

esilehele: www.sanderkaru.ee/finantskoolitused

Artikkel ilmus ajakirjas „Raamatupidamise praktik“, oktoober 2012

Omahinna arvestamine ja üldkulude jaotamine

Sander Karu, koolitaja ja mitmete finants- ja juhtimisraamatute autor

Tänapäeval toimuvad kiired muutused nii inimeste väärtushinnangutes ja mõtlemises kui ka elu- ja majanduskeskkonnas. Kui veel mõned aastad tagasi oli piisav osata õigesti ja õiglaselt kulusid arvestada, siis tänasel päeval ei ole see sageli piisav, sest keskendudes liigselt kulude arvestusele, unustatakse peamine: miks me kulusid arvestame.

Kulu tekib ressursi kasutamisel. Kui esialgu piirdus kulude arvestus möödunud perioodil tekkinud kulude kirjendamisega, siis koos majanduse arenguga on muutunud ja muutub järjest olulisemaks tulevikus tekkivate ehk tuleviku kulude juhtimine, prognoosimine ja eelarvestamine.

Kulu ei teki organisatsioonis üldjuhul iseenesest. Järjest rohkem kinnistub arusaam, **et kulud ei juhtu niisama, vaid kulud on konkreetsete juhtimisotsuste (tegevuste) tulemus.** Iga ressursi tuleb kasutada väärtuse loomiseks, vastasel juhul on ressurss raisatud.

Nüüdisajal on oluline minna **kulude arvestuselt üle kulude juhtimisele** ehk keskenduda nendele kuludele, mis on olulised ettevõtte või asutuse tulemuslikkuse, kasumlikkuse ja kulude juhtimiseks. Nüüdisaegne kulude juhtimine keskendub küsimusele: **kuidas suurendada, lähtuvalt omaniku poolt püstitatud eesmärkidest, lisandväärtust kliendile, maksimeerides kasumit, kasutades efektiivsemalt ressursse ja hoides kulutused võimalikult madalad?**

Üks küsimusi, mida kliendid sageli küsivad nii koolitustel kui ka erinevate finantsjuhtimise projektide juurutamisel, on: Kuidas hindad meie ettevõtte/asutuse kulude arvestuse taset ehk on see tänapäeva nõuetele vastav? Kuigi kulude juhtimise ja arvestuse süsteemid muutuvad järjest rohkem organisatsiooni (ettevõtte, asutuse) spetsiifilisemaks ja kuluarvestuse süsteemide taseme hindamiseks on hulk erinevaid kriteeriume, on minu jaoks kuluarvestuse süsteemide arengutasemele hinnangu andmisel olulised kaks märksõna:

- väljund ehk väljundiks olevad kuluobjektid (kulukandjad)
- strateegia

Mis on väljund? Väljund (tulemus, kuluobjekt, kulukandja) on toode, mida teeme või teenus, mida osutame või projekt, mida kliendile teeme selleks, et teenida kasumit (äriühingud, ettevõtted) või osutada avalikke teenuseid (riigiasutused, kohalikud omavalitsused) või osutada muid teenuseid (MTÜ-d).

Miks väljund? Iga organisatsiooni põhiline eesmärk lihtsustatult on teha tooteid ja/või osutada teenuseid. Seetõttu on oluline teada, miks ja kui suured on meie väljundite – toodete, teenuste, projektide kulud. Meil on tarvis teha ainult neid ja ainult neid kulutusi ja kulusid, mis on vajalikud strateegiliste eesmärkide saavutamiseks valmistades tooteid, osutades teenuseid või viies ellu projekte.

Kas väljundite kulude arvestus on sama oluline nii äriühingutes kui ka avalikus sektoris? Kui uskuda ajakirjandust ja lugeda vanemat erialast kirjandust, siis jääb sageli mulje, et väljundite kulude arvestus on oluline peamiselt äri sektoris ning avalik sektor on kordumatu ja eripärane ning avalikus sektoris pole väljundite – avalike teenuste kulude arvestus oluline. **Nüüdisajal ei lähe piir äri sektori ja avaliku sektori vahelt mitte lähtuvalt sellest, kas on äri sektor või avalik sektor, vaid lähtuvalt sellest, kas tulemuslikkus on oluline ning kasutatakse nüüdisaegseid strateegilise ja tulemuslikkuse juhtimise põhimõtteid või ei.** Kui kasutatakse nüüdisaegseid strateegilise ja tulemuslikkuse juhtimise põhimõtteid, siis koos nendega on oluline juurutada ja kasutada väljundite kulude arvestust sõltumata sellest, kas on tegemist äriühinguga või avaliku sektori asutusega. Igasugused protsesside, meetmete, tegevuskavade, arengukavade, allüksuste, osakondade, valdkondade ja tegevuste kulude arvestused on teisejärgulised võrreldes väljundite kulude arvestusega. See tähendab, et mitte ainult äri sektoris, vaid ka avalikus sektoris on oluline arvestada ja teada, kui suured on kulud ühe või teise avaliku teenuse osutamiseks (näiteks kui suured on kulud ühe pensioni väljamaksmiseks, kui suured on kulud ühe lapse koolitamiseks, kui suured on kulud ühe seaduse eelnõu väljatöötamiseks jne).

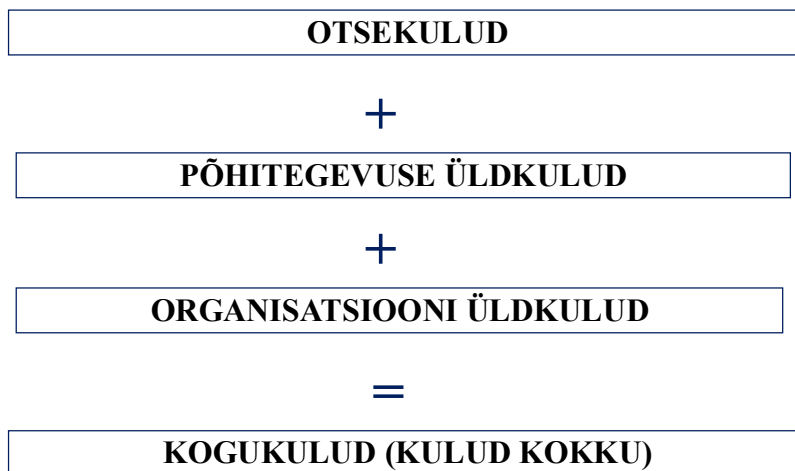
Kuluobjekt ja kuluobjektide valik

Kulude juhtimise üks olulisemaid eesmärke on erinevatele huvigruppidele vajaliku info kindlustamine neid huvitavate objektide ehk **kuluobjektide** kulude kohta. Sageli nimetatakse kuluobjekte **kulukandjateks**. Kulu- ja juhtimisarvestust kasutades saadakse teada, **miks ja kui palju kulutusi ja kulusid tehakse**. Esitades endale küsimuse miks ja millega seoses me kulusid teeme, kannab vastus üldnimetust kuluobjekt. **Kuluobjekt** (kulukandja, arvestusobjekt, kuluühik) (*cost object, cost unit*) on iga objekt, mille kulusid soovime eraldi mõõta ja arvestada.

Tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis tehakse kulutusi ja kulusid eesmärkide saavutamiseks, seega on organisatsiooni üks olulisemaid eesmärke klientide vajaduste rahuldamine. Tähtis on seostada kulutused ja kulud organisatsiooni väljunditega ja sellest lähtuvalt on **kuluobjektide valikul oluline keskenduda esmajoonel organisatsiooni väljunditeks olevate (väliskliendi poolt tarbitavate või väliskliendile suunatud) kuluobjektide mõõtmisele ja arvestamisele**. Sama põhimõte kehtib nii kasumile suunatud kui ka kasumile mittesuunatud organisatsioonides (sh avalikus sektoris).

NB! Kuluobjektide (toodete, teenuste) täisomahinna arvestamisel on oluline arvestada vaid organisatsiooni põhitegevusega seotud üldkulusid. Sageli on osutunud vajalikuks enne täisomahinna arvestamist eelnev kulude liigitamine põhitegevusega seotud ja põhitegevusega mitteseotud kuludeks.

Meenutagem, kuidas kujunevad väljunditeks olevate kuluobjektide kogukulud (joonis 1):



12

Joonis 1 Kogukulude kujunemine

Kuigi väljundite (toodete, teenuste, projektide) kulude (omahinna) arvestamiseks on hulk erinevaid meetodeid, keskendume antud artiklis omahinna arvestusele, mida on veel vara ajaloo prügikasti visata ja mida on erinevas ulatuses otstarbekas kasutada ka nüüdisajal.

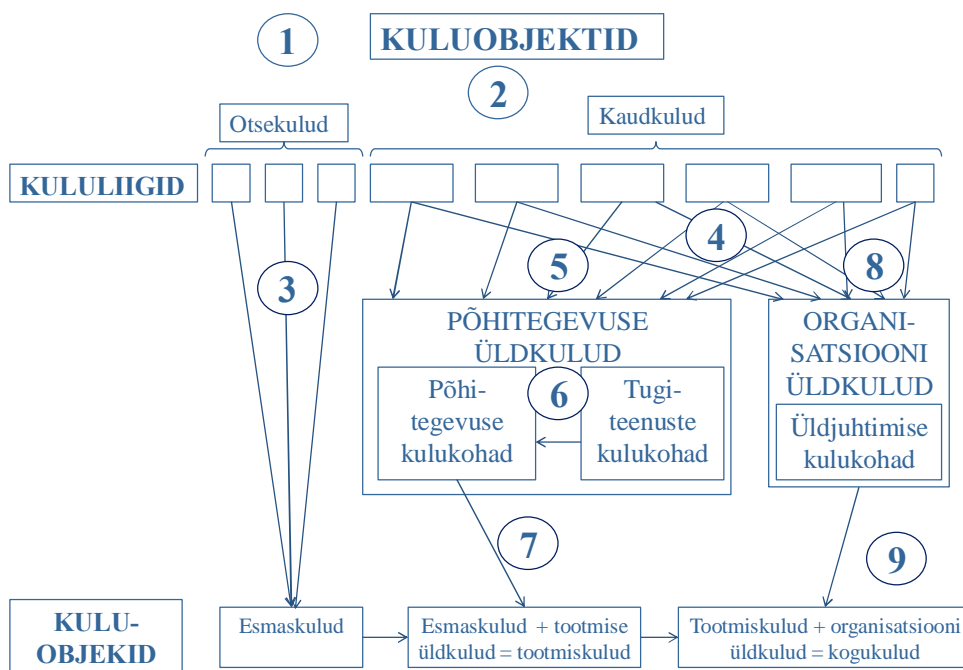
Omahinna arvestuse protsess

Sageli nimetatakse omahinna arvestust ka täiskuluarvestuseks ja traditsiooniliseks kuluarvestuseks. Oluline on alati täpsustada, mida me mõistame omahinna all ja eristada erinevad omahinna tasemad. Juhul kui jaotatakse kõik kulud toodetele/teenustele, nimetatakse seda **täisomahinna arvestuseks**. Juhul kui jaotatakse kuluobjektidele ainult põhitegevuse (tootmises tootmise) kulud, siis nimetatakse seda **põhitegevuse (tootmises tootmise) omahinna arvestuseks**. Juhul kui jaotatakse kuluobjektidele ainult otsekulud (esmaskulud), nimetatakse seda **otsese omahinna arvestuseks**.

Täiskuluarvestuse protsessi, milles kuluobjektide arvestamise eesmärgil paigutatakse, jaotatakse ja kogutakse kulud, võib jaotada üheksaks sammuks (joonis 2):

1. valitakse kuluobjektid (tooted, teenused, projektid) (vt pt 2.4*),
2. liigitatakse kulud otse- ja kaudkuludeks (vt pt 2.8),
3. paigutatakse otsekulud otse kuluobjektidele,

4. liigitatakse kaudkulud tootmise üldkuludeks ja organisatsiooni üldkuludeks ja moodustatakse põhitegevuse (tootmise) kulukohad, tugiteenuste kulukohad ja organisatsiooni üldkulude kulukohad (vt pt 2.7),
5. valitakse kulukäituriid, paigutatakse ja jaotatakse kaudkulud põhitegevuse kulukohtadele ja tugiteenuste kulukohtadele (vt pt 2.9),
6. jaotatakse tugiteenuste kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele,
7. leitakse üldkulude määrad igale põhitegevuse kulukohale ja jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele,
8. paigutatakse ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud üldjuhtimise kulukohtadele,
9. leitakse üldkulude määrad igale üldjuhtimise kulukohale ja jaotatakse organisatsiooni üldkulud kuluobjektidele.



Joonis 2 Omahinna (täiskulu) arvestuse protsess

Kulukoht ja kulukohtade arvestus.

Kui olulisemad kuluobjektid (väljundiks olevad tooted, teenused, projektid) on valitud, on oluline keskenduda kulukohtadele.

Kulukohtade arvestuse eesmärk on leida vastus küsimusele: kus ehk millises organisatsiooni struktuuris või protsessi osas tekivad kulud?

Kulukohtade määramise eesmärgiks on lähtuvalt organisatsiooni väljundiks olevatest kuluobjektidest, organisatsiooni paiknemisest, protsessidest, struktuurist ja nendevahelistest seostest, välja tuua, millistes organisatsiooni konkreetsetes osades tekivad kulutused, mis on vajalikud kuluobjektide valmistamiseks. Lisaks täpsele kulukoha kindlakstegemisele ja kulukoha kulude arvestamisele on kulukohtade arvestuses võtmeküsimuseks põhjendatud kulukäituri leidmine ja vajalike üldkulu määrade (jaotusbaaside) väljatöötamine kulude jaotamiseks kuluobjektidele. Määratletud kulukohad on lähtepunktideks vajalike kululiigituste tegemisel. Üks kulude liigituse eesmärke on kulude liigitamine kulukohtade lõikes (näiteks tootmise allüksus, masintöötlemise osakond tootmisüksuses, turustusosakond, finantsosakond).

Lihtsustatult võib kulukohad liigitada alljärgnevalt:

- põhitegevuse kulukohad,
- tugiteenuste kulukohad,
- abitegevuste (näiteks söökla, puhkebaas) kulukohad,
- üldjuhtimise kulukohad.

Põhitegevuse kulukoht (põhitegevuse kulukeskus, tootmise kulukoht, tootmise kulukeskus) (*production cost center, expense center*) on põhitegevuse allüksus, piirkond, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ning hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele) kasutades kulukäituri.

Tugiteenuse kulukoht (tugiteenuse kulukeskus, tugitegevuse kulukeskus) (*service cost center, support service, service department*) on tugiteenuseid osutav allüksus, asukoht, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud kogutakse ja arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele) läbi selle kulukoha (enamasti läbi põhitegevuse, ka üldjuhtimise kulukoha), millele tugiteenust osutati.

Abitegevuse kulukoht (*auxiliary unit*) – organisatsiooni põhitegevusega mitteseotud allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja mille jaotamine põhitegevuse kuluobjektidele (põhitoodetele, põhiteenustele) ei ole tihti otstarbekas. Abiteenistuse kulukoha kulud arvestatakse vajadusel abiteenistuse kuluobjektidele (näiteks organisatsiooni söökla kulud arvestatakse sööklas pakutavatele toitudele).

Üldjuhtimise kulukoht (*general management*) – organisatsiooni üldjuhtimise allüksus, funktsioon, protsess, protsessi osa, seadmete grupp, seade ja/või töökoht, mille kulud arvestatakse eraldi ja hiljem jaotatakse kuluobjektidele (toodetele, teenustele).

Kulukohaks võivad olla:

- strateegiline äriüksus,
- allüksus,
- osakond,
- põhiprotsess või selle osa,
- tugiprotsess või selle osa,
- põhitegevus või selle osa,
- tugiteenus või selle osa,
- seade või seadmete grupp,
- töökoht.

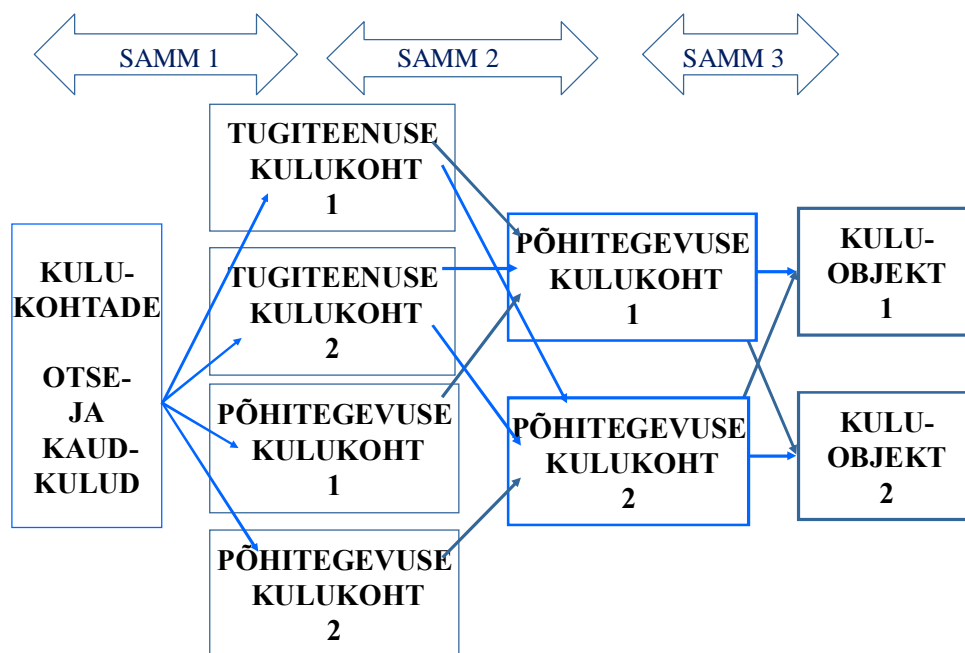
Kulukohtade üldkulude jaotamine

Kui erinevatel kulukohtadel puuduvad omavahelised kuluvood, on arvestus lihtsam. Praktikas on seda harva. Põhitegevuse kulukohtades (allüksustes, osakondades) kasutatakse sageli tugiteenuseid. Näiteks põhitegevuses kasutatakse IT allüksuse või raamatupidamise allüksuse teenuseid. Samuti kasutatakse tugiteenuste kulukohtades teiste tugiteenuste kulukohtade tugiteenuseid. Näiteks raamatupidamise osakond kui organisatsiooni tugiteenus kasutab IT ja personaliosakonna (kulukoha) teenuseid. Enamasti on ka tugiteenuste kulukohtadel omavahelised kuluvood ja seetõttu on vajalik üldkulude jaotamise protsessis kasutada keerukamaid üldkulude jaotamise meetodeid.

Kulukohtade üldkulude jaotamise protsessi (*departmental approach*) võib liigitada kolmeks sammuks:

- esimene samm: paiguta kulukoha otsekulud ja jaota kaudkulud põhitegevuste ja tugiteenuste kulukohtadele,
- teine samm: jaota tugiteenuseid osutavate kulukohtade kulud tugiteenus(t)e ja põhitegevuse kulukohtadele,
- kolmas samm: jaota põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele (toodetele, teenustele).

Kulukohtade üldkulude jaotamine (*departmental approach*) on kujutatud joonisel 3.



Joonis 3 Kolm sammu kulukohtade üldkulude jaotamisel

Esimeses sammus paigutatakse kulukoha otsekulud ja jaotatakse kaudkulud põhitegevuste ja tugiteenuste kulukohtadele. Näiteks toodetakse kahte toodet ehk kuluobjekti. Organisatsioonis on kaks põhitegevuse (tootmise) kulukohta (näiteks allüksust) ning kaks põhitegevust (tootmist) teenindavat kulukohta (näiteks allüksust), mida nimetatakse tugiteenuste kulukohtadeks. Kulukohtade otsekulud paigutatakse kohe nii põhitegevuse kui ka tugiteenuste kulukohtadele, kuid kulukohtade üldkulud (tööjõu kaudkulud ja materjali kaudkulud) jaotatakse kulukohtadele sõltuvalt sellest, kui palju üks või teine kulukoht on ressursse tarbinud ehk kui palju kaudkuludest on selle kulukohaga seotud. Üldkulude arvestamisel kulukohtadele kasutatakse enamasti traditsioonilisi mahupõhiseid kulukäitureid.

Teise sammu eesmärk on jaotada tugiteenuseid osutavate kulukohtade kulud põhitegevuse kulukohtadele. Juhul, kui tugiteenuste kulukohtadel on omavahelised nn **vastastikused kuluvood** (*reciprocal flows*), tuleb enne tugiteenuseid osutavate kulukohtade kulude jaotamist põhitegevuse kulukohtadele arvestada ka tugiteenuste kulukohtade omavahelised kuluvood. Teine samm on kulude jaotamisel kõige keerulisem, sest teenuseid vahetatakse ka tugiteenuste kulukohtade vahel. Tugiteenuse kulukohtade omavaheliste kuluvoogude kindlakstegemine eeldab nende mõõtmist. Mõõtmiste täpsusaste sõltub omavaheliste kuluvoogude suurusest ja olulisusest. Tugiteenuste kulukohtade omavaheliste kuluvoogude mõõtmiseks on otstarbekas määratleda ja defineerida kuluobjekt (siseteenus, mida üks tugiteenuse kulukoht osutab teisele tugiteenuse kulukohale) ja mõõta kuluobjektide arv ja nende kulud. Väheoluliste kuluvoogude korral võib kuluvoogusid mõõta ka protsendina, mille leidmise aluseks on traditsioonilised kulukäitured (näiteks töötunnid, tööjõukulud).

Tugiteenuste kulukohtade üldkulude jaotamisel põhitegevuse kulukohtadele kasutatakse kolme erinevat meetodit:

1. **otsemeetod** (*direct method*) on üldkulude jaotamise meetod, mille puhul ignoreeritakse tugiteenuste vahelisi kuluvooge. Otsemeetod on kolmest meetodist kõige lihtsustatum, kuna ignoreeritakse tugiteenuste kulukohtade omavahelisi vastastikuseid kuluvooge. Tugiteenuste kulukohtade kulud arvestatakse AINULT põhitegevuse (mitte teiste tugiteenuste) kulukohtadele, leides iga põhitegevuse kulukoha kulude osakaalu vastava tugiteenuse kuludest (kuluvoost).
2. **astmeline meetod** (*step method*) on üldkulude jaotamise meetod, mille puhul erinevate tugiteenuste kulud jaotatakse sammhaaval nii erinevatele tugiteenuste kui ka põhitegevuse kulukohtadele. Esimese sammuna valitakse välja üks tugiteenuse kulukoht, mille kuluvood teistele tugiteenuste kulukohtadele on kõige suuremad. Väljavalitud tugiteenuse kulukoha kulud jaotatakse täielikult teistele tugiteenuste ja põhitegevuse kulukohtadele. Teise sammuna valitakse välja järgmine tugiteenuse kulukoht, mille kuluvood teistele tugiteenuste kulukohtadele on kõige suuremad. Väljavalitud tugiteenuse kulukoha kulud jaotatakse täielikult teistele tugiteenuste ja põhitegevuse kulukohtadele. Samme korratakse seni, kuni kõikide tugiteenuste kulukohtade kulud on jaotatud põhitegevuse kulukohtadele. Võrreldes otsemeetodiga on astmeline meetod täpsem, sest tugiteenuste kulukohtade kulude jaotamisel arvestatakse osaliselt olulisemate tugiteenuse kulukohtade omavahelisi kuluvoogusid.
3. **vastastikuse mõju meetod** (*reciprocal method*) on üldkulude jaotamise meetod, mille puhul tugiteenuseid osutavate kulukohtade kulud jaotatakse põhitegevuse kulukohtadele võrrandi abil. Meetodi eeliseks on matemaatiline täpsus, sest arvesse võetakse kõik tugiteenuste vahelised vastastikused kuluvood. Vastastikused kuluvood tehakse kindlaks võrrandite süsteemi abil. Iga tugiteenuse kulukoha võrrand sisaldab teise tugiteenuse kulukoha jaotatavat kulu. Võrrandsüsteemi lahendamisel leitakse kõikide tugiteenuste kulukohtade kulud, milles on arvestatud ka tugiteenuste kulukohtade omavahelisi kuluvooge. Meetodi peamiseks puuduseks on selle keerukus.

Kolmandas sammus jaotatakse põhitegevuse kulukohtade kulud kuluobjektidele (toodetele, teenustele).

Kuigi eeltoodud meetoditel on puudusi ja traditsioonilised meetodid võimaldavad õigesti ja õiglaselt arvestada kulusid väljundiks olevatele kuluobjektidele, on oluline teadvustada, et on olemas ka mitmeid teisi praktilisi meetodeid väljundite kulude juhtimiseks ja arvestuseks (näiteks tegevuspõhine kuluarvestus, jääktuluarvestus), mida tasub proovida.

* kui kellelgi konkreetsem huvi, saab leida lisainfot vastavatest peatükkidest raamatus „Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis“, I osa

esilehele: www.sanderkaru.ee/finantskoolitused