

TARTU ÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Erkki Naaris

OMAHINNA KUJUNEMINE, MÕJUTATAVUS JA KASUTAMINE
MÖÖBLITÖÖSTUSETTEVÕTETE JUHTIMISOTSUSTES

Magistritöö

Juhendaja: PhD Kertu Lääts

Tartu 2026

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

Sisukord

Sissejuhatus.....	4
1. Omahinna ja juhtimisotsuste teoreetilised alused.....	8
1.1 Omahinna mõiste ja roll juhtimisotsustes.....	8
1.2 Omahinna kujunemine ja kulukomponentide mõjutatavus.....	11
1.3 Omahinnainfo kasutamine juhtimisotsustes	17
2. Omahinna kujunemise ja kasutamise analüüs mööblitööstusettevõtete juhtimisotsustes....	21
2.1 Ülevaade uurimismeetodist ja andmekogumisest.....	21
2.2 Uuritavate ettevõtete kirjeldus	23
2.3 Mööblitööstusettevõtete omahinna põhimõtete analüüs	28
2.3.1. Omahinna kujunemine mööblitööstusettevõtetes	28
2.3.2. Omahinna komponentide mõjutatavuse analüüs	31
2.3.3. Omahinna juhtimisotsustes kasutamise analüüs	37
2.4 Empiiriliste tulemuste tõlgendamine ja järeldused teooria kontekstis.....	39
2.5 Soovitused omahinna arvestuse arendamiseks ja tõhusamaks kasutamiseks juhtimisotsustes.....	44
Kokkuvõte.....	48
Kasutatud kirjandus	52
Lisad.....	54
Summary	55

Sissejuhatus

Omahind on ettevõtluse üks aluspõhimõtteid, millega puututakse kokku juba majandusõpingute varases etapis. Seda käsitletakse korduvalt nii üldhariduses kui ka erialaõpingutes, mistõttu võib jääda mulje, et tegemist on elementaarse teadmisega, mida ettevõtjad igapäevases praktikas hästi valdavad. Samas tekib küsimus, kas see arusaam vastab tegelikkusele.

Kuigi omahinna käsitus tugineb suures osas varasematele juhtimisarvestuse teooriatele, on tegemist valdkonnaga, mille põhikontseptsioonid – nagu kulude liigitamine, omahinna määramine ning kulude omistamise loogika – on kujunenud pika aja jooksul ning jäänud sisuliselt muutumatuks. Ka kaasaegsed uuringud toetuvad suurel määral neile alustele, keskendudes pigem arvestusinfo kasutamisele, organisatsioonilistele teguritele ja otsustusprotsessidele kui omahinna fundamentaalsele ümberdefineerimisele (Chen et al., 2023; Massicotte & Henri, 2021).

Autor on kokku puutunud olukorraga, kus ökonomisti ja müügijuhi vaheline arutelu toote omahinna üle piirdus väga lühikese dialoogiga. Ökonomist esitles toote omahinda ning selgitas, et materjalikulu osakaal on tavapärasest väiksem ja tööjõukulu suurem, kuna tegemist on keerukama tootega. Müügijuht vaatas arvutuse üle ning järeldas: „See hind on liiga kõrge – klient ei võta seda vastu. Arvuta uuesti.“ Seejärel vestlus lõppes, ilma et oleks arutatud põhjuseid või võimalikke muutuskohti. Selline olukord viitab, et kuigi omahinna arvestust käsitletakse teoorias selge ja loogilise protsessina, ei pruugi selle tähendus ja kasutamine praktikas olla sama üheselt mõistetav.

Juhtimisarvestuse kirjanduses rõhutatakse, et arvestussüsteemid ei ole pelgalt tehnilised tööriistad, vaid osa organisatsiooni juhtimismehhanismist, mille kaudu tehakse otsuseid ja hinnatakse tegevuse tulemuslikkust (Begum & Rahman, 2025; Hadid & Al-Sayed, 2021). Samas ei kujune omahinna tähendus üksnes selle arvutusliku tulemuse põhjal, vaid sõltub ka selle kasutamise viisist ja kontekstist. Käesolevas töös käsitletakse omahinda eelkõige tootmisprotsessiga seotud kulude kujunemise, nende kulukandjatega sidumise ning mõjutatavuse vaates. Fookuses on see, millises ulatuses ettevõtte saab erinevaid omahinna komponente mõjutada ning kuidas see teadlikkus kajastub juhtimisotsustes. Kuigi teoreetilises käsitluses eristatakse tootmise omahinda ja täisomahinda, arvestab töö ka sellega, et praktikas ei pruugi ettevõtted neid alati selgelt eristada ning omahinda võidakse käsitleda laiemalt, hõlmates sellesse ka tootmisväliseid kulukomponente.

Uuringud on näidanud, et juhtimisarvestuse süsteemide kasutamine sõltub suurel määral organisatsioonilistest teguritest, eelkõige juhtkonna hoiakutest ja valmisolekust arvestusinfot otsustesse kaasata (Pedroso & Gomes, 2024). Ka juhul, kui ettevõttes on olemas vajalik info, ei pruugi see jõuda otsusteni ega täita oma eesmärki.

Lisaks ei ole omahind neutraalne ega üheselt määratletav suurus. Kulude liigitamise ja jaotamise põhimõtted mõjutavad otseselt seda, milline omahind kujuneb ning milliseid järeldusi selle põhjal tehakse. Erinevate arvestusmeetodite kasutamine võib viia märkimisväärselt erinevate tulemusteni ettevõtte kasumlikkuse hindamisel, mistõttu on omahind käsitletav pigem analüütilise konstruktsioonina kui objektiivse näitajana (Özçalıcı et al., 2025).

Juhtimisarvestuse süsteemide roll ei piirdu siiski ainult informatsiooni esitamisega. Varasemad uuringud on näidanud, et mõõdikud ja arvestusinfo suunavad otseselt juhtide käitumist ning mõjutavad ressursside jaotust ja organisatsiooni strateegilisi valikuid (Van der Hauwaert et al., 2022; Chen et al., 2023). Sellest tulenevalt ei ole omahinna kasutamine pelgalt tehniline tegevus, vaid osa laiemast juhtimisprotsessist, millel võivad olla nii positiivsed kui ka negatiivsed mõjud.

Eriti selgelt ilmnevad need probleemid väiksemates ja tootmisele keskenduvates ettevõtetes, kus juhtimisotsused tehakse sageli operatiivsel tasandil ning tuginevad lisaks arvestusinfole ka kogemusele ja praktilisele hinnangule. Sellistes ettevõtetes ei pruugi arvestussüsteemid olla täielikult formaliseeritud ning osa kulukomponente võib olla ettevõtte poolt raskesti mõjutatav, mis piirab omahinna kasutamist klassikalise juhtimisvahendina (Gottlieb et al., 2021).

Käesolevas töös kasutatakse teoreetilise käsitluse illustreerimiseks näiteid, mis tuginevad autori pikaajalisele erialasele kogemusele mööblitööstuses ning empiirilise uuringu käigus kogutud intervjuuandmetele. Nende eesmärk on siduda üldised juhtimisarvestuse põhimõtted konkreetse tegevusvaldkonna praktikaga ning toetada teoreetiliste käsitluste mõistmist.

Eesti kontekstis on samuti leitud, et juhtimisarvestuse kujunemine sõltub tugevalt ettevõtte organisatsioonilistest eripäradest, sealhulgas suurusest, juhtimisstruktuurist ja strateegilisest orientatsioonist (Haldma & Lääts, 2002). See viitab sellele, et omahinna arvestust ei saa käsitleda universaalse lahendusena, vaid see kujuneb konkreetse ettevõtte vajaduste ja praktikate tulemusena.

Eelneva põhjal tekib küsimus, millisel määral on ettevõttel võimalik omahinna komponente tegelikult mõjutada ning kuidas see mõjutatavus kajastub juhtimisotsustes. Praktikas ei pruugi kõik kulukomponendid olla samal määral kontrollitavad, mis loob vajaduse eristada omahinna komponente nende mõjutatavuse alusel.

Uurimisprobleem seisneb selles, et kuigi omahinna arvestust käsitletakse teoorias struktureeritud ja loogilise süsteemina, ei ole selge, kuidas omahind praktikas kujuneb ning millisel määral see toetab juhtimisotsuseid. See võib viia olukorrani, kus kuludele tuginevad otsused ei peegelda tegelikku kulustruktuuri ning mõjutavad negatiivselt toodete hinnastamist ja ettevõtte kasumlikkust. Samal ajal käsitletakse juhtimisarvestuse kirjanduses nii arvestusmeetodeid kui ka otsustusprotsesse, kuid mööblitööstuse kontekstis on omahinnainfo praktiline kasutamine juhtimisotsustes käsitletud pigem hajusalt, mistõttu on põhjust seda teemat lähemalt analüüsida.

Uurimisprobleemi lahendamiseks analüüsitakse töös mööblitööstusettevõtete praktikat, tuginedes empiirilistele andmetele, mis võimaldavad analüüsida omahinna kujunemist ja selle kasutamist juhtimisotsustes. Eesmärk on selgitada, kuidas kujuneb omahind mööblitööstusettevõtetes ning milline on selle roll juhtimisotsustes, keskendudes eelkõige omahinna komponentide mõjutatavusele. Eesmärgist lähtuvalt otsitakse vastuseid järgmistele uurimisküsimustele:

- Kuidas kujuneb omahind mööblitööstusettevõtetes?
- Millised on omahinna komponendid mööblitööstusettevõtetes ning millised neist on ettevõtte poolt mõjutatavad?
- Kuidas kasutatakse omahinnainfot juhtimisotsustes?
- Milline on omahinnainfo roll tootmise ja tellimuste juhtimisel?

Töö eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised uurimisülesanded:

- uurida omahinna teoreetilist olemust ja rolli juhtimisotsustes
- selgitada omahinna kujunemise teoreetilisi aluseid ja kulukomponentide mõjutatavust
- käsitleda teoreetilisi lähenemisi omahinnainfo kasutamisele juhtimisotsustes
- kaardistada mööblitööstusettevõtete omahinna kujunemise praktikad empiiriliste andmete põhjal
- välja selgitada, kuidas kasutatakse omahinnainfot juhtimisotsustes ning millised kulukomponendid on ettevõtete poolt mõjutatavad

- tuua välja järeldused ja ettepanekud omahinna tõhusamaks kasutamiseks juhtimisotsustes

Uurimisküsimuste täpsustamisel lähtutakse töös kolmest eeldusest. Esiteks eeldatakse, et erineva tootmistüübiga ettevõtetes erinevad omahinna struktuur ning kulude liigitamise ja jaotamise loogika. Teiseks eeldatakse, et omahinna komponentide mõjutatavus varieerub kululiikide lõikes, kuna kõik kulud ei ole ettevõtte poolt samal määral juhitavad. Kolmandaks eeldatakse, et omahinna arvestuse ülesehitus mõjutab seda, kuidas omahinnainfot kasutatakse juhtimisotsustes.

Töö teoreetiline osa tugineb juhtimisarvestuse ja omahinna arvestuse käsitlustele, mis selgitavad omahinna kujunemise põhimõtteid, kulude liigitamist ning omahinnainfo rolli juhtimisotsustes. Lisaks käsitletakse uuemaid teadusuuringuid, mis keskenduvad omahinnainfo kasutamisele juhtimises, kulukomponentide mõjutatavusele ning juhtimisarvestuse rollile otsustusprotsessides.

Empiiriline osa põhineb kvalitatiivsel uurimisviisil. Kuigi omahind on arvuline näitaja, ei keskendu käesolev töö ettevõtete konkreetsete omahinna väärtuste võrdlemisele, kuna kalkultatsioonide struktuur ja ülesehitus erinesid ettevõtete lõikes märkimisväärselt ning ei võimaldanud sisuliselt võrreldavat analüüsi. Lisaks käsitlesid uuritavad ettevõtted detailseid omahinnaandmeid äriliselt tundliku informatsioonina ning nende osalemise üheks tingimuseks oli, et konkreetseid omahinnaandmeid uurimistöös ei avaldata. Seetõttu keskendutakse töös omahinna kujunemise loogikale ja selle kasutamisele juhtimisotsustes. Andmed on kogutud poolstruktureeritud intervjuude kaudu valitud mööblitööstusettevõtetes, mis esindavad erinevaid tootmistüüpe. Kogutud andmeid analüüsitakse temaatilise analüüsi põhimõtetest lähtudes, keskendudes omahinna kujunemise loogikale, komponentide mõjutatavusele ning omahinnainfo kasutamisele juhtimisotsustes.

Töö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis käsitletakse omahinna kujunemist ja selle kasutamist juhtimisotsustes teoreetilisest vaatenurgast. Teises peatükis kirjeldatakse uurimismetoodikat ning esitatakse empiirilise uuringu tulemused, analüüsides omahinna kujunemist ja kasutamist valitud mööblitööstusettevõtetes. Töö lõpetab kokkuvõtte, milles esitatakse peamised järeldused ja ettepanekud.

Märksõnad: omahind, juhtimisarvestus, tootmiskulud, mööblitööstus, juhtimisotsused
CERCS: S190 – Ettevõtete juhtimine.

1. Omahinna ja juhtimisotsuste teoreetilised alused

Omahind on oluline juhtimisarvestuslik infoallikas, mille kaudu hinnatakse tootmise kulustruktuuri, toodete kasumlikkust ning toetatakse erinevaid juhtimisotsuseid ettevõttes. Kuigi omahinda käsitletakse sageli eelkõige arvutusliku näitajana, sõltub selle praktiline väärtus sellest, kuidas kulud on määratletud, jaotatud ning millisel eesmärgil saadud infot kasutatakse. Erinevad arvestuspõhimõtted võivad viia erinevate omahinna tulemusteni, mistõttu ei ole omahind universaalne näitaja, vaid sõltub ettevõtte tegevusloogikast ja otsustusvajadustest. Käesoleva teoreetilise käsitluse eesmärk ei ole üksnes kirjeldada omahinna arvestuse põhimõtteid, vaid luua analüütiline raamistik empiirilises osas uuritavate ettevõtete praktikate hindamiseks. Esmalt käsitletakse omahinna mõistet ja selle rolli juhtimisotsustes, määratledes selle sisu ja ulatuse. Seejärel analüüsitakse omahinna kujunemist, keskendudes kulude liigitamisele, jaotamisele ning kulukomponentide mõjutatavusele, et selgitada, kuidas omahind ettevõttes tegelikult kujuneb ning millisel määral on ettevõttel võimalik selle komponente mõjutada. Viimases alapeatükis käsitletakse omahinnainfo kasutamist juhtimisotsustes, tuues esile selle rakendamise võimalused ja piirangud erinevates otsustuskontekstides.

1.1 Omahinna mõiste ja roll juhtimisotsustes

Omahinnainfo rolli mõistmine juhtimisotsustes eeldab selle sisu ja kujunemise loogika selgitamist. Seetõttu ei ole omahind üksnes praktiline arvutusnäitaja, vaid teoreetiline konstruktsioon, mille sisu ja ulatus sõltuvad kasutatavast arvestuspõhimõtetest. Omahind on keskne mõiste, mille kaudu kirjeldatakse ja hinnatakse tootmisprotsessis tekkinud kulusid ning nende seost toodete ja teenuste väärtusega. Käsitlustes rõhutatakse, et omahinna määratlemine ei ole üksnes tehniline arvutusprotsess, vaid sõltub valitud arvestuspõhimõtetest, kulude liigitamise loogikast ning ettevõtte eesmärkidest (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Seetõttu võivad erinevad käsitlused viia erineva omahinna suuruseni ning mõjutada selle kasutamist juhtimisotsustes.

Omahinda käsitletakse juhtimisarvestuses kui toodete või teenuste valmistamiseks tehtud kulude kogumit, mille koosseis sõltub valitud kulupiiri määratlusest (Horngren et al., 2012). Omahinna sisu ei ole üheselt fikseeritud, vaid kujuneb vastavalt sellele, milliseid kulusid arvestusse kaasatakse ning millisel eesmärgil omahinda kasutatakse. Sellest

tulenevalt sõltub omahinna ulatus arvestuspõhimõtetest ja kulude liigitamise loogikast ning võib erinevates ettevõtetes varieeruda (Rünkla, 1997).

Traditsiooniliselt seostatakse omahinda tootmisprotsessiga ning selle määratlemisel lähtutakse tootmispiirist, mille alusel otsustatakse, millised kulud kuuluvad omahinna koosseisu. Seejuures võib omahinna ulatus varieeruda sõltuvalt sellest, kas arvestusse kaasatakse ainult tootmisega otseselt seotud kulud (tootmise omahind) või lisatakse ka tootmisega kaudselt seotud ning ettevõtte üldised tegevuskulud (täisomahind) (Drury, 2018; Horngren et al., 2014).

Kuna omahinna sisu ja ulatus sõltuvad arvestuspõhimõtetest ning kulude liigitamise loogikast, ei ole tegemist universaalse näitajaga, vaid ettevõttespetsiifilise käsitlusega. Mööblitööstuses väljendub see eriti selgelt tootmise mitmekesisuses, kus sama ettevõtte sees võivad paralleelselt esineda nii seeriatootmine kui ka projektipõhine tootmine. Sellest tulenevalt erinevad nii kulude struktuur kui ka nende jaotamise alused, mistõttu kujuneb omahind sõltuvalt konkreetsetest tootmisprotsessidest ja kasutatavatest arvestuspõhimõtetest.

Omahind samal ajal oluline otsustusinfo allikas, mida kasutatakse nii operatiivsete kui ka strateegiliste juhtimisotsuste tegemisel. Omahinna alusel hinnatakse toodete ja tellimuste kasumlikkust, kujundatakse müügihindu ning tehakse otsuseid tootmismahitude, tellimuste vastuvõtmise ja ressursside kasutamise kohta. Kuigi omahinnainfo leiab sagedamini rakendust igapäevastes operatiivsetes otsustes, mõjutab see ka strateegilisi valikuid, näiteks investeeringute, tootearenduse, standardiseerimise ning allhanke kasutamise seotud otsuseid. Mõlemad otsustasandid on olulised ka käesoleva uurimistöö kontekstis, kuna ettevõtete praktikaid analüüsitakse nii igapäevaste kulude juhtimise kui ka pikaajalisemate valikute vaatenurgast. Seejuures on oluline põhimõte „erinevad kulud erinevateks eesmärkideks“, mis tähendab, et omahinna koosseis ja arvutusviis sõltuvad konkreetsest otsustusolukorrast (Horngren et al., 2012).

Juhtimisarvestuse käsitlustes rõhutatakse, et kuluarvestus ei ole pelgalt tehniline arvutusprotsess, vaid osa organisatsiooni juhtimissüsteemist, mis mõjutab nii juhtide käitumist kui ka organisatsiooni tulemuslikkust (Drury, 2018). Erinevad arvestusviisid võivad anda erineva omahinna ning viia seetõttu ka erinevate juhtimisotsusteni. Mööblitööstuses on see eriti oluline olukordades, kus ettevõtte peab hindama toodete ja tellimuste kasumlikkust, tootmise efektiivsust või otsustama, millised tegevused on otstarbekas teostada ettevõttesiseselt ning millistel juhtudel kasutada allhanget.

Lisaks võimaldab omahinna analüüs hinnata kulude käitumist ja nende seost tootmismahuga, mis on oluline eelkõige lühiajaliste otsuste tegemisel. Muutuvkulupõhine lähenemine toetab otsuseid, mis on seotud tootmismahu muutmisega, samas kui täisomahinna käsitus annab terviklikuma ülevaate toodete kogukulust ning sobib paremini pikaajaliste otsuste tegemiseks (Drury, 2018). Seega sõltub omahinna kasutusviis otsuse iseloomust ja ajahorisondist.

Omahinnal põhinev lähenemine juhtimisotsustele tugineb pikaajalise kogemuse põhjal välja kujunenud alustele, mille kohaselt on omahinna analüüs keskne vahend kulude mõistmiseks ja otsuste tegemiseks (Kaplan & Atkinson, 1989; Rünkla, 1997; Horngren et al., 2012). Kuigi mõned käsitlused on ligi 30 aastat vanad, ei ole nende põhialuseid ümber lükatud, vaid need on jäänud juhtimisarvestuse keskseks osaks ka tänapäeval. Sellised praktikad nagu kuluarvestus ja eelarvestamine on jätkuvalt olulised vahendid tegevuskulude suunamiseks ja organisatsiooni kasumlikkuse tagamiseks.

Samas näitavad kaasaegsed uuringud, et traditsiooniliste meetodite rakendamine muutunud tootmiskeskkonnas võib viia ebatäpsete tulemusteni, eelkõige üldkulude jaotamisel ning toodete omahinna määramisel, kuna otsese tööjõu osakaal kogukuludes on vähenenud ning ei peegelda enam tegelikku ressursside tarbimist (Özçalıcı et al., 2025). Sellest tulenevalt ei asendata traditsioonilisi lähenemisi täielikult, vaid neid täiendatakse ning teatud juhtudel ka asendatakse kaasaegsete arvestus- ja analüüsimeetoditega, mis võimaldavad paremini arvesse võtta tootmissüsteemide keerukust ning toetada täpsemaid juhtimisotsuseid. See omakorda toob esile, et lisaks arvestusmeetodite valikule on oluline ka see, kuidas kujunenud omahinnainfot praktikas kasutatakse.

Uuringud rõhutavad, et omahinnainfo kasutamine ei sõltu üksnes selle arvutamise täpsusest, vaid ka sellest, kuidas see on esitatud ning kuivõrd see vastab juhtide infovajadusele. Kuluteabe asjakohasus ja kasutatavus mõjutavad otseselt selle rolli juhtimisotsustes ning organisatsiooni tulemuslikkust (Chen et al., 2023; Massicotte & Henri, 2021). Praktikas võib omahinnainfo kasutamine otsustes erineda sõltuvalt juhtide teadlikkusest arvestusmeetodite võimalustest ning sellest, kuivõrd ajakohast ja asjakohast arvestusinfot otsustusprotsessis kasutatakse, mis võib viia lihtsustatud käsitlusteni.

Seetõttu ei ole omahind pelgalt arvutuslik näitaja, vaid terviklik juhtimisvahend, mille kaudu on võimalik tuvastada probleemkohti, hinnata efektiivsust ning teha põhjendatud otsuseid tootmise ja ettevõtte arengu suunamiseks. Omahinna kujunemise mõistmiseks on

vajalik analüüsida, millistest kulukomponentidest see koosneb ning kuidas need kulud kujunevad ja jaotuvad.

1.2 Omahinna kujunemine ja kulukomponentide mõjutatavus

Kulude liigitamine loob aluse omahinna kujunemisele ning mõjutab otseselt seda, millist kuluteavet kasutatakse juhtimisotsustes (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Kulusid käsitletakse erinevatest vaatenurkadest sõltuvalt sellest, kas eesmärgiks on omahinna arvutamine, kulude kontroll või otsuste tegemine. Tavapäraselt eristatakse otseseid ja kaudseid kulusid ning muutuvaid ja püsivaid kulusid, kuid nende jaotuste väärtus ei seisne üksnes terminoloogias. Erinevad liigitusviisid mõjutavad otseselt seda, milline omahind kujuneb ning milliseid järeldusi selle põhjal toodete, tellimuste ja ettevõtte kasumlikkuse kohta tehakse.

Kulude liigitamine on tihedalt seotud kulukandja mõistega. Kulukandja on üksus, mille kohta soovitakse kulusid mõõta ja analüüsida, ning selleks võib olla toode, tootmispartii, tellimus, klient või mõni muu juhtimisotsuse seisukohalt oluline objekt (Horngren et al., 2012). Tootmisettevõttes määrab kulukandja valik, millisel tasandil kulusid kogutakse ja kasumlikkust hinnatakse. Näiteks mööblitööstuses võib sõltuvalt tootmise iseloomust omahinda hinnata detailipõhiselt, tootepõhiselt, partiipõhiselt või tellimuse lõikes. Seeriatootmises on kulukandjaks sagedamini detail või toode, projektipõhises tootmises aga konkreetne tellimus või projekt. Seetõttu kujundab kulukandja valik otseselt seda, millist infot kasutatakse hinnakujunduses ning tootmise ja tellimuste juhtimisega seotud otsustes.

Pärast kulukandja määratlemist on võimalik eristada otseseid ja kaudseid kulusid. Otsesed kulud on kulud, mida saab usaldusväärselt seostada konkreetse kulukandjaga, näiteks materjalikulu ja tööjõukulu (Horngren et al., 2012). Kaudsed kulud on kulud, mida ei ole võimalik või ei ole majanduslikult põhjendatud otseselt konkreetsele kulukandjale omistada; need koondatakse üldkuludena ning jaotatakse toodetele sobiva jaotusaluse kaudu (Rünkla, 1997; Haldma & Karu, 1999). Näiteks kuuluvad siia tootmishoone ülalpidamiskulud, seadmete amortisatsioon, energia ning tootmise juhtimisega seotud kulud. Otseste ja kaudsete kulude eristamine määrab, millised kulud omistatakse tootele vahetult ning millised vajavad jaotamist, mõjutades seeläbi otseselt toodete kasumlikkuse hinnangut ja juhtimisotsuseid.

Mööblitööstuses võib otseseks kuluks olla näiteks konkreetse detaili valmistamiseks kasutatud materjalikulu, mida on võimalik selgelt seostada kindla tootega. Samas võivad

tekkida olukorrad, kus samast materjalist toodetakse samaaegselt erinevaid detaile ning materjalikadu ei ole võimalik üheselt konkreetsele tootele omistada. Sellisel juhul käsitletakse materjalikadu sageli kaudse kuluna, mis jaotatakse mitme toote vahel sobiva jaotusaluse alusel.



Joonis 1: Kulude liigitamine otsesteks ja kaudseteks kuludeks ning nende seos kulukandjaga (Autori koostatud)

Joonis 1 illustreerib kulude jaotumist kulukandjatele, näidates otseste ja kaudsete kulude seoseid ning nende rolli omahinna kujunemisel. Joonis on autori koostatud, tuginedes juhtimisarvestuse kirjanduses käsitletud kulude liigitamise ja jaotamise põhimõtetele (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Kuigi skeemi koostamisel on lähtutud mööblitööstuse tootmisloogikast, on selle põhimõtted üldistatavad ka teistele tootmisettevõtetele, kuna otseste kulude vahetu omistamine ning kaudsete kulude jaotamine kulukandjatele toimub sarnase loogika alusel. Erinevused võivad avalduda peamiselt konkreetsete kulukomponentide struktuuris ja tootmisprotsesside eripärades.

Omahinna kujunemisel on oluline eristada ka muutuvaid ja püsivaid kulusid. Muutuvad kulud muutuvad tootmis- või tegevusmahu muutumisel, samas kui püsikulud jäävad lühiajaliselt samaks sõltumata toodangu mahust (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Selline kulude jaotus on oluline, kuna erinevad juhtimisotsused vajavad erinevat kuluinfot. Lühiajaliste otsuste puhul, näiteks täiendava tellimuse vastuvõtmisel või tootmismahu ajutisel muutmisel, keskendutakse sageli muutuvkuludele. Pikemaajalistes otsustes, näiteks hinnakujunduses ja toote tasuvuse hindamisel, on oluline arvestada ka püsikulude katmisega ning lähtuda täisomahinnast. Seetõttu võib sama toote või tellimuse hindamine anda erineva tulemuse sõltuvalt sellest, millist kulukäsitlust otsustusolukorras kasutatakse.

Mööblitööstuses ilmneb muutuvate ja püsivate kulude eristamise praktiline tähtsus eriti selgelt seeriatootmises. Püsiva iseloomuga võivad olla näiteks tootmise ettevalmistusega seotud kulud, nagu seadmete seadistamine, tootmisliini ettevalmistus või tootearendusega seotud tegevused, mille maht ei muutu otseselt koos konkreetse tooteseeria suurusega. Väiksemate tootmispartiide puhul suureneb selliste kulude osakaal ühe toote omahinnas, mis mõjutab otseselt tootmise tasuvust. See mõjutab otseselt operatiivseid otsuseid, näiteks tootmispartiide suuruse planeerimist ja tootmisjärjekorra optimeerimist. Pikemas perspektiivis võib see mõjutada ka strateegilisi otsuseid, näiteks investeeringuid paindlikumatesse seadmetesse või tootmistehnoloogiatesse, mis vähendavad seadistusaega ja võimaldavad väiksemate partiide efektiivsemat tootmist. Seega võib detaili või tooteseeria omahinna kujunemine olla otseselt seotud ettevõtte juhtimisotsustega.

Kulude omistamise ja jaotamise loogika mõjutab otseselt seda, milline kasumlikkuse pilt omahinna kaudu kujuneb. Kui jaotusalus ei peegelda tegelikku ressursikasutust, võib see viia olukorrani, kus osa tooteid näivad kasumlikumad või kahjumlikumad, kui nad tegelikult on (Horngren et al., 2012). Mahupõhised jaotusalused, nagu tööaeg või masinatunnid, eeldavad, et üldkulud on seotud tootmismahuga. Praktikas võivad üldkulud aga sõltuda ka muudest teguritest, nagu partiide arv, seadistused või toote keerukus. Sellisel juhul võib lihtsustatud jaotus põhjustada süsteemseid moonutusi omahinnas ja kulude rist-subsideerimist, kus osa tooteid kannab ebaproportsionaalselt suurt kulukoormust ning teised näivad põhjendamatult kasumlikud. Juhtimisarvestuse käsitlustes rõhutatakse, et üldkulude jaotamise eesmärk ei ole üksnes kulude jagamine, vaid usaldusväärse otsustusinfo loomine (Drury, 2018).

Sellest probleemist tulenevalt on arendatud täiendavaid lähenemisi, mis võimaldavad kulusid täpsemalt seostada tegeliku ressursikasutusega. Kaasaegsetes käsitlustes tuuakse esile näiteks väärtusahela kuluarvestus (value stream costing), mis keskendub kulude jälgimisele tootmisvoogude lõikes ning koondab kulud väärtusvoogude tasandil. Erinevalt traditsioonilisest tootepõhisest lähenemisest võimaldab see hinnata kulusid tervikprotsessi tasandil, ning mitmekriteeriumilised otsustusmeetodid (MCDM), mida kasutatakse kulude jaotamise ja kulujuhtide täpsemaks määramiseks keerukates tootmissüsteemides (Özçalıcı et al., 2025). Kulujuhtideks nimetatakse tegureid, mis põhjustavad kulude tekkimist ning mille alusel kulusid kulukandjatele jaotatakse (Horngren et al., 2012). MCDM lähenemine võimaldab arvesse võtta mitut samaaegset tegurit olukordades, kus kulude jaotus ei ole

üheselt määratav ühe tunnuse alusel. Samas ei asenda uued lähenemised praktikas traditsioonilisi süsteeme täielikult. Uuringud näitavad, et ettevõtted kasutavad sageli paralleelselt nii traditsioonilisi kui ka kaasaegseid meetodeid ning uued lähenemised täiendavad olemasolevaid süsteeme, mitte ei tõrju neid täielikult välja (Piosik, 2022; Hadid & Hamdan, 2022; Özçalıcı et al., 2025).

Tabel 1 esitab üldistatud võrdluse traditsiooniliste ja kaasaegsete kuluarvestuse lähenemiste vahel, tuues esile nende peamised erinevused kulude jaotamise loogikas, täpsuses ja otsustustoe võimekuses.

Tabel 1. Traditsiooniliste ja kaasaegsete kuluarvestuse lähenemiste võrdlus (autori koostatud)

Võrdluskriteerium	Traditsioonilised lähenemised	Kaasaegsed lähenemised
Kulude jaotamise alus	Mahupõhised jaotusbaasid (nt tööjõutunnid, masinatunnid)	Ressursikasutusel ja tegevustel põhinevad lähenemised (nt väärtusahela vood, kulujuhtide analüüs)
Fookus	Toodete omahinna arvutamine	Protsesside, tegevuste ja väärtusahela analüüs
Täpsus keerukas tootmises	Piiratud – ei arvesta piisavalt tootmise keerukust	Suurem – arvestab mitme teguri mõju kuludele
Üldkulude käsitlus	Jaotatakse lihtsustatud alustel	Jaotatakse mitmetasandiliste kulujuhtide alusel
Otsustustugi	Sobib standardiseeritud tootmisele ja finantsaruandlusele	Toetab strateegilisi ja operatiivseid juhtimisotsuseid
Paindlikkus	Madalam	Kõrgem, kohandatav erinevatele tootmissüsteemidele
Rakendamine praktikas	Laialdaselt kasutusel	Sageli kasutusel koos traditsiooniliste meetoditega

Allikas: autori koostatud Horngren et al. (2012), Piosik (2022), Hadid ja Hamdan (2022), Özçalıcı et al. (2025) ning teiste käsitletud allikate põhjal.

Tabelis esitatud võrdlus näitab, et kuigi kaasaegsed lähenemised võimaldavad täpsemat ja mitmekülgsemat teavet, ei ole need praktikas täielikult asendanud traditsioonilisi meetodeid, vaid neid kasutatakse sõltuvalt ettevõtte vajadustest ja tootmissüsteemi keerukusest paralleelselt.

Omahinnainfo kasutamisel juhtimisotsustes on keskne roll kulude mõjutatavusel ehk controllability põhimõttel. Selle kohaselt tuleks juhte hinnata nende näitajate alusel, mille üle

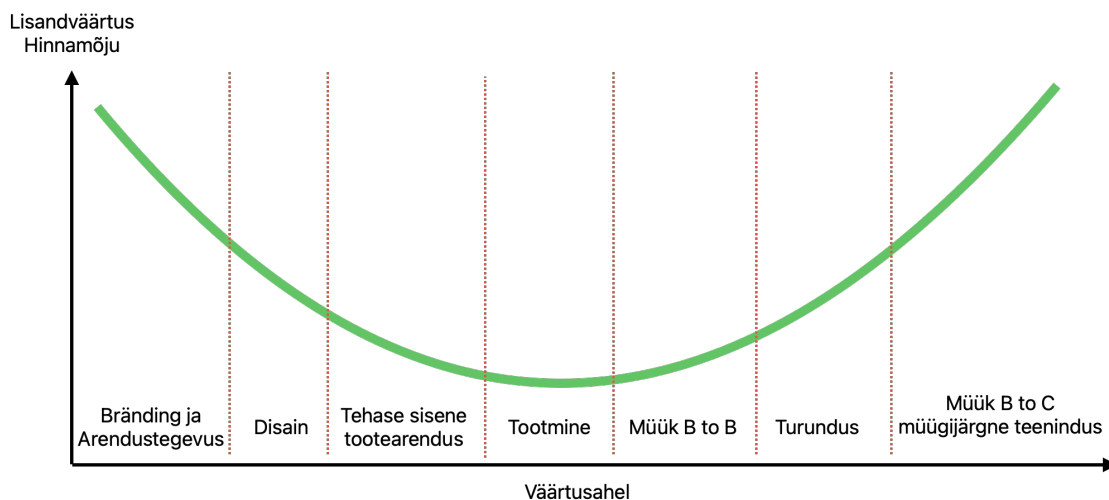
neil on tegelik kontroll (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Seetõttu ei ole kõik omahinna komponendid ettevõtte seisukohast võrdselt juhitavad. Osa kulusid on mõjutatavad operatiivsete otsuste kaudu, näiteks töökorralduse, tööaja kasutuse, materjalikasutuse või praagi vähendamise kaudu, samas kui teised kulud tulenevad pikaajalisematest otsustest või välistest tingimustest ning ei ole lühiajaliselt otseselt muudetavad. Kulude mõjutatavus sõltub seega organisatsiooni struktuurist, juhtimistasandist ja ajahorisondist.

Kulude mõjutatavus ei tähenda siiski ainult otseselt juhitavaid kulusid. Oluline on arvestada ka kuludega, mida on võimalik mõjutada kaudselt efektiivsuse kaudu. Efektiivsuse mõõtmine ja kõrvalekallete analüüs võimaldavad tuvastada, kus ressursse kasutatakse ebaotstarbekalt ning millistes protsessi osades tekivad kulude ületamised. Samas on juhtimisarvestuse uuringutes rõhutatud, et liigselt lühiajalistele tulemustele keskendumine võib moonutada otsuseid ning vähendada pikaajalist tulemuslikkust (Van der Hauwaert et al., 2022). Seetõttu tuleb omahinna mõjutatavust hinnata mitte ainult selle järgi, kas konkreetset kululiiki saab kohe vähendada, vaid ka selle järgi, kas muudatus toetab ettevõtte pikaajalist tõhusust.

Omahinnas sisalduvad ka struktuursed ja strateegilised kulud, mille kujunemine sõltub ettevõtte pikaajalistest otsustest. Need kulud on seotud investeeringute, tehnoloogilise taseme, tootmisvõimsuse ja organisatsiooni ülesehitusega ning määravad olulisel määral ettevõtte kulustruktuuri (Drury, 2018). Seetõttu ei ole tegemist üksnes etteantud kuludega, vaid juhtimisotsuste tulemustega, mis mõjutavad ettevõtte konkurentsivõimet. Kui operatiivsel tasandil püütakse mõjutada eeskätt ressursikasutuse efektiivsust, siis strateegilisel tasandil kujundatakse otsustega see, milliseks ettevõtte kulubaas üldse kujuneb.

Ettevõtte positsioon väärtusahelas mõjutab otseselt nii omahinna kujunemist kui ka selle rolli juhtimisotsustes. Väärtusahela perspektiivist ei ole kõik ettevõtted omahinna ja hinnakujunduse seisukohast võrdses positsioonis. Porter (1985) rõhutab, et ettevõtte konkurentsieelis kujuneb kogu väärtusahela ulatuses, mitte ainult tootmisfaasis. Nn smile curve käsitluse kohaselt luuakse suurem osa lisandväärtusest väärtusahela alg- ja lõppfaasis, nagu tootearendus, disain, turundus ja kliendisuhted, samas kui tootmisfaasis on väärtuse loomise ja hinnamõju võimalused piiratumad (Shih, 1992). Selline jaotus mõjutab otseselt ka kulude mõjutatavust, kuna tootmisfaasis on võimalused hinda mõjutada piiratumad ning keskendutakse eelkõige kulude kontrollile. Sellest tulenevalt on tootmiskesksed ettevõtted

sageli hinnavõtjad ning nende konkurentsivõime sõltub eelkõige kulude kontrollist ja efektiivsusest. Seda seost illustreerib joonis 2.



Joonis 2: Naeratuse kõver väärtusahelas Allikas: autori koostatud, tuginedes Mudambi (2008) ja Shih (1992)

Omahinna kasutamist mõjutab ka ettevõtte positsioon väärtusahelas ning sihtturg. Juhtimisarvestuse kirjanduses rõhutatakse, et ettevõtte kulusüsteem peab vastama organisatsiooni strateegilistele eesmärkidele ja tegevuskontekstile (Horngren et al., 2014; Drury, 2018). Ettevõtted, kes tegutsevad peamiselt alltöövõtjate või komponentide tootjatena B2B turul, puutuvad sageli kokku suurema hinnasurvega ning nende võimalused lõpphinna kujundamisel on piiratumad. Seevastu ettevõtted, kes liiguvad lõpptarbijale lähemale ja arendavad oma kaubamärki või B2C müügikanaleid, võivad saavutada kõrgemat lisandväärtust, kuid peavad arvestama ka suuremate müügi-, turundus- ja kliendihalduse kuludega. Seetõttu mõjutab ettevõtte positsioon väärtusahelas otseselt nii omahinna struktuuri kui ka selle kasutamist juhtimisotsustes.

Tootmistüüpe eristatakse tootmisprotsessi iseloomu alusel. Seeriatootmist iseloomustavad standardiseeritud tooted, korduvad tootmisprotsessid ning suurem tootmismaht, mis võimaldab kulude normeerimist ja prognoosimist. Projektipõhises tootmises valmistatakse tooteid aga konkreetsete tellimuste alusel ning kulude kujunemine sõltub iga projekti eripärast (Kabral, 2003). Selline eristus on oluline ka omahinna kujunemise seisukohast, kuna erinevad tootmistüübid eeldavad erinevaid kulude arvestamise ja jaotamise lähenemisi (Drury, 2018; Horngren et al., 2012).

Mööblitööstuses võivad need tootmistüübid esineda ka sama ettevõtte sees paralleelselt, mis suurendab omahinna kujunemise keerukust. Seeriatootmises võimaldavad standardiseeritud protsessid ja korduvus kasutada kulunorme ning prognoosida kulusid

suhteliselt täpselt, mistõttu on omahind stabiilsem ning kulude kontroll keskendub eelkõige efektiivsuse tõstmisele ja ressursside optimaalsele kasutamisele.

Projektipõhises tootmises on kulude kujunemine seevastu oluliselt varieeruvam, kuna iga tellimus võib erineda nii tehniliste lahenduste, materjalide kui ka tööprotsesside poolest. See piirab standardiseeritud kulunormide kasutamist ning muudab omahinna määramise hinnangulisemaks. Samuti suureneb kaudsete kulude osakaal ja nende jaotamise keerukus, kuna traditsioonilised jaotusbaasid ei pruugi peegeldada tegelikku ressursikasutust (Horngren et al., 2012; Drury, 2018).

Sellest tulenevalt erineb ka kulude mõjutatavus tootmistüübiti. Seeriatootmises on suurem osa kuludest seotud protsesside efektiivsusega ning alluvad operatiivsele juhtimisele, samas kui projektipõhises tootmises sõltub kulude kujunemine suuremal määral üksikotsustest ja projekti spetsiifikast. Seetõttu võib sama kululiik olla erinevates ettevõtetes erineva mõjutatavusega, sõltuvalt tootmistüübist ja kasutatavatest arvestuspraktikatest.

Eelneva põhjal saab järeldada, et omahinna kujunemine ei sõltu üksnes kulude olemasolust, vaid sellest, kuidas kulusid liigitatakse, omistatakse, jaotatakse ja juhtimisotsustes tõlgendatakse. Mõjutatavuse seisukohast ei ole oluline üksnes see, millised kulud omahinda kuuluvad, vaid ka see, millisel määral on ettevõttel võimalik neid kulusid eri juhtimistasanditel mõjutada. Mööblitööstuses omandab see erilise tähtsuse, kuna tootmise mitmekesisus, toodete varieeruvus ning erinevad tootmistüübid mõjutavad otseselt omahinna kujunemise loogikat ja selle kasutamist juhtimisotsustes. Kuigi teoreetilises kirjanduses käsitletakse mööblitööstuse näiteid suhteliselt vähe ning fookus on sagedamini laiemal töötleva tööstusel, on käsitletud põhimõtted rakendatavad ka mööblitööstuses, arvestades selle valdkondlikke eripärasid. See loob teoreetilise aluse empiirilises analüüsis hinnata, kuidas mööblitööstusettevõtted omahinda kujundavad ning millisel määral kasutavad nad omahinnainfot teadlikult juhtimisotsustes.

1.3 Omahinnainfo kasutamine juhtimisotsustes

Omahinnainfo kasutamine juhtimisotsustes ei piirdu üksnes kulude mõõtmise ja kajastamisega, vaid hõlmab ka nende tõlgendamist ning kasutamist erinevate otsustusalternatiivide hindamisel. Juhtimisarvestuse käsitlustes rõhutatakse, et sama kulubaasi saab esitada erinevate arvestusloogikate alusel, mistõttu ei ole määrav üksnes

omahinna arvutamise viis, vaid ka see, kuidas saadud infot otsustes kasutatakse (Horngren et al., 2012; Drury, 2018).

Juhtimisotsustes kasutatakse omahinnainfot erinevatel tasanditel ja erinevate eesmärkidega. Operatiivsel tasandil toetab omahinnainfo otsuseid, mis on seotud tootmismahdade muutmise, tellimuste vastuvõtmise või tagasilükkamise ning ressursside kasutamisega. Sellistes otsustes on keskne roll muutuvkuludel ja kattemarginaalil, kuna need näitavad, millises ulatuses katab konkreetne tellimus oma otsesed kulud ning panustab püsikulude katmisse (Drury, 2018). Strateegilisel tasandil kasutatakse omahinnainfot pikaajaliste otsuste tegemisel, nagu hinnastrateegia kujundamine, tootearendus ja investeeringute planeerimine, kus oluline on terviklik kulustruktuuri käsitus ning täisomahinna loogika.

Oluline aspekt omahinnainfo kasutamisel on asjakohaste kulude mõiste. Juhtimisotsustes ei ole määrav kogu omahind, vaid need kulud, mis otsuse tulemusena muutuvad. Seetõttu võib täisomahinna kasutamine otsustes viia eksitavate järeldusteni, kui see sisaldab kulusid, mida konkreetsetes otsustes mõjutada ei ole võimalik. Asjakohaste kulude eristamine võimaldab keskenduda otsuse seisukohalt olulisele informatsioonile ning vältida olukordi, kus otsused põhinevad ebaolulistel või juba tehtud kuludel (Drury, 2018).

Omahinnainfo kasutamine muutub eriti kriitiliseks konkreetsetes otsustusolukordades, nagu tellimuste vastuvõtmine alla täisomahinna, tootmise laiendamine või vähendamine ning „*make or buy*“ tüüpi otsused. Sellistes olukordades võib täisomahinnale tuginemine viia eksitavate järeldusteni, kuna see sisaldab ka kulusid, mida otsuse kontekstis muuta ei ole võimalik. Seetõttu kasutatakse lühiajalistes otsustes sagedamini muutuvkulupõhist lähenemist, mis võimaldab hinnata otsuse mõju kattemarginaalile ja püsikulude katmisele. Samas pikaajalistes otsustes ei ole võimalik püsikulusid ignoreerida, mistõttu tuleb lähtuda terviklikumast kulukäsitlusest. Erinevate omahinna käsitluste paralleelne kasutamine näitab, et omahinnainfo ei ole universaalne otsustusvahend. Selle rakendamine sõltub otsuse iseloomust ja ajahorisondist (Drury, 2018).

Omahinnainfo kasutamist mõjutab oluliselt ka kulude jaotamise loogika. Kui kaudsete kulude jaotamisel kasutatakse lihtsustatud või ebatäpseid aluseid, võib see põhjustada toodete omahinna moonutusi. Sellisel juhul võivad mõned tooted näida kasumlikumad, kui nad tegelikult on, samas kui teised kannavad ebaproportsionaalselt suurt kulukoormust. Sellist nähtust kirjeldatakse rist-subsideerimisena ning see võib viia valede juhtimisotsusteni, näiteks

kasumlike toodete tootmise vähendamiseni või kahjumlike toodete jätkamisele (Horngren et al., 2012; Drury, 2018).

Lisaks mõjutab omahinnainfo kasutamist arvestussüsteemi ülesehitus.

Juhtimisarvestuse süsteemid ei ole neutraalsed, vaid kujundavad organisatsioonis tähelepanu fookust ning võivad suunata juhtide käitumist (Demartini & Otley, 2020). Näiteks tootepõhine omahinna käsitus suunab tähelepanu toodete kasumlikkusele, samas kui protsessi- või tegevuspõhised lähenemised keskenduvad efektiivsusele ja ressursikasutusele. Seetõttu ei mõjuta arvestussüsteem mitte ainult seda, millist infot juhid näevad, vaid ka seda, milliseid otsuseid nad teevad.

Omahinnainfo kasutamise tõhusus sõltub ka sellest, millisel määral on ettevõttel võimalik erinevaid kulukomponente mõjutada ehk rakendada controllability põhimõtet. Selle kohaselt tuleks otsuseid ja tulemusi hinnata nende kulude alusel, mida on võimalik konkreetsel juhtimistasandil mõjutada (Horngren et al., 2012; Drury, 2018). Praktikas tähendab see, et kõik omahinna komponendid ei ole otsuste tegemisel võrdselt olulised. Osa kulusid on otseselt mõjutatavad operatiivsete otsuste kaudu, näiteks töökorralduse, materjalikasutuse või tootmisprotsesside optimeerimise kaudu, samas kui teised kulud tulenevad pikaajalistest strateegilistest otsustest või välistest teguritest.

Praktikas ei kasutata omahinnainfot sageli täielikult teoreetiliste põhimõtete kohaselt. Ettevõtetes kasutatakse tihti lihtsustatud arvestusloogikaid ning otsused tehakse piiratud või osaliselt ebatäpse info põhjal. See võib tuleneda nii arvestussüsteemide piirangutest kui ka juhtide teadlikkuse tasemest. Uuringud rõhutavad, et arvestusinfo kasutatavus sõltub sellest, kui võrd see vastab juhtide tegelikele otsustusvajadustele, mitte üksnes selle tehnilisest täpsusest (Massicotte & Henri, 2021; Chen et al., 2023).

Sellest tulenevalt ei kujune omahinnainfo roll juhtimisotsustes üksnes arvestusmeetodite põhjal, vaid on seotud ka organisatsiooni juhtimispraktikate ja otsustuskultuuriga. Kui omahinnainfot kasutatakse mehaaniliselt ilma selle sisu ja piiranguid mõistmata, võib see viia ebaefektiivsete otsusteni. Samas teadlik ja kriitiline lähenemine võimaldab kasutada omahinnainfot tõhusa juhtimisvahendina, mis toetab nii kulude kontrolli kui ka ettevõtte pikaajalist arengut.

Omahinnainfo kasutamine ei tähenda seega üksnes arvutuslike tulemuste järgimist, vaid eeldab nende teadlikku tõlgendamist otsustuskontekstis. Kui omahinda käsitletakse mehaaniliselt ilma selle kujunemise loogikat arvestamata, võib see viia olukorrani, kus

hinnakujundus, tootmisotsused või kasumlikkuse hinnangud põhinevad ebatäpsel informatsioonil. Sellisel juhul võib omahinnainfo kasutamine mitte toetada, vaid hoopis moonutada juhtimisotsuseid.

Sellest tulenevalt loob eelnev aluse empiirilises analüüsis hinnata, kuidas mööblitööstusettevõtted omahinnainfot tegelikult kasutavad, kus tekivad peamised kitsaskohad ja mil määral toetab omahinnainfo teadlikke ja põhjendatud juhtimisotsuseid. See on käesoleva uurimuse seisukohalt olulise tähtsusega, kuna töö eesmärk on selgitada, kuidas omahinna kujunemine ja selle teadlik kasutamine mõjutavad juhtimisotsuste kvaliteeti mööblitööstusettevõtetes ning mil määral kajastub see uuritavate ettevõtete tegelikes juhtimispraktikates.

2. Omahinna kujunemise ja kasutamise analüüs mööblitööstusettevõtete juhtimisotsustes

Juhtimisarvestuse käsitlustes peetakse omahinda oluliseks infovahendiks, mis aitab hinnata toodete ja tellimuste kasumlikkust ning toetada juhtimisotsuste tegemist. Praktikas ei kujune omahinna arvestuse tähendus ettevõtetes siiski üksnes teoreetiliste põhimõtete alusel, vaid sõltub suurel määral ettevõtte tegevusloogikast, tootmiskorraldusest ja juhtkonna arusaamadest selle kasutamisest. Mööblitööstuses, kus ettevõtete ärimudelid ja tootmistüübid võivad oluliselt erineda, avalduvad need erinevused ka omahinna kujunemises ning selle rollis juhtimises.

Seda, et omahinna kujundamine võib praktikas tugineda ka tunnetuslikule hinnangule, ilmestab selgelt ettevõtte D juhi reaktsioon intervjuu kokkuleppimisel: „Tead, mul on juba nii pikk kogemus, et ma panen puusalt ja ma väga ei eksi, sest turul on hind ees ja see tunnetus on mul kogemusega.“ Järgnevalt vaadeldakse Kagu-Eesti mööblitööstusettevõtete näitel, kuidas omahinna arvestus ettevõtetes tegelikult toimib, millisel määral on omahinna komponendid ettevõtte poolt mõjutatavad ning kuidas seda infot kasutatakse juhtimisotsuste tegemisel.

2.1 Ülevaade uurimismeetodist ja andmekogumisest

Uurimisprobleem on seotud ettevõtete sisemiste arvestuspraktikate, otsustusloogika ja organisatsiooniliste eripärade mõistmisega nende loomulikus kontekstis. Sellest tulenevalt on valitud kvalitatiivne uurimisstrateegia ning mitme juhtumi uuring, mis aitab analüüsida omahinna kujunemist ja selle kasutamist juhtimisotsustes ettevõtete tegelikus tegevuskeskkonnas ning keskenduda küsimustele „kuidas“ ja „miks“ (Yin, 2003).

Käesolev uurimus põhineb viie Kagu-Eestis tegutseva mööblitööstusettevõtte juhtumitel. Valim kujunes eesmärgipärase valikuna (purposive sampling), kuna uurimuse eesmärk ei olnud statistiline representatiivsus, vaid nähtuse süvitsi mõistmine erinevates organisatsioonilistes kontekstides (Saunders et al., 2019). Mitme juhtumi kasutamine loob aluse ettevõtetevaheliste erinevuste võrdlemiseks ning korduvate mustrite tuvastamiseks omahinna kujunemises ja selle kasutamises, säilitades samal ajal iga ettevõtte kontekstuaalse eripära. Selline lähenemine on asjakohane, kuna uurimuse eesmärk ei ole statistiline üldistamine, vaid analüütiline üldistus, mille kaudu tuvastatakse seoseid omahinna

kujunemise loogika ja juhtimisotsuste vahel erinevates organisatsioonilistes kontekstides (Yin, 2003; Creswell, 2014).

Empiiriline materjal tugineb peamiselt mööblitööstusettevõtete juhtidega läbi viidud poolstruktureeritud intervjuudele. Poolstruktureeritud intervjuu võimaldab ühendada eelnevalt määratletud teemablokid ja paindliku arutelu, mistõttu sobib see hästi organisatsiooniliste protsesside uurimiseks (Saunders et al., 2019). Intervjuuküsimustik on esitatud töö lisas 1. Uuring hõlmas nelja ettevõtet (A, B, C ja D), kellega viidi läbi põhjalikud intervjuud, ning viiendat ettevõtet (E), mille puhul toetuti autori varasemale töökogemusele tootearendusjuhina. Ettevõtte E on tänaseks aktiivse tegevuse lõpetanud ning selle käsitlus põhineb reflekteeritud kogemusel: autori varasemat rolli kasutatakse taustana, samas kui empiirilised järeldused toetuvad kõigi ettevõtete lõikes kogutud võrreldavale intervjuuandmestikule. Ettevõtte E põhjal on töös toodud ka illustreerivaid näiteid, mis aitavad avada omahinna kujunemise ja kasutamise loogikat süvitsi, kuid järeldused põhinevad kõigi uuritud ettevõtete lõikes kogutud andmestikul. Autori varasema kogemuse võimalikku mõju tõlgendustele on arvestatud, käsitledes seda reflekteeritud taustana ning toetudes järeldustes kõigi ettevõtete lõikes kogutud võrreldavale andmestikule. Autori varasem kogemus toetas uurimisprotsessi ning aitas täpsustada intervjuuküsimusi ja tõlgendada saadud tulemusi.

Lisaks intervjuudele kasutati täiendava allikana ettevõtete kohta avalikult kättesaadavat teavet, sealhulgas viimase nelja aasta majandusaastaruandeid ning ettevõtete kodulehekülgedel avaldatud informatsiooni. Ettevõtte E puhul vaadeldi majandusaasta aruannete andmeid perioodist 2017–2020, kuna pärast seda hakati ettevõtte aktiivset tegevust järk-järgult vähendama. Nende allikate kasutamine aitab paremini mõista uuritavate ettevõtete tegevuskonteksti ning toetab intervjuude põhjal kogutud andmete tõlgendamist. Töö käigus kaaluti ka detailsete omahinna kalkulatsioonide analüüsi. Esmasel tutvumisel selgus aga, et nende ülesehitus ja andmevood olid tugevalt ettevõttespetsiifilised ning ei võimaldanud võrreldavat analüüsi ettevõtete lõikes. Lisaks ei soovinud ettevõtjad, et nende täpsed arvutusmeetodid jõuaksid uurimistöösse, mistõttu ei olnud võimalik neid andmeid kasutada. Arvestades uurimuse eesmärki keskenduda omahinna arvestuse loogikale ja selle otsustuslikule kasutatavusele, otsustati loobuda detailsete kalkulatsioonide analüüsist. Erinevate andmeallikate kombineerimine aitab suurendada uurimuse usaldusväärsust ning loob terviklikuma pildi omahinna kujunemisest ja selle kasutamisest juhtimisotsustes.

Uurimus põhineb peamiselt intervjuuandmestikul, mida toetavad dokumendianalüüs ning autori varasema professionaalse kogemuse reflekteeritud käsitlus. Andmeallikate kombineerimine järgib triangulatsiooni põhimõtet, mis võimaldab vaadelda sama nähtust erinevatest vaatenurkadest ning suurendab tulemuste usaldusväärsust (Denzin, 1978). Lisaks põhiintervjuudele koguti täiendavat infot 5–7 väiketootjalt, kellega viidi läbi vabas vormis vestlusi. Nende vestluste eesmärk oli mõista, kuidas ettevõtted praktikas omahinnaga tegelevad, kui oluliseks seda peetakse ning milliseid hinnakujunduse loogikaid kasutatakse. Kuigi neid vestlusi ei kasutatud otsese analüüsi alusena, aitasid need paremini mõtestada uurimisprobleemi ning tõlgendada tulemusi laiemas kontekstis.

Saadud andmeid analüüsiti kvalitatiivse sisuanalüüsi põhimõtteid järgides. Analüüsi käigus keskenduti teemadele, mis tulenevad töö teoreetilisest raamistikust, sealhulgas omahinna kujunemine, kulukomponentide mõjutatavus ning omahinnainfo kasutamine juhtimisotsustes. Teoreetiline raamistik kujundas empiirilise uurimuse ülesehitust ja analüüsi loogikat, võimaldades tõlgendada empiirilisi tulemusi teooria kontekstis ning tuua esile nii ettevõtetevahelised sarnasused kui ka erinevused.

2.2 Uuritavate ettevõtete kirjeldus

Uurimistöö empiiriline osa põhineb viie Eesti mööblitööstusettevõtte analüüsil, mis esindavad erinevaid tootmis- ja ärimudeleid ning võimaldavad käsitleda omahinna kujunemist mitmekülgset. Kõik uuritud ettevõtted on Eesti kapitalil põhinevad ning enamikul juhtudel on omanikud aktiivselt kaasatud igapäevasesse juhtimisse, mis loob otsese seose juhtimisotsuste ja kulude kujunemise vahel. Valimisse on kaasatud nii seeriatootmisele keskendunud kui ka projektipõhise tootmisega tegelevaid ettevõtteid, samuti ettevõtteid, kes kombineerivad mõlemat lähenemist.

Ettevõtted erinevad nii oma toodangu iseloomu, turusuunitluse kui ka väärtusahela positsiooni poolest. Valimisse kuuluvad nii lõpptoodete tootjad, kes tegutsevad peamiselt B2B turgudel ja ekspordivad oma toodangut, kui ka komponenditootjad, kelle roll piirdub tootmisprotsessi ühe etapiga ning kelle hinnastamine on suurel määral turu ja tellijate poolt ette määratud. Samuti on esindatud ettevõtte, mille fookus on olnud tootearendusel ja oma kaubamärgi loomisel, eesmärgiga suurendada toodete lisandväärtust ja parandada kasumlikkust. Selline mitmekesine valim aitab analüüsida, kuidas erinevad ärimudelid ja turutingimused mõjutavad omahinna kujunemist ja selle kasutamist juhtimisotsustes.

Valimi moodustamisel lähtuti eesmärgist kaasata erineva suuruse, tootmisloogika ja arenguetapiga ettevõtteid, sealhulgas ka väiksema mahuga tootja, et hinnata, kas ja kuidas erinevad lähenemised omahinna arvestusele sõltuvad ettevõtte suurusest või struktuurist. Järgnevalt esitatakse uuritavate ettevõtete koondtabel, mis annab ülevaate nende peamistest tunnustest ning loob aluse edasiseks võrdlevaks analüüsiks.

Tabel 2. Uuritavate mööblitööstusettevõtete peamised tunnused (autori koostatud viimase 4 aasta avalike andmete ja intervjuude põhjal)

Ettevõtte	Asutatud	Tootmistüüp	Ärimudel	Töötajate arv	Aasta müügitulu	Omahinnakäsitluse eripära
A	1996	Seeriatootmine	Eksport Lõpptoodang (B2B + arenev B2C)	48-79	1,6 – 3,0 mln €	Süsteemne omahinna arvestus, seotud tootearenduse ja investeringutega
B	2017	Komponentide tootmine	Eksport Allhange / pooltooted	37-57	1,6 – 2,2 mln €	Detailipõhine hinnastamine, ajakulu ja tehniline sisend määravad hinna
C	1997	Kombineeritud (seeria + projekt)	Eksport/ sisemüük Lõpptooted/ projektitööd	51-61	0,7 – 1,6 mln €	Kahe loogika koosmõju: standardiseeritud vs hinnanguline omahind
D	1996	Komponentide tootmine	Eksport vahendajate kaudud Allhange komponendid	8-10	0,1 – 0,3 mln €	Tunnihinnapõhine ja turusurve sõltuv omahind
E*	1997-2026	Seeriatootmine + tootearendus	Eksport B2B läbi müügiettevõtte	144–219	1,2 – 2,5 mln €	Detailne, kuid praktikas raskesti juhitav omahinna süsteem

* Andmed võetud ajast kui ettevõtte aktiivselt tegutses 2017-2020

Tabelis esitatud andmed näitavad, et uuritud ettevõtted jagunevad laias laastus kahte gruppi – seeriatootmisele ja lõpptoodangule keskendunud ettevõtted (A ja E) ning komponentide tootmisele ja allhangele orienteeritud ettevõtted (B ja D), kusjuures ettevõtte C ühendab mõlemad lähenemised, ning sellest tulenevad erinevused tootmisloogikas ja ärimudelis mõjutavad otseselt omahinna kujunemist ja selle kasutamist juhtimisotsustes. Seeriatootmisega ettevõtetes on omahinna arvestus tihedamalt seotud tootearenduse, standardiseerituse ja investeringutega efektiivsusesse, samas kui komponentide tootmises on suurem roll tööaja arvestusel, paindlikkusel ning turusurve tulenevatel piirangutel. Seetõttu

võib eeldada, et omahinna info roll ja kasutusviis juhtimises erineb sõltuvalt ettevõtte ärimudelist ja tootmistüübist.

Ettevõtte A on Eesti kapitalil põhinev mööblitööstusettevõtte, mille omanikud osalevad aktiivselt ettevõtte igapäevases juhtimises. Tegemist on pika tegutsemisajalooga tootmisettevõttega, mille areng on viimastel aastatel olnud kasvusuunaline ning mille tegevuses on järjest enam rõhku pandud tootearendusele ja turundusele.

Analüüsi seisukohalt on ettevõtte A iseloomulik eeskätt seeriatootmisele orienteeritud tootmisloogika tõttu. Ettevõtte ei keskendu projektitootmisele, vaid toodab valdavalt korduvaid tooteseeriaid, mille arendus toimub suurel määral ettevõttesiseselt koostöös klientide ja disaineritega. Intervjuu põhjal on ettevõtte tegevuses suurema osakaaluga B2B-suund, kuid viimastel aastatel on arendatud ka B2C-müüki, millega on kaasnenud suurem tähelepanu turundusele ja tootearendusele. Ettevõtte on selgelt ekspordile suunatud ning siseturu osakaal on marginaalne.

Oluliseks eripäraks on tootearenduse ja tootmise tihe seotus. Uute toodete väljatöötamisel lähtutakse küll turu ja klientide sisendist, kuid toodete tehniline arendus, jooniste loomine ning tootmisse sobitamine toimub ettevõttesiseselt. See tähendab, et omahinna kujunemine ei sõltu üksnes materjali- ja tööjõukuludest, vaid on tihedalt seotud ka tootmistehnoloogia, standardiseerituse, seeriasuuruste ning investeeringutega tootmise efektiivsusse. Seetõttu on ettevõtte A sobiv näide, et uurida, kuidas kujuneb omahind seeriatootmises ning kuidas kasutatakse seda infot nii hinnastamisel kui ka investeerimisotsustes.

Ettevõtte B on Eesti kapitalil põhinev puidutööstusettevõtte, mille omanik on ise aktiivselt seotud nii müügi, ostu kui ka igapäevase juhtimisega. Ettevõtte tegevus on kujunenud välja puidu teisase väärindamise suunal ning avaliku info põhjal keskendub ettevõtte puidudetailide ja mööblikomponentide tootmisele, teenindades kliente nii Eestis kui välisurgudel. Ettevõtte kuvandis rõhutatakse paindlikkust, kliendipõhiseid lahendusi ja rahvusvahelist tegutsemist.

Analüüsi seisukohalt on ettevõtte B iseloomulik komponentide ja pooltoodete tootmisele orienteeritud ärimudeli tõttu. Ettevõtte ei tooda valdavalt lõpptoodangut, vaid keskendub mööblitootjatele vajalike detailide, poolkoostude ja konstruktsiooniosade valmistamisele. Intervjuu põhjal kujunes senine suund välja soovist liikuda väiksema mahuga, kuid kõrgema lisandväärtusega toodangu poole ning vähendada sõltuvust madalama

väärindusastmega puidutoodetest. Ettevõtte tegevuses on oluline koht ekspordil ning Eesti turu osakaal on pigem väike.

Oluliseks eripäraks on tehnilise kompetentsi ja kliendipõhise arenduse ühendamine. Kuigi tootearendus lähtub enamasti kliendi vajadusest, ei piirdu ettevõtte roll üksnes tellitud detailide valmistamisega, vaid klientidele pakutakse ka tehnilisi soovitusi, alternatiivseid lahendusi ja vajadusel toodete ümberdisainimist tootmise seisukohalt sobivamaks. See tähendab, et omahinna kujunemine on tihedalt seotud detailipõhise hinnastamise, ajakulu arvestuse, protsesside efektiivsuse ja tootmise paindlikkusega. Seetõttu on ettevõtte B sobiv näide, et uurida, kuidas kujuneb omahind komponentide tootmises ning kuidas kasutatakse seda infot tootmise, hinnastamise ja investeerimisotsuste toetamisel.

Ettevõtte C on Eesti kapitalil põhinev mööblitööstusettevõtte, mille omanikud on aktiivselt seotud ettevõtte igapäevase juhtimisega. Tegemist on pika arengulooga ettevõttega, mille tegevus on ajas laienenud paigaldus- ja projektipõhisest tegevusest mitmekesisema tootmisettevõtte suunas. Ettevõtte juhtimine on tugevalt seotud omanike praktilise kogemuse ja otsese ülevaatega nii tootmisest kui turuolukorrast.

Analüüsi seisukohalt on ettevõtte C iseloomulik selle poolest, et ettevõtte tegevus ühendab projektipõhise mööblitootmise ja standardiseeritud seeriatooted. Kuigi ettevõtet tajutakse eelkõige projektmööbli tootjana, moodustavad standardtooted ettevõtte käibest märkimisväärse osa. Selline tootmisstruktuur võimaldab ettevõttel ühendada ühelt poolt stabiilsema mahutootmise ja teiselt poolt kõrgema kasumipotentsiaaliga projektitööd.

Oluliseks eripäraks on kahe erineva tootmisloogika samaaegne toimimine, mis kajastub otseselt ka omahinna kujunemises. Seeriatoodete puhul tugineb hinnastamine standardiseeritud kalkulatsioonidele ja korduvatele protsessidele, samas kui projektitööde puhul on suurem roll hinnangulisel töömahukusel, tehnilisel keerukusel ja kliendipõhistel lahendustel. Seetõttu on ettevõtte C sobiv näide, et uurida, kuidas erinevad tootmistüübid mõjutavad omahinna kujunemist ning selle kasutamist juhtimisotsustes.

Ettevõtte D on Eesti kapitalil põhinev väiksema mahuga puidukomponente tootev ettevõtte, kus omanik on otseselt seotud nii müügi, tootmise korraldamise kui ka igapäevase juhtimisega. Ettevõtte tegevus on suunatud eelkõige siseturul tegutsevatele vahendajatele ja partneritele, kelle kaudu liiguvad tooted lõpuks eksporditurgudele. Selline tegutsemismudel vähendab ettevõtte jaoks otsese müügi, sertifitseerimise ja kliendihalduse koormust, kuid

tähendab samal ajal ka seda, et hinnastamisel on ettevõtte iseseisev otsustusruum pigem piiratud.

Analüüsi seisukohalt on ettevõtte D iseloomulik komponentide tootmisele orienteeritud ärimudeli tõttu, kus keskendutakse erinevate puitdetailide valmistamisele vastavalt kliendi või vahendaja vajadusele. Ettevõtte toodab nii suuremates mahtudes korduvaid detaile kui ka väiksemaid ja tehniliselt keerukamaid tellimusi, kuid selle tootmisloogika ei põhine standardiseeritud seeriatootmisel samal määral nagu suuremates ettevõtetes. Oluline osa tegevusest seisneb paindlikkuses, võimes reageerida kiiresti ning kohandada tootmist vastavalt tellimuse mahule, materjalile ja tehnilistele nõuetele.

Oluliseks eripäraks on tugev seos praktilise tootmiskogemuse ja omahinna kujunemise vahel. Hinnastamine tugineb peamiselt tööaja, masinate läbilaskevõime ja tehase tunnihinna arvestusele, kuid lõplik hind sõltub suurel määral turu survest ja vahendajate seatud raamidest. Samal ajal mõjutavad omahinna kujunemist oluliselt materjali kvaliteet, väljatulek, väikeste tellimuste suur suhteline kulu ning tootmise vähene standardiseeritus. Seetõttu on ettevõtte D sobiv näide, et uurida, kuidas kujuneb omahind väiksemas ja paindlikumas komponentide tootmise ettevõttes ning millises ulatuses on ettevõttel võimalik oma kulubaasi tegelikult mõjutada.

Ettevõtte E on Eesti kapitalil põhinev mööblitööstusettevõtte, mis tegutses aktiivselt kuni 2023. aastani ja mis lõpetas täielikult tegevuse 2026 aastal. Ettevõtte keskendus seeriatootmisele ning selle toodang oli suunatud täielikult välisturgudele. Müük toimus läbi eraldi müügiettevõtte, mille kaudu realiseeriti kogu toodang B2B klientidele. Tootmisettevõtte ise otseselt turul ei müünud. Omanike hulgas oli nii igapäevases juhtimises osalevaid liikmeid kui ka passiivne osanik, kuid strateegilised ja operatiivsed otsused olid seotud ettevõtte sisese juhtkonnaga.

Ettevõtte oluliseks eripäraks oli tugev tootearendus ning teadlik panustamine oma kaubamärgi ja toodete arendamisse. Ettevõttel oli eraldi arendusosakond ning suhteliselt suur tootearendusmeeskond, kelle ülesandeks oli uute lahenduste väljatöötamine ja turule toomine. Tootearenduse eesmärgiks oli liikuda kõrgema lisandväärtusega toodete suunas ning saavutada parem kasumlikkus läbi nn „magusama katte“. See tähendas, et lisaks klassikalisele seeriatootmisele pöörati suurt tähelepanu toodete disainile, funktsionaalsusele ja turupotentsiaalile, et eristuda konkurentidest ja suurendada marginaali.

Omahind kujunes ettevõttes suhteliselt keeruka arvestussüsteemi alusel, kuid praktikas ei toetanud see alati piisavalt efektiivset juhtimist. Tootmises esines märkimisväärselt lattu tootmist ning pooltoodete liikumine ja nende omahinna arvestus oli suurel määral koondunud ühe võtmeisiku kätte, mis suurendas süsteemi haavatavust. Samuti oli keeruline üldkulude jaotamine toodete vahel, mis vähendas omahinna täpsust ja läbipaistvust. Kuigi teoreetiliselt oli arvestussüsteem detailne, ei kajastunud see alati tegelikus efektiivsuses ning kulude juhtimises, mis viitab vastuolule arvestusliku keerukuse ja praktilise kasutatavuse vahel.

2.3 Mööblitööstusettevõtete omahinna põhimõtete analüüs

Empiiriline analüüs tugineb mööblitööstusettevõtete juhtidega läbi viidud intervjuudele ning keskendub sellele, kuidas omahind ettevõtete igapäevases praktikas kujuneb ja kuidas seda infot kasutatakse juhtimisotsustes. Kuigi teoreetilises käsitluses on omahinna struktuur selgelt defineeritud, näitavad intervjuud, et reaalses tootmiskeskkonnas kujuneb see sageli dünaamilisemalt ja sõltub ettevõtte tootmisloogikast ning ärimudelist.

Analüüs on struktureeritud kolme omavahel seotud vaatenurga alusel. Esiteks käsitletakse omahinna kujunemist ja selle peamisi komponente ettevõtetes. Teiseks analüüsitakse kulukomponentide mõjutatavust ning juhtkonna rolli kulude juhtimisel. Kolmandaks vaadeldakse, kuidas omahinnainfot kasutatakse juhtimisotsuste tegemisel. Selline lähenemine võimaldab võrrelda ettevõtete praktikaid ning tuua esile seoseid omahinna kujunemise loogika ja selle kasutamise vahel erinevates organisatsioonilistes kontekstides.

2.3.1. Omahinna kujunemine mööblitööstusettevõtetes

Intervjuude põhjal ilmneb, et kuigi omahinna kujunemise aluspõhimõtted on ettevõtetes sarnased, erinevad nende praktiline rakendamine ja kulukomponentide roll. Enamasti toetutakse klassikalisele jaotusele, kus omahind koosneb materjalikulust, tööjõukulust ning üldkuludest, kuid nende komponentide arvestamise täpsus, detailsus ja omavaheline sidumine ei ole ettevõtete lõikes ühesugune. Selline jaotus vastab ka teoreetilises käsitluses esitatud klassikalisele kulude liigitusele, kuid empiiriline analüüs näitab, et selle rakendamine ei ole ettevõtete lõikes ühtlane.

Materjalikulu tõid kõik vaadeldud ettevõtted omahinna kujunemisel esimesena välja ning see moodustab sageli ka suurima osa toote omahinnast. Mööblisektoris võib materjalikulu osakaal ulatuda ligikaudu 60–80%-ni omahinnast, sõltudes ettevõtte

positsioonist väärtusahelas ja tootmisportfellist ning tootmisvõimekusest. See viitab sellele, et materjalikulu on ettevõtete jaoks kõige selgemini tajutav ja mõõdetav kulukomponent ning toimib sageli omahinna arvestuse lähtepunktina, millele teised kulukomponendid lisanduvad.

Samas ei ole materjalikulu roll kõigis olukordades ühesugune. Erandina võib välja tuua ettevõtte C projektipõhise tootmise osa, kus keerukamate projektide puhul võib inseneride ja teiste spetsialistide töö osakaal oluliselt ületada materjalikulu. Keerulisemate projektide puhul võib ettevalmistamise kulu olla 10–15% kõrgem kui materjalikulu. See viitab sellele, et tööjõukulu osakaal kasvab olukordades, kus tootmine ei ole standardiseeritud ning väärtus luuakse suuremal määral teadmiste ja oskuste kaudu, mistõttu muutub omahinna kujunemine sellistes tingimustes hinnangulisemaks ja vähem prognoositavaks. See kinnitab teoorias käsitletud seisukohta, et tootmistüüp mõjutab otseselt omahinna kujunemisloogikat.

Ettevõtte D kasutab mitmel juhul tellija poolt ette antud materjali. Sellisel juhul ei kujune omahinna lähtepunktiks mitte materjalikulu, vaid tööjõukulu ning sellega seotud tootmistegevus. See kinnitab, et omahinna struktuur ei sõltu üksnes tootmisprotsessist, vaid ka ettevõtte rollist väärtusahelas.

Tööjõukulu kujunemine sõltub oluliselt tootmise iseloomust. Intervjuudest ilmneb, et kõik ettevõtted rõhutasid tööjõukulu arvestuse täpsustamise vajadust ning on viimastel aastatel suurendanud tööaja mõõtmist ja raporteerimist, et siduda tööjõukulu täpsemalt konkreetse kulukandjaga. Seal, kus tootmisprotsess on standardiseeritud, on võimalik tööoperatsioone täpsemalt ette kirjeldada ja ajaliselt mõõta, mistõttu on ka tööjõukulu prognoositavam. Vähem standardiseeritud või projektipõhise tootmise korral muutub tööjõukulu hinnangulisemaks ning selle osakaal omahinna kujunemisel võib varieeruda sõltuvalt töö keerukusest, teostusest ja ettevalmistusvajadusest.

Kui otsene tööaja mõõtmine puudub, kasutatakse hinnangulisi norme. Näiteks ettevõttes D toetatakse tööjõukulu arvestamisel mõõdetud või hinnanguliste normidele. Ettevõttes E kasutati tööaja arvestuses normeeritud tööaegu. Samas ilmneb analüüsist, et normeerimine ei ole alati ajakohane. Norme tuleks pidevalt uuendada, kuid tegeliku tööaja mõõtmine (nt stopperiga) ei ole igapäevases tootmises alati teostatav, mistõttu võivad kasutatavad ajad jääda aegunuks või olla praktikas ka osaliselt moonutatud. See tähendab, et kuigi normeerimine loob struktuuri tööjõukulu sidumiseks tootmisetappidega, ei taga see iseenesest arvestuse täpsust, vaid eeldab pidevat ajakohastamist ja kontrolli. Seetõttu ei ole

tööjõukulu pelgalt kuluarvestuslik kategooria, vaid peegeldab otseselt ka ettevõtte tootmisloogikat ning arvestussüsteemi küpsust.

Üldkulude käsitlemine on ettevõtete lõikes üks kesksemaid eristuvaid kohti, kuid enamikul juhtudel seotakse need tööajaga. Ettevõtetes A, B ja C on loodud suhteliselt selge süsteem, kus üldkulud jaotatakse töökohtadele määratud „hinna“ kaudu, mis on seotud tööajaga. See tähendab, et iga põhitöökoht kannab lisaks otsestele kuludele ka vastava osa üldkuludest.

Ettevõtte C puhul on süsteem mõnevõrra keerukam, kuna tegutsetakse nii seeria- kui projektipõhises tootmises, kuid ka seal on üldkulude jaotus seotud tööajaga. Selline lähenemine viitab sellele, et tööaeg toimib peamise jaotusalusena, kuna see on mõõdetav, jälgitav ning eriti digitaliseeritud tootmises suhteliselt täpselt seostatav konkreetsete tööetappidega.

Erinevused ilmnevad selles, milliseid kulusid üldkulude hulka arvatakse. Ettevõttes A on müügi- ja turunduskulud eraldi välja toodud ning neid ei käsitleta tootmise üldkuludena. Teistes ettevõtetes on nende kulude osakaal piisavalt väike, mistõttu arvestatakse need üldkulude hulka. See näitab, et üldkulude koosseis ei ole üheselt määratletud, vaid sõltub ettevõtte sisemisest arvestusloogikast ja juhtimisvajadustest.

Samas ei ole üldkulude jaotussüsteem staatiline. Intervjuudest ilmneb, et ettevõtted jälgivad üldkulude kogumit ning teevad vajadusel muudatusi nii jaotusalustes kui ka kulude klassifitseerimises. See viitab sellele, et üldkulude arvestus ei ole pelgalt tehniline protsess, vaid pidevalt kohandatav juhtimisvahend. Näiteks kohandatakse üldkulude jaotust olukordades, kus muutub tootmisseadmete kasutusosakaal. Ettevõtte B tõi siinkohal välja konkreetse näite, kus varasemalt oli nende tooteportfell tugevalt koondunud ühe tootegrupi ümber ning suurem osa üldkuludest oli seotud vaid kahe tootmisseadmega, mistõttu oli ka kulude arvestus suhteliselt lihtne. Tooteportfelli laienemisel ja suurema arvu tootmisseadmete kasutuselevõtul tuli aga üldkulude jaotust korrigeerida, et see oleks paremas vastavuses tegeliku kulustruktuuriga.

Tööajaga seotud üldkulude jaotus võimaldab jaotada üldkulud suhteliselt ühtlaselt toodete ja detailide vahel, kuna jaotuse alus on otseselt seotud tootmisprotsessi intensiivsusega. Sellisel juhul on suurema töömahuga tooted ka suurema üldkulukoormusega, mis aitab paremini kajastada tegelikku ressursikasutust.

Erandina võib välja tuua ettevõtte E, kus üldkulud jaotati osakaaluna kogu tootmisomahinnast (materjal ja tööjõud). Selline lähenemine tekitab olukorra, kus materjalikulu muutused mõjutavad ka üldkulude jaotust, kuigi tegelikkuses ei pruugi materjali hind või kasutuse efektiivsus üldkulude suurust mõjutada.

Seetõttu võib tootmisomahinnal põhinev üldkulude jaotus viia olukorrani, kus üldkulude katmine muutub ebastabiilsemaks. Näiteks juhul, kui tooteportfell nihkub odavamale materjaliga toodete suunas, väheneb üldkulude jaotuse alus, mis ei pruugi katta tegelikku üldkulude vajadust. Võrreldes tööajapõhise jaotusega on selline süsteem suurema volatiilsusega ning väiksema tõenäosusega tagab üldkulude täieliku katmise.

Oluline erinevus avaldub ka selles, millisel tasemel omahinda ettevõttes arvestatakse. Kui kulusid jälgitakse detaili, operatsiooni või tööetapi tasemel, võimaldab see täpsemalt näha, kus omahind kujuneb ja millistes punktides tekivad kõrvalekalded. Kui arvestus toimub peamiselt valmistoote või tellimuse tasandil, jääb kulude sisemine struktuur vähem nähtavaks ning juhtimisotsused tuginevad üldisemale hinnangule. Seetõttu ei määra omahinna kvaliteeti üksnes see, kas arvestus on olemas, vaid ka see, kui sügavale ettevõtte kulude analüüsiga tegelikult läheb.

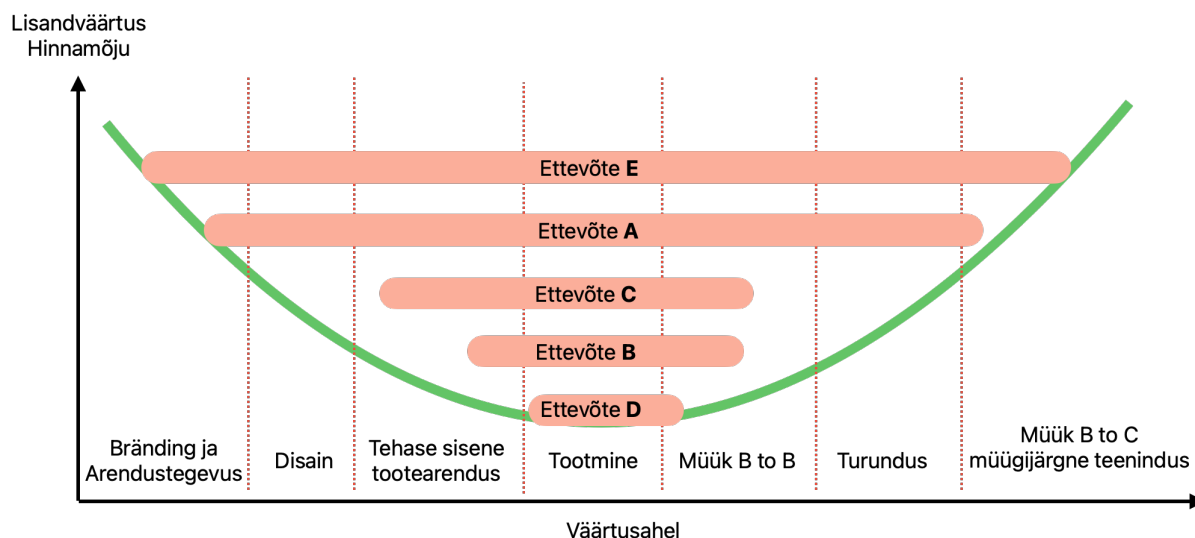
Intervjuude analüüs näitab, et omahinna kujunemine ei toimu üksnes sisemise arvestusloogika põhjal, vaid kujuneb sisemiste arvestusotsuste ja väliste tingimuste (nt materjalihinnad ja kliendi sisendid) koostoimes.

Seetõttu ei saa omahinda käsitleda pelgalt tehnilise arvestustulemusena, vaid juhtimisvahendina, mille väärtus sõltub sellest, kui täpselt suudetakse kulusid tootmisprotsessiga siduda ning kui teadlikult seda infot otsuste tegemisel kasutatakse. See viib edasi küsimuseni, millises ulatuses on erinevad omahinna komponendid ettevõtte poolt tegelikult mõjutatavad. See on kooskõlas teoreetilise käsitlusega, mille kohaselt omahind ei ole pelgalt arvestuslik näitaja, vaid oluline juhtimisvahend.

2.3.2. Omahinna komponentide mõjutatavuse analüüs

Tootmise omahinna komponentide mõjutatavuse analüüsimisel ei ole määrav üksnes kululiigi olemus, vaid ka ettevõtte positsioon väärtusahelas. Ettevõtete tutvustustest ilmneb, et kuigi nende ärimudelid on mõnevõrra erinevad, paiknevad kõik vaadeldud ettevõtted valdavalt väärtusahela tootmisetapis. See tähendab, et nende roll on eelkõige tootmine ning nad ei kontrolli täielikult ei toote arendust ega lõppmüüki. Ettevõtte D puhul on see positsioon eriti selgelt väljendunud, kuna ettevõtte tegutseb puhtalt tootmise tasandil ning kasutab

osaliselt vahendajaid, kes vastutavad ka materjali hankimise eest. Selline lähenemine vähendab ettevõtte riske ja vastutust, kuid samal ajal tähendab ka seda, et suur osa võimalikust marginaalist jääb väärtusahelas teiste osapoolte kätte.



Joonis 3: Ettevõtete positsioon väärtusahelas Allikas: autori koostatud, tuginedes Mudambi (2008) ja Shih (1992)

Kuigi kõik ettevõtted tegutsevad valdavalt väärtusahela tootmisetapis, ilmnes intervjuudest ka suundi, mis viitavad soovile liikuda väärtusahelas kõrgemale. Tuginedes teoreetilises osas käsitletud Stan Shih'i „naeratus kõvera“ loogikale tähendab see liikumist eelkõige tootearenduse, disaini või müügi suunas, kus lisandväärtus on suurem. Konkreetse näitena on see suund selgelt väljendunud ettevõtte A puhul, kus lisaks kliendipõhiste lahendustele arendatakse aktiivselt ka oma tooteid, esitletakse neid messidel ning panustatakse turundusse, eesmärgiga liikuda tootmise rollist väärtusahelas kõrgemale.

Samas toob väärtusahela laiem haldamine kaasa vajaduse eristada selgelt erinevad kulutasemed. Ettevõtte E näitel, kes tegutses sisuliselt kogu väärtusahela ulatuses alates tootearendusest kuni müügini, kujunes probleemiks see, et tootmise omahinna loogika segunes arenduse ja müügiga seotud kuludega. Autori hinnangul ei tohiks kulude jälgimisel tekkida olukorda, kus tootmise kanda jäävad ka arenduse ja müügiga seotud üldkulud, samal ajal kui müügiorganisatsioon realiseerib vaid marginaali, kattes müügiga seotud otsekulud. Selline lähenemine moonutab kulukandja tasemel omahinna pilti ning pärsib ettevõtte terviklikku arengut. Seetõttu peaks tootmise omahinna arvestus jääma selgelt tootmistasandile ning olema eristatud teistest kulutasemetest.

Ettevõtted B ja D paiknevad mudelis selgelt tootmistasandil. Kuigi ka nende puhul tehakse üksikuid katsetusi väärtusahela laiendamiseks, ei ole nende tegevuste osakaal piisav, et kujundada eraldi kulutasandit; vastavad kulud käsitletakse pigem üldkulude osana või kaetakse teatud juhtudel kasumi arvelt. Ettevõtte C eristub projektimööbli osakaalu tõttu: seeriatootmises tegutseb ta sarnaselt teistele tootmisettevõtetele, kuid projektitootmises on tema roll väärtusahelas laiem (osalemine arenduses ja tehnilistes lahendustes), samas kui lõppmüük toimub läbi arendajate ja arhitektide. See piirab ülemiste etappide marginaali realiseerimist, kuid võimaldab kõrgemat marginaali kvaliteedi, kompetentsi ja tootmisvõimekuse kaudu.

Eeltoodust tulenevalt kujuneb omahinna mõjutatavus mitmetasandiliseks: osa kuludid on otseselt juhitud tootmistasandil, osa sõltub tootmistüübist ning osa ettevõtte strateegilisest positsioonist väärtusahelas. See on kooskõlas teoreetilise käsitlusega, mille kohaselt kulude mõjutatavus on seotud kulukandjaga ning sellega, millisel tasemel kulud tekivad ja neid arvestatakse.

Materjalikulu on tootmise omahinna üks olulisemaid komponente, kuid samas ka üks vähem otseselt mõjutatavaid kululiike. Intervjuude põhjal ilmneb, et materjali hind kujuneb valdavalt turutingimustest lähtuvalt ning ettevõtte otsene mõju sellele on piiratud. Ettevõtete hinnangul on materjali hinna kujunemine seotud eelkõige tooraine päritolu, kvaliteedi ja turuolukorraga; puidu, plaatmaterjali ja ka muude materjalide hind sõltub suuresti regiooni pakkumisest ja nõudlusest ning seda mõjutavad ka geopoliitilised tegurid. Seetõttu ei ole ettevõtetel võimalik materjali hinda otseselt kontrollida, vaid nad peavad kohanema turul kujunenud hinnatasemega.

Laialt levinud arusaam, et suuremate ostumahtude korral on võimalik materjali soetada madalama hinnaga, ei leidnud intervjuudes üheselt kinnitust. Kuigi teatud juhtudel võib professionaalne ostutegevus ja tugev läbirääkimispositsioon võimaldada paremaid tingimusi saavutada, on see pigem erand kui reegel. Materjali hind kujuneb valdavalt turu poolt ning ettevõtte mõju sellele jääb piiratud ulatusse, eriti juhul kui materjal on tellija poolt ette antud (ettevõtte D), mis vähendab otsest kontrolli materjalikulu üle.

Materjali hinda mõjutab sektori struktuur – Eesti mööblitootjate tootmismahud on rahvusvaheliste materjalitootjate tootmismahudega võrreldes üldjuhul väga väikesed ning Eesti turg moodustab suuremate materjalitootjate jaoks piiratud osa kogunõudlusest. Lisaks asuvad mitmed olulised materjalitootjad geograafiliselt kaugemal ning ettevõtted kasutavad

sageli vahendajaid, mistõttu mõjutavad lõplikku materjalihinda lisaks tootjahinnale ka logistika- ja vahenduskulud. Seetõttu on ettevõtete võimalused materjali ostuhinda otseselt mõjutada piiratud.

Samas ilmneb, et materjalikulu ei ole täielikult mittemõjutatav. Ettevõtted rõhutasid materjali kasutamise efektiivsuse ja väljatuleku kriitilist tähtsust. Materjalikulu mõjutatavus ei seisne üksnes sisendhinna tasemes, vaid eelkõige selle seoses tootmisprotsessi efektiivsusega. Intervjuude põhjal ilmneb, et kõrgema hinnaga materjali kasutamine ei pruugi automaatselt tõsta toote omahinda, kuna parem kvaliteet võib vähendada praaki, parandada materjali väljatulekut ning lihtsustada tootmisprotsessi. Seetõttu võib kallim sisend anda kogukulude mõttes soodsama tulemuse. Sama loogika kehtib ka tootmisprotsessi ja seadmete valiku puhul: suuremad esialgsed kulud võivad vähendada tööaega, materjalikadu ja vigade hulka.

Lisaks on oluline roll materjali kasutamise efektiivsusel tootmisprotsessis. Ettevõtted rõhutasid, et materjali väljatulek on kriitilise tähtsusega ning väiksedki erinevused võivad oluliselt mõjutada omahinda. Näiteks võib vale kuivatustehnoloogia või ebakvaliteetne tooraine vähendada väljatulekut märkimisväärselt, mis omakorda suurendab materjalikulu ühe toote kohta.

Tootmistüüp mõjutab otseselt materjalikulu rolli omahinnas. Seeriatootmises on materjalikulu sageli domineeriv ning seotud standardiseeritud kulukandjatega. Projektipõhises tootmises (ettevõtte C) võib materjalikulu osakaal olla väiksem ning suuremat rolli mängivad töö- ja kompetentsikulud. Samuti märgiti, et kui klient soovib kasutada spetsiifilist või mittestandardset materjali, peab ta üldjuhul kandma ka materjali väljatuleku kaod, kuna sellist materjali ei ole võimalik teistes toodetes efektiivselt ära kasutada.

Seega ei seisne materjalikulu mõjutamine mitte niivõrd hinnas endas, vaid pigem selle kasutamise efektiivsuses. Seetõttu tuleb materjalikulu hinnata kulukandja tasemel, mitte üksnes sisendhinna põhjal. Ettevõtted peavad pidevalt jälgima materjali kasutust, analüüsima väljatulekut ning tegema vajadusel otsuseid nii materjali valiku kui ka tootmisprotsessi optimeerimise osas.

Tööjõukulu on tootmise omahinna üks oluline ja samas ka otsesemalt mõjutatavaid komponente. Erinevalt materjalikulust, mille hind kujuneb valdavalt turul, on ettevõtetel tööjõukulu osas võimalik teha juhtimisotsuseid, mis mõjutavad nii kulude taset kui ka

tootmise efektiivsust. Intervjuudest ilmnes, et tööjõukulu mõjutamine ei seisne üksnes palgatasemes, vaid eelkõige tööaja kasutamise efektiivsuses.

Ettevõtted rõhutasid, et oluline on, kui palju väärtust loovast ajast suudetakse reaalselt tootmises realiseerida. Seetõttu on tööjõukulu juhtimisel keskne roll tööaja mõõtmisel, normeerimisel ja analüüsil ning selle sidumisel konkreetsete kulukandjatega. See muutub eriti keeruliseks ettevõtetes, mis tegutsevad väärtusahela laiemas osas, kus insener-tehnilise personali osakaal on suurem ning nende tööjõukulu on oluliselt kõrgem võrreldes otsese tootmistööjõuga. Sellisel juhul tekib juhtimistasandil küsimus, kas ja millisel määral on võimalik see kulu siduda otseselt kulukandjaga või kajastub see üldkuludes. Samuti võib osa sellistest kuludest olla seotud turunduse, arenduse, müügi või muu funktsiooniga, mis tähendab, et nende jaotamine kulukandjale ei ole üheselt määratletav ning eeldab teadlikke arvestusotsuseid.

Mitmed ettevõtted tõid välja, et tootmisprotsesside standardiseerimine ja töövõtete optimeerimine võimaldavad vähendada ajakulu ühe toote või detaili kohta. See tähendab, et sama tööjõukuluga on võimalik toota rohkem, mis omakorda vähendab omahinda ühiku kohta. Samas nõuab selline lähenemine investeringuid nii protsesside arendamisse kui ka töötajate koolitamisse.

Oluliseks teguriks on ka töötajate kvalifikatsioon ja kogemus. Kogenumad töötajad suudavad teha vähem vigu, vähendada praaki ning töötada efektiivsemalt, mis mõjutab otseselt tööjõukulu osakaalu omahinnas. Seejuures rõhutati, et tööjõukulu ei saa vaadelda eraldiseisvana, vaid see on tihedalt seotud nii materjalikulu (nt praagi vähendamine) kui ka tootmisprotsessi korraldusega.

Samuti ilmnes, et tööjõukulu mõjutatavus sõltub tootmistüübist. Seeriatootmises on tööprotsessid rohkem standardiseeritud ning seetõttu paremini mõõdetavad ja optimeeritavad. Projektitootmises on töö iseloom varieeruvam, mistõttu on tööaja täpne planeerimine ja kontroll keerulisem ning tööjõukulu osakaal sageli suurem. Seega seisneb tööjõukulu mõjutamine eelkõige tootmise efektiivsuse tõstmises, tööprotsesside arendamises ja tööaja paremas kasutamises, mitte ainult palgataseme muutmises.

Üldkulud moodustavad tootmise omahinnas olulise osa, kuid nende mõjutatavus on kaudsem võrreldes materjali- ja tööjõukuludega. Intervjuude põhjal ilmnes, et üldkulude juhtimine ei seisne üksikute kuluridade otseses vähendamises, vaid eelkõige nende õiglasel ja

põhjendatud jaotamisel kulukandjatele. Üldkulude jaotuse täpsus määrab otseselt, kui realistlikult kajastub kulukandja omahind.

Mitmed ettevõtted rõhutasid, et üldkulude arvestuse täpsus sõltub suuresti valitud jaotusbaasist. Komponenttootmises (ettevõtted B ja D) kasutatakse selleks sageli tehase tunni hinda, mille kaudu jaotatakse üldkulud ajapõhiselt tootmisseadmete kasutuse järgi. Tehase tunni hind sisaldab insener-tehnilise personali töötasusid, tootmisega otseselt mitteseotud püsikulusid ja muutuvkulusid ning ka arenduse ja turundusega seotud kulusid. Kuna arendus- ja turundustegevuse osakaal on nendes ettevõtetes suhteliselt väike, käsitletakse neid kulusid üldkulude osana ning nende eraldi arvestamine ei ole praeguses arenguetapis otstarbekas.

Nendes ettevõtetes jaotatakse üldkuludest kujunenud tehase tunni hind omakorda tootmise põhiseadmete vahel. Arvestusse võetakse seadmed, mis peavad tootmisprotsessis pidevalt töötama – nende koormatusel loetakse ettevõtte üldkulud kaetuks. Lisaks kasutatakse tootmises ka seadmeid, mis ei ole pidevas töös, kuid omavad rolli tootmisprotsessis. Kuna nende tööaja planeerimine on ebastabiilne ning nende osakaal kogu tootmisvoos ei ole määrav, ei kaasata neid üldkulude katmise alusesse (mõttekuse printsiip).

Ettevõtete A ja C puhul ilmnes, et arenenumates süsteemides kasutatakse üldkulude jaotamisel täpsemaid meetodeid, näiteks masintunni põhiseadme arvestust, kus igale seadmele on määratud oma kulustruktuur. See võimaldab analüüsida kulude kujunemist detailsemalt ning tuvastada kitsaskohti tootmisprotsessis. Näiteks kui masintunni hind kasvab, on võimalik tuvastada, kas selle põhjuseks on suurenenud remondikulud, madalam koormus või muud tegurid, mis võimaldab teha informeeritud otsuseid (nt investeeringute vajadus).

Tootmistüüp mõjutab üldkulude jaotuse detailsust. Seeriatootmises ja komponenttootmises on võimalik kulusid täpsemalt siduda kulukandjatega, kuna tootmisprotsess on korduv ja mõõdetav. Projektitootmises (ettevõtte C) kasutatakse sagedamini üldistatud jaotust, kuna detailne arvestus ei ole alati otstarbekas; samas digitaliseerimise korral on võimalik siduda ka projektitootmises detailidele täpsem omahind koos üldkulude osaga.

Olulist rolli mängib ka ettevõtte positsioon väärtusahelas. Ettevõttes A hoitakse müügi- ja turunduskulud tootmise omahinnast eraldi, mis tähendab, et kulukandja omahind kujuneb tootmisomahinna tasandil ning müügikulud lisanduvad hiljem. Ettevõtte E praktika näitab vastupidist ohtu, kus kulutasemed võivad seguneda ning üldkulud ei kajasta enam selgelt tootmisega seotud kulusid. Lihtsustatud üldkulude jaotus (nt protsendina toote hinnast

või mahust) võib viia oluliste moonutusteni. Juhtimistasandil ei ole võimalik hinnata üksikute detailide tootmise efektiivsust, kuna osa kuludest ei ole seotud tegeliku ressursikasutusega. Näiteks olukorras, kus üks detail läbib mitmeid tööetappe ja seadmeid ning teine valmib mõne minutiga, jaotub üldkulu nende vahel sarnaselt, mis ei kajasta tegelikku kulustruktuuri.

Lisaks otsestele tootmiskuludele ja püsivatele üldkuludele esineb ettevõtetes ka kulusid, mis on oma olemuselt ebaregulaarsed ning ei ole otseselt seotud standardse tootmisprotsessiga. Nende hulka kuuluvad näiteks praagi ümbertöötlemine, tootmisvigade parandamine ning muud planeerimata kulud. Intervjuudest ilmnes, et selliste kulude eristamine on oluline, kuna need ei ole klassikalised püsivad üldkulud ega ka otsesed tootmiskulud. Samas mõjutavad need otseselt tootmise omahinda ning annavad juhtimistasandile signaali tootmisprotsessi kvaliteedi ja efektiivsuse kohta.

Ettevõtetes B ja D käsitletakse neid kulusid sageli üldkulude osana, kuna nende eraldi arvestamine detailitasandil ei ole alati otstarbekas. Samas tähendab see, et nende mõju üksikute kulukandjate omahinnale ei ole alati täpselt jälgitav. Ettevõtetes, kus tootmisprotsess on detailsemalt mõõdetud ja digitaliseeritud (nt A ja osaliselt C), on võimalik neid kulusid täpsemalt siduda konkreetsete tootmisetappide või detailidega, mis võimaldab tuvastada kitsaskohti.

Seega ei seisne muude kulude mõjutatavus niivõrd nende vältimises täielikult, vaid eelkõige nende tekkepõhjuste analüüsimises ja vähendamises. Nende kulude jälgimine võimaldab parandada tootmise kvaliteeti ja efektiivsust ning vähendada varjatud kahjusid tootmisprotsessis.

Kokkuvõtvalt ilmneb, et tootmise omahinna komponendid erinevad oluliselt oma mõjutatavuse poolest, kuid kõik need annavad juhtimistasandile olulist informatsiooni tootmise toimimise kohta. Kui materjalikulu puhul on keskne roll turutingimustel ning tööjõukulu ja üldkulude puhul tootmise korraldusel ja arvestusmeetoditel, siis ebaregulaarsed kulud peegeldavad otseselt tootmisprotsessi kvaliteeti. Seetõttu ei ole omahind pelgalt arvutuslik näitaja, vaid juhtimisvahend, mille kaudu on võimalik hinnata kulukandjate tasemel tootmise efektiivsust ning teha põhjendatud otsuseid erinevate kulukomponentide vaheliste seoste arvestamisel.

2.3.3. Omahinna juhtimisotsustes kasutamise analüüs

Omahinda kasutatakse uuritavates ettevõtetes esmase otsustuskriteeriumina, mille alusel hinnatakse, kas konkreetne tellimus on ettevõttele majanduslikult mõistlik. See on

kooskõlas teoreetilise käsitlusega, mille kohaselt omahind ei määra turuhinda, vaid toimib sisemise otsustuspiirina. Intervjuudest ilmnes, et müügihind kujuneb valdavalt turul ning ettevõtte võimalus seda otseselt mõjutada on piiratud. Sellest tulenevalt võrreldakse enne tootmise alustamist omahinda turul aktsepteeritava hinnatasemega ning tehakse otsus, kas tootmine on antud tingimustel põhjendatud. Juhul kui omahind ei ole kooskõlas turu hinnatasemega, jääb töö tegemata või otsitakse võimalusi kulude vähendamiseks.

Lisaks kasutavad uuritavad ettevõtted omahinda kontrollivahendina, võrreldes eelnevalt koostatud kalkulatsioone tegelike tootmiskuludega pärast tootmise lõpetamist. Selline võrdlus võimaldab hinnata, kas tootmisprotsess vastas planeeritule ning tuvastada kõrvalekaldeid materjali-, tööaja-, seadmete koormuse või muude kulukomponentide lõikes. Intervjuudest ilmnes, et esialgset kalkulatsiooni ei muudeta üldjuhul tagantjärele, vaid seda kasutatakse võrdlusalusena tootmise efektiivsuse hindamiseks. Näiteks ettevõtte A puhul juhitakse tootmist eelkõige mõõdetavate näitajate, eriti tööaja kaudu, mis võimaldab kõrvalekaldeid süsteemselt tuvastada ning nende põhjuste põhjal teha korrigeerivaid juhtimisotsuseid. Seega ei ole omahind pelgalt arvutuslik tulemus, vaid juhtimisvahend, mille kaudu suunatakse tootmise efektiivsust ja edasist arengut.

Ettevõtte A tõi välja oluline punkti, et omahinna muutmine ei saa toimuda kergekäeliselt. Kui sisendtingimused muutuvad – näiteks materjalihindade kasv või tööjõu kallinemisest tulenev masintunni hinna tõus – tuleb ka omahinna kalkulatsiooni ajakohastada. Selline muudatus eeldab aga alati sellele järgnevaid juhtimisotsuseid, näiteks müügihinna korrigeerimist, tootmisprotsessi muutmist või kulude vähendamise meetmeid. Üksnes omahinna „ülekirjutamine“ ilma edasiste tegevusteta ei paranda ettevõtte tulemust ning võib viia olukorrani, kus kahjumlik tootmine jätkub muutmata kujul.

Intervjuudest ilmnes, et omahinna kasutamine juhtimisotsustes on tihedalt seotud tootmismahu ja seadmete koormusega. Ettevõtte A näitel toodi selgelt välja, et tootmist ei saa käsitleda üksikute toodete lõikes, vaid kogu tootmissüsteemi tervikuna. Kui tootmine ei kasuta kogu olemasolevat seadmeparki, tekib olukord, kus osa ressursse jääb alakasutatuks ning „tekib auk“, mille tulemusena ei tööta süsteem tervikuna.

See tähendab, et tootmisotsuseid ei saa teha üksnes toote hinna põhjal. Isegi juhul, kui konkreetne toode tundub oma müügihinna ja omahinna võrdluses kasumlik, ei ole võimalik selle tootmist lihtsalt mahu mõttes suurendada ilma kogu tootmissüsteemi mõju arvesse võtmata. Näiteks ei ole võimalik muuta üksiku toote struktuuri või suurendada selle mahtu

ilma, et see mõjutaks kogu tootmisprotsessi, kuna iga muudatus kandub läbi erinevate tootmisetappide ning mõjutab kogu süsteemi koormust. Ettevõtte A puhul toodi välja, et kui muuta oluliselt toodete materjali, võib osa tootmisetappe jääda alakoormatuks, mis tähendab, et osa ressursse ei loo väärtust ega kata neile jaotatud üldkulusid. Sellest tulenevalt hinnatakse otsuseid lisaks omahinnale ka selle järgi, kuidas need mõjutavad kogu tootmissüsteemi toimimist ja koormust. Tootmise efektiivsus ei sõltu üksnes üksikute toodete kasumlikkusest, vaid ka sellest, kas kogu tootmisvõimekus on tasakaalustatult kasutuses.

Omahinda kasutatakse ka tellimuste ja toodete võrdlemiseks olukorras, kus tootmisvõimsus on piiratud. Kui kõiki tellimusi ei ole võimalik samaaegselt täita, tehakse valikuid selle põhjal, millised tööd sobituvad olemasolevasse tootmisprotsessi kõige efektiivsemalt ning millist mõju avaldavad need tootmisressursside kasutusele. Seega ei pruugi alati eelistada kõrgeima müügihinnaga toodet, vaid pigem seda, mis aitab katta üldkulusid ja kasutada tootmisvõimekust optimaalselt.

Omahinnainfot kasutatakse ka investeerimisotsuste toetamiseks, eelkõige ettevõtte A näitel, kus tootmise omahind on seotud masintunni hinnaga. Kuna masintunni hind sisaldab kõiki konkreetse seadmega seotud kulusid (sh tööjõud, energia, hooldus ja remont), annab selle muutus selge signaali tootmisprotsessi kitsaskohtade kohta. Näiteks võib masintunni hinna kasv viidata suurenenud remondikuludele või ebapiisavale koormusele, mis omakorda suunab kaaluma investeeringuid uutesse seadmetesse või tootmisprotsessi muutmist.

Omahinnainfot ei käsitleta ettevõtetes absoluutse tõena, vaid pigem indikatiivse suurusena, mis annab suuna otsuste tegemiseks. Analüüsist ilmneb, et operatiivtasandil kasutatakse omahinda eelkõige tellimuste hindamisel ja tootmise planeerimisel, samas kui kõrgematel juhtimistasanditel kasutatakse seda pigem efektiivsuse hindamiseks, investeeringute planeerimiseks ning tootmissüsteemi arendamiseks. Samas ilmnes intervjuudest ka olukordi, kus otsused ei tugine otseselt arvutuslikule omahinnale, vaid juhtkonna kogemusele ja tunnetusele.

2.4 Empiiriliste tulemuste tõlgendamine ja järeldused teooria kontekstis

Empiiriline analüüs näitab, et hoolimata ettevõtete erinevatest tootmistüüpidest ja ärimudelitest on omahinna kujunemise põhiloogika märkimisväärselt sarnane. Kõigis uuritud ettevõtetes põhineb omahinna arvestus kulude sidumisel konkreetsete kulukandjatega ning selle eesmärk ei piirdu üksnes kulude kajastamisega, vaid toetab otseselt juhtimisotsuseid.

Samas ilmnes, et erinevate kulukomponentide mõõtmise täpsus, mõjutatavus ja juhtimisväärtus ei ole ühesugused. Seetõttu käsitletakse järgnevalt eraldi materjalikuluseid, tööjõukuluseid, üldkulude jaotamist ning omahinnainfo kasutamist erinevatel juhtimistasanditel.

Materjalikulude sidumine kulukandjaga on kõigis uuritavates ettevõtetes suhteliselt täpselt korraldatud ning selle kululiigi jälgimine on kõige paremini mõistetav erinevatel juhtimistasanditel. Materjalikulu on ettevõtete jaoks ka kõige otsesemalt nähtav ja mõõdetav kulukomponent. Samas tõid kõik intervjuud välja, et praakmaterjali ja tootmispraagiga seotud kuluseid ei jälgita enamasti detailitasandil, vaid need arvestatakse üldkulude hulka või kaetakse halvimal juhul kasumimarginaali arvelt. Selle põhjuseks peeti asjaolu, et selliste kulude täpne jälgimine on ajamahukas ning väljakujunenud kvaliteediprotsesside korral ei peeta nende osakaalu igapäevast detailset arvestust alati otstarbekaks. Samas jälgitakse neid kuluseid siiski pidevalt ning nende osakaalu järsk muutus nõuab ettevõtete hinnangul kohest tähelepanu. Mõjutatavuse vaates peeti materjali hinda üheks vähem mõjutatavaks kulukomponendiks, kuna see sõltub suuresti turuhindadest ning mööblitootjate suhteliselt väikestest ostumahtudest võrreldes materjalitootjate tootmismahudega. Seetõttu nähakse peamise võimalusena materjalikulude vähendamisel eelkõige efektiivsuse parandamist ja raiskamise vähendamist. See on ka põhjus, miks materjalikasutuse jälgimine püütakse viia võimalikult madalatele juhtimistasanditele, kuna mida varem kõrvalekalded tuvastatakse, seda väiksem on nende mõju ettevõtte kuludele. See peegeldab teoreetilises osas käsitletud kulukomponentide mõjutatavuse loogikat, mille kohaselt ei ole kõik omahinna komponendid ettevõtte jaoks võrdselt mõjutatavad ning juhtimisotsused keskenduvad eelkõige nendele aspektidele, mida on võimalik operatiivselt kontrollida.

Tööjõukulude sidumine kulukandjatega osutus materjalikuludest keerukamaks. Tootmistöötajate otseste tööjõukulude määramine on küll lihtsam, kuna kõigis uuritavates ettevõtetes toimub ühel või teisel viisil tööaja mõõtmine või raporteerimine. Probleem ei seisne niivõrd tööaja olemasolus, vaid selle täpsuses ning selles, millised tegevused raporteeritud tööaja hulka arvestatakse. Näiteks tõi ettevõtte A välja, et nende puhul sisaldab raporteeritud tööaeg lisaks otsesele tootmisele ka materjali töökohale toomist ja seadmete häälestamist, mis tekitab ebatäpsusi olukordades, kus tellimuste mahud erinevad. Samuti selgus, et ettevõttel puudub selge ülevaade tootmisseadmete optimaalsest tootlikkusest ning seetõttu kontrollitakse raporteeritud andmete usaldusväärsust peamiselt tootmismeistrite

hinnangute ja suuremate kõrvalekallete tuvastamise kaudu. Oluliselt keerulisemaks muutub insenertehnilise personali töötasude jaotamine kulukandjatele, kuna nende töö ei ole otseselt seotud ühe konkreetse tootega. Enamikus uuritud ettevõtetes käsitletakse selliseid tööjõukulusid üldkuludena. Erandina tõi ettevõtte A välja, et neil on eraldi määratletud tehase omahind, kuhu ei kuulu müügi- ega turunduskulud, mis näitab selgemat kulupiiri määratlemist. See kinnitab teoreetilises osas käsitletud seisukohta, et otseste ja kaudsete kulude eristamine ei sõltu üksnes kululiigist, vaid ka sellest, kui usaldusväärselt on võimalik kulusid konkreetse kulukandjaga seostada.

Kõige suuremaks väljakutseks osutus ettevõtete jaoks üldkulude jaotamine kulukandjatele. Kui osa üldkulusid on võimalik tootega otsesemalt seostada, siis suurem osa põhineb juba hinnangutel ja valitud jaotusalustel. Uuritavates ettevõtetes oli kõige levinumaks jaotusaluseks tööaeg, mida peeti ühelt poolt kõige õiglasemaks ning teisalt kõige lihtsamini hallatavaks lahenduseks, kuna tegemist on mõõdetava näitajaga. Kui üldkulud jaotatakse tootmisseadmete tööaja alusel, tekitab see ettevõtetele olulise surve tagada arvestusse kaasatud seadmete võimalikult optimaalne koormatus. Mitmes ettevõttes toodi välja, et tooteportfelli ootamatud muutused võivad vähendada teatud seadmete kasutuskooormust, mille tulemusena ei kata nende kaudu teenitud mahud enam varasemalt planeeritud üldkulusid. See tähendab, et tegemist ei ole üksnes arvestusliku küsimusega, vaid väga konkreetse juhtimisotsusega, mis mõjutab nii tootmise kui ka müügi planeerimist. Ettevõtted rõhutasid, et keskendumine ainult üksikute näiliselt kõige kasumlikumate toodete müügi kasvatamisele võib viia olukorrani, kus kogu tootmissüsteemi üldkulud ei saa enam kaetud ning toodete tegelik kasumlikkus väheneb.

See kinnitab teoreetilises osas käsitletud seisukohta, et üldkulude jaotamise eesmärk ei ole üksnes kulude tehniline jaotamine, vaid usaldusväärse otsustusinfo loomine. Samuti peegeldab see teoorias käsitletud põhimõtet, et erinevad kulud teenivad erinevaid juhtimiseesmärke ning seetõttu võivad ettevõtted kasutada paralleelselt erinevaid omahinna käsitlusi sõltuvalt otsustusolukorrast.

Lisaks tulenevad omahinna arvestuse piirangud nn mõttekuse printsiibist, mille kohaselt ei ole kõiki kulusid otstarbekas detailtasandil arvestada. Ettevõtted teevad teadlikke lihtsustusi, mis võimaldavad süsteemi praktiliselt rakendada, kuid võivad samal ajal vähendada selle täpsust. See küsimus tõstatas mitmes intervjuus, kus rõhutati vajadust määratleda mõistlik piir kulude detailsel jälgimisel. Ettevõtte A tõi selgelt välja, et väga

väikeste kulukomponentide detailne jälgimine võib osutuda kulukamaks kui sellest saadav kasu. See piir ei ole aga ettevõtete lõikes ühesugune ning sõltub tootmismahust, protsesside keerukusest ja juhtimisvajadustest.

Detailsuse küsimus kerkis eriti selgelt esile ettevõtte C projektipõhises tootmises, kus väljakutseks on määrata, kui detailselt arvestada ühekordsete projektide omahinda. Ettevõtte tõi välja, et sarnast projekti ei pruugi tulevikus enam kunagi korduda, mistõttu võib väga detailne arvestus esmapilgul tunduda ebaotstarbekas. Samas on ettevõtte jõudnud praktikas lahenduseni, kus projektipõhise tootmise puhul püütakse võimalikult täpselt siduda kõik tekkinud kulud konkreetse kulukandjaga, milleks on üksik projekt. Selle põhjuseks on vajadus luua ajalooline andmebaas ja statistiline võrdlusmaterjal, mida saab kasutada tulevaste hinnakalkulatsioonide täpsustamisel. See kinnitab teoreetilises osas käsitletud seisukohta, et kuluarvestus on kompromiss täpsuse ja praktilise rakendatavuse vahel ning kulude detailsuse tase sõltub sellest, millist otsustusinfot ettevõtte vajab.

Enamik uuritavaid ettevõtteid ei eristanud tootmise omahinda ja täisomahinda eraldi ning nende jaoks tähendas omahind üldjuhul juba kõigi kulude arvestamist. Erandina tõi ettevõtte A välja, et nemad kasutavad lisaks tootmise omahinnale ka täisomahinda, mis sisaldab lisaks tootmise otsestele ja kaudsetele kuludele ka eraldi arvestatud müügi- ja turunduskulusid. Nende kulude analüüs toimub eraldi sõltuvalt klientidest ja sihtturgudest. Täisomahinnale lisanduva kasumimarginaali kohta rõhutas ettevõtte A, et müügiosakonna eesmärk on saavutada alati maksimaalne võimalik müügihind, kuid kindlat minimaalset marginaali ei määratleta, kuna kliendid ja kliendisuhted on väga erinevad.

Juhtimistasandite lõikes ilmnas intervjuudest, et omahinnainfo kasutatakse otsuste tegemisel peamiselt ettevõtte kõrgematel juhtimistasanditel. Madalama taseme juhid ja tootmise vahetud juhid lähtuvad omahinnast otseselt harvem ning nende töö toetub pigem konkreetsetele operatiivsetele mõõdikutele, mis on seotud tootlikkuse, kvaliteedi või efektiivsusega. Intervjueeritud juhid tõid välja, et madalamatel juhtimistasanditel puudub sageli soov või vajadus detailse omahinnainfo kasutamiseks ning otsustusprotsessi toetatakse lihtsamate ja konkreetsemate näitajatega. Töö autori varasem kogemus tootmisettevõtetega viitab lisaks, et ettevõtted ei jaga alati kogu omahinnaga seotud informatsiooni madalamatele juhtimistasanditele, vaid eelistavad juhtida nende tegevust lihtsamate tulemusnäitajate kaudu. See kinnitab teoreetilises osas käsitletud controllability põhimõtet, mille kohaselt tehakse otsuseid selle info põhjal, mida on konkreetsel juhtimistasandil võimalik realselt mõjutada.

Kui kõrgem juhtkond kasutab omahinnainfot strateegiliste ja finantsiliste otsuste tegemisel, siis madalamatel juhtimistasanditel keskendutakse pigem nendele tegevusnäitajatele, mida on võimalik igapäevaselt otsesemalt kontrollida.

Empiiriline materjal tõi esile ka ühe teguri, mida teoreetilises käsitluses otseselt ei rõhutatud, kuid mida kõik uuritud ettevõtted pidasid tulevikus järjest olulisemaks – digitaliseerimise. Kuigi digitaliseerimist käsitletakse sageli eelkõige tootmisjuhtimise ja efektiivsuse suurendamise vahendina, nägid intervjueeritud ettevõtted selles ka olulist võimalust omahinna arvestuse täpsuse parandamiseks. Digitaliseeritud tootmiskeskond võimaldab siduda tööaja, materjalikulu ja üldkulud senisest täpsemalt konkreetsete kulukandjatega, suurendades kulude läbipaistvust, kontrollitavust ja juhtimisväärtust. Ettevõtete hinnangul võimaldab täpsem ja reaajas kogutav andmestik vähendada hinnanguliste otsuste osakaalu ning parandada omahinnainfo kvaliteeti. Seetõttu võib eeldada, et digitaliseerimise arenguga muutub omahinna arvestus tulevikus veelgi detailsemaks ning sarnase uuringu kordamisel võivad tulemused olla nii täpsuse kui ka analüüsi sügavuse osas märkimisväärselt erinevad.

Empiirilise analüüsi käigus ilmnis mitmeid aspekte, mis erinesid töö autori varasematest kogemustest. Kui varasem praktiline kokkupuude viitas pigem lihtsustatud omahinna arvestuse lähenemistele, siis uuritud ettevõtted osutasid oodatust teadlikumaks, eriti üldkulude jaotamise ning kulukomponentide jälgimise osas. Samas põhinevad kasutatavad lahendused valdavalt juhtimisarvestuse teoorias käsitletud põhimõtetel ning pigem on muutunud nende praktilise rakendamise olulisus ettevõtetes. Seda on viimastel aastatel mõjutanud eelkõige sisendhindade kasv, tihenunud konkurents ning geopoliitilised muutused, mis ei võimalda enam kulude käsitlemist lihtsustatud kujul. Analüüsist selgus, et omahinna kujunemist ja selle kasutamist mõjutavad eelkõige ettevõtte positsioon väärtusahelas ning tootmistüüp, mis määravad nii kulustruktuuri kui ka kulukomponentide mõjutatavuse ulatuse. Kuigi omahinnainfo täpsus on paratamatult piiratud ning sõltub erinevatest eeldustest, jaotusloogikatest ja hinnangutest, kasutatakse seda ettevõtetes järjepidevalt juhtimisotsuste tegemise alusena.

Analüüsi tulemuste ja teooria võrdlus näitab, et omahinna arvestus on mööblitööstusettevõtetes kujunenud oluliseks juhtimisvahendiks, mille roll ei piirdu üksnes kulude kajastamisega. Omahinnainfo mõjutab otseselt tootmise planeerimist, hinnastamist,

investeerimisotsuseid ning ettevõtete pikaajalist konkurentsivõimet, mis kinnitab selle kasvavat strateegilist tähtsust mööblitööstuses.

Lähtudes eelnevast analüüsist võib uurimisküsimustele vastused kokku võtta järgmiselt:

- Mööblitööstusettevõtetes kujuneb omahind peamiselt materjalikuludest, tööjõu- ja ajakuludest, seadmete kasutuskuludest ning üldkuludest, mille jaotamise loogika sõltub ettevõtte tootmistüübist, tootmismahust ja tootmisprotsessi keerukusest. Kulude sidumine kulukandjatega on seejuures keskse tähtsusega.
- Omahinna komponentide mõjutatavus ei ole ühtlane. Materjalikulud sõltuvad suurel määral turuhindadest, kuid neid on võimalik mõjutada materjalikasutuse efektiivsuse kaudu. Tööjõu-, aja- ja seadmekulud on otsesemalt juhitavad tootmisprotsessi korralduse, standardiseerimise ja tootlikkuse kaudu, samas kui üldkulude mõjutatavus seisneb peamiselt nende jaotusmetoodika täpsuses.
- Omahinnainfot kasutatakse ettevõtetes eelkõige hinnastamise, tootmise planeerimise, tellimuste hindamise, planeeritud ja tegelike kulude võrdlemise ning investeerimisotsuste tegemise toetamiseks.
- Omahinna komponentide mõjutatavuse teadvustamine võimaldab ettevõtetel keskenduda kuludele, mida on võimalik realselt juhtida, toetades tootmise efektiivsuse parandamist, ressursside kasutuse optimeerimist ning pikaajaliste juhtimisotsuste tegemist.

Seega kujuneb omahind ettevõtetes mitte üksnes arvestuslikuks näitajaks, vaid keskseks juhtimisvahendiks, mis mõjutab otseselt ettevõtte toimimist ja arengut.

2.5 Soovitused omahinna arvestuse arendamiseks ja tõhusamaks kasutamiseks juhtimisotsustes

Empiiriline analüüs näitas, et kuigi uuritud ettevõtetes on omahinna arvestuse põhiloogika üldjoontes toimiv, esineb mitmeid valdkondi, kus selle täpsust ja kasutusväärtust oleks võimalik parandada. Lähtudes uuringu tulemustest saab soovitused koondada kolme laiemasse valdkonda: omahinna komponentide täpsem arvestamine, kulukomponentide mõjutatavuse parem juhtimine ning omahinnainfo tõhusam kasutamine juhtimisotsustes. Soovitused on suunatud eelkõige ettevõtete juhtidele, finantsjuhtidele ning tootmisprotsessi eest vastutavatele juhtimistasanditele.

Omahinna komponentide täpsema arvestamise vaates peaks ettevõtete tähelepanu olema suunatud mitte ainult materjali sisseostuhinna vähendamisele, vaid materjali tegeliku kogukulu optimeerimisele. Empiiriline analüüs näitas, et tootjate otsene mõju materjali hinnale on sageli piiratud ning ka suuremate ostumahtude korral ei ole soodsam hind alati garanteeritud. Samal ajal mõjutab materjali kvaliteet otseselt praagi hulka, tööaja kulu ning materjali tegelikku väljatulekut. Seetõttu tuleks materjalikulu hinnata terviklikult, arvestades lisaks ostuhinnale ka kvaliteedi mõju kogu tootmisprotsessi kuludele. Autori hinnangul võiksid ettevõtted luua lihtsustatud võrdlusmudeli, mis võimaldab hinnata erinevate materjalivalikute mõju mitte ainult materjali hinnale, vaid ka praagimäärade, tootmisajale ja lõplikule väljatulekule.

Tööjõukulude juhtimisel peaksid ettevõtted keskenduma senisest enam tööaja sisemisele struktuurile. Kuigi tööaja mõõtmine on ettevõtetes üldiselt olemas, käsitletakse seda sageli ühe koondnäitajana, mis ei võimalda alati eristada otseselt väärtust loovat aega protsessi ebaefektiivsusest. Praktikas võiks tööprotsessi detailsemalt jaotada näiteks häälestusajaks, otseseks tootmisajaks ja kõrvaltegevusteks. See võimaldaks paremini hinnata tootmispartiide varieeruvusest tulenevaid kulusid ning looks täiendavat sisendit automatiseerimise, robotiseerimise ja investeerimisotsuste tegemiseks. Kui selliseid tegevusi ei mõõdata ega teadvustata, ei ole võimalik hinnata nende tegelikku mõju omahinnale ega teha teadlikke strateegilisi otsuseid protsessi ümberkujundamiseks.

Eraldi tähelepanu vajab insener-tehnilise personali tööjõukulu käsitlemine. Praktikas kajastatakse selliseid kulusid sageli üldkulude osana põhjendusega, et vastav personal töötab ettevõttes püsivalt. Eriti projektipõhises tootmises võib see aga moonutada projekti tegelikku tasuvust, kuna arendus- ja ettevalmistustöö tegelik maht ei kajastu konkreetse kulukandja tasemel. Seetõttu tuleks ettevõtetel hinnata, millises ulatuses on võimalik selliseid kulusid siduda konkreetsete projektide või toodetega. Vastasel juhul võib tekkida olukord, kus näiteks hangetes saavutatakse konkurentsivõimeline hinnatase üksnes seetõttu, et insener-tehnilise personali tegelikud kulud ei kajastu projekti hinnas otseselt. Projekti elluviimise käigus võib aga selguda, et vastavate spetsialistide ressursikasutus on oluliselt suurem kui algselt eeldati, mis vähendab projekti tegelikku kasumlikkust. Kuigi selliste kulude täielik prognoosimine on praktikas keeruline, ei ole tegemist üksnes operatiivse hinnastamisotsusega, vaid ka pikaajalise otsusega ettevõtte insener-tehnilise võimekuse säilitamise ning tegelike kulude katmise seisukohalt.

Kulukomponentide mõjutatavuse seisukohalt on oluline, et ettevõtted eristaksid selgemalt kulusid, mida on võimalik sisemiste juhtimisotsustega mõjutada, kuludest, mis sõltuvad peamiselt välistest turutingimustest. Üldkulude jaotamisel tuleks võimalikult täpselt lähtuda kulukandjate tegelikust ressursikasutusest, kuna erinevad tooted võivad läbida tootmisprotsessi väga erineva ajakuluga. Vastasel juhul võib ettevõttel tekkida moonutatud arusaam toodete tegelikust kasumlikkusest ning teha ebaoptimaalseid tootmis- või hinnastamisotsuseid. Täpsem üldkulude jaotus aitab paremini hinnata ka seda, millistel juhtudel on ettevõttesisene tootmine põhjendatud ning millal võiks olla otstarbekam kasutada allhanget. Praktikas ei tohiks allhanke vältimise põhjuseks olla üksnes arusaam, et allhankija hinnas sisaldub tema kasumimarginaal. Spetsialiseerunud allhankijad võivad tänu kõrgemale efektiivsusele, standardiseeritusele ja paremale ressursikasutusele pakkuda ka koos oma kasumimarginaaliga ettevõttesisese tootmisest soodsamat lahendust.

Lisaks otsestele kuludele tuleks hinnata ka seda, millist väärtust konkreetne kulukandja ettevõttele loob. Kui suure ressursikuluga toode annab ettevõttele suhteliselt madala lisandväärtuse, võib pikemas perspektiivis olla otstarbekam see sisse osta ning suunata vabanevad ressursid kõrgema kasumlikkusega tegevustesse. Seetõttu on oluline mõista võimalikult täpselt, kui suure osa üldkuludest konkreetne kulukandja katab ning millist väärtust see ettevõttele loob, et teha pikaajaliselt optimaalseid tootmisotsuseid.

Samuti on oluline selgelt eristada tootmise omahind ning müügi- ja turundustegevusega seotud kulud. Eriti ettevõtetes, kes liiguvad väärtusahelas kõrgema lisandväärtuse suunas, võib müügi- ja turunduskulude osakaal märgatavalt kasvada. Kui need kulud kanduvad tootmise omahinda läbi üldkulude, võib see moonutada tootmise tegeliku efektiivsuse hindamist ning anda juhtimisotsuste tegemisel ebatäpse sisendi. Selgem kulupiiride määratlemine võimaldab teha täpsemaid otsuseid nii tootmise efektiivsuse kui ka turundustegevuse tasuvuse hindamisel. Ettevõtted, kes ei erista tootmise omahinda ja täisomahinda, võiksid kaaluda sellise eristuse loomist eelkõige juhul, kui nende strateegiline eesmärk on liikuda väärtusahelas kõrgemale. Kui ettevõtte tegevus keskendub peamiselt tootmisele ning müügi- ja turunduskulude osakaal on väike, võib nende käsitlemine üldkulude osana olla põhjendatud. Kui ettevõtte liigub aga näiteks B2C ärimudeli suunas, kasvavad müügi-, turundus- ja klienditeeninduskulud märkimisväärselt ning nende sidumine tootmise omahinnaga võib moonutada tegelikku tootmiskulu ja anda juhtimisotsuste tegemiseks ebatäpse sisendi.

Omahinnainfo tõhusama kasutamise perspektiivist on oluline jätkata digitaliseerimise arendamist ning siduda see süsteemsema omahinna kontrolliga. Täpsem ja operatiivsem andmekogumine võimaldab võrrelda prognoositud ja tegelikke kulusid ning tuvastada kõrvalekaldeid oluliselt kiiremini. Projektitootmises aitab see parandada tulevaste projektide hinnastamist, samas kui seeriatootmises võimaldab kiiremini reageerida tootlikkuse ja kuluefektiivsuse probleemidele. Empiirilise analüüsi käigus tõid ettevõtted ise välja, et digitaliseerimine aitab neil paremini omahinnainfot koguda, siduda ja kontrollida ning seetõttu võiks selle kasutamine muutuda senisest süsteemsemaks. Lisaks loovad tänapäevased automatiseerimis- ja tehisintellektil põhinevad lahendused võimaluse teha arvestusi, mis varasemalt jäeti kõrvale liigse ajakulu või ressursipuuduse tõttu. Selliste lahenduste rakendamise eelduseks on aga kvaliteetne ja piisavalt detailne algandmestik, mille loomist toetab digitaliseeritud tootmiskeskond.

Autori hinnangul tuleks omahinnainfo kasutamist laiendada ka madalamatele juhtimistasanditele. Empiiriline analüüs näitas, et praktikas kasutatakse omahinnainfot peamiselt kõrgema juhtkonna tasandil, kuigi kõrvalekalded tekivad sageli tootmisprotsessi igapäevases juhtimises. Kui tootmismeistrid ja vahetud juhid omaksid paremat ülevaadet prognoositud ja tegelike kulude erinevustest, oleks võimalik probleemidele kiiremini reageerida ning vähendada nende mõju ettevõtte kogukuludele. See ei tähenda, et strateegilised omahinnaga seotud otsused peaksid liikuma kõrgemalt juhtimistasandilt madalamale, vaid pigem seda, et operatiivsete kulude juhtimise vastutus võiks olla selgemalt jagatud ka vahetute juhtimistasanditega. Kuigi etteantud mõõdikute alusel juhtimine on praktikas vajalik ja efektiivne, võib autori hinnangul madalama taseme juhtide suurem kokkupuude tegelike kuluandmetega parandada nende arusaama ettevõtte majanduslikust toimimisest ning nende enda otsuste mõjust ettevõtte tulemustele.

Samas tuleb omahinna arvestuse arendamisel säilitada tasakaal täpsuse ja praktilise rakendatavuse vahel. Kõigi kulukomponentide detailne jälgimine ei ole alati majanduslikult põhjendatud ning ettevõtted peavad määratlema mõistliku detailsuse taseme. Omahinnasüsteemi eesmärk ei peaks olema võimalikult suure hulga andmete kogumine, vaid sellise informatsiooni loomine, mis toetab teadlikumaid ja majanduslikult põhjendatud juhtimisotsuseid.

Kokkuvõte

Käesoleva magistritöö eesmärk oli selgitada omahinna kujunemist ning selle kasutamist juhtimisotsustes mööblitööstusettevõtetes, keskendudes eelkõige omahinna komponentide mõjutatavusele ja selle teadvustamise rollile juhtimispraktikas. Töö lähtus probleemipüstitusest, mille kohaselt omahinda käsitletakse praktikas sageli kui arvestuslikku tulemust, samas kui selle tegelik potentsiaal juhtimisvahendina jääb osaliselt kasutamata. Sellest tulenevalt oli töö keskne fookus mõista, kuidas ettevõtte omahinda sisuliselt tajuvad, milliseid komponente nad peavad mõjutatavaks ning kuidas see teadlikkus kajastub juhtimisotsustes.

Teoreetilises osas käsitleti omahinda juhtimisarvestuse kontekstis ning toodi esile, et omahinna arvestus ei ole pelgalt kulude mõõtmise instrument, vaid oluline osa juhtimissüsteemist, mis toetab planeerimist, kontrolli ja strateegilist juhtimist. Teooria rõhutab, et kulusüsteemide ülesehitus ja kasutamine sõltuvad ettevõtte kontekstist ning puudub universaalne lahendus, mis sobiks kõikidele organisatsioonidele. Käesoleva töö teoreetilises raamistikus käsitleti peamiste konteksti mõjutavate teguritena ettevõtte tootmistüüpi, positsiooni väärtusahelas ning sellest tulenevat kulustruktuuri, kuna need mõjutavad otseselt omahinna kujunemise loogikat, erinevate kulukomponentide osakaalu ning nende mõjutatavust. Töö keskseks käsitluseks oli ka omahinna komponentide mõjutatavuse analüüs ning selle mõju juhtimisotsustele. Varasemad uuringud on toonud esile, et juhtimisarvestuse info väärtus ei sõltu üksnes süsteemi olemasolust, vaid ka juhtkonna valmisolekust seda otsustusprotsessis rakendada. Käesolevas töös käsitleti omahinnainfo kasutamist eelkõige hinnastamise, tootmise planeerimise, tellimuste valiku, investeerimisotsuste ning tootmise efektiivsusega seotud otsuste kontekstis. Selline käsitlus loob aluse arusaamale, et omahinna roll ettevõttes ei ole staatiline, vaid kujuneb organisatsioonisiselt ning on tihedalt seotud ettevõtte juhtimispraktikatega.

Empiiriline analüüs näitas, et omahinna kujunemine mööblitööstusettevõtetes on tugevalt kontekstipõhine ning sõltub eelkõige tootmistüübist ja ärimudelist. Kuigi kõigis ettevõtetes koosneb omahind sarnastest komponentidest – materjal, tööjõud ja kaudkulud –, erineb nende osakaal ja tähendus märkimisväärselt. Seeriatootmise puhul on keskne roll materjalikulul ning tootmise efektiivsus saavutatakse läbi mahu ja standardiseerimise. Projektipõhises tootmises kujuneb aga määravaks tööjõukulu ning konkreetse tellimuse töömaht, mis teeb omahinna oluliselt muutlikumaks ja raskemini prognoositavaks. Sellest

tulenevalt saab järeldada, et omahinna kujunemine ei allu ühtsele loogikale, vaid peegeldab ettevõtte tegevusmudelit ja väärtusloomet.

Töö keskne fookus – omahinna komponentide mõjutatavus – leidis empiirilises analüüsis selge kinnituse kui üks olulisemaid tegureid, mis määrab omahinna rolli juhtimises. Analüüsitud ettevõtetes eristus selgelt arusaam, et kõik omahinna komponendid ei ole võrdselt mõjutatavad. Materjalikulu käsitletakse valdavalt kui välistingimustest sõltuvat komponenti, mille kujunemist määravad turuhinnad, tarneaahelad ja globaalne nõudlus-pakkumine. Seetõttu nähakse selle mõjutamise võimalusi piiratutena ning juhtimisotsustes keskendutakse pigem kohanemisele kui otsesele mõjutamisele.

Vastupidiselt materjalikulule peeti tööjõukulu ettevõtetes oluliselt enam mõjutatavaks kulukomponendiks. Empiiriline analüüs näitas, et ettevõtted näevad võimalusi omahinna mõjutamisel eelkõige tootmisprotsesside optimeerimise, töökorralduse parandamise ning tootlikkuse suurendamise kaudu. Kuigi tööaja mõõtmine oli kõigis uuritud ettevõtetes mingil kujul olemas, ilmnedid probleemid tööaja täpses sisulises määratlemises ning selles, millised tegevused otseselt väärtust loovad. See viitab sellele, et tööjõukulu mõjutamine ei toimu praktikas üksnes töötasude muutmise kaudu, vaid eelkõige läbi protsesside efektiivsema juhtimise.

Üldkulude puhul sõltub mõjutatavus suuresti juhtkonna pikaajalisematest otsustest ning valitud jaotusloogikast. Empiiriline analüüs näitas, et ettevõtted kasutavad üldkulude jaotamisel valdavalt ajapõhiseid lähenemisi, kuid nende täpsus sõltub otseselt tootmisvõimsuse kasutusest, seadmete koormatusest ning tooteportfelli struktuurist. Mitmes ettevõttes toodi välja, et muutused tooteportfellis võivad oluliselt mõjutada üldkulude katmist ning seeläbi toodete tegelikku kasumlikkust. Lisaks mõjutavad üldkulude taset juhtkonna otsused investeeringute, tootmisvõimekuse kujundamise ning allhanke kasutamise osas, mistõttu on nende roll tihedalt seotud ettevõtte pikaajalise strateegilise arenguga.

Omahinnainfo kasutamine juhtimisotsustes osutus samuti kontekstipõhiseks. Analüüs näitas, et omahinda kasutatakse laialdaselt operatiivsete otsuste tegemisel, näiteks hinnakujunduses, tootmise planeerimisel ja tellimuste valikul. Samas ei ole omahind enamasti ainus otsustuskriteerium. Eriti selgelt ilmneb see ettevõtetes, mis tegutsevad tugeva konkurentsiga turgudel või väärtusahelas allhankijana, kus hinnad kujunevad turu poolt ning ettevõtte roll on kohandada oma kulustruktuur vastavalt etteantud tingimustele. Sellises

olukorras muutub omahind pigem sisemiseks kontrollivahendiks kui otseseks hinnakujunduse aluseks.

Juhtimisotsuste seisukohalt osutus määravaks just omahinna komponentide mõjutatavuse teadvustamine. Ettevõtted, kus eristatakse selgelt mõjutatavaid ja mittemõjutatavaid kulusid, suudavad suunata oma tähelepanu ja ressursid realistlikult nendele valdkondadele, kus on võimalik saavutada muutusi. See väljendub eelkõige tootmise efektiivsuse parandamises, protsesside optimeerimises ja strateegiliste otsuste teadlikumas tegemises. Selline lähenemine aitab vältida olukordi, kus juhtimisotsused põhinevad eeldusel, et kõiki kulusid on võimalik kontrollida, ning toetab seeläbi paremat ressursside kasutust.

Lisaks ilmnes, et ettevõtted ei kasuta omahinna arvestamisel ühte kindlat meetodit, vaid rakendavad erinevaid lähenemisi kombineeritult. See kinnitab teoreetilist seisukohta, et juhtimisarvestuse süsteemid kujunevad vastavalt ettevõtte vajadustele ning nende eesmärk on eelkõige toetada praktilist otsustamist. Selline paindlikkus võimaldab ettevõtetel kohandada oma kulusüsteeme vastavalt muutuvatele tingimustele ning kasutada omahinna infot viisil, mis on nende tegevuse jaoks kõige asjakohasem.

Kokkuvõttes võib järeldada, et omahind mööblitööstusettevõtetes on mitmetasandiline ja kontekstipõhine nähtus, mille tähendus ulatub oluliselt kaugemale pelgast kulude arvestamisest. Omahinna kujunemine sõltub tootmistüübist ja ärimudelist, selle komponendid ei ole võrdselt mõjutatavad ning selle kasutamine juhtimisotsustes varieerub sõltuvalt ettevõtte turupositsioonist ja juhtkonna teadlikkusest. Kõige olulisem järeldus on, et omahinna komponentide mõjutatavuse teadvustamine on otseselt seotud juhtimisotsuste kvaliteediga ning loob eelduse teadlikumaks ja efektiivsemaks ettevõtte juhtimiseks.

Käesoleva töö tulemuste tõlgendamisel tuleb arvestada ka uuringu piirangutega. Empiiriline analüüs põhines piiratud arvul intervjuudel viie mööblitööstusettevõttega, mistõttu ei ole võimalik teha üldistusi kogu sektori kohta. Lisaks tugines analüüs peamiselt intervjuueeritavate hinnangutele ja kirjeldustele, kuna ettevõtted käsitlesid detailseid omahinnaandmeid äriliselt tundliku informatsioonina ega olnud valmis neid avaldama. Kuigi reaalsed kuluandmed ei oleks käesoleva töö eesmärki arvestades olnud üksinda piisavad, võiks nende kaasamine tulevikus pakkuda täiendavat võrdlusemomenti ning analüütilist lisandväärtust juhul, kui leitakse metoodiliselt sobiv viis erinevate ettevõtete kulustruktuuride võrreldavaks käsitlemiseks.

Samuti tuleb arvestada, et käesoleva uuringu läbiviimist toetas ettevõtete valmisolek jagada tundlikku informatsiooni suhteliselt avatult, millele aitas kaasa autori varasem kokkupuude valdkonnaga ning usalduslik suhtlus uuritavate ettevõtetega. Sarnaste uuringute läbiviimine võib osutuda keerulisemaks olukorras, kus ettevõtted ei ole valmis oma sisemisi protsesse ja hinnastamisloogikat samal määral avama.

Edasistes uuringutes võiks laiendada valimit erineva suuruse ja spetsialiseerumisega mööblitootmisettevõtetele ning analüüsida detailsemalt üksikuid omahinna komponente, näiteks tööjõukulu, üldkulude jaotamise loogikat või materjalikulu reaalselt mõjutatavust. Tulevane uurimistöö võiks keskenduda pikemaajalisele vaatlusele, kus analüüsitakse, kuidas ettevõtete omahinna kujunemine ja juhtimisotsused muutuvad pärast konkreetsete arendusmeetmete rakendamist. Näiteks oleks võimalik uurida, kuidas digitaliseerimise arendamine, tööaja detailsem mõõtmine või üldkulude jaotamise loogika muutmine mõjutavad tegelikku kulustruktuuri, tootmise efektiivsust ning ettevõtte juhtimisotsuseid pikema perioodi jooksul.

Kasutatud kirjandus

1. Begum, F., & Rahman, M. M. (2025). Management accounting practices towards financial performance in manufacturing companies, Bangladesh: Mediating role of rationalized managerial decisions. *Social Sciences & Humanities Open*, 12, 102138.
2. Chen, C. X., Lill, J. B., & Lucianetti, L. (2023). Performance measurement system diversity and product innovation: Evidence from longitudinal survey data. *Accounting, Organizations and Society*, 111, 101480.
3. Creswell, J. W. (2014). *Research design: Qualitative, quantitative, and mixed methods approaches* (4th ed.). Sage Publications.
4. Demartini, M. C., & Otley, D. (2020). Beyond the system vs. package dualism in performance management systems design: A loose coupling approach. *Accounting, Organizations and Society*, 86, 101072.
5. Denzin, N. K. (1978). *The research act: A theoretical introduction to sociological methods* (2nd ed.). McGraw-Hill.
6. Drury, C. (2018). *Management and cost accounting* (10th ed.). Cengage Learning.
7. Gottlieb, U., Hansson, H., & Johed, G. (2021). Institutionalised management accounting and control in farm businesses. *Scandinavian Journal of Management*, 37(2), 101153.
8. Hadid, W., & Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Management Accounting Research*, 50, 100725.
9. Hadid, W., & Hamdan, M. (2022). Factors influencing cost system design in manufacturing firms: evidence from product costing practices [kontrolli täpne pealkiri artikli esilehelt üle]. *The British Accounting Review*, 54, 101037.
10. Haldma, T., & Karu, S. (1999). Kuluarvestuse süsteemi loomine ettevõttes. *Rafiko & AT Audiko*.
11. Haldma, T., & Lääts, K. (2002). Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies (No. 13). University of Tartu.
12. Horngren, C. T., Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2012). *Cost accounting: A managerial emphasis* (14th ed.). Pearson Education Limited.
13. Kabral, H.-E. (2003). *Tootmiskorraldus* (3., täiendatud trükk). TTÜ Kirjastus.

14. Kaplan, R. S., & Atkinson, A. A. (1989). Advanced management accounting (2nd ed.). Prentice Hall.
15. Kaplan, R. S., & Cooper, R. (2002). Kulu ja tulemus: Integreeritud kulusüsteemide kasutamine kasumlikkuse ja tulemuslikkuse juhtimiseks. Fontese Kirjastus.
16. Massicotte, S., & Henri, J.-F. (2021). The use of management control systems and their impact on performance: A configurational approach. *Management Accounting Research*, 50, 100715.
17. Mudambi, R. (2008). Location, control and innovation in knowledge-intensive industries. *Journal of Economic Geography*, 8(5), 699–725.
<https://doi.org/10.1093/jeg/lbn024>
18. Pedroso, E., & Gomes, C. F. (2024). Disentangling the effects of top management on management accounting systems utilization. *International Journal of Accounting Information Systems*, 53, 100678.
19. Porter, M. E. (1985). Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance. Free Press.
20. Rünkla, J. (1997). Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused. Külim.
21. Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2019). Research methods for business students (8th ed.). Pearson.
22. Shih, S. (1992). Empowering technology—making your life easier. Acer's Report. Acer.
23. Van der Hauwaert, E., Hoozée, S., Maussen, S., & Bruggeman, W. (2022). The impact of enabling performance measurement on managers' autonomous work motivation and performance. *Management Accounting Research*, 55, 100780.
24. Vollmann, T. E., Berry, W. L., Whybark, D. C., & Jacobs, F. R. (2005). Manufacturing planning and control systems for supply chain management (5th ed.). McGraw-Hill.
25. Yin, R. K. (2003). Case study research: Design and methods (3rd ed.). Sage Publications.
26. Özçalıcı, M., Gurler, H. E., Kaya, A., Pamucar, D., Karyağdı, N. G., & Cığır, A. (2025). Strategic cost allocation with value stream costing: Data-driven decision analysis in textile manufacturing. *Journal of Industrial Information Integration*, 47, 100906.

Lisad

LISA 1. Intervjuu küsimused

Lisatud on intervjuu põhiküsimused nende ettevalmistamise järjekorras. Vestlused ei kujunenud täpselt sellises vormis, kuna erinevate ettevõtetega toimusid intervjuud erineva loogika alusel. Näiteks mõne ettevõtte puhul alustati rohkem ettevõtte üldisest tutvustusest, samas kui ettevõtte D intervjuu algas kohe detailse hinnakujunduse ja turusituatsiooni analüüsiga.

1. Kas ettevõtte on Eesti kapitalil ning kas omanikud on ise igapäevase juhtimise juures?
2. Mis on ettevõtte põhitegevusala ja kuidas positsioneerite ennast kogu väärtusahelas?
3. Kas ettevõtte põhiturg on eksport või siseturg?
4. Kuidas on ettevõtte jõudnud selle tegevusvaldkonnani?
5. Kas ettevõttel on plaanis oma tegevussuundi muuta või laiendada ning miks?
6. Mis on teie (intervjueeritava) roll ettevõttes?
7. Kuidas teete juhtimisotsuseid? Milliste kanalite kaudu jõuab teieni vajalik informatsioon?
8. Millistel hetkedel sekkute madalama taseme juhtide töösse?
9. Kuidas toimub ettevõttes omahinna arvutamine?
10. Kas omahind on müügihinna kujundamise aluseks või on pigem turuhind ette antud ning proovite leida viise selle saavutamiseks?
11. Kas nende vahel on suured erinevused? Kui suured?
12. Millised on omahinna kõige suuremad komponendid?
13. Kuidas kajastuvad erinevad kulud (energia, üldkulud, tööjõukulud jne) omahinnas?
14. Kuidas tekivad investeerimisotsused ning kas need on kuidagi seotud omahinnaga?
15. Kui detailselt omahinna arvestust tehakse?
16. Kas uutele turgudele sisenemisel on hinnaarvestusel mingeid eripärasid? Kui jah, siis milliseid?
17. Kui palju kasutatakse igapäevases juhtimises omahinna infot ja kes seda kasutab?
18. Kas omahind peaks olema rohkem seotud juhtimisotsuste tegemisega ning kuidas?
19. Kas praeguses omahinna arvestuses on puudusi, mida teie hinnangul võiks teisiti teha?
20. Kas on midagi, mida peaksin oma töös kindlasti välja tooma või rõhutama?

Summary

Formation, controllability and use of product cost in managerial decision-making in furniture manufacturing companies.

Product cost is an important source of information in managerial decision-making, supporting pricing decisions, profitability analysis, production planning and broader strategic choices. Although product cost is often approached as a technical accounting measure, its practical usefulness depends on how costs are defined, allocated and interpreted within a specific organisational context. Different costing approaches may produce different results, and the practical use of cost information is often influenced by production processes, business models, market conditions and managerial capabilities. In furniture manufacturing companies, where production may vary between standardised serial production and customer-specific solutions, these challenges become particularly relevant.

The research problem of this master's thesis stems from the fact that product cost is frequently treated as a static financial indicator, while less attention is paid to the extent to which its individual components can be influenced by management and how cost information is actually used in managerial decision-making. The aim of the thesis is to analyse how product cost is formed in furniture manufacturing companies, identify which cost components are controllable by management, and examine how product cost information is used in managerial decision-making.

To achieve this aim, the thesis first provides a theoretical overview of product cost concepts, cost classification principles, cost allocation methods and the role of cost information in managerial decision-making. The theoretical framework also examines the distinction between controllable and non-controllable cost components and highlights the limitations of relying solely on product cost information in managerial decisions. Based on the theoretical framework, an empirical study was designed to analyse how these issues appear in practice.

The empirical study is based on a qualitative multiple-case study approach. Data were collected through semi-structured interviews with representatives of four furniture manufacturing companies operating with different production models and business logics. As detailed cost data were considered commercially sensitive, the study focuses on understanding the logic of cost formation rather than analysing confidential numerical

information. The collected data were analysed using thematic analysis to identify recurring patterns, differences between companies and key managerial challenges.

The results show that product cost formation is influenced by both internal and external factors. Raw material prices, supplier conditions and market developments were often perceived as difficult to influence, while labour productivity, production planning, process efficiency, product design and operational decisions were identified as areas where management has greater influence. The findings also demonstrate that product cost is not always the primary determinant in pricing decisions, as companies must simultaneously consider market competition, customer expectations and long-term strategic objectives.

The study concludes that a better understanding of product cost structure and the controllability of cost components improves managerial decision-making quality and enables more effective operational and strategic decisions in furniture manufacturing companies.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Erkki Naaris, annan Tartu Ülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) minu loodud teose, Omahinna kujunemine, mõjutatavus ja kasutamine mööblitööstusettevõtete juhtimisotsustes;

mille juhendaja on PhD Kertu Lääts, reprodutseerimiseks eesmärgiga seda säilitada, sealhulgas lisada Tartu Ülikooli digitaalarhiivi kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni;

annan Tartu Ülikoolile loa teha punktis 1 nimetatud teos üldsusele kättesaadavaks Tartu Ülikooli veebikeskkonna, sealhulgas digitaalarhiivi kaudu Creative Commons'i litsentsiga CC BY NC ND 4.0, mis lubab autorile viidates teost reprodutseerida, levitada ja üldsusele suunata ning keelab luua tuletatud teost ja kasutada teost ärieesmärgil, kuni autoriõiguse kehtivuse lõppemiseni;

olen teadlik, et punktides 1 ja 2 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile;

kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei riku ma teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse õigusaktidest tulenevaid õigusi.

Erkki Naaris

19.05.2026