

TARTU ÜLIKOOL

Pärnu kolledž

Ettevõtluse osakond

Jaanika Peterson

**KULUARVESTUS OSAÜHINGUS JÜRMEETS  
JA SELLE ARENDUSVÕIMALUSED  
JUHTIMISARVESTUSE TOETAMISEKS**

Lõputöö

Juhendaja: Varje Kodasma, MBA

Pärnu 2016

## SISUKORD

Sissejuhatus .....	3
1. Kuluarvestuse teoreetilised alused .....	5
1.1. Kuluarvestuse olemus ning selle seos juhtimisarvestusega .....	5
1.2. Ülevaade erinevatest kuluarvestussüsteemidest.....	10
1.3. Põllu- ja metsamajanduslikud eripärad nii tootmise kui kuluarvestuse mõistes..	16
2. Osäühing Jürmets kuluarvestussüsteemi analüüs ja edasiarendamine .....	22
2.1. Ülevaade osäühing Jürmets tegevusest ja tulemustest .....	22
2.2. Osäühing Jürmets kuluarvestussüsteemi analüüs.....	27
2.3. Järeldused ja ettepanekud kuluarvestussüsteemi arendamiseks .....	34
Kokkuvõte .....	42
Viidatud allikad.....	44
Lisad .....	48
Lisa 1. Osäühingus Jürmets kasutuses oleva ja autori poolt soovitatud kulukontode võrdlus kontoplaanis .....	48
Lisa 2. Väljavõte põlluraamatu vormist .....	54
Lisa 3. Seemnete, väetiste, taimekaitsevahendite kulusse arvestamise näidisvorm ...	55
Summary .....	56

## SISSEJUHATUS

Iga ettevõtte äritegevuse käigus tekivad kulud, mille haldamiseks on vajalik kuluarvestussüsteem. Kuluarvestuse üheks ülesandeks on tagada vajalik info finantsaruannete koostamiseks, kuid järjest olulisemaks on saanud selle tähtsus juhile ettevõtte tegevuse planeerimisel ja otsuste langetamisel. Praeguses konkurentsitihedas ärikeskkonnas peavad ettevõtjad suutma ette näha oma tegevuse erinevaid stsenaariume ning otsima paljude võimaluste seast parimat. Selleks aga vajab juht informatsiooni ettevõtte tegevuste, protsesside, ressursside kasutamise ning sellega tekkivate kulude kohta. Omades infot kulude struktuurist, tekkest ning seostest tegevustega, on võimalik suunata nende efektiivset kasutamist.

Tänapäeval kuuldub järjest enam, et traditsioonilised kuluarvestussüsteemid on piiratud oma kasutusvõimaluste poolest, kuna ei anna muutuvas keskkonnas piisavat ülevaadet kulude kujunemisest organisatsioonis ning seostest kulude ja tegevuste vahel. Seevastu tegevuspõhine kuluarvestussüsteem näib ideaalse lahendusena, kuigi mitmetest uuringutest on selgunud, et selle kasutamine on keeruline, aeganõudev ja kulukas. Seega peab autor oluliseks uurida erinevate kuluarvestussüsteemide põhimõtteid ning nende rakendamisest saadavat kasu juhtimisotsuste langetamisel.

Osaühing Jürmets (edaspidi Jürmets OÜ) on 19 aastat tegutsenud ettevõtte, mille peamiseks tegevusaladeks on metsakinnistute ost ning nende majandamine, osaühingul on ligikaudu 1 600 hektarit metsamaad ja 500 hektarit põllumaad. Seni ei ole ettevõttes kuluarvestust põhjalikult analüüsitud, see on peamiselt täitnud rolli toota kohustusliku finantsarvestuse jaoks vajalikke andmeid. 2013. aastal aga alustati teraviljakasvatusega, millega kaasnevad suured tootmise kulud ning kulude õigesti ja õiglaselt kajastamise kõrval on oluline kulude prognoosimine ja tootmiskulude arvestamine omahinna saamiseks. Hetkel kasutusel olev kuluarvestussüsteem vajab analüüsimist, mil määral võimaldab see juhile vajalikku infot ning kuidas on võimalik kuluarvestussüsteemi arendada.

Käesoleva lõputöö eesmärgiks on esitada ettepanekud Jürmets OÜ kuluarvestussüsteemi arendamiseks, mis toetaksid juhtimisarvestust ning arendaksid ettevõtlustegevust.

Eesmärgist lähtuvalt püstitatakse järgnevad uurimisülesanded:

- selgitada kuluarvestuse olemust ning selle seost juhtimisarvestusega,
- anda ülevaade erinevatest kuluarvestussüsteemidest,
- kirjeldada põllu- ja metsamajanduse eripära ning kuluarvestuslike aspekte,
- anda ülevaade Jürmets OÜ tegevusest,
- analüüsida Jürmets OÜ kulude arvestust ja kuluarvestussüsteemi,
- lähtudes teostatud analüüsist tuua välja kuluarvestussüsteemi kitsaskohad ning töötada välja põhimõtted kuluarvestussüsteemi komponentide täiustamiseks.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse kuluarvestuse teoreetilisi aluseid – kulude liigitamise ning kuluarvestussüsteemide põhimõtteid ning selgitatakse kuluarvestuse seost juhtimisarvestusega. Lisaks keskendutakse esimeses osas põllumajanduse ja metsamajanduse eripärade selgitamisele. Töö teoreetilise osa allikateks on peamiselt valdkonna raamatud ning teadusartiklid, mis käsitlevad kulude olemust, liigitust ning nende juhtimist ettevõtte tasandil. Kirjanduse saamiseks kasutatakse muuhulgas andmebaase EBSCO ja Emerald Insight.

Töö teine osa põhineb Jürmets OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsimisele ja uurimisele, selleks tuginetakse dokumendianalüüsi meetodile ning lisaks viiakse vajaliku informatsiooni saamiseks läbi intervjuu osahing Jürmets juhi Mihkel Jürissoniga. Analüüsimisel võetakse aluseks ettevõtte raamatupidamise sise-eeskiri ja 2013–2015. aasta finantsaruanded ning uuritakse lähtuvalt käsitletud teoreetilistest alustest ettevõtte kuluarvestussüsteemi põhimõtteid. Lisaks tuuakse välja kuluarvestussüsteemi kitsaskohad ja tehakse ettepanekud selle arendamiseks.

Autor soovib tänada Maret Guldenkahi asjakohaste märkuste ja sisukate nõuannete eest.

# 1. KULUARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED

## 1.1. Kuluarvestuse olemus ning selle seos juhtimisarvestusega

Tihenenud konkurents, tehnoloogia areng ning kaasaegsed juhtimismeetodid on tekitanud olukorra, kus arvestus, eelkõige juhtimisarvestus, omab aina olulisemat rolli juhtimisprotsessis. Vajakajäämised infos on tänapäeval organisatsioonile kulukamad võrreldes ajaga paarkümmend aastat tagasi. Arvestusinformatsiooni kasutamine juhtimisprotsessis on saanud võimalikuks eelkõige tänu infotehnoloogia kiirele arengule viimastel aastakümnetel. Selles peatükis antakse ülevaade juhtimisarvestuse olulisusest tänapäeva ettevõtluskeskkonnas ning käsitletakse põhjalikumalt kuluarvestuse olemust, komponente, eesmärke ning kulude liigitamise põhimõtteid.

19. sajandil peeti juhtimise põhifunktsioonideks planeerimist, organiseerimist, kontrolli ja otsustamist (Buble, 2015, lk 8-9). Tänapäeval, kus ettevõtluskeskkond on oluliselt muutunud, vajatakse täiuslikumaid juhtimisviise, järjest olulisemaks on saanud kvaliteet, efektiivsus, kliendisuhete juhtimine ning lisandväärtuse loomine toodetele (Kriengkrai, Phaprukbaramee & Janjarasjit, 2015, lk 109). Ka Gupta ja Gunasekaran (2005, lk 340) märgivad, et konkurentsi tihenemine, globaliseerumine ning tehnoloogia areng on sundinud ettevõtteid mõtlema efektiivsemale juhtimisarvestuse süsteemide kasutusele võtmisele. Nad lisavad, et juhtimisarvestuse ülesanne oli ka varem anda juhtidele olulist infot kulude ning ressursside kasutamise kohta, mis põhines raamatupidamislikul infol, kuid toovad välja, et traditsiooniline finantsarvestus ei ole tänapäeva juhtimisarvestuse mõistes enam piisav, kuna see mõõdab ettevõtte tulemust minevikus. Tänapäeval vajavad juhid järjest enam, lisaks finantsinfole, mitterahalist infot, mis on suunatud tulevikku ja tulemuslikkuse mõõtmisele. (Samas, lk 341-342)

Lucey (2000, lk 1-2) defineerib juhtimisarvestust kui juhtimise lahutamatu koostisosa, kus informatsiooni kasutatakse strateegia formuleerimiseks, tegevuste kavandamiseks ja reguleerimiseks, otsuste langetamiseks ning ressursside optimeerimiseks. Horgnen,

Sundem, Stratton ja Teall (2002, lk 5) kirjeldavad juhtimisarvestust kui informatsiooni identifitseerimise, hindamise, kogumise, analüüsimise, ettevalmistamise, selgitamise ja edastamise protsessi, mis on vajalik juhtidele majanduslike otsuste tegemiseks. Lisaks eelnevale on juhtimisarvestuse info vajalik toodete/teenuste, klientide, tarnijate ja teiste oluliste objektide kulude arvestamiseks, ettevõtte tegevuste planeerimiseks, kontrollimiseks ning arenguks (Hansen & Mowen, 2006, lk 31).

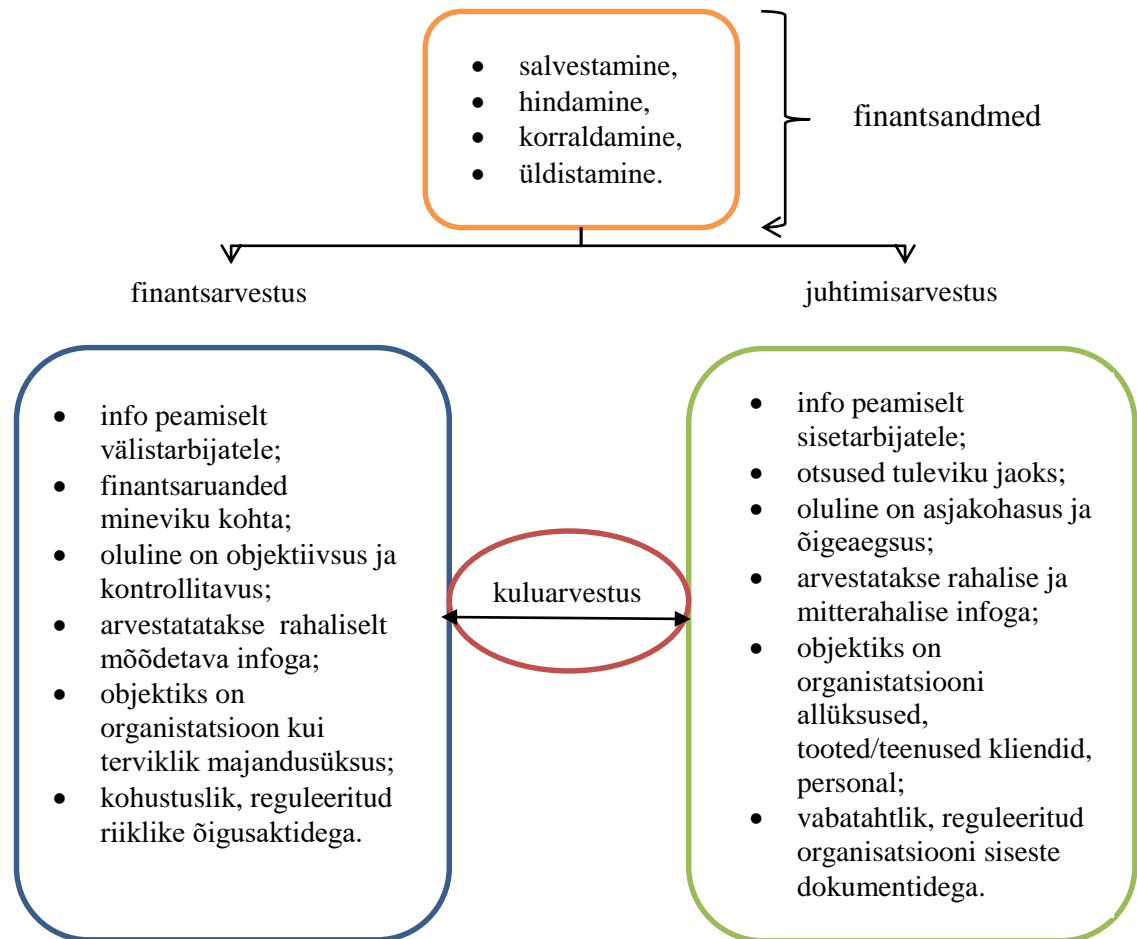
Lähtudes kuluarvestuse traditsioonilisest käsitlusest, siis kuluarvestus on finantsarvestuse ja juhtimisarvestuse ühisosa, sest finantsarvestuses kasutatakse kuluarvestuse infot finantsarvestuse aruannete koostamisel (raamatupidamise registrites, varude maksumuse kujundamisel ja kajastamisel bilansis, realiseeritud kaupade kulu kujundamisel kasumiaruandes) ning juhtimisarvestus kasutab kuluarvestuse infot nii otsuste langetamisel kui ka juhtimise osategevuste (planeerimine, organiseerimine, hindamine ja kontroll) tegemisel ehk kuluarvestus omab informatsiooni organisatsiooni ressurssidest ning ressursside kasutamisega seotud informatsiooni mõõtmist ja aruandlust. (Alver & Reinberg, 2002, lk 21) Kuigi finants- ja juhtimisarvestus põhineb samadel finantsandmetel (kuluarvestuse infol), on neil siiski erinevad eesmärgid ja infotarbijad (Karu, 2008, lk 36). Finants- ja juhtimisarvestuse erinevused ning seos kuluarvestusega nähtuvad joonisel 1.

Kuluarvestus on toodete, teenuste, projektide, tegevuste ja teiste objektide kulude kindlaks määramine (Zimmerman 2003, lk 748). Jinga, Dumitru, Dumitrana ja Vulpoi (2010, lk 243–244) toovad välja, et kuluarvestus on midagi rohkem kui lihtsalt kulude mõõtmine ja arvestamine, see peab olema organisatsioonis läbimõeldud süsteem eesmärgiga saavutada suurem väärtus väiksemate kuludega. Kulud ei teki organisatsioonis niisama, vaid kulud on konkreetsete juhtimisotsuste (tegevuste) tulemus (Samas, lk 244).

Kuluarvestuse peamised funktsioonid on (Gupta & Gunasekaran, 2016, lk 342):

- informatsioon finantsaruanne koostamiseks;
- kulude mõõtmine tegevuste, toodete/teenuste ja klientide lõikes;
- toodete/teenuste omahinna arvutamine;

- juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine (sealhulgas töötajate tasustamine, motiveerimine, hinnavõrdlus ja muu selline).



**Joonis 1.** Finants- ja juhtimisarvestuse erinevused ning seos kuluarvestusega (Garrison, Noreen, Chesley, & Carroll, 2001, lk 5; Jiambalvo, 2004, lk 6)

Järgnevalt selgitatakse kulu ja kulude liigitamise erinevaid võimalusi. Majandusarvestuses on kulu ressursi loovutamine mingi kindla eesmärgi saavutamiseks, kuid kulu võib mõista ka kui rahalist väärtust, mis tuleb tasuda toote ja teenuse ostmise eest. Ka ettevõtte juhte huvitab palju üks või teine toode, teenus, masin, seade, protsess maksab. (Bhimani, Horngren, & Foster, 2008, lk 38) Iga objekt, mille kulusid soovitakse eraldi mõõta ja arvestada nimetatakse kuluobjektiks (Drury, 2013, lk 22). Kuluobjektideks võivad olla lisaks veel ka klient, tarnija, projekt, müügipiirkond, tegevus ja muu sarnane (Horngren *et al.*, 2002, lk 133). Kulude jaotamine liigitatakse tavaliselt kaheks etapiks (Drury, 2013, lk 22):

1. Kulud kogutakse vastavalt nende klassifitseerimisele erinevatesse kategooriatesse (otsesed- ja kaudsed kulud, muutuv- ja püsikulud jne).
2. Kulud määratakse kuluobjektidele.

Detailse info saamiseks on oluline kulude liigitamine. Cohen ja Kaimenaki (2011, lk 18) leiavad, et mida täpsemalt on ettevõttes kulude struktuur määratletud ning mida detailsemalt on kulud liigitatud, seda paremat infot on võimalik juhil otsuste tegemiseks saada. Kulude liigitamise käigus eristatakse erinevad kuluelemendid ja grupeeritakse need teatud gruppidesse ehk kulukogumitesse lähtuvalt kulude sisust (püsivad, muutuvad), funktsioonidest (tootmiskulud, turustuskulud) või kasutamise eesmärgist. Kulude liigituse kõige olulisemaks eesmärgiks on kulude liigitamine juhtimisotsuste vastuvõtmiseks nii strateegilisel, taktikalisel kui ka operatiivselt tasandil, sealhulgas organisatsiooni väljundiks olevate kuluobjektide ja kulukohtade arvestuseks. (Karu, 2008, lk 105–107) Kulude liigitamine Colin Drury käsitlemise põhjal on toodud alljärgnevas tabelis.

**Tabel 1.** Kulude liigitamine lähtuvalt nende eesmärgist

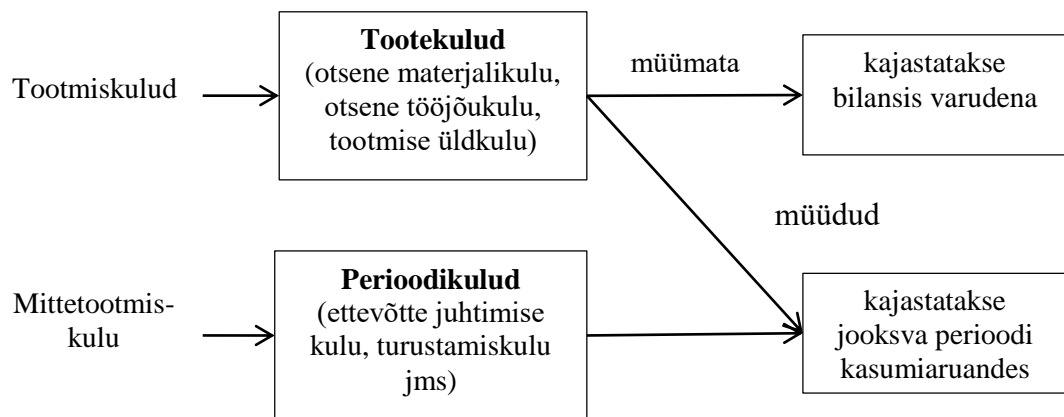
Kulude eesmärgid	Võimalikud kulude liigid
kulud varude hindamiseks	<ul style="list-style-type: none"> <li>• perioodi ja toote kulud,</li> <li>• tootmiskulude elemendid,</li> <li>• töö- ja protsessi kulud,</li> </ul>
kulud otsuste langetamiseks	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kulude käitumine (muutuv- ja püsikulud),</li> <li>• olulised ja mitteolulised kulud,</li> <li>• välditavad ja mittevälditavad kulud,</li> <li>• pöördumatud kulud,</li> <li>• alternatiivkulu,</li> <li>• piir- ja täiendkulu,</li> </ul>
kulud kontrolli jaoks	<ul style="list-style-type: none"> <li>• kontrollitavad ja mittekontrollitavad kulud,</li> <li>• kulude käitumine.</li> </ul>

Allikas: Drury, 2013, lk 23

Tootmisettevõttes on oluline liigitada kulud tootmis- ja mittetootmiskuludeks. Tootmiskulude ehk tootekulude all mõistetakse kõiki kulusid, mis on seotud toote valmistamisega – otsesed materjalikulud, otsesed tööjõukulud ja tootmise üldkulud (Garrison *et al.*, 2001, lk 39). Otsekulud arvestatakse otse kuluobjektile (Zimmerman, 2003, lk 54). Mittetootmisekulud ehk perioodi kulud või ka kaudkulud, on kulud, mis ei ole otseselt seotud tootmisega, vaid need tehakse seoses ettevõtte üldjuhtimise, turustamise või muu abitegevusega (Wampler & DeBusk, 2016, lk 3). Kuna

kaudkuludel puudub vahetu seos kuluobjektiga, siis jaotatakse need toodetele/teenustele kulukäiturite abiga. Kulukäituriks võivad olla töötatud tunnid, materjali kogus, masintunnid jne. (Lucey, 2000, lk 11)

Nagu eelnevalt kirjeldatud, nimetatakse tootmis- ja mittetootmiskulusid veel ka toote- ja perioodikuludeks, sõltuvalt sellest, millal kulud kuludena kajastatakse. Tootekulud on varudena arvel seni, kuni toode pole müüdud, peale toote müümist kantakse tootekulud kuludesse ja kajastatakse jooksva perioodi kasumiaruandes. Perioodikulud kantakse kuludesse ja kajastatakse kasumiaruandes nende tekkimise hetkel. (Jiambalvo, 2004, lk 32) Toote- ja perioodikulude erinevused on kirjeldatud alljärgneval joonisel.



**Joonis 2.** Toote- ja perioodikulude kajastamine (Jiambalvo, 2004, lk 35)

Lähtuvalt kulude käitumisest liigitatakse kulud muutuv- ja püsikuludeks. Muutuvkulud on kulud, mis muutuvad proportsionaalselt toodangu mahuga, näiteks kui suureneb toodangumaht, suurenevad ka muutuvkulud ja vastupidi (Zimmerman, 2003, lk 37). Püsikulud on kulud, mis jäävad toodangumahu muutumisega konstantseks, kuid on mõjutatud välistest teguritest, nagu näiteks hinna muutumine. Muutuvkuluks võib olla otsesed materjalikulud ning püsikuluks võib olla näiteks amortisatsioon. (Garrison *et al.*, 2001, lk 51-52)

Selgitatud kulude liigid on olulised toote kulude õigesti kajastamiseks bilansis ja kasumiaruandes, kuid lähtuvalt otsuste langetamise eesmärgist, on oluline selgitada piirkulu (*marginal cost*), täiendkulu (*incremental cost*), alternatiivkulu (*opportunity cost*) ja pöördumatu kulu (*sunk cost*) mõisteid. Kulude ja tulude muutumise analüüs

vastavalt toodangumahule on juhile väga oluline, see aitab planeerida järgmise perioodi toodangumahtu ning leida vastust küsimusele, kas jätkata samas mahus või suurendada tootmist (Drury, 2013, lk 28). Kulu, mis tekib toodangumahu suurenemisel ühe ühiku võrra nimetatakse piirkuluks ja tulu, mis saadakse toodangumahu suurendamisel ühe ühiku võrra nimetatakse piirtuluks. Kui piirtulu on suurem kui piirkulu tasub toodangumahtu suurendada. (Garrison *et al.*, 2001, lk 53)

Juhtimisotsuste langetamine eeldab põhjendatud valikute tegemist alternatiivide vahel. Selleks on vaja teada iga alternatiivi kulu ja saadavat kasu. Erinevate alternatiivide võrdlemisel saadud kulude vahet nimetatakse täiendkuluks. Valides ühe alternatiivi, võib teist valikut nimetada alternatiivkuluks ehk kasutamata jäänud võimaluseks. Alternatiivkulu ei kajastada finantsaruannetes, kuid see on kulu, mida iga juht peaks otsuste langetamisel kaaluma. Samas on ka pöördumatuid kulusid, mida otsuste langetamisel ei mõistlik arvesse võtta – need on kulud, mis on juba tehtud ning ükskõik mis teine otsus, seda muuta enam ei saa. (Samas, lk 54-55)

Seega põhjendatud juhtimisotsuste ning valikute tegemiseks on oluline kulude detailne liigitamine ning kulude struktuuri mõistmine. Tähelepanu tuleb pöörata sellele, et kulude arvestamisest saadav info ei oleks mitte ainult aluseks finantsaruannete koostamisel, vaid et see võimaldaks juhil saada ülevaatliku pildi ettevõtte kulude kujunemisest.

## **1.2. Ülevaade erinevatest kuluarvestussüsteemidest**

Selles peatükis antakse ülevaade erinevatest kuluarvestussüsteemidest, nende kasutamise kogemustest erinevates riikides ning võrreldakse traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi sarnasusi ja erinevusi.

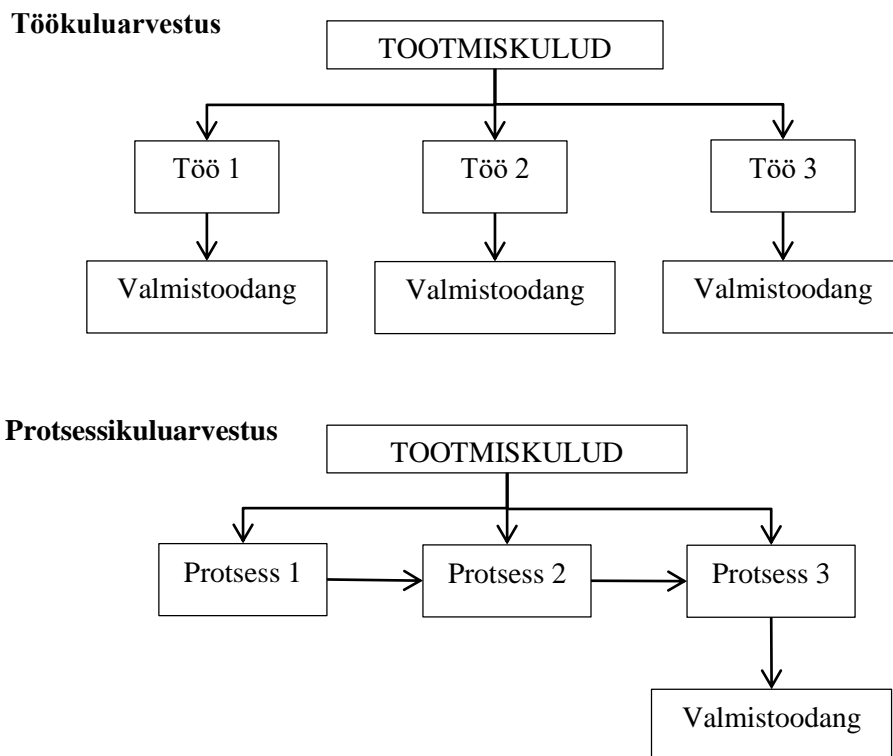
Esmalt kirjeldatakse tootmisomahinna arvestamise meetodeid, millest kaks kõige levinumat on töökuluarvestus ja protsessikuluarvestus. Töökuluarvestuse (*job-order costing*) meetodi puhul arvestatakse kulud konkreetsele tootele või tellimusele eraldi. Nimetatud meetodit kasutatakse, kui ettevõtte toodab tooteid, mis on unikaalsed, selgesti teistest toodetest eristatavad või täidab konkreetset kliendi tellimust, mille puhul on oluline teada igale tootele või tellimusele kulunud otsene materjalikulu, otsene

tööjõukulu ning tootmise üldkulu. (Jiambalvo, 2004, lk 40) Otsekulu arvestatakse, nagu ka peatükis 1.1. käsitleti, konkreetsele tootele või tellimusele otse vastavalt kulunud materjalile ja töötatud tundidele, kuid tootmise üldkulu määramine on keerulisem, kuna tootmise üldkulu on kaudkulu ning seda ei saa tootele või tellimusele otse arvestada. (Garrison *et al.*, 2001, lk 92-93) Kaudkulude jaotamist kuluobjektidele käsitletakse edaspidi, kui selgitatakse traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtteid.

Protsessikuluarvestust (*process-costing*) kasutatakse, kui toodetakse palju ühesugust toodangut ning toode valmib läbi mitme erineva protsessi. Iga tootmisprotsessi kulud arvestatakse kokku ning seejärel jaotatakse need tootele/teenusele vastavalt toodangu kogusele. Protsessikuluarvestuse kasutamine on küll vähem kulukas võrreldes töökuluarvestusega, kuna individuaalsete tööde arvestamist ei toimu, kuid teisest küljest on protsessikuluarvestust saadavat infot keerulisem kasutada otsuste langetamisel, sest puudub ülevaade konkreetsetes valmidusastmes olevate toodete kuludest. (Horngren, 2002, lk 285-286) Praktikas ei teki protsessis ainult valmistooted, vaid alati jäävad protsessi ka erinevas valmidusastmes pooltooted. Kõik valmistooted ja erinevad pooltooted esitatakse perioodi lõpus kuluarvestuses kui ekvivalentseid ühikud. Ekvivalentühiku arv leitakse pooltoodete arvu korrutamisel nende valmidusastmega, ehk näiteks kui 200 toodet on valmistamisel ning perioodi lõpuks on need 75% ulatuses valmis, siis loetakse nimetatud 200 toodet 150 ekvivalentühikuks ( $200 \cdot 75\%$ ). (Zimmerman, 2003, lk 465) Protsessikuluarvestuse rakendamiseks järgitakse neid nelja sammu (Jiambalvo, 2004, lk 90):

1. Arvestatakse kokku perioodi toodangu ekvivalentühikute arv.
2. Kalkuleeritakse ühele ekvivalentühikule kulunud tootmiskulud.
3. Määratakse kulud nii valmistoodangule kui ka lõpetamata toodangule.
4. Arvutatakse toodangu kulud (nii valmistoodangu kui ka järgmisesse protsessi üleantud toodangu kulud).

Töö- ja protsessikuluarvestuse erinevused on toodud illustreeritult joonisel 3.



**Joonis 3.** Töö- ja protsessikuluarvestuse protsess (Hansen & Mowen, 2006, lk 228)

Varude ning müüdud kauba maksumuse arvutamiseks kaks kõige levinumat meetodid on täiskuluarvestus ehk traditsiooniline kuluarvestus (*full costing*) ja osakuluarvestus (*variable costing*). Täiskuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitatakse kulud otsekuludeks ja kaudkuludeks (Karu 2008, lk 273) ning kõik tootekulud jaotatakse toodetele (Garrison *et al.*, 2001, lk 299). Osakuluarvestus on kulude arvestuse meetod, mille kasutamisel liigitatakse kulud muutuvkuludeks ja püsikuludeks ning kuluobjektidele arvestatakse ainult muutuvkulud, saades müügikatte ehk jääktulu. Müügikatte on müüdud tooteühiku müügihinna ja muutuvate kulude vahe. Osakuluarvestus võimaldab analüüsida kulude käitumist erinevatel tegevusmahtudel. (Karu 2008, lk 274) Kuna osakuluarvestuse puhul arvestatakse tootekulude hulka otsene materjalikulu, otsene tööjõukulu ning tootmise üldkuludest ainult muutuvkulude osa (tootmisüldkulude püsikulude osas käsitletakse kui perioodi kulu), siis on kahe meetodi erinevus vaadeldav kasumiaruande puhaskasumi real (Garrison *et al.*, 2001, lk 299-303).

Tänapäeva organisatsioonides suureneb seoses tehnoloogia arenguga üha enam üldkulude osakaal kulude struktuuris, seega on oluline, et üldkulud oleks kuluobjektidele jaotatud lähtudes nende tegelikest seostest toodetega (Radu, 2013, lk 1–3). Cokins (1998, lk 2) toob välja, et traditsiooniline kuluarvestussüsteem on piisav ettevõtte finantsarvestuse jaoks, kuid pole piisav kvaliteedijuhtimiseks ning protsessipõhiseks juhtimisarvestuseks, lisaks ei arvesta traditsiooniline kuluarvestussüsteem kaud- ja üldkulusid piisavalt täpselt õigete juhtimisotsuste tegemiseks.

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem (edaspidi ka ABC-meetod) on laiaulatuslik kuluarvestuse meetod, mis võeti kasutusele 1980. aastate lõpus 1990. aastate alguses arenenud riikide edukate ettevõtete poolt. Selle arengule ja kasutusele võtmisele on oluliselt kaasa aidanud Robert Kaplan ja Robin Cooper, töötades välja senisest suurema täpsusega tegelikkusele paremini vastava toodete omahinna arvestamise meetodi. Tegevuspõhises kuluarvestuses eeldatakse, et kuluobjektid tarbivad tegevusi ja tegevused tarbivad ressursse. (Kaličanin & Knežević, 2013, lk 102-107) Seega kõigepealt jaotatakse kulud tegevustele ning seejärel jaotatakse kulud kulukäituri abil kuluobjektidele (vt joonis 4). ABC-meetodi põhimõtte järgi peavad kulud kajastuma seal, kus tekivad tulud. (Cooper & Kaplan, 1992, lk 1) Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi erinevused nähtuvad tabelis 2.

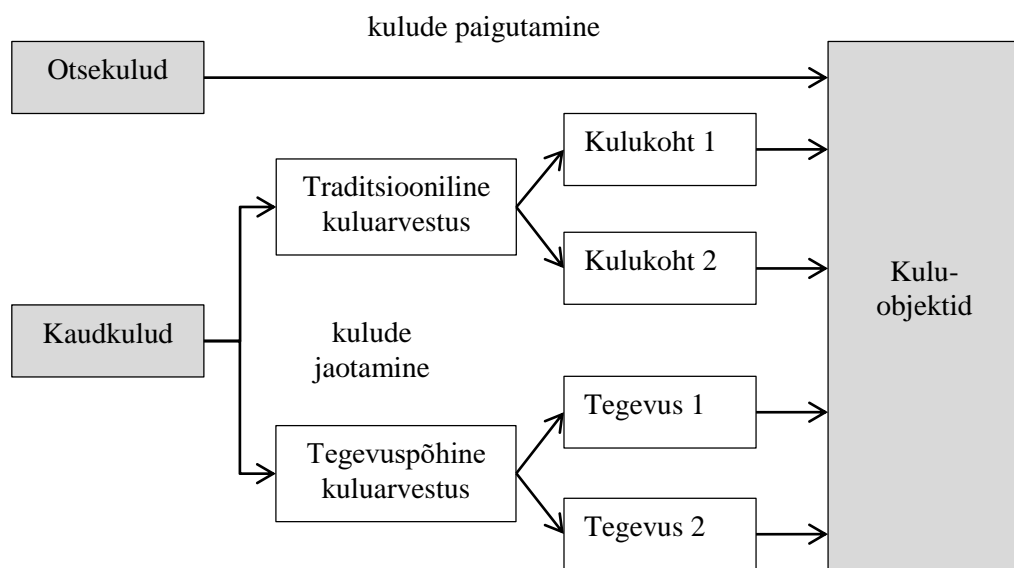
**Tabel 2.** Traditsioonilise ja tegevuspõhise kuluarvestuse süsteemi erinevused

	Traditsiooniline kuluarvestus	Tegevuspõhine kuluarvestus
Kuluobjekt	funktsioon või allüksus	tegevus
Keskendumine sisendile või väljundile	vajalikele sisendressursidele	väljastatud toodangule ja/või vajalikele tegevustele
Ajaline suunitlus	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 erinevustel	põhineb võimsuste kasutamisel või mittekasutamisel

Allikas: Karu, 2008, lk 252

Paljud praktikud on tunnistanud, et ABC-meetodi kasutusele võtmine on aeganõudev, keeruline ning kulukas, tihti saavad ebaõnnestumised alguse juba juurutamise algfaasis. Töötajatel on raske uut meetodit omaks võtta, ei nähta seost otsustusprotsessi ja ettevõtte strateegia vahel. (Wegmann, 2009, lk 9-10) Selleks, et tegevuspõhist kuluarvestuse süsteemi edukalt rakendada, on vaja (Radu, 2013, 3-6):

- määratleda tegevused;
- määratleda kulukäituriid igale tegevusele;
- koondada kõik tegevustega seotud kaudkulud, millel on sama kulukäitur kulukogumitesse;
- arvestada kulukäituriite määrad;
- jaotada kulukäituriite abil tegevuste kulukogumid kuluobjektidele;
- arvestada otsesed kulud kuluobjektidega.



**Joonis 4.** Kaudkulude jaotamine traditsioonilises ja tegevuspõhises kuluarvestuses (Drury, 2008, lk 48; autori täiendatud)

Ittner, Lanen ja Larckeri (2002, lk 725) uurisid tegevuspõhise kuluarvestuse ja tootmise tulemuslikkuse omavahelisi seoseid. Uuringu tulemusena leiti, et ettevõtetes, kus ABC-meetodi põhimõtted oli laiaulatuslikult kasutuses, võis täheldada kulude vähenemist läbi kvaliteedi tõusu ning tootmistsükli paranemisele. Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi kasutamisest saadav informatsioon võimaldab teha põhjendatud otsuseid

tootmisprotsessi täiustamiseks. (Ittner *et al.*, 2002 lk 725) Soome ettevõtete seas läbiviidud uuringu tulemuste põhjal võib järeldada, et ABC-meetodit vajavad eelkõige küpsusfaasis olevad ettevõtted, kus konkurentsipüsimiseks on senisest enam vaja tähelepanu pöörata tootmise efektiivistamisele, kulude kontrollile ja vähendamisele (Kallunki & Silvola, 2008, lk 76).

David. K. Narongi 2009. aastal avaldatud uuringu eesmärgiks oli tõestada traditsioonilise kuluarvestussüsteemi puudusi ning tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi eeliseid, kuid uuringu kokkuvõttest selgub, et ei ole universaalset kuluarvestussüsteemi, mõlemal meetodil on oma eesmärgid ning sihtrühmad. Uuringusse kaasatud eksperdid kinnitavad, et tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist on kasu ettevõtte protsesside efektiivsemaks muutmisel ning tõhusamal kuluarvestusel, mis annab selgema pildi toodete/teenuste hindadest, kuid selle rakendamine ei ole lihtne, kuna see nõuab väga selget organisatsiooni protsesside, ressurside ning kulude struktuuri mõistmist. (Narong, 2009, lk 11–22)

2009. aastal viidi Rumeenia ettevõtjate seas läbi uuring, mille eesmärgiks oli välja selgitada juhtide seisukoht, kas kuluarvestussüsteemist saadavat infot kasutatakse enamasti vaid finantsaruannete jaoks (väliste infotarbijatele) või põhinevad juhtide otsused kuluarvestussüsteemist saadaval infol. Küsimustik saadeti 400 ettevõtjale, kellest 62 vastasid. Uuringu kokkuvõttest võib järeldada, et kuluarvestussüsteemist saadavat infot pidasid juhid oluliseks juhtimisarvestuse aluseks (98% vastanuist), kuid leiti, et väikestes ettevõtetes (müügitulu alla ühe miljoni) lähtuvad juhid otsuste tegemisel pigem turusituatsioonist ning intuitsioonist, oluliseimaks infoallikaks peeti finantsaruanded. Suurtes ettevõtetes (käive üle ühe miljoni), kus protsessid on keerulisemad leiti, et juhtimisarvestuse info, mis põhineb kuluarvestusel, on otsuste tegemise protsessis olulisel kohal, kuid tõdeti, et jätkuvalt on raamatupidajate põhiline fookus koostada aruandeid välistele infotarbijatele (näiteks maksuarvestus) ning mitte aruandeid juhtide jaoks. 97,4% vastanud ettevõtetest pidas oluliseks kulude hindamist ja jälgimist, kuid 35,9% vastanuist ei teadnud, millist kuluarvestussüsteemi ettevõttes kasutatakse (enamasti osutus see töökuluarvestuseks). (Jinga *et al.*, 2010, lk 255)

Kokkuvõtvalt selgus, et traditsioonilise kuluarvestuse eelisteks on selle rakendamise lihtsus ning sobivus kulupõhiste hindade kujundamisel. Ettevõtete, kus suure osa

kogukuludest moodustavad otsekulud, mille tootmisprotsess on lihtne ning erinevate toodete nimekiri tagasihoidlik, sobib kasutada traditsioonilist kuluarvestussüsteemi, kuid arvestada tuleb asjaoluga, et see ei pruugi anda muutavas ärikeskkonnas piisavat ülevaadet kulude kujunemisest. Täpsema info toote kulude kujunemist ning ressursside seostumist ettevõtte väljunditega, võimaldab saada tegevuspõhine kuluarvestussüsteem, kuid selle rakendamine osutub tihti peale keeruliseks ning aeganõudvaks. (Karu, 2008, lk 259-261)

Seega ei ole ideaalset kuluarvestussüsteemi, sobiliku kuluarvestussüsteemi valimisel tuleb lähtuda iga ettevõtte sellest, millist eesmärki kuluarvestussüsteem täitma peab ning millist informatsiooni sellelt vajatakse. Lisaks on oluliseks aspektiks ettevõtja seisukohast selle rakendamise keerukus ning haldamise ja arendamise kulud.

### **1.3. Põllu- ja metsamajanduslikud eripärad nii tootmise kui kuluarvestuse mõistes**

Metsa- ja põllumajandus on Eesti maapiirkonna üks iseloomulikumaid tegevusi. Mets on väärtus, millel on nii kultuuriline, sotsiaal-majanduslik kui ka ökoloogiline tähtsus. Põllumajandustootmine on inimesi toidu ja loomi söödaga varustanud juba aastatuhandeid. Kasvav rahvaarv maailmas sunnib põllumajandussektorit tootma järjest rohkem, samal ajal aga säästma looduskeskkonda ning kasutama keskkonnasõbralikke tootmisvõtteid. Selles peatükis antakse ülevaade põllumajandustootmise ja metsamajanduse iseärasustest ning põllumajanduse eripäradest kuluarvestuses.

Metsandus on metsamajandust ja metsatööstust hõlmav majandusharu, mille all mõistetakse metsade kasvatamist, kasutamist, kaitset, puidu transporti ja töötlemist ning neid toetavaid metsandusharidust, metsateadust ja kommunikatsiooni. Metsandusega on tihedalt seotud puidu kasutamine taastuenergia tootmiseks. Jätkusuutliku metsamajanduse peamiseks kriteeriumiks on pikas perspektiivis metsaressurssi võimalikult ühtlane kasutamine juurdekasvu ulatuses. Eestis on pikaajaliselt jätkusuutlikuks eesmärgiks kasutada 12–15 miljonit tihumeetrit metsamaterjali aastas. Hinnanguliselt kasvab selline kogus puitu igal aastal metsa juurde. Metsade kasutus juurdekasvu piires tagab ühiskonna jaoks pideva tulu, säilitades seejuures metsa võime pakkuda nii majanduslikke, sotsiaalseid keskkonnaalaseid kui kultuurilisi hüvesid.

Püsiva puiduvoo tagamiseks on oluline metsade aktiivne majandamine. Puistute õigeaegne raie ja metsa kiire uuendamine sobilike puuliikidega võimaldab kasutada metsamaa tootmisvõimet parimal moel. Küpsete majandusmetsade pikema ajalise majandamata jätmise korral jäävad kaotajaks nii metsaomanik, metsasektori ettevõtte kui ka riik. (Keskkonnaministeerium, 2010) Eesti metsade pindala on viimase poolsajandi jooksul kasvanud kaks ja tagavara 2,5 korda. Puistutest esineb enam männikuid (34,4% puistute pindalast), kaasikuid (30,5%) ja kuusikuid (16,2%), vähem on hall-lepikuid (8,2%), haavikuid (5,6%) ja sanglepikuid (3,2% pindalast). Eesti metsamaast kuulub erametsaomanikele 44%, sealhulgas füüsilistele isikutele 34% ning Riigimetsa Majandamise Keskuse majandada on 37% metsamaid. (Samas, lk 7)

Teraviljakasvatuses toimusid olulised muutused 2004. aastal, mil Eesti liitus Euroopa Liiduga ning teraviljakasvataja ei olnud enam mitte ainult Eesti rahva toiduga varustaja, vaid ka osaline maailmaturul. Euroopa Liidu liikmeks saamisega on toimunud märgatav arenguhüpe teraviljakasvatases, mille edukus ei sõltu ainult ettevõtte investeeringutest tehnikasse, kasutatavatest väetistest ja taimekaitsevahenditest, vaid esmatähtis on arvestada ka põllumaa eripäraga, ilmastikuoludega, mis mõjutavad saaki ja selle kvaliteeti ning seejuures arvestada ka konkreetse põllukultuuri ja sordi vajadustega. Seega on oluline arvestada õigete agrotehniliste aspektidega ning lähtuda integreeritud taimekaitse põhimõtetest. (Maaeluministeerium, 2014).

Integreeritud taimekaitse on bioloogiliste, biotehnoloogiliste, keemiliste, agrotehniliste ja sordiaretuse meetodite koos kasutamine, mille puhul piiratakse keemiliste taimekaitsevahendite kasutamist määrani, mis on vajalik taimekahjustaja populatsiooni hoidmiseks tasemel, mis ei põhjusta ebasoovitavat majanduslikku kahju või saagi kadu (Maaeluministeerium, 2013). Selleks lähtutakse põhimõtetest (Uusna, 2003, lk 2):

- haigustele ja kahjuritele vastupidavate ning umbrohtude suhtes konkurentsivõimeliste sortide kasvatamine, kasutades sertifitseeritud seemneid;
- tootmissuunale ja mullastikutingimustele vastav ning taimekahjustajate leviku piiramist arvestav oskuslik viljavaheldus;
- õiged agrotehnilised mullaharimise võtted;
- taimekahjustajate tõrje aktiivsete, eelkõige keemiliste ja bioloogiliste võtetega;
- abinõude rakendamine, mis säilitavad kahjustajate looduslikke piirajaid.

Euroopa Liidu ühtse põllumajanduspoliitika rakendamine on küll põllumajandustootjatele abiks, kuid siiski on põllumajandustootmise peamiseks probleemiks suured tootmiskulud, mis madala saagitaseme juures ületavad realiseerimishinda. Viimasel kümnel aastal on teravilja hindade suur volatiilsus ja põllumajandustootega börsil kauplemine saanud määravaks osaks teravilja hindade kujunemisel. Konkurentsis püsimiseks on oluline teraviljakasvatuse efektiivsuse tõstmine ja kasutatavate võtete majanduslik tasuvus. Teravilja madal hind sunnib järjest aktiivsemalt otsima võimalusi teravilja saagikuse ja kvaliteedi tõstmiseks. (Maaeluministeerium, 2014, lk 47)

Järgnevalt selgitatakse põllumajandustootmise aspekte majandusarvestuse põhimõtetest lähtuvalt. Põllumajandussektorit iseloomustavad hooajalisus, suur sõltuvus ilmastikuoludest ning sagedased turuhinna kõikumised (Argilés, Sabata-Aliberch, & Garcia-Blandón, 2012, lk 113). Põllumajandusettevõtte arvestuse eripära tuleneb põhiliselt põllumajandustootmise seotusest bioloogiliste protsessidega. Bioloogiline vara on loomne või taimne elusorganism, millest saadavat või eraldatavat toodangut käsitletakse kui põllumajanduslikku toodangut. Bioloogiline muundumine hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad. (International Financial Reporting Standards..., 2009) Bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu kajastamist raamatupidamises reguleerib Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 7 Bioloogilised varad (Rahandusministeerium..., 2011, lk 3), eesmärgiga sätestada reeglid bioloogiliste varade kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. (Vooro, 2011, lk 5) Rahvusvahelise raamatupidamise standardi järgi koostatavate raamatupidamise aastaaruannete jaoks reguleerib bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu kajastamist standard IAS 41 – *Agriculture* (International Accounting..., *n d.*). IAS 41 kohaselt kajastatakse bioloogilisi varasid, mille õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav mõitliku kulu ja pingutusega nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, ülejäänud bioloogilisi varasid kajastatakse soetusmaksumuse meetodil (International Accounting..., *n d.*). Õiglase väärtuse kasutamine põllumajanduses, on põhjustanud intensiivseid arutelusid selle sobivuse üle (Argilés, Garcia-Blandón, & Monllau, 2011, lk 89), paljud autorid on

kriitilised, kuna see võimaldab andmetega manipuleerida, ei ole usaldusväärne, võib esile kutsuda suurt volatiivsust jne (Argliés *et al.*, 2012 lk 111). Teised on seisukohal, et õiglase väärtus on kõige sobivam meetod bioloogiliste varade hindamisel, kuna see kajastab kõige reaalsemalt bioloogiliste varade väärtust (Menezes da Silva, Ciampaglia Nardi, & de Souza Ribeiro, 2015, lk 5). Õiglase väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus (International Financial..., 2009, 2.34 (b)).

Tšehhi 104 põllumajandusettevõtja seas läbiviidud uuringu põhjal selgub, et õiglase väärtuse meetodi kasutusele võtmise suhtes ollakse umbusklikud, kuigi ei olda ka täielikult selle vastu. Uuringu tulemusena tuuakse välja nii meetodi plusse kui ka miinuseid. Peamisteks miinusteks peetakse võimalust manipuleerida finantsandmetega põhiaruannetes ning kajastada realiseerimata kasumi/kahjumi tekkimist. Positiivsete aspektidena tuuakse välja, et õiglase väärtuse meetod võimaldab usaldusväärset hinnata bioloogilisi varasid, millel on olemas aktiivne turg ning kajastada varade ümberhindamist õiglasesse väärtusesse igal bilansipäeval. (Hinke & Starova, 2014, lk 218). Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumeid ja kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel „Kasum (kahjum) bioloogiliselt varalt“. Põllumajandusliku toodangu õiglase väärtus selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruandes põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutusena. (Rahandusministeerium, 2011, lk 6-7)

Ka Agliés, Sabata-Aliberch ja Blandón (2012, lk 109) viisid 2008. aastal läbi uuringu Hispaania farmerite, raamatupidajate ning Venetsueela üliõpilaste seas võrdlemaks õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodi rakendamist. Eksperimendi tulemusena selgus, et õiglase väärtuse meetod on sõbralikum – selle meetodi rakendamisel tehti vähem valearvutusi ja vigu. Tulemus oli üllatav, kuna Hispaania raamatupidamise standard nõuab bioloogilise vara kajastamisel just soetusmaksumuse meetodit. Intervjuudest raamatupidajatega selgus, et kuna põllumajandustootjad on peamiselt väikeettevõtjad, kellel endal puuduvad majandusarvestuse alased teadmised (raamatupidamise teenus ostetakse sisse) ning raamatupidamist ei peeta prioriteetseks tegevuseks, siis on raamatupidajate ning farmerite omavaheline koostöö puudulik ning

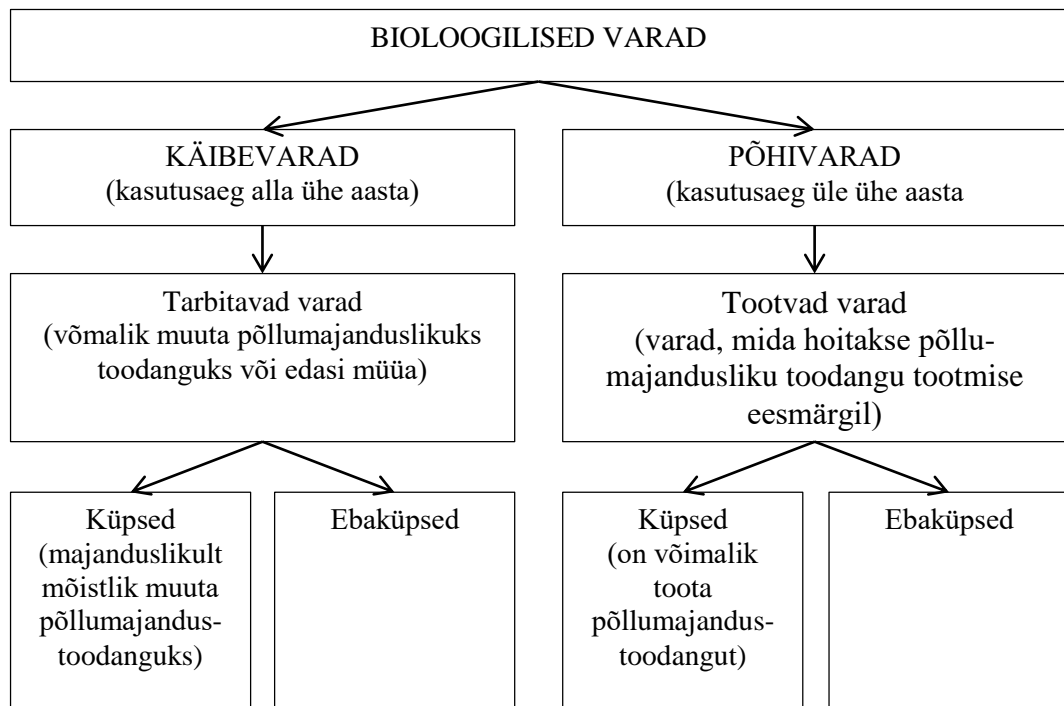
üksikasjalike andmete saamine on keeruline, mistõttu arvestus soetusmaksumuse meetodil ei pruugi olla täpne. (Samas, lk 127-129)

Järgnevalt selgitatakse bioloogiliste varade klassifitseerimist. Bioloogilised varad jaotatakse käibe- või põhivaraks, olenevalt nende kasutuseesmärgist. Käibevaradena kajastatakse edasimüügiks soetatud bioloogilist vara, edasimüük ei pea toimuma järgneva 12 kuu jooksul, vaid hiljemalt äriotsuse lõppedes. Teisisõnu kajastatakse käibevarana ka edasimüügiks soetatud kasvavat metsa, mida ei kavatseta realiseerida 12 kuu jooksul alates bilansikuupäevast, vaid alles selle raieküpseks saamisel. Põhivarana kajastatakse bioloogilist vara sellisel juhul, kui selle eesmärk on põllumajandustoodangu saamine. Lisaks eelnevale soovitatakse põhivarana kajastatud bioloogilisi varasid rühmitada täiendavalt (kas bilansis või asjakohases lisas) tootvateks ja tarbitavateks varadeks. (Rahandusministeerium, 2011, lk 3) Bioloogiliste varade rühmitamine nähtub joonisel 5.

RTJ 7 arvestuspõhimõtted kehtivad põllumajandustoodangu kohta selle saamise või eraldamise hetkel bioloogilisest varast, edasisel töötlemisel lähtutakse varude arvestuse nõuetest. Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Varude tootmiskulutus arvestatakse nii otsesed tootmiskulud (materjali maksumus, palgad) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (tootmiseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad). (Vooro, 2011, lk 11–12)

Majandusliku otstarbe ja sisu järgi jagunevad põllumajandussaaduste tootmiskulud lõpetamata tootmise kuludeks ja jooksva aasta kuludeks. Lõpetamata tootmise mõiste sisu seisneb selles, et materjalid on kas tootmisprotsessi käigus juba ära tarvitatud või tarvitatakse ära, kuid valmistoodangu loomise protsess ei ole veel lõpule jõudnud – toodang ei ole veel läbinud kõiki valmistamise etappe, värskest loodud valmistoodang ei ole veel tekkinud. Materjalide ja lõpetamata toodangu sisuline vahe seisneb selles, et olles muutunud lõpetamata toodanguks, on materjalid ettevõtja töötajate kaasabil teisenenud. Lõpetamata tootmise kuludena võetakse bilansis arvele kõik eelmistel perioodidel ettetehtud kulutused (näiteks sügisene mullaharimine). Lõpetamata tootmise kulude hulka kuulub väetiste, taimekaitsevahendite, seemnete, kütuse, määrdeainete,

jooksva remondi kulud ning tootmistööliste töötasu. Summeerides eelmiste aastate kulud ja jagades need pinnauhikule, saadakse kulu külvipinna või sügiskünni hektari kohta. (Samas, lk 49)



**Joonis 5.** Bioloogilise vara klassifitseerimine (Rahandusministeerium, 2011, lk 8)

Uuritava ettevõtte tegevusalast tulenevalt on välja toodud põllumajandustootmise eripärad. Põllumajandustootmist iseloomustavad tsüklilisus, sõltuvus ilmastikuoludest, tootmiseks kulutatavad bioloogilised varad ja tootmistegevusest genereeritavad nii uued bioloogilised varad kui ka põllumajanduslik toodang. Teraviljakasvatuse saagikuse puhul on lisaks ilmastikutingimustele oluline õigete agrotehniliste võtete kasutamine ning integreeritud taimekaitse põhimõtetest kinnipidamine. Põllumajandustootmise arvestuse eripära on peamiselt seotud bioloogiliste varadega. Nii Eesti hea raamatupidamise tava kui ka IAS 41 järgi kajastatakse bioloogilised varad, kui nende õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav, õiglase väärtuse meetodil. Õiglase väärtuse meetodi sobivuse üle põllumajanduses on palju argumenteeritud, kuid siiski leitakse, et kui bioloogilisele varale eksisteerib aktiivne turg ning selle õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, siis võimaldab õiglase väärtuse meetod kajastada bioloogilisi varasid kõige enam tegelikkusele vastavalt.

## **2. OSAÜHING JÜRMEETS KULUARVESTUSSÜTEEMI ANALÜÜS JA EDASIARENDAMINE**

### **2.1. Ülevaade osaühing Jürmets tegevusest ja tulemustest**

Osaühing Jürmets, asukohaga Uus tänav 1 Vändra alev Pärnumaa, on 8. augustil 1997. aastal asutatud ettevõtte, mille põhitegevusalaks on metsakinnistute ost ning nende majandamine. Ettevõtte omanikeks on kolm füüsilist isikut.

Algusaastatel tegeles ettevõtte peamiselt raieteenuse pakkumisega – osteti Riigimetsa Majandamise Keskuselt ülestöötamiseks lanke ning tulu teeniti metsamaterjali müügiga. Tänapäevaks on ettevõttel ligikaudu 1 600 hektarit metsamaad ja 500 hektarit põllumaad ning raietöid tehakse nüüd peamiselt enda kinnistutel. Ettevõtte kinnistud asuvad põhiliselt Vändra vallas 20 kilomeetri raadiuses ning seetõttu on nende majandamine – raiete korraldamine ning hiljem istutamise, kultuurihoiduse ja valgusraiate teostamine lihtsam. Raiemaht aastas on ligikaudu 8 500–10 000 tihumeetrit. Raiutud lageraide langid taastatakse kultiveerimise või maapinna mineraliseerimise teel. Tavapäraselt istutatakse 40 000–45 000 taime aastas ning seemneid külvatatakse 20 hektarile. Lisaks põhitegevusalale tegeletakse vähesel määral kaevetööde, autotranspordi ning kruusa müügiga, mida kaevandatakse osaühingule kuuluvast kruusakarjäärist. (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016) Tegevusalade müügitulu osakaal protsentides kogu müügitulust nähtub tabelis 3.

2013. aastal alustati tegelemist teraviljakasvatusega, esimene saak koristati 2014. aastal, mil külvipinnaks oli ligikaudu 138 hektarit – 90 hektaril kasvatati suviotra ning 48 hektaril suvinisu. Teravilja kasvatusest saadud müügitulu oli 2014. aastal 76 109 eurot. 2015. aastal oli külvipind suurenenud 359 hektarile, millest 40 hektaril kasvatati talinisu, 97 hektaril suvinisu ning 222 hektaril suviotra. Teraviljakasvatusest saadud müügitulu oli 2015. aastal 176 330 eurot. 2015. aasta sügisel külvati 55 hektarile talirapsi, 20 hektarile talirukist ning 136 hektarile talinisu. (Jürmets Oü

raamatupidamise andmed 2014-2016) 2016. aastal on viljavahelduse põhimõtete järgimiseks plaanis kasvatada lisaks suvinisu ja suviodrile veel ka hernest ja uba (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016)

**Tabel 3.** Tegevusalade müügitulu osakaal protsentides kogu müügitulust aastatel 2013, 2014 ja 2015 (protsentides)

Tegevusala	2013	2014	2015
Metsavarumine	47,37	56,85	69,51
Muu kaeve- ja mullatööd	24,96	14,21	1,29
Kruusa müük	18,75	10,18	2,03
Metsamajandust abistavad tegevused	6,70	3,90	0,12
Muu masinate, seadmete rent	1,74	7,09	4,2
Kaubavedu maanteel	0,38	0,33	0,7
Teraviljakasvatus	0,10	7,34	20,97
Taimekaitse abitegevused	0,00	0,10	1,17
Müügitulu kokku	100	100	100

Allikas: Jürimets OÜ finantsaruanded 2013–2015, autori koostatud

Analüüsid tegevusalade müügitulude osakaalusid, siis saab järeldada, et aasta aastalt on Jürimets OÜ järjest enam keskendunud kahele tegevusalale – metsamaterjali raiele ning teraviljakasvatusele, teiste tegevusalade müügitulud on protsentuaalselt jäänud järjest väiksemaks. Jürimets OÜ põhilised finantsnäitajad aastatel 2013–2015 nähtuvad tabelis 4. Tabelis välja toodud näitajate valikul on lähtutud sellest, mis autori arvates iseloomustab kõige paremini analüüsitava ettevõtte finantsseisundi muutusi vaatluse all olevatel aastatel.

**Tabel 4.** Jürimets OÜ finantsnäitajad 2013–2015 (eurodes)

	2013	2014	2015
Müügitulu	658 567	1 036 334	840 882
Ärikulud	634 366	766 920	819 829
Puhaskasum	97 184	336 006	65 471
Investeeringud põhivarasse	288 287	607 413	840 882
Lühiajalised kohustused	242 741	323 997	356 645
Pikaajalised kohustused	347 663	566 968	791 600
Töötajate arv	10	10	10

Allikas: Jürimets OÜ finantsaruanded 2013–2015, autori koostatud

Tabelist 4 nähtub, et müügitulu on võrreldes aastaga 2013 tõusnud 2014. aastal 57,36 % ja 2015. aastal 27,68%. Samuti on suurenenud ärikulud ning investeeringud

põhivarasse. Investeeringud on tehtud peamiselt põllumajandustehnikasse ning põllu- ja metsamaa omandamisesse. 2013. aastal investeeriti põhivarasse 288 287 eurot, millest masinaid ja seadmeid osteti 198 336 euro, maad 72 876 euro ning bioloogilist vara (kasvatat metsa) 17 075 euro eest. 2014. aastal investeeriti põhivarasse 607 413 eurot, millest masinad ja seadmed moodustasid 437 986 eurot, maa 67 372 eurot ja bioloogiline vara 102 055 eurot. 2015. aastal investeeriti põhivarasse 840 882 eurot, millest masinad ja seadmed moodustasid 398 827 eurot, maa 113 490 eurot ning bioloogiline vara 89 199 eurot. Kuna enamus investeeringutest on viimastel aastatel tehtud kasutades laenu või kapitalirenti, siis nähtub tabelist 4, et ka pikaajalised kohustused on võrreldes aastaga 2013. suurenenud 2014. aastal 63,08% ja 2015. aastal 127,69%.

Jürn Mets OÜ puhul on tegemist tüüpilise väikeettevõttega, kus strateegia on ühe inimese mõtetes ning visiooni, missiooni ja strateegia dokumenti kirjalikult olemas ei ole. Kuid, kuna ettevõtte on edukalt tegutsenud juba alates 1997. aastast, siis võib järeldada, et ettevõtte juht on strateegilise mõtlemisega. Ettevõtte juht tõi välja eesmärgid, mida soovitakse saavutada (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016):

- suurendada omandis olevat metsa- ja põllumaa hektareid (osaleda riigi oksjonitel, omandada eraisikute poolt pakutavad kinnistud, selleks pakkuda sobiv hind, hoida ettevõtte head mainet);
- suurendada metsa juurdekasvu ühe hektari kohta (kultuurihooldused, hooldusraided, valgustusraided, maaparandused metsade kuivendamiseks jne);
- majandada jätkusuutlikult (raiemahu planeerimisel arvestada aastase juurdekasvuga; lageraiete taastamine kultiveerimise või maapinna mineraliseerimisega);
- põlluharimisel kasutada õigeid agrotehnilisi võtteid ning integreeritud taimekaitse põhimõtteid (muldade tundmine, õigeaegne sügiskünd, õige sügavus, õige reavahe külvil, sertifitseeritud seemne kasutamine jne);
- teenida omanikele tulu (ROE 15%).

Ettevõtte visiooniks tõi juht välja, et ettevõtte asutamisel oli soov saada ettevõtjaks, kes omab vähemalt 2 000 hektarit metsa- ja põllumaad. Kuna 2 000 hektarit on täis, siis täna on visioon ettevõtte juhi silmis täienenud ning nüüd soovitakse hallata järgneva viie aasta jooksul vähemalt 3 000 hektarit maad, millest põldu haritakse 800 hektaril.

Teravilja saagikuseks soovitakse saavutada vähemalt kuus tonni hektari kohta ning metsa ühe hektari juurdekasvuks vähemalt seitse tihumeetrit aastas. Missiooniks juhi sõnul on järgnev: Jürmets OÜ on maapiirkonnas hästitoimiv ettevõtte, majandades säästlikult ja jätkusuutlikult ning pakkudes tööd kohalikele elanikele. (M. Jürisson, suuline vestlus, 05.04.2016) Autori arvates on oluline, et ettevõttel on olemas nii visioon, missioon kui ka eesmärgid, kuid soovib need kirjalikult vormistada ning kõikide töötajatega ka läbi arutada, et nemadki mõistaksid ettevõtte eksisteerimise alust ning eesmärke.

Ettevõtte juht märgib, et eesmärkide saavutamisel ning õigete juhtimisotsuste tegemisel on olulisel kohal hästitoimiv kuluarvestussüsteem. Seni kasutuses oleva kuluarvestussüsteemi nõrkusena toob juht välja asjaolu, et see ei võimalda saada ülevaatlikku infot kulude kujunemise kohta ning on seisukohal, et kuluarvestussüsteem vajab täiendamist. (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016)

Järgnevalt on töö autor koostanud lähtuvalt M. Jürissoni suulise vestluse (06.04.2016) käigus saadud info põhjal ettevõtte SWOT-matriksi, et mõista ettevõtte tugevusi, nõrkusi ning võimalusi ja ohtusid.

**Tabel 5.** Jürmets OÜ SWOT-matriks

Tugevused	Nõrkused
<ul style="list-style-type: none"> <li>• suur kapital, ettevõtte varad ületavad kohustusi mitmekordselt;</li> <li>• staažikas personal;</li> <li>• kindlad maksejõulised kliendid;</li> <li>• lihtne organisatsiooni struktuur;</li> <li>• tegevusalade mitmekesisus;</li> <li>• korralik tehnikapark.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• likviidsus raskused;</li> <li>• personal vähe motiveeritud, oskustöölisi raske leida maapiirkonnas;</li> <li>• suur sõltuvus klientide hinnatasemest;</li> <li>• juhi töökoormus ülisuur;</li> <li>• tehnika uuendamine nõuab suuri investeeringuid ning töötajate koolitamist.</li> </ul>
Võimalused	Ohud
<ul style="list-style-type: none"> <li>• tehnoloogia areng – võimsam ja efektiivsem tehnika;</li> <li>• põllumajandustoodete nõudluse kasv seoses rahvastiku arvu tõusuga maailmas;</li> <li>• koostöö teiste organisatsioonidega;</li> <li>• riigi investeeringud infrastruktuuri.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• rahvastiku vananemine, linnastumine ja väljaränne;</li> <li>• maksupoliitika ebastabiilsus;</li> <li>• paberipuu nõudluse sõltuvus Soome, Rootsi tselluloosi vajadusest;</li> <li>• viljahindade sõltuvus maailmaturust;</li> <li>• seaduse muudatustest tulenevate keskkonna nõuete suurenemine.</li> </ul>

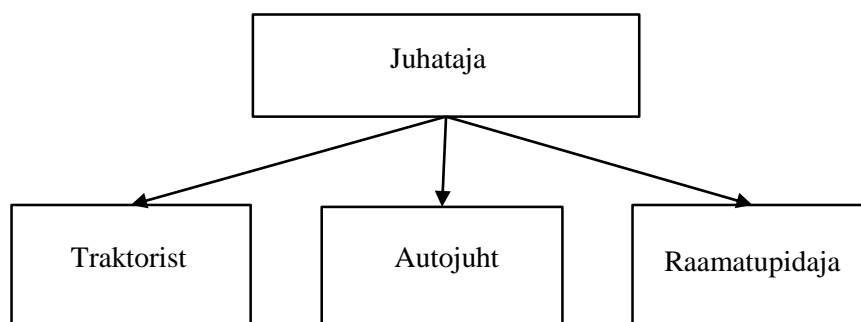
Allikas: M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016, autori koostatud

Jürmets OÜ on aastate jooksul omandanud lisaks metsa- ja põllumaale kogu vajaminema metsa-, kaeve-, karjääri- ning põllumajandustehnika. Kuid, kuna M. Jürissoni sõnul on tegemist metsa- ja põllumajandusega tegeleva ettevõttega, kus niinimetatud raharaideid ei tehta ning kõik metsad taasistutatakse (M. Jürisson, suuline teade, 06.04.2016), siis on varade kasutamine finantsjuhtimise mõttes ebaefektiivne ning ettevõtte juht peab pidevalt tegelema igapäevaste kohustuste täitmise jaoks vajalike vahendite hankimisega. Probleemi leevendamiseks alustati põllumajandusega, kus erinevalt metsakasvatusest (metsa tuleb kasvatada üle 50 aasta) saab saagist müügitulu igal aastal. Ettevõtte personali võib lugeda staažikaks, kuna paljud mehed on töötanud ettevõttes üle seitsme aasta, kuid samas võib see põhjustada madalat motiveeritust, sest töö ei paku enam uusi väljakutseid ning on muutunud liialt tavapäraseks. Ettevõtet mõjutab oluliselt rahvastiku vananemine, väljaränne ning linnastumine, sest keeruline on leida maapiirkonnas vajaliku kvalifikatsiooniga töötajat. Selleks, et jätkuvalt saaks ettevõtte toimida on vaja teha investeeringuid uude tehnikasse, mis nõuaks üha vähem inimressurssi, kuid teisest küljest nõuab uus, võimsam ja efektiivsem tehnika suuri väljaminekuid.

Majanduse aspektist lähtudes on väga olulisteks teguriteks antud ettevõttele paberipuu nõudluse sõltuvus Soome ja Rootsi tselluloosi vajadusest. Kuna viimastel aastatel on nõudlus väike (Erik, 2015), siis on tulnud teha valik raiuda ainult neid kinnistuid, kus kasvab peamiselt palgimets ning paberipuu osakaal on väike (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016). Oluliseks mõjuteguriks on ka viljahind. Teravili on kaup, mille hinda kujundab börs. Kui saak on suur kogu Euroopas, siis üldjuhul läheb vilja kokkuostu hind alla ning vastupidi. Saagi saab müüa enne külvi, kasvu ajal või ka koristamise järgselt. (Sildvee, 2014) Viljahindu näeb igapäevaselt vilja kokkuostvate ettevõtete kodulehtedelt, kus on iga päev olemas hinnad nii jooksvale saagile kui ka järgmise aasta saagile ehk siis saab järgmise aasta saagist mingi osa juba praegu fikseerida kaubatoodanguks. Eestis toodetakse teravilja rohkem kui tarbitakse, kuid samal ajal suureneb maailmas nõudlus toidu järele, seega on Eesti teravilja ja teraviljatoodete ekspordi suurendamiseks väljavaated head (Maaeluministerium, 2014).

Ettevõtte omandis on üle paarikümne erineva masina, kuid töötajaid vaid 10, siis on töökorraldus kujunenud selliseks, et talvisel ajal tegeletakse pigem metsandusega ning

kevadel ja suvel põllumajandustöödega, aga ka mingil määral kaeve-, karjäär töödega. Tulenevalt töötajate arvu vähesusest on juhataja ülesandeks juhtida kogu ettevõtte tegevust, seega on ka ettevõtte struktuur lihtne (liiniorganisatsioon) ning kõik töötajad alluvad otse juhatajale (vt joonis 6). (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016) Kuigi liiniorganisatsiooni puhtal kujul ei eksisteeri (mingil määral toimub koostöö kaastöötajate vahel), on siiski kõige tüüpilisemaks liiniorganisatsiooni tunnuseks antud ettevõttes selged alluvussuhted. Sellise struktuuri suureks puuduseks on see, et iga töötaja vastutab ainult oma tööloigu eest ja seetõttu on töötajate omavaheline koostöö puudulik ning samuti ka informatsiooni aeglane liikumine.



**Joonis 6.** Jürimets OÜ organisatsiooni struktuur (autori koostatud)

Eelnevalt anti ülevaade Jürimets OÜ tegevusest ning tulemustest. Kirjeldati ettevõtte peamisi tegevusalasid ning finantsnäitajaid, vaadeldi ettevõtte visiooni, missiooni ning eesmärke ning analüüsiti ettevõtte tugevusi, nõrkusi, võimalusi ja ohtusid lähtuvalt SWOT-matriksist.

## **2.2. Osühing Jürimets kuluarvestussüsteemi analüüs**

Selles peatükis analüüsitakse Jürimets OÜ kulude arvestamist. Tuuakse välja kulude liigitamise ning kulude jaotamise põhimõtted, uuritakse bioloogilise vara kajastamisega ning tootmise omahinna arvutamise seotud aspekte. Analüüsimisel tuginetakse dokumendianalüüsi meetodile, mille käigus uuritakse ettevõtte raamatupidamise siseeeskirja ja 2013–2015. aasta finantsaruandeid. Lisaks viiakse vajaliku informatsiooni saamiseks läbi intervjuu Jürimets OÜ juhi Mihkel Jürissoniga. Kuna teraviljakasvatuse müügitulu osatähtsus kogu müügitulust kasvab Jürimets OÜ aasta aastalt (vt tabel 3, lk

23), keskendutakse töös peamiselt teraviljakasvatuse kulude arvestamise analüüsile ning tehakse järeldusi ja ettepanekuid nende põhjal.

Jürmets OÜ kasutab finantsarvestuse pidamiseks majandustarkvara HansaRaama ning kulude kajastamiseks kasutatakse kasumiaruande skeemi 1. Lähtuvalt kasumiaruande skeemist 1 on Jürmets OÜ ärikulud liigendatud järgnevalt (Jürmets OÜ raamatupidamise sise-eeskiri, 2013):

- kaubad, toore, materjal ja teenused;
- mitmesugused tegevuskulud;
- palgakulud;
- põhivara kulum,
- muud ärikulu.

Kasumiaruande kirje „Kaubad, toore, materjal ja teenused“ all kajastatakse põhitegevusega seotud kulusid (materjalid, varuosad) läbisegi kõikide tegevusalade kohta. Kulude kajastamisel ei tehta vahet, kas tegemist on otsekulu või kaudkuluga. Lähtudes teooriast on otsekuludeks kulud, mida saab kanda otse kuluobjektile (Zimmerman, 2003, lk 54), kuid Jürmets OÜ raamatupidamises ei kasutata hetkel kuluobjektide arvestust. Kulukohtadena kasutatakse peamiselt Jürmets OÜ kasutuses olevaid masinaid ja seadmeid, kuhu kogutakse varuosadega seotud kulud. Seoses teraviljakasvatusega on kasutuses kulukontod väetise, taimekaitsevahendite, seemnete ning teravilja kuivatamise ja transpordi teenuse tarvis (vt lisa 1, kasutuses olev kontoplaan). Teraviljakasvatuse kulude arvestamisel ei kirjendata kulusid konkreetsetele kulukohtadele, see tähendab, et kulude arvestamisel ei jagada kulusid erinevate põllukultuuride vahel. Aasta jooksul tehtavad ühesugused kulud kogutakse raamatupidamises kokku konkreetsele kulukontole kululiikide (väetised, taimekaitsevahendid, seemned) lõikes ning eraldi täpsemat lahterdamist ei toimu. Sellisel juhul ei ole võimalik pärast kulude kirjendamist raamatupidamisest enam välja lugeda, millise konkreetse teravilja kasvatamiseks mingi konkreetne kulutus tehti. Väetised, seemned ja taimekaitsevahendid kantakse nende soetamise hetkel kulusse, eeldades, et need kasutakse külvamise käigus ära ning hooaja lõppedes inventeeritakse jääk ja vajadusel võetakse varudena arvele.

Kirjel „Muud tegevuskulud“ kajastatavatel kuludel ei tehta vahet, kas tegemist on tootmise või organisatsiooni üldkuluga, näiteks kajastatakse seal nii bürooarbeid kui ka põhitegevuseks kasutatavat diiselkütet. Palgakulud kajastatakse eraldi muudest kuludest. Ettevõtte juhatajale makstav töötasu kajastatakse eraldi kontol, ülejäänud töötajate palgad arvestatakse koos, eristamata, kas tegemist on tootmisega seotud palgakulu või organisatsiooni üldhaldusega seotud palgakuluga (näiteks raamatupidaja).

Erinevalt müügitulust, mis kajastatakse tegevusalade lõikes, ei seostata ärikulusid tegevusaladega, ehk puudub ülevaade nende seosest ettevõtte väljunditega. Analüüsides Jürmets OÜ kontoplaani ning kasumiaruannet, siis on see autori hinnangul liialt üldine ning ei anna juhile piisavalt informatsiooni juhtimisotsuste tarvis. Kasutuses oleva kontoplaani alusel ei ole võimalik saada infot selle kohta, kui palju on tehtud kulusid näiteks seoses teraviljakasvatuse või metsmajandusega kokku, lisaks ei ole võimalik analüüsida tehtud kulusid kasvatatavate kultuuride lõikes. Küll aga annab see infot, kui palju on kulunud varuosasid ühele või teisele masinale/seadmele, mis on ka oluline, kuid vajalik oleks siiski saada kiirelt ja operatiivselt teada kogukulusid tegevusala lõikes, eriti just teraviljakasvatuse puhul. Sama selgus ka M. Jürissoni vestluse (06.04.2016) käigus, kus juht selgitas, et teravilja puhul saab müügihinda fikseerida nii enne külvi, külvi ajal kui ka koristades, kuid kuna puudub info tootmise omahinna kohta, siis on siiaani hinna fikseerimine toimunud juhi sisetundel.

Nagu teooria osas (peatükis 1.1.) selgitati, saadakse kuluarvestusest seda täpsem informatsioon, mida detailsemalt on kulud liigitatud (Cohen & Kaimenaki, 2011, lk 18). Selleks, et arvestada teraviljakasvatuse omahinda on autor leidnud tabelis 6 2015. aasta raamatupidamise andmete põhjal teraviljakasvatusega seotud kulud. Antud näite puhul on lähtutud täiskuluarvestuse meetodist, kus kulud on jaganud otsekuludeks ning kaudkuludeks, sealjuures eristanud tootmise üldkulu muutuv- ja püsikulu osa. Teraviljakasvatuse otsekulud – seemned, väetised, taimekaitsevahendid, teravilja kuivatamine (teenus), vilja transport (teenus) on kasumiaruandest kergesti leitav, kuna nimetatud kululiikide kohta on olemas eraldi kulukontod ning neid kasutatakse ainult teraviljakasvatuse tarvis. Kuna Jürmets OÜ kasumiaruandes on kulude liigitamine liiga üldine, siis ei ole võimalik sealt ülejäänud kulude kohta detailset infot saada ning seetõttu on kulude jaotamisel kasutatud mahupõhist kulukäiturit, ehk et aluseks on

võetud protsent vastavalt müügitulu jaotumisele tegevusalade lõikes (välja arvatud amortisatsiooni kulu puhul). Teraviljakasvatuse moodustas 2015. aastal müügitulust ligikaudu 20%, seega on arvestatud antud määraga kaudkulude arvestamisel.

**Tabel 6.** Jürmets OÜ teraviljakasvatuse 2015. aasta otsesed ja kaudsed kulud

Kulu	Otsekulu	%	Tootmise üldkulu muutuv kulu	%	Tootmise üldkulu püsikulu	%
Seemned	25 529	7,38				
Väetised	37 557	10,86				
Taimekaitsevahendid	16 015	4,63				
Teravilja kuivatamine (teenus)	25 943	7,50				
Vilja transport (teenus)	7 251	6,12				
Palgakulu	21 170	2,10				
Masinate, seadmete varuosad			24 343	7,04		
Eriotstarbeline kütus			26 400	7,63		
Töötajate riided, isikukaitsevahendid			334	0,1		
Määrdeid, õlid			1 428	0,41		
Väiketarvikud			4 175	1,21		
Maarent			19 617	5,67		
Masinate kindlustusmaksed					1 910	0,55
Amortisatsioon (masinad seadmed)					132 869	38,40
Maamaks					1 432	0,41
<b>Kokku</b>	<b>133 465</b>	<b>38,59</b>	<b>76 297</b>	<b>22,05</b>	<b>136 211</b>	<b>39,36</b>
<b>KULUD KOKKU</b>					<b>345 973</b>	

Allikas: Jürmets OÜ 2015. aasta kasumiaruanne, autori koostatud

Kuna masinate ja seadmete amortisatsiooni kajastatakse Jürmets OÜ raamatupidamises kõikide masinate ja seadmete lõikes ühel kontol, siis on autor koostanud põhivara nimekirja alusel põllumajandusmasinate kulumi arvestuse tabeli (vt tabel 7) ning arvestanud vastavalt saadud kulumit teraviljakasvatuse kogukulude leidmisel.

Siinkohal tahab autor rõhutada, et tabelis 6 näidatud teraviljakasvatuse kulude leidmise põhimõtte ei ole täpne, kuna kasutuses olev kuluarvestussüsteem ei võimalda kaudkulude kohta detailset infot ning kasutatud mahupõhine kulukäitur (protsent müügitulust) ei pruugi väljendada tegelikke kulusid. Vaatamata sellele, et tabelis 6 arvatud teraviljakasvatuse kulud ei ole lõpuni täpsed, peab autor vajalikuks nende väljatoomist, kuna autor tahab selle näitega selgitada omahinna arvutamise võimalikke ebatäpsusi, kui ei ole toimunud kulude detailset liigitamist ning jaotamist

kuluobjektidele. Jaotades kulud kogu tootmistsükli jooksul õiglaselt kuluobjektidele, võimaldaks see arvutada omahinda täpselt.

Tabel 6 andmetest nähtub, et otsekulude osakaal on 38,59% ning kaudkulude osakaal 61,41%. Kõige suurema osa kuludest moodustavad amortisatsioonikulud (38,40%). Jür mets OÜ raamatupidamise sise-eeskirja järgi on ettevõttes kasutusel olevad põhivara amortisatsioonimäärad järgmised: ehitised ja rajatised 5% aastas, masinad ja seadmed 15-20% aastas ning muu inventar 30% aastas Põhivaraks loetakse varasid kasuliku tööeaga üle kahe aasta ja maksumusega alates 1598 eurost. (Jür mets OÜ raamatupidamise sise-eeskiri, 2013)

**Tabel 7.** Jür mets OÜ kulumi arvestus seisuga 31.12.2015

Põllumajandusmasin/ -seade	Soetuse aeg	Soetus- maksumus	Kulum 2015 (määr 20%)	Soovituslik kulumnj (määr 10%)
Rippöördader Kverneland	2013 Aug	14 900	2 980	1 490
Taimekaitseprits Hardi Navigator	2013 Aug	40 000	8 000	4 000
Põimagregaat NZA 700	2014 Veebr.	30 680	6 136	3 068
Seemnekülvik RD400S	2014 Märts	40 635	8 127	4 064
Kompleksmullaharimismasin Cultus 400	2014 Märts	22 038	4 408	2 204
Universaalhaarats TG 28 UG-11	2014 Apr	3 350	670	335
Mineraalväetise külvik Kuhn Axix	2014 Apr	21 231	4 246	2 123
Randaal Väderstad Carrier 925	2014 Sept	91 800	18 360	9 180
Põlluprits John Deere R962i	2015 Juuni	99 900	11 655	5 828
Haagis Wielton NW-3	2015 Juuli	34 500	3 450	1 725
Ümberlaadimishaagis Umega GPP22	2015 Sept.	37 600	2 507	1 253
			Kulum 2015 (määr 15%)	Soovituslik kulum (määr 7%)
Traktor Valta T151E	2011. juuni	37 964	5 695	2 657
Traktor John Deere 8335R	2014 Aug	185 900	27 885	13 013
Teraviljakombain John Deere	2015 Märts	230 000	28 750	13 417
<b>Kokku (eurodes)</b>		<b>890 498</b>	<b>132 869</b>	<b>64 356</b>

Allikas: Jür mets OÜ põhivara nimekiri seisuga 31.12.2015, autori arvutused

Autori arvates on oluline et, põhivara amortisatsioonimäärad oleksid vastavuses nende kasuliku eluega. Intervjuu käigus selgus, et tegelikkuses on masinad ja seadmed tehniliselt kasutuskõlblikud 10-15 aastat, kuid raamatupidamislikult amortiseeritakse

need juba 5 aastaga (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016). Objektivsema pildi saamiseks teraviljakasvatuse kuludest, on autori arvates mõistlik kuluminormid ülevaadata ning kehtestada masinate ja seadmete amortisatsioonimääraks 7–10%, autori arvutused on nähtavad tabelis 7. Lisaks annaks parema ülevaate kui masinad ja seadmed grupeerida vastavalt tegevusalale ning kajastada põllumajandusega, metsamajandusega jne seotud masinate/seadmete kulum eraldi kontodel. Sama põhimõtte järgi oleks võimalik konteerida ka masinate/seadmetega seotud nii vabatahtliku kindlustuse kui ka kohustusliku liikluskindlustuse maksed, samuti ka tehnohool ja muu sarnane kulu. Põllumajandusmasinad on autori poolt grupeeritud tabelisse 7 (lk 31).

Nagu eelnevalt kirjeldatud, ei eristata Jürimets OÜ raamatupidamises tootmisega seotud üldkulusid organisatsiooni üldkuludest. Alljärgnevas tabelis 8 on autor toonud 2015. aasta kasumiaruande kirje „Mitmesugused tegevuskulud“ alusel välja organisatsiooni üldkulud (tootmisega seotud üldkulud kajastati tabelis 6 lk 30), millest 20% (vastavalt müügitulude jaotumisele) arvestatakse 2015. aasta teraviljakasvatuse kogukulude hulka.

**Tabel 8.** Jürimets OÜ organisatsiooni üldkulud 2015. aastal

Kulu nimetus	Summa
Elekter	2 964
Telefon	1 034
Bürootarbed	169
Post, ajalehed, ajakirjad	291
Prügi, koristusteenus	1 169
Auditeerimine	950
Reklaam, kuulutus	673
Isikliku sõiduauto hüvitis	32 783
Liikmemaksud	10
Panga teenustasu	581
Riigilõiv	1 017
Amortisatsioon (ehitised, inventar)	10 998
Muud ärikulud	2 730
<b>Kokku</b>	<b>55 369</b>

Allikas: Jürimets OÜ 2015. aasta kasumiaruanne, autori koostatud

Teraviljakasvatuse kogukulu vastavalt tabelile 6 (345 973 eurot) ja tabelile 8 (55 369 eurot \* 20%) on 357 047 eurot. 2015. aasta oli Jürimets OÜ raamatupidamise andmete

põhjal haritavat pinda 359 hektarit ning teravilja saak oli 1161 tonni, seega kujuneb ühe tonni teravilja omahinnaks 307 eurot (vt tabel 9).

**Tabel 9.** Jürmets OÜ 2015. aasta teraviljakasvatuse oma- ja müügihinna andmed

Teraviljakasvatuse kogukulu (euro)	357 047
Teraviljasaak (tonn)	1 161
Haritav pind (hektar)	359
Teraviljakasvatuse tootmiskulu EUR/tonn	307
Teraviljakasvatuse tootmiskulu EUR/hektar	995

Allikas: Jürmets OÜ raamatupidamise andmed 2015, autori koostatud

Arvestades teraviljakasvatusest saadud tulu ühe tonni kohta, mis on 204 eurot, siis on see oluliselt madalam kui kulu ühe tonni kohta. Teraviljakasvatuse tulu hulka on arvestatud müügitulu 176 330 eurot, maarendi tulu 19 447 eurot ning Põllumajanduse ja Registrate Informatsiooni Ameti poolt määratud ühtse pindala ning kliimat ja keskkonda säästvate põllumajandustavade ehk rohestamise toetus 41 004 eurot. (Jürmets OÜ 2015. aasta finantsaruanne) Üheks asjaoluks omahinna ja müügitulu suure erinevuse vahel on kindlasti omahinna leidmise ebatäpsus, seoses kulude liiga üldisele kajastamisele, aga ka teravilja madalad hinnad 2015. aastal, juhi kogenematus uues tegevusalas (õigete agrotehniliste võtete rakendamisel) ning nagu ka eelpool nimetatud, masinate ja seadmete üleliia suur amortisatsioonimäär. Kulude ja tulude suurt vahet, lisaks eelnevale mõjutab ka asjaolu, et soetatud põllumajandusmainate võimsus ületab praegust tootmismahtu. Optimaalseks harimise pinnaks hindab juht 800 hektarit, millest 600–700 hektarit oleks aktiivses kasutuses. Järgnevatel aastatel on plaanis rendis olevad maad võtta ettevõtte kasutusse ning kaasata need haritava pinna sisse. (M. Jürisson, suuline vestlus, 06.04.2016)

Järgnevalt selgitatakse bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu kajastamist Jürmets OÜ raamatupidamises. Bioloogilised varad kajastatakse bilansis eraldi kirjetel käibevara ja põhivara rühmas. Bioloogilise vara kajastamine on Jürmets OÜ raamatupidamises peamiselt seotud kasvava metsaga. Käibevarade hulka arvestatakse metsateatise alusel raiesse mineva metsa tihumeetrid, mitteraieküps mets kajastatakse bioloogiliste varade põhivarade rühmas. (Jürmets OÜ raamatupidamise..., 2013) Metsakinnistute soetamisel võetakse kasvav mets arvele õiglases väärtuses ning igal bilansipäeval (31. detsembri seisuga) hinnatakse see vastavalt õiglasele väärtusele

ümber ning ümberhindlusest tekkinud kasum/kahjum kajastatakse kasumiaruande real „Kasum/kahjum biloogiliselt varadelt“. Põllumajandusega seotult kajastatakse bioloogilise vara käibevarade hulgas sügisel mahakülvatud talivili. Talivili võetakse arvele soetusmaksumuse meetodil ehk tehtud kulutustena, kuna mahakülvatud taliviljale puudub aktiivne turg ning õiglase väärtuse leidmine ei ole põhjendatud. Kuna Jürmets OÜ müüb kogu kasvatatud vilja selle koristamise hetkel ning omatarbeks vilja ei tarbita (seeme ostetakse sisse), siis ei kasutata audiitori soovitusel „Põllumajandustoodangu varude jääkide muutus“ kontot. Kõik teraviljakasvatamiseks kasutatavad materjalid kantakse kulusse ning teraviljakasvatusest saadud tulu kajastatakse müügituluna.

Jürmets OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsist selgus, et see täidab käesoleval ajal peamiselt eesmärgi toota finantsaruannete jaoks informatsiooni, kõik kulud on küll kasumiaruandes kajastatud, kuid ei ole piisavalt detailselt liigitatud, seega ei teki ülevaadet kuidas ja kus kulud tekivad. Organisatsioonis kasutuses olev kontoplaan ei anna põhitegevusega seotud kuludest selget ülevaadet ning ei võimalda leida täpset omahinda.

### **2.3. Järeldused ja ettepanekud kuluarvestussüsteemi arendamiseks**

Selles peatükis antakse soovitusi kuluarvestussüsteemi arendamiseks, et see toetaks senisest enam juhtimisotsuste langetamist. Töötakse välja kontoplaan, mis võimaldaks senisest ülevaatlikumat informatsiooni tootmiskulude kohta, muuhulgas koostatakse vorm, mille alusel objektiivselt kajastada tootmiseks kulunud materjale.

Jürmets OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsimisel eelmises peatükis selgus, et ettevõttes kasutuses olev kontoplaan on liiga üldine ning ei kajasta juhile vajalikku infot. Objektiivsema info saamiseks kuluarvestussüsteemist on vajalik muuta kulude liigitamine detailsemaks. Lähtuvalt sellest toob autor omapoolse nägemuse uuest kontoplaanist (vt tabel 10 üldist ja lisas 1 detailset kontoplaani). Uues kontoplaanis liigitatakse kulud otsekuludeks ning kaudkuludeks, lisaks luuakse koondkontod vastavalt tegevusaladele, muudetud on ka kontode numberid. Hetkel kasutuses oleva ja autori poolt soovitatud kontoplaani võrdlus on nähtav lisas 1. Selgitused soovitatud kontoplaani kohta on toodud tabeli all.

**Tabel 10.** Jürmets OÜ täiustataud kontoplaan üldiste kontodega

Konto nr	Kirje
<b>50000</b>	<b>KAUBAD, TOORE, MATERJAL JA TEENUSED</b>
<b>50100</b>	<b>TOOTMISE OTSEKULUD KOKKU</b>
<i>50110</i>	<i>Tervaviljakasvatuse otsekulud kokku</i>
50112	Seemned
50113	Väetised
50114	Taimekaitsevahendid
50115	Vilja transport
50116	Vilja kuivatamine
<i>50130</i>	<i>Metsamajanduse ostekulud kokku</i>
<i>50140</i>	<i>Kruusakaevandamise otsekulud kokku</i>
<i>50150</i>	<i>Muu tegevusala otsekulu kokku</i>
<b>50200</b>	<b>TOOTMISE ÜLDKULU KOKKU</b>
<i>50210</i>	<i>Teraviljakasvatuse üldkulu</i>
<i>50211</i>	<i>Põllumajandusmasinate varuosad</i>
<i>50212</i>	<i>Eriotstarbeline kütus</i>
<i>50213</i>	<i>Väiketarvikud</i>
<i>50214</i>	<i>Isikukaitsevahendid</i>
<i>50215</i>	<i>Põllumajandusmasinate kindlustusmaksed</i>
<i>50216</i>	<i>Põllumajandusmasinate tehnohool</i>
<i>50217</i>	<i>Põllumajandusmaa maamaks</i>
<i>50310</i>	<i>Metsamajanduse üldkulu</i>
<i>50410</i>	<i>Kruusakaevandamise üldkulu</i>
<i>50510</i>	<i>Muu tegevusala tootmise üldkulu</i>
<b>51000</b>	<b>MITMESUGUSED TEGEVUSKULUD</b>
<i>51100</i>	<i>Muud tootmisega seotud kulud</i>
<i>51200</i>	<i>Üldhalduskulud</i>
<b>52000</b>	<b>TÖÖJÕUKULUD</b>
52100	Juhataja palgakulu
52150	Raamatupidaja palgakulu
52200	Tootmisega seotud töötajate palgakulu
52300	Haigushüvitis
52400	Sotsiaalmaks (üldhaldusega seotud)
52450	Sotsiaalmaks (tootmisega seotud)
52500	Töötuskindlustusmaks (üldhaldusega seotud)
52550	Töötuskindlustusmaks (tootmisega seotud)
<b>53000</b>	<b>PÕHIVARA KULUM</b>
<i>53100</i>	<i>Masinate, seadmete kulum</i>
53110	Põllumajandusmasinate kulum
53120	Metsamajandusmasinate kulum
53130	Karjäärimasinate kulum
53140	Muu tegevusala masinate kulum
<i>53200</i>	<i>Hoonete, rajatiste kulum</i>
<i>53300</i>	<i>Inventari kulum</i>
<b>54000</b>	<b>MUUD ÄRIKULUD</b>

Allikas: autori koostatud

Autori poolt koostatud kontoplaanis on tootmisega seotud otsekulud ning tootmise üldkulud liigitatakse vastavalt tegevusalale. Teraviljakasvatuse otsekulude all kajastatakse eraldi kontodel kasutatud seemneid, väetiseid, taimekaitsevahendeid, vilja kuivatamise ning transpordi teenust. Teraviljakasvatuse tootmise üldkulude all eraldi kontodel kajastatakse põllumajandusmasinate varuosad, eriotstarbeline kütus, põllumajandusmasinate kindlustusmaksed, isikukaitsevahendid, põllumajandusmaa maamaks (metsamaa maamaaks kajastatakse metsamajanduse üldkulude all) ja muud teraviljakasvatusega seotud tarvikud. Kuna ettevõtte juhi jaoks on oluline saada ülevaadet kulunud varuosadest iga masina lõikes, siis on uues kontoplaanis sarnaselt praegu kasutuses oleva kontoplaaniga eraldi kontod kõikide ettevõtte omandis olevatele masinatele (vt lisa 1). Erinevus praeguse ja uue kontoplaani vahel seisneb masinate grupeerimises vastavalt nende tegevusalale – põllumajandusega seotud masinate varuosad kajastatakse teraviljakasvatuse üldkulude all, metsamajandusega seotud masinate varuosad kajastatakse metsamajanduse üldkulu all jne.

Lisaks on uues kontoplaanis eristatud „Muu tootmise kulu“ ning „Üldhalduse kulu“, mis kajastatakse koondkontol „Mitmesugused tegevuskulud“. Muu tootmise kulu all kajastatakse selliseid kulusid, mida ei saa otseselt seostada ühegi tegevusalaga või kui nende spetsiifiline jagamine tegevusaladele on keeruline ning ebaotstarbekas, sellisteks kuludeks on näiteks garaaži ja töökoja elekter, töötajate isikliku sõiduauto hüvitised, koolitused (tootmisega seotud), väljaõpped ja muu sarnane kulu. Üldhalduskulude all kajastatakse ettevõtte juhtimisega seotud üldkulusid – bürootarbed, kontoritehnika, telefon, internet ja muu sarnane kulu.

Tööjõukulude konteerimise osas olulisi ettepanekuid muudatusteks ei ole, kuna ka hetkel kasutuses olevas kontoplaanis on ettevõtte juhi palgakulu eraldatud tootmisega seotud töötajate palgakulust. Kuid autor peab siiski oluliseks kajastada ka raamatupidaja palgakulu, mis on samuti seotud ettevõtte üldjuhtimisega, eraldi tootmisega seotud töötajate palgakulust. Samadel põhimõtetel tuleks eristada ka töötasu pealt arvestatud sotsiaalmaks ning tööandja töötuskindlustusmaks. Selline jaotus annaks selgema pildi palgakulude kujunemisest tootmisega ja üldjuhtimisega seotud töötajate lõikes.

Põhivara kulumi kajastamise kohta soovitab autor, nagu ka eelnevalt selgitatud, grupeerida masinad vastavalt nende kasutusele (põllumajandusmasinad, metsamasinad,

karjäärimasinad jne) ning kajastada lähtuvalt sellest eraldi ka nende kulum – põllumajandusmasinate kulum kontol 53110, metsamasinate kulum kontol 53120, karjäärimasinate kulum kontol 53130 ning masinate, mis teenindavad kõiki tegevusalasid (treiler, veduk jne) kajastada kontol 53140 (vt tabel 10 ja lisa 1 soovituslik kontoplaan).

Autor on seisukohal, et uue kontoplaani kasutusele võtmine annab juhile ülevaatlíkuma info kulude kujunemisest tegevusalade lõikes, kuna kasumiaruanne võimaldab saada kiirelt ülevaadet nii teraviljakasvatuse otsekuludest kui ka teraviljakasvatuse üldkuludest. Intervjuu käigus ettevõtte juhiga jõuti järeldusele, et kuna „Mitmesuguste tegevuskulude“ osakaal on väike võrreldes nende kuludega, mida on lihtne teraviljakasvatuse kuludega seostada, siis ei ole antud ettevõtte puhul mõttekas kaudkulude jaotamisel rakendada tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtteid, kuna see on liialt keeruline ja aeganõudev. Mitmesuguste tegevuskulude jaotamisel lähtutakse traditsioonilisest mahupõhistest kulukäituriist, ehk et kaudkulud jaotatakse proportsionaalselt vastavalt müügitulu jagunemisele tegevusaladele.

Uus kontoplaan võimaldab saada ülevaadet teraviljakasvatuse kogukuludest, kuid lisaks sellele on juhile oluline saada ka informatsiooni tootmiskuludest kasvatatavate kultuuride lõikes. Selleks soovitab autor võtta kasutusele kuluobjektide arvestuse, mida majandustarkvara HansaRaama ka võimaldab. Lähtudes teooriast võib kuluobjektiks olla iga objekt, mille kulusid soovitakse eraldi mõõta ja arvestada (Drury, 2013, lk 22). Oluline on kuluobjektid seostada ettevõtte väljunditega, seega soovitab autor võtta kasutusele tabelis 11 nähtuvad kuluobjektid ning täiendada neid vastavalt ettevõtte vajadusele.

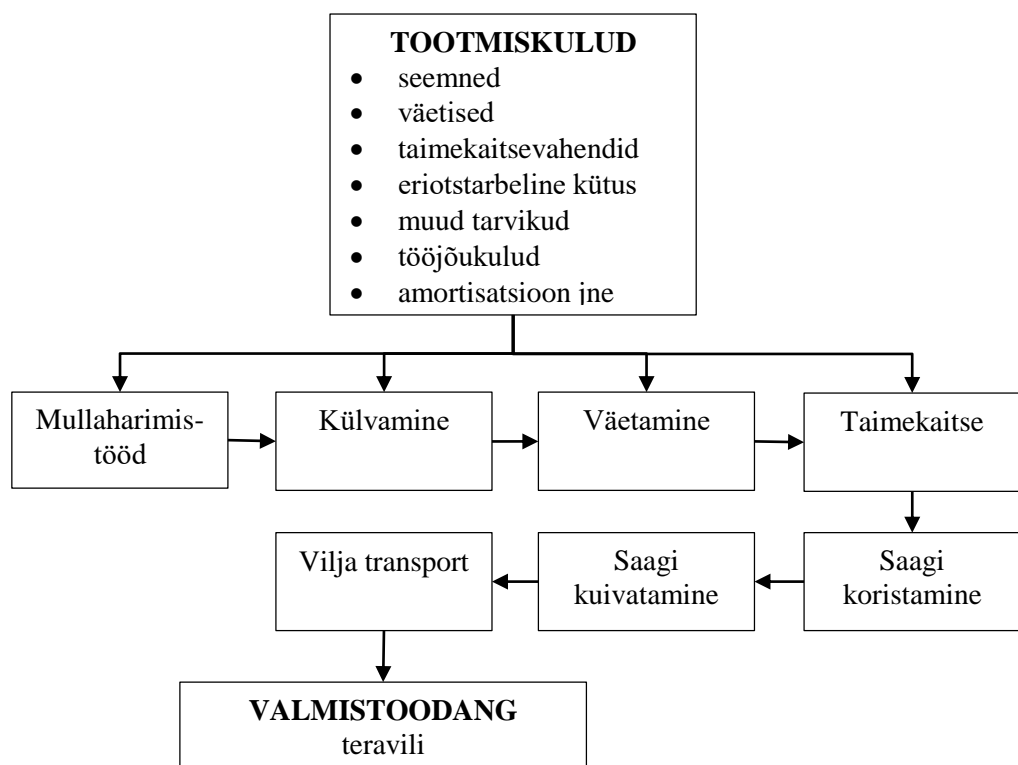
**Tabel 11.** Jürmets OÜ kuluobjektide klassifikatsioon

Kuluobjekt	Kuluobjekti kood
suvinisu	SN
talinisu	TN
suviuder	SO
taliuder	TO
taliraps	TR
suviraps	SR
hernes	HR
uba	UB

Allikas: autori koostatud

Kulude kajastamisel raamatupidamise süsteemis tuleb lisaks kulukonto määramisele, määrata ka konkreetse kuluga seotud kuluobjekt (näiteks suvinisu seeme Hamlet C2 määrata kuluobjektile „Suvinisu – SN). Kirjeldatud põhimõtte rakendamiseks soovitab autor lähtuda tootmiskulude arvestamisel teooria peatükis 1.1. (lk 10) kajastatud tootekulude ja perioodikulude põhimõttest. Kui praegu kantakse Jürmets OÜ raamatupidamises seemned, väetised ja taimekaitsevahendid nende soetamise hetkel kuludesse, siis parema arvestuse saamiseks tuleks võtta need varudena arvele ning kanda kuludesse vastavalt tegelikult kulunud kogusele.

Selleks, et paremini mõista teraviljakasvatuse kogukulude kujunemist, on joonisel 7 kujutatud Jürmets OÜ teraviljakasvatuse omahinna kujunemise protsess. Teraviljakasvatuse tootmise omahinna arvestamisel lähtutakse protsessikuluarvestuse põhimõtetest, kuna teravilja saagi saamiseks läbitakse erinevaid protsesse ning oluline ei ole mõõta mitte iga töö kulusid eraldi, vaid kulusid protsesside lõikes (Horngren, 2002, lk 285-286), mis võimaldaks arvestada valmistoodangu maksumust.



**Joonis 7.** Jürmets OÜ tootmise omahinna kujunemise protsess teravilja kasvatuse näitel (Hansen & Mowen, 2006, lk 228 näitel, autori modifitseeritud)

Kuna iga põllumajandustootja peab pidama põlluraamatut ning kandma sinna andmed tehtud tööde ja kasutatud materjalide kohta 10 päeva jooksul (Põlluraamatu vorm ja põlluraamatu pidamise kord, 2003), siis on autor koostanud tuginedes põlluraamatule (vt lisa 2) kasutatud materjalide kulusse kandmise vormi (vt lisa 3). Vorm on koostatud *Exeli-failina*, kuhu on sisestatud valemid koguste arvutamiseks. Andmed kantakse seemnete, väetiste ja taimekaitsevahendite normide ja kasutamise kuupäevade kohta. Kogused arvutatakse iga materjali lõikes vastavalt normile ja pindalale iga põllu kohta eraldi. Põlluraamatu täitmisel, on oluline silmas pidada, et joonisel 7 (lk 38) näidatud igas protsessi tehtavad tööd ning kasutatavad materjalid saaksid põlluraamatus kajastatud. Kord kuus või vastavalt ettevõtte vajadusel tehakse täidetud vormi alusel raamatupidamiskanne, konteerides kulunud kogused vastavatele kontodele ning seostades need kuluobjektidega.

Lisast 3 nähtav vorm võimaldab pidada arvestust põldude ja kultuuride lõikes, mis annab juhile hea ülevaate näiteks sellest, kui palju on igale kultuuridele kulunud materjale ning kui mõnele põllule on panustatud näiteks rohkem väetist, kas see on saagikuse mõttes ka majanduslikult ära tasunud. Kuna põlluraamatusse tuleb kanda iga põllu kohta ka sellelt saadud keskmine saak, siis võimaldab see teha võrdlusi kulude ja tulude kohta põldude ja kultuuride lõikes.

Kirjeldatud vorm võimaldab kajastada kuludesse põllumajanduses kasutatavate materjalide (seemned, väetise ja taimekaitsevahendid) koguseid. Kuna teravilja kuivatamise ning transpordi teenus ostetakse sisse, mille kohta peetakse arvestust vastavate aktidega, kust on näha transpordi puhul märja vilja kaal tonnides ning kuivatamise puhul nii märja kui ka kuiva vilja kaal, siis on vastavate aktide alusel võimalik ka kuivatamise ning transpordi kulud seostada vastava kuluobjektidega tonni täpsusega. Kulude, mida ei saa kindla mõõtühiku alusel kuluobjektidele jaotada, nagu näiteks põllumajandusmasinate varuosad, isikukaitsevahendid, eriotstarbeline diiselküte jne, soovib autor kasutada hektaripõhist kulukäiturit. Alljärgnevas tabelis 12 on vastavalt 2015. aasta külvipinnale toodud soovituslik kulukäituri määr. Näiteks põllumajandusmasinate varuosade kulude kajastamisel konteeritakse need vastavatele põllumajandusmasinate kontodele (vt lisa 1 soovituslik kontoplaan) ning lisaks jaotatakse need tabelist 12 nähtuvate kulukäituri määrade abil kuluobjektidele.

**Tabel 12.** Hektaripõhine kulukäituri määr 2015. aasta külvipinna järgi

Külvatud kultuur	Pindala (hektar)	Kulukäituri määr (protsentides)
Taliniisu	40	11
Suvinisu	97	27
Suvioder	222	62
Kokku	359	100

Allikas: Jürmets OÜ 2015. aasta raamatupidamise andmed, autori koostatud

Samade põhimõtete järgi jaotatakse ka kõik ülejäänud kulud (töötasud, amortisatsioon jne), mis on seotud teraviljakasvatusega, kuid mida ei saa konkreetse mõõtühikuga (tonn, kg) otse kuluobjektile kanda. Kogudes kõik kulud kuluobjektide lõikes kokku, on võimalik juhul saada ülevaade konkreetse kultuuri kuludest ning peale koristusperioodi lõppu teha vastavalt saagile arvutused tootmiskulude leidmiseks ühe tonni kohta. Informatsioon, mida võimaldab saada nii uus kontoplaan kui ka informatsioon kuluobjektide lõikes, on oluline analüüside tegemiseks nii saagiaasta kohta kui ka järgmise aasta planeerimiseks.

Lisaks soovitab autor kaaluda põllumajandusega seotud bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu kajastamist õiglase väärtuse meetodil. Selleks tuleks bioloogilise varade kasvatamisega tehtud kulud kajastada jooksva aasta kuluna, mida Jürmets OÜ raamatupidamises on tehtud ka seni, kuid lisaks võtta bioloogilised varad ja põllumajanduslik toodang (esmasel kajastamisel) bilansis arvele ning hinnata ümber õiglase väärtuse meetodil, tekkivaid muutusi kajastada kontol „põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus“. Selline lähenemine annab ettevõtte varadest (lõpetamata toodangust) ja finantsseisundist õiglasema pildi teraviljade kasvamise faasis, kui saak ei ole veel koristatud. Kui ettevõtte kõiki oma varasid bilansis igal hetkel ei kajasta, siis võib tekkida olukord, kus ettevõtte finantssuhtarvud ei ole õigesti arvutatud ning jäävad alla üldtunnustatud kriteeriumi, mistõttu võivad näiteks võlausaldajad teha ettevõtte finantsseisundi kohta valesid järeldusi.

Kokkuvõtvalt võib väita, et arvestades autoripoolse ettepanekuga muuta oluliselt Jürmets OÜ kontoplaani ning kasutades nii kuluobjektide arvestust kui ka seemnete, väetiste, taimekaitsevahendite kulusse arvestamise vormi, mis kajastab tegelikult kulutatud koguseid, on võimalik juhul saada ülevaade teraviljakasvatuse tootmise kuludest, analüüsida saagiaasta tulemusi, planeerida järgmist aastat ning langetada

vastavalt sellele vajalikke juhtimisotsuseid. Teiste tegevusalade puhul soovib autor sisse viia samalaadsed muudatused, mis võimaldaks saavutada ühtse kuluarvestussüsteemi ning parema ülevaate kulude kujunemisest tegevusalade lõikes.

## KOKKUVÕTE

Selleks, et olla konkurentivõimeline tänapäeva globaliseerivas majanduskeskkonnas on ettevõtte juhil järjest enam vaja täpsemat ja üksikasjalikumat informatsiooni organisatsiooni tegevuste, protsesside, ressursside kasutamise ning sellega tekkivate kulude kohta. Kuluarvestuse eesmärgiks on varustada kuluinformatsiooniga ettevõttesiseseid infotarbijaid kulude planeerimisel, kontrollil ning tegevustulemuste mõõtmisel toodete, teenuste, klientide jne lõikes, strateegiliste ja taktikaliste otsuste langetamisel ning ettevõtteväliseid infotarbijaid erinevate finantsaruannete näol. Detailse info saamiseks kuluarvestussüsteemist on oluline kulude liigitamine. Mida täpsemalt on ettevõttes kulude struktuur määratletud ning mida detailsemalt on kulud liigitatud, seda paremat infot on võimalik juhil otsuste tegemiseks saada.

Tänapäeva organisatsioonides on kaudkulude osakaal suurenenud ning järjest enam räägitakse, et traditsioonilised kuluarvestussüsteemid on piiratud oma kasutusvõimaluste poolest, kuna ei anna piisavat ülevaadet kulude kujunemisest organisatsioonis ning seostest kulude ja tegevuste vahel. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem lähtub ideoloogiast, et kulud ei teki ettevõttes iseenesest, vaid kulud on teatud tegevuste tulemusena. Tegevuspõhise kuluarvestuse puhul analüüsitakse ettevõtte tootmisprotsessi tegevuste lõikes, mis annab juhile hea ülevaate ettevõtte põhilistest tootmisprotsessidest ning nende parendusvõimalustest, kuid selle rakendamine ettevõtte arvestussüsteemis on keeruline, aeganõudev ja kulukas. Seega ei ole ühte optimaalaset kuluarvestussüsteemi, vaid iga ettevõtte peab kuluarvestussüsteemi valikul lähtuma ettevõtte info vajadusest ja võimalustest.

Empiirilises osas on uuritava ettevõtte näol tegemist metsa- ja põllumajandusega tegeleva ettevõttega, seega on töös välja toodud ka põllumajandus- ja metsamajanduse iseärasused. Põllumajandustootmise eripära kuluarvestuse aspektist lähtuvalt seisneb peamiselt tootmiseks kulutatavates bioloogilistes varades ja tootmistevõimes genereeritavates uutes bioloogilistes varades.

Jürmets OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsi tulemusena selgus, et see on liialt üldine ning ei anna juhile piisavalt ülevaatliku infot kulude kujunemise kohta. Objektiivsema info saamiseks kuluarvestussüsteemist on vajalik muuta kulude liigitamine detailsemaks. Autor soovib kulude kajastamiseks võtta kasutusele kontoplaani, kus kulud liigitatakse otsekuludeks ning kaudkuludeks ning lisaks võtta kasutusele koondkontod vastavalt tegevusaladele (põllumajandus, metsamajandus jne). Teraviljakasvatuse otsekulude all kajastatakse eraldi kontodel kasutatud seemneid, väetiseid, taimekaitsevahendeid, vilja kuivatamise ning transpordi teenust. Teraviljakasvatuse tootmise üldkulude all eraldi kontodel kajastatakse põllumajandusmasinate varuosad, eriotstarbeline kütus, põllumajandusmasinate kindlustusmaksed, isikukaitsevahendid ja muud teraviljakasvatusega seotud tarvikud.

Uus kontoplaan võimaldab saada ülevaadet teraviljakasvatuse kogukuludest, kuid lisaks sellele on juhile oluline saada ka informatsiooni tootmiskuludest kasvatatavate kultuuride (suvinisu, talinisu, suvioder, talioder, hernes, uba jne) lõikes. Selleks soovib autor võtta kasutusele kuluobjektide arvestuse, mida majandustarkvara HansaRaama ka võimaldab. Oluline on kuluobjektid seostada ettevõtte väljunditega, seega soovib autor määrata kuluobjektideks kasvatatavad kultuurid (nt talinisu) ning täiendada neid vastavalt ettevõtte vajadusele. Kulude kajastamisel raamatupidamise süsteemis tuleb lisaks kulukonto määramisele määrata ka konkreetse kuluga seotud kuluobjekt.

Kokkuvõtvalt saab väita, et Jürmets OÜ jaoks on vajalik olemasoleva kuluarvestussüsteemi arendamine, kuna hetkel kasutatav kuluarvestussüsteem vastab küll finantsaruandluse nõuetele, kuid sealt saadav info kulude kujunemise kohta ei ole piisav õigete juhtimisotsuste langetamiseks. Arvestades autoripoolse ettepanekuga muuta oluliselt Jürmets OÜ kontoplaani ning võtta kasutusele kuluobjektide arvestus, on võimalik juhil saada ülevaade teraviljakasvatuse tootmise kuludest, analüüsida saagiaasta tulemusi, planeerida järgmist aastat ning langetada vastavalt sellele vajalikke juhtimisotsuseid. Teiste tegevusalade puhul soovib autor sisse viia samalaadsed muudatused, mis võimaldaks saavutada ühtse kuluarvestussüsteemi ning parema ülevaate kulude kujunemisest tegevusalade lõikes.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Alaver, J., & Reinberg, L. (2002). *Juhtimisarvestus*. Tallinn: Deebet.
- Argliés, J. M., & Slof, E. J. (2003). The use of financial accounting information and firm performance: an empirical quantification for farms. *Accounting & Business Research*, 33, lk 251–273.
- Argliés, J. M., Garcia-Blandon, J., & Monllau, T. (2011). Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Revista de contabilidad*, 14, lk 87–113.
- Argliés, J. M., Sabata-Aliberch, A., & Garcia-Blandón, J. (2012). A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de contabilidad*, 15, lk 109–142.
- Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., & Foster, G. (2008). *Management and cost accounting*. Harlow: Prentice Hall.
- Buble, M. (2015). Tendencies in evolution of 21st century management. *Management: Journal of Contemporary Management Issues*, 20, 1–17.
- Cohen, S., & Kaimenaki, E. (2011). Cost accounting systems structure and information quality properties: an empirical analysis. *Journal of Applied Accounting Research*, 12, 5–25.
- Cokins, G. (1998). Why is Traditional Accounting Failing Managers? *AACE International Transactions*, 3, 1–4.
- Cooper, R., & Kaplan, R. S. (1992). Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage. *Accounting Horizons*, 6, 1–13.
- Drury, C. (2008). *Management and cost accounting*. (7th ed). South Western: Cengage Learning
- Drury, C. (2013). *Management and cost accounting*. (3rd ed) London: Cengage Learning.
- Erik, A. (2015, 7. detsember). Metsandussektor vaevleb tõsises kriisis. *Põllumeheteataja*. Loetud aadressil: <http://www.erametsaliit.ee/en/2015/12/10/metsandussektor-vaevleb-tosises-kriisis/>

- Euroopa Liit. Põllumajandus. (n.d) loetud aadressil  
[http://europa.eu/pol/agr/index\\_et.htm](http://europa.eu/pol/agr/index_et.htm)
- Garrison, R. H., Noreen, E. W., Chesley, G. R., & Carroll, R. F. (2001). *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. (5th ed). Toronto: McGraw Hill Ryerson.
- Gupta, K. M., & Gunasekaran, A. (2005). Costing in new enterprise environment: A challenge for managerial accounting researchers and practitioners. *Managerial Auditing Journal*, 20, 337–353.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2006). *Cost management: accounting and control*. (5th ed). Canada: Thomson Learning.
- Hinke, J., & Starova, M. (2014). The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. *Procedia Economics and Finance*, 12, lk 213 – 220.
- Hornigren, C. T., Sundem, G. L., Stratton, W. O., & Teall, H. D. (2002). *Management Accounting*. Toronto: Prentice Hall Canada.
- International Accounting Standard. (n.d.). IAS 41 – Agriculture. Retrieved from  
<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41>
- International Financial Reporting Standards. (2009). *Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline: Standard*. Loetud aadressil  
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/est/EstSMEs.pdf>
- Ittner, C. D., Lanen, W. N., & Larcker, D. F. (2002). The Association between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance. *Journal of Accounting Research*, 40, 711-726.
- Jiambalvo, J. (2004). *Managerial accounting*. (2nd ed). Hoboken (N.J.): Wiley
- Jinga, G., Dumitru, M., Dumitrana, M., & Vulpoi, M. (2010). Accounting systems for cost management used in the Romanian economic entities. *Accounting and Management Information Systems*, 9, 242–267.
- Jürmets OÜ raamatupidamise sise-eeskiri. (2013). Vändra: Jürmets OÜ
- Jürmets OÜ 2013. aasta majandusaasta aruanne. (2014). Vändra: Jürmets OÜ
- Jürmets OÜ 2014. aasta majandusaasta aruanne. (2015). Vändra: Jürmets OÜ
- Jürmets OÜ 2015. aasta finantsaruanded. (2016). Vändra: Jürmets OÜ
- Kaličanin, D., & Knežević, V. (2013). Activity-based costing as an information basis for an efficient strategic management process. *Economic Annals*, 58, 95-119.

- Kallunki, J. P., & Silvola, H. (2008). The effect of organizational life style on the use of Activity-Based Costing. *Management Accounting Research*, 19, 62-79.
- Kaplan, R. S., & Cooper, R. (2002). *Kulu ja tulemus: kuidas integreeritud kulusüsteemidega suurendada kasumlikkust ja tulemust*. Tartu: Fontese Kirjastus.
- Karu, S. 2008. *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis* I osa. Tartu: Rafiko.
- Keskkonaministeerium. (2010). Eesti metsanduse arengukava aastani 2020. Loetud aadressil [http://www.envir.ee/sites/default/files/elfinder/article\\_files/mak2020vastuvoetud.pdf](http://www.envir.ee/sites/default/files/elfinder/article_files/mak2020vastuvoetud.pdf)
- Kringkrai, N., Phaprukbaramee, U., & Suparak, J. (2015). Modern cost management innovatoin and performance: a conceptual model. *Allied Academies International Conference: Proceedings of the Academy of Accounting & Financial Studies (AAFS)*, 20, 107-123.
- Lucey, T. (2000). *Management accounting*. (4th ed). London: Continuum.
- Maaeluministeerium. (2013). Taimekaitsevahendite säästvakasutamise tegevuskava aastateks 2012–2017. Loetud aadressil <http://www.agri.ee/sites/default/files/content/arengukavad/tegevuskava-taimekaitsevahendid-2013.pdf>
- Maaeluministeerium. (2014). *Eesti teraviljasektori arengukava aastateks 2014–2020*. Loetud aadressil <http://www.agri.ee/et/uudised/arengukava-seab-eesmargiks-eessti-teraviljaekspordi-kahekordistumise>
- Menezes da Silva, R. L., Ciampaglia Nardi, P. C., & de Souza Ribeiro, M. (2015). Earnings Management and Valuation of Biological Assets. *Brazilian Business Review*, 12, lk 1–26.
- Narong, D. K. (2009). Activity-Based Costing and Management Solutions to Traditional Shortcomings of Cost Accounting. *Cost Engineering*, 51, 11–22.
- Põlluraamatu vorm ja põlluraamatu pidamise kord (2003). Riigi Teataja, 50, 742. Loetud aadressil <https://www.riigiteataja.ee/akt/565745?leiaKehtiv>
- Raamatupidamise seadus. (2002). Riigi Teataja I, 102, 600. Loetud aadressil <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv>
- Radu, M., (2013). Modernizing management accounting by the ABC method. *Internal Auditing & Risk Management*, 4, 1–11.
- Rahandusminiseerium. (2011). *RTJ 7 Bioloogilised varad*. Loetud aadressil <http://www.fin.ee/aruandluskorraldus>

- Sildvee, T. (2014, 21. november). Teravilja hind all. *Äripäev*. Loetud aadressil: <http://www.aripaev.ee/uudised/2014/11/21/sildvee-viljaekspordi-voimalused-ja-riskid>
- Zimmerman, J. L. (2003). *Accounting for decision making and control*. (4th ed.). Boston: McGraw-Hill/Irwin.
- Uusna, S. (2003). Hea taimekaitsetava juhend.
- Wampler, B., & DeBusk, G. (2016). Fixed overhead costs and financial reporting: accounting for unused capacity. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 11, 1-14.
- Wegmann, G. (2009). The Activity-Based Costing Method: Development and Application. *ICFAI Journal of Accounting Research*, 8, 7-22.
- Vooro, A. (2011). *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*. Tartu: Tarmest OÜ.

**Lisa 1. Osahingus Jürmets kasutuses oleva ja autori poolt soovitatud kulukontode võrdlus kontoplaanis**

Hetkel kasutuses olev kontoplaan		Autori poolt soovitatud kontoplaan	
Kood	Kirje	Kood	Kirje
<b>50500</b>	<b>KAUBAD, TOORE, MATERJAL JA TEENUSED</b>	<b>50000</b>	<b>KAUBAD, TOORE, MATERJAL JA TEENUSED</b>
50511	Kaubad, toore, materjal	<b>50100</b>	<b><i>TOOTMISE OTSEKULUD KOKKU</i></b>
505111	Ostetud kauba kulu	<b>50110</b>	<b><i>Teraviljakasvatuse otsekulud kokku</i></b>
50512	Materjali kulu (puit)	50112	Seemned
505121	Biloogilise vara muutus	50113	Väetised
50513	Laudaru karjäär	50114	Taimekaitsevahendid
50514	Ekskavaatori kulu	50115	Vilja tarnsport
50515	Treiler Fiegl	50116	Vilja kuivatamine
50516	Kinnistute majandamine	<b>50130</b>	<b><i>Metsamajanduse otsekulud kokku</i></b>
50517	Heina ülestootamise teenus	50131	Materjali kulu
50518	Metsa majandusliku väärtuse parandamine	50132	Kinnistute majandamine
50519	Masinate materjali kulu	50133	Metsamaterjali raie
50520	Belarusside kulu	50134	Metsamaterjali kokku- ja väljavedu
50521	Veoautode materjali kulu	<b>50150</b>	<b><i>Kruusa kaevandamise otsekulud kokku</i></b>
50522	Jeep ja kaubikud materjali kulu	50151	Materjali kulu
505221	Toyota land Cruiser 200 kulu	50152	Kaevandamise kulu
50523	Valmet 1997 materjali kulu	<b>50170</b>	<b><i>Muu tootmise otsekulu kokku</i></b>
50524	Valmet 1999 materjali kulu	50171	Materjali kulu
50525	Harvester Logman materjali kulu	<b>50200</b>	<b><i>TOOTMISE ÜLDKULUD KOKKU</i></b>
50526	harvester Sampo materjali kulu	<b>50210</b>	<b><i>Teraviljakasvatuse üldkulud kokku</i></b>
50527	Niiduk materjali kulu	50211	Põllumajandusmasinate varuosad

## Lisa 1 järg

50528	Laadur Liebherr materkali kulu	502111	Traktor Valtra T151EH
50529	Muu tootmisega seotud kulu	502112	Traktor Valtra A93H
50530	Võsagiljotiin Nisula 200E kulu	502113	Taimekaitseprits Hardi Navigaator
50531	Puidu hakkimise teenus	502114	Põlluprits John Deere
50532	Sõel Terex Warrior 1400	502115	Traktor John Deere 8335R
50533	Kivipurustaja Innocruch 30Cat	502116	Seemnekülvik RD400S
50534	Traktor Valtra T151EH		jne
50535	Teehõvli renr	50212	Eriotstarbeline kütus
50536	Väike traktor Polaris Sportman 850 XP	50213	Väiketarvikud
50537	Metsatõstuk Emppu 200 rent	50214	Tööriided, isikukaitsevahendid
50538	Metsaveokäru Emppu 2000 rent	50215	Põllumajandusmasinate kindlustusmaksed
50539	Vints 3500 Ibs rent	50216	Põllumajandusmasinate tehnohool
50540	Maaparandus (maaparandussüsteem)	50217	Põllumajandusmaa maamaks
50541	Metsamaterjali kokku- ja väljavedu	<b>50310</b>	<b>Metsamajanduse üldkulu kokku</b>
50542	Buldooser KOMATSU D41	50311	Metsamasinate varuosad
50543	Traktor Valtra A93H rent	503111	Harvester Logman
505431	Haagis Wielton NW-3; Ümberlaadimishaagis UMEGA	503112	Harvester Sampo
50544	Traktor Valtra A93H materjalikulu	503113	Traktor Belaruss
50545	Taimekaitseprits Hardi Navigaator Delta; põlluprits John Deere	503114	Valmet 1997
50546	Traktor Valtra N141 materjali kulu	503115	Valmet 1999
50547	Taimekaitsevahendid	503116	Võsagiljotiin Nisula 200E
50548	Ripppöördader Kverneland		jne
50549	Põllumajanduskulud	50312	Diiselmootor
50550	Tõstukile paigaldadav võsaniiduk Kronos	50313	Väiketarvikud
50551	Tõstukile paigaldadav võsaniiduk Kronos 855	50314	Metsamasinate kindlustusmaksed

## Lisa 1 järg

50552	Väetis	50315	Metsamasinate tehnohool
50553	Põimagregaat NZA 700	50316	Metsamaa maamaks
50554	Seemnekülvik RD400S	50317	Töörietus
50555	Kompleksmullaharimismasin Cultus 400	<b>50410</b>	<b><i>Kruusa kaevandamise üldkulud kokku</i></b>
50556	Mineraalväetise külvik Kuhn AXIS	50411	Karjäärimasinate varuosad
50557	Teravilja kuivatamise teenus	504111	Sõel Terex Warrior 1400
50558	Põllumajandustarvikud	504112	Kivipurustaja Innocruch 30Cat
50559	Traktor John Deere 8335R	504113	Laadur Liehhber
50560	Randaal Väderstad Carrier 925	504114	Buldooser Komatsu D41
50561	Teraviljakombain John Deere S690		jne
50562	Tööjõurent	50412	Diiselmootor
	<b>MITMESUGUSED TEGEVUSKULUD</b>	50413	Väiketarvikud
50600	Töörietus (kindad jne)	50414	Muu masinate kindlustusmaksed
50601	Muud töötajatega seotud kulud	50415	Muu masinate tehnohool
50611	Ruumide rent	50416	Muu masinate amortisatsiooni kulu
50612	Elekter	<b>50510</b>	<b><i>Muu tootmise üldkulu kokku</i></b>
50613	Vesi, kanalisatsioon	50511	Muu tootmise masinate varuosad
50612	Arendustasu raamatupidamise programm	50512	Karjäärimasinate kindlustusmaksed
50622	Telefon, internet	50513	Karjäärimasinate tehnohool
50623	Andmeside	<b>51000</b>	<b>MITMESUGUSED TEGEVUSKULUD</b>
50624	Post	<b>51100</b>	<b><i>Muud tootmise kulud kokku</i></b>
50625	Arvuti hooldus	51110	Elekter (garaaž, töökoda)
50631	Bürootarbed	51111	Isikliku sõiduauto hüvitis
50632	Raamatud, ajalehed	51112	Reklaam, kuulutus

## Lisa 1 järg

50636	Ruumide sisustus	51113	Koolitused, väljaõpe
50637	Büroomasinad, olmetehnika	51114	Maamaks
50638	Renditud põllumajandusmasinad	51115	Raskeveokimaks
50639	Prügi, koristusteenus	<b>51200</b>	<b>Üldhalduse kulud</b>
50641	Raamatupidamise teenus	51210	Elekter (kontor)
50642	Auditi teenus	51211	Vesi, kanalisatsioon (kontor)
50643	Juriidilised kulud	51212	Prügi, koristusteenus (kontor)
50651	Reklaam, kuulutused	51213	Kontoritehnika ja arvuti hooldus
50661	Hooldus	51214	Telefon, internet
50662	Jookev remont	51215	Bürootarbed
50663	Masinate parkla Liiva mü	51216	Post, ajalehed, ajakirjad
50664	Kontori kulud Uus 1	51217	Audiitori teenus
50665	Liiva mü sõidukite teenindushoone	51218	Juriidilised kulud
50666	Mädara pesuplats	51219	Liimemaksud
50670	Määrdeained	51220	Pangateenustasud
50671	Õlid	51221	Riigilõiv
50672	Tehnoülevaatus	51222	Ebatõenäoliselt laekuvad arved
50673	Garaazi kulud	<b>52000</b>	<b>TÖÖJÕU KULUD</b>
50674	Hooldusvahendid	52100	Juhataja palgakulu
50675	Sõidukite kindlustusmaksed	52150	Raamatupidaja palgakulu
50676	Ruumide (töökoja, territooriumi) kasutamine	52200	Tootmisega seotud töötajate palgakulu
50677	Isikliku sõiduauto kasutamise hüvitis	52300	Haigushüvitis
50678	Territooriumi hooldus	52400	Sotsiaalmaks (üldhaldusega seotud)
50679	Ostetud transporditeenus	52450	Sotsiaalmaks (tootmisega seotud)
50680	Kasutusrent	52500	Töötuskindlustusmaks (üldhaldusega seotud)

**Lisa 1 järg**

50681	Koolitused, konverentsid	52550	Töötuskindlustusmkase (tootmisega seotud)
50682	Seadmete rent	<b>53000</b>	<b>PÕHIVARA KULUM</b>
50685	Komanderingukulud	<b>53100</b>	<b><i>Masinate seadmete kulum</i></b>
50686	Liikmemaksud	53110	Põllumajandusmasinate kulum
50687	Panga teenustasu	53120	Metsamasinate kulum
50688	Maarent	53130	Karjäärimasinate kulum
50689	Riigilõiv	53140	Muu masinate kulum
50691	Muud tegevuskulud	<b>53200</b>	<b><i>Hoonete, rajatiste kulum</i></b>
50692	Ebatöenäoliselt laekuvad kulud	<b>53300</b>	<b><i>Inventari kulum</i></b>
	<b>Palgakulu</b>	53310	Põhivara allhindlus
50710	Palgakulu juhatajale	53320	Käibevara allahindlus
50711	Palgakulu	53330	Kahjum põhivara võõrandamisest
50712	Haigushüvitis	53340	Kahjum põhivara mahakandmisest
50713	Lisatasud, preemiad	<b>54000</b>	<b>MUUD ÄRIKULUD</b>
50714	Puhkusetasud	54110	Viivised
50715	Sotsiaalmaksu kulu	54111	Muud ärikulud
50716	Töötuskindlustusmakse		<b>ÄRIKASUM</b>
	<b>PÕHIVARA KULUM</b>		
50811	Põhivara kulum		
50812	Masinate, seadmete kulum		
50813	Hoonete, rajatiste kulum		
50814	Inventari kulum		
50815	Põhivara allhindlus		
50819	Käibevara allahindlus		
50911	Kahjum põhivara võõrandamisest		

**Lisa 1 järg**

50912	Kahjum põhivara mahakandmisest		
	<b>MUUD ÄRIKULUD</b>		
50921	Viivised		
50982	Raskeveokimaks		
50983	Maamaks		
50991	Muud ärikulud		

Allikas: Jürmets OÜ raamatupidamise sise-eeskiri, 2013; autori koostatud



### Lisa 3. Seemnete, väetiste, taimekaitsevahendite kulusse arvestamise näidisvorm

Jürmets OÜ seemnete, väetiste, taimekaitsevahendute kulusse arvestamise vorm

#### Suvinisu HAMLET C2

Põllu nr	Põllu nimi	Põllumassiivi nr	Pindala (ha)	Külvamise kuupäev	seemnete kogus <b>Hamlet 230 kg/ha</b>	Väetamise kuupäev	väetise kogus <b>YaraMila 18-18-18 200 kg/ha</b>	Väetamise kuupäev	Pealtväetise kogus <b>NS 30+7S 100 kg/ha</b>	Taimekaitse vahendiga pritsimise kuupäev	Taimekaitse vahendi nimi ja kogus <b>Ruter AA 3 l/ha</b>
30A	Kolbamäe	56950025385	4,56	19.apr	1049	19.apr	912	27.apr	456	05.mai	14
31A	Paadi	56950027253	3,87	19.apr	890	19.apr	774	27.apr	387	05.mai	12
44	Soosilla	56750017534	25,62	20.apr	5893	20.apr	5124	28.apr	2562	07.mai	77
76	Andrese	56950248267	3,27	22.apr	752	22.apr	654	29.apr	327	08.mai	10
33	Lageda	56550375604	3,1	24.apr	713	24.apr	620	30.apr	310	10.mai	9
	<b>Kokku</b>		<b>40,42</b>		<b>9297</b>		<b>8084</b>		<b>4042</b>		<b>121</b>

Allikas: autori koostatud

# **SUMMARY**

## **COST ACCOUNTING IN LIMITED COMPANY JÜRMEETS AND THE POSSIBILITIES FOR ITS DEVELOPMENT TO SUPPORT MANAGEMENT ACCOUNTING**

Jaanika Peterson

In a highly competitive business environment entrepreneurs need to be able to foresee the different scenarios of their activities and seek the best option among various opportunities. In order to do that, a manager needs information on about the activities, processes, resource use of their company and entailed costs. By having information on the structure of costs, their generation and association with activities, it is possible to manage their effective use.

Nowadays there are more and more discussions about traditional systems of cost accounting being limited in their possibilities for use, as they do not give a sufficient overview of the formation of costs in an organization and associations between costs and operation. Activity-based costing, on the other hand, seems to be an ideal solution for the allocation of costs, but its implementation in the accounting system of the company is complicated, time-consuming, and expensive. Thus, there is no single optimum costing system, instead, each company needs to make their choice in selecting a costing system based on the type of information that the company needs.

The aim of the present thesis is to make proposals for the development of cost accounting system of Jürmets Ltd to support management accounting and promote business activities. To pursue this, aim the following research tasks were set:

- to explain the essence of cost accounting and its association with management accounting;
- to give an overview of different cost accounting systems;

- to describe the characteristics of cost accounting in agriculture and forestry
- to give an overview of the activities of Jürmets Ltd;
- to analyse the cost accounting and cost accounting system of Jürmets Ltd;
- taking into account the conducted analysis, to highlight the drawbacks of cost accounting system and to establish principles to complete the components of cost accounting system.

In order to make executive decisions managers need information on how much a product, service or device costs. Every object the costs of which need to be measured and estimated is called a cost object. A cost object can be a product, service, source of supply, project, or activity. Allocation of costs between cost object is usually divided into two stages:

- costs are accumulated according to their classification into different categories (direct and indirect costs, temporary and permanent costs, etc.);
- subsequently costs are allocated to cost object.

Direct costs are costs which have a direct connection the object of cost and they are allocated directly to the cost object. Costs which lack a direct connection with the cost object are indirect costs and they are allocated to products/services with the help of cost drivers. When allocating indirect costs, principles of traditional cost accounting system (volume-based cost driver) or activity-based accounting (cost driver of activities) can be applied.

Jürmets Ltd has been operating for 19 years and their main fields of activity are the purchase and management of forest property. In addition, to a smaller extent, their activities also include excavation work, car transport and sale of gravel. In 2013 they started to grow grains. The analysis and study of cost accounting system of Jürmets Ltd was based on the method of document analysis and in order to gather necessary information, an interview was conducted with Mihkel Jürisson, Manager of Jürmets Ltd. As the importance of sales revenue of grain farming within the overall sales revenue is growing year by year in Jürmets Ltd, the thesis focuses mainly on the analysis of cost accounting in grain farming and the conclusions and suggestions were

made on its basis. Analysis was based on the code of procedure of the accounting of the company and the financial reports of 2013-2015.

Jürmets Ltd uses business software Hansa Raama for financial accounting and the costs are displayed according to chart 1 of income statement. As a result of the analysis of cost accounting system, it was revealed that it is too general and does not provide the manager with sufficiently comprehensive overview of the costing. In order to obtain more objective information about the cost accounting systems, it is necessary to make a more detailed categorization of costs. The author recommends to adopt for displaying costs a chart of accounts where costs are categorized into direct and indirect costs and to adopt, in addition, summary accounts according to fields of activity (agriculture, forestry, etc.).

A new chart of accounts makes it possible to get an overview of the total costs of grain farming, but in addition to that, it is important for the manager to receive information on the production costs by culture (spring wheat, winter wheat, spring barley, winter barley, peas, beans, etc.). To that end, the author recommends to use accounting of objects, which business software HansaRaama allows to do. It is vital to associate cost object with the output of the company, thus the author suggests the categorizing of culture to be grown (e.g. winter wheat) as cost object and to supplement them according to the needs of the company. When displaying costs in the accounting system it is necessary to set not only cost account but also a cost object connected with a specific cost.

In conclusion it can be said that taking into consideration the author's suggestion to change substantially the chart of accounts of Jürmets Ltd and to implement the accounting of cost object it is possible for a manager to have an overview of the production costs related to grain farming and to make necessary management decisions. In case of other fields of activity, the author recommends to make similar changes, which will make it possible to achieve a unified cost accounting system and a better overview of costing by field of activity.

## **Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks**

Mina, Jaanika Peterson,

annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

„Kuluarvestus osaühingus Jürmets ja selle arendusvõimalused juhtimisarvestuse toetamiseks“,

mille juhendaja on Varje Kodasma,

- 1.1.reprodutseerimiseks säilitamise ja üldsusele kättesaadavaks tegemise eesmärgil, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace-is lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
- 1.2.üldsusele kättesaadavaks tegemiseks Tartu Ülikooli veebikeskkonna kaudu, sealhulgas digitaalarhiivi DSpace'i kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. olen teadlik, et punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid õigusi.

Pärnus, **18.05.2016**