

TARTU ÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ille Lugna

**KULUARVESTUSSÜSTEEMI TÄIUSTAMINE
PARDATOITLUSTUSETTEVÖTTE AIRO CATERING
SERVICES EESTI OÜ NÄITEL**

Magistritöö ärijuhtimise magistrikraadi taotlemiseks ärijuhtimise erialal

Juhendaja: professor Toomas Haldma

Tartu 2017

Soovin suunata kaitsmisele
(juhendaja professor Toomas Haldma)

Kaitsmisele lubatud “.....“ 2017. a.

Olen koostanud töö iseseivalt. Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjandusallikatest ja muljalt pärinevad andmed on viidatud.

.....

(Ille Lugna)

SISUKORD

SISSEJUHATUS	5
1. KULUARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED	
PARDATOITLUSTUSETTEVÖTTES	9
1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja komponendid.....	9
1.1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus.....	9
1.1.2. Kululiikide arvestus	13
1.1.3. Kulukohtade arvestus.....	15
1.1.4. Kulukandjate arvestus.....	17
1.2. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem ja selle loomise protsess ettevõttes	23
1.3. Pardatoitlustusettevõtte väärtusahel ja selle mõju kuluarvestusele	27
1.3.1. Pardatoitlustusettevõtte väärtusahel ja põhitegevused.....	27
1.3.2. Pardatoitlustusettevõtte kuluarvestuse eripärad.....	33
2. AIRO CATERING SERVICES EESTI OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEMI	
ANALÜÜS JA TÄIUSTAMISE VÕIMALUSED	37
2.1. Pardatoitlustusettevõtte Airo Catering Services Eesti OÜ tegevuse ülevaade.	37
2.2. Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi analüüs	44
2.2.1. Kululiikide arvestuse analüüs ja täiustamine.....	44
2.2.2. Kulukohtade arvestuse analüüs ja täiustamine	48
2.2.3. Kulukandjate arvestuse analüüs ja täiustamine	58
2.3. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine	70
KOKKUVÕTE.....	79
VIIDATUD ALLIKAD	83
LISAD	88
Lisa 1. Lufthansa Grupi catering'i valdkonna opereerimise finantsilised ja	
statistilised näitajad aastatel 2007–2015.....	88
Lisa 2. Airo Catering Services Eesti OÜ organisatsiooni struktuuri	
muudatusettepanek	89

Lisa 3. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooria „Mitmesugused tegevuskulud“ alajaotus	90
Lisa 4. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooria „Tööjõukulud“ alajaotus	91
Lisa 5. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukontod kasumiaruandes	92
Lisa 6. Airo Catering Services Eesti OÜ-s loodava tegevuspõhise kuluarvestuse tegevuspõhised kulukontod	96
Lisa 7. Muudatusettepanekud Airo Catering Services Eesti OÜ kulukohtade arvestuse täiustamiseks	101
Lisa 8. Muudatusettepanekud Airo Catering Services Eesti OÜ kululiikide ja kulukogumite arvestuse täiustamiseks.....	102
Lisa 9. Tootmisosakonna tegevusnimekiri	103
Lisa 10. Lennukite teenindamise osakonna tegevusnimekiri	106
Lisa 11. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – tasuta pardateenindus	107
Lisa 12. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – pardamüük pardal tarbimiseks.....	108
Lisa 13. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – pardamüük kaasa ostmiseks	109
Lisa 14. Nõudepesu tegevusnimekiri	110
Lisa 15. Airo Catering Services Eesti OÜ tegevuste hierarhia.....	111
Lisa 16. Kulude kujunemine jääktulu analüüsil	112
SUMMARY	113

SISSEJUHATUS

Tänapäeva konkureerivas pardatoitlustusäris ei piisa vaid raamatupidamise põhitõdede tundmisest. Pardatoitlustusega seotud toodete ja teenuste tarbijad ning vahendajad, lennuettevõtjad, nõuavad teenuse pakkujalt oma äri tõhusa toimimise jaoks enam. Selle sajandi alguses oli enamlevinud pardatoitlustuse teenusestandardiks täistoitlustus kõikidele reisijatele olenemata pardakaardil kuvatud piletiklassist. See tähendas teenusepakkujale enamasti stabiilset tootmiskahtu, kulude detailne jaotamine polnud eesmärk omaette. Ajad on muutunud, klient soovib teada, milline teenus kui palju maksab, et seeläbi tagada oma klientide heaolu ja ettevõtte jätkusuutlikkus. Erinevad pardatoitlustusega seotud teenused on lahku löödud – toitlustamine, lennuki teenindamine vajalike operatiivmasinatega ja pardamüük, mida korraldab pardatoitlustusettevõtte, aga teostab lennuettevõtja salongipersonal. See eeldab teenuse pakkujalt täielikku teadmist ettevõtte kulude struktuurist.

Paremate majandustulemuste saavutamiseks peab pardatoitlustusettevõtte tegutsema võimalikult läbimõeldult, optimeerides olemasolevate ressursside kasutamist, samal ajal tagades tellimuste täitmise ja teenindamise. Seega ei saa kulusid vaadelda vaid finantsjuhtimise kontekstis. Omades infot kulude struktuurist, tekkemehhanismist ja seostest ettevõtte väljundi(te)ga seotud tegevustest, on võimalik kulude kasutamist ja hulka suunata.

Ettevõtte raamatupidamise süsteemist saab andmeid kulude kogusumma kohta kululiikide kaupa. Nende ettevõtete käekäik, kes on süüvinud kuluarvestusse ja pööravad sellele suuremat tähelepanu, on parem kui konkurentidel. Edukuse aluseks on ettevõtte toote- ja/või teenusteportfelli arvesse võttes objektiivset juhtimisinfot võimaldava kuluarvestussüsteemi loomine. Universaalset, kõigile ettevõtetele sobivat kuluarvestussüsteemi ei ole olemas, see tuleb kujundada vastavalt ettevõtte spetsiifikale ja juhtimisvajadustele. Efektiivne kuluarvestussüsteem pardatoitlustusettevõttes annab juhtidele võimaluse analüüsida pardateeninduse pakkumisel tekkivaid kulusid, hinnata

nende otstarbekust ning saada hinnakujundamiseks vajalikku informatsiooni. Kuluarvestussüsteemi all mõistetakse kulude arvestuses kasutatavaid meetodeid, tehnikaid, põhimõtteid, juhendeid, protseduure ja tegevusi, mis on vajalikud kulude juhtimiseks ja arvestuseks ettevõttes.

Kuluarvestuse korraldus ettevõttes sõltub suurel määral pardatoitlustusteenuste kulude juhtimiseks ja hinnakujundamiseks vajaliku teabe olemasolust. Traditsioonilise kuluarvestuse meetodil arvatud kulud toodetele ja teenustele on tihti väärad üldkulude suurenenud osakaalu tõttu. Üha enam ettevõtteid võtab kasutusele tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi. Selle eelisteks on kuluarvestuse täpsus ja üldkulude jagamine põhjuse-tagajärje seose alusel.

Iga ettevõtte juht seisab silmitsi väljakutsega, kuidas paremini juhtida kulusid, tagades sujuva tootmise ja teenindamise. Isegi väiksed või keskmise suurusega ettevõtted võivad oma eripärast sõltuvalt olla keerukad ja nõuda kõrgematasemelisi andmeid opereerimaks efektiivselt. Omahinna määramine efektiivse opereerimise ja kuluarvestuse tulemusena tagab tõenäoliselt toote või teenuse ligikaudse õige hinna.

Võttes arvesse suurenenud konkurentsi ja lennuettevõtjate hinnatundlikkust, on pardatoitlustusettevõtjatele väga oluline täiustada olemasolevat kuluarvestussüsteemi, mida mõjutab toodete ja teenuste segmenteeritus. Ettevõtte jaoks on äärmiselt tähtis saada täpne ülevaade toodete ja teenuste omahindade kujunemisest ning nende kasumlikkusest. Selleks on vaja analüüsida olemasolevat kuluarvestussüsteemi, leida selle kitsaskohad ja pakkuda välja võimalikud parendusmeetmed. Pardatoitlustusettevõtete kasutatavad kuluarvestussüsteemid pole muutunud turutingimustega enamasti kaasas käinud ega võimalda seega saada vajalikul määral infot ettevõttes toimuvate protsesside ja nendega seotud kulude kohta.

Käesoleva magistritöö eesmärgiks on Airo Catering Services Eesti OÜs kasutatava kuluarvestussüsteemi analüüsi tulemusena tuua välja kitsaskohad ning pakkuda välja lahendused kuluarvestussüsteemi täiustamiseks.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püstitanud järgmised uurimisülesanded:

- anda ülevaade kuluarvestussüsteemi teoreetilistest alustest;

- kirjeldada tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi loomise etappe;
- käsitleda pardatoitlustusettevõtte kuluarvestussüsteemi eripärasid;
- analüüsida Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi;
- tuua analüüsist lähtudes välja kuluarvestussüsteemi komponentide täiustamise võimalused;
- töötada Airo Catering Services Eesti OÜ jaoks välja tegevuspõhise kuluarvestuse põhimõtted rõhuasetusega tootmise ja teenindamisega seotud tegevuste ressursikuludel.

Töö koostamisel kasutatakse meetoodiliste võtetena Airo Catering Services Eesti OÜ dokumendianalüüsi, ettevõtte majandusnäitajate analüüsi, ettevõtte põhitegevuste kaardistamist mittesekkava vaatluse kaudu ja töötajate intervjueerimist. Viiakse läbi intervjuud ettevõtte juhiga, pearaamatupidajaga, raamatupidajaga ja võtmekliendihalduriga, et selgitada välja hinnang olemasolevale kuluarvestussüsteemile, tuua välja puudused ja täiendamisvajadused.

Uurimisülesannete täitmiseks on magistritöö jaotatud kaheks peatükiks. Töö teoreetilise osa esimeses alapunktis selgitatakse kuluarvestuse olemust koos põhikontseptsioonide käsitlemisega. Seejärel vaadeldakse kuluarvestussüsteemi komponente, milleks on kululiikide, -kohtade ja -kandjate arvestus. Ühe alapunktina on kirjeldatud tegevuspõhist kuluarvestust ja selle rakendamise võimalusi ettevõttes. Viimases alapunktis tuuakse välja pardatoitlustusettevõtte väärtusahel ning selle mõju kuluarvestusele.

Töö empiiriline osa keskendub Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsile rõhuasetusega ettevõtte kuluarvestuse süsteemi komponentidel ning saadud analüüsitulemuste põhjal hinnangute andmisele. Iga alapunkti lõpus teeb autor ettepanekud kuluarvestussüsteemi komponentide täiustamiseks. Samuti käsitletakse töö empiirilises osas tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamise võimalusi, kaardistades ettevõtte tegevusprotsessid.

Magistritöö autor tänab toetavat mentorit Rita Pappat, kes julgustas valima töö teemaks pardatoitlustusettevõttega seonduvat, Airo Catering Services Eesti OÜ töötajaid igakülgse abi ja hea koostöö eest ning oma juhendajat professor Toomas Haldmat asjakohaste märkuste ning sisukate nõuannete eest.

Märksõnad: kularvestussüsteem, traditsiooniline kularvestus, tegevuspõhine kularvestus

1. KULUARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED PARDATOITLUSTUSETTEVÖTTES

1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus ja komponendid

1.1.1. Kuluarvestussüsteemi olemus

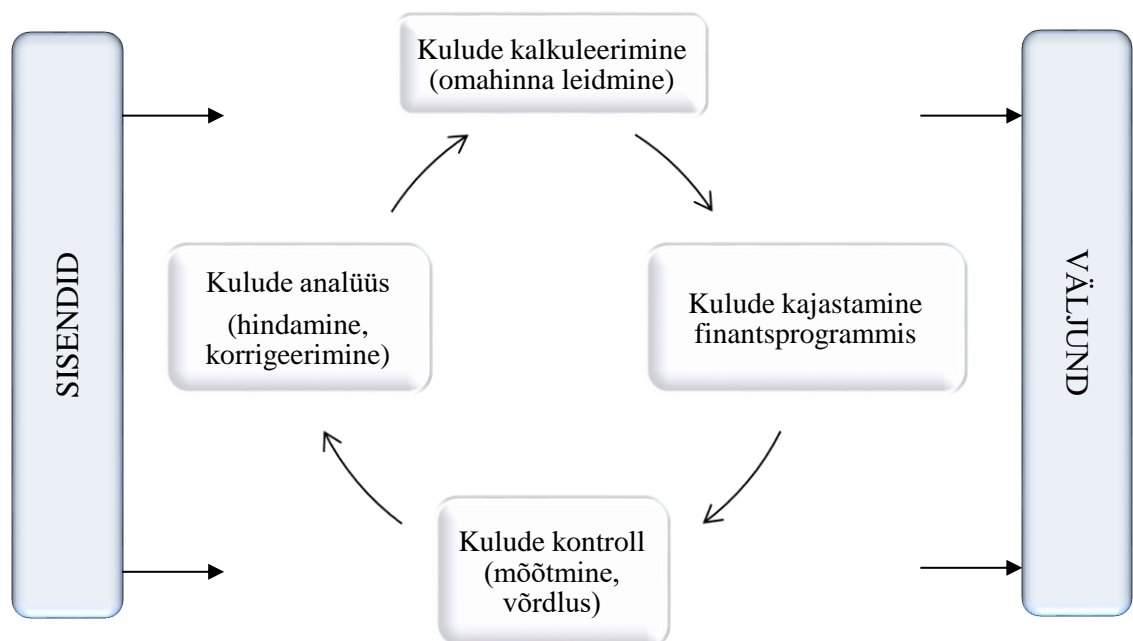
Kuluarvestust peetakse üheks majandusarvestuse osaks koos finants- ja juhtimisarvestusega (Alver 2009: 61). Kõik nimetatud majandusarvestuse komponendid teenivad eri eesmärke, olles samal ajal on juhtkonna jaoks informatsiooniallikaks. Mõni aeg tagasi vaadeldi kuluarvestust juhtimisarvestuse keskse valdkonnana, aga praegu saab kuluarvestust pidada üheks majandusarvestuse osaks juhtimis- ja finantsarvestuse kõrval. Majandusarvestuse valdkondades eristatakse finants-, juhtimis- ja kuluarvestuses kahte põhieesmärki. Esimene on andmete ajaline mõõde – möödunud perioodi andmed *versus* prognoositud andmed. Teiseks erinevuseks on andmesaajate sihtgrupp – ettevõttesisesed või -välised infotarbijad. Juhtimisarvestus on suunatud ettevõtte juhtidele, kelle ülesandeks on võtta vastu spetsiifilisi otsuseid ettevõtte eesmärkide elluviimiseks. Nende jaoks ei ole oluline üksikasjaliku info saamine, vaid otsustusprotsessis toetutakse majandustegevuse kokkuvõtetele. Finantsarvestus keskendub välistarbijale suunatud finantsandmete loomisele. Kontrastiks on kuluarvestus, mille sihtgrupiks on ettevõttesisesed infotarbijad. Andmeteks on nii finantsilised kui ka mittefinantsilised sisendid (Bhimani *et al.* 2008: 5). Selleks, et kõik infotarbijad saaksid vajalikke andmeid, peavad need olema täpselt ja mõistlikult kajastatud.

Autor toob Harperi (1995: 7) käsitlusele tuginedes välja finantsarvestuse, juhtimis- ja kuluarvestuse erinevused, mis on järgmised:

- finantsarvestus on seotud rahaga kui füüsilise majandusliku ressursiga;
- juhtimisarvestus käsitleb juhtimisplaanide ja -otsuste majanduslike tagajärgede mõõdistamist (raha kui majandusliku edukuse mõõdupuu);

- kuluarvestus käsitleb ettevõtte osakondade majandustegevuse (sh protsesside ja tarvikute) ja valmistatud toodete või pakutud teenuste väärtuste mõõdistamist.

Kuluarvestussüsteem annab ettevõttes ülevaate tekkinud kuludest ja on aluseks finantsaruannete koostamisel. Kuluarvestussüsteeme saab liigitada lähtuvalt kulude mõõtmise ja kogumise meetoditest, üldkulude jaotamise meetoditest või kulude liigitusest ja kulukandjatele jaotamise ulatusest (Karu 2008: 85–88). Kuluarvestust võib käsitada protsessina, mis koosneb järjestikustest etappidest (vt joonis 1). Protsessi sisendiks on ettevõtte tegevusega seotud kulud. Protsessi etappideks on kulude kalkuleerimine, omahinna arvestamine, kulude kajastamine, kulude kontroll ja kulude analüüs. Kulude kalkuleerimine peab vastama küsimusele, miks kulutusi tehakse. Kulude kajastamine vastab küsimusele, kuidas kulusid kajastatakse, kulude kontroll hindab kulude arvestamise täpsust ning kulude analüüs annab hinnangu kogu protsessi kvaliteedile. Väljundiks saab lugeda ettevõtte kuluarvestuse eesmärki, mida soovitakse kuluarvestusega saavutada – kulude arvestamine finantsaruandluseks, kulude kontroll või toote/teenuse kasumlikkuse analüüs.



Joonis 1. Kuluarvestus kui protsess (autori koostatud).

Kuluarvestust kui protsessi kirjeldab funktsioonide ja eesmärkide täitmine, mida saab vaadelda protsessi eri etappidena. Kaplan (2002: 18) on toonud välja kolm peamist kuluarvestuse funktsiooni, milleks on:

- varude hindamine, valmistoodangu kulude mõõtmine finantsaruannete jaoks;
- tegevuste, toodete, teenuste, klientide kulude mõõtmine;
- juhtidele protsesside efektiivsuse kohta majandusliku tagasiside tagamine.

Nimetatud funktsioonid on protsessi väljundiks. Lisaks on Haldma ja Karu (1999:10) toonud välja kulude planeerimise, mis liigitub kuluarvestuse üldiste eesmärkide alla. Peale üldiste eesmärkide, mis on suunatud pigem finantsaruandluse tarbeks, on kuluarvestusel ka spetsiifilised eesmärgid (*Ibid.*: 10):

- toodete ja teenuste omahinna ja müügihinna kalkuleerimine;
- materiaalsete ressursside kasutamise efektiivsuse kontroll;
- juhtimisotsuste kulukeskse informatsiooniga varustamine;
- ettevõttesiseste tulemusüksuste tegevustulemuste kindlaksmääramine ja ettevõtte jooksva majandustulemuse hindamine.

Kõik nimetatud kuluarvestuse funktsioonid (Kaplan 2002: 18) ja eesmärgid (Haldma, Karu 1999: 10) peavad aitama suunata ettevõtte edasist käekäiku, võttes arvesse kuluarvestusest saadud tagasisidet. Usaldusväärse tagasiside tarvis peavad kuluarvestuse andmed olema korrektsed ja asjakohased.

Eesmärgini jõudmine eeldab kasutuskõlblikku kuluarvestust, millel on kuus reeglit (Pärl 2016: 14–16).

- Andmete saamiseks ja nende kvaliteedi parandamiseks tuleb teha piisavalt investeringuid.
- Kuluinformatsiooni ehk ressursikasutuse info ja kvaliteet sõltuvad suures osas ettevõttes töötavatest inimestest ning nendevahelisest koostööst.
- Püsikulude kaasamisel omahinda peab selle kasutamisel juhtimisotsusteks olema väga ettevaatlik.
- Finantsarvestuse reeglite alusel toodetele leitud omahind ei ole üldjuhul sobilik juhtimisotsuste tegemisel.

- Enam ei ole oluline mitte see, kui suur on toote või teenuse täpne omahind, vaid hoopis see, kuidas suudetakse olemasolevat võimsust kasutada ning kui palju toodet või teenust suudetakse ühes ajaühikus toota ja maha müüa.
- Tuleb hästi teada organisatsiooni kulude struktuuri.

Eri autorid on „kulu“ mõistet erinevalt defineerinud (vt tabel 1). Autor toob nendest välja mõned. Estermann ja Claeys-Kulik (2013: 8) on defineerinud kulu kui kasutatud ressursside või olemasolevate kohustuste rahalist väärtust, mis on tekkinud tegevuse või teenuse pakkumise tagajärjel. Juhtimise seisukohast on kulu ohverduks või ressurssidest loobumine teatud eesmärgi saavutamiseks (Horngren *et al.* 2014: 142). Buchanan (1969: 38–39) toob välja kulude subjektiivsuse: kulud nähakse otsustaja vaatenurgast. Kulu mõiste on üldine, kuna see ei seostu konkreetse objektiga.

Tabel 1. Kulu definitsioonid eri autorite kuluarvestuse käsitluses

Autor	Kulu definitsioon
Estermann, Claeys-Kulik	Kulu on kasutatud ressursside või olemasolevate kohustuste rahaline väärtus, mis on tekkinud tegevuse või teenuse pakkumise tagajärjel.
Horngren, C., Sundem, G. L., Burgstahler, D., Schatzberg, J.	Juhtimise seisukohast on kulu ohverduks või ressurssidest loobumine teatud eesmärgi saavutamiseks
Buchanan	Kulud on subjektiivsed, kuna neid nähakse otsustaja vaatenurgast.

Allikas: autori koostatud.

Ettevõtte kuluarvestussüsteem koosneb omavahel seotud komponentidest, millele kuluarvestuses keskendutakse (Karu 2008: 72):

- kululiikide arvestus,
- kulukohtade arvestus,
- tegevuste kulude arvestus,
- kulukandjate (kuluobjektide) arvestus.

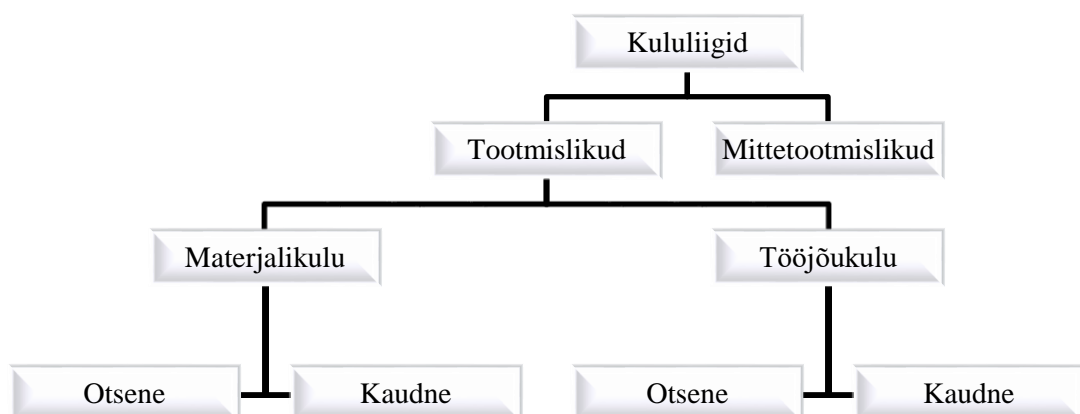
Nende komponentide kaudu toimib ettevõtte kuluarvestussüsteem. Traditsioonilises käsitluses on põhirõhk kululiikide, -kohtade ja -kandjate arvestusel. Need kolm komponenti võimaldavad detailselt arvestada ja analüüsida ettevõttes tekkivaid kulusid ning nende mõju tuludele ja kasumile (Lääts, Peets 2004: 1). Kuna antud töös on vaatluse all kuluarvestussüsteemi täiustamise võimalused sihiga ajakohastada omahinna leidmise

meetodeid ja valemide, soovib autor rõhutada ka tegevuste kulude arvestuse vajalikkust, mida ei saa antud ärivaldkonnas ignoreerida. Tegevuste kulude arvestus on üks osa tegevuspõhisest kuluarvestusest (*activity-based costing*), mida kirjeldatakse töö järgmistes peatükkides.

Käesolev alapunkt andis lühiülevaate kuluarvestuse olemusest ja eesmärkidest ning tõi välja kulu definitsioonid eri autorite käsitlustes. Töö autori hinnangul saab kokkuvõtvalt väita, et kuluarvestusest on saanud finants- ja juhtimisarvestuse kõrval arvestatav majandusarvestuse osa, tingituna tihedast konkurentsist ettevõtluses. Järgnevates alapunktides vaadeldakse detailsemalt kuluarvestussüsteemide komponente – kululiikide, -kohtade ja kulukandjate arvestust.

1.1.2. Kululiikide arvestus

Kuluarvestuse eesmärkide saavutamise üheks aluseks on kululiikide arvestus (*cost element accounting*), mis ühtlasi on ettevõtte kuluarvestussüsteemi üheks komponendiks. Ettevõttes tekkivaid kulusid saab liigitada mitmeti, nendest kõige lihtsam võimalus on rühmitada kululiikide (*cost item, cost element*) kaupa. Kulude liigitamise käigus eristatakse kululiigid ja rühmitatakse loogilistesse rühmadesse, kulukogumitesse, lähtuvalt kulude olemusest, funktsioonidest või kasutamisest ettevõttes (CIMA 2000: 27). Kululiikideks on materjalikulu, tööjõukulu ja üldkulu (*overhead*) (Khan, Jain 2007: 1–11). Joonisel 2 on toodud kululiikide jaotus erinevate tunnuste alusel.



Joonis 2. Kululiikide jaotus erinevate tunnuste alusel (Khan, Jain 2007: 1–11).

Joonisel 2 toodud kululiigid on üldised ega anna spetsiifilist infot kulude olemuse kohta, näidates aga ära ettevõttes kasutatava ressursi hulga kulu struktuuri alusel. Siiski on antud struktuuri alusel ettevõtte kogukuludest kergesti leitav esmane informatsioon materjali-, tööjõu- või üldkulude osakaalu kohta. Selleks et kulusid detailsemalt vaadelda ja saada täpsemat informatsiooni juhtimisotsuste tegemiseks, liigitatakse kulud nende olemuse ja eesmärgi järgi loogilistesse kulupaaridesse. Moriarity ja Allen (1986: 25–31) toovad välja neli kriteeriumi kulude liigitamiseks.

1. Seotusest tootmisega: tootmislikud (*manufacturing costs*) ja mittetootmislikud (*nonmanufacturing costs*) kulud (raamatupidamislik informatsioon).
2. Seotusest tootmisega: tootekulud (*inventoriable costs/product costs*) ja perioodi kulud (*period costs*) (raamatupidamislik informatsioon).
3. Käitumuslikust aspektist lähtuvalt: püsi- (*fixed costs*) ja muutuvkulud (*variable costs*) (eelarvestamiseks ja otsustamiseks).
4. Seotusest kulukandjaga: otsesed (*direct costs*) ja kaudkulud (*indirect costs*) (informatsioon omahinna arvestamiseks).

Ülaltoodud jaotus muudab kuluinformatsiooni detailseks. Esimene kriteerium, millest lähtudes kujunevad ülejäänud kulude kriteeriumid, on tootmislikud ja mittetootmislikud kulud. Nagu nimetuski ütleb, tuleneb selle kulude kriteeriumi määratlus kulude seotusest tootmisega. Tootmislikeks kuludeks loetakse ettevõttes kõiki kulusid, mis tekivad otseselt toote toomisel ja/või teenuse pakkumisel. Tootmislikeks kuludeks on tootmis- ja teenindustöölise palgakulu, toorainekulu, pakkematerjalid ja kommunaalkulud. Mittetootmislikud kulud on seotud ettevõtte juhtimisega, nendeks on näiteks administratiivtöötajate palgad, õigusabi- ja auditikulud.

Teiseks kulude kriteeriumiks on toote- ja perioodi kulud. Aluseks on kulude periodiseerimine. Tootekulud on toorme, materjali ja müügiga (toote valmistamise ning teenuse pakkumisega) tekkinud kulud, mis kajastuvad bilansis varudena. Tüüpiliseks tootekuluks on toodetava tootega või pakutava teenusega seotud kulu. Perioodi kulud tekivad, kui mingisuguseid kulusid, näiteks kindlustus- või liisingulepinguid, on võimalik kulusse kanda etteantud perioodi kaupa.

Püsi- ja muutuvkulud on seotud ettevõtte tegevusega, olgu selleks tootmis- või teenindusettevõtte. Kui tootmise või teenindamise mahud muutuvad ja seoses sellega ka kulud, on tegemist muutuvkuludega. Samas on ettevõtetel kulusid, mis pole seotud mahtudega ja jäävad konstantseks teatud perioodiks, neid nimetatakse püsikuludeks (Drury 2001: 25). Sellisteks kuludeks on igakuised liisingmaksed, administratiiv- ja keskastmejuhtide tööjõukulud, kindlustuskulud.

Viimaseks kulu kriteeriumiks on otse- ja kaudkulud. Moriarity ja Allen (1986: 28–29) seletavad selle kulupaari erinevust seotusega tekkinud kulu kulukandjaga. Mõlemat kulu saab siduda kulukandjaga. Erinevalt kaudsest kulust saab otsekulu siduda konkreetse kulukandjaga. Hoolimata sellest, et kaudset kulu ei ole võimalik siduda kulukandjaga, on äärmiselt tähtis tagada, et kaudkulud oleksid proportsionaalselt jagatud, kuna nende määr mõjutab oluliselt toote või teenuse omahinda. Kaudseteks kuludeks on energiakulud.

Tehtud ülevaatest saab järeldada, et üks ja sama kulu võib ühtaegu kuuluda mitmesse rühma. Näiteks on toormaterjali kulu nii otse- kui muutuvkulu, ettevõtte autode liisingmaksed on tootmis- ja perioodikulud. Selliseid näiteid võib tuua mitmeid. Järgnevalt toob autor pardatoitlustusettevõtte kolme kuluelemendi seotuse kululiikidega.

Kokkuvõtvalt hindab töö autor kululiikide arvestuse juures ettevõtte kulude kompleksse ja süsteemse käsitlemise olulisust, mis tagab korrektsete raamatupidamisaruannete koostamise. Oluline on meeles pidada, et kululiigituse alusel saadud andmeid pole võimalik eraldiseivana juhtimisotsusteks kasutada, kuna kulud ei ole kajastatud ettevõtte tegevusprotsesside lõikes.

1.1.3. Kulukohtade arvestus

Kulude täiendavaks analüüsiks ja kulude läbipaistvuse tagamiseks on vaja teada, miks ja millistes ettevõtte struktuuri või protsessi osades kulud tekivad. Siin tulebki mängu järgmine kuluarvestussüsteemi komponent, kulukohtade arvestus (*cost center accounting*). Kulukohtade määramisel võetakse aluseks ettevõtte funktsionaalne struktuur, tehnoloogilised protsessid ja nendevahelised seosed. Kulukohtade sidumine kindlate tegevustega tagab kulukohtade usaldusväärse arvestuse. Kulukohtade arvestuse peamised ülesanded on (Haldma, Karu 1999: 83):

- jälgida üldkulude tekkimist konkreetses ettevõtte osades ehk kulukohtades;
- jälgida kuludele tootmistegurite poolt avaldatavat mõju eri kulukohtade lõikes;
- lähtuvalt mõju avaldavatest tootmisteguritest kujundada sobivad jaotuspõhimõtted üldkulude jaotamiseks kulukandjatele;
- kontrollida kulukoha kuluressursi kasutamist.

Selleks et paremini selgitada ettevõtte tegevusega seotud kulude tekkimist, saab kulukohtasid liigitada. Karu (2008: 103) on toonud välja alljärgnevad kulukohtade liigitused:

- põhitegevuse kulukoht (*production cost center*),
- tugiteenuse kulukoht (*service cost center*),
- abitegevuse kulukoht (*auxiliary unit*),
- üldjuhtimise kulukoht (*general management*).

Põhitegevuse kulukohaks võivad olla ettevõtte põhitegevusega seotud allüksus, asukoht, funktsioon, protsess või protsessi osa, seadmete grupp, seade või töökoht. Tugiteenuse kulukohana vaadeldakse samu objekte mis põhitegevuse kulukohalgi, ainult tugiteenusega seotud kulukohas. Abitegevuse kulukoht on põhitegevusega mitteseotud kulukoht ja üldjuhtimise kulukohana vaadeldakse üldjuhtimisega seotud kulukohta (*Ibid.*: 103).

Haldma ja Karu (1999: 84–85) hinnangul on oluline kujundada kulukohtade liigitus ettevõtte funktsionaalvaldkondade määratluse alusel. See eeldab ettevõtte tegevuste kaardistamist, mille alusel võivad kujuneda järgmised kulukohtade grupid (*Ibid.*: 84–85):

- materjali soetamise, ettevalmistamise või hankimise kohad;
- tootmise ettevalmistuse kohad (tootmisprotsessi etapid, seadmed);
- tootmisprotsessi kohad (tootmisprotsessi etapid, seadmed);
- abitootmiskohad (katlamaja, hooldus);
- turustuse kulukohad;
- üldhalduse kulukohad.

Hoolimata nimetatud ülesannetest ja püstitatud eesmärkidest ei pruugi ettevõtte kulukohtade arvestus olla piisavalt informatiivne ega kajastada soovitud tulemusi, kuna

kulukohta määrates võidakse teha vigu – kulukohad on määratud liiga üldiselt või on kulukohtadena vaadeldud valesid elemente (*Ibid.*: 31). Autor analüüsib nii pardatoitlustusettevõtte kulukohtasid ja nende valikut kui ka eesmärgipärasust töö teoreetilise osa viimases alapunktis.

Töö autori hinnangul tuleb kulukohti määratledes võtta arvesse ettevõtte struktuuri, tootmis- ja teenindusprotsesse. Tuleb leida optimaalne kulukohtade jaotus, mille abil saab hõlpsalt tuvastada antud kulukohale tekkiva kulu põhjustajat. Erilist tähelepanu tuleb pöörata kulukohtade aruandluse ressursikuludele, mis sõltuvad määratud kulukohtade arvust.

1.1.4. Kulukandjate arvestus

Viimaseks traditsioonilise kuluarvestussüsteemi osaks on kulukandjate ehk -objektide arvestus (*cost object accounting*) (Kinney, Raiborn 2010: 26). Kulukandjat võib defineerida vastavalt ettevõtte eripäradele, võttes arvesse tegevusvaldkonda, tootmis- ja/või teenindusprotsesse. Eldenburg ja Wolcott (2005: 39) on kulukandjat defineerinud järgmiselt: „Kulukandja on asi või tegevus, mille jaoks me kulusid mõõdame.“

Kulukandjate arvestuse eesmärkideks on (Haldma, Karu 1999: 107):

- omahinna leidmine alampiiride paikapanemiseks;
- tulemusüksuste majandustulemuste leidmine;
- ettevõttesisese jooksva tulemusarvestuse kujundamine.

Haldma ja Karu (1999: 107) jagavad kulukandjate arvestuse kaheks, tuginedes kulukandja määratlusele:

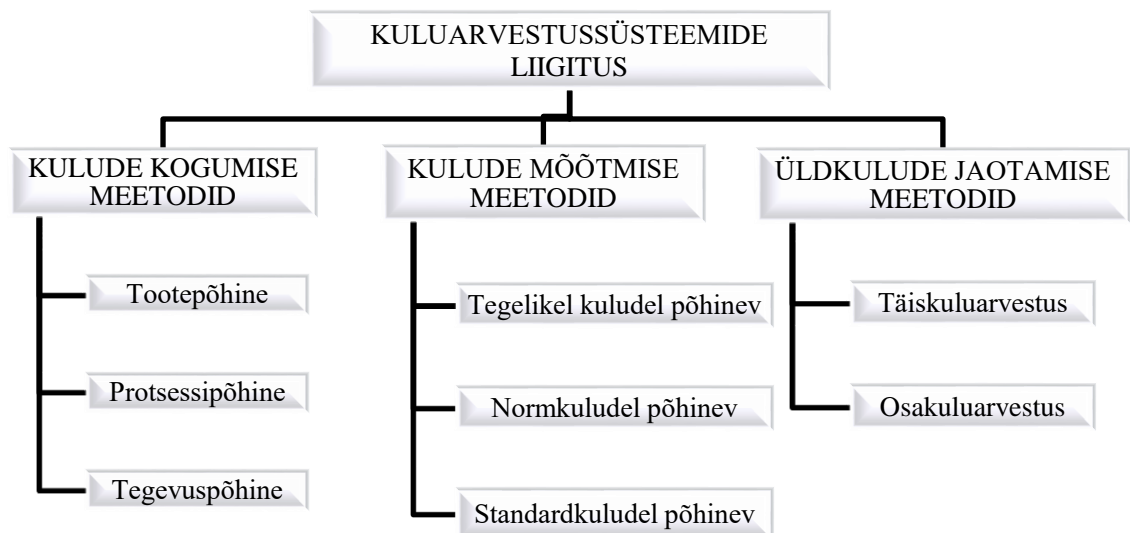
- ühiku kulukandja arvestus,
- periood-kulukandja arvestus.

Tootmisettevõtetes on kulukandjateks tooted ja teenuseid pakkuvates ettevõtetes teenused, mille omahinna leidmiseks kulusid kalkuleeritakse. Seega võib kulukandjate arvestuse olulisimaks ülesandeks pidada toote ja teenuse omahinna määramist. Üldkulude suureneva osakaalu tõttu tuleb kulusid jaotades rakendada põhimõtteid, mille abil saab omahinda arvestada võimalikult täpselt. Peale omahinna määramise mõõdavad ettevõtted

ka oma tegevusüksuste tulemusi, mille tarvis vaadeldakse kulukandjatena ettevõtte eri tegevusvaldkondi (*Ibid.*: 107). Pikem ülevaade kulukandjate arvestamise määratlusest antakse töö empiirilises osas.

Kaudseid kulusid pole võimalik siduda kulukandjatega lihtsalt ja kulutõhusalt (Bhimani *et al.* 1999: 39). Selleks on vaja luua kulude jaotamise (*cost allocation*) põhimõtted, mis toetuvad süsteemsele lähenemisele. Brury (2008: 28) on pööranud tähelepanu olukordadele, kus otseseid kulusid on käsitatud kaudsetena, kuna kulu pole efektiivne arvestada otsekuluna. Üheks väljatoodud põhjuseks on kulu väiksust arvestades selle tähtsusetus või siis ei anna otsekulude arvestus omahinna arvestusele juurde kasu, võrreldes kulu arvestamise ressursimahuga.

Ettevõtte toodete ja teenuste omahinna arvestamiseks võib kasutada mitmeid meetodeid lähtuvalt ettevõtte kuluarvestussüsteemist (vt joonis 3). Antud töö keskendub tegevuspõhisele kuluarvestusele, rõhuasetusega omahinna arvestamisel, kasutades nii täiskulu- kui ka osakuluarvestust. Olenemata ettevõtte kuluarvestussüsteemist sõltub omahinna kalkulatsiooni usaldusväärsus kulude korrektsest kajastamisest kuluarvestussüsteemis.



Joonis 3. Kuluarvestussüsteemide liigitus erinevate tunnuste alusel (Walther, Skousen 2009: 17; autori täiendused).

Lähtuvalt kulude kogumise meetoditest saab kuluarvestussüsteemi liigitada protsessi-, toote- ja tegevuspõhiseks kuluarvestussüsteemiks (Walter, Skousen 2009: 17). Toote- ja tegevuspõhine kuluarvestus (*product costing*) eeldab, et kõiki ressursse kasutatakse kõikidele toodetele või teenustele proportsionaalselt. Protsessipõhine kuluarvestus (*process costing*) on sobiv kasutamiseks ettevõttes, kus toodetakse ühte kindlat toodet, tootmisprotsess on pidev, ükski toode pole eristatav iseseisvalt. Mõlemat kuluarvestust saab pidada traditsiooniliseks kuluarvestussüsteemiks, mille puhul kasutatakse üldkulude toodetele/teenustele jaotamisel mahupõhiseid kulukäitureid (Bowhill 2002: 6).

Joonisel 3 toodud, kulude kogumise meetodil põhinevast kuluarvestussüsteemist täpsem on tegevuspõhine kuluarvestus, mille aluseks on kulusid tekitavate tegevuste kindlaksmääramine. Põhiliseks erinevuseks traditsioonilise (toote- ja protsessipõhise) ning tegevuspõhise kuluarvestuse vahel loetakse eri tüüpi kulukäitureite kasutamist. Tegevuspõhises kuluarvestuses on kasutusel tegevuspõhised kulukäiturid, traditsioonilises kuluarvestuses aga mahupõhised kulukäiturid. Kulukäiturit loetakse põhjuseks, miks kulud muutuvad. Maberley (1998: 125) toob veel välja kulude jagamise põhimõtted kahes erinevas kuluarvestuses. Traditsiooniline meetod jagab kulud ühikupõhiselt ja jagamise kriteeriumiteks on mahupõhised näitajad – tööjoutunnid, ruutmeetrid, toodete maht ja töötajate arv. Tegevuspõhises kuluarvestuses võivad olla kasutusel nii mahu- kui ka tegevuspõhised kulukäiturid, keskendades tähelepanu teguritele, mis põhjustavad kulude muutusi, ja tegevustele, mille põhjal saab tegevuste kulusid hinnata ning analüüsida. Eesmärgiks on toetada otsustusprotsesse põhjuse- tagajärje analüüsi kaudu ilma meelevaldseid jaotusmehhanisme kasutamata.

Teiseks oluliseks erinevuseks on kulukandjad. Traditsioonilises kuluarvestuses on kulukandjateks osakonnad, mida nimetatakse kulukeskusteks. Tegevuspõhises arvestuses on kulukandjateks tegevused, mida nimetatakse tegevuspõhisteks kulukeskusteks (*Ibid.:* 125). Autor nõustub Lamboti (2004) seisukohaga, et tegevuspõhine kuluarvestus ei asenda traditsioonilist kuluarvestust, vaid täiendab seda, seega ei pea ettevõtte otsustama vaid ühe kuluarvestussüsteemi kasuks, vaid on võimalus neid kombineerida. Traditsioonilisel kuluarvestusel on mitmeid puudusi. Gunasegaran *et al.* (2005: 525) toob välja järgmised kitsaskohad:

- puudub informatsioon tegevuste kohta, millel oleks potentsiaali parandada üleüldist tulemuslikkust;
- puudub informatsioon tehtud töö efektiivsuse kohta;
- ei kirjelda ega salvesta iga töötaja panust (efektiivsust).

Traditsiooniline kuluarvestus kasutab üldkulude määramiseks hinnangulisi kriteeriumeid. Tootmismahu kasvades tekib sellisel arvestusel konflikt. Nimelt kasvab üldkulude jagamisel üldkulude maht tootmismahu kasvades lineaarselt. Sellele faktile tuginedes on Briers *et al.* (1997) öelnud, et väikese tootmismahuga tooted on alahinnatud ja suuremahulised tooted ülehinnatud. Põhjalikum tegevuspõhise kuluarvestuse käsitlus on toodud töö järgmistes alapunktides.

Lähtuvalt kulude mõõtmise meetodist võib kuluarvestussüsteeme ühe võimalusena liigitada järgmiselt (Drury 2008: 65):

- tegelikel kuludel põhinev kuluarvestussüsteem,
- normkuludel põhinev kuluarvestussüsteem,
- standardkuludel põhinev kuluarvestussüsteem.

Sellist liigitust peetakse kuluarvestussüsteemide alternatiivseks jaotuseks. Tegelikel kuludel põhineva kuluarvestussüsteemi (*actual costing system*) märksõnaks on „tegelikud kulud“. Toote/teenuse kulude arvestuses kasutatakse vaid otseseid kulusid (materjali-, tööjõukulud ja tootmislikud üldkulud). Üldkulud jaotatakse mahupõhise käituri abil raamatupidamisliku perioodi lõpus (Farkas *et al.* 2016: 57). Eelduseks on tekkinud kulude tegelikkusele vastav ja täpne mõõtmine. Autori hinnangul on see äärmiselt vajalik, aga kuluarvestussüsteemi enda puuduseks on kulude kõikumine eri perioodidel. Pigem oleks tegelike kulude arvestus rakendatav kuluanalüüsi ühe täiendava osana.

Normkuludel põhinev kuluarvestussüsteem (*normal costing system*) kasutab sarnaselt tegelikel kuludel põhineva kuluarvestussüsteemiga toote/teenuse kahe põhilise kuluelemendi (materjali- ja tööjõukulu) otseseid kulusid. Erinevus seisneb üldkulude jaotamises. Üldkulude jaotamisel kasutatakse kindlaksmääratud üldkulude määrasid, mis jaotatakse tootmise ajal, kasutades antud perioodi mahupõhist kulukäiturit (*Ibid.*: 59). Ka seda meetodit võib rakendada täiendavaks kulukontrolliks.

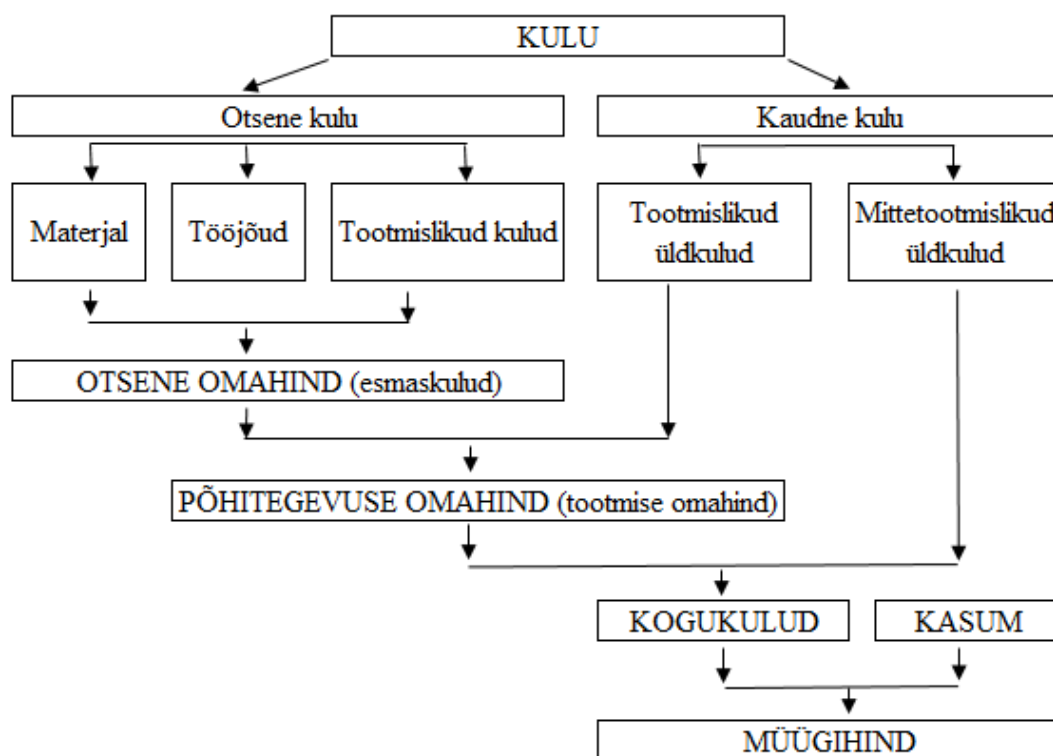
Viimaseks meetodiks lähtuvalt kulude mõõtmise meetodist on standardkuludel põhinev kuluarvestussüsteem (*standard costing system*). Kulude kalkuleerimisel kasutatakse eelarvestatud ressursse (materjal, tööjõud, üldkulud). Lucey (1996: 418) on defineerinud standardkuludel põhinevat kuluarvestust järgmiselt: „Standardkuludel põhinevas kuluarvestustehnikas kasutatakse hinnangulisi toodete ja teenustega kaasnevaid kulusid ja seejärel võrreldakse neid tegelike kuludega, kui need on tekkinud.“ Drury (2008: 418) lisab, et standardkulud on hinnangulised ja eesmärgipärased kulud, mis tekivad efektiivsetes opereerimistingimustes. Standardkulude ja tegeliku kulude vahet nimetatakse hälbeks (*variance*) (Lucey 1996: 418). Oluline on meeles pidada, et standardkulud pole samad mis eelarvestatud kulud. Eelarvestatud kulud võtavad arvesse tootmise ja teenindamisega seotud kogukulu, samas kui standardkulud arvestatakse ühiku baasil. Standardkulu on ootuspärane ühiku kulu ning eelarvestatud kulu on tootmise ja teenindamisega seotud ootuspärane kulu. Standardkulus võetakse arvesse järgmised standardkulud: otsene materjalikulu, otsene tööjõukulu ja tootmise üldkulu.

Autori hinnangul on ettevõttel klientidest lähtuva hinnasurve taustal vaja teha täpselt selgeks kulude, eriti üldkulude tekkimise põhjused osakonniti ning analüüsida nende mõju omahinnale. Sõltuvalt üldkulude jagamise ulatusest toodetele/teenustele jagab Karu (2008: 273) omahinna käsitluses kalkuleerimismeetodid kaheks:

- täiskuluarvestus (*traditional costing, absorption costing, full costing*),
- osakuluarvestus ehk jäätkuluarvestus (*marginal costing, variable costing*).

Garrisoni *et al.* (2008: 292) osakuluarvestuse käsitluses loetakse toote ja teenuse kuluks vaid muutuvkulusid – otsene materjalikulu, otsene tööjõukulu ja muutuv tootmislik üldkulu. Erinevalt osakuluarvestusest on täiskuluarvestuses toote kuluks arvestatud ka püsiv tootmise üldkulu koos otsese materjalikulu, otsese tööjõukulu ja muutuva tootmisliku üldkuluga. Mõlema kuluarvestuse puhul loetakse turunduse ja organisatsiooni üldkulusid perioodikuludeks.

Karu (2012: 5) rõhutab omahinna arvestuse käsitluses omahinna defineerimise olulisust, kuna omahinna arvestusega seotud inimesed võivad tõlgendada omahinda mitmeti. Omahinnal on eri tasemed, mis sõltuvad kulude lisandumisest toote või teenuse hinnale.



Joonis 4. Kulude liigitamine toote omahinna kalkuleerimisel (baseerub Harperi käsitlusel, 1995).

Joonisel 4 on näidatud toote omahinna kalkuleerimise etapid, mis koosnevad erinevatest omahinna tasemetest. Esmaskulud ehk toote omahind koosneb toote tootmiseks vajalikest otsekuludest, milleks on materjalikulu, tööjõukulu ja teised tootmislikud otsekulud, mis ei liigitu materjalikuludesse. Teiseks omahinna tasemeks on põhitegevuse omahind ehk tootmise omahind. Esmaskulude kõrval on põhitegevuse omahinda lisatud tootmislikud üldkulud. Kulude sellist kalkuleerimismeetodit nimetatakse osakuluarvestuseks ehk jääktuluarvestuseks. Viimaseks omahinna tasemeks on kogukulude kalkuleerimine ehk põhitegevuse omahinnale lisatakse mittetootmislikud üldkulud (Karu 2012: 5–8). Kokkuvõttes on tootel kolm omahinna taset: otsene omahind, põhitegevuse omahind ja täisomahind.

Kuluarvestussüsteem aitab kalkuleerida toote tootmise ja teenuse pakkumisega seotud kulusid. Horngren *et al.* (2014: 143) selgitavad kuluarvestussüsteemi toimimist kahe protsessi abil, milleks on:

- kulude kogumine (*cost accumulation*): tegevus, mille käigus kogutakse kulud loogilistesse gruppidesse ehk kulukogumitesse (*cost pool*);

- kulude paigutamine/allokeerimine (*cost allocation, cost assignment*): tegevus, mille käigus arvestatakse kulud kulukandjatele ja/või kulukohtadele.

Kulude kogumise ja paigutamise põhimõtteid saab võrrelda pearaamatu kirjetega. Kulusid saab koguda kululiikide arvestuse teel, kus tekkinud kulud kogutakse vastavatesse kulukogumitesse. Kulukogum on sarnaste tunnustega kulude grupp, millel on sama kulukäitur (Konkurentsiamet 2010). Kulude paigutamise objektideks saavad olla nii kulukohad kui ka kulukandjad sõltuvalt kululiigist. Otsekulude paigutamise objektideks on ettevõtte kulukandjad (tooted/teenused). Kaudkulude allokeerimisel kasutatakse kulukohtasid.

Antud alapunktis anti ülevaade kulukandjate arvestusest ja analüüsi selle vajalikkust kuluarvestussüsteemi komponendina. Kirjeldati kulukandjatele iseloomulikke omahinna kalkuleerimise etappe ja eri tehnikaid.

1.2. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem ja selle loomise protsess ettevõttes

Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on nüüdisaegne kuluarvestuse meetod, mis keskendub tegevustele ja nendega seotud ressurssidele. Eesmärgiks on toote ja teenustega seotud kulude täpsem kalkuleerimine, kaardistades ettevõtte põhitegevused. Tegevuste kaardistamine ja detailsus määrab ära kuluarvestussüsteemi toimimise. Sellest omakorda sõltub toodete kulu mõõdistamise täpsus (Baykasoglu, Kaplanoglu 2007: 312), kuna ressursside õiglaseks jaotamiseks on vajalik piisava hulga tegevuste/protsesside kajastamine kulukohana. Seejärel saab kaudsed kulud tegevustega siduda, kasutades vastavaid kulukäitureid. Kulukäituriks (*cost driver*) nimetatakse tegurit, millest kulud sõltuvad (Teder: 2008), või ka täpsemalt tegurit, mis põhjustab ressursside tarbimist (Cokins, Capusneanu 2010: 8).

Kulude paigutamist esmalt kulukohadele või kulukogumitesse ja seejärel kulukäituri abil kulukandjale nimetatakse kaheetapiliseks kulude allokeerimise protsessiks (*two-stage allocation process*). Seda protsessi on vaja kaudkulude jagamiseks (Drury 2001: 127). Esimeses etapis määratakse kaudkuludele kulukohad ja kulukogumid ning teises etapis jagatakse need kulud vastavalt kulukäiturile omakorda kulukandjatele. Horngren *et al.* (2015: 26) väidab, et kulukäituri identifitseerimine ja nende analüüs on väga kriitiline

etapp kuluarvestuse strateegilises analüüsis. Kulukäiturite hulk sõltub kulukogumite iseloomust.

Tegevuspõhine kuluarvestus keskendub tegevustele, mis kasutavad ressursse. Tegevuseks võib olla igasugune tööelement, mida on vaja toote tootmiseks või teenuse pakkumiseks. Samuti võivad tegevused koosneda mitmest ülesandest, millele leitakse edaspidi kulukohana vaadeldav ühisnimetaja. Tegevuspõhine kuluarvestussüsteem on kompleksne kvaliteedijuhtimise tööriist tegevuste, ressursside ja kulukandjate kulude ning tulemuslikkuse mõõtmiseks (Narong 2009: 11–18). Fookus on detailidel ja detailsuse saavutamiseks tuleb esmalt tegevused ja tegevustega seotud kulud välja selgitada. Eesmärgiks on saada juhtimisotsusteks informatsiooni. Maberley (1998: 125) on öelnud, et tegevuspõhise kuluarvestuse põhieesmärgiks on ettevõtte tegevuse tulemusena tekkivate kulude mõistmine, sidudes põhitegevuse ja tootmist toetavad kulud selliselt, et juhtkond saab kulusid juhtivad tegevused hõlpsalt identifitseerida ja neid seeläbi paremini juhtida, säilitades või suurendades ettevõtte loodavat väärtust. Kuludest on põhitähelepanu kaudsetel kuludel, mida erinevalt otsestest kuludest ei saa toote või teenusega lihtsalt siduda. Konkurentsivõimeliste toodete ja teenuste pakkumisel ja hinnaläbirääkimisel peab ettevõttel olema selge pilt tootega/teenusega kaasnevatest kuludest ja nende suuruselt (Weil, Maher 2005: 221). Samuti eeldavad konkurentsivõimelised ettevõtte väljundid tõhusaid tööprotsesse.

Shields ja Young (1989) on märkinud, et tegevuspõhise kuluarvestuse tuumikkontseptsiooniks on leida toote omahind tooraine kulule kõikide seotud tegevuste kulude liitmisel. Cromwell (2015) leiab, et peale tegevuspõhiste kulude kandmise kulukandjale on olulise tähtsusega üldkulude jagamine, mida ei tuleks teha hinnanguliselt, vaid seostatuna ressursi kasutamise hulgaga.

Tegevuspõhises kuluarvestuses loovad tegevused baasi, mis koondab asjakohase informatsiooni. Seetõttu on hädavajalik, et tegevused oleksid määratud õige detailsusega. Liiga üksikasjalik tegevuste jaotus võib kaasa tuua informatsiooni ülekülluse, mille töötlemiseks ja analüüsimiseks kuluv aeg pole proportsioonis tulemusel. Vastandiks on liigne pinnapealsus tegevuste jaotamisel, mis ei pruugi anda piisavat informatsiooni analüüsiks. Popesko (2010: 8) toob lähtuvalt tegevuste olulisusest välja alljärgnevad määratlemise võimalused:

- ettevõtte organisatsioonilise struktuuri analüüs;
- töökoha analüüs;
- tööjõukulude analüüs.

Tegevuste kaardistamine on ainult üks tegevuspõhise kuluarvestuse etapp. Need etapid on järgmised (Weil, Maher 2005: 222).

Etapp 1. Määratleda tegevused, mis kasutavad ressursse, ja seejärel need ressursid neile jagada.

Etapp 2. Määratleda iga tegevusega seotud kulukäituriid.

Etapp 3. Arvutada kulumäär iga kulukäituri või toimingu kohta.

Etapp 4. Määrata kulud tootele korrutades kulukäituri määr kulukäituri mahuga, mis selle toote poolt tarbitakse.

Määratletud tegevused peavad kattuma üksikasjalikult kirjeldatud tööga. Seega on üks oluline osa tegevuste kaardistamine, mis võib anda juhtidele lisainformatsiooni tööülesannete ja nendega kaasneva ajaressursi kohta. See võimaldab omakorda selgitada, miks osa ülesandeid on aeganõudvamad, kuna kasutatud ressursid tuleb määrata igale tegevusele. Eesmärk on kindlaks teha, kui palju ressursse kulub igale toote tootmiseks või teenuse pakkumiseks vajalikule tegevusele. Paljud ressursid võivad olla otseselt seotud konkreetse tegevuse kulukeskustega (*activity cost center*), samas kui teiste ressursside (nt tööjõukulu, energiakulu) jagamine on raskendatud, kuna neid kasutab mitu tegevuse kulukeskust. Sellised kulud tuleb määrata põhjuse-tagajärje seose alusel või tuginedes nende asjassepuutuvate isikute teadmistele, kellel on taustateave, mille alusel nad suudavad määrata ressursside jagunemise. Meelevaldseid allokeerimisi tuleks võimalusel vältida. Drury (2008: 229) on väitnud, et mida suurem hulk kulusid jagatakse tegevuse kulukeskustele hinnanguliselt, seda meelevaldsem ja vähem usaldusväärne on tegevuspõhise kuluarvestuse najal toote kulu kohta saadud informatsioon.

Tegevuspõhises kuluarvestussüsteemis on tegevused jaotatud tootmislike protsesside järgi alljärgnevalt (Kaplan, Cooper 2002: 120–122).

- Kulukandja ühiku tasandi tegevused (*unit-level activities*): tegevused, mida tehakse iga kulukandja, s.t toote (teenuse) jaoks (otsesed materjalid, töötunnid).

- Partii tasandi tegevused (*batch-level activities*): tegevused, mis on seotud partiiga (tellimuste täitmine, lendude komplekteerimine).
- Toode toetavad tegevused (*product-sustaining activities*): tegevused, mis toetavad toote tootmist, teenuse pakkumist (nõudepesu).
- Tootmist toetavad tegevused (*facility-sustaining-activities*): tegevused, mis toetavad antud toodangu tootmist (kvaliteedijuhtimine, laohaldus).
- Klienti toetavad tegevused (*customer-sustaining activities*): tegevused, mis on seotud spetsiifiliselt klientidega (menüü koostamine, disainimine, printimine).
- Organisatsiooni toetavad tegevused (*organization-sustaining activities*): tegevused, mis toetavad organisatsiooni tegevust üldiselt (finantsprogrammide juurutamine, IT-teenused).

Porter (2004: 39–40) on käsitlenud tegevuspõhise kuluarvestuse tegevusi üldisemalt, jaotades need kaheks: esmased tegevused (*primary activities*) ja tugitegevused (*secondary, support activities*). Esmasteks tegevusteks loetakse kõiki välisnõudluse rahuldamiseks tehtavaid tegevusi. Tugitegevuseks loetakse ettevõttesiseseid tegevusi. Rusikareegliks tegevusnimekirjade loomisel on *viie protsendi reegel*, mida defineeritakse järgmiselt: „Kõiki tegevusi, mis kasutavad vähem kui 5% tootmismahust, ignoreeritakse.“ Pardatoitlustusettevõttes pole võimalik väikese ressursiga tegevusi ignoreerida, kuna toote tootmine ja teenuse pakkumine koosnebki suures osas väikese ressursimahuga tegevustest. Sellisel juhul on need tegevused vaja liita ja leida neile sobiv ühisnimetus, sest ignoreerides suures hulgas väikese ressursimahuga tegevusi, võib tulemuseks saada puudulikud kuluandmed.

Pierce ja Brown (2006: 119) küsitlesid eri tegevusvaldkondade ettevõtteid tegevuspõhise ja traditsioonilise kuluarvestuse kasutamise asjus. Selgus, et peale levinud eelistuse kasutada tegevuspõhist kuluarvestust ettevõttesiseste protsesside tulemuslikkuse ja ressursikasutuse määramiseks, on tegevuspõhine kuluarvestus kasutusel ka kliendipõhise kasumlikkuse analüüsis. Töö autor peab klientide kasumlikkuse hindamist oluliseks, kuna sageli on võtmeklientide hinnatasemed madalamad ja puudub selge ülevaade kliendile pakutavate toodete ning teenuste kasumlikkusest.

Käesolev alapeatükk andis ülevaate tegevuspõhisest kuluarvestussüsteemist ja selle rakendamise põhimõtetest. Teoreetilisele tagapõhjale toetudes võib järeldada, et

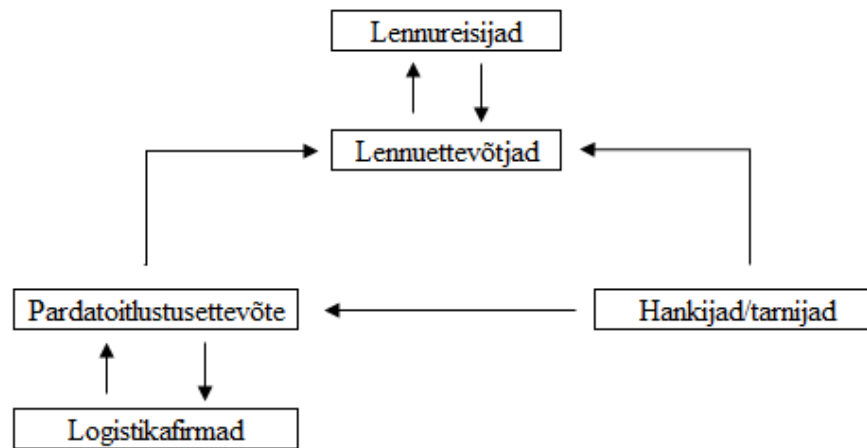
tegevuspõhise kuluarvestuse kasutamine lisab detailsust ja ressursipõhist täpsust nii operatiivsel kui ka strateegilisel tasandil.

1.3. Pardatoitlustusettevõtte väärtusahel ja selle mõju kuluarvestusele

1.3.1. Pardatoitlustusettevõtte väärtusahel ja põhitegevused

Pardatoitlustusettevõtte puhul on tegemist ettevõttega, mis tegeleb lennuki pardatoidu tootmise ja lennukite teenindamisega ning haldab lennuki pardamüüki. Kõik nimetatud valdkonnad esindavad erinevaid ettevõtte tüüpe: tootmisettevõtte, teenindusettevõtte ja kaubandusettevõtte. Hoolimata sellest erisusest tuleb pardatoitlustusettevõttel toimida ühtse tervikuna. KLMi *catering*'i juht on öelnud, et pardatoitlustus koosneb 70% ulatuses logistikast ja 30% ulatuses toidu valmistamisest (AGS – Airline Ground Services 2015). See ütlus kirjeldab tabavalt pardatoitlustusettevõtte olemust, kuna enamlevinud arvamus pardatoitlustusvaldkonna kohta, nagu nimigi ütleb, on toitlustus. Toidu valmistamine on üks lihtsamaid protsessi osi antud valdkonnas. Seega saab pardatoitlustusettevõtet vaadelda kui logistikaettevõtet, kus tegutsetakse nõudlusproгноosi alusel (Hedenstierna, Ng 2011: 1032). Sarnaselt logistikaettevõtetega on pardatoitlustuses olemas tarneahela üleminekupunkt (*decoupling point*). Tarneahela üleminekupunktiks loetakse hetke, mil toimub üleminek tegutsemiselt nõudlusproгноosi alusel tegutsemisele konkreetse tellimuse alusel (Donk 2000: 741). Ettevõtte protsesside siseselt saab määrata kindlaks tarneahela üleminekupunkti, milleks on konkreetse lennuki teenindamine tehtud tellimuse alusel. See näitabki, kui kaugemale tarneahelas ulatub kliendi tellimuse mõju.

Peale pardatoitlustusettevõtte on väärtusahelas neli olulist huvirühma: lennureisijad, lennuettevõtjad, hankijad/tarnijad ja logistikafirmad (vt joonis 5).



Joonis 5. Huvirühmad pardatoitlustuses (Jones 2007: 16, autori kohandused).

Lennufirmad kujundavad pardateenused, teevad otsused pardal pakutava toidu ja kaubavaliku kohta ning valivad pardal kasutatava inventari ja tarvikud. Põhjusi, miks pakutavate teenuste ja kasutatavate tarvikute valikud teeb lennufirma, on kaks. Peamiseks põhjuseks on soov mainekujunduse kaudu konkurentidest eristuda. Autori hinnangul on see otseselt seotud reisija heaoluks vajaliku teenuse kujundamisega. Samuti panustatakse omatoodete (*Private label*) kasutamisse. Pardateenuste jaoks mõeldud piisavate finantsiliste vahendite olemasolul eelistatakse kasutada lennufirma logodega tarvikuid, mille abil loodetakse kasvatada brändituntust. Viimase realiseerimine tähendab logistika olulist rolli. Pardatoitlustuspakkujate kaheks põhirolliks on toidu valmistamine ja lennukite laadimine selleks ettenähtud komplekteeritud lennuinventariga – rataskärud, mida kutsutakse trollideks, käsikastid, lennuki ahjud, termosid.

Hankijad, olles väärtusahela üheks lüliks, varustavad *catering*'i kahel viisil. Üks variant on, et lennufirma määrab hankijad ja osaleb hinnaläbirääkimistes. Kauba tellimismahud ja spetsifikatsioonid määrab lennukompanii. Kui need etapid on lõppenud, edastatakse *catering*'ile tellimiskontaktid. *Catering*, haldus- ja laokulude katmiseks, määrab vastavalt mahtudele laohalduskulud. Sellist valikut eelistavad suurte tootmismahudega lennuettevõtjad, kelle mahud annavad eelise hinnaläbirääkimistel. Hoolimata võimalikust vahendajarollist peab pardatoitlustusettevõtte suutma lennuettevõtjale põhjendada lennufirma poolt välja valitud toodete juurdehindlust, kui hinnaläbirääkimised on toimunud lennufirma ja hankija vahel. Olulist rolli mängib ka samasuguste toodete olemasolu tagamine eri lennujaamades. Teiseks valikuks on tootmisettevõtte otsesuhtlus

tarnijatega, võttes arvesse lennufirma soove. Lennufirma hinnaläbirääkimisel ei osale. Viimase variandi kasuks otsustavad sagedamini väiksemad lennuettevõtted, kelle tarvikute mahud ja toodete läbimüügid pole väga suured.

Viimaseks huvirühmaks on üleilmsed logistikaettevõtted, kes veavad kaupa ülemaailmselt. Nimelt on pikamaalende opereerivad lennuettevõtjad sunnitud pardainventari ja kauba liigutamiseks-tagastamiseks kasutama oma ala spetsialistide abi. Esmane vajadus on tagada roteeruva inventari ja tarvikute (söögiriistad, klaasid, kandikud, rataskärud, sahtlid, käsikonteinerid) laovaru kõigis vajalikes pardatoitlustusüksustes. Need vahendid tõstavad lennufirma väärtust lennureisija silmis. Sugugi vähem oluline pole fakt, et lennuinventari kulud moodustavad suure osa paratoitlustusele kuluvatest summadest. Näitena võib tuua, et ühe rataskäru maksumus jääb hinnavahemikku 500–1500 eurot.

Ühe põhirolli, pardatoidu tootmise täitmiseks kasutab ettevõtte tootmisettevõttele omaseid alljärgnevat kululiike:

- materjalikulud,
- masinate ja seadmete kulu,
- tööjõukulud,
- tootmislikud üldkulud.

Esimeseks kululiigiks on materjal. Materjalikulu jaguneb tootmises kolmeks: toormaterjal, pakkematerjal ja ühekordsed tarvikud. Suurimaks muutuvkulu artiklik on toormaterjal. Toodetud toodete nõuetekohaseks pakkimiseks kasutatakse pakkematerjali (sh sildid), nagu karbid, pakkekiled ja alused. Ühekordsete tarvikute kuluks on salvrätikud ja ühekordsed söögiriistad, kokkuvõtlikult vajalikud tarvikud, mida kasutatakse toote serveerimisel. Kõiki nimetatud kulusid materjali eri alamkategoriates saab hõlpsalt siduda konkreetse tootega, seega on need muutuvad otse- ja tootekulud. Pardatoitlustusettevõttes on tüüpiliseks muutuvkuluks toormaterjal, mille kulu tase sõltub tellimusmahtudest.

Materjalikuluks lennukite teenindamise osakonnas võib pidada operatiivmasinate kütust. Sõltuvalt pardatoitlustusettevõtte teenindusmahtudest võib kütusekulu kajastada nii otse-

kui kaudkuluna. Väikeste mahtude juures pole kütusekulu sidumine konkreetse operatiivsõidukiga mõistlik, seega käsitletakse seda osakonna üldkuluna. Kütusekulu on tüüpiline muutuvkulu, mille tarbimiskõver on seotud teenindatud lendude hulgaga.

Pardatoitlustuspakkuja on tihtipeale ebatavalises ja mõnikord ka raskes positsioonis. Kuigi ollakse tarnijaks kliendile, lennufirmale, ei pruugi tootmisettevõtte valitud tooteid pakkuda või välja otsida. Vajalike toodete ja tarvikute leidmine võib olla ajamahukas protsess. Sellest hoolimata vastutab pardatoitlustusettevõtte toodete haldamise eest. Tootmisettevõtte kompetents ja eriotstarbeline masinapark loovad eelise, miks lennuettevõtjal on operatiivsem ja kulusäästlikum kasutada vahendajana pardatoitlustusettevõtjat. Selliselt on võimalik, et kõigi lennuks vajaminevate toodete ja tarvikute komplekteerimine tuleb ühelt ettevõttelt, mis omakorda tagab kauba parema jälgitavuse. Pardatoitlustusettevõtte igapäevaseks tööks vajalikud materjalid (kontoritarbed, puhastustarbed ja -tarvikud, IT- ja sidekulud) on Drury (2008: 29) käsitluses ettevõtte üldkulud. Autor selle käsitlusega täielikult ei nõustu. Nimelt on pardatoitlustusettevõttes oluline osa kvaliteedi- ja hügieeninõuete täitmisel. Sellest tulenevalt on puhastustarvete ja -tarvikute kulu osakaal märkimisväärne. Nimetatud põhjusel tooks autor selle kuluartikli tootmisüldkulude alla. Kui tegemist oleks ainult ettevõtte koristusteenusega, oleks autor Drury käsitlusega nõus. Mitmeti võib vaadelda ka IT- ja sidekulusid. Kuna need on toote valmistamiseks või teenuse osutamiseks vajalikud kulud, võiks need autori meelest olla jagatud vastavalt ettevõtte töötajate kategooriatele (administratiivtöötajad, keskastmejuhid ja spetsialistid) tootmislikeks või mittetootmislikeks kuludeks.

Nagu eespool mainitud, vastutavad lennufirmad oma pardateenuse kontseptsiooni väljatöötamise eest. See nõuab hoolikat hindamist ja teostust, kuna valitud teenusestandardid peavad ühtima ettevõtte ärimudeliga ja jääma finantsraamistikku, mis on ette nähtud pardatoitlustusteenuse pakkumiseks. Sugugi vähem oluliseks ei saa antud küsimuses pidada ka lennureisija aspekti, kelle ootustele võiks kontseptsioon vastata, et tagada kliendi lojaalsus lennufirma suhtes. Tänapäeval oli enamlevinud kolm pardateenuse kontseptsiooni:

- tasuta toitlustus (*complimentary meal service*) kõikidele lennureisijatele;

- tasuta toitlustus kõrgema reisijaklassi reisijatele ja pardamüük (*Buy-on-Board*, edaspidi BOB) odavamale reisijaklassi reisijatele;
- pardamüük (enamlevinud odavlennufirmade teeninduskontseptsioonina).

Tasuta toitlustuse kontseptsioon tähendab tootmisettevõtte seisukohast kindlat tootmismahu ja kindlat käibenumbrit erinevalt pardamüügist, mille puhul võivad kulud ja tulud olla ettevõtete vahel jaotatud. Tasuta toitlustuse eest tasub vastavalt tehtud tellimusele lennuettevõtja. Pardamüügi jaoks valmistatud värske toidu komplekteerimiskoguste arvestamine ei pruugi olla täpne. See omakorda põhjustab rahulolematust eri poolte seas. Ebapiisav kogus pardamüügiks toob kaasa reisija rahuolematuse, samas kui müümata jäänud värske toit on otsene kulu tootmisettevõttele. Juba aastaid on koostöös lennuettevõtjatega hakatud propageerima toidu ettetellimist, vältimaks olukorda, kus reisija soovib pardalt osta, aga toode on läbi müüdud. Rahvusvahelise Lennutranspordi Ühenduse (*International Air Transportation Association* 2012, IATA) 2012. aasta uuringust lennureisijate hulgas „2012 IATA Global Passenger Survey“ (www.iata.org) selgus, et teisel kohal juurdeostetavatest teenustest on pardatoitlustus. Esimesel kohal oli pagas.

Mitte ainult ettevõtte ärimudel ega kulud teeninduskontseptsioonile ei määra ära pardal pakutavaid teenindusstandardeid. Jones (2007: 210) on välja toonud järgmised teeninduskontseptsiooni mõjutegurid:

- marsruut,
- lennu pikkus,
- vahemaandumiste arv,
- lennuaeg,
- reisijaklass,
- lennuki konfiguratsioon (lennukiköögi spetsifikatsioon).

Teeninduskontseptsioon võib olla mõjutatud ühest või mitmest ülaltoodud tegurist. Autori hinnangul on peamiseks otsustust mõjutavateks faktoriteks reisija piletiklass, lennu pikkus ja lennuki konfiguratsioon. Lennureisijad, kes on teadlikult soetanud kallima reisijaklassi pileti, soovivad saada lisahüvesid – äriootsaali kasutamine, tasuta toitlustus pardal, eelisseisus pardaleminek. Järgmiseks teguriks on aeg, mille jooksul on

võimalik lennukis pardatoitlustust pakkuda. IATA jagab lennuajad nelja kategooriasse: lühimaalennud (kuni 1,5 h), keskmaalennud (1,5–4 h), kauglennud (4–8 h) ja pikemad ehk ultrakauglennud. Kaug- ja ultrakauglendudel pakutakse enamasti tasuta toitlustust, erandiks on odavlennufirmad. Kui lend on liiga lühike, pole hoolimata planeeritud pardatoitlustuskulust võimalik teenindust pakkuda, kuna lennuki salongipersonal ei jõua piiratud ajaressursiga teenindada kõiki lennureisijaid. Sellistel puhkudel kasutatakse ettekomplekteeritud snäkipakke ja pudelijooke, mis vähendavad oluliselt teenindusele kuluvat aega. Heaks näiteks Eesti turul on reisikorraldaja Alpiexpress, kes soovib oma klientidele pakkuda tasuta pardatoitlustust. Kuna lennuaeg on lühike, ei saa sooja toitu pakkuda, aga välja jagatakse külmad eined. Jätakuks eelnimetatule ei pruugi lennuki köögis olla ahju, milles saaks einet üles soojendada.

Lennufirma pardateeninduskontseptsiooni elluviimisega on seotud nii kliendi ehk lennuettevõtja personal kui ka pardatoitlustusevõtte eri osakonnad. Lennuettevõtja salongipersonal vastutab pardateeninduse eest lennuki pardal. Pardateeninduseks vajalikud toidud, tooted ja tarvikud valmistab või komplekteerib pardatoitlustusevõtja. Seega on oluline osa tööjõukuludel. Tööjõukulu on immateriaalne ressurss (Shigaev 2015: 626). Tööjõukulu saab liigitada mitmeti: toote/teenuse otsene või kaudne, tootmislik või mittetootmislik, muutuv- või püsikulu. Otsest tööjõukulu arvestatakse toote ja teenuse omahinda kalkuleerides. Tüüpiliseks otseseks tööjõukuluks pardatoitlustusevõttes on järgmiste ametikohtade tööjõukulu: köögitöölised, lennukite teenindamisega tegelevad laadijad-autojuhid ning pardateeninduseks vajalike kaupade/tarvikute komplekteerijad. Nende töötajate tööjõukulu, kes tootmise või teenindamisega otseselt kokku ei puutu, aga on seotud tootmise või teenindamise tööprotsessidega, moodustab kaudse tööjõukulu (tootmisliku kulu). Nendeks on pardatoitlustusevõttes dispetšerid, laojuhatajad ja keskastmejuhid. Ettevõtte üldisesse tööjõukulusse arvestatakse administratiivtöötajate (sh raamatupidamisosakonna) tööjõukulu.

Viimaseks kululiigiks pardatoitlustusevõttes on üldkulud, mida saab kaudselt siduda ettevõtte tootmisega või ettevõtte juhtimisega. Tootmisega seotud kaudkulud nimetatakse tootmislikeks üldkuludeks ja ettevõtte juhtimisega seotud kaudkulud mittetootmislikeks üldkuludeks. Tootmislike üldkulude näitena pardatoitlustusevõttes

võib tuua operatiivmasinate (tõstukmasinad, mille kaubaruumi saab tõsta lennuki usteni) liisingmaksed, tootmises kasutusel oleva tehnika ja seadmete kulu.

Pardatoitlustusettevõtte tootmis- ja teenindusmahud sõltuvad kliendibaasist, milleks on teenindatavate lennuettevõtjate hulk, nende lennuplaan ja pardateeninduskontseptsiooniga seotud pardatoitlustusmahud. Seega sõltub pardatoitlustusettevõtte kulukohtade hulk nimetatud teguritest. Kaks kõige algupärasemat osakonda ehk põhitegevust, mis loetakse kulukohaks, on tootmine ehk köök ja lennukite teenindamine (komplekteeritud kauba transportimine lennukisse). Nimetatud kulukohtade kõrval võivad eraldi kulukohtadeks olla veel nõudepesu, pardateeninduse kauba komplekteerimise osakond (lühidalt komplekteerimisosakond) ning laod. Komplekteerimisosakonnas on materjalikuluks pardal müüdavate kaupade soetushind ja ühekordsed tarvikud (topsid, segamispulgad jt). Sarnaselt toomisosakonnaga on need kulud otsesed, muutuv- ja tootekulud. Kõikidele määratud kulukohtadele koondatud kulud jaotatakse hiljem vastava osakonna kulukandjatele, kasutades kulukäitureid. Pardatoitlustusettevõttes on kulukandjateks tooted ja teenused, mille hinnastamiseks kulusid kalkuleeritakse.

Pardatoitlustusettevõttel on tugiteenusteks, mis toetavad põhitegevust. Näiteks saab tuua nõudepesu ja kvaliteedijuhtimise. Nõudepesu funktsioon on toetada tootmist ja tagada pardateenindus, kuna nõudepesu käigus pestakse roteeruvad nõud, lennuinventar ja tarvikud. Abitegevusena saab kategoriseerida pardatoitlustusettevõtte pakutava toitlustusteenuse ettevõtte töötajate ja tootmishoone haldamist. Üldjuhtimise kulukoht sisaldab ettevõtte juhtimisega seotud mittetootmislikke üldkulusid, nagu näiteks administratiivtöötajate tööjõukulud ja õigusabikulud. Autori hinnangul on üheks olulisemaks kuluarvestussüsteemi ülesandeks kulukandjate, toote ja teenuste omahinna määramine. Kirjeldatud väärtusahelale tuginedes annab autor järgnevalt ülevaate pardatoitlustusettevõtte kuluarvestussüsteemide eripäradest.

1.3.2. Pardatoitlustusettevõtte kuluarvestuse eripärad

Traditsiooniliste kuluarvestusmeetodite, nagu protsessi- ja tootepõhise kuluarvestuse rakendamine pardatoitlustusettevõttes ei võimalda hinnata tootmise ja teenindamisega kaasnevaid tegelikke kulusid. Tootepõhine kuluarvestus eeldab, et kõiki ressursse

kasutatakse kõikidele toodetele või teenustele proportsionaalselt. Näitena, miks see meetod ei anna korrektseid arvestustulemusi, on elektrikulu pardatoitlustusettevõttes. Suurem osa elektrikulust on seotud tootmisega – külmikud, seadmed ja valgustus. Protsessipõhine kuluarvestus (*process costing*) sobib kasutamiseks ettevõttes, kus toodetakse ühte kindlat toodet, tootmisprotsess on pidev, ühtki toodet ei saa eristada iseseisvalt. Üleüldiseks pardatoitlustusettevõtte tootmistegevuse ja teeninduse kuluarvestuseks võib antud meetodit kasutada, kuna kalendrikuu lõppedes analüüsitakse osakondade tulemusi. Kulukandjad ei pruugi olla üksikult analüüsitud, kuna see on detailsem analüüs ja nõuab suuremat ressursikulu, kui pardatoitlustusettevõtetel tihti peale on pakkuda. Täpsemaks, aga ka ressursimahukamaks kuluarvestusmeetodiks on tegevuspõhine kuluarvestus, mille aluseks on pardatoitlustusettevõtte nende tegevuste identifitseerimine, mis tekitavad kulusid.

Autori hinnangul on ettevõttel klientidest lähtuva hinnasurve taustal vaja täpselt selgeks teha kulude, eriti üldkulude tekkimise põhjused osakonniti ning analüüsida nende kulude mõju omahinnale. Pardatoitlustusettevõtte tegevusvaldkonna eripärast lähtudes saab kasutada standardkuludel põhinevat kuluarvestussüsteemi. Kliendiga, lennuettevõtjaga, kinnitatakse toodete ja teenuste hinnakiri teatud perioodiks, seega peab pardatoitlustusettevõtte kasutama kulude kalkuleerimisel eelarvestatud ressursse (materjal, tööjõud, üldkulud). Pardatoitlustusettevõtte arvestab tootmiseks ja teenindamiseks vajalikke kulusid kalkuleerides lennuettevõtja antud sisendeid, planeeritud lennureiside arvu ja prognoositud lennureisijate arvu. Standardkuluga võib kaasned a standardhind, nii nagu see on pardatoitlustusettevõttes. Pilli (2012) käsitlusele toetudes on standardhind selgelt määratud hind tuleviku perioodiks. Pardatoitlustusettevõtte jaoks tähendab standardkulu teenuse ja tootega seotud standardeid, milleks on eine spetsifikatsioonid, pardateeninduseks vajalike kaupade ja tarvikute komplekteerimisplaanid ja lennuki teenindamise juhised koos lennuki kööki laaditava lennuinventari paigutamise juhistega. Eine spetsifikatsioonis on kirjeldatud toorainete ja tarvikute kogused. Pardateeninduseks vajalike kaupade ja tarvikute komplekteerimisplaanid annavad selged juhised, kuidas on vaja pardale minevad tooted, tarvikud ja kaubad lennuinventari komplekteerida. Lennuki teenindamise juhistest leiab informatsiooni vajalike opereerimismasinade arvu ja teeninduse jaoks planeeritud ajaressursi kohta, samuti lennuinventari asukoha paigutuse juhised lennuki köögis.

Haruldased pole olukorrad, mil kliendi hinnaootused pole täidetud, siis leitakse kompromisse – portsjonite suurused, einete valik. Komplekteerimisplaanid tagavad ühesuguse komplekteerimise igal lennul, mis on kiireks ja sujuvaks pardateeninduseks väga vajalik. Lennukite teenindamise juhised kirjeldavad teenindamiseks vajalike masinate hulka ja teenindamise eripärasid (tõstukmasinad või tavalised operatiivmasinad). Väikseid lennukeid saab teenindada tavaliste operatiivmasinatega, suuri lennukeid vaid tõstukmasinatega. Kõik nimetatud detailid mõjutavad oluliselt toodete ja teenuste omahinda.

Omahinna leidmiseks saab pardatoitlustusettevõtte kasutada nii osa- kui täiskuluarvestuse tehnikaid. Autor peab oluliseks, et ettevõtte suudab vastavalt olukorrale kasutada erinevate toodete ja teenuste hinnastamiseks erinevaid tehnikaid, kuna pardatoitlustusettevõttes on (tootmislikel) üldkuludel üha suurem osakaal. See on tingitud perioodilisest tootmis- ja teenindusmahtude kõikumisest pardatoitlustusettevõtetest sõltumatutel asjaoludel.

Kulukäitureid on pardatoitlustusettevõttes kaks: valmistatud toitude arv ja teenindatud lendude arv. Pardamüügi haldamise kõrval võib näiteks tuua pardal teostatud kaardimakse käitlemistasud, mis on tekkinud pardamüügi käigus ning mille summa saab jagada kaardimaksete arvuga. Kulukäituriks on kaardimaksete arv ja kulukogumiks käitlemistasud. Pardatoitlustusega seotud statistiliste andmete analüüsil kasutatakse tegevuspõhiseid käitureid, mille ühe näitena võib tuua lennureisijate arvu. Autor leiab, et pardatoitlustusettevõttes on võimalik luua palju erinevaid kulukogumeid ja kasutada sobivaid kulukäitureid, küll aga tuleb silmas pidada, kas kasutatud ressursimaht ja tulem seda analüüsi õigustavad.

Kokkuvõtvalt toob autor kuluarvestuse spetsiifiliste eesmärkidena pardatoitlustusettevõttes välja toote (toidu) ja teenuste (lennukite teenindamise, komplekteerimise) omahinna kalkuleerimise. Samuti on tähtis varude ehk materiaalsete ressursside kasutamistõhususe kontroll, mille abil jälgitakse toodangule kuluvaid varusid tellimusmahtude suhtes. Erinevustest informeeritakse vastutavaid juhte, kes annavad saadud tulemusele hinnangu. Samuti on oluline perioodiliselt jälgida tähelepanelikult hinnakriitiliste toodete sisseostuhindasid juhul, kui tegemist pole kokkuleppehindadega. Efektiivsuse tagamiseks ja omanike huvide arvestamiseks tuleb igakuiselt analüüsida

ettevõtte majandustulemusi osakondade lõikes, et saada ülevaade eelarvestatud ja tegelikest majandustulemustest. Pardatoitlustuse väärtusahelale ja huvigruppide sidususele tuginedes julgeb autor väita, et tegemist on puslega, kus kõik tükid peavad omavahel kokku sobima, pakkumaks lennuettevõtjale perfektset pardatoitlusteenust.

2. AIRO CATERING SERVICES EESTI OÜ KULUARVESTUSSÜSTEEMI ANALÜÜS JA TÄIUSTAMISE VÕIMALUSED

2.1. Pardatoitlustusettevõtte Airo Catering Services Eesti OÜ tegevuse ülevaade

Käesoleva magistritöö empiirilise uurimuse objektiks on Airo Catering Services Eesti OÜ (edaspidi ACSE), mille põhitegevusalaks on pardatoitlustusteenuse pakkumine Tallinna lennujaamas. ACSE on Eestis tegutsev osaühing, mis opereerib ülemaailmse brändi LSG Sky Chefs all. Bränd ise kuulub gruppi nimega LSG Group, mis koondab pardateenuse pakkumiseks vajalikke ettevõtteid – toitlustuse, inventari, tarvikute, pardamüügitoodete ja -programmide ning logistikateenuse pakkujad. LSG Group, juriidilise nimega LSG Lufthansa Service Holding AG, kuulub omakorda gruppi Lufthansa Group. Viimane nimetatust on ülemaailmne juhtiv lennundusorganisatsioon, mis on jagatud viieks segmendiks: *Passenger Airline Group, Logistics, MRO, Catering ja Other business*.

Hindamaks kontserni mastaape, on autor teinud ülevaate Lufthansa Groupi finants- ja statistilistest näitajatest. Arvandmed pärinevad konsolideeritud aastaaruannetest ajavahemikus 2007–2015, andmaks ülevaadet ülemaailmse majanduskriisi eelsetest ja järgsetest mõjudest pardatoitlustusteenustega seotud äriühingutele. Lisas 1 on finantsilistest näitajatest toodud müügitulu ja opereerimisega seotud kulud nelja alajaotusega: materjali ja teenuste kulud, tööjõukulud, kulum ja amortisatsioon ning teised opereerimisega seotud kulud. Statistilistest näitajatest on valitud töötajate arv, teenindatavate lennujaamade arv ja riikide arv, kus pardatoitlustusteenindusega seotud ettevõtted on esindatud.

LSG Grupi müügitulu on valitud ajavahemikus 2007–2015 langenud või pidurdunud neljal aastal, 2008–2011. Aastatel 2008–2010 oli põhjuseks üleilmne majanduskriis, mis väljendus pardatoitlustusteenuse nõudluse järsus languses. Lennufirmad olid sunnitud üle vaatama pardatoitlustuskulusid ja tegema kärpeid, mis omakorda avaldusid

pardatoitlustusteenuse pakkujate käibenumbrates. Lufthansa kontsern on oma 2011. aasta majandusaruandes nentinud, et hoolimata positiivsest majanduskasvu prognoosist oli majandusaasta 2011 tagasihoidlik. Võrreldes eelmise, 2010. aastaga kasvas müügitulu 10,2%, aga suuremat käibekasvu pärssisid nafta hinnatõus ja 11. septembri terroriaktid Ameerika Ühendriikides. Lennufirmade poolt tulenenud hinnasurve taustal otsustas kontsern hakata ellu viima agressiivseid kulukärpe programme ja ümberstruktureerimist, et tagada müügitulu kasv. 2012. aastal kasvas töajookulu osakaal 9,7%. Põhjuseks saab pidada *catering*'i üksuste arvu kasvu 198-lt 207-le. Aastal 2013 jätkus tootmisüksuste arvu suurendamine. Sellest hoolimata suudeti aasta lõpetada kasumiga. Kuludes ja tuludes suuri muutusi polnud. 2014. aastal kasvas müügitulu 4,5%, ulatudes 2,633 miljoni euroni. Olulisi muutusi opereerimiskuludes polnud. Hüppeline müügitulu kasv 12,87% on olnud 2015. aastal, suurenedes 2,633 miljonilt 3,022 miljoni euroni. Samas mahus, 13,3%, kasvasid ka opereerimisega seotud kulud. 2015. aasta lõpetas *catering*'i sektor kahjumiga. Toitude mahu kasv kahel viimasel aastal on 2,2%, kokku 578 miljonist valmistatud toidust 591 miljoni valmistatud toiduni. Statistilised näitajad, teenindatud lennujaamade arv ja riigid, kus paiknevad teenindusüksused, kinnitavad asjaolu, et viimastel aastatel on konkurents tihenunud, mistõttu on nimetatud arvnäitajad olnud alates 2013. aastast langustrendis.

Pardatoitlustuse, sealhulgas pardateeninduse ettevõtete arv LSG-kontsernis on 2016. aastaks kasvanud kaheksani (vt joonis 6). Nendest kõige tuntum bränd on LSG Sky Chefs, mida kasutab ka Tallinnas baseeruv ettevõtte. Joonisel 6 on toodud LSG-kontserni kuuluvad ettevõtted.



Joonis 6. LSG-kontserni kuuluvad firmamärgid (LSG-kontserni aastaaruanne 2015).

Bränd LSG Sky Chefs loodi pardatoitlustuse pakkumiseks lennufirmadele. Toetudes oma pikaajalisele kogemusele ja opereerides tiheda konkurentsiga ärivaldkonnas on LSG koondanud eri portfooliotega ettevõtted ühte kontserni, pakkudes klientidele täislahendusi. Praeguseks on pakutavad teenused alljärgnevad (töö autor on need liigitanud pardatoitlustuseks (tootmine, lennukite teenindamine), pardamüügiks (sh komplekteerimine) ja teisteks lisateenusteks (LSG Sky Chefs Annual Review 2014).

Pardatoitlustus:

- **Pardatoitlustus.** Põhitegevus, pardatoidu tootmine, milleks LSG Sky Chefs ellu kutsuti. Teenus hõlmab kõike pardatoitlustusega seonduvat olenemata pardatoidu tüübist (reisijate või meeskonna toidud) – pardatoitlustuse pakkumist koos ajakohaste uuringute ja kliendiootuste trendiga. Bränd LSG Sky Chefs.
- **Toiduga seotud lahendused (*Food solutions*).** Seotud toidulahenduste otsimisel on põhifookuseks muutuva turu ja turunõuete uurimine. Toidulahenduste all peetakse silmas värsket toidu pakkumisele alternatiivide (nt snäkikomplektide) leidmist. Hinnasurve tagajärjel väheneb värsket toidu osakaal. LSG-kontsern aitab kaasa sügavkülmutatud toodete arendamisele ja valmiskarbi-lahenduste (*meal-box solutions*) väljatöötamisele. Brändid LSG Sky Chefs ja Oakfield Farm Solutions.

Pardamüük:

- **Pardamüük.** Pardamüügiks nimetatakse jaemüüki lennuki pardal, mida opereerib pardatoitlustusettevõtte ja vahendab ehk teostab lennuettevõtja salongipersonal.

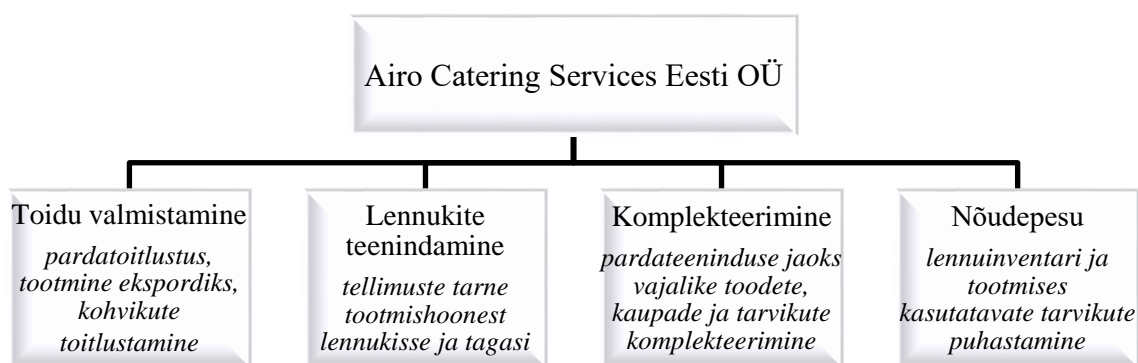
Pardamüük keskendub kasvutrendis olevale tarbekaupade jaemüügile, mis on lennundusettevõttele lississetuleku allikaks ja vähendab pardatoitlustuskulusid. Teenus sisaldab pardamüügikaupade hankimist ja turustamist, pardamüügiprogrammide haldamist ja *end-to-end* infotehnoloogilist tuge. Bränd Retail inMotion.

Lisateenused:

- **Vahendite hankimine, disain ja arendus.** Loosung „Seal, kus inspiratsioon kohtub teostusega“ kirjeldab tabavalt vajadust ekspertide järele, kes suudavad pardateeninduse visiooni kujundada ning seda valitud vahenditega teostada. Sellesse kategooriasse kuuluvad pardateeninduseks vajaliku inventari ja tarvikute disainimine ning müümine, pardakaupade ja pardatoiduga seotud pakendite väljatöötamine ja müük. Bränd Spiriant.
- **Vahendite logistika.** Tegemist on lao- ja logistikateenuse pakkujaga, mis aitab pardatoitlustusettevõttel luua läbipaistvust vahendite halduses – inventuurid, logistika ja planeerimine. Bränd SkyLogistix.
- **Konsultatsioon ja innovatsioon.** Tagamaks konkurentsivõimet ja pakkumaks klientidele uusimaid lahendusi, on kliendi soovide kuulamine ja turu-uuringute tegemine suureks sammuks teel reisija rahuolu saavutamisele pardal.
- **Ärreisijate ja püsiklientide ootesaalide (*lounge*) teenindus.** Ootesaalide teenus on pikenduseks reisija teekonnale. Ootesaalide teenindus on logistiliselt ja tänu pardatoitlustusettevõtte oskusteabele väga operatiivne kõrvalteenindusharu.
- **Julgestusteenused.** Julgestuspiirangud ja -meetmed, mida tuleb lennuväljal opereerides täita ja tagada, on teinud võimalikuks vastava teenuse pakkumise lennuväljadel. Bränd SCIS Solutions.
- **„Ringeltaube“ jaemüügikauplus.** Tegemist on Saksamaa lennuväljadel esindatud kauplustega, mille tootevalikus leidub jooke, parfüüme, kosmeetikat, reisitarbeid ja gurmeetoitu. Bränd Ringeltaube.

Osühing Airo Catering Service Eesti OÜ loodi 1997. aastal. 2002. aastal toimus omaniku vahetus ja ettevõtte hakkas opereerima LSG Sky Chefs brändi all. Ettevõtte tegutseb Tallinna lennujaamas ja põhitegevussuunaks on pardatoitlustuse pakkumine lennuettevõtetele, kelle baaslennujaam on Tallinn või kes soovivad pardatoite laadida

Tallinnast. Läbi tegutsemisaastate on pardatoitlustusettevõtte võtmekliendiks olnud Eesti rahvuslik lennukompanii. 2015. aasta novembrikuuni oli selleks Estonian Air, mille pankrotistumise järel võttis teatepulga üle Nordica. ACSE pakub pardatoitlustusteenuse täislahendust: värsket toidu valmistamist, pardateeninduseks vajalike tarvikute ja kaupade komplekteerimist, lennukite teenindamist, lennuinventari pesu (vt joonis 7). Lisateenustena pakutakse osalist toitlustamist Tallinna Lennujaama äriklassi ootesaalis ja tööliskohvikute pidamist. Viimase aasta märksõnaks on saanud eksportturgude leidmine, tagamaks ettevõtte jätkusuutlikkust, kuna olemasolevad pardatoitlustuse tootmismahud on langenud.

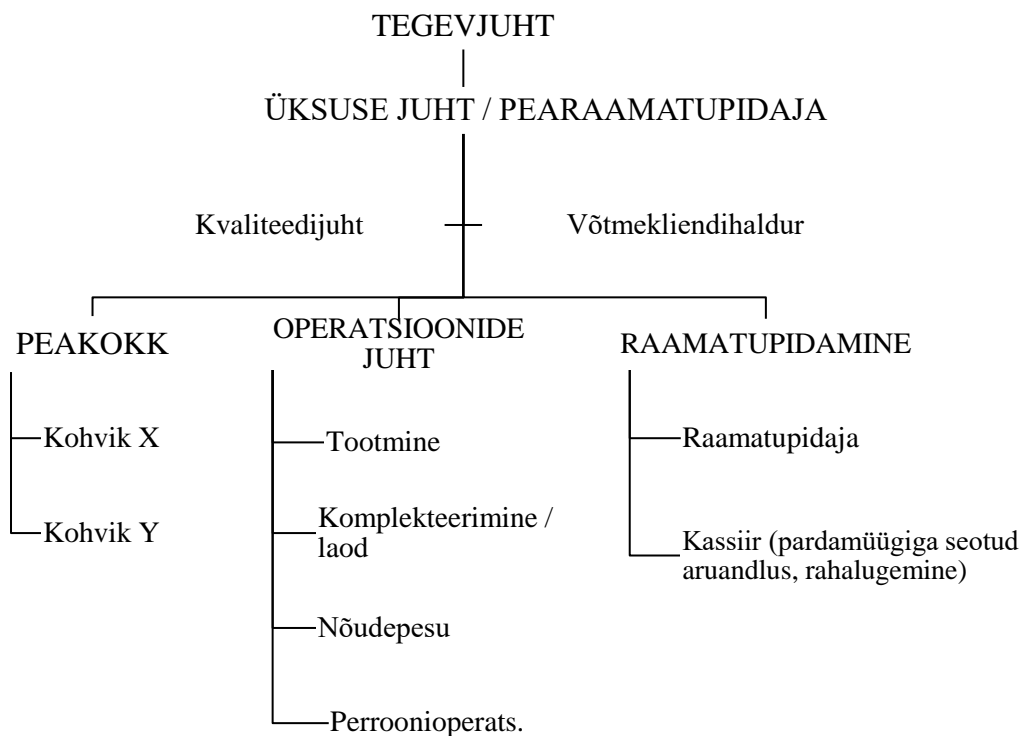


Joonis 7. Airo Catering Services Eesti OÜ pardatoitlustusega seotud toodete ja teenuste portfell, autori koostatud.

ACSE edukus sõltub lennufirmade käekäigust. Seega on ettevõtte tegutsemis perioodil olnud mitmeid tõuse ja langusi. Firma algusaastatel oli tavapäraseks tasuta toidu pakkumine kõikidele lennureisijatele, mis tagas pardatoitlustusettevõttele vajalikud töömahud ja müügitulu. Muutused teeninduskontseptsioonides hakkasid aset leidma enne ülemaailmset majanduskriisi 2009. aastal. Tasuta toitlustust pakuti vaid kõrgemas klassis reisijatele. Lennufirmade seas hakkas populaarsust koguma pardamüük, mis võimaldas kahandada kulusid pardateenindusele ja leida lississetulekut pardamüügist saadava kasumiprotsendi kujul. Läbimüük pardal sõltub mitmetest teguritest ja pooltest, tähendades tootmisettevõttele ebakindlat müügitulu. Aasta tagasi alustas ACSE pardal tarbitavate eide eksportimist. Tegemist on uue suunaga, mis tagab ettevõttele tootmismahu, et tõhusamalt kasutada olemasolevaid tootmisvõimsusi. Tootmismahu kasv avaldub ka ettevõtte kahe viimase aasta statistilistes näitajates. Nimelt on toodetud eide

arv kasvanud 159 648 ühikult 266 174 ühikuni, mis teeb aasta tootmismahu kasvuks 40%. Klientide arv on tõusnud 6-lt 7-le. Seoses tootmismahu märkimisväärse kasvuga suurenes ettevõtte töötajate arv 22 inimese võrra, kasvades 2015. aasta lõpuks 71 töötajani. Eelarvestamisel toetutakse lennufirma prognoosidele lennureisijate arvu kohta teatud kindlal perioodil. Seega on statistiliste andmete kogumiseks vaja teada ka lennureisijate hulka. Aastal 2014 lendas ACSE klientidega ligikaudu 735 000 reisijat. Aastaks 2015 langes reisijate arv 6%. Peamiseks teguriks oli rahvusliku lennufirma pankrotistumine ja sellele eelnenud ebaselge tulevik, mis pani lennureisijad eelistama alternatiivseid teenusepakkujaid.

ACSE organisatsioonilise struktuuri hierarhia algab tegevjuhist. LSG-kontserni majanduskriisijärgne kärpekava, mis puudutas grupiettevõtete ümberstruktureerimist, rakendus ka Tallinnas baseeravas ettevõttes. Nimelt koondati tegevjuhi ametikoht, mis allutati Läti LSG grupiettevõttele. Sellest tulenevalt täidab tegevjuhi ametiülesandeid kontserni Läti ettevõtte tegevjuht. Tallinna üksuse juhiks määrati senine pearaamatupidaja, kes vastutab ettevõtte igapäevase tegevuse eest. Tallinna üksuse juhile allub viis valdkonda: kvaliteedi tagamine, turundus-marketing, tootmine, operatsioonide planeerimine ja raamatupidamine. Ettevõtte pakutavate teenuste mitmekülgsus on kaasa toonud vastutusvaldkondade läbipõimimise. Nimelt võib organisatsiooni struktuuris näha peakoka alluvuses vaid töölistkohvikute töölisi. Tegelikult vastutab peakokk nii tootearenduse kui ka tootmistööliste eest. Seega täidab peakokk peale põhiülesande ka tootmisjuhi ülesandeid. Joonisel 8 on organisatsiooni struktuur 2016. aasta alguse seisuga.



Joonis 8. Airo Catering Services Eesti OÜ organisatsiooni struktuur 2016 (Airo Catering Services Eesti OÜ).

Autori ettekujutus organisatsiooni struktuurist ei ühti ülaltoodud joonisega. Esmaseks puuduseks on tegeliku vastutusvaldkonna ebakõla. Nimelt vastutab kogu tootmise eest sõltumata toitlustuse tüübist peakokk, aga joonisel 8 toodud vastutusala piirneb ainult kohvikute juhtimisega. Operatsioonide juht korraldab lennukite teenindamist ja komplekteerimisega seonduvat. Teiseks, kajastamata on kohustuslik grupisisene julgestusjuhi (*Security manager*) ametikoht. Autor peab vajalikuks kajastada kõikide teenuste kategooriad allüksustena eesotsas vastava valdkonnajuhi ametikohaga. Autor on teinud omapoolsed muudatusettepanekud organisatsiooni struktuuris, leitavad lisa 2. Autori hinnangul peab organisatsiooni struktuur lähtuma ettevõttes olemas olevate ametikohtade vastutusvaldkonnast.

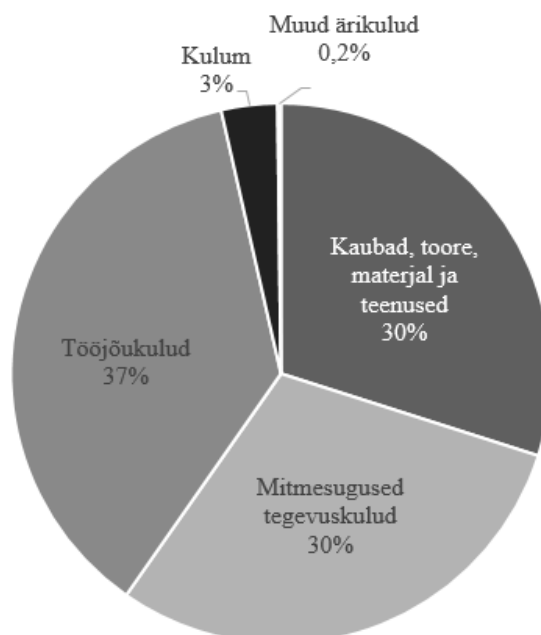
2.2. Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi analüüs

2.2.1. Kululiikide arvestuse analüüs ja täiustamine

Kulude jaotuses kasutatakse kontserni kulude struktuuri, mis on vajalik grupisiseste finantsaruannete koostamiseks (lisa 5). Kontserni kulude alajaotused põhinevad tekkimise allikal ja kohal alljärgnevalt:

- kaubad, toore, materjal ja teenused,
- mitmesugused tegevuskulud,
- tööjõukulud (palgakulu, erisoodustused, sotsiaalmaksud),
- kulum,
- muud ärikulud.

Joonisel 9 on toodud kulude proportsioonid. 2014–2015 aastaaruannete baasil võib väita, et proportsioonid on nendel aastatel jäänud samaks või minimaalselt kõikunud. Erandiks on kaupade, toorme, materjali ja teenuste kulu, mis kasvab-kahaneb vastavalt tootmismahule. 2014. aastaga võrreldes on nimetatud kulutused kasvanud 2015. aastal 24%.



Joonis 9. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooriate proportsioonid ärikuludes 2015 (autori koostatud).

Pardatoitlustusettevõtte pakutavate teenuste (pardatoitlustus, pardamüük, toitlustus) kulud on toodud jaotusesse „Kaubad, toore, materjal ja teenused“, millel omakorda on tabelis 2 toodud alajaotus.

Tabel 2. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooria „Kaubad, toore, materjal ja teenused“ alajaotus

Kulukonto number	Kulukonto nimetus
422010	Toidukulu
422013	<i>Canteen</i> 'i kulu
422030	Köögitarvikud, kulumaterjalid
422020	Toidukulu – riknenud kaubad
422040	Puhastusvahendid
422050	<i>Disposables</i>
422070	<i>Rotables</i>
422080	<i>Newspapers</i>
422090	Ajutises aktsiisivabastuses alkohol
422120	Ostukaubad

Allikas: Airo Catering Services Eesti OÜ raamatupidamise sise-eeskiri.

Need kulud on otseselt seotud ettevõtte algupärase ja põhilise teenuse, pardatoitlustuse pakkumisega. Praegu ei tehta vahet värskel toidu vahel, mis läheb pardal reisijale tasuta tarbimiseks, meeskonna toitlustamiseks või pardamüügiks värskel toiduna (lisa 3). Kasutamata on kulukirje rida „Toidukulu – riknenud kaubad“. Toimivas kuluarvestussüsteemis puudub ülevaade riknenud toidu mahtudest. Riknenud toiduks loetakse pardamüügiks mõeldud toidu tarbimata jäämist, nii et reisilt tagasi jõudes kuulub see mahakandmisele. Selle kulugrupi eesmärk on anda ülevaade toitute tootmisega ja pardamüügiga seotud kulude muutusest ajast. Pardamüügiga seotud kulud jagunevad kahe konto vahel: ajutises aktsiisivabastuses alkohol ja ostukaubad. Kuna pardamüügiga seotud kulud pole kajastatud eraldi kulugrupina, ei saa ACSE kulukontoga seotud lisateadmisteta neid kulud pardamüügiga seostada. Seda võib nimetada üheks kululiikide arvestuse puuduseks. Lisaks on pardamüügi halduse ja kassasüsteemide kulud viidud mitmesugustesse tegevuskuludesse. Toitlustuskulud, mis on tekkinud tööliskohvikute pidamisest, lähevad kulukontole „*Canteen*“. Kulurühma „Kaubad, toore, materjal ja teenused“ puhul on tegemist muutuvkuludega, kuna need on otseses sõltuvuses tootmismahust ja pardamüügist.

Teise kulude alajaotuse „Mitmesugused tegevuskulud“ alla on viidud kõikide teenuste pakkumiseks vajaminevad kulutused – tootmise ja teenindamisega seotud kaudkulud,

lisaks on kajastatud ettevõtte juhtimisega seotud kulud. Kulukategooria „Mitmesugused tegevuskulud“ alajaotus on toodud lisa 3. Toidu tootmisega seotud kulud antud alajaotuses on kaks, üheks on „Kvaliteedikulud – HACCAP“ ja teiseks veosekulud, mis tekivad ekspordiks toodetud kauba transportimisel. Lennuki teenindamisega seotud kulud on kirjendatud viiel kulukontol: „Autode remont – operatiivautod“, „Kütus – operatiivautod“, „Rendimaksed-operatiivautod“, „Rendimaksed – tõstuk“ ja „Kindlustus – op. autod“. Pardamüügi kulugruppe on kokku neli: panga teenustasud, krediitkaardi teenustasud, komisjonitasud (BOB, FS) ja pardakassasüsteemid. Passiivseid ehk kasutamata kulukontosid on nimetatud pardamüügiga seotud kulugruppide loetelus kaks: krediitkaardi teenustasud ja komisjonitasud (BOB, FS).

Veel on mitmesuguste tegevuskulude all tootmislikud üldkulud: elekter, vesi, kanalisatsioon, küte, prügivedu. Nimetatud tootmislikud üldkulud jaotatakse proportsionaalselt osakondadele, kus vastav kulu tekib. Peale tootmislike üldkulude leiab alajaotusest tööülesannete täitmisel tekkivad kulud: töötajate koolituskulud, tervisekulud, lähetuskulud ja tööriiete rendimaksed ning halduskulud (hoolduskulu – ehitis, maa). Eeltoodu kõrval on nimekirjas mittetootmislikud (administratsiooni) üldkulud koos IT- ja sidekuludega. Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja põhjal koostatud tabelis 4 on näha, et mitmesuguste tegevuskulude jaotuses on kasutatud vähe kulude koondgruppe, mis muudab konkreetse teenustega ja ettevõtte juhtimisega seotud kulu leidmise keeruliseks.

Alajaotuses „Tööjõukulud“ on toodud kogu ettevõtte tööjõukulu ja sellega seonduvad maksud (erisoodustus- ja sotsiaalmaks), mis on antud täiendava alajaotusena (vt lisa 4). Tööjõukulud on jaotatud viie osakonna vahel: administratsioon, köök, laadimine (lennukite teenindamine), nõudepesu ja ladu (komplekteerimine). Palgakulu jagunes 2015. aastaaruande põhjal järgmiselt:

- köök – 40,3%
- administratsioon – 20,1%
- laadimine – 17,7%
- ladu – 10,3%
- indirect (kohvikud) – 9,3%
- nõudepesu – 2,3%

Palgakulu, mille hulka pole arvestatud riiklikke makse, moodustas tööjõukuludest 74,2% ja ärikuludest 27,2%.

Kulumi kategoorias kajastuvad ehitise, masinate-seadmete, sõidukite ja muu immateriaalse põhivara kulumid. Vastavalt ettevõtte sise-eeskirjadele määratakse põhivarale ja immateriaalsele põhivarale kasutusiga. Rakendatakse lineaarset arvestusmeetodit, mis tähendab, et põhivara seotusmaksumus kantakse kuluks proportsionaalselt. Tuginedes Ansperi hinnangule, moodustavad immateriaalsed varad järjest olulisema osa ettevõtte väärtusest (Ansper 2016). ACSE immateriaalseks varaks võib lugeda ettetellimistoidu veebikeskkonda, mis teenib ettevõttele majanduslikku kasu.

Viimases alajaotuses, kuhu on koondatud muud ärikulud, kajastatakse neid raamatupidamislikke kulusid, mis pole otseselt seotud tootmise või teenuse pakkumisega. Nendeks kuludeks on maksustatavad kulud, intressid ja trahvid, kursikulud, heategevus-annetus, kahjum põhivara müügist.

Lähtudes ASCE toimiva kuluarvestussüsteemi kululiikide eespool toodud analüüsist, toob autor välja järgmised puudused.

1. Puudub selge ülevaade tootmislikest ja mittetootmislikest kuludest. Kulukategoorias „Mitmesugused tegevuskulud“ puudub süstemne jaotus ettevõtte juhtimisega seotud kuludeks ja tootmislikeks kuludeks.
2. Kulukontode kajastamise aluseks pole võetud pardatoitlustusettevõtte pakutavaid teenuseid – puudub selge ülevaade eri teenustega seotud kuludest ja nende kulude liikidest seotuna teenustega (tootmislikud-mittetootmislikud, otsesed-kaudsed).
3. Passiivsete kulukontode olemasolu – kulukontod „Toidukulu – riknenud kaubad“, „Krediitkaardi teenustasud“ ja „Komisjonitasud BOB FS“.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et ACSE olemasolevad kulukontod esindavad vaid kuluressursipõhist vaadet (materjali-, tegevus-, tööjõu- ja teised kulud), mis ei anna ülevaadet ettevõtte pakutavate teenustega seotud kuludest ja nende kululiikidest (tootmislikud-mittetootmislikud, muutuvad-püsivad, otsesed-kaudsed). Autori hinnangul on olemasolevate kulukontode ülesehitusel ja paigutusel lähtunud kontserni nõuetest,

mistõttu täidab aruanne välistarbijale suunatud infokandja rolli. Ettevõtte teenuste pakkumiseks vajalikke kulutusi pole käsitletud komplekselt ega süsteemselt.

Praeguse süsteemi parendamiseks teeb autor järgnevad ettepanekud, mis aitavad kaasa kuluarvestussüsteemi täiustamisele.

1. Eristada selgelt tootmislikud ja mittetootmislikud kulud.
2. Reorganiseerida kulukontod kulukategoorias „Mitmesugused tegevuskulud“, kasutada klassifitseerimist ja kulude koondgrupeerimist kulude tekkepõhise printsiibi järgi, kasutades alljärgnevat kulugruppe:
 - tootmislikud üldkulud,
 - mittetootmislikud üldkulud,
 - lennukite teenindamisega seotud kulud – muutuv- ja püsikulud,
 - pardamüügiga seotud kulud – muutuv- ja püsikulud,
 - tööülesannete täitmisega seotud kulud,
 - IT- ja sidekulud,
 - üldhalduskulud.
3. Tõsta uus kulugrupp „Tööülesannete täitmisega seotud kulud“ mitmesuguste tegevuskulude alt tööjõukuludesse.
4. Võtta kasutusele passiivsed kulukontod „Toidukulu – riknenud kauba kulud“, „Krediitkaardi teenustasud“ ja „Komisjonitasud BOB FS“.

Kulukontode muudatusettepanekud on toodud lisas 6. Autor leiab, et ettevõtte peaks kasutusele võtma jääktulupõhise kasumiaruande. Sellele soovitusel tuginedes on ümber kujundatud kulukontode hierarhia, mis lähtub kahest kulude liigitamise aspektist. Esmalt on toodud välja toote/teenuse muutuvkulud (otsekulud) ja teiseks toodete/teenuste kaudkulud. Autori täienduste suunitluseks on anda ülevaade mittefinantsilise taustaga spetsialistidele, kelle vastutusvaldkond on tootmis- või teenindamisüksuses. Autor juhib tähelepanu ka keelelise korrektsuse ja ühtsuse tagamisele, mistõttu soovitab asendada ingliskeelsed kulukontode nimetused eestikeelsete nimetustega.

2.2.2. Kulukohtade arvestuse analüüs ja täiustamine

Ettevõtte tegevusprotsessidele tuginedes on ülaltoodud tootmislikel ja teenindusprotsessidel oma konkreetne tegevusvaldkond ja eesmärgid. Hoolimata sellest

et ettevõtte toimib ühe tervikuna, jääb klientidele tihti arusaamatuks nii-öelda mikromaailm tellimuste täitmise taga. Ettevõttes kasutusel olev finantsprogramm võimaldab kulude kajastamisel määrata lisaks kulukontole ka konkreetse kuluga seotud kulukoha. Tabelis 3 on toodud praegu kasutusel olevad kulukohad ja nendele vastav kodeering finantsprogrammis.

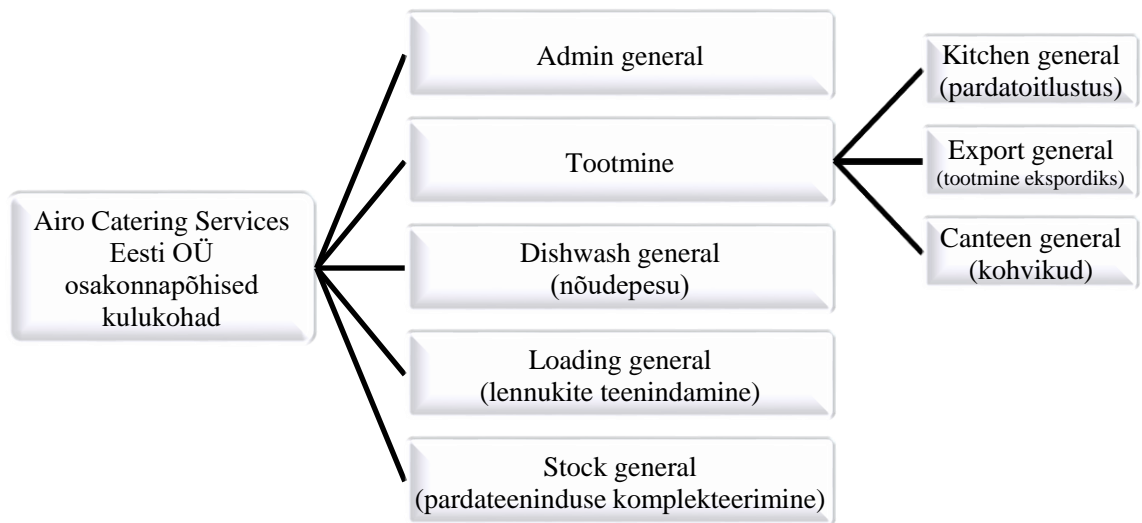
Tabel 3. Olemasolev Airo Catering Services Eesti OÜ kulukohtade klassifikatsioon

Kulukoha tähis	Kulukoha nimetus	Osakond/kulukoht
AA001	Admin general	Administratsioon
AA002	Navi	Administratsioon
AA003	Car comp	Administratsioon
AA004	Sõiduk „A“	Administratsioon
AA005	Sõiduk „B“	Administratsioon
AA006	Sõiduk „C“	Administratsioon
CA001	Canteen general	Tootmine
CA002	Kohvik X	Tootmine
CL001	Cleaning general	Tootmine
DA001	Dishwash general	Nõudepesu
FI001	Export general	Tootmine
GI001	Aruandev isik A	Administratsioon
GI002	Aruandev isik B	Administratsioon
GI003	Aruandev isik C	Administratsioon
GI004	Aruandev isik D	Administratsioon
KI001	Kitchen general	Tootmine
KI002	Preorder	Tootmine
KI003	Car comp	Tootmine
KL001	Klient „X“	Kliendid
LA001	Loading general	Lennukite teenindamine
LA002	Tõstukmasin A	Lennukite teenindamine
LA003	Tõstukmasin B	Lennukite teenindamine
LA004	Tõstukmasin C	Lennukite teenindamine
LA005	Tõstukmasin D	Lennukite teenindamine
LA006	Operatiivsõiduk A	Lennukite teenindamine
LA007	Operatiivsõiduk B	Lennukite teenindamine
LA008	Operatiivsõiduk C	Lennukite teenindamine
LA009	Car comp	Lennukite teenindamine
LA010	Operatiivsõiduk D	Lennukite teenindamine
LA011	Operatiivsõiduk E	Lennukite teenindamine
ST001	Stock general	Komplekteerimine
ST002	Car comp	Komplekteerimine

Allikas: Airo Catering Services Eesti raamatupidamise sise-eeskiri (autori koostatud).

Kulukohtade arvestust kasutatakse ettevõtte eri teenuste (pardatoitlustus, lennukite teenindamine ja pardateeninduse kaupade komplekteerimise) kulude mõõtmiseks. Tabelis 3 toodud loetelus on autori hinnangul esitatud nii kulukohad (näiteks *admin*

general, dishwash general, loading general, stock general), kulukogumid (näiteks *navi, Car comp, cleaning general, preorder*) kui ka kulukandjad (näiteks *kohvik X, export general*, erinevad tõstukmasinad ja operatiivsõidukid). Hoolimata sellest et kulukohtade arvestus on siduslülilis kululiikide ja kulukandjate arvestuse vahel, tuleks selgepiirilisel määratleda kuluarvestussüsteemi komponendid. Kulukohad, mis on moodustatud ettevõtte osakondade põhjal, on toodud joonisel 10.



Joonis 10: Olemasoleva Airo Catering Services Eesti OÜ põhi- ja abikulukohtade klassifikatsioon (Airo Catering Services Eesti OÜ raamatupidamise sise-eeskiri).

Joonisel 10 on toodud põhi- ja abikulukohtade liigitus. Nende valikul on lähtunud ettevõtte pakutavate toodete ja teenuste klassifikatsioonist. Tootmispõhiseid põhitegevuskohti on kolm: *kitchen general, export general* ja *canteen general*. Samas pole tootmist ennast vaadeldud kulukohana. Tootmise kõrval on põhikulukohtadeks lennukite teenindamine ja komplekteerimine pardateeninduseks. Abikulukohtadeks on tootmine kohvikutele ja nõudepesu.

Joonisel 10 on kasutatud raamatupidamise sise-eeskirjas esinevaid termineid. Autori hinnangul tuleks keelelise korrektsuse tagamiseks kasutada finantsprogrammi kirjetes ühte keelt. Eesti ja inglise keele kõrvutine kasutamine ei taga ühtset vormistust ning ettevõtte tegevusvaldkonnaga vaid kaude kokku puutuvatele isikutele võivad jääda terminid sisulise tähenduse poolest arusaamatuks. Terminite keeleline ühtlustamine nii finantsprogrammis kui ka ettevõttesiseses aruandluses on autori arvates vajalik.

Tähtsaimaks ja kõige algupärasemaks funktsiooniks pardatoitlustusettevõttes on tootmine, mis jaguneb pardatoitlustuseks, ekspordiks ja kohvikute toitlustamiseks (vt joonis 10). Tootmine on ettevõttes ainuke osakond, kus toimub tootmine. Järgnevalt kirjeldatakse pardatoidu tootmisega seotud protsesse.

Peale pardatoidu valmistamise komplekteeritakse tootmises kandikud/söögikarbid. Sisendi tootmiseks ehk tellimuse annab klient – lennuettevõtja või lennureisija (ettetellitava toidu tellija) –, kelle tellimuse alusel luuakse komplekteerimistellimus. Tellimisandmete käsitlemisega tegeleb dispetšer, kelle põhiülesanneteks on tootmisplaani tellimiskoguste sisestamine vastavalt kliendi esitatud tellimusele ning saatelehtede vormistamine. Dispetšeri ametikoht loetakse tootmise otseseks tööjõukuluks. Köögitöö korraldamise eest vastutab vahetuse vanem. Pardatoidutellimuste täitmiseks on köögitöö jagatud mõttelisteks osadeks: kuum köök, külm köök, kandikud ja komplekteerimine. Vastavalt nimetusele valmistatakse kuumas köögis soe toit, mis jahutatakse pärast valmimist maha ja viiakse külmruumi. Külmas köögis valmistatakse külmroad (võileivad, salatid). Kandikutes komplekteeritakse ettenähtud tellimuse järgi tarvikud, mida kasutatakse söömisel (söögiriistad, tpsid, salvrätikud, pakendatud leib-sai). Komplekteerimises pannakse pardatoit ettenähtud lennuinventari (rataskärud, lennukiahju restid, käsikastid). Autori kogemusele tuginedes saab suuremates pardatoitlustusettevõtetes kulukohtadena vaadelda nimetatud tootmises olevaid mõttelisi alasid (kuum köök, külm köök, kandikud ja komplekteerimine). ACSE tootmismahte arvesse võttes pole selline liigitus otstarbekas.

Peale tootmisega seotud tegevuste kuulub tootmise alla toiduladu koos oma kuludega. Toiduladu organisatsiooni struktuuris eraldi osakonnana välja toodud pole, samuti ei vaadelda seda eraldiseiva kulukohana, vaid see kuulub pardatoitlustuse hulka. Toiduladu koosneb kahest laost: kuivainete ladu ja tarvikute ladu. Tarvikute ladu kasutatakse vajadusel ka lennufirma tarvikute ning inventari hoiustamiseks. Temperatuuritundlikud kaubad hoiustatakse selleks ettenähtud (sügav)külmruumides. Tööjõukulude osa moodustab laopidaja ametikoht, lisaks on suuremaks kuluartikliks tootmiskulud (elekter, küte, prügi). Organisatsiooni struktuur näeb ette, et antud üksuse vastutavaks juhiks on operatsioonide juht, kuid tegelikult haldab kogu tootmist peakokk. Peakoka tööjõukulud kantakse tootmise kaudsete tööjõukulude alla.

Pardatoidu tellimuste täitmine ehk lennukisse kohale viimine toimub lennukite teenindamise käigus. Lennukite teenindamise all peetakse silmas komplekteeritud lennuinventari transporti tootmishoonest lennukisse ja lennuinventari lennujärgset mahalaadimist koos transpordiga pardatoitlustusettevõttesse. Lennukite teenindamise osakonna igapäevatöö koordineerimisel on aluseks tiptundidel teenindatavate lendude arv. Teenusepakkuvalt eeldatakse võimekust teenindada kõiki lende õigeaegselt, mis tähendab pardatoitlustusettevõttele piisava inimressursi olemasolu ja tehnilist võimekust masinapargi kujul. Töökorralduse poolel on teenindamisel nii-öelda vahed, mis muudab tööjõu ajakasutuse ebaefektiivseks. Osakonna kulud moodustavad otsesed tööjõukulud (laadijad, vahetuse vanemad), kaudsed tööjõukulud (perrooniohutuse juht, operatsioonide juht) ja teenindamisega seotud kaudsed kulud – kütus, masinate liising- ja/või rendimaksud, remondikulud, kindlustuskulud. Osakonna kuludeks tuleb arvestada ka tootmiskulusid, milleks on küte, elekter ja vesi. Otsesed materjalikulud puuduvad, kuna teenindamisega seotud kulutusi pole otstarbekas allokeerida masinapõhiselt.

Osakonnale võib peale osakonnapõhise üldkulukoha juurde lisada laadimise ja transpordiga seotud kulukohti, näiteks tõstumasinad ja operatiivsoidukid, aga jällegi peab autor tõdema, et ettevõtte masinapargi suurust arvestades pole masinatüübist lähtuv jaotus otstarbekas. Ettevõtte peab kuluarvestust konkreetsete masinate lõikes (vt tabel 3). Põhjus on konkreetse masinaga seotud kulude ülevaatlikkuses. Antud liigitus ei paku lisaväärtust lennuki teenindamise omahinna kalkuleerimisel, olles aga vajalik ettevõttesiseseks aruandluseks.

Lennukite teenindamine on ettevõtte jaoks kõige kriitilisem teenus, kuna seob tellitud teenused omavahel, olles teenuse tsüklis lõppakordiks. Lennuki pardale laaditakse ainult tellitud kaup ettenähtud kogustes. Lennukite teenindamise osakonna töö on üles ehitatud lennugraafikule. Inimressursi vajadust arvutades lähtutakse üheaegselt väljuvate lendude hulgast.

Transportimise eelduseks on lennuinventari komplekteerimine vajalike kaupade ja tarvikutega. Vastava tegevusega seotud osakonna üldnimetus on ingliskeelne *stock*. Sisuliselt on tegemist pardateeninduseks vajaliku asjade komplekteerimisega ja sellega seotud tegevustega (saatelehtede vormistamine, lennujärgne kontroll, kauba tellimine, inventuurid, riikliku aruandluse tarbeks dokumentide vormistamine).

Komplekteerimisosakonnal on pardamüügi- ja pardateeninduse kauba ning tarvikute hoiustamiseks kaks ladu: tava- ja aktsiisiladu. Tavalao on tavatemperatuuril hoiustatavad kaubad. Kuna ettevõttel on võimalik müüa aktsiisivabastuses olevat alkoholi, on üks ladudest kasutusel aktsiisilaona. Aktsiisi laole kehtivad eraldi reeglid ja piirangud vastavalt riigis kehtivatele seadustele ja määrustele. Mõlemad laod kuuluvad pardamüügi osakonna alla ja on aktsiisilaojuhataja vastutusallas. Laopidamine kuulub osakonna töökohustuste hulka, kuhu peale komplekteerimise kuulub vastavalt lennufirma teeninduskontseptsioonile ka tasuta pardateenindus ja/või pardamüük. Ettevõttesiseselt on kasutusel kolm teeninduskontseptsiooni nimetust:

- tasuta pardateeninduse kontseptsioon (*Bar handling*),
- pardamüük (*Buy-On-Board*, BOB),
- pardapood (*Flight Shop*, FS).

Stock general'i üheks põhitegevuseks on kauba ja tarvikute komplekteerimine, mis koosneb kahest tsüklist: komplekteerimine ja lennujärgne kontroll. Detailed tööprotsessi osad teeninduskontseptsioonide lõikes on toodud lisades 9, 10 ja 11. Komplekteerimisel kasutatakse lennuettevõtte inventari, mida on piiratud koguses ning mida peab jätkuma kõikide toodete, kaupade ja tarvikute jaoks. See tähendab, et tarvikuid ja realiseerimistähtaja suhtes mitte kriitilisi tooteid ei saa ette komplekteerida. See on oluline nüanss, mida tuleb inimressurssi planeerides hoolikalt arvestada.

Abikulukohaks ehk tootmist ja teenindamist toetavaks tegevuseks on nõudepesu – ettevõtte tootmises kasutatavate tarvikute, inventari ja ka lennuinventari puhastamine. Sellele kulukohale kantakse osakonna tööjõukulu ja osakonnaga seotud energiakulud, ent puhastuskeemia ja -tarvikute kulusid nõudepesu osakonnale ei jagata. Nõudepesu kulu arvestatakse toote ja teenuse hinna sisse.

Praeguses turunõudluses on nõudepesu põhirolliks tagada tootmise funktsioneerimine, s.t piisav hulk puhtaid köögitarvikuid ja suuremõõtmelise lennuinventari puhastamine. Ligikaudu viis aastat tagasi moodustas olulise osa nõudepesutööst äriklassi roteeruvate nõude pesemine. Praegu koosneb lennuinventari pesu peamiselt rataskärude, rataskäru sahtlite ja kandikute pesemisest, kuna roteeruvaid nõusid kasutatakse väga vähe. Nõudepesu on nii tootmise kui ka pardamüügi tugiprotsessiks. Nimelt vajavad mõlemad

osakonnad teenuse pakkumiseks puhast inventari. Nõudepesu protsessil on kolm etappi. Esimene on lennult tagasi tuleva lennuinventari tühjendamine ehk puhastamine. Lennult tagasi tulev inventar sisaldab vastavalt teenusele tarvikuid ja jäätmeid. Traditsioonilise teeninduse puhul ehk siis, kui pardal pakutakse tasuta toitlustust, võivad toidu serveerimiseks olla kasutusel roteeruvad nõud või ühekordsed tarvikud (einekarbid või muud pakendid). Korduvalt kasutatavate nõude puhul on lennuinventari tühjendamine aeganõudvam protsess, kuna tarvikuid tuleb käsitleda hoolikalt, vältimaks nende purunemist, ja edasise puhastusprotsessi tarbeks tuleb nõud sorteerida. Kui tegemist on ühekordsete pakenditega, kulub tühjendamisele vähem aega, kuna lennuinventaris leiduv kuulub minema viskamisele. Tühjendamisele järgneb pesemine, vajadusel leotus. Ettevõtte kasutab nõudepesuks kahte nõudepesumasinat: tunnelnõudepesumasinat ja klaaside jaoks mõeldud nõudepesumasinat. Põhjus, miks kasutusel on kaks masinat, peitub nõudepesukeemia kasutamises. Nimelt moodustab suure osa nõudepesu materjalikuludest vastav keemia. Doseeringud nõudepesumasinale määratakse vastavalt nõudepesu oodatud tulemusele. Seega on kriitilised roteeruvad tarvikud, nagu klaasid ja pokaalid, mille perfektse pesutulemuse tagamiseks peab kasutama suuremat doseeringut ja vajadusel ka kvaliteetsemat nõudepesukeemiat. Suur tunnelnõudepesumasin peseb kandikuid ja sahtleid ning köögiinventari.

Masinnõudepesu hõlbustab ja kiirendab tööprotsessi, kuid ei asenda inimressurssi. Osakonnas töötab graafiku alusel kaks inimest. Peale nende abistavad ja pesevad nõusid ka laadijad. Päevasel ajal abistavad nad nõudepesus graafiku alusel töötavat inimest ja tööpäeva lõpus ning öösel vastutavad laadijad lennult tagasi tuleva lennuinventari tühjendamise ja pesemise eest. Kulumaterjalina kasutatakse erineva otstarbega puhastuskeemiat ja tarvikuid, mis kajastuvad puhastusvahendite kulukontol, kasutuspõhine kulude allokeerimine kulukohale puudub. Analüüsi tulemusena peaks kulukohtade kuluarvestussüsteemi jaoks olema eristatud määrad, millises ulatuses teised osakonnad nõudepesuteenust kasutavad, ja vastavalt sellele tuleb võtta arvesse seda toote ja teenuse kulu.

Senini suurema tähelepanu alt välja jäänud tööliskohvikute pidamise kulud tuleks samuti üle vaadata. ACSE pakub toitlustust kahes tööliskohvikus. Praegu kasutatakse kohvikutega seotud kulukohtadena nimetusi „Canteen“ ja „Kohvik X“. Esimeses

kajastatakse kohvikutes müüdava toidu toormaterjali ja teises kohviku pidamisega seotud muid kulutusi. Autor teeb ettepaneku kasutada kulukohana nimetust „Kohvikud“ ja konkreetseid kohvikuid vaadata kulukandjatena.

Kulukohtade arvestuses peab autor kitsaskohaks senist tööjõukulude osakondade vahel jagamise põhimõtet liigitada tööjõukulud otsesteks, kaudseteks või juhtimisega seotud tööjõukuludeks. Kulukohtade tööjõukulud pole selle tõttu objektiivsed. Tööjõukulude jaotuspõhimõtete üle on kontsernisiseselt juba kaua vaieldud. Alljärgnevalt on toodud kontsernisisesed diskussioonikohad.

- Peakoka tööjõukulu: tootmisosakonna kulu või administratiivkulu?
- Kvaliteedijuhi tööjõukulu: tootmisosakonna kulu või administratiivkulu?
- Operatsioonide juhi tööjõukulu: lennukite teenindamise osakonna kulu või administratiivkulu?
- Julgestusjuhi tööjõukulu: lennukite teenindamise osakonna kulu või administratiivkulu?
- Perrooniohutuse juhi tööjõukulu: lennukite teenindamise osakonna kulu või administratiivkulu?

Konkreetsel määratluse puudumine on tingitud tootmisüksuste erinevatest tootmis- ja teenindamismahtudest. Autori hinnangul tuleks kõigi ülaltoodud ametikohtade tööjõukulu kajastada tootmisega seotud tööjõukuluna, kuna väikese tootmis- ja teenindamismahuga üksuses nagu ACSE on paljud ettenähtud ametikohad seotud mitmete teiste ülesannetega. Näitena võib tuua lennukite teenindamise osakonna vahetusvanema, kes täidab perrooniohutuse juhi ülesandeid, ning julgestusjuhi ametikoha, mis on seotud ekspordi projektijuhtimisega. Järgmisel leheküljel tabelis 4 on toodud autori ettekujutus tööjõukulude jagunemisest osakondade vahel.

Tabel 4. Muudatusettepanekud tööjõukulude allokeerimisest kulukohtadele ametikohtade lõikes

	Tootmine	Lennukite teenindamine	Pardamüük	Nõudepesu
Osakonnapõhine otsene tööjõukulu	köögitöölised	laadijad	komplekteerijad	nõudepesijad
	vahetuse vanemad	vahetuse vanemad		
Osakonnapõhine kaudne tööjõukulu	dispetšer	<i>ramp manager</i>	laojuhataja	
	laojuhataja		kassiir	
Tootmislik üldkulu	peakokk, kvaliteedijuht, operatsioonide juht, julgestusjuht, võtmekliendihaldur, haldusjuht, koristaja			
Mittetootmislik üldkulu	ACSE üksuse juhataja, pearaamatupidaja, raamatupidaja, haldusjuht, koristaja			

Allikas: autori koostatud.

Autori hinnangul tuleb võtmekliendihalduri ja kassiiri töökohaga seotud tööjõukulud viia pardamüügi osakonna kaudsete tööjõukulude alla, kuna nende ametite põhiülesanneteks on pardamüügiga seotud tegevused, nagu menüü koostamine, pardamüügi haldamine, kassaraha lugemine ja rahakassade komplekteerimine. Strateegilises kuluarvestuses võib rolli mängida madalate tootmiskulude näitamine või, vastupidi, administratiivkulude väiksus, aga autori arvates on oluline kajastada tööjõukulusid õiges kulukohas.

Pardatoitlustusettevõtte kulukohad koos opereerimiseks vajaminevate ressursikulu liikidega kattuvad üldjoontes osakonniti. Ainuke erinevus on lennukite teenindamisel otsese materjalikulu puudumine. Tootmise kulud sisaldavad kõiki kulusid, mis on tekkinud tootmises (köögis), nõudepesus ja toidulaos. Lennukite teenindamise kulud on seotud lennukite teenindamisega ja, nagu teenusele omane, puuduvad otsesed materjalikulud. Pardamüük kulukohana seob kulud, mis tekivad toodete komplekteerimisest ja pardamüügiga seotud ladude haldamisest.

Põhimõttelisi kulukohtadega seotud küsimusi puudutab pardamüügiks valmistatud realiseerimata värske toidu kajastamine finantsprogrammis. Tootmislike materjalikulude täpseks kajastamiseks soovib autor kajastada realiseerimata toit osakonnapõhises kulukohas vastava kulukirjena. ACSE puuduseks realiseerimiskulude näitamisel on asjaolu, et neid kulusid pole võimalik finantsprogrammist automaatselt genereerida.

Autori hinnangul tuleks kulukohtades ja nendele kantavates kulude jaotuspõhimõtetes teha olulisi muudatusi. Vajaduse selleks tingivad klientide teeninduskontseptsioonide

erinevused. Kulukohti restruktureerides saab selgema pildi omahinna kujunemisest ja võimalikest tootmislike üldkulude nüanssidest, mille puhul võimaldaks kärped saavutada soovitud omahinda. Valdkonnajuhtide tööjõukulude abil omahinnaga manipuleerides võib teha ettevõtet finantsiliselt kahjustavaid otsuseid. Mõistlikum on üle vaadata kaudsete kulude määrad, mis jagatakse toodete ja teenuste omahinnale. Lähtudes ettevõtte toimiva kuluarvestussüsteemi kulukohtade analüüsist, toob autor välja järgmised puudused.

1. Kulukohtade klassifikatsiooni ja kodeeringute ebaloogilisus. Kulukohtade loetelus on toodud nii kulukohti, -kogumeid kui ka kulukandjaid.
2. Kulukohtadele allokeeritavate tööjõukulude mittevastavus vastutusvaldkonnale (tööülesannetele), mistõttu pole kulukohtadega seotud tööjõukulude analüüs adekvaatne.
3. Kulukohtades tekkivate kulude kajastamatus (nõudepesu puhastuskeemia osakonnale jaotamata jäämine).

Olemasolev kulukohtade liigitus ei anna ülevaadet tootmisest, kuna tootmine pole kulukohana klassifitseeritud. Samuti tuleks selgelt defineerida kulukoha mõiste, kuna praeguses kasutuses on kulukoha määratluses kasutatud nii kulugruppe kui ka kulukandjaid.

Praeguse süsteemi parendamiseks teeb autor järgmised ettepanekud kulukohtade reorganiseerimiseks, mis aitavad kaasa kuluarvestussüsteemi täiustamisele.

1. Korrastada olemasolev kulukohtade liigitus. Eristada olemasolevas kulukohtade jaotuses kulukohad. Jätta viis kulukohta: tootmine, lennukite teenindamine, komplekteerimine, nõudepesu ja administratsioon (vt lisa 5).
2. Jaotada puhastuskeemia ja -tarvikute kulud vastavalt kasutusele osakondadele.
3. Allokeerida pardamüügis realiseerimata toidud pardamüügi kulukohale.

Kokkuvõttena leiab autor, et ettevõtte kulukohad peaksid olema moodustatud otstarbekalt ja loogiliselt, sest struktureeritud kulukohtade arvestus võimaldab pardatoitlustusettevõttel kalkuleerida toote ja teenuse omahindasid, muretsemata võimalike vigade pärast toote/teenuse omahinna kalkuleerimisel. Igale kulukohale tuleb

jaotada temas tekkivad kulud, et tagada kulukohtade kuluanalüüsi kvaliteet. Selleks tuleb läbi viia põhjalik analüüs kogu ettevõtte väärtusahela ulatuses, et saada täielik ülevaade kulude tekkimise mehhanismist ja nende seotusest ettevõtte pakutavate toodete ja teenustega. Samuti tuleb hinnata kulukohtade otstarbekust, kuna nende eraldi arvestamisest põhjustatud kulud peavad ületama saadavat efekti.

2.2.3. Kulukandjate arvestuse analüüs ja täiustamine

Laiapõhjaline teenuseportfell loob eeldused suure hulga kulukandjate tekkeks. Kulukandjate arvestuse peamiseks eesmärgiks ACSE puhul on leida pakutavate toodete ja teenuste omahind. Nimetatud eesmärgi saavutamiseks tuleb pidada ühiku kulukandja arvestust. Põhiolemuselt on pardatoitlustusettevõttes kaks kulukandjagruppi: toidud ja lennud. Nendele kahele kulukandjagrupile annab juurde kombineerida suures hulgas toote- või teenusespetsiifilisi kulukandja alamgruppe sõltuvalt valmistatud toitude määratlusest (pardatoitlustus) või teenindatud lendude liigist (lennukite teenindamine), pardateeninduse kontseptsioonist (komplekteerimine) ja kasutatud nõude tüübist (nõudepesu):

- pardatoitlustus: äriklassitoidud, turistiklassitoidud, reisijate eritoidud, meeskonnatoidud, pardamüügitoidud, ettetellitavad toidud ja toidud ekspordiks;
- lennukite teenindamine: regulaarliinilennud, regulaarsed tellimuslennud, erakorralised tellimuslennud ja VIP-lennud;
- komplekteerimine: tasuta teenindus pardal (*bar handling*), pardamüük pardal tarbimiseks (*Buy-On-Board*) ja pardamüük kaasaostmiseks (*Flight Shop*);
- nõudepesu: lennuinventar ühekordsete tarvikutega, lennuinventar roteeruvate tarvikutega ja tootmises kasutatav inventar.

Käesolevas alapunktis antakse esmalt ülevaade pardatoitlustamisega seotud tootegruppidest. Pardatoitlustusega seotud tootegruppide ülaltoodud loetelu kirjeldab nii traditsioonilise pardatoitlustuse kulukandjagruppe (äriklassitoidud, turistiklassitoidud ja meeskonnatoidud) kui ka uuemaid suundumusi antud tegevusvaldkonnas ja ettevõttes (reisijate eritoidud, pardamüügitoidud, ettetellitavad toidud ja toidud ekspordimiseks). Hoolimata suurest hulgast tootegruppidest on ettevõttes kasutusel ainult kaks tootegrupi kulukandjat: *export general* ja *preorder* (ettetellitavad toidud) (vt tabel 6). Ülejäänud

tootegruppide kulud on kajastatud toidukulus, mis sisaldab kõiki pardatoitlustuse tootegruppe.

Teiseks kulukandjagrupiks on teenindatud lennud. Tänapäev pole pardatoitlustusettevõtte kaalunud lennuki teenindamise lahterdamist eri kulukandjateks vastavalt teenindatud lennu tüübile ega pardale laaditava inventari hulgale. Põhjus on lihtne, protseduurid on samad, erineb vaid lennuki teenindamiseks kuluv aeg, kuna mida rohkem on inventari, seda suurem on lennuki teenindamise ajakulu. Autori seisukoht ühtib ettevõtte omaga. Küll aga tuleks teeninduse omahinda arvestades lähtuda ressursivajadustest, eri faktorite kululisest mõjust. Klientide paremaks segmenteerimiseks võib mõelda lennukite teenindamise kategoriseerimist vastavalt alljärgnevatele lennutüüpidele:

- lennukite teenindamine: regulaarlennud;
- lennukite teenindamine: regulaarsed tšarterlennud;
- lennukite teenindamine: erakorralised tšarterlennud ja VIP-lennud.

Lennukite teenindamise omahinna arvutamiseks vaadeldakse konkreetset lendu ja lennu teeninduskontseptsiooni. Ühe konkreetse teenindatud lennu kuluarvestus perioodiliselt aktuaalne pole, kuna kulude jagamisele kuluv ressurss ületaks saadava kasu. Sellest hoolimata aitaks ülaltoodud liigitus jagada omahinna leidmisel üldkulusid – mida suurem hulk on teatud lennutüüpe, seda suurem osa üldkuludest neile jaotatakse.

Komplekteerimise osakonna töökorraldus on jaotatud kolme pardateeninduskontseptsiooni vahel: tasuta teenindus pardal, pardamüük pardal tarbimiseks ja pardamüük kaasa ostmiseks. Sõltuvalt lennufirma pardateeninduse kontseptsioonist võivad kasutusel olla kõik teenindusliigid. Lennufirma pardateeninduseks on loodud komplekteerimisplaanid, mille alusel komplekteeritakse lennufirma inventar ettenähtud toodete ja tarvikutega. Lennult tagasi toodud inventaris olevatele toodetele ja tarvikutele tehakse lennujärgne kontroll. Tarbitud tooted ja tarvikud asendatakse ning komplektid saadetakse uuesti lendama. Selline on üldjoones komplekteerimisosakonna töösükkel kõikide pardateeninduskontseptsioonide korral. Komplekteerimisosakond on jaemüügi- ja teenindusettevõtte kooslus. Jaemüügile iseloomulik on kaupade müümine pardal salongipersonali abil või tasuta teeninduse

pakkumiseks kasutatavate toodete müümine lennuettevõtjale. Teeninduse osa moodustab kaupade komplekteerimine.

Pardamüügi kaupade puhul on oluline võtta arvesse kõik müügi teostamisega kaasnevad kulud, milleks on kassasüsteemide haldamine, menüüde koostamine, pardamüügi aruandluse koostamine, müügikontroll. Nimetatud tegevused kuuluvad autori ettekujutuse kohaselt osakonna üldkulusse ja müügikontroll on teenuse esmashinda arvestatud otseseks kuluks. Pardal tasuta tarbimiseks mõeldud kaubale selliseid kulusid ei rakendu. Nagu pardamüügil, tuleb ka nende kaupade kuluarvestuses kajastada laohaldusega seotud kulutusi. Peale selle soovib autor analüüsida kulukandjaid klientide lõikes, mis võimaldaks kaudkulude õiglasemat jagamist.

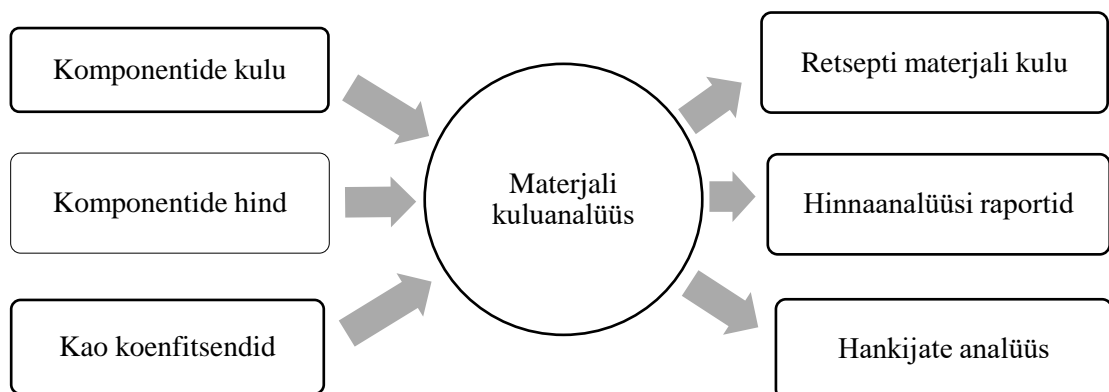
ASCE olemasolevas kuluarvestussüsteemis on kasutusel kaks kulukandjat: *export general* ja *preorder*. Tegemist on periood-kulukandjaga, mida vaadeldakse perioodiliselt. Autor leiab, et selline kulukandjate valik ei ole piisav tootegruppide kulude perioodiliseks jälgimiseks. Tuleks juurutada kuluarvestusele tuginevad aruanded, mis annaksid keskastmejuhtidele infot toodete ja teenustega seotud kulukandjagruppide kulude kohta, mis toetavad otsustusprotsesse ja annavad parema ülevaate toote- ja teenusegruppide kasumlikkusest. Kulukandjagruppide valikul võib minna väga detailseks, kuid valiku juures peab hindama ka liigitamiseks tehtava töö ressursimahukusega ja selle mõistlikkuse printsiibiga ehk sellega, kas tehtud töö hulk õigustab soovitud tulemusi. Ressursikulu sõltub kulukandjatele tehtavate kulude jagamisest. Hoolimata sellest et kulukandjatel võivad suurel määral olla samad kulukomponendid, tuleb hinnata kulude allokeerimise ajamahukust. Järgnevalt kirjeldatakse ACSE eri teenuste omahinna arvestamise protsesse ja analüüsitakse omahinna arvutamise tehnikaid.

Üks põhjusi, miks toote või teenuse omahinna arvutamiseks kasutatakse täiskuluarvestust (see tähendab, et kõik – nii otsesed kui ka kaudsed – kulud on arvestatud toote/teenuse omahinda), on äärmiselt kliendikeskne valdkond. Tootmis- ja teenindusmahud kõiguvad ja seega on toote/teenuse omahinda arvestatud ka mittetootmislikud üldkulud. Lisaks rajaneb kulude kalkuleerimine standardhinnal, mille kulude arvestamiseks on kasutatud nõudlusel põhinevat kuluarvestust. Nõudlusel põhineva kuluarvestuse tingib menüü tsüklilisus ja planeeritud lendude arv teatud perioodil. Määratud perioodiks kulude kalkuleerimine nõuab prognoosimist nii vajaliku tööjõuressursi kui ka (toor)materjalide

sisseostuhindade aspektist. Nõudlusel rajanevas kuluarvestuses rakendatakse senist kogemust ja turuperspektiivi. Standardhinna puhul võetakse arvesse materjalide ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemed (RTJ 4). Omahinna kalkuleerimise juures mängivad rolli teatud kriteeriumid, mis on seotud toote toomisega ja teenuse osutamisega.

(Parda)toidu omahinna arvutamisel on kaks etappi. Esimene etapp on (toor)materjali kulude arvutamine ja teiseks etapiks on kaudsete kulude jagamine tootele. Esimese etapi kuludeks on retseptis vajaminevad toormaterjalid ühikulise täpsusega ning toote pakendamiseks/serveerimiseks ette nähtud kulumaterjalid (ühekordsed söögiriistad, salvrätik jms). Seega võiks antud kalkulatsiooni nimetada materjali sisendhinna arvestamiseks.

Oluline nüanss toidu sisendhinna kalkuleerimisel on toormaterjalide eeltöötlemisel tekkiv kadu (*yield*). Materjali kuluanalüüsi tulemusena saab määrata toote materjali otsekulu. Retsepti toormaterjali kulu kalkuleerimiseks kasutatakse tooraine koondhinnatabelit, mida uuendatakse omahinna kalkulatsiooni tegemisel. Peale toormaterjali kulu loetakse materjalikuluks pakkematerjale ja ettenähtud tarvikuid toidu serveerimisel. Nimetatud kulud on toote otsekulu. Toidu sisendhinna kalkulatsioon ei arvesta otseseid tööjõukuluseid ega tootmiskuluseid, nagu näeb ette omahinna arvutamise majandusteoreetiline käsitlus. Alloleval joonisel 11 on toodud materjalikulu analüüsi sisendid ja analüüsijärgne tulem või toimingud.



Joonis 11. ACSE materjali kuluanalüüsi komponendid ja tulem (Airo Catering Services Eesti OÜ).

Teiseks etapiks on kaudkulude jaotamine toidu omahinna määramiseks. Ettevõtte tegevusvaldkonna iseärasusi arvesse võttes on oluline osa kaudkuludel, mis võivad moodustada 40–60% toote omahinnast. Esmaseks sisendiks on tootega seotud tööjõukulud. Seejärel jagatakse tootele tootmislikud ja mittetootmislikud üldkulud kindlaksmääratud osakaalude alusel, mis on hinnangulised ega tugine konkreetsetele mõõtmistulemustele. Kokkuvõtvalt koosneb toidu omahinna arvutamise mudel viiest kulugrupist: (toor)materjal ehk sisendhind, otsene tööjõukulu, tootmisosakonna üldkulu, tootmislik ja mittetootmislik üldkulu. Lihtsustatuna on toidu omahinna arvestamise valem (1) järgmine:

(1) Toidu kogukulu = materjali sisendhind + tööjõu otsekulu + osakonna üldkulu + tootmislik üldkulu + mittetootmislik üldkulu,

kus materjali sisendhind – otsene (toor)materjali kulu,

sisendhind – otsene (toor)materjali kulu,

tööjõu otsekulu – osakonna otsene tööjõukulu,

osakonnapõhine üldkulu – tootmisosakonna üldkulu,

tootmislik üldkulu – tootmisega seotud kulud, mis on tootmisosakonnale jagatud standardse määra alusel,

mittetootmislik üldkulu – ettevõtte juhtimisega seotud kulud, mis on tootmisosakonnale jagatud standardse määra alusel.

Autori ettepanek on kogukulu arvestades rakendada sisendhinnale peale otsekulude veel järgmiseid kulukomponente: otsene tööjõukulu (arvestatud valmistamiseks kuluva aja ja tunnitasega), osakonnapõhine üldkulu, tootmislikku üldkulu ja vajadusel mittetootmislikku üldkulu. Tootmisosakonnale rakendatavast üldkulust on pikemalt juttu tegevuspõhist kuluarvestust kirjeldavas alapunktis.

Lennuki teenindamise kogukulu arvestades võetakse arvesse lennuki teenindamise protseduure. Protseduurides on antud operatiivmasinate arv, mis teenindavad samaaegselt ühte lennukit. Lennuki teenindamise hinda mõjutab tootmishoone lähedus lennuvälja perroonidele, kus lennukid pargivad. Mida lühem on vahemaa, seda väiksem on otsese

tööjõukulu komponent. Lennuki teenindamise kulumudel on sama ülesehitusega mis toidukulu mudel, ainukese erinevusena saab välja tuua otsese materjalikulu puudumise. Lennukite teenindamisega seotud otsene tööjõukulu võtab arvesse ühe lennuki teenindamisel ettenähtud ressursi, lisaks osakonnapõhisele tööjõukulule. Lennukite teenindamise lihtsustatud kulumudel (2) on alljärgnev:

(2) lennuki teenindamise kogukulu = otsene tööjõukulu + teenindamise osakonnapõhine üldkulu + tootmislik üldkulu + mittetootmislik üldkulu,

kus *otsene tööjõukulu* – standardne määr, mis on korrutatud läbi tunni palgakuluga,

lennuki teenindamise osakonnapõhine üldkulu – lennuki teenindamise osakonna üldkulud,

tootmislik üldkulu – sisaldab tootmishoonega seotud kulusid, mis on lennuki teenindamise osakonnale jagatud standardse määra alusel,

mittetootmislik üldkulu – ettevõtte juhtimisega seotud kulud, mis on lennuki teenindamise osakonnale jagatud standardse määra alusel.

Komplekteerimisosakonna pardateeninduse tagamiseks komplekteeritavate toodete ja tarvikute komplekteerimisteenuse kulude kalkuleerimisel tuleb arvesse võtta kliendi pardateeninduse kontseptsiooni. Lihtsustatud kulumudel (3) pardateenindusega seotud kaupade komplekteerimisteenusele on järgmine:

(3) komplekteerimise kogukulu = otsene tööjõukulu + komplekteerimisosakonna üldkulud + tootmislik üldkulu + mittetootmislik üldkulu,

kus *otsene tööjõukulu* – standardne määr, mis on korrutatud läbi tunni palgakuluga,

komplekteerimisosakonna üldkulu – komplekteerimise osakonna üldkulu,

tootmislik üldkulu – sisaldab tootmishoonega seotud kulusid, mis on komplekteerimise osakonnale jagatud standardse määra alusel,

mittetootmislik üldkulu – ettevõtte juhtimisega seotud kulud, mis on komplekteerimise osakonnale jagatud standardse määra alusel.

Nõudepesuteenuse kulumudel ühtib lennuki teenindamise ja komplekteerimise kulumudeliga, kus puuduvad otsesed materjalikulud. Kasutuses olevaid puhastusvahendeid vaadeldakse kaudkuludena. Nõudepesu kulumudel (4) on järgmine:

(4) nõudepesu kogukulu = otsene tööjõukulu + nõudepesuosakonna üldkulu + tootmislik üldkulu + mittetootmislik üldkulu,

kus *otsene tööjõukulu* – standardne määr, mis on korrutatud läbi tunni palgakuluga,

nõudepesuosakonna üldkulu – nõudepesuosakonna üldkulu,

tootmislik üldkulu – sisaldab tootmisega seotud kulusid, mis on nõudepesuosakonnale jagatud standardse määra alusel,

mittetootmislik üldkulu – ettevõtte juhtimisega seotud kulud, mis on nõudepesuosakonnale jagatud standardse määra alusel.

Nõudepesu kui eraldiseisva teenuse kulumudel praegu puudub, küll aga kasutatakse toodete hinnastamisel nõudepesuosakonna kulumäära ühe kulukomponendina. Toodud kulumudelid on sarnased. Muutuja, otsese tööjõukulu kindlaksmääramine on kõige keerulisem, kuna eeldab toodete ja teenuste protsesside analüüsi tulemusena standardtabelite loomist, milles oleks võimalik valida konkreetse toote või teenuse jaoks ettenähtud ajaline kulu, aga sellest lähemalt tegevuspõhises kuluarvestuses. Ülejäänud muutujate arvandmete kvaliteet sõltub kulude allokeerimise korrektsusest ja detailsusest. Mida täpsemad on kulude jaotuspõhimõtted, seda õigemad on hinnastamiseks vajalike muutujate andmed.

Kulude kalkuleerimise suurema paindlikkuse huvides soovitab töö autor ettevõttel kaaluda osa toodete ja teenuste hinnastamisel põhitegevuse omahinna arvestuse meetodit, mis arvestab toote/teenuse omahinna leidmisel ainult tootmislike kuludega. Selleks on valemities välja toodud erinevad muutjad, mida lisades või ära jättes on võimalik kasutada erinevaid omahinna arvutamise tehnikaid. Täiendavalt soovitab autor toormaterjali sisseostuhindasid perioodiliselt uuendada, võttes arvesse ka teatud tootegruppide (puu- ja juurviljad) hooajalist sisseostuhinda. Kaudkulude jagamiseks pakub autor välja järgmist. Esmalt tuleb leida tootmise, lennukite teenindamise ja komplekteerimisosakonna käibed.

Lennuki teenindamise ja komplekteerimise kuluarvestuseks ei tohiks kaudkulusid jagada võrdselt, vaid osakaaluna käibest, kuna ühist kulukäiturit on nendele kahele tegevusele raske leida. Klientide hinnakirja erinevustele apelleerides on õigem kasutada üldkulude jagamist vastavalt käibe, kuna võtmeklientide toitude ja/või teenindatud lendude arv võib olla suur, kuid toote/teenuse kasumlikkus pardatoitlustusettevõtte jaoks väike. Praegu kasutatakse vastavaid määrasid kaudkulude jagamisel.

Lennukite teenindamisel võiks kasutada kahte kulukandjat kaudsete kulude jagamisel vastavalt käibe:

- regulaarlendude teenindamine,
- tellimus- ehk tšarterlendude teenindamine.

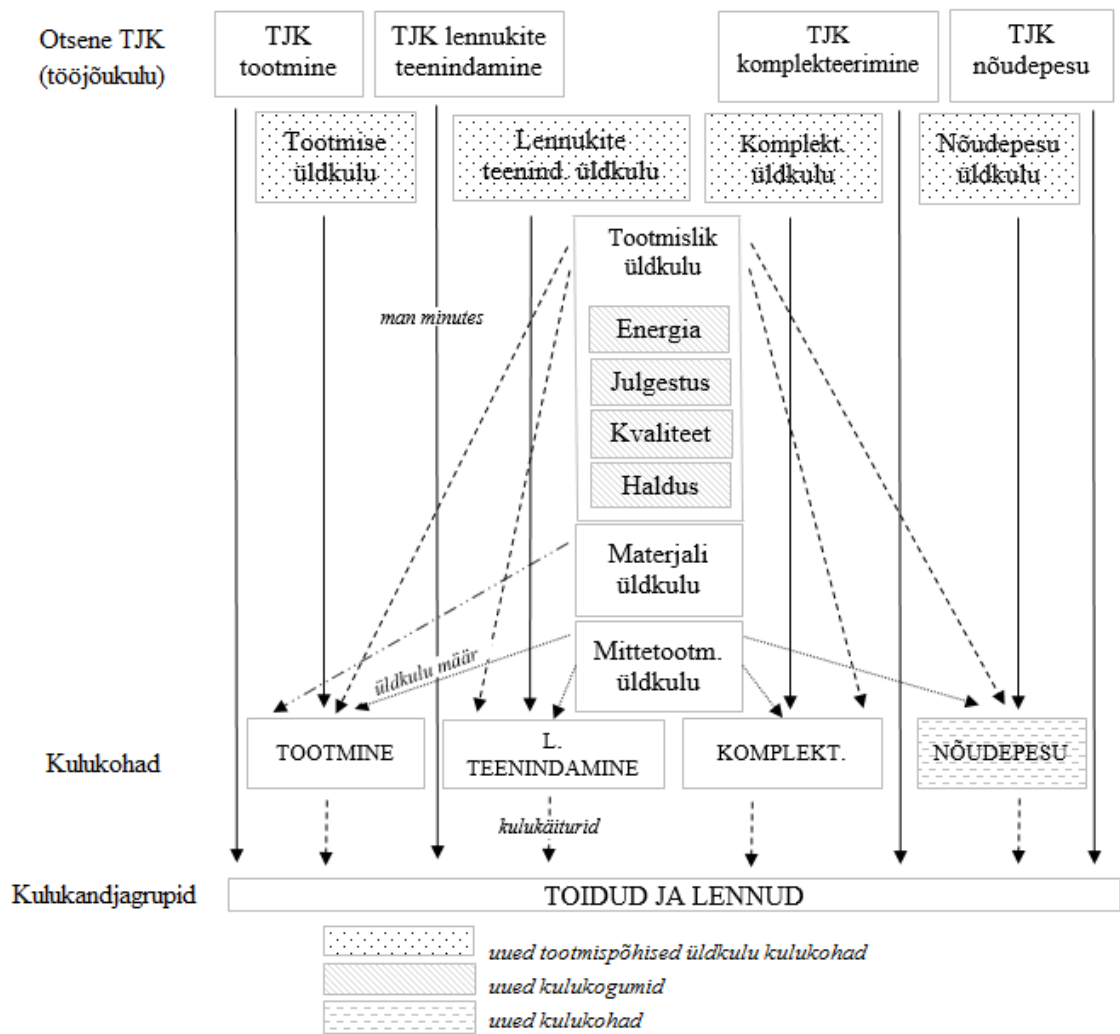
Kaudkulud tuleks jagada komplekteerimisosakonna teenustele vastavalt teenusetüübi osakonnasisestele tegevusmahtudele, mida saab vaadelda uute loodavate kulukandjate gruppidega:

- pardamüük pardal tarbimiseks,
- pardamüük kaasa ostmiseks,
- pardal tasuta tarbimiseks.

Omahinna arvutamisele süsteemseks lähenemiseks soovib autor võtta kasutusele toodete ja teenuste kalkulatsioonikaardi (*bill of material*), kus on arvestatud toote/teenuse omahind koos konkreetse toote/teenuse valmistamiseks/pakkumiseks kuluva otsese tööjõukuluga (*spent man minute*). Tööprotsesside muutudes tuleb kalkulatsioonikaardid uuendada, mis teeb antud sisendi kasutamise kliendipakkumiste koostamisel lihtsaks.

Kulukandjate analüüsi lõpetuseks esitab autor oma ettekujutuse kuludest, mida tuleb toodetele ja teenustele allokeerida (vt joonis 12). Eristatud on viis peamist kulukomponenti, milleks on osakonnapõhine otsene tööjõukulu, osakonnapõhine üldkulu, materjali üldkulu, tootmislik üldkulu ja mittetootmislik üldkulu. Otsene tööjõukulu määratakse kulukandjale otse. Kõik teised kulukomponendid läbivad kulude allokeerimise vaheetapid kulukogumites, enne kui jaotatakse kulukohtadele. Osakonnapõhise üldkulu moodustavad kaudsed osakonnakulud. Tootmisliku üldkulu moodustavad neli kulukogumit. Nendeks on energiakulu (küte, vesi, kanalisatsioon,

ventilatsioon, prügi), julgestuskulud (kõik kulud, mis on tehtud selleks, et pardale minevatele toodetele saab anda julgestusstaatuse), kvaliteedikulu (kvaliteedi tagamiseks tehtavad kulud, sh puhastuskeemia kulud), halduskulud (tootmishoonega seotud kulud). Materjali üldkulu moodustavad materjali varumisega ja ladustamisega seotud kulud ning need jagatakse vaid tootmisosakonnale. Mittetootmislik üldkulu on seotud ettevõtte juhtimisega ja jagatakse vastavat kulumäära kasutades kõikidele kulukohtadele. Kulukohtadeks on tootmine, lennukite teenindamine, komplekteerimine ja nõudepesu. Pärast seotud kulude allokeerimist kulukohtadele jagatakse kulukäituri abil kulud kulukandjagruppidele.



Joonis 12. Pardatoitlustusteenuste seosed kululiikide, -kogumite, -kohtade ja -kandjate vahel (autori koostatud).

Tehtud autoripoolsed ettepanekud (vt joonis 12) on kuluanalüüsi seisukohalt olulised, kuid neid rakendades tuleks lähtuda mõistlikkuse printsiibist, sest antud jaotus suurendab märkimisväärselt halduskoormust. Samuti ei tohi alahinnata kulude kajastamise korrektsust, mis on sisendiks tulemuslikule kuluanalüüsile. Operatiivse kuluanalüüsi puudumisel peab ettevõtte looma tingimused kuluanalüüsi võimaldamiseks. Praeguse organisatsioonistruktuuri juures on kuluanalüüsi süsteemne juurutamine raskendatud, kuna puudub vajalik inimressurss. Puudub inimene, kes igapäevaselt tegeleks kuluanalüüsiga ja haldaks sellega seonduvat. Omahinna kalkuleerimist saab praegu pidada projektipõhiseks tegevuseks, mida kasutatakse kahel juhul: igakuine finantsaruandlus ja omahinna kalkuleerimine hinnakirjade tegemisel.

ASCE praeguse kuluarvestussüsteemi kulukandjate analüüsi alusel toob autor välja järgmised puudused:

- kulukandjagruppide ebapiisavus kulude analüüsiks;
- omahinna arvestuses kasutatavate alternatiivmeetodite puudumine (osakuluarvestus);
- üldkulude jaotamise süsteemitus.

Praeguse süsteemi parendamiseks teeb autor järgmised ettepanekud kulukandjate süsteemi parendamiseks, mis aitavad kaasa kuluarvestussüsteemi täiustamisele.

1. Ühiku kulukandjate arvestuses suurendada tootmisosakonna kulukandja gruppide hulka.
 - Tootmine – pardatoitlustus. Luua järgmised kulukandjagrupid: äriklassitoidud, turistiklassitoidud (sh tšarterlennu toidud), ettetellitavad toidud ja toidud pardamüügiks.
 - Tootmine. Luua kulukandjad „Toidud ekspordiks“ ja „Canteen’i toidud“ mittelelendusliku toitlustuse pakkumiseks.
 - Lennukite teenindamine. Luua kolm lennukite teenindamise kulukandjagruppi: regulaarlennud, regulaarsed tšarterlennud ja erakorralised tšarterlennud (sh VIP-lennud).

- Komplekteerimine. Luua kolm komplekteerimise kulukandjagruppi: pardamüük pardal tarbimiseks, pardamüük kaasa ostmiseks ja tasuta pardal tarbimiseks.
2. Periood-kulukandja arvestuses suurendada kulukandjate hulka.
 - Nõudepesu: lisada nõudepesu koos kõikide osakonnas tekkivate kuludega kulukandjaks.
 - Tootmises vaadelda eraldi kolme tootmissuunda: pardatoitlustus, tootmine ekspordiks ja *canteen*.
 - Vaadelda lennukite teenindamise osakonda ja komplekteerimisosakonda periood-kulukandjatena.
 3. Võtta kasutusele kulukandjagruppide perioodiline analüüs ehk kasutada periood-kulukandjagruppe.
 4. Genereerida omahinna arvutamise baasid, mis võimaldavad kasutada täis- ja osakularvestuse meetodit.
 5. Luua protseduur toormaterjali sisseostuhindade perioodiliseks jälgimiseks ja nende uuendamiseks toormaterjali koondtabelis.

Toodud kularvestussüsteemi parendusettepanekud on tehtud, arvestades valdkonna hinnasurvet. Kuna kaudkulud võivad moodustada üle poole toote ja teenuse omahinnast, on äärmiselt oluline jagada toote tootmiseks ja teenuse pakkumiseks vajalikud kaudkulud, et leida optimaalne omahind. Teisalt soovivad kliendid saada paremat ülevaadet pardatoitlustusettevõtte pakutavate teenuste kulustruktuurist – kui palju ja mille eest makstakse. Paraku ei toeta olemasolev kularvestussüsteem otsustusprotsesse, kuna osakonnapõhised tegevuskulud pole piisava detailsusega kajastatud. Samuti ei toeta praegune üldkulude jagamine optimaalse omahinna leidmist, kuna jaotuspõhimõtted on uuendamata ega tugine ressursikasutusele.

Autori hinnangul on kularvestus valdkonna praegust hinnatundlikkust arvesse võttes kõige tähtsamaid osi ettevõtte tegevuses. Paraku on see samas ka kõige unarussejätum protsess. Nimelt saab kularvestus vähe tähelepanu ja põhjalikku analüüsi. Kulude

arvestamisel on põhifookuses päevakajaliste toodete ja teenuste kulude kalkuleerimine. Üldjuhul on põhjuseks menüüvahetus, hinnakirjade koostamine või ülevaatamine. Kitsaskohana näeb autor varasemate ja pikemaks perioodiks koostatud menüüde kulude puudulikku ülevaatamist, mistõttu võivad tooraine hinnatõusud oluliselt mõjutada toote kasumlikkust. Näitena võib tuua erakorraliste tšarterlendude teenindamiseks loodud menüüd. Samuti tuleks üle vaadata lendude teenindamise hinnastamise põhimõtted. Kui pardateeninduse kontseptsioon muutub, võib koos sellega muutuda vajaliku ressurs teeninduse pakkumiseks. Seega oleks vajalik iga teeninduskontseptsiooni muutuse eel teha testmõõtmised, saamaks teada tegelikku ajakulu, mida tuleb arvestada kulude kalkuleerimisel ja hinnastamisel. Oluline osa lennukite teenindamise kulude kalkuleerimisel on teenindatavate lendude hulk, sest teenus on mahupõhine ja ressursivajadus astmeline.

Peamised mõjutegurid kuluarvestuses on kliendi pardateeninduse ootused, menüüd, tootmis- ja teenindamistehnikad, valmistoodangu realiseerimistähtajad ja kvaliteet ning transport. On selge, et uute klientide võitmiseks ja olemasolevate hoidmiseks peab hind olema konkurentsivõimeline. Tegur, mida ei saa üheski äris alahinnata, on pikaajalised kliendisuhed, eriti nii nõudlikul turul nagu pardatoitlustus. Pikaajaline kliendisuhe kindlustab toote- ja teenusemahtude stabiilsuse. Siiski on autori hinnangul üheks ohullikaks pikaajaliste klientide hinnasurve, mida autor toob välja pikaajalise kliendisuhete puudusena. Täpsemalt öeldes on see kliendi hinnaootus, mis põhineb eelmistel hinnakirjadel. Kui varasemas hinnastamises on tehtud ebatäpseid kuluarvestusi, on kliendile äärmiselt raske selgeks teha oodatust suuremat hinnatõusu. Lihtsam on põhjendada hinnaerinevusi, mis on seotud töötajate palgatõusuga või kallinevate toorainetega.

Ettevõtte peab vajalikuks kuluarvestussüsteemi täiustamist. Prioriteetsemaks parendustegevuseks on juhtkonna jaoks toodete ja teenuste kalkulatsioonikaartide loomine. Samas tuleb kuluanalüüsi tõhustamisel silmas pidada vajaliku inimressursi olemasolu. Olemasoleva tööjaotuse puhul pole võimalik anda kuluanalüüsi lisaülesandeks, kuna ajakulu usaldusväärse analüüsi teostamiseks on autori hinnangul täistöökoht.

Autor näeb vajadust kuluarvestussüsteemi täiustamiseks kuluarvestuse põhimõtete ajakohastamise abil. Samuti võiks ettevõtte kaaluda erinevate omahinna arvestamise meetodite kasutamist. Senini on tähelepanu all olnud kulude arvestamiseks vajalike üldkulu määrade kalkuleerimine, aga üldkulude allokeerimise põhimõtteid pole üle vaadatud. Üheks põhjuseks, miks kulude allokeerimise põhitõdesid pole üle vaadatud, on uue äritarkvara juurutamisest tingitud üleminekuperiood. Äritarkvara juurutamisel on esmatähtis suunata ressursid igapäevase tööprotsessi sujuvaks toimimiseks, mille järel saab hakata panustama lisamoodulite arendamisele. Ettevõtte tegevuseripära arvestades polnud võimalik tavapärase rakenduse ülevõtt, vaid tarkvara tuli kohandada vastavalt pardatoitlustusettevõtte spetsiifikale. Nimetatud kitsaskoha kõrval võib puudusena märkida ka kontserni aruandlussüsteemiga seotut, mis ei võimalda ACSE-l teha iseseisvaid ja kiireid muudatusi aruandluseks vajalikus kuluarvestuses.

2.3. Tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine

Pardatoitlustusettevõtte tegevuskeskkonda iseloomustavad vähenevad kasumimarginaalid ja sagedad muutused pardateeninduses. Sellises olukorras on ACSE-l järjest olulisem oma opereerimise eri stsenaariume ette näha ja läbi mängida ning otsida paljude võimaluste seast parimat. Paratamatult on peale lennuettevõtja planeeritud tootmis- ja teenindusmahtude keskseks küsimuseks toodete omahind ja ressursivajadus.

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamise esimese sammuna tuleb kaardistada ACSE tööprotsessid ja nendega seotud tegevused, selleks et määrata iga tegevusega seotud ressursi. Igal teenusel, kulukandjal, on kindlad tegevused, mida tuleb teha klientide tellimuste täitmiseks. Iga tegevus vajab ressursse, mis on omakorda kuluallikaks ettevõttele. Oluline on mõista tegevuste sisu ja analüüsida tegevusi vajaduspõhiselt.

Töö autor kaardistas kõikide osakondade tööprotsessid ja nendes sisalduvad detailsed tööülesanded. Tootmises kasutatavat tegevusnimekirja (vt lisa 9) täiendas autor vastavalt oma ettekujutusele, koostas tegevusnimekirjad lennukite teenindamise (vt lisa 10), komplekteerimise (vt lisa 11–13) ja nõudepesu (vt lisa 14) osakondade tööprotsessidest. Lisaks tööetappidele loodi tegevustele loogilise ülesehitusega kodeering, mida saaks hõlpsalt kasutada edasises analüüsis. Tegevuste ja tööprotsesside kaardistamiseks tehti intervjuusid ja vaadeldi tööprotsesse, et mõista paremini töö iseloomu ja eripärasid.

Tööprotsesside ja vastavate kodeeringute täisnimekirjad on toodud lisades 9–14. Iga kulukandjaga seotud tegevused selgitati välja tööprotsesside analüüsi käigus. ACSE-s on osaliselt tööprotsesse kaardistatud (tootmine ja komplekteerimine) ja analüüsitud tegevuste ajalist mahtu, mida on rakendatud ka omahinna arvestamisel. Paraku on pakutavate teenuste hulk kasvanud (eksport) ja teeninduskontseptsioonid klientide lõikes oluliselt muutunud, seega pole tehtud analüüsid enam ajakohased. Otsese ajakulu leidmine aitab hinnata tootmis- ja teenindusvõimsust.

Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamisel soovib autor jagada tegevused neljaks kategooriaks:

- kulukandja tasandi tegevused (ühiku tasandi tegevused),
- partii tasandi tegevused,
- toodet toetavad tegevused,
- tootmist toetavad tegevused.

Kulukandja tasandi tegevused sooritatakse iga kulukandja jaoks. Partii tasandi tegevused sooritatakse iga partii kui kulukandja jaoks. Toodet toetavad tegevused, nagu nimetuski ütleb, toetavad toodangu tootmist ning pardatoitlustusettevõtte puhul ka teenuse pakkumist. Tootmist toetavad tegevused toetavad üleüldist tootmist ja teenindamist. Nende tegevuste hierarhia ACSE-s on toodud lisas 15.

Tootmises ei eristata ühiku tasandi tegevusi, kuna tootmist planeeritakse konkreetse päeva toidutellimusi arvesse võttes. Lennukite teenindamisel saab ühiku tasandi tegevuseks lugeda konkreetse lennuki lennu eel toimuvat ja lennujärgset laadimist. Samuti on komplekteerimisel ühikuks üks konkreetne lend, mille tarbeks kaupu ja tarvikuid komplekteeritakse või kontrollitakse. Nõudepesus saab ühikuliselt vaadelda ainult suuremõtmelise lennuinventari (rataskärud, käsikastid, lennuki ahjuresid) tühendamist ja pesemist.

Ajakulu arvestamiseks saab välja arvutada antud tegevuse otsese tööjõukulu, mille liitmine teiste seotud tegevustega võimaldab leida toote valmistamiseks, teenuse pakkumiseks kuluvat otsese tööjõukulu.

$$\text{Tootmise tööjõu otsekulu} = \frac{\text{Tegevus A} + \dots + \text{tegevus n}}{\text{Toodetud ühikute arv}} \times \text{tunni tööjõukulu}$$

$$\text{Lennukite teenindamise tööjõu otsekulu} = \frac{\text{Tegevus A} + \dots + \text{tegevus n}}{\text{Teenindatud lendude arv}} \times \text{ tunni tööjõukulu}$$

$$\text{Komplekteerimise tööjõu otsekulu} = (\text{Tegevus A} + \dots + \text{tegevus n}) \times \text{ tunni tööjõukulu}$$

$$\text{Nõudepesu tööjõu otsekulu} = \frac{\text{Tegevus A}}{\text{Tegevus A ühikute arv}} + \frac{\text{Tegevus n}}{\text{Tegevus n ühikute}} + x \text{ tunni tööjõukulu}$$

Kvaliteetse toote ja efektiivsete tööprotsesside juurutamiseks on ettevõttesiseselt vaja kaasata spetsialiste. Spetsialistideks on keskastmejuhid, kellel on teadmised töö spetsiifikast ning kes samal ajal hoomavad suurt pilti ettevõtte arengusuundadest ja eesmärkidest. Ettevõtte jaoks on oluline seada standardid, mida saab arvestada kulude kalkuleerimisel. Standardite loomise hierarhias on üldjuhul kolm poolt: juht, keskastmejuht ning lihttöölised. Juht, tuginedes statistilistele näitajatele, annab organisatsiooni oodatud efektiivsuskriteeriumid. Teatud tööliste arvuga peab olema võimalik toota teatud kogus toodangut või teenindada teatud kogus lende. Järgmiseks hierarhia astmeks on keskastmejuhid, kes töö iseloomu ja spetsiifikat teades peavad looma standardbaasid – kui palju aega kulub teatud toitude valmistamiseks (otsene ajakulu), teatud lendude teenindamiseks või pardateeninduses kasutatava kauba komplekteerimiseks. Toetudes Garrison *et al.* (2008; 419) käsitlusele, tuleb standardid seada selliselt, et need soodustaks ka tulevikus tehtavaid operatsioone, mitte ainult varasemaid protsesse, mis ei pruugi olla kõige tõhusamad. Efektiivsete tööprotsesside toimimiseks tuleb neid tööprotsessiga seotud näitajaid jälgida. Standardite loomisel võib aluseks võtta minevikus tehtud mõõdistamisi, aga nendes tuleb suhtuda äärmiselt kriitiliselt, kuna tööprotsessid ja -tehnikad võivad olla oluliselt muutnud. Standardeid luues ei saa lähtuda ainult ettevõttesisestest teguritest, kuna sisendi nii tootmiseks kui ka teenindamiseks annab klient – lennuettevõtja. Lennufirma antud sisendid tuleb võimalikult efektiivselt muuta väljundiks.

Otseste töönormide standardite väljatöötamise eelduseks on otseste toote või teenusega seotud tegevuste kaardistamine ja nende tegevuste ajaline mõõtmine. Toiming pole keeruline, kuid on aeganõudev, kuna usaldusväärsete tulemuste saamiseks tuleb toimingut mitu korda korrata. Oluliselt keerulisemaks läheb siis, kui soovitakse saadud tulemusi kohandada hinnastamise tarbeks – kulutatud aeg ühe lennuki teenindamiseks või kulutatud aeg ühe eine valmistamiseks. See on tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi tähtsamaid elemente. Kuna tegevusvaldkond pole standardne – erinevad kliendid, muutuv

lennuplaan –, peaks standardi määramine eelkõige lähtuma konkreetse kliendi teenindamisega seotud nüanssidest, aga kuna see on ressursimahukas, tuleks abiks võtta keskmised standardid lähtuvalt senisest tegevuskogemusest. Pardatoitlustusettevõtte seisab sageli silmitsi oma toodete ja eelkõige teenuste kohandamisega kliendi ootustele ja vajadustele.

Standardite juurutamine annab võimaluse jälgida ja analüüsida tööjõu ning tööprotsesside tõhusust. Autor nõustub Plowmaniga (2001: 16), kes nimetab efektiivselt majandavaks ettevõtteks sellist, mille tegevusprotsesse saab juhtida nõnda, et võimalikult madalate kuludega luuakse võimalikult kõrge väärtusega tooteid ja teenuseid. Tulles tagasi standardite juurutamise juurde – antud kontekstis tähendab standard planeeritud või ka eelarvestatud mahtu. Analüüsides hetkeseisu, on tõenäolised erinevused planeeritud ja tegeliku tulemuse vahel. See eeldab analüüsi, mis tooks välja planeeritud ja tegeliku mahu/kulu erinevuse. Autor leiab, et varieeruvuse hindamine on eriti oluline tootmises. Kuna hinnastamise aluseks on planeeritud toodangumaht ja teenindatud lendude arv, võib öelda, et tegemist on suuresti kliendinõudluse ennustamisega, mis võib realiseeruda, aga ei pruugi. Igapäevaselt puutub pardatoitlustusettevõtte kokku suure variatiivsusega kliendinõudluses, mis omakorda avaldab suurt mõju kuludele. Võib öelda, et paindlikkuse ja stabiilsuse saavutamine sellises olukorras on kõrgem pilootaž.

Tulles tagasi tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi rakendamise juurde, on järgmiseks etapiks ressursikulude seostamine tegevustega. Selleks tuleb olemasolevatest kulukonto grupeerimistest ja tegevustest moodustada kulukogumid. Autori ettepanek on moodustada alljärgnevad kulukogumid:

- julgestuskulu,
- kvaliteedikulu,
- energiakulu,
- halduskulu,
- IT- ja sidekulu,
- tööjõukulu,
- tööülesannete täitmisega seotud kulu,
- materjalikulu,
- ettevõtte juhtimise kulu.

Üheks kulukogumiks peaks autori hinnangul olema julgestuskulud, nimetusega „Julgestus“, kuna sellega seotud kulud on oluliseks kuluartikliks. Julgestuskulud kaasnevad lennuvälja kinnisel territooriumil opereerimisega ja pardavarude viimisega lennukisse. Pardavarudeks nimetatakse nii toitu, tarvikuid kui ka inventari, mida lennukisse transporditakse. Ettevõtte peab perioodiliselt oma töötajaid julgestuse küsimustes koolitama, kontrollima üle kõik toormaterjali ja tellitavad tarvikud, et poleks lisatud lennuohutust mõjutavaid esemeid. Lennukeid teenindavatel masinatel peab olema spetsiaalne lennuväljaluba nagu ka töölistel, kellel tuleb enne töösuhte loomist läbida taustakontroll. Alles pärast taustakontrolli edukat läbimist ja julgestuse kohta käivaid teadmisi kontrolliva testi sooritamist antakse lennuväljaluba. Lennundusjulgestust puudutavad ettekirjutused teeb Eesti Lennuamet, kes käib nõuete täitmist perioodiliselt kontrollimas. Julgestuskuludesse tuleks autori hinnangul kanda ka julgestusjuhi tööjõukulud.

Teise kulukogumina tuleb moodustada kvaliteedikulud. Kvaliteedile ja hügieenile tehtud kulutused aitavad tagada toodete ja teenuste kõrge kvaliteedi. Alusdokumentideks on ettevõtte enesekontrolliplaan, mis peab rajanema HACCPil (*Hazard Analysis and Critical Control Points*) ning kontserni ettekirjutustel. Kvaliteedi tagamise kulud algavad ühekordsete kinnaste kulust lõpetades pinnaproovide analüüsiga. Tarvikute ja puhastuskeemia osakaal kuludest moodustas 2016. aastal 2,2% kauba, toorme, materjali ja teenuste kuludest, aasta varem oli see näitaja 1,8%. Puhastuskeemia ja -tarvikute kulu on ettevõtte mahuga seotud muutuvkulu. Kui maht kasvab, tõuseb kulu, ja vastupidi. Kogu kvaliteedisüsteemi ja selle täitmist peab tagama ja koordineerima kvaliteedijuht. Kvaliteedikuludesse soovitab autor peale eelnimetatud kulude kanda kvaliteedijuhi tööjõukulu.

Kolmanda kulukogumina näeb autor energiakulusid, mis sisaldavad järgmisi kulusid: elekter, vesi, kanalisatsioon, küte, prügivedu. Eraldi peaks olema halduskulude kulukogum, mis koondab tootmishoonega seotud üldkulusid. Halduskuludesse ehk tootmishoonega seotud kuludesse saab kanda haldusjuhi ja koristaja tööjõukulud, lisaks muudele antud valdkonnaga seotud kuludele (tootmishoone parandamise ja renoveerimisega seotud kulud).

Tööjõukulude kajastamine kulukogumina on samuti vajalik, lisaks tuleks luua tööülesannetega seotud kulud. On teada fakt, et töötaja kulu ettevõttele on suurem kui palgafondi kulu. Töö tegemisega või tööülesannete täitmisega seotud kuludeks loetakse töötaja värbamise kulusid, koolitusi, tööriideid, töötajate tervisekulusid, lähetusi ja muid töötajatega seotud kulutusi.

Veel on vaja tootmise jaoks genereerida materjali kulukogum, mis kajastaks toidulao haldamisega seotud kulusid ja inventuuri alusel mahakantavat (toor)materjali. Kui kulukogumid olemasolevatest kulukontodest on moodustatud, tuleb tuua tegevuspõhised koondkulugrupid, üldkulukohad (vt lisa 8):

- tootmise (köögi) üldkulu,
- lennuki teenindamise üldkulu,
- komplekteerimise üldkulu,
- nõudepesu üldkulu.

Kulukogumi kulud jaotatakse vastavate tegevuspõhiste üldkulukohtade vahel. Ressursid allokeeritakse põhi- ja tugiteenustele tekkepõhiselt. Üldkulud vaadatakse üle aastase intervalliga ja seejärel otsustatakse kulukandjatele jaotamise põhimõtte. Kululiikide rühmitamisel, mille ühe tulemina moodustati osakonnapõhised üldkulukohad ja teise tulemina sarnaste tunnustega kulukogumid, on järgmise sammuna vaja luua kulukogumi kulude kulukeskustele, üldkulukohtadele jaotamise põhimõtted. Autori hinnangul on julgestuse, kvaliteedi, halduse ja ettevõtte juhtimise kulukogumite kulude allokeerimisel vaja kasutada osakonnapõhiseid müügitulu mahtudel rajanevaid kulumäärasid, kuna ühiste tunnustega kulukäiturit leida pole võimalik. Nimelt on tootmise kulukäituriks toitide arv, mida aga ei saa kasutada lennukite teenindamise, komplekteerimise ega nõudepesu juures. Energiakulude jaotamise põhimõtete määramiseks tuleb ettevõttes viia võimalusel läbi mõõdistamised, et leida energia tarbimise osakaal osakonniti. Kui mõõdistamised pole võimalikud (küttekulud), tuleks lähtuda ruumi suurusega sõltuvuses olevatest kulujaotuspõhimõtetest. IT- ja sidekulud jaotatakse vastavalt arvutitöökohtade hulgale osakonnas. Tööülesannete täitmisega seotud kulud jagatakse kohe vastavale osakonnale. (Toor)materjalikulud kantakse retseptikulusse ja inventuuri meetodil mahakantav materjal jääb tootmisosakonna üldkulusse. Pardateenindusega seotud kaubad

ning tarvikud kantakse konkreetse kliendi kulusse. Allolevas tabelis 6 on toodud kulukogumite jaotuspõhimõtted loodavas tegevuspõhises kuluarvestussüsteemis.

Tabel 6. Airo Catering Services Eesti OÜ kulude jaotuspõhimõtted loodavas tegevuspõhises kuluarvestussüsteemis

Kulukogum	Kulukäituriid
Ettevõtte juhtimiskulud	Müügitulu põhjal
Üldhalduskulu	Ruum (m ²)
Energiakulud	Ruum (m ²)/vastavalt kasutamisele
Julgestuskulud	Müügitulu põhjal
Materjali üldkulu	Müügitulu põhjal
Kvaliteedikulud	Müügitulu põhjal
Tööjõukulu	Töötajate arv
IT ja side	Arvuti töökohtade arv osakonnas
Tööülesannete täitmisega seotud kulud	Osakonnale tekkepõhiselt

Allikas: autori koostatud.

Kulukeskuste kulud tuleb toodetele ja teenustele jaotada vastavate kulukäiturite abil. Tootmises on kulukäituriks toodetud toitide arv ning lennukite teenindamisel ja komplekteerimisel lendude arv. Eelduseks on vastavate kulukandjagruppide andmete olemasolu. Nimelt peab ettevõtte finantsprogrammist saama genereerida tootmise, teenindamise ja komplekteerimisega seotud kulukäiturite arvu toiduliikide, lennutüüpide ja pardateeninduskonsultatsioonide põhjal.

Selleks et ettevõttes saaks hinnata põhitegevuste tootmise, teenindamise ja komplekteerimise kasumlikkust, tuleks ettevõttes võtta kasutusele jääktulupõhine kasumiaruanne. Järgmisel lehel tabelis 7 on toodud autori ettepanekud põhitegevusgruppide jääktulupõhise kasumiaruande kohta.

Tabel 7. Airo Catering Services Eesti OÜ põhitegevusgruppide jääktulupõhine kasumiaruanne

Põhitegevusgrupid	Tootmine	Lennukite teenindamine	Komplekteerimine
Müügitulu	X	X	X
Osakonna otsekulud: materjal	X	X	X
Osakonna otsekulud: tööjõud	X	X	X
Otsekuludejärgne jääktulu I	X	X	X
Osakonnapõhised kaudkulud	X	X	X
Tööülesannete täitmisega seotud kulud	X	X	X
Julgestuskulud	X	X	X
Kvaliteedikulud	X	X	X
Materjali üldkulu	X	-	-
Osakonnapõhiste kaudkulude järgne jääktulu II	X	X	X
Energiakulud	X	X	X
Üldhalduskulud	X	X	X
IT- ja sidekulud	X	X	X
Tootmislike üldkulude järgne jääktulu III	X	X	X
Ettevõtte juhtimiskulud	X	X	X
ÄRIKASUM	X	X	X

Allikas: autori koostatud.

ACSE olemasolev kasumiaruanne ei võimalda saada ülevaadet kulude jaotumisest põhitegevusgruppide (tootmine, lennuki teenindamine, komplekteerimine) vahel. Lisas 16 on toodud kulude arvestamine jääktulu analüüsist lähtuvalt. Võttes arvesse ettevõtte tootmis- ja teenindusmahtusid, on autor seisukohal, et kulusid peab olema võimalik jälgida põhitegevusgruppide lõikes. Ettevõttes on juurutamisel raamatupidamis- ja laoprogramm Microsoft Dynamics NAV. Programmis on võimalik pearaamatusse tehtavaid kulukandeid hõlpsalt üle kanda kuluarvestusse. Üleviimine eeldab seoseid kulukoha või kulukandja vahel. Seoste loomine eeldab korrektset kulukandjate ja/või kulukohtade määratlemist. Teine oluline aspekt on kaudkulude jaotuspõhimõtete loomine, arvestades ettevõtte tootmise ja teeninduse eripärasid. Autor leiab, et kuna ACSE puhul on tegemist väikese tootmisettevõttega, peab kuluarvestussüsteem lähtuma mõistlikkuse printsiibist. Sama loogikaga on ka Roztocki *et al.* (2005: 7) lähenenud tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi juurutamisele väikeses ettevõttes. Kuluarvestussüsteem peab toetama otsustus- ja planeerimisprotsesse, aga mitte kaasa tooma ebamõistlikult suurt töömahtu. Tuleks leida tasakaal soovitud tulemuse ja reaalse

töömahu vahel. Vähemtähtsaks ei saa pidada korrektsete andmete esitamist. Nimelt peab laoarvestus olema korrektne ja täpne.

Magistritöö on keskendunud olemasoleva kuluarvestussüsteemi analüüsile ja selle täiendamise võimalustele, et süsteem toetaks otsustus- ja planeerimisprotsesse ning optimaalset omahinna leidmist. Kuluarvestussüsteem peaks olema üles ehitatud selliselt, et see võimaldaks hõlpsalt leida asjakohased kulud. Kulused arvesse võttes peaks ettevõtte olema suuteline määrama miinimumhinna, millega toodet või teenust saab müüa.

Pardatoitlustusettevõtte suurimaks väljakutseks on etteantud tingimustes – planeeritud lendude arv ja toodete arv – opereerimine, eriti väikeste mahtude juures. Efektiivne ja optimaalne ressursikasutus on selle juures väga olulised. Tegevuspõhine kuluarvestus peab suutma ära näidata kulused, mis on seotud majasisese toiduvalmistamisega *versus* sisseostetud teenusega. Teise näitena võib tuua töödeldud tooraine ja töötlemata tooraine hinnavahe: kas kasulik on ise töödelda või osta töödeldud toorainet sisse? Autori hinnangul seisneb tegevuspõhise kuluarvestuse eelis selles, et see võimaldab teada saada toote/teenuse miinimumhinna, millega on võimalik toodet/teenust kliendile müüa, eriti hinnatundliku kliendi puhul. Hoolimata sellest et tegevuspõhine kuluarvestus annab otsekuludest selgema ülevaate, nõuab see rohkem ressursse. Kas ka ressursikasutus saadud tulemust õigustab, peab iga juht otsustama. Autor leiab, et tegevuspõhise kuluarvestuse rakendamine optimaalsete kulukohtade ja kulukandjate valikuga loob selgema ülevaate ettevõtte pakutavate teenuste kuludest ja seeläbi saab hakata neid kuluseid paremini juhtima.

KOKKUVÕTE

Viimase kümnendi majanduskriis ja tihe konkurents lennunduses on sundinud lennuettevõtjaid kulusid kärpima, tagamaks ettevõtte jätkusuutlikkust. See on oluliselt mõjutanud ka pardatoitlusteenust pakkuvaid ettevõtteid. Suutlikkus saavutada kulude kokkuvõtte ja tootlikkust tõsta on tänapäeval konkurentsivõime tagamiseks esmatähtis. Sama kehtib lennuettevõtja kohta. Pardatoitlustusettevõtjad opereerivad käsikäes lennuettevõtjatega – pardateeninduskontseptsiooni loojaks on lennundusettevõtte ja pardatoitlustusettevõtte püüab seda kontseptsiooni parimal võimalikul viisil realiseerida.

Meie regioonis on enamlevinud pardateeninduse kontseptsiooniks pardamüük, mitte tasuta toitlustuse pakumine kõikidele reisijatele olenemata piletiklassist. Seega on suurenenud nõudlus odavamate lahenduste ja soodsate toodete järele. Teenusepakkujad teevad olulisi jõupingutusi oma tööprotsesside ümberkorraldamisel, pakumaks kvaliteetset soovitud teenust vastuvõetava hinnaga. Peale tööprotsesside ümberkorraldamise on tähelepanu all kuluarvestuse põhimõtete ülevaatamine turunõudluse vaatenurgast. Kulude ülevaatamine ei tähenda automaatselt odavamate ja lihtsamate pardatoitlustusvõimaluste otsimist. Pigem on teenusepakkuja jaoks oluline, et kliendi soovitud pardateenindusstandardite täitmine saavutatakse teenusepakkuja jaoks kõige kulutõhusamal viisil.

Airo Catering Services Eesti OÜ jaoks on praegusel hetkel vajalik olemasoleva kuluarvestussüsteemi täiustamine eesmärgiga omahinda täpsemalt kalkuleerida. Olemasolev kuluarvestussüsteem teenib eeskätt ettevõtteväliste infotarbijate huve, mistõttu puudub detailne kuluarvestus juhtimisotsuste toetamiseks. Tuginedes pardatoitlustusettevõtja kuluarvestussüsteemi analüüsile ning töötajatega tehtud intervjuudele, võib väita, et olemasoleva kuluarvestussüsteemi täiendamine tegevuspõhise kuluarvestuse elementidega aitab analüüsida ettevõtte tööprotsesside kasumlikkust ning juurutada omahinna kalkuleerimist põhjuse-tagajärje arvestamisega

kulude tekkimisel – leida iga kulu tekkepõhjus, mille alusel saab neid omahinna arvutamisel kajastada. Tegevuspõhise kuluarvestussüsteemi elementide rakendamise suureneb toetus järgmistele kuluarvestusega seotud tegevustele:

- võimalus mõõta ja hinnata kulukandjate efektiivsust/tootlust/kasumlikkust;
- anda asjakohast ja usaldusväärset informatsiooni juhtkonnale ressursside kasutamise kohta;
- võimalus kalkuleerida toodete ja teenuste omahindasid vastavalt soovitud kuluarvestusmeetodile.

Pardatoitlustusettevõtja jaoks on oluline ettevõtte missiooni täitmine võimalikult tõhusalt. Ettevõtte tegevust võib nimetada tõhusaks, kui saavutatakse püstitatud eesmärgid, milleks on klientide ja omanike rahulolu. Ideaalis peaks ettevõtte tegevusprotsessid olema tõhusad ja kuluefektiivsed. Autor näeb puudujääke mõlemas osas.

Käesolevas magistritöö keskseks eesmärgiks oli kriitiliselt analüüsida Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi ja selles kasutatavaid põhimõtteid, tuvastamaks võimalusi selle täiustamiseks. Ettevõtte tutvustusest selgus väljakutseterohke keskkond, mille põhjuseks on ettevõtte pakutavate teenuste segmenteeritus. Suur hinnasurve ja vähenenud tootmismahud on pannud ettevõtte jätkusuutlikkuse löögi alla. Analüüs tõi välja alljärgnevad kuluarvestussüsteemi kitsaskohad:

- täpselt on määratlemata kulukohtade olemus;
- osa tegevusi on kuluarvestussüsteemis täpselt defineerimata;
- kulude jagamisel kasutatakse hinnangulisi parameetreid;
- olemasolevad kulude allokeerimise põhimõtted ei võimalda leida toodete ja teenuste optimaalseid omahindasid;
- puudub võimalus kasutada omahinna leidmisel erinevaid meetodeid;
- ebapiisav ja ajakohastamata informatsioon otsese tööjõulukulu kohta tootmises ja teenindamises (*spent man minutes*);
- kuluarvestussüsteem ei toeta vajalikul määral juhtimisotsuseid.

Autor näeb kõige suuremat probleemi omahinna kalkuleerimise põhimõtetes. Nimelt on üldkulude jaotamise põhimõtetes lähtunud traditsioonilise kuluarvestuse olemusest, mis

tähendab, et üldkulude jaotamisel on vähe kasutatud põhjuse-tagajärje seost. Tegevuspõhise kuluarvestuse elementide juurutamine vajalikus ulatuses annab usaldusväärsemat infot toodete tootmisel ja teenuse pakkumisel kaasnevate kulude kohta, võimaldades üldkulude jaotuspõhimõtted ümber kujundada. Üldkulude suurenenud osakaalu tõttu, mille põhjuseks on kõikuvad tootmis- ja teenindusmahud, tuleb üle vaadata ka kulude kalkuleerimise võimalikud meetodid, vältimaks mahtude kasvudega kaasnevat üldkulude lineaarset kasvu toote/teenuse omahinnas. Teise olulise nüansina toob auto välja olemasoleva võimsuse – tööjõu – efektiivse kasutamise. Selleks kaardistati ettevõtte tegevused, mille alusel saab hakata mõõtma tegevusteks kuluvat aega. Seni on vaid tootmises tehtud ajalisi mõõtmisi, mida toodete hinnastamisel ka kasutatakse, aga autori hinnangul on tootmise ümberkorraldamise käigus tehtud mõõtmistulemused aegunud. Teistes osakondades, nagu komplekteerimises ja lennukite teenindamises, on oluline teha mõõdistamised, mis tuleb üle vaadata iga kord, kui teeninduskontseptsioon olulisel määral muutub, tehes vajadusel uued mõõtmised.

Lähtudes teoreetilises osas käsitletust, Airo Catering Services Eesti OÜ kuluarvestussüsteemi analüüsist ja läbiviidud intervjuudest, tegi töö autor ettevõtte kuluarvestussüsteemi täiustamiseks järgmised ettepanekud.

- Reorganiseerida kulukohad.
- Võtta kasutusele toote- ja teenusespetsiifilised kulukandjagrupid.
- Luua kulukogumid ja allokeerida nende kulusid vastavate kulukäituri abil toodete ja teenuste omahinnale.
- Jaotada tööjõukulud vastavalt ressursikasutuse põhimõtetele.
- Võtta kasutusele realiseerimata toodangu kulukonto ja kasutada seda kuluanalüüsis.
- Reorganiseerida üldkulude jaotamise põhimõtted.
- Loodud otsese tegevusloetelude põhjal mõõta otsest tööjõukulu konkreetse toote või tegevuse omahinna leidmiseks.
- Võtta kasutusele jääktulupõhine kuluarvestus.

Töö autori hinnangul vajab kuluarvestus senisest suuremat tähelepanu. Arvestades muutunud nõudlust pardatoitlustuses, peab ettevõtte paindlikult kasutama erinevaid kulude arvestamise meetodeid, mis võimaldaks lühiajaliste projektide ja tugiteenuste

paindlikku kuluarvestust. Oluliseks teguriks on tootmis- ja teenindusmahud, mille määrab ära klient, lennundusettevõtja. Pardatoitlustusettevõtja kulude kalkuleerimise aluseks on planeeritud lennureisijate ja lendude arv. Klient annab küll prognoosid, aga nende näitajate paikapidavuses ei saa kunagi päris kindel olla, mis muudab teenusepakkuja kuluefektiivse opereerimise küsitavaks. Sellest tulenevalt võiks ettevõtte kaaluda perioodilist ressursikasutuse hindamist osakondade lõikes, veendumaks tööprotsesside operatiivsuses ja ressursikasutuse tõhususes. Loomulikult ei saa alahinnata soovitatud analüüsi jaoks vajalikku ressursikulu, mis tähendab täistööajaga töökoha loomist.

Autori hinnangul toetavad eeltoodud ettepanekud senisest märksa süsteemsemat kuluarvestust, mis on pardatoitlustuse kestliku opereerimise jaoks möödapääsmatu samm. Antud teemat edasi arendades soovitab autor tähelepanu alla võtta tulemuslikkusele suunatud juhtimise ja hinnastamisstrateegiad.

VIIDATUD ALLIKAD

1. Airo Catering Services Eesti OÜ raamatupidamise sise-eeskiri.
2. Airo Catering Services Eesti OÜ 2014–2015 kasumiaruanne.
3. **Alver, L., Alver, J.** Finantsarvestus. Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda, 2009, 507 lk.
4. **Ansper, A.,** Immateriaalsed varad muutuvad olulisemaks [<http://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/immateriaalsed-varad-muutuvad-olulisemaks-ants/>] 20.10.2016
5. **Baykasoglu, A., Kaplanoglu, V.** Application of activity-based costing to a land transportation company: A case study. *Int. J. Production Economics* 116, 2008, pp. 308–324
6. **Beaulieu, P., Mikulecky, M.** Inside Activity-Based cost systems. *Industrial Management*, 2008, Vol. 40, Issue 3, p. 17–22.
7. **Bhimani, A., Horngren, C., Datar, S., M., Foster, G.** *Management and Cost Accounting*. Harlow: Prentice Hall/Financial Times, 2008, 959 p.
8. **Bowhill, L.** The incompatibility of standard costing systems and modern manufacturing: Insight or unproven dogma? *Journal of Applied Accounting Research*, 2002, Vol. 6 Iss 3, pp. 1–24.
9. **Briers, M., Luckett, P., Chow, C.** Data fixation and the use of traditional versus activity-based costing systems. *Abacus*, 1997, Vol . 33, No. 1.
10. **Buchanan, James M.,** *Cost and Choice: An Inquiry in Economic Theory*. 1969.
11. **CIMA.** *Management Accounting Official Terminology*. Cima Publishing, 2000.
12. **Cokins, G., Capusneanu, S.** Cost Drivers. Evolution and Benefits. *Theoretical and Applied Economics* Volume XVII (2010), No. 8(549), pp. 7–16.
13. **Cromwell, J.** What are the two stages of allocation in activity-based-costing? [<http://smallbusiness.chron.com/two-stages-allocation-activitybased-costing-34760.html>] 07.04.2015.

14. **Donk, D., P.** Customer-driven manufacturing in the food processing industry. *British Food Journal*, Vol. 102, Iss 10, pp. 739–747.
15. **Drury, C.** *Management Accounting for Business Decisions*. 2nd ed. London: Thomson Learning, 2001, 560 p.
16. **Drury, C.** *Management and Cost Accounting*. 7th ed. London: Cengage Learning, 2008, 775 p.
17. **Estermann T., Claeys-Kulik A-L.** *Financially Sustainable Universities: Full Costing: Progress and Practice*. European University Association, 2013, 54 p. [http://www.eua.be/Libraries/Publications_homepage_list/Full_Costing_Progress_and_Practice_web.sflb.ashx] 07.04.2015.
18. **Farkas, M., Kersting, L., Stephens, W.** Modern Watch Company. An instructional resource for presenting and learning actual, normal, and standard costing systems, and variable and fixed overhead variance analysis. *Journal of Accounting Education*, Vol 35, June 2016, pp. 56–68.
19. **Garrison, P. C., Noreen, E., W., Brewer P., C.** *Managerial Accounting*. 12th ed. Boston: McGraw-Hill/Irwin, 2008, 792 p.
20. **Gunasegaran, A., Williams, H., J., McGaughey, R., E.** Performance measurement and costing system in new enterprise. *ScienceDirect. Technovation* 25, 2005, pp. 523–533.
21. **Haldma, T., Karu, S.** *Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes*. Tartu: Rafiko & AT Audiko, 1999, 192 lk.
22. **Harper, W. M.** *Cost and Management Accounting*. London: Financial Times/Pitman, 1995, 566 p.
23. **Hedenstierna, P., Ng A., H., C.** Dynamic implications of customer order decoupling point positioning. *Journal of Manufacturing Technology Management*, Vol. 22, No. 8, 2011, pp. 1032–1042.
24. **Horngren, C., Datar, S., Rajan, M.** *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 15th ed. Boston: Pearson, 2015, 960 p.
25. **Horngren, C., Sundem, G. L., Burgstahler, D., Schatzberg, J.,** *Introduction to Management Accounting*. 16th ed. Boston: Pearson, 2014, 772 p.

26. **International Air transportation Association (IATA).** 2012 IATA Global Passenger Survey [<https://www.iata.org/publications/Documents/2012-iata-global-passenger-survey-highlights.pdf>] 19.10.2016.
27. **Jones, P.** Flight Catering. 2nd ed. Burlington: Elsevier Butterworth-Heinemann, 2007, 319 p.
28. **Kaplan, R., S., Cooper, R.** Kulu ja tulemus. Tartu: Fontese kirjastus, 2002, 407 pp.
29. **Karu, S.**, Omahinna arvestamine ja üldkulude jaotamine. Raamatupidamise Praktik, oktoober 2012a, lk 4–8.
30. **Karu, S.** Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioonis. I osa. Tartu: Rafiko, 2008, 333 lk.
31. **Khan M. Y., Jain P. K.** Cost Accounting. New Delhi, 2007 [<https://books.google.ee/books?id=oxBU6Pa3m5YC&pg=SA1-PA13&dq=cost+centre&hl=en&sa=X&ei=teUjVcbZGIussgHixYH4DA&ved=0CB8Q6AEwAA#v=onepage&q=cost%20centre&f=false>] 07.04.2015.
32. **Kinney, M., R., Rainborn, C., A.** Cost Accounting: Foundations and Evolutions. USA. General Learning. 884 pp.
33. **Konkurentsiamet.** Kulude eraldi arvestamise, kuludele orienteeritud hinna arvestamise ning tulude omistamise kohustuslik meetoodika [http://www.konkurentsiamet.ee/public/Lisa_2_Hinnaarvestamise_metoodika.pdf] 30.11.2016.
34. **Lambot, K.** Tegevuspõhine kuluarvestus haldab kasvavaid üldkulusid, 2004 [<http://www.aripaev.ee/uudised/2004/11/23/tegevuspohine-kuluarvestus-haldab-kasvavaid-uldkulusid>] 07.04.2015.
35. **LSG Sky Chefs.,** Annual Review 2014 [http://www.lsgskycheffs.com/app/uploads/2015/07/annual-review_web-download.pdf] 17.10.2016.
36. **LSG Group.,** Annual Review 2015 [http://www.lsgskycheffs.com/app/uploads/2016/04/LSG_group_ar_2015_web.pdf] 17.10.2016.
37. **Lucey, T.** Costing. 5th ed. London: DP Publications, 1996, 618 p.
38. **Lufthansa Group,** Annual Report 2007–2015 [<https://investor-relations.lufthansagroup.com/en.html>] 17.10.2016.

39. **Mabberley, J.** Activity-based costing in Financial Institutions. Great Britain: Financial Times Management, 1998, 352 p.
40. **Narong, D. K.,** Activity-based costing and management solutions to traditional shortcomings of cost accounting. *Cost Engineering*, 51(8).
41. **Pierce, B., Brown, R.** Perceived success of costing systems: Activity-based and traditional systems compared. *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 8 Iss 1, 2006, pp. 108–161.
42. **Pill, U.** Standardhind annab selge pildi. Ärirakenduste ajakiri Äri-IT. Sügis 2012.
43. **Plowman, B.** Activity Based Management: Improving Processes and Profitability. Hampshire: Gower Publishing Limited, 2001, 228 p.
44. **Popesko, B.,** Utilization of Activity-based costing System in Manufacturing Industries – Methodology, Benefits and Limitations. 2010, 17 p. [<http://www.bizresearchpapers.com/1.%20Boris.pdf>] 02.02.2015.
45. **Porter, E. M.** Competitive Advantage. New York: Free Press, 2004, 576 p.
46. **Roztock, N., Valenzuela, J., F., Porter, J., D., Monk, R., M., Needy, K., L.** A Procedure for Smooth Implementation of Activity Based Costing in Small Companies. 2005, 10 p. [<http://www2.newpaltz.edu/~roztockn/virginia99.pdf>] 20.12.2016.
47. **Pärl, Ü.** Omahind ja kulude struktuur. – Raamatupidamise Praktik, mai 2016, nr. 105, lk. 14–16.
48. **RTJ 4.** Varud [<https://www.riigiteataja.ee/aktiivisa/3100/1201/2005/RTJ%204.pdf>] 17.11.2016.
49. **Shields, M.D., Young, S.M.** A behavioral model for implementing cost management systems. *Journal of Cost Management*, 1989, Winter, pp. 17–27.
50. **Shigaev, A.** Accounting Entries for Activity-Based Costing System: the Case of a Distribution Company. *Procedia Economics and Finance* no 24, 2015, pp. 625–633.
51. **Teder, A.** Omahinna analüüs kasvatab kasumit [<http://www.director.ee/omahinna-anals-kasvatab-kasumit/>] 30.11.2016.
52. **Walther, L., M., Skousen, C., J.** Managerial and Cost Accounting. [<http://scholarworks.calstate.edu/bitstream/handle/10211.3/180043/managerial-and-cost-accounting.pdf?sequence=1>] 13.12.2016.

53. **Weil, R. L., Maher, M. W.** Handbook of Cost Management. 2nd ed. Hoboken: Wiley, 2005, 848 p.

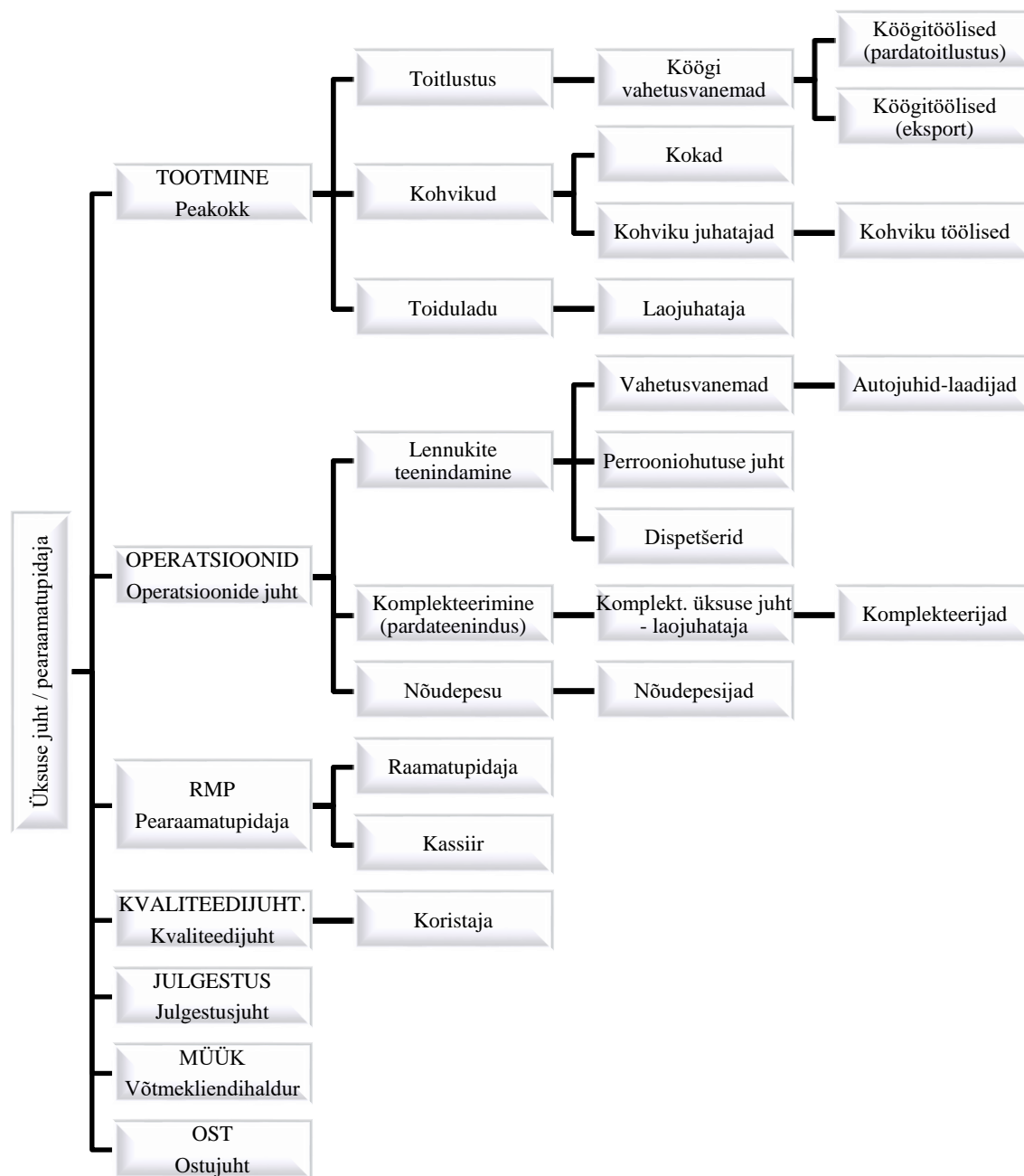
LISAD

Lisa 1. Lufthansa Grupi catering'i valdkonna opereerimise finantsilised ja statistilised näitajad aastatel 2007–2015

Finantsilised arvanded	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Müügitulu (milj €)	2,396	2,325	2,102	2,249	2,299	2,503	2,514	2,633	3,022
Catering'i opereerimise kulud kokku (milj €)	2,378	2,347	2,155	2,24	2,272	2,516	2,495	2,627	3,022
Kulud materjalile ja teenustele (milj €)	1,081	1,059	0,941	0,997	1,03	1,124	1,104	1,156	1,299
Tööjõukulud (tuhat €)	886	824	775	811	799	918	927	965	1 113
Kulum ja amortisatsioon (tuhat €)	57	59	58	59	58	65	62	65	80
Muud opereerimisega seotud kulud (tuhat €)	354	405	381	373	385	409	402	441	540
Statistilised arvanded									
Töötajate arv	30 101	30 273	28 390	28 499	29 586	30 088	32 307	32 834	32 526
Teenindatud lennujaamade arv	200	200	200	200	198	207	213	210	210
Riigi, milles paiknevad üksused	47	49	52	50	52	52	54	51	51

Allikas: Lufthansa kontserni aastaaruanded 2007–2015 (www.lufthansagroup.com).

Lisa 2. Airo Catering Services Eesti OÜ organisatsiooni struktuuri muudatusettepanek



Allikas: autori koostatud.

Lisa 3. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooria „Mitmesugused tegevuskulud“ alajaotus

Kulukonto number	Kulukonto nimetus
452001	Töötajate toitlustamine
452011	Koolituskulud
452014	Töötajate tervisekulud
452021	Lähetuskulud
452031	Muud töötajatega seotud kulud
452081	Veosekulud
452082	Airport fee
452083	Elekter
452084	Vesi ja kanalisatsioon
452085	Küte
452086	Prügivedu
452087	Hoolduskulud – ehitis, maa
452088	Valve ja julgestusteenused
452138	Autode remont – operatiivautod
452139	Kütus – operatiivautod
452140	Rendimaksud – operatiivautod
452141	Rendimaksud – tööriided
452142	Rendimaksud – tõstuk
452143	Rendimaksud – üldine
452190	Kütus – kütus admin. autod
452191	Autode remont – admin. autod
452192	Rendimaksud – admin. autod
452242	Kindlustus – ehitis ja tegevus
452243	Kindlustus – op. autod
452244	Telefon, mobiil, faks
452245	IT – kulumaterjalid
452246	IT – hardware
452247	IT – software
452248	IT – hooldus
452249	Kindlustus – admin autod
452297	Kvaliteedikulud – HACCAP
452298	Kontoritarbed
452299	Reklaam, marketing
452300	Auditi kulud
452301	Õigusabi kulud
452302	Riigilõiv
452303	Panga teenustasu
452304	Krediitkaardi teenustasud
452305	Juhtimisteenused
452306	Komisjontasud BOB FS
452307	Rojaltid
452356	Pardakassasüsteemid
452357	Muud sisseostetud teenused
452358	Muud sisseostetud teenused grupilt
452406	Esinduskulud
452407	Esinduskulud - maksustatavad
452408	Ebatöenäoliselt laekuvad arved

Allikas: Airo Catering Services Eesti OÜ raamatupidamise sise-eeskiri.

Lisa 4. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukategooria „Tööjõukulud“ alajaotus

Kulukonto number	Kulukonto nimetus
	Palgakulu
522101	Palgakulu – admin
522102	Palgakulu – puhkus – admin
522103	Palgakulu – haigus – admin
522113	Palgakulu – indirect
522114	Palgakulu – puhkus – indirect
522115	Palgakulu – haigus – indirect
522125	Palgakulu – köök
522126	Palgakulu – puhkus – köök
522127	Palgakulu – haigus – köök
522137	Palgakulu – laadimine
522138	Palgakulu – puhkus – laadimine
522139	Palgakulu – haigus – laadimine
522141	Palgakulu – nõudepesu
522142	Palgakulu – puhkus – nõudepesu
522143	Palgakulu – haigus – nõudepesu
522149	Palgakulu – ladu
522150	Palgakulu – puhkus – ladu
522151	Palgakulu – haigus – ladu
522170	Palgakulu kokku
	Erisoodustused
522181	Erisoodustus – autode kasutamine tulumaksuga
522182	Erisoodustus – muu tulumaksuga
522190	Erisoodustused kokku
	Sotsiaalmaksud
	Sotsiaalmaks töötasudelt
522310	Sotsiaalmaks – admin
522320	Sotsiaalmaks – indirect
522330	Sotsiaalmaks – köök
522340	Sotsiaalmaks – laadimine
522341	Sotsiaalmaks – nõudepesu
522350	Sotsiaalmaks – ladu
522365	Sotsiaalmaks töötasudelt
	Sotsiaalmaks erisoodustused
522375	Erisoodustus – autode kasutamine sots maks
522376	Erisoodustus – muu sots maks
522380	Sotsiaalmaks erisoodustused
522399	Sotsiaalmaksud kokku

Allikas: Airo Catering Services Eesti OÜ raamatupidamise sise-eeskiri.

Lisa 5. Airo Catering Services Eesti OÜ kulukontod kasumiaruandes

ÄRIKULUD	
Kaubad, toore, materjal ja teenused	
422010	Toidukulu
422013	Canteeni kulu
422020	Toidukulu – riknenud kaubad
422030	Köögitarvikud, kulumaterjalid
422040	Puhastusvahendid
422050	Disposabels
422070	Rotables
422080	Newspapers
422090	Ajutises aktsiisivabastuses alkohol
422120	Ostukaubad
422999	Kaubad, toore, materjal ja teenused kokku
Mitmesugused tegevuskulud	
452001	Töötajate toitlustamine
452011	Koolituskulud
452014	Töötajate tervisekulud
452021	Lähetuskulud
452031	Muud töötajatega seotud kulud
452081	Veosekulud
452082	Airport fee
452083	Elekter
452084	Vesi ja kanalisatsioon
452085	Küte
452086	Prügivedu
452087	Hoolduskulud – ehitis, maa
452088	Valve ja julgestusteenused
452138	Autode remont – operatiivautod
452139	Kütus – operatiivautod
452140	Rendimaksed – operatiivautod
452141	Rendimaksed – tööriided
452142	Rendimaksed – tõstuk
452143	Rendimaksed – üldine
452190	Kütus – kütus admin. autod
452191	Autode remont – admin. autod
452192	Rendimaksed – admin. autod
452242	Kindlustus – ehitis ja tegevus
452243	Kindlustus – op. autod
452244	Telefon, mobiil, faks
452245	IT – kulumaterjalid
452246	IT – hardware
452247	IT – software

Lisa 5 järg

452248	IT – hooldus
452249	Kindlustus – admin autod
452297	Kvaliteedikulud – HACCAP
452298	Kontoritarbed
452299	Reklaam, marketing
452300	Auditi kulud
452301	Õigusabi kulud
452302	Riigilõiv
452303	Panga teenustasu
452304	Krediitkaardi teenustasud
452305	Juhtimisteenused
452306	Komisjontasud BOB FS
452307	Rojaltid
452357	Muud sisseostetud teenused
452358	Muud sisseostetud teenused Grupilt
452406	Esinduskulud
452407	Esinduskulud – maksustatavad
452408	Ebatõenäoliselt laekuvad arved
452999	Mitmesugused tegevuskulud Kokku
	Tööjõukulud
	Palgakulu
522101	Palgakulu – admin
522102	Palgakulu – puhkus – admin
522103	Palgakulu – haigus – admin
522113	Palgakulu – Indirect
522114	Palgakulu – puhkus – Indirect
522115	Palgakulu – haigus – Indirect
522125	Palgakulu – köök
522126	Palgakulu – puhkus – köök
522127	Palgakulu – haigus – köök
522137	Palgakulu – laadimine
522138	Palgakulu – puhkus – laadimine
522139	Palgakulu – haigus – laadimine
522141	Palgakulu – nõudepesu
522142	Palgakulu – puhkus – nõudepesu
522143	Palgakulu – haigus – nõudepesu
522149	Palgakulu – ladu
522150	Palgakulu – puhkus – ladu
522151	Palgakulu – haigus – ladu
522170	Palgakulu kokku
	Erisoodustused
522181	Erisoodustus – autode kasutamine tulumaksuga
522182	Erisoodustus – muu tulumaksuga
522190	Erisoodustuses kokku

Lisa 5 järg

	Sotsiaalmaksud
	Sotsiaalmaks töötasudelt
522310	Sotsiaalmaks – admin
522320	Sotsiaalmaks – Indirect
522330	Sotsiaalmaks – köök
522340	Sotsiaalmaks – laadimine
522341	Sotsiaalmaks – nõudepesu
522350	Sotsiaalmaks – ladu
522365	Sotsiaalmaks töötasudelt
	Sotsiaalmaks erisoodustused
522375	Erisoodustus – autode kasutamine sots maks
522376	Erisoodustus – muu sots maks
522380	Sotsiaalmaks erisoodustused
522399	Sotsiaalmaksud kokku
522999	Tööjõukulud kokku
	Kulum
622010	Kulum ehitis
622020	Kulum masinad ja seadmed
622030	Kulum sõidukid
622040	Kulum muu
622050	Kulum immateriaalne põhivara
622999	Kulum kokku
	Muud ärikulud
722010	Muud maksustatavad kulud
722020	Muud kulud
722030	Maksustavad intressid ja trahvid
722040	Kursikulud – hankijad
722050	Heategevus, annetused
722060	Kahjum põhivara müügist
722070	Muud maksud
722999	Muud ärikulud Kokku
799999	ÄRIKULUD KOKKU
800000	ÄRIKASUM (-KAHJUM)
	Finantstulud
	Kasum valuutakursi muutustest
822101	Kursitulud – pank
822199	Kasum valuutakursi muutustest kokku
	Muud intressi ja finantstulud
822301	Intresside tulu
822302	Intresside tulu – grupi ettevõtted
822399	Muud intressi ja finantstulud kokku
822999	Finantstulud kokku
	Finantskulud
	Intressikulud

Lisa 5 järg

842101	Intresside kulu
842102	Intresside kulu – grupi ettevõtted
842199	Intressikulud kokku
	Kahjum valuutakursi muutustest
842301	Kursikulud – pank
842399	Kahjum valuutakursi muutustest kokku
842999	Finantskulud kokku
	Erakorralised tulud
922999	Erakorralised tulud kokku
	Erakorralised kulud
932999	Erakorralised kulud kokku

Allikas: Airo Catering Services Eesti OÜ sise-eeskiri.

Lisa 6. Airo Catering Services Eesti OÜ-s loodava tegevuspõhise kuluarvestuse tegevuspõhised kulukontod

Kulukonto nimetus

PARDATOITLUSTUSE OTSEKULUD

Toidukulu – pardatoitlustus

Ühekordsed tarvikud (*diposables*) – pardatoitlustus

Pardatoitlustuse tooraine ja materjali kulu kokku

PARDATOITLUSTUSE PALGAKULU

Palgakulu – pardatoitlustus

Sotsiaalmaks – pardatoitlustus

Palgakulu – puhkus – pardatoitlustus

Pardatoitlustuse otsene palgakulu kokku

PARDATOITLUSTUSE OTSEKULUD KOKKU

TOOTMINE EKSPORDIKS

Toidukulu – tootmine ekspordiks

Ühekordsed tarvikud (*diposables*) – tootmine ekspordiks

Ekspordiks tootmise tooraine ja materjali kulu kokku

TOOTMINE EKSPORDIKS PALGAKULU

Palgakulu – tootmine ekspordiks

Sotsiaalmaks – tootmine ekspordiks

Palgakulu – puhkus – tootmine ekspordiks

Ekspordiks tootmise otsene palgakulu kokku

EKSPORDIKS TOOTMISE OTSEKULUD KOKKU

CANTEEN OTSEKULUD

Toidukulu – canteen

CANTEEN PALGAKULU

Palgakulu – canteen

Sotsiaalmaks – canteen

Palgakulu – puhkus – canteen

Canteen otsene palgakulu kokku

CANTEEN OTSEKULU KOKKU

KOMPLEKTEERIMISOSAKONNA OTSEKULUD

(pardateenindus)

Toidukulu – riknenud kaubad

Ajalehed (*newspapers*)

Ajutises aktsiisivabastuses alkohol

Ostukaubad

Komplekteerimisosakonna materjali kulu kokku

KOMPLEKTEERIMISOSAKONNA PALGAKULU

Palgakulu – komplekteerimine

Sotsiaalmaks – komplekteerimine

Palgakulu – puhkus – komplekteerimine

Komplekteerimisosakonna otsene palgakulu kokku

KOMPLEKTEERIMISOSAKONNA OTSEKULU KOKKU

Lisa 6 järg

PARDATOITLUSTUSE KAUSED TEGEVUSKULUD

Kaused muud materjalid ja tarvikud

Köögitarvikud, kulumaterjalid

Puhastusvahendid

Roteeruvad tarvikud (*rotables*)

Kaused muude materjalide ja tarvikute kulud kokku

Pardatoitlustuse kaudne palgakulu

Palgakulu – pardatoitlustus

Sotsiaalmaks – pardatoitlustus

Palgakulu – puhkus – pardatoitlustus

Pardatoitlustuse kaudne palgakulu kokku

Töö ülesannete täitmisega seotud kulud

Koolituskulud

Töötajate tervisekulud

Lähetuskulud

Muud töötajatega seotud kulud

Rendimaksud – tööriided

Töö ülesannete täitmisega seotud kulud kokku

Energiakulud

Elekter

Vesi ja kanalisatsioon

Küte

Prügivedu

Energiakulud kokku

PÕHITEGEVUSE OTSENE MATERJALIKULUD

Toidukulu – pardatoitlustus

Toidukulu – tootmine ekspordiks

Toidukulu – canteen

Toidukulu – riknenud kaubad – pardamüük pardal tarbimiseks

Ühekordsed tarvikud (*diposables*) – pardatoitlustus

Ühekordsed tarvikud (*diposables*) – tootmine ekspordiks

Ühekordsed tarvikud (*diposables*) – canteen

Roteeruvad tarvikud – pardatoitlustus

Ostukaubad – tasuta pardal tarbimiseks

Ostukaubad – pardamüük pardal tarbimiseks

Ostukaubad – pardamüük kaasa ostmiseks

Ajutises aktsiisivabastuses alkohol – tasuta pardal tarbimiseks

Ajutises aktsiisivabastuses alkohol – pardamüük pardal tarbimiseks

Ajutises aktsiisivabastuses alkohol – pardamüük kaasa ostmiseks

Kütus – operatiivautod

Põhitegevuse otsene materjalikulu kokku

PÕHITEGEVUSE KAUDNE MATERJALIKULU

Köögitarvikud, kulumaterjalid – pardatoitlustus

Köögitarvikud, kulumaterjalid – tootmine ekspordiks

Lisa 6 järg

Köögitarvikud, kulumaterjalid – canteen

Puhastusvahendid

Põhitegevuse kaudne materjalikulu kokku

TÖÖJÕUKULUD

TOOTMISE TÖÖJÕUKULU

Palgakulu – pardatoitlustus

Palgakulu – puhkus – pardatoitlustus

Palgakulu – haigus – pardatoitlustus

Sotsiaalmaks töötasudelt - pardatoitlustus

Pardatoitlustamise tööjõukulu kokku

Palgakulu – tootmine ekspordiks

Palgakulu – puhkus – tootmine ekspordiks

Palgakulu – haigus – tootmine ekspordiks

Sotsiaalmaks töötasudelt – tootmine ekspordiks

Ekspordiks tootmise tööjõukulu kokku

Palgakulu – canteen

Palgakulu – puhkus – canteen

Palgakulu – haigus – canteen

Sotsiaalmaks töötasudelt – canteen

Canteeni tööjõukulu kokku

Tootmise tööjõukulu kokku

LENNUKITE TEENINDAMISE TÖÖJÕUKULU

Palgakulu – lennukite teenindamine

Palgakulu – puhkus – lennukite teenindamine

Palgakulu – haigus – lennukite teenindamine

Sotsiaalmaks töötasudelt – lennukite teenindamine

Lennukite teenindamise tööjõukulu kokku

KOMPLEKTEERIMISE TÖÖJÕUKULU

Palgakulu – komplekteerimine

Palgakulu – puhkus – komplekteerimine

Palgakulu – haigus – komplekteerimine

Sotsiaalmaks töötasudelt – komplekteerimine

Komplekteerimise tööjõukulu kokku

NÕUDEPESU TÖÖJÕUKULU

Palgakulu – nõudepesu

Palgakulu – puhkus – nõudepesu

Palgakulu – haigus – nõudepesu

Sotsiaalmaks töötasudelt – nõudepesu

Nõudepesu tööjõukulu kokku

ADMINISTRATSIOONI TÖÖJÕUKULU

Palgakulu – administratsioon

Palgakulu – puhkus – administratsioon

Palgakulu – haigus – administratsioon

Sotsiaalmaks töötasudelt – administratsioon

Administratsiooni tööjõukulu kokku

Lisa 6 järg

MITMESUGUSED TEGEVUSKULUD

Lennukite teenindamine

Autode remont – operatiivautod

Rendimaksud – operatiivautod

Kindlustus – op. autod

Lennukite teenindamise kulud kokku

Komplekteerimine – pardamüük

Reklaam, marketing

Panga teenustasu

Krediitkaardi teenustasud

Komisjontasud BOB FS

Pardakassasüsteemid

Pardamüügi kulud kokku

Tootmisüldkulud

Elekter

Vesi ja kanalisatsioon

Küte

Prügivedu

Kvaliteedikulud – HACCAP

Rendimaksud – tõstuk

Rendimaksud – tööriided

Veosekulud

Tootmisüldkulud kokku

Üldhalduskulud

Hoolduskulud – ehitis, maa

Valve ja julgestusteenused

Kindlustus – ehitis ja tegevus

Üldhalduskulud kokku

IT ja sidekulud

Telefon, mobiil, faks

IT – kulumaterjalid

IT – hardware

IT – software

IT – hooldus

IT- ja sidekulud kokku

Administratsiooni kulud

Kütus – kütus admin. autod

Autode remont – admin. autod

Rendimaksud – admin. autod

Kindlustus – admin autod

Kontoritarbed

Auditi kulud

Õigusabi kulud

Juhtimisteenused

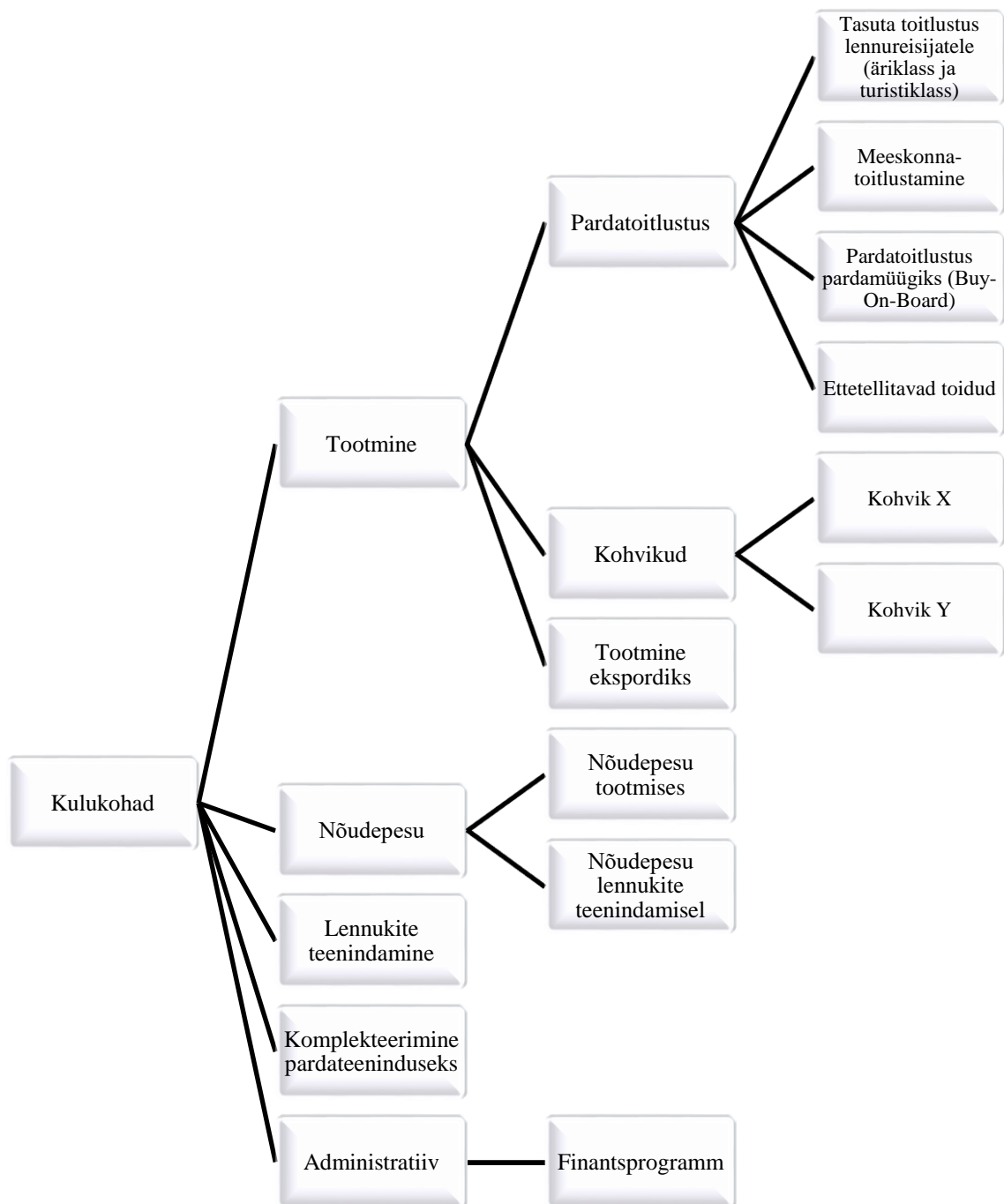
Esinduskulud

Lisa 6 järg

Esinduskulud – maksustatavad
Administratsioonikulud kokku
Tööülesannete täitmisega seotud kulud
Töötajate toitlustamine
Koolituskulud
Töötajate tervisekulud
Lähetuskulud
Muud töötajatega seotud kulud
Tööülesannete täitmisega seotud kulud kokku
Üldkulud
Rendimaksud – üldine
Muud sisseostetud teenused
Muud sisseostetud teenused grupilt
Rojaltid
Airport fee
Ebatõenäoliselt laekuvad arved
Üldkulud kokku
Mitmesugused tegevuskulud kokku

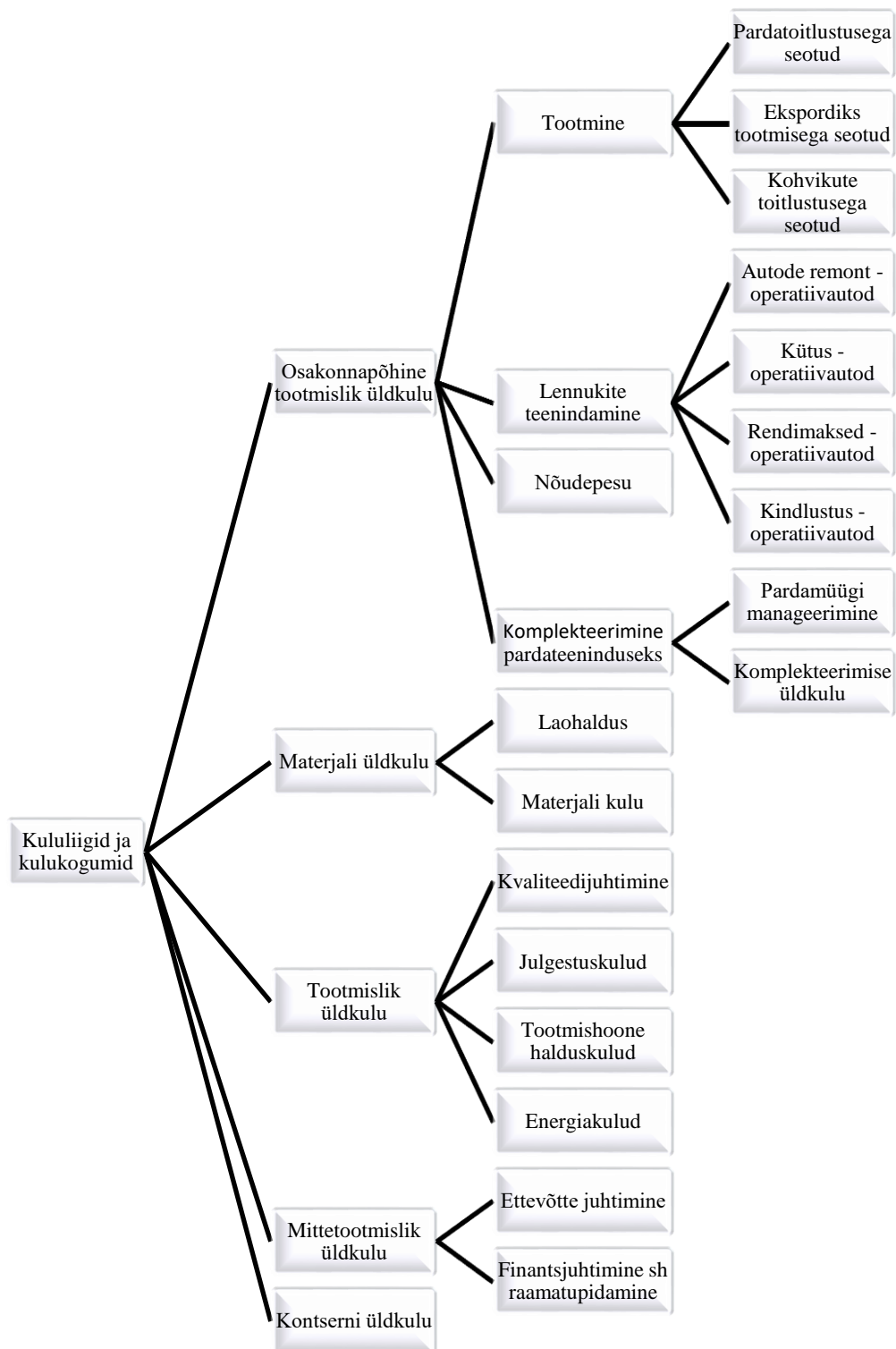
Allikas: autori koostatud.

Lisa 7. Muudatusettepanekud Airo Catering Services Eesti OÜ kulukohtade arvestuse täiustamiseks



Allikas: autori koostatud.

Lisa 8. Muudatusettepanekud Airo Catering Services Eesti OÜ kululiikide ja kulukogumite arvestuse täiustamiseks



Allikas: autori koostatud.

Lisa 9. Tootmisosakonna tegevusnimekiri

Põhitegevusgrupp	Otsese tegevuse kirjeldus	Kommentaariid
ETTEVALMISTUS		
Ettevalmistus	Tooraine varumine	Toomine külmikust tootmisesse
Ettevalmistus	Tooraine varumine	Toomine laost tootmisesse
Ettevalmistus	Puhastamine	Liha (sh linnaliha)
Ettevalmistus	Pesemine	Puu- ja juurviljad
Ettevalmistus	Pesemine	(Linnu)liha, kala
Ettevalmistus	Koorimine	Puu- ja juurviljad
Ettevalmistus	Desinfitseerimine	Värske salat
Ettevalmistus	Lõikamine/tükeldamine	Puu- ja juurviljad
Ettevalmistus	Lõikamine/tükeldamine	(Linnu)liha
Ettevalmistus	Lõikamine/tükeldamine	Sink, vorst
Ettevalmistus	Lõikamine/tükeldamine	Juust
Ettevalmistus	Lõikamine/tükeldamine	Kala
Ettevalmistus	Lõikamine/rebimine	Värske salat
Ettevalmistus	Lõikamine	Leib
Ettevalmistus	Sulatamine	(Linnu)liha
Ettevalmistus	Sulatamine	Pagaritooted
Ettevalmistus	Sulatamine	Kala
KUUMTÖÖTLEMINE		
Kuumtöötlemine	Küpsetamine/keetmine	Riis
Kuumtöötlemine	Küpsetamine/keetmine	Pasta
Kuumtöötlemine	Küpsetamine/keetmine	Kartul
Kuumtöötlemine	Küpsetamine/keetmine	Köögiviljad
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Kala
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Linnuliha
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Lambaliha
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Loomaliha
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Sealiha
Kuumtöötlemine	Küpsetamine	Supp
Kuumtöötlemine	Grillimine/röstimine	Kanaliha
Kuumtöötlemine	Grillimine/röstimine	Lambaliha
Kuumtöötlemine	Grillimine/röstimine	Loomaliha
Kuumtöötlemine	Grillimine/röstimine	Sealiha
Kuumtöötlemine	Aurutamine	Kala
Kuumtöötlemine	Praadimine	Köögiviljad
Kuumtöötlemine	Praadimine	Linnuliha

Lisa 9 järg

PORTSIONEERIMINE		
Portsjoneerimine		Köögiviljad
Portsjoneerimine		Kala
Portsjoneerimine		Linnuliha
Portsjoneerimine		Lammas
Portsjoneerimine		Loomaliha
Portsjoneerimine		Sealiha
Portsjoneerimine		Riis, pasta
Portsjoneerimine		Supp
Portsjoneerimine		Puuviljad
Portsjoneerimine		Sink, juust
KANDIKUTE / EINEKARPIDE KOMPLEKTEERIMINE		
Kandikute/einekarpide komplekteerimine	3-osaline komplekteerimine	
Kandikute/einekarpide komplekteerimine	5-osaline komplekteerimine	
Kandikute/einekarpide komplekteerimine	... -osaline komplekteerimine	
VÄRSKE MAHLA VALMISTAMINE		
Värske mahla valmistamine	Puuviljad	
Värske mahla valmistamine	Köögiviljad	
VÕILEIBADE VALMISTAMINE		
Võileibade valmistamine	Võileibade komplekteerimine toorainest	
Võileibade pakkimine	Pakkimine kilesse/karpi	
TELLIMINE		
Tellimine		Puu- ja juurviljad
Tellimine		Ühekordsed tarvikud
Tellimine		Kala
Tellimine		Halal
Tellimine		(Linnu)liha
Tellimine		Kuivained
Tellimine		Piimatooted
Tellimine		Pagaritooted
PAGARITOODETE KÜPSETAMINE		
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistamine	Taigna valmistamine	
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Täidise valmistamine	
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Taigna tükeldamine/vormindamine	Leib (tk)

Lisa 9 järg

Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Taigna tükeldamine/vormindamine	Kondiitritooted (tk)
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Taigna tükeldamine/vormindamine	Koogid (kg)
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Küpsetamine	
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Fritüürimine	
Pagaritoodete küpsetamise ettevalmistus	Kaunistamine/glasuurimine	
SILDISTAMINE		
Sildistamine	Toote pakend	
Sildistamine	Lennuinventar (rataskärud, ahjud jt)	

Allikas: autori koostatud.

Lisa 10. Lennukite teenindamise osakonna tegevusnimekiri

Otsese tegevuse kirjeldus	Otsese tegevuse tõlge inglise keelde	Tegevuse kood
Lennukite teenindamine – 1 tõstukmasin	Aircraft loading – 1 highloader	HAN-1HL
Lennukite teenindamine – 2 tõstukmasinat	Aircraft loading – 2 highloaders	HAN-2HL
Lennukite teenindamine – „Viimase minuti“ tellimus	Aircraft loading – last minute additional delivery (uplift)	HAN-UL
Lennukite teenindamine – väike operatiivsõiduk	Aircraft loading – small vehicle	HAN-S
Reisijate eritoitude tellimuste haldamine	Customers Special Requests Handling	HAN-SRH
Lennuinventari plommimine – 1/1 rataskäru	Equipment sealing – 1/1 trolley	HAN-SFST
Lennuinventari plommimine – ½ rataskäru/käsikonteiner	Equipment sealing – 1/2 trolley and hand container	HAN-SHST
Lendude haldamine	Fleet management	HAN-FM
Lennuki pagasiruumis oleva pardatoidu laadimine lennuki kööki	Galley-belly change	HAN-GBC
Lennuinventari laadimine masinatesse	Loading Trolleys into vehicles	HAN-L
Reisijate numbrite haldamine	PAX number collection	HAN-PNC
Saatelehtede tegemine – tasuta toitlustus reisijatele	Preparing delivery notes for complimentary meals	HAN-DNCOPM
Saatelehtede tegemine – meeskonnatoidud	Preparing delivery notes for crew meals	HAN-DNCM
Operatiivmasinate korrasoleku kontroll	vehicles/high loaders maintenance check	HAN-VMC
Operatiivmasinate julgestusalane kontroll	vehicles/high loaders security check	HAN-VSC
Ajalehtede komplekteerimine	Newspaper handling	NPH
Lennuinventari parandus: koordineerimine	Equipment Repair: In Flight service Equipment Repair Management	ER-M
Lennuinventari parandus: transport	Equipment Repair: In Flight Service Equipment Repair Transportation	ER-T

Allikas: autori koostatud.

Lisa 11. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – tasuta pardateenindus

Otsese tegevuse kirjeldus	Otsese tegevuse tõlge ingliskeelde	Tegevuse kood
Saatelehtede koostamine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Bar delivery notes preparation	BH-DN
Inventuur: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Inventory of bar goods	BH-I
Kauba tellimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Ordering Goods for Bar	BH-OG
1/1 rataskäru komplekteerimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Bar 1/1 Trolley	BH-FST
½ rataskäru komplekteerimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Bar 1/2 Trolley	BH-HST
Käsikonteineri komplekteerimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Bar Hand Container	BH-C
Lennuinventari sildistamine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Bar equipment labelling	BH-EL
Lennuinventari viimine jahekambrisse: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Loading Bar Trolleys into chillers	BH-L
Lennujärgne 1/1 rataskäru kontroll: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Post-Flight 1/1 Trolley Check for Bar	BH-FSTC
Lennujärgne 1/2 rataskäru kontroll: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Post-Flight 1/2 Trolley Check for Bar	BH-HSTC
Lennujärgne käsikonteineri kontroll: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Post-Flight Hand Container Check for Bar	BH-CC
1/1 rataskäru plommimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Sealing bar 1/1 trolleys	BH-SFST
1/2 rataskäru/käsikonteiner plommimine: pardakaubad tasuta tarbimiseks	Packing – Sealing bar 1/2 trolleys and hand containers	BH-SHST

Allikas: autori koostatud.

Lisa 12. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – pardamüük pardal
tarbimiseks

Otsese tegevuse kirjeldus	Otsese tegevuse tõlge ingliskeelde	Tegevuse kood
Saatelehtede koostamine: pardakaupade müük	Buy on Board delivery notes preparation	BOBH-DN
Inventuur: pardakaupade müük	Inventory of Buy On Board goods	BOBH-I
Kauba tellimine: pardakaupade müük	Ordering Goods for Buy On Board	BOBH-OG
1/1 rataskäru komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Buy On Board 1/1 Trolley	BOBH-FST
½ rataskäru komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Buy On Board 1/2 Trolley	BOBH-HST
Käsikonteineri komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Buy On Board Container	BOBH-C
Lennuinventari sildistamine: pardakaupade müük	Packing – Buy On Board equipment labelling	BOBH-EL
Lennuinventari viimine jahekambrisse: pardakaupade müük	Packing – Loading BOB Trolleys into Chillers	BOBH-L
Lennujärgne 1/1 rataskäru kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight 1/1 Trolley Check for BOB	BOBH-FSTC
Lennujärgne ½ rataskäru kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight 1/2 Trolley Check for BOB	BOBH-HSTC
Lennujärgne käsikonteineri kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight Hand Container Check for BOB	BOBH-CC
1/1 rataskäru plommimine: pardakaupade müük	Packing – Sealing BOB 1/1 trolleys	BOBH-SFST
½ rataskäru/käsikonteiner plommimine: pardakaupade müük	Packing – Sealing BOB 1/2 trolleys and hand containers	BOBH-SHST

Allikas: autori koostatud.

Lisa 13. Komplekteerimisosakonna tegevusnimekiri – pardamüük kaasa ostmiseks

Otsese tegevuse kirjeldus	Otsese tegevuse tõlge ingliskeelde	Tegevuse kood
Saatelehtede koostamine: pardakaupade müük	Flight Shop delivery notes preparation	HSH-DN
Inventuur: pardakaupade müük	Inventory of Flight Shop goods	FSH-I
Kauba tellimine: pardakaupade müük	Ordering Goods for Flight Shop	FSH-OG
Lennuinventari sildistamine: pardakaupade müük	Packing – Flight Shop equipment labelling	FSH-EL
1/1 rataskäru komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Flight Shop 1/1 trolley	FSH-FST
½ rataskäru komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Flight Shop 1/2 trolley	FSH-HST
Käsikonteineri komplekteerimine: pardakaupade müük	Packing – Flight Shop Container	FSH-C
Lennujärgne 1/1 rataskäru kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight 1/1 Trolley Check for FS	FSH-FSTC
Lennujärgne ½ rataskäru kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight 1/2 Trolley Check for FS	FSH-HSTC
Lennujärgne käsikonteineri kontroll: pardakaupade müük	Packing – Post-Flight Hand Container Check for FS	FSH-CC
1/1 rataskäru plommimine: pardakaupade müük	Packing – Sealing FS 1/1 trolleys	FSH-SFST
½ rataskäru/käsikonteiner plommimine: pardakaupade müük	Packing – Sealing FS 1/2 trolleys and hand containers	FSH-SHST

Allikas: autori koostatud.

Lisa 14. Nõudepesu tegevusnimekiri

Otsese tegevuse kirjeldus	Otsese tegevuse tõlge ingliskeelde	Tegevuse kood
1/1 rataskäru tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a 1/1 trolley	DW-CFST
1/1 roteeruva inventariga rataskäru tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a 1/1 trolley with rotatable items	DW-CFSTR
1/2 rataskäru tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a 1/2 trolley	DW-CHST
1/2 roteeruva inventariga rataskäru tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a 1/2 trolley with rotatable items	DW-CHSTR
Roteeruva inventariga käsikonteineri tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a container with rotatable dishes	DW-CCR
Käsikonteineri tühjendamine	Dishwash – cleaning (disassembling) a hand container	DW-CC
Söögiriistade eelpesu (leotus)	Dishwash – cutlery pre-wash	DW-CPW
Söögiriistade poleerimine	Dishwash – polishing cutlery	DW-PC
Klaasnõude poleerimine	Dishwash – polishing glassware	DW-PG
1/1 rataskäru pesemine	Dishwash – washing 1/1 trolley	DW-FST
1/2 rataskäru pesemine	Dishwash – washing 1/2 trolley	DW-HST
Lennuki ahjureside pesemine	Dishwash – washing an oven insert	DW-O
Söögiriistade pesemine	Dishwash – washing cutlery	DW-C
Käsikonteineri pesemine	Dishwash – washing a hand container	DW-HC
Tootmises kasutatavate tarvikute pesemine	Dishwash – washing kitchen's cookware	DW-WCK
Roteeruva inventari pesemine	Dishwash – washing rotatable dishes	DW-WRD
Klaasinõude eelpesu (leotus)	Diswash – glassware pre-wash	DW-GPW
Klaasnõude pesemine	Diswash – washing glassware	DW-G

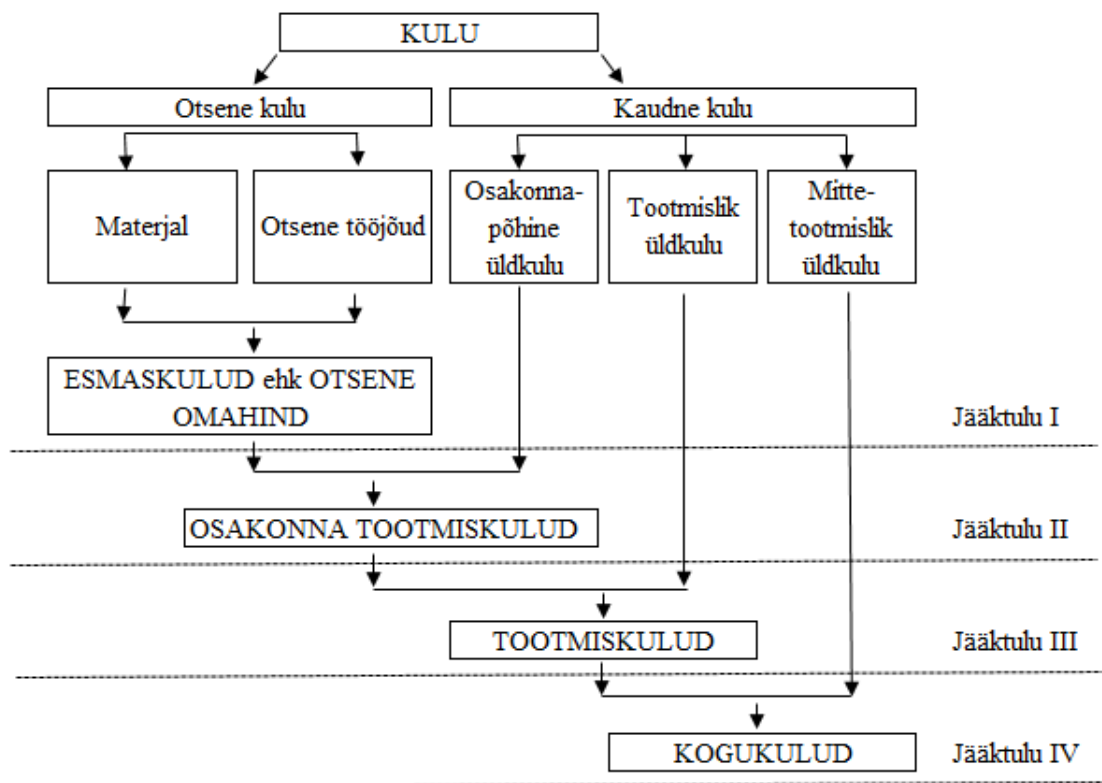
Allikas: autori koostatud.

Lisa 15. Airo Catering Services Eesti OÜ tegevuste hierarhia

	Ühiku tasandi tegevused	Partii tasandi tegevused	Toodet toetavad tegevused	Tootmist toetavad tegevused
Tootmine		Ettevalmistamine Toidu valmistamine Portsjoneerimine Komplekteerimine Toidu komplekteerimine Sildistamine Komplekteeritud inventari kontroll	Toidulao haldamine (kaupade tellimine ja inventuur) Ettetellitava toidu haldamine Menüüde retseptiooni koostamine	Kvaliteedi-juhtimine Julgestuse tagamine
Lennukite teenindamine	Lennuki laadimine	Lennuinventari laadimine operatiivsõidukisse Ajalehtede komplekteerimine Lennuplaani jälgimine	Operatiivmasinate tehniline kontroll Operatiivmasinate julgestuskontroll	
Komplekteerimine	Lennu komplekteerimine Tagasitulnud kaupade/tarvikute kontroll Saatelehtede täitmine	Saatelehtede koostamine	Lao haldamine (kaupade tellimine, inventuur) Müügi kontroll Kassa komplekteerimine Pardamüügi menüüde koostamine	
Nõudepesu	Lennuinventari tühjendamine Lennu inventari pesemine	Nõude eelpesu Nõude poleerimine Nõude masinpesu Nõude käsipesu	Tunnelnõudepesum asina pesemine	

Allikas: autori koostatud.

Lisa 16. Kulude kujunemine jääktulu analüüsil



Allikas: autori koostatud.

SUMMARY

THE DEVELOPMENT OF A COST ACCOUNTING SYSTEM FOR INFLIGHT CATERING COMPANY, AIRO CATERING SERVICES EESTI OÜ

Ille Lugna

Increasing competition, and price pressure in the aviation industry is forcing airlines to cut costs. Airline cost-cutting programs in turn are directly impacting inflight catering businesses, as a result. However catering and complimentary services are an integral part of airline identity and branding. In spite of this airlines are demanding ever increasing reduction in costs. Thus inflight catering is faced with a dilemma.

In the inflight catering industry, manufacturing and services are strongly intertwined. An example of product - is meals for passengers and crew. Services for example include aircraft handling, and onboard service such as Buy-On-Board sales, and inflight complimentary services. This according to the airlines onboard service concept.

The airline is the creator of the onboard service concept, which is provided to the inflight caterer as initial input. This provides the basis for the inflight caterer to prepare a presentation of products which meets the airlines criteria. After this presentation the client (the airline) then chooses the best solutions according to their expectation of product and price.

Nowadays most common services are complimentary service, Buy-On-Board, and a mixture of complimentary and Buy-On-Board service. The most stable revenue for inflight caterers comes from providing complimentary service. The reason is that all orders for complimentary meals are issued by and paid for by the airlines. Additional earnings are coming from Buy-On-Board service however this cannot be considered as

stable because in our region the inflight catering market consist of large proportion of short haul flights where passengers often do not purchase any products. Forecasting Buy-On-Board sales is problematic because there are so many factors which influence sales volume, such as duration of flight, departure time, crew motivation, etc.

Implementing onboard service requires linking three types of organisation - The manufacturer of onboard meals, the logistics provider which performs aircraft handling, and the retail company which provides products for onboard sales. This process requires input from the airline such as the forecast number of flights and passengers, the flight schedules with departure and arrival times, and respective loading plans.

Airlines are looking for options how to reduce inflight service cost through identification and catergorization of inflight service cost. That will in turn provide a mechanism for simplified cost management. For every service category the inflight caterer must have a full understanding of each product or service cost, its behaviour, and its proportion of the overall cost.

Inflight catering service could be considered a game of logistics. For example every flight is unique – volatile passenger numbers, fluctuating flight schedules, and different service concepts. Operating in these circumstances requires action plans for each department which describe different processes for varying operations. The inflight catering costing system can be as complicated as are the day-to-day operations.

Cost accounting must be functional and accurate. The development of a cost accounting system at Airo Catering Services Eesti OÜ is very important. The current system serves mostly external interest groups, but does not provide enough information to managers for decision-making. The purpose of this master's thesis is to find possible shortcomings in Airo Catering Service Eesti OÜ cost accounting, and propose potential solutions to develop cost accounting for accurate cost calculations. To achieve the goal of the master's thesis the objectives are as follows:

- To review the basis of the cost accounting system.
- To describe the implementation stages of Activity-Based Costing.
- To analyze Airo Catering Services Eesti OÜ current cost accounting system.

- To provide suggestions based on this analysis for how to develop the cost accounting system through cost component accounting.
- To develop Activity-Based Costing principles for Airo Catering Services Eesti OÜ which focus on direct activity resource usage.

The master thesis is divided into two chapters. First chapter provides an overview of cost accounting, its functions and components, cost allocations and assignments. Activity-based costing is compared as an alternative to traditional costing. Different aspects of developing cost accounting in the company are described, and possible obstacles and threats during the implementation process are noted. As well value chain and peculiarities of inflight service company are presented.

The empirical part of the master thesis includes the analysis of the current cost accounting system at Airo Catering Services Eesti OÜ. Author's opinion and judgement are given based on the results of the analysis. Shortcomings and critical aspects are described and possible solutions are provided. Proposed activity list is created for activity based costing implementation, resource assignment to activities and determination of cost drivers are described. The methodologies used in this master thesis are qualitative research methods which include - document analysis, participant observation and interviews.

The results of the cost accounting analysis revealed the following shortcomings:

- Does not support decision-making.
- Does not provide reliable information to compute product and service costs.
- Out-dated activity analysis of production and onboard service department.
- Activity analysis in aircraft handling and dishwashing department has not been performed.
- Manufacturing overhead allocations are based on arbitrary methods.
- Buy-On-Board profitability is not analyzed in detail.

Author has paid much attention to indirect cost allocations. Indirect cost has become a higher proportion of total cost, and therefore all the more important to understand, measure, control and properly allocate. As well having a varied mix of product and service it is also obviously important to have accurate knowledge of associated costs.

As a result of the theoretical approach of the thesis, the analysis of the company's cost accounting system, and feedback from interviews - the author made the following proposals for cost accounting system improvement:

- Reorganize cost centers.
- Create cost pools.
- Create cost objects in detail within each department.
- Allocate managers' labor costs and employment related costs to respective activity costs center.
- Analyze waste costs and reflect it in cost analysis.
- Compare overhead cost allocation methods.
- Implement departments' performance by calculating man minutes.

In authors opinion cost accounting deserves more attention from the managers' viewpoint than it has hitherto received. In addition the author finds necessary to use both cost accounting methods – full costing and variable costing – according to circumstances. The key element is the product and service volume. It is determined by customer demand and catering must operate under this volume as efficiently as possible. Every departments' performance is influenced by it.

The inflight caterer should create a performance assessment valuation mechanism for each department to collect information of times and resources needed to produce products and provide service, especially under a new service concept. Data collection and cost analysis can be full-time responsibility and the inflight caterer should allocate resources accordingly.

Until complimentary service for all passengers was targeted by cost-cutting programs and pressure from clients, there was no need to go into details with regard to cost calculations. However the inflight catering market has changed. The need to reduce costs and efficiently manage limited resource are key skills for survival.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Ille Lugna,

1. annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Kuluarvestussüsteemi täiustamine pardatoitlustusettevõtte Airo Catering Services Eesti OÜ näitel“,

mille juhendaja on professor Toomas Haldma,

- 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.

Tartus, **11.01.2017**