine, kontaktkooperimine.

RAFIKO Kirjastus OÜ

Postiaadress: Staadioni 38, 51008 Tartu

<http://www.rafiko.ee/>

Tel/fax: 7333911

E-post: [rafiko@rafiko.ee](mailto:rafiko@rafiko.ee)

ISBN 978–9985–9213–9–5 (pehme köide)

ISBN 978–9985–9910–0–8 (kõva köide)

# AUSTATUD LUGEJA!

Täna, et olete otsustanud tutvuda käesoleva raamatuga. Raamatu kirjutamise ajendiks oli äärmiselt positiivne tagasiside, mida olen saanud paljudelt lugejatelt seoses kaheksa varem ilmunud raamatuga, mille autor või kaasautor oli mul võimalik olla. Veelgi suuremat rõõmu ja rahulolu on tekitanud asjaolu, et paljud lugejad on saanud praktilist kasu, juurutades edukalt praktikasse varasemates raamatutes toodud mõtteid.

Tänapäeval toimuvad kiired muutused nii inimeste väärtushinnangutes ja mõtlemises kui ka elu- ja majanduskeskkonnas. Kulu ei teki organisatsioonis niisama, vaid kulud on konkreetsete juhtimisotsuste (tegevuste) tulemus. Kui veel mõned aastad tagasi oli piisav osata õigesti ja õiglaselt arvestada kulusid, siis täna sellega ei piisa. Nüüdisajal keskendutakse järjest rohkem tulemuslikkusele sh kasumlikkusele ja kulude juhtimisele, sest eesmärkide saavutamiseks tuleb juhtida ja juhtimiseks on tarvis pidada arvestust sh nii juhtimisarvestust kui kulude arvestust. Nüüdisaegne kulude juhtimine keskendub küsimusele: kuidas suurendada, lähtuvalt omaniku poolt püstitatud eesmärkidest, lisandväärtust kliendile, maksimeerides kasumit, kasutades efektiivsemalt ressursse ja hoides kulutused võimalikult väikesed. Tähtis on keskenduda lõpptulemusele (eesmärkide ja kriitiliste edufaktorite) saavutamise seisukohalt olulistele kuludele. Kuluarvestuse süsteemide arengutaseme hindamisel on üheks oluliseks kriteeriumiks see, kas organisatsiooni väljundiks olevate toodete/teenuste kulusid suudetakse arvestada või ei. Tähtis on teadvustada, et ei ole olulisi põhimõttelisi erinevusi kasumile suunatud ja kasumile mittesuunatud organisatsioonide

kuluarvestuse meetodites ja põhimõtetes juhul, kui organisatsiooni tegevus on suunatud tulemuslikkusele.

Käesoleva **raamatu eesmärk** on, lähtuvalt maailma praktikast ja Eesti kogemustest antud valdkonnas:

- värskendada lihtsalt ja loogiliselt teadmisi kulude juhtimisest ja arvestusest,
- tuua välja olulisemad arengusuunad kulude juhtimises ja arvestuses, mis on rakendatavad nii kasumile suunatud kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioonides,
- juhtida tähelepanu olulisematele tegevustele, mis on vajalikud kulude juhtimise nüüdisajastamiseks organisatsioonis,
- pakkuda praktilisi lahendusi tulemuslikkusele suunatud kulude juhtimise ja arvestuse süsteemide loomiseks ja kaasajastamiseks organisatsioonis,
- illustreerida valitud praktiliste näidete abil erinevaid kulude juhtimise ja arvestuse võimalusi.

**Esimeses peatükis** käsitletakse kulude juhtimise olemust, põhimõisteid, eesmärke, filosoofiat ja reegleid seostatuna nüüdisaegsete tulemuslikkuse juhtimise ja *controllingu* põhimõtetega ning tasakaalus tulemuskaardiga. Samuti mõtestatakse lahti kulude juhtimise süsteem ning teadvustatakse kulude juhtimise käitumuslikke ja keskkonnakaitselisi aspekte ning eripära erinevates organisatsioonides.

**Teises peatükis** käsitletakse kulude arvestuse terminoloogiat ja baaskontseptsioone. Selgitatakse kuluarvestussüsteemide olemust, eesmärke ja liigitusi ning kulude kujunemist organisatsioonis. Kuluarvestuse protsessis keskendutakse kuluobjektide ja kulukohtade valikule ja arvestusele ning esitatakse vajalikud kulude liigitused. Lisaks selgitatakse kulude paigutamist ja jaotamist kuluobjektidele ning kulude kodeerimist.

**Kolmandas peatükis** tuuakse välja olulisemad nõuded kulude arvestusele lähtuvalt Raamatupidamise seadusest koos kasumi-aruande skeemide kirjete selgitustega. Käsitletakse varude ja amortisatsioonikulu arvestust.

**Neljandas peatükis** käsitletakse tegelikel, norm- ja standardkuludel põhinevaid kuluarvestussüsteeme.

**Viendas peatükis** käsitletakse töökulu- ja protsessikuluarvestuse olemust, sarnasusi ja erinevusi ning ühistoote ja kõrvaltoote kuluarvestust.

**Kuuendas peatükis** käsitletakse traditsioonilist ja tegevuspõhist kuluarvestust, peatudes eraldi ajakäituri tegevuspõhisel kuluarvestusel. Selgitatakse traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse meetodil arvestatud toote kulude erinevusi ning uuritakse, kas eelistada traditsioonilist või tegevuspõhist kuluarvestust.

**Seitsmendas peatükis** käsitletakse täiskuluarvestust ja osakuluarvestust. Täiskuluarvestuses peatutakse omahinna kujunemisel, kulukohtade üldkulude jaotamisel ja üldkulude ala- ja ülejaotamisel. Jääktuluarvestuses keskendutakse kulude liigitamisele, käitumisele ja segakulude hindamisele. Samuti käsitletakse läbilaskekulu arvestust.

**Kõikide peatükkide** juurde on lisatud hulk asjakohaseid näiteid. Olulisemad mõisted ja märksõnad on lisatud raamatu lõppu.

Kuna kulude juhtimise temaatika on mahukas ja raamatu maht piiratud, siis on osa teemasid (näiteks kulu-maht-analüüs, kulude arvestus otsuste vastuvõtmiseks, planeerimiseks, *controllingu*ks ja tulemuslikkuse hindamiseks jt) kavandatud raamatu teise osasse.

Raamat on koostatud suunitlusega juhtidele, finantsistidele, raamatupidajatele, *controller*itele, analüütikutele, omanikele, inves-

toritele, üliõpilastele, praktikutele ja teistele huvilistele, kelle tegevus on praegu või tulevikus seotud kulude juhtimise ja arvestusega.

Kuna senini ei ole mitmed käsitletud valdkonnaga seotud mõisted üheselt mõistetavalt formuleeritud, on eelistatud Raamatu pidamise seaduse terminoloogiat ning arusaadavuse parendamiseks lisatud täiendavaid eesti- ja võõrkeelseid termineid ja praktikas kasutatavaid mõisteid ning defineeritud erinevaid mõisteid. **Käesolevas raamatus on eesmärgiks eristada mõisted “kulu” ja “kulutus” ehk “väljaminek”. Juhul, kui mõiste “kulutus” on sisuliselt õige, kuid praktilises keelekasutuses kasutatakse samas tähenduses mõistet “kulu”, eelistatakse arusaadavuse eesmärgil raamatu tekstis mõistet “kulu”.** Organisatsiooni all mõistetakse raamatus nii kasumile suunatud (ettevõtted, äriühingud, kontsernid, firmad) kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioone (avalik sektor, kohalikud omavalitsused, mittetulundusühingud). Peatükkides, kus rõhutatakse mõõtmise tähtsust, on kasutatud “näitaja” sünonüümina mõistet “mõõdik”.

Tänan Teid, Toomas Haldma, Enn Leppik, Kertu Lääts, Kristin Karu, Tiia Ilus ja kõiki teisi, kes aitasite heade mõtete ja tegudega kaasa antud raamatu koostamisele ning lugejani jõudmisele. Olen ette tänulik kõikidele lugejatele ettepanekute ja märkuste eest, mis võimaldaksid antud teematikat veel paremini ja lugejale kasulikumalt käsitleda.

Lugupidamisega  
Sander Karu



# SISUKORD

<b>1</b>	<b>KULUD JA KULUDE JUHTIMISE OLEMUS</b>	<b>27</b>
1.1	Kulude olemus ja põhimõisted	28
1.2	Ajalugu – kulude kirjendamisest strateegilise kulude juhtimiseni	32
1.3	Mida mõistame kulude juhtimise all?	42
1.3.1	Kulude juhtimise filosoofia ja reeglid	43
1.3.2	Kulude juhtimine kui tulemuslikkuse juhtimise oluline komponent	47
1.3.3	Miks ja kellele on info kuludest vajalik?	49
1.4	Kulude juhtimise süsteem	58
1.5	Kulude juhtimise eripära erinevates organisatsioonides	61
1.6	Kulude juhtimise käitumuslikud aspektid	64
1.7	Kulude juhtimise keskkonnakaitselised aspektid	66
<b>2</b>	<b>KULUDE ARVESTUSE TERMINOLOOGIA JA BAASKONTSEPTSIOONID</b>	<b>71</b>
2.1	Kulude arvestus	72
2.1.1	Kulude arvestuse olemus	72
2.1.2	Ühiku kulu ja kogukulu	74
2.1.3	Kulude mõõtmine ja hindamine	76
2.1.4	Kulukogumite moodustamine	78
2.2	Kuluarvestussüsteem	79
2.2.1	Kuluarvestussüsteemi olemus ja eesmärgid	79
2.2.2	Kuluarvestussüsteemide arengutasemed	83
2.2.3	Ühtne kuluarvestussüsteem	84
2.2.4	Kuluarvestussüsteemide liigitus	85
2.3	Kuluarvestuse protsess	89
2.4	Kuluobjekt ja kuluobjektide arvestus	90
2.4.1	Kuluobjekt	90
2.4.2	Kuluobjektide valik	92
2.4.3	Toote kuluarvestuse protsess	95
2.5	Kulukäitur ja kulukäiturite valik	97
2.6	Kulude kujunemine organisatsioonis	101
2.7	Kulukoht ja kulukohtade arvestus	102
2.8	Kulude liigitamine	105
2.8.1	Otsekulud ja kaudkulud	109
2.8.2	Muutuvkulud ja püsikulud	112

---

2.8.3 Põhitegevuse ja mittepõhitegevuse kulud	114
2.8.4 Toote kulutused ja perioodi kulud	116
2.8.5 Valmistatud ja müüdüd toodangu kulu	121
2.8.6 Detailsem kogukulude kujunemine organisat-sioonis	127
2.8.7 Kogukulude kujunemine tootmisorganisatsioonis	133
2.9 Kulude paigutamine ja jaotamine kuluobjektidele	135
2.9.1 Kulude jaotamise olemus	135
2.9.2 Üldkulude jaotamise protsess ja meetodid	137
2.10 Kulude kodeerimine	144
2.10.1 Kulude kodeerimise olemus ja olulisemad põhimõtted	144
2.10.2 Kulude kajastamine raamatupidamises koos koodidega	147
<b>3 KULUDE ARVESTUS RAAMATUPIDAMISE AASTAARUANDE KOOSTAMISEKS</b>	<b>157</b>
3.1 Nõuded kulude arvestusele Raamatupidamise seaduses	158
3.2 Kasumiaruande skeemid	162
3.3 Varude arvestus	172
3.3.1 Nõuded varude arvestusele	173
3.3.2 Varude soetusmaksumuse arvestus	177
3.4 Amortisatsioonikulu arvestus	182
3.4.1 Põhivara	182
3.4.2 Põhivara edasine kajastamine bilansis	188
3.5 Amortisatsioonikulu arvestuse meetodid	194
3.5.1 Sirgjooneline meetod	194
3.5.2 Alaneva jäägi meetod	196
3.5.3 Kahekordselt väheneva jäägi meetod	198
3.5.4 Aastate summa meetod	199
3.5.5 Tegevusmahu meetod	201
<b>4 TEGELIKEL, NORM- JA STANDARDKULUDEL PÕHINEVAD KULUARVESTUSSÜSTEEMID</b>	<b>203</b>
4.1 Tegelikel kuludel põhinev kuluarvestussüsteem	203
4.2 Normkuludel põhinev kuluarvestussüsteem	205
4.3 Standardkuludel põhinev kuluarvestussüsteem	206
<b>5 TÖÖKULUARVESTUS, PROTSESSIKULUARVESTUS JA OPERATSIOONIKULUARVESTUS</b>	<b>209</b>
5.1 Töökulu-, protsessikulu- ja operatsioonikuluarvestuse olemus, sarnasused ja erinevused	210
5.2 Töökuluarvestus	213
5.2.1 Töökuluandmik	216
5.2.2 Otsekulude arvestus töökuluarvestuses	218
5.2.3 Üldkulude arvestus töökuluarvestuses	219
5.3 Protsessikuluarvestus	223

5.3.1	Protsessikularvestuse olemus	223
5.3.2	Väärtusahel ja väärtusahela analüüs	226
5.3.3	Protsess ja protsesside liigitamine	228
5.3.4	Kuluvood protsessikularvestuses	231
5.3.5	Protsessi tootmiskulude aruanne	234
5.3.6	Protsessikularvestus kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodil	236
5.3.7	Protsessikularvestus FIFO meetodil	239
5.3.8	Ühistoote kularvestus	243
5.3.9	Kõrvaltoote kularvestus	247
<b>6 TRADITSIOONILINE KULARVESTUS JA TEGEVUSPÕHINE KULARVESTUS</b>		
		<b>249</b>
6.1	Traditsioonilise ja tegevuspõhise kularvestuse olemus	250
6.2	Tegevuspõhine kularvestus	253
6.3	Ajakäituri tegevuspõhine kularvestus	256
6.4	Kas eelistada traditsioonilist või tegevuspõhist kularvestust?	259
6.5	Toote kulude erinevus traditsioonilise ja tegevuspõhise kularvestuse kasutamisel	265
6.5.1	Kulud aabitsatele A, B ja C traditsioonilisel meetodil	266
6.5.2	Kulud aabitsatele A, B ja C tegevuspõhisel meetodil	268
6.5.3	Erinevate meetoditega arvestatud toote kulude erinevus	270
<b>7 TÄISKULARVESTUS JA OSAKULARVESTUS. JÄÄKTULARVESTUS</b>		
		<b>272</b>
7.1	Täiskularvestuse ja osakularvestuse olemus ja erinevused	273
7.1.1	Täiskularvestuse ja osakularvestuse võrdlus	275
7.1.2	Kas eelistada täiskularvestust või osakularvestust?	280
7.2	Täiskularvestus ja omahinna kujunemine	281
7.2.1	Täiskularvestuse protsess	282
7.2.2	Kulukohtade üldkulude jaotamine	290
7.2.3	Üldkulude alajaotamine ja ülejaotamine	302
7.3	Jääktularvestus	304
7.3.1	Kulude liigitamine jääktularvestuses	305
7.3.2	Jääktulupõhine kasumiaruanne	307
7.3.3	Kulude käitumine	313
7.3.4	Segakulude hindamise meetodid	316
7.4	Läbilaske kularvestus	323
	Kasutatud kirjandus	325
	Märksõnade register	328

## Näited, joonised ja tabelid

Joonis 1.1	Du Ponti püramiid	35
Joonis 1.2	Kulude arvestus kui finants- ja juhtimisarvestuse ühisosa	37
Tabel 1.1	Finants- ja juhtimisarvestuse erinevused	37
Joonis 1.3	Tulemuslikkuse mõõtmise areng	39
Joonis 1.4	Kulude täpsus ja vastavus tegelikkusele	46
Joonis 1.5	Tulemusjuhtimine	48
Joonis 1.6	Tulemuslikkuse, kasumlikkuse ja kulude juhtimise seosed	49
Joonis 1.7	Tasakaalus tulemuskaart	52
Joonis 1.8	Anthony controllingu tasandid	59
Näide 2.1	Kogukulu arvestus	75
Näide 2.2	Ühiku kulu arvestus	76
Joonis 2.1	Kuluarvestuse protsess	89
Näide 2.3	Olulisemad kuluobjektid Rafiko Kirjastuses	95
Joonis 2.2	Toote kuluarvestuse protsess	96
Joonis 2.3	Mittelineaarsed kulud ja olulisusvahemik	98
Joonis 2.4	Kogukulude kujunemine	101
Näide: 2.4	Kogukulude kujunemine ja arvestus	102
Joonis 2.5	Otse- ja kaudkulud	110
Joonis 2.6	Põhitegevuse ja mittepõhitegevuse kulud	114
Näide 2.5	Toote kulutused ja perioodi kulud	116
Joonis 2.7	Toote kulutused	117
Näide 2.6	Toote kulutused, töötlemiskulu, tootmiskulu	118
Joonis 2.8	Toote kulutused ja perioodi kulud	120
Joonis 2.9	Kuluvood tootmisprotsessis	121
Joonis 2.10	Materjalivarude kujunemine põhitegevuse protsessis	122
Näide 2.7	Materjalivarude kujunemine	122
Näide 2.8	Valmistatud toodangu kulu arvestamine	124
Näide 2.9	Müüdüd toodangu kulu arvestamine	125
Näide 2.10	Varude muutuse mõju perioodi kasumile	126
Joonis 2.11	Kogukulude kujunemine organisatsioonis	127
Joonis 2.12	Kogukulude kujunemine tootmisorganisatsioonis	133
Tabel 2.1	Kogukulude kujunemine tootmisprotsessis	135
Joonis 2.13	Üldkulude jaotamise areng	138
Joonis 2.14	Üldkulude jaotamise meetodid	139
Näide 2.11	Üldkulude jaotamine “katlameetodil”	140
Näide 2.12	Üldkulude jaotamine otsemeetodil kulukäituri abil	141
Näide 2.13	Tegevuste kulude jaotamine tegevuse kulukäituri	

	abil	143
Tabel 3.1	Kasumiaruande skeem 1 kirjete selgitus	164
Tabel 3.2	Kasumiaruande skeem 2 kirjete selgitus	167
Näide 3.1	Kasumiaruande koostamine skeemi 1 ja skeemi 2 järgi	171
Näide 3.2	Varude kasutamine müügiks ja oma tarbeks põhivara valmistamisel	174
Näide 3.3	Kulutuste kajastamine varude soetusmaksu- mused ("omahinnas")	175
Näide 3.4	Kulutuste kajastamine perioodikuludena	176
Näide 3.5	Põhitooide ja kõrvaltoode	177
Näide 3.6	Varude soetusmaksumuse arvestus	180
Tabel 3.3	Varude liikumine	180
Tabel 3.4	Sageli kasutatavad põhivara eluead (kasutusajad) liikide lõikes	185
Näide 3.7	Põhivara soetusmaksumuse jagamine komponentideks	185
Näide 3.8	Põhivara amortisatsiooni arvestus lähtuvalt masina tegelikust tööajast	189
Näide 3.9	Amortisatsiooniperioodi muutmine	190
Näide 3.10	Kulutuste kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana	192
Näide 3.11	Põhivara ja amortisatsioonikulu arvestamise kord	193
Näide 3.12	Amortisatsioonikulu arvestamine sirgjoonelisel meetodil	195
Näide 3.13	Amortisatsioonikulu arvestamine alaneva jäägi meetodil	197
Näide 3.14	Amortisatsioonikulu arvestamine kahekordselt väheneva jäägi meetodil	199
Näide 3.15	Amortisatsioonikulu arvestamine aastate summa meetodil	200
Näide 3.16	Amortisatsioonikulu arvestamine tegevusmahu meetodil	202
Joonis 4.1	Kularvestussüsteemide liigitus lähtuvalt kulude mõõtmise meetodist	204
Joonis 4.2	Tegeliku, norm- ja standardkularvestuse võrdlus	208
Tabel 4.1	Tegeliku, norm- ja standardkularvestuse võrdlus	208
Joonis 5.1	Kularvestussüsteemide liigitus lähtuvalt kulude kogumise meetodist	210
Tabel 5.1	Töö- ja protsessikularvestuse sarnasused ja erinevused	212
Joonis 5.2	Töökularvestuse liigitus	214
Joonis 5.3	Töökuluandmik	217
Näide 5.1	Eelarvestatud üldkulu määra ja töö üldkulu	

	leidmine	221
Näide 5.2	Tegelike üldkulude kohandamine eelarvestatud üldkuludega	221
Joonis 5.4	Protsessikuluarvestuse liigitus	224
Joonis 5.5	Väärtusahel	227
Joonis 5.6	Järjestikune protsess	230
Joonis 5.7	Paralleelne protsess	231
Joonis 5.8	Kuluvood protsessikuluarvestuses	232
Näide 5.3	Ekvivalentühikute arv	234
Näide 5.4	Protsessikulude arvestus kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodil	236
Näide 5.5	Protsessikuluarvestus FIFO meetodil	240
Joonis 5.8	Ühistoote kuluarvestus	243
Näide 5.6	Ühistoote kuluarvestus	245
Näide 5.7	Kõrvaltoote kuluarvestus	248
Joonis 6.1	Traditsiooniline ja tegevuspõhine kuluarvestus	251
Tabel 6.1	Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse erinevused	252
Joonis 6.2	Traditsiooniline kuluarvestus	252
Joonis 6.3	Tegevuspõhine kuluarvestus	253
Joonis 6.4	Tegevuse ja ressursi kulukäitured tegevuspõhises kuluarvestuses	254
Joonis 6.5	Traditsiooniline ja tegevuspõhine toote kulu mudel	256
Joonis 6.6	Tegevuspõhine eelarvestamine ja kuluarvestus	263
Tabel 6.2	Toote kulude erinevus traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse korral, alginfo	265
Tabel 6.3	Aabitsate A, B ja C kulud traditsioonilise kuluarvestuse meetodil	266
Tabel 6.4	Aabitsate A, B ja C kulud tegevuspõhise kuluarvestuse meetodil	268
Tabel 6.5	Erinevate meetoditega arvestatud toote kulude võrdlus	270
Joonis 7.1	Täiskuluarvestuse ja osakuluarvestuse võrdlus	275
Näide 7.1	Täiskuluarvestuse ja osakuluarvestuse võrdlus	276
Tabel 7.1	Ärikasum lähtuvalt täiskuluarvestusest	277
Tabel 7.2	Ärikasum lähtuvalt osakuluarvestusest	277
Tabel 7.3	Ärikasum uue müüginimaha korral	278
Joonis 7.2	Toote ja perioodi kulud täiskulu- ja jääktuluarvestuses	279
Näide 7.2	Toote kulud täiskulu- ja jääktuluarvestuses	279
Joonis 7.3	Täiskuluarvestuse protsess	283
Näide 7.3	Toote omahinna leidmine täiskuluarvestuse meetodil	284

Näide 7.4	Toote tootmise omahinna leidmine pidevprotsessis täiskularvestuse meetodil	287
Joonis 7.4	Kolm sammu kulukohtade üldkulude jaotamisel	292
Näide 7.5	Kulukohtade üldkulude jaotamise meetodid	295
Tabel 7.4	Kulukohtade kulud	295
Tabel 7.5	Kaudsed töötunnid ja kaudsed masintunnid	295
Tabel 7.6	Tugiteenuste ja põhitegevuse kulukohtade kulud	297
Tabel 7.7	Põhitegevuse kulukohtade kulud otsemeetodil	298
Tabel 7.8	Üldkulud aabitsale A ja B otsemeetodil	299
Tabel 7.9	Põhitegevuse kulukohtade kulud astmelisel meetodil	300
Tabel 7.10	Üldkulud aabitsale A ja B astmelisel meetodil	300
Tabel 7.11	Põhitegevuse kulukohtade kulud vastastikuse mõju meetodil	301
Tabel 7.12	Üldkulud aabitsale A ja B vastastikuse mõju meetodil	302
Näide 7.6	Kulude alajaotamine ja ülejaotamine	302
Joonis 7.5	Kulude alajaotamine ja ülejaotamine	304
Joonis 7.6	Jääktulu kujunemine	306
Joonis 7.7	Jääktulupõhine kasumiaruanne	307
Joonis 7.8	Segmendi jääktulupõhise kasumi kujunemine	308
Joonis 7.9	Jääktulupõhine kasumiaruanne	309
Näide 7.7	Jääktulupõhise kasumiaruande koostamine	310
Tabel 7.13	Jääktulupõhise kasumiaruande koostamine, alginfo	310
Tabel 7.14	Jääktulupõhine kasumiaruanne kogu tegevusmahust lähtuvalt	311
Tabel 7.15	Ühe aabitsa jääktulu	311
Tabel 7.16	Jääktulupõhine kasumiaruanne kasutades ühiku jääktulu	312
Tabel 7.17	Uus jääktulupõhine kasumiaruanne	312
Joonis 7.10	Muutuvkulude käitumine	313
Joonis 7.11	Püsikulude käitumine	314
Tabel 7.18	Kulude käitumine tegevusmahu muutumisel	315
Näide 7.8	Muutuv- ja püsikulude käitumine	315
Tabel 7.19	Muutuv- ja püsikulude käitumine	315
Joonis 7.12	Astakkulude kujunemine teeninduses	316
Joonis 7.13	Segakulud	317
Näide 7.9	Kuluvõrrandi kasutamine kogukulude leidmisel	318
Näide 7.10	Kuluvõrrandi leidmine maksimumi-miinumumi ja graafilisel meetodil	321
Joonis 7.14	Kuluvõrrandi leidmine maksimumi-miinumumi ja graafilisel meetodil	322
Tabel 7.20	Kasumiaruanne läbilaske kularvestuse meetodil	323



### 7.2.3 Üldkulude alajaotamine ja ülejaotamine

Üks olulisemaid probleeme kuluarvestuses on seotud sellega, et ka matemaatiliselt kõige täpsemad kuluarvestuse meetodid ei võimalda kulusid jaotada õiglaselt – ühele kuluobjektile arvestatakse üldkulude jaotamisel tegelikust rohkem üldkulusid ja mõnele teisele kuluobjektile vähem.

#### **Näide 7.6** Kulude alajaotamine ja ülejaotamine

Lähete äripartneriga ärilõunale ning olete kokku leppinud, et tasute kulud võrdselt. Teie tellite Pizza maksumusega 80 kr ja kohvi hinnaga 20 kr. Äripartner tellib supi hinnaga 50 kr ja prae maksumusega 110 kr. Kelner esitab arve summas 260 kr, mille

Te olete eelnevalt otsustanud tasuda võrdsetes osades. Teie tasute poole saadud arve summast (130 kr) ja äripartner samuti poole (130 kr). Tegelikult olid Teie kulud kokku 100 kr ja äripartneri kulud 160 kr. Lähtuvalt eeltoodust arvestati Teile tegelikust rohkem kulusid 30 (130 – 100) kr, st toimus kulude ülejaotamine ja äripartnerile arvestati tegelikust vähem kulusid 30 (160 – 130) kr, st et toimus kulude alajaotamine.

Olukorda, kus kuluobjektile on tegelikust rohkem üldkulusid peale arvestatud, nimetatakse kulude ülejaotamiseks. **Kulude ülejaotamine** (*overcosting, over absorption*) on üldkulude jaotamise tulemus, mille korral on kuluobjektile arvestatud rohkem üldkulusid, kui selle kuluobjektiga seoses on tehtud.

Olukorda, kus kuluobjektile on tegelikust vähem üldkulusid peale arvestatud, nimetatakse kulude alajaotamiseks. **Kulude alajaotamine** (*undercosting, under absorption*) on üldkulude jaotamise tulemus, mille korral on kuluobjektile arvestatud vähem üldkulusid, kui selle kuluobjektiga seoses on tehtud.

Kõige suurem üldkulude ala- või ülejaotamise tõenäosus on siis, kui kuluobjektid (tooted, teenused) on väga erineva keerukusega või nende tegevusmahud on väga erinevad. Kulude ülejaotamine esineb sageli nendele kuluobjektidele, mille maht on suur ja keerukus väike. Kulude alajaotamine esineb sageli nendele kuluobjektidele, mille maht on väike ja keerukus suur. Näiteks kui mööblitootmises tehakse samas tootmisliinis massitoodangut ja eritellimustena üksiktooteid ning üldkulude jaotamisel kasutatakse traditsioonilisi kulukäitureid (otsesed masintunnid, otsesed töötunnid, ühikute arv), siis sageli on üldkulud masstoodangule ülejaotatud, sest paljud üldkulud, mida tehti seoses üksiktoodetega, on jaotatud kõikidele toodetele võrdselt. Kulude ala- ja ülejaotamine on kujutatud joonisel 7.5.

		<u>Keerukus</u>	
		Madal	Kõrge
<u>Maht</u>	Suur	Ülejaotamine	
	Väike		Alajaotamine

**Joonis 7.5** Kulude alajaotamine ja ülejaotamine

Täiskuluarvestuses on üldkulude ala- ja ülejaotamise probleeme võimalik vähendada alljärgnevate tegevustega:

- arvestatakse võimalikult palju kulusid otse kuluobjektile,
- liigitatakse kaudkulud, üldkulud ja kulukohtade kulud detailsemalt,
- valitakse detailsemalt liigitatud kulude jaotamiseks kulukäituriid, mis arvestavad võimalikult palju kulude põhjustajajärg seoseid.

## 7.3 Jääktuluarvestus

Olukorras, kus järjest rohkem tuleb pöörata tähelepanu kulude käitumisele ning liigitada kulud muutuv- ja püsikuludeks, on kulude arvestuses otstarbekas kasutada jääktuluarvestust ehk osakuluarvestust (mõistete eelistust käsitleti peatükis 7.1).

.....