

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Aljona Burkina

VARUDE ARVESTUSE MEETODITE KASUTAMINE

EESTIS

Bakalaureusetöö

Juhendaja: dotsent Natalja Gurvitš

Tallinn 2015

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Aljona Burkina

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 123402TABB

Üliõpilase e-posti aadress: aljona.burkina@bk.ru

Juhendaja dotsent Natalja Gurvitš:

Töö vastab bakalaureusetööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. VARUD	7
1.1. Terminoloogia.....	7
1.2. Varude arvestuse süsteem	8
1.3. Varude arvestuse meetodid	10
1.3.1. Põhjus, miks IFRS ei luba LIFO meetodit kasutada	10
1.3.2. LIFO meetodi kasutamine US GAAP-i järgi	11
1.3.3. Varude kulupõhiste arvestusmeetodite rakendamine.....	13
1.4. Venus C. Ibarra uuring.....	15
1.5. Muud huvitavad uuringud.....	21
2. EMPIIRILINE UURING.....	26
3. TULEMUSED JA ARUTELU	27
VIIDATUD ALLIKAD	38
KOKKUVÕTE	40
SUMMARY	42
LISAD.....	44
Lisa 1. Küsimustik	44
Lisa 2. Rahvusvaheliste standardite võrdlus.....	48
LISA 3. Küsimustiku vastajate tööstaaž	49
Lisa 4. Küsimustiku vastajate haridustase	49
Lisa 5. Küsimustiku vastajate vanus.....	50

ABSTRAKT

Varud on inimressursid, rahalised vahendid, energia, seadmed ja toormaterjal, varud on ka üksikdetailid ja valmistooted ning vahepeelses staadiumis olev lõpetamata toodang. Varude süsteemse käsitletu tingib vajadus teada, mida ja kui palju on ning peaks olema. Varude arvestuseks kasutatakse erinevaid kulupõhiseid arvestusmeetodeid: FIFO, LIFO, kaalutud keskmine jne.

Käesoleva bakalaureusetöö eesmärgiks on empiirilise uuringu käigus saadud ankeetküsitluse andmete põhjal välja selgitada varude arvestuse meetodite kasutamine Eestis, nende tähendus ja see, mille poolest need üksteisest erinevad ning antud teema kohta peamisi järeldusi teha.

Töö tulemustest lähtuvalt saab järeldada järgnevat:

1. Tavaliselt inventeeritakse tooteid kord kvartalis või kaks korda aastas, lähtudes IFRS-i reeglitest. Mõned ettevõtted kasutavad varude arvestuseks raamatupidamisprogrammi. Kõige populaarsem on 1C-nimeline tarkvara. Leiti ka, et lisaks raamatupidamisosakonnale kasutasid toodete inveteerimisest saadud andmeid paljud teised osakonnad ja eriti juhatus;
2. Kõige kasutatavam meetod Eestis on FIFO;
3. FIFO meetod on kõige efektiivsem;
4. FIFO ja individuaalmaksumuse meetodid on Eestis eri majandusolukordades kõige kasulikumad.

Kokkuvõtteks võib öelda, et autori arvates püstitatud eesmärk küll saavutati, ent võttes arvesse seda, et Eestis on registreeritud rohkem kui 100 000 aktiivset ja mitteaktiivset ettevõtet ja küsimustikule vastasid ainult 54 organisatsiooni esindajat, ei saa konkreetseid väiteid esitada.

Võtmesõnad: FIFO, LIFO, kaalutud keskmine, vara, küsimustik.

SISSEJUHATUS

Bakalaureusetöö teema valikul lähtus autor kõigepealt isiklikust töökogemusest toodete inventeerimisel.

Antud teema on alati väga aktuaalne, kuna varude arvestuse süsteem on paljude ettevõtete igapäevase tegevuse üks osa, tänu millele ettevõtte kontrollib varude lõppjääki ja jälgib, kui palju teatud perioodi jooksul osteti või müüdi.

Varud moodustavad märkimisväärse osa ettevõtte varadest, ulatudes tootmisettevõtetes enamasti üle 20% ning jae- ja hulgikaubandusfirmades üle 50% ettevõtte varadest. Uuringute käigus on kindlaks tehtud, et suur osa ettevõtetest omab 25–40% rohkem varusid kui oleks vaja nende tegutsemiseks.

Kõike eeltoodut arvestades seati käesoleva lõputöö eesmärgiks selgitada välja, kuidas varude arvestuse meetodeid Eestis kasutatakse.

Õigest kulupõhise arvestusmeetodi valikust sõltub ettevõtte puhaskasum. Valiku tegemisel tuleb arvestada organisatsiooni põhitegevusala ja riigi majandusolukorraga. Lõputöö esimeses ja kolmandas osas selgitakse mainitud teema põhjalikumalt.

Bakalaureusetöö käigus analüüsiti kolme meetodit: FIFO, LIFO ja kaalutud keskmine.

IFRS-i *juhendite* kohaselt määratakse varude soetusmaksumus kindlaks, kasutades lihtjärjekorra (FIFO) või kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemit. Majandusüksus kasutab kõigi samalaadsete ja üksuses sama kasutusega varude suhtes sama soetusmaksumuse arvestusvalemit.

Sel põhjusel, et IFRS ei luba kasutada LIFO meetodit, tekkis autoril huvi küsida teemakohast arvamust inimestelt, kes meetodiga varem oma igapäevatöös kokku on puutunud.

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 4 "Varud" võimaldab varu hindamisel kasutada kolme meetodit:

1. individuaalmaksumuse meetod;
2. kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod;
3. FIFO meetod (first-in, first-out ehk esimesena sisse, esimesena välja).

Individuaalmaksumuse meetodi korral ei ole konkreetse varuobjekti soetusmaksumuse määramine suurte koguste ja laia nomenklatuuri korral kuigi lihtne. Suure töömahukuse tõttu on see ebapraktiline, seetõttu on enamlevinud kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod.

Tulenevalt töö eesmärgist püstitati järgmised lõputöö ülesanded:

1. Esitada teoreetilisi andmeid, mis puuduvad varusid ja nende arvestuse meetodeid;
2. Kirjeldada empirilise uuringu läbiviimist;
3. Analüüsida küsimustiku täitmisel saadud vastuseid;
4. Selgitada välja iga meetodi plussid ja miinused;

Määratleti järgmised uurimisküsimused:

1. Kuidas toimub toodete inventeerimine eri ettevõttes?
2. Millist arvestusmeetodit kasutatakse Eestis kõige enam?
3. Millist meetodit ettevõtted eelistavad ja miks?
4. Milline meetod on kõige efektiivsem?
5. Milline meetod on praeguses Eesti majandusolukorras kõige efektiivsem?

Antud küsimustele vastuste saamiseks kasutati mitmesuguseid kohalikke ja rahvusvahelisi teadus- ja õigusartikleid ning raamatuid.

Lisaks sellele koostati andmete kogumiseks küsimustik, millele vastas 54 inimest. Ankeetküsitlus korraldati perioodil 13.–26. aprill 2015. a.

Vastajaid leiti mitmete raamatupidajate foorumite (näiteks rmp.ee) ja Facebook'i kaudu, kus jagati palvet uuringus osaleda. Osa ankeetidest saadeti elektronpostiaadressidele. Küsimustiku vastuseid analüüsiti Exceli programmis.

Enne küsimustiku analüüsi antakse ettekujutus sellest, mis on varud, missugused arvestussüsteemid ja -meetodid on olemas ning mida need tähendavad. Seejärel kirjeldatakse erinevaid varude arvestuse meetodeid puudutavaid uuringuid.

1. VARUD

Lõputöö esimeses osas räägitakse kõigepealt varudest, nende otstarbest, varude arvestussüsteemidest ja lõpuks veel FIFO, LIFO ja kaalutud keskmise arvestusmeetoditest, nende rakendamisest ja tehtud uuringutest.

1.1. Terminoloogia

Alapeatükis "Terminaloogia" on toodud varudega seotud mõisted, kasutatades erinevaid rahvusvahelisi standardeid ja Eesti Vabariigi seadusi (RMP¹, RTJ², IFRS³ ja SME IFRS⁴).

Juhend RTJ 4 lähtub SME IFRS-i peatükist 13 "Varud". RTJ 4 kolmas peatükis defineeritakse varusid järgmiselt:

Varud on vara (RTJ 4):

- a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- b) mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- c) materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Soetusmaksumus on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üle antud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (RTJ 4)

Netorealiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks. (RTJ 4)

¹ RMP – raamatupidamise seadus.

² RTJ – raamatupidamise toimikond.

³ IFRS – Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu.

⁴ SME IFRS - Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard

IFRS-i käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Varud on vara (IFRS 13):

- a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;
- b) mida parajasti toodetakse niisuguse müügi eesmärgil või
- c) mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Netorealiseerimisväärtus on tavapärasel äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.

Õiglase väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus. (IFRS 13)

Eesti Vabariigi raamatupidamise seaduses on olemas ainult üks mõiste, mis on seotud selle lõputöö teemaga: **vara** – raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav asi või õigus (RPS).

Eeltoodut arvestades koostati tabel (vt lisa 2), milles on näha, kuidas eri allikate mõisted erinevad või sarnanevad.

Sel põhjusel, et RMP seadus ei sätesta netorealiseerimisväärtuse ja õiglase väärtuse olemusest, saab neid mõisteid võrrelda ainult kolme standardi puhul.

Lisast 2 saab järeldada, et RTJ/SME IFRS-i ja IFRS-i pakutud mõisted erinevad. Paljud kohad on küll kirjas teistmoodi. Eriti seda saab märgata õiglase väärtuse definitsiooni puhul. RTJ/SME IFRS defineerib, et see on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, aga IFRS nimetab seda omalt poolt hinnana.

1.2. Varude arvestuse süsteem

Varude **pideva arvestuse** puhul toimub arvestus kõigi sissetulekute ja väljaminekute üksikasjalise registreerimise teel. Selle tõttu on kogu arvestusperioodi jooksul teada olemasoleva varu ja realiseeritud varude soetusmaksumus ja struktuur. Moodsa arvutustehnika kasutamist eeldav varude pidev arvestussüsteem viib juhtimiskulude vähenemisele, vastuvõetavate juhtimisotsuste kvaliteedi paranemisele ja süsteemse kontrolli kehtestamisele materiaalse vara üle.

Varude **perioodilise arvestuse** süsteemi puhul ei kajastata kauba soetus- ja realiseerimistinguid jooksvalt. Selle süsteemi puhul on varude seis perioodi alguse tasemel aruandeperioodi lõpuni, mil inventeeritakse tegelik kaubajääk ning tehakse kindlaks lõppvaru ja määratakse realiseeritud varude soetusmaksumus valemiga algvaru + sissetulek - lõppvaru. Perioodilise süsteemi miinuseks on üksikasjaliku informatsiooni puudumine varu koostise kohta antud momendil, mis ei võimalda operatiivselt kontrollida varude puudumist või olemasolekut ja varudesse paigutatud rahalisi vahendeid. (Rita Tsarjov 2007)

Tabelis 1 on toodud pideva ja perioodilise süsteemi omadused, mis näitavad, mille poolest antud süsteemid erinevad.

Tabel 1. Pideva ja perioodilise süsteemi võrdlus

Pidevsüsteem	Perioodiline süsteem
Jooksev arvestus nii ostude kui ka müükide osas.	Jooksev arvestus puudub.
Varude laoseisu inventeeritakse üks kord aastas.	Varude laoseisu inventeeritakse vähemalt üks kord aastas.
Kasutatakse esmajoonel kallite kaupade puhul, kuid viimasel ajal üldse kõigi kaupade puhul.	Kasutatakse odavate kaupade puhul.
Kasutatakse eeskätt suurfirmades.	Kasutatakse väikefirmades.

ALLIKAS: (L. Alver, J. Alver, Reinberg)

Pidevsüsteem sobib rohkem suurtele ettevõtetele, kus on jooksev arvestus tuhande toodete olemasolu tõttu, mis toimub nii ostude kui ka müükide osas. Süsteemi kasutatakse hinnaliste kaupade korral, mille puhul on ühiku kaotamine tuntav (Rita Tsarjov 2007).

Võrreldes varude pidevsüsteemiga, perioodiline süsteem kasutatakse väikefirmades suhteliselt odavate kaupade müügil. Jooksev arvestus puudub.

1.3. Varude arvestuse meetodid

FIFO (first-in, first-out) meetodi rakendamisel eeldatakse, et tooteid müüakse (või kasutatakse) nende soetamise järjekorras (st esmalt kantakse kulusse algjäák, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne). FIFO meetodi rakendamisel kajastatakse varude lõppjäáki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses. (RTJ 4)

Sarnased, kuid erinevate hindadega soetatud vara väljastatakse kronoloogilises ehk ostujärjekorras. Kui sellest varu väljastamise järjekorrast kinni peetakse, jäävad lõppvarusse viimasena soetatud varauhikud. Et see arvestus on süstemne (toimub loogiliselt sissetulekute kronoloogilises järjekorras), on varu hindamise tulemus perioodilise ja pideva FIFO meetodi puhul identne. (Varud 2011, 11)

Rahvusvahelises arvestuspraktikas on kasutusel ka LIFO meetod (last-in, first out, viimasena sisse, esimesena välja).

LIFO meetodi alusloogika on FIFO meetodi omale vastupidine. Oletakse, et esimesena müüakse ära viimasena sissetulnud kaup. LIFO meetodi eeldus ühtib kaupade reaalse (füüsilise) liikumisega küllaltki harva. Varu lõppjäági maksumuse arvutamisel lähtutakse esimesena soetatud kaupade maksumusest.

RTJ 4 ei näe ette LIFO meetodi rakendamist Eesti arvestuspraktikas.

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod on kompromiss LIFO ja FIFO meetodite vahel. Selle rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäági soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. Kaalutud keskmist võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel või üks kord iga teatud perioodi (nt nädal või kuu) lõpul. Kaalutud keskmise arvutamise kord ja sagedus sätestatakse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas. (RTJ 4)

LIFO meetodi kasutamine on keelatud nii Eestis kui ka paljudes teistes riikides. Allpeatükis 1.3.1. selgitakse, miks seda ei tohi kasutada.

1.3.1. Põhjus, miks IFRS ei luba LIFO meetodit kasutada

Pärast IAS 2 redigeerimist 2003. aastal otsustati LIFO meetodi kasutamine varude hindamisel keelata. See oli reaktsiooniks IFRS-i otsusele keskenduda edaspidi kasumiaruande asemel bilansiaruandele. Kui kasumiaruande lähenemine keskendub perioodi lõpu

summadele, siis bilansi lähenemine keskendub igapäevasele kontosaldole. Selgituseks: kui US GAAP⁵ kasutab mõistet "kasumiaruanne", siis IFRS kasutab mõistet "kasumi kohta, koostatud aruanne" („income statement“ versus „statement of income“), kui US GAAP kasutab mõistet "bilanss", siis IFRS nimetab seda "finantsseisundi aruandeks" („balance sheet“ versus „statement of financial position“). Vaatamata sellele, et need 2 aruannet erinevad teineteisest veidi nii vormi kui sisu poolest, sisaldavad need nii GAAP-i kui IFRS-i keeles sama informatsiooni.

Bilansi lähenemisviis eeldab, et finantsseisundi summad esitavad kõige tõepärasemat infot. Seega peab mainitud lähenemine oluliseks hetke turutingimusi bilansi, mitte kasumiaruande seisukohalt. Kuna LIFO meetodi korral kajastatakse müüdud kauba kuluna kõiki hiljuti ostetud varasid, võib sellest järeldada, et ülejäänud varud koosnevad vanematest ostudest. Seda peetakse IFRS-i standardite järgi vananenud infoks, mis ei ole finantsaruandluse jaoks oluline. Seega kandis IASB LIFO meetodi maha. (Reineking, Chamberlain, Rudolph, Smith 2013, 23)

Vaatamata sellele paljud ettevõtted jätkuvalt kasutavad LIFO meetodit. Alapeatükis 1.3.2. on toodud miinused, mis ilmuvad teisele kulupõhisele arvestusmeetodile üleminekul.

1.3.2. LIFO meetodi kasutamine US GAAP-i järgi

Peatükis 1.3.1. kirjeldati, et ei ole bilansile keskendunud ettevõtetel lubatud LIFO meetodit kasutada, kuna see moonutab turutingimusi ja uusimat informatsiooni. Paljud US GAAP-ist lähtuvad ettevõtted on aga keskendunud kasumiaruandele ja selline lähenemine võimaldab neil LIFO meetodit kasutada.

LIFO meetodit kritiseeriti juba 1940. aastal, kui George R. Husband kaebas *Raamatupidamise Ülevaate* artiklis, et LIFO meetod tähendab manipuleerimist tuludega ja tõe moonutamist. Erinevalt sellest märkis Harold Williams (SEC-i esimees) 40 aastat hiljem, et LIFO on inflatsiooni tingimustes parim meetod majandusliku reaalsuse esitamiseks. Tema arvates oli LIFO kõige eelistatavam meetod nii maksustamisel kui finantsaruandluses. (Reineking, Chamberlain, Rudolph, Smith 2013, 23)

Konvergenksi puhul on olemas võimalus, et LIFO aktsepteeritava varude hindamise meetodina kaob. IASB-il on selles küsimuses oma seisukoht ja FASB teatas, et kui hakkame

⁵ GAAP – rahvusvaheliselt üldtunnustatud printsiibid

kasutama IFRS-i, ei ole LIFO meetodit enam võimalik kasutada. Ometi arutlevad paljud poliitikud potentsiaalse erandi ehk loa üle kasutada LIFO meetodit maksustamisel. Kõigist võimalikest maksude tagajärgedest üleminekul US GAAP-ilt IFRS-ile on olulisim LIFO kõrvaldamine. LIFO kõrvaldamisel tekib pajudele ettevõtetele oluliselt suurem kasum ja seega ka suurem maksukohustus.

USA rahandusministeerium tegi ettepaneku 2011. aastast LIFO meetodi kasutamine keelata. See avaldus näitab, et administratsioon jõudis järeldusele, et LIFO annab võimaluse maksude edasi lükkamiseks, mis ei ole kooskõlas seadusega.

LIFO kõrvaldamine oli üks võimalustest, mida president Barack Obama Valge Maja poolt 2011. aastal maksutulu tõstmiseks välja pakkus. 2016. aastaks planeeritav maksutulu on 72 miljardit dollarit. Valgele Majale saatsid LIFO meetodi kõrvaldamise ettepaneku nafta- ja gaasiettevõtted. Mahaarvamised nendele organisatsioonidele suurendavad nende makse hinnanguliselt 46 miljardi dollari võrra. Ometi nafta- ja gaasiettevõtted ei ole ainsad mõju avaldanud ettevõtted. Siia kuuluvad veel USA kaubanduskoda, rahvusvaheline tootjate assotsiatsioon ja rahvusvaheline iseseisvate ettevõtete föderatsioon. Mõnede organisatsioonide juhid väidavad, et üle kolmandiku riigi ettevõtetest kasutavad LIFO meetodit ja selle meetodi elimineerimine ei avalda neile märkimisväärset mõju.

Ettevõtted, mis enne töötasid LIFO meetodiga, kasutavad jätkuvalt seda meetodit, hoolimata teadmisest, et IFRS-i konvergens elimineerib seda. Nende organisatsioonide kõige suurim takistus LIFO meetodile üleminekul on maksude mõju. Ettevõtete maksukoormuse tõusu põhjustavad LIFO keelamise kõrval ka teisele meetodile üle minemise kulud ja eelmiste aastate aruannete arvestusega seotud kulud. Selleks, et maksustamisel kasutada LIFO meetodit, peab ettevõtte seda kasutama ka finantsaruandlusel. Seda nimetatakse LIFO meetodi vastavuse nõudeks. Kuna IFRS ei luba antud meetodit finantsaruandluses kasutada, sunnib meetodi mahakandmine ettevõtteid finantsaruandluses teisi meetodeid kasutama.

Ühe meetodi teiseks teisendamiseks peab organisatsioon selleks maksuameti loa hankima. Kui heakskiit on olemas, võib ettevõtte meetodi vahetamisega edasi liikuda. Finantsaruannete uue meetodiga vastavusse viimise nõue kehtib nii käesoleva aasta kui ka eelmise aasta summade puhul.

Kui LIFO meetod elimineeritakse, tuuakse tänasesse kõik ajas edasi lükatud maksukoormused. Mainitud akumulatsioon võib olla ulatuslik ja valdav nende ettevõtete puhul, mis on LIFO meetodit kasutanud paljude aastate jooksul. On spekulatsioonid, et

Ameerika Ühendriikide Kongress tahab LIFO meetodi enne üleminekut IFRS-ile kõrvaldada selleks, et saada suuremat maksutulu. (Reineking, Chamberlain, Rudolph, Smith, 2013, 24)

Organisatsiooni järsult suurenenud brutotulu üleminekul LIFO meetodilt teisele on ühekordne nähtus. USA rahandusministeerium võttis seda ettepanekut arvesse ja väitis, et sellise kasvu saab kaheksa maksustatava aastat jooksul muuta maksustatavaks tuluks. Selline kohanemine on kaks korda suurem kui praegune IFRS-i nelja-aastane reguleerimine teisteks arvestusmeetodite muutusteks. (Reineking, Chamberlain, Rudolph, Smith 2013, 25)

Lõppu saab järeldada, et üleminek LIFO-lt muule kulupõhisele arvestusmeetodile ei saa olla ilma oma miinusteta, sest hind võib aja jooksul väheneda. Kongress ja standardeid kehtestavad organid püüavad arendada viise, kuidas neid muudatusi enne LIFO kõrvaldamist leevendada.

1.3.3. Varude kulupõhiste arvestusmeetodite rakendamine

Ameerika Ühendriikide ja Euroopa ettevõtete kasutatavate varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodite osas on läbi viidud ja avaldatud palju uuringuid. Enamik neist uuringutest on tavaliselt keskendunud kahele arvestusmeetodile: FIFO-le ja LIFO-le.

Cushing ja Leclere (1992) viisid läbi uuringu, mille eesmärgiks oli kauaaegseid FIFO ja LIFO kasutajaid võrreldes välja töötada mudel, mis prognoosiks inventuurisüsteemi valikut. Uuringu käigus leiti kaheksa tegurit, mis võivad inventuuri kulusid mõjutada (Ibarra, 2008 18):

1. Hinnanguline maksusääst;
2. Varude olulisus;
3. Keskmise ülekantud maksukahjum;
4. Laoseisu varieeruvus;
5. Varude vananemine;
6. Ettevõtte suurus;
7. Ettevõtte finantsvõimendus;
8. Lühiajalise võlgnevuse kattekordaja.

Autorid uurisid kaheksa nimetatud teguri suhtes COMPUSTAT-i⁶ andmebaasi, mis sisaldab 175 FIFO-t ja 48 LIFO-t kasutatavat ettevõtet. Tulemused näitasid, et FIFO-t

⁶ COMPUSTAT – on finants-, statistiline ja turuinfo andmebaas.

kasutatavatel organisatsioonidel on võrreldes LIFO-t kasutavate organisatsioonidega madalam maksusääst, suuremad ülekantud maksukulud, suurem laoseisu varieeruvus ja finantsvõimendus ning väiksem lühiajalise võlgnevuse kattekordaja. Lisaks olevat FIFO-t kasutavad ettevõtted väiksemad ja tunnetavad rohkem varude vananemisega seotud riske. (Cushingi ja Leclere 1992, 355)

Autorid esitasid uuringus regressioonanalüüsi, mis ühendas kaheksat tegurit, et määrata ettevõtete varude arvestuse valiku eeldused. Tulemused näitasid, et hinnanguline maksusääst, varude vananemine, lühiajalise võlgnevuse kattekordaja ja ettevõtte suurus olid LIFO või FIFO arvestussüsteemi valikul õiged eeldused. Varude olulisuse muutuja oli ootamatu miinusemärgiga regressioonis. Eeldus, et ettevõtte kasutab LIFO meetodit suurema varude taseme korral, osutus valeks.

Lisaks sellele küsitleti uuringu käigus finantsjuhte, et välja selgitada nende põhjendused FIFO või LIFO meetodi kasutamisel. Küsitluse vastuste analüüs näitas, et peamiseks FIFO kasutamise põhjuseks on maksude kokkuhoid, ent välja toodi veel 6 põhjust (Ibarra 2008):

1. Tegelik füüsilise kaubavoo peegeldamine;
2. Garanteerib täpsema varude hindamist bilansis;
3. Lihtsam kui LIFO meetod;
4. Kohustuslik arvestusmeetod valitsuse lepingu järgi;
5. Uute toodete kiire käive;
6. Välismaistel tütaretevõtetel ei ole lubatud LIFO meetodit kasutada.

Teise varude arvestuse meetodi valikuga seotud uuringu pealkirjaga "An Empirical Analysis of the Inventory Accounting Methods of U.S. Multinational Companies: Segment Effects" ("USA mitmerahvusvaheliste ettevõtete varude arvestusmeetodi valiku empiriline analüüs: segmendi mõju") viisid läbi Chung ja Narasimhan (2003). Teadlased kogusid andmeid 2001. aasta Ameerika Ühendriikide avalikustatud andmebaasist ja analüüsisid 209 ühendriikides tegutsevat rahvusvahelist ettevõtet. Uuringu käigus tuvastati, et rahvusvahelised ettevõtted valisid üldiselt varude arvestamiseks LIFO meetodi, eriti LIFO meetodit kasutati müügi suurenemisel. (Ibarra 2008, 19)

Dopuch ja Pincus (1988) uurisid LIFO ja FIFO meetodite kasutajate erinevusi. Võrdluse aluseks olid nende finantsaruannetest võetud andmed. Tulemuste põhjal saab väita, et LIFO meetodi valik on rohkem seotud maksude kokkuhoiuga. Hunt (1995) vaatas läbi

kõrge inflatsiooni ajal 1974-1975 FIFO meetodi kasutamist jätkanud või LIFO kasutuselevõttu eelistanud organisatsioonide valikud. Tema uuring näitas, et kõrge võlatasemega organisatsioonid võtsid LIFO meetodi kasutusele suurema tõenäosusega, et näidata tulude vähenemist. Kuo (1993) uuris tegureid, mis mõjutavad varude arvestuse meetodite valikuid Ameerika Ühendriikide väikestes ettevõtetes. Ta järeldas, et kui ettevõtte müügitulud kasvasid, oli tõenäolisem, et ettevõtte kasutab LIFO meetodit. (Ibarra 2008, 19)

Samas oli suurenenud võlakordajal pöördvõrdeline mõju. Ettevõtted valisid tulu suurendamise meetodeid juhul, kui võlg hakkas kasvama.

1.4. Venus C. Ibarra uuring

2008 aastal kirjutas Venus C. Ibarra artiklit „Filipiinide ettevõtete kulupõhise meetodi valik“ tema poolt tehtud uuringust. Uuringu eesmärgiks oli kindlaks teha, kas Filipiinide eri tööstusharude ettevõtted kasutavad erinevaid varude kulupõhiseid arvestusmeetodeid või mitte. Andmed koguti 26 ettevõttelt, mis tegelevad mittetoiduainete, ravimite, toiduainete ja jookide jaemüügi või tootmise, kiirtoidu turustamise või bensiini müügiga. Viidi läbi kirjeldavad ja järeldavad statistilised analüüsid, et määrata kindlaks suhe ettevõtte põhitegevuse ja varude kulupõhise arvestusmeetodi vahel. (Ibarra 2008, 17)

Eelkõige püüti tõestada järgmisi hüpoteese, mis on toodud tabelis 2 (Ibarra 2008, 21):

Tabel 2. Ibarra uuringu hüpoteesid

Nullhüpotees	Sisukas hüpotees
LIFO meetodi kasutamisega Filippiinide ettevõtetes ei kaasne tõusvate hindade tõttu märkimisväärset maksude kokkuhoidu.	Filippiinide firmad kasutavad LIFO meetodit hinnatõusu korral maksude säästmiseks.
Vananenud kaupade ja LIFO meetodi valiku vahel ei ole olulist seost.	Ettevõtted, mille varud on aegunud või ületanud aegumiskuupäeva, kasutavad LIFO meetodit.
Kaupade riknemisohu ja FIFO meetodi valiku vahel ei ole olulist seost.	Ettevõtted, mille varud on riknenud, kasutavad FIFO meetodit.
Kaupade varieeruvuse ja kaalutud keskmise meetodi valiku vahel ei ole olulist seost.	Ettevõtted, mille varud erinevad, kasutavad kaalutud keskmise meetodit.
Varude maksumuse stabiilsuse ja kaalutud keskmise meetodi valiku vahel ei ole olulist seost.	Ettevõtted, mille varude soetamiskulud ei ole stabiilsed, kasutavad kaalutud keskmise meetodit.

ALLIKAS: Autori koostatud

Tabeli 2 paremal poolel on üles loetud Ibarra sisukaid hüpoteese ja vasakul poolel on sisuka hüpoteesi vastandväide – nullhüpotees.

Uurimuses kasutati kirjeldava uuringu meetodit. Selline lähenemine on asjakohane, sest erinevatel uurimisasutustel on omad nõuded, mis võivad firmati erineda. Meetod hõlmab andmete kogumist esiteks selleks, et tõestada faktide väärtust ja teiseks selleks, et pöörata tähelepanu kogu asjakohasele infole nii, et poliitilisi otsuseid saaks vaadelda teaduslikult.

Lähteandmed koguti 26 ettevõttelt. Algselt kasutati 161 Filippiinide börsil loetletud äriühingu nimekirja. Nimekiri oli piiratud ja selles olid vaid mittetoiduainete, ravimite, toiduainete ja jookide jaemüügi või tootmise, kiirtoidu turustamise ja bensiini müügiga tegelevad ettevõtted. 161 börsil noteeritud ettevõttest vaid 22 kvalifitseerus ja neist 13 esindajat nõustus andma intervjuu. Äriühingute arv kahekordistus ja täiendavad 13 ettevõtet valiti sihilikult ajanappuse tõttu. Täiendavad ettevõtted valiti nende asukoha, Metro Manila (kõige populaarsem Filippiinide regioon) tõttu.

Varude arvestuse meetodi valiku põhjendus sõltub järgmistest teguritest (Ibarra 2008, 22):

1. Maksude kokkuhoid – mida väiksem on varude maksumus, seda suurem on müüdud kaupade kulu; seega kasum on väiksem ja maksud on ka väiksem. Hinnatõusu ajal annab LIFO meetod madalama lõppvaru;
2. Iganenud varud või aegumiskuupäeva ületanud – on olemas tendents, et ostjad ostavad kõige uuemat toodet. Eeldatakse, et antud situatsiooni korral sobib kasutada LIFO meetodit;
3. Varude rikenemisoht - kuna kaup võib rikneda, müüb müüja kaupu, mis osteti või valmistati varem. Eeldatakse, et kasutatakse FIFO meetodit;
4. Varude varieeruvus – varude suur arv paneb ettevõtteid kasutama kaalutud keskmise meetodit, mis muudab salvestamise ja haldamise lihtsamaks;
5. Ettevõtteid paneb kaalutud keskmise meetodit kasutama varude muutuv soetusmaksumus või hindade ebastabiilsus, meetod muudab salvestamise lihtsamaks.

Tabelis 3 grupeeriti 26 vastanud ettevõtet järgmiselt:

Tabel 3. Vastajate jaotus

Vastajad	Number	Varude liik	Oodatud varude arvestuse meetod
Tegutsevad ettevõtted			
Tootmine (va toit)	4	Muutuv	Kaalutud keskmine
Jaekaubandus	2	Iganenud	LIFO
Toit ja joogid	7	Kiirestiriknev	FIFO
Kiirtoit	5	Kiirestiriknev	FIFO
Ravimid	4	Kiirestiriknev	FIFO
Nafta	4	Lenduv maksumus	Kaalutud keskmine
Kokku	26		

ALLIKAS: (Ibarra, 2008, 23)

Tabeli 3 kohaselt oodati, et 16 ettevõtet kasutavad FIFO, 4 LIFO ja 8 kaalutud keskmise meetodit.

Tabel 4 näitab tegelikku varude kulupõhist arvestusmeetodit, mida küsitletud ettevõtted kasutavad. Kuigi Filipiinide ettevõtetel on võimalus kasutada maksustamisel ühte neljast varude hindamise meetoditest, ei valinud LIFO meetodit mitte keegi. Kahe arvestusmeetodi hoolduskulu kaalub kahe tootmisega tegelenud vastanu arvates üles säästud, mille ettevõtte saab kasutades LIFO-t vaid makse silmas pidades ja teist meetodit, et täita finantsaruandluse standardeid. (Ibarra 2008, 24)

Tabel 4. Oodatud varude arvestuse meetodi valik

Tegutsevad ettevõtted	LIFO	FIFO	Kaaulutud keskmine	Kokku
Tootmine	0	4	0	4
Jaekaubandus	0	2	0	2
Toit ja joogd	0	4	3	7
Kiirtoit	0	3	2	5
Ravimid	0	2	2	4
Nafta	0	1	3	4
Kokku	0	16	10	26
Protsent	0%	61.50%	38.50%	100%

ALLIKAS: (Ibarra, 2008, 24)

Edasi uuriti, kas FIFO meetodi valikul on varude tüüp märkimisväärselt seotud ettevõtte tööstusharuga. Tabelis 5 on esitatud 16 FIFO meetodi valinud ettevõtet vastavalt põhitegevusele ja varude tüübile.

Ettevõtted märkisid, et peamine põhjus FIFO meetodi valimisel on nende varude riknemisoht (56,2%), millele järgneb kaupade varieeruvus ja vananemine (mõlemad 18,75%). Väike osa vastajatest (6,2%) nimetas FIFO valimise põhjendusena varude ebastabiilset soetushinda.

Toidu, ravimite ja meditsiiniga tegelenud ettevõtted nimetasid FIFO meetodi valimise peamiseks põhjuseks riknemisohtu ja nende toodete lühikest eluiga. See ei ole üllatav, kuna nende tooted on enamasti tarbekaubad ja väga tundlikud riknemisele. Firmad uskusid, et see meetod sobib kõige paremini tegeliku kauba laekumise puhul laost kauplustesse. Nad väitsid, et FIFO määrab täpsemad lõppvarude kulud.

Tabel 5. FIFO meetodi valik

	FIFO	Varude arvestuse meetod			
	valik				
	Meetod	Põhjendus			
Tegutsevad ettevõtted	Kaalutud keskmine	Iganenud	Kiirestiriknev	Muutuv	Ebastabiilne hind
Tootmine	4	2	0	2	0
Jaekaubandus	2	1	0	1	0
Toit ja joogd	3	0	4	0	0
Kiirtoit	3	0	3	0	0
Ravimid	2	0	2	0	0
Nafta	1	0	0	0	1
Kokku	16	3	9	3	1
Protsent	100%	18.75%	56.25%	18.75%	6.25%

ALLIKAS: (Ibarra, 2008, 25)

Ettevõtted, mis tegelesid tootmise, jaemüügi ja kaupade turustamisega, jagunesid FIFO meetodi valikut põhjendades varude vananemise ja varieeruvuse vahel. Need ettevõtted tuginesid moele, moeröögastusele või oma klientide kapriisile, muutes oma tooted kiirete muutuste poolt haavatavaks. Nende müüdavad tooted olid hooajalised. Sellist liiki kaubad on tugevas konkurentsisis. Organisatsioonid tundsid, et on motiveeritud kiiremini müüma ja ostjate vajadusi õigeaegselt prognoosima. Need ettevõtted müüsid oma kauba esimesel võimalusel, kandes vastasel juhul kahju vananemise tõttu. Seega ei mõelnud need ettevõtted, et neil on suur moest läinud või tehniliste muudatuste tõttu vananenud varude arv. Nad uskusid, et FIFO meetod kajastab nende lõppvaru jooksvaid kulutusi. (Ibarra 2008, 25)

Ühe naftafirma arvates peegeldas FIFO nende lõppvaru tõelist väärtust, ometi kaalus firma ebastabiilse nafta hinna tõttu kaalutud keskmise meetodi kasutuselevõttu.

Tabelis 6 on toodud 10 varude hindamiseks kaalutud keskmise meetodi valinud ettevõtete jaotus vastavalt nende põhitegevusele.

Tabel 6. Kaalutud keskmise meetodi valik

	FIFO	Aluspõhimõte			
	valik				
	Meetod	Põhjendus			
Tegutsevad ettevõtted	Kaalutud keskmine	Iganenud	Kiirestiriknev	Muutuv	Ebastabiilne hind
Tootmine	0	0	0	2	0
Jaekaubandus	0	0	0	0	0
Toit ja joogd	3	0	1	0	2
Kiirtoit	2	0	1	0	1
Ravimid	2	0	2	2	0
Nafta	3	0	0	0	3
Kokku	10	0	9	2	6
Protsent	100%	0	20%	20%	60%

ALLIKAS: (Ibarra, 2008, 26)

Enamik ettevõtetest nimetas peamiseks kaalutud keskmise meetodi valimise põhjuseks ebastabiilseid kulusid (60%). Ajal, mil soetuskulud on ebakindlad, on seda meetodit lõppvaru hindamiseks lihtsam ja turvalisem kasutada. Kaalutud keskmise meetodi puhul ei ülehinnata ega alahinnata puhaskasumit. 20% vastanuist kasutas kaalutud keskmise meetodit kaupade riknemisohtu ja teine 20% toodete varieeruvuse tõttu.

Toiduainete tootmise ja müügiga tegelevate ettevõtete sõnul oli peamiseks põhjuseks kaalutud keskmise meetodi valimisel nende toodete riknemisoht ja kulude kõikumine toiduainete omandamisel on. See on kõige praktilisem lähenemine toiduga seotud ettevõtetes.

Ravimitega seotud ettevõtted uskusid, et kaalutud keskmise meetodit on mugavam kasutada juhul, kui nende tooted on valmistatud paljudest toorainetest.

Naftafirmad kasutasid kaalutud keskmise meetodit, kuna see on ebastabiilse nafta hinna puhul kõige mugavam. Varud kohandati igal kuul suure müügi mahuga tõttu. Peale selle

kandsid naftaettevõtted kahju tarnimise ning nafta pumpamise protsessi käigus. Seega oli kahju kaalutud keskmise meetodit kasutades lihtsam arvutada. (Ibarra 2008, 26)

Kokkuvõtteks võib öelda, et ettevõtete eelistatavad varude arvestuse meetodid muutusid sõltuvalt toodetava ja/või turustatava kauba liigist. Ettevõtted kasutasid teatud varude kulupõhise arvestusmeetodi tüüpi vananemise, kaupade rikkemise, kaupade muutlikkuse ja varude ebastabiilsete soetuskulude (v.a maksude sääst) tõttu.

Kuna ükski küsitletud ettevõtetest ei kasutanud LIFO meetodit, ei saa siinkohal teha mingeid järeldusi uuringu kahe esimese hüpoteesi osas. Kolmanda hüpoteesi puhul FIFO kasutajate ja varude rikkemismomaduse vahel on tähelepanuväärne seos (lükata nullhüpoteesi ja aktsepteerida alternatiivset hüpoteesi). On tõenäolisem, et ettevõtted, mille varud riknevad kiiresti, kasutavad FIFO meetodit. Neljanda ja viienda hüpoteesi osas võib öelda, et varude iseloomu ja kaalutud keskmise süsteemi kasutamise vahel on seos. Testid näitavad, et 10% usaldusnivool tuleb tagasi lükata nullhüpotees ja järeldada, et muutuva ja ebastabiilse varude maksumusega ettevõtted kasutavad lõpliku laoseisu hindamisel rohkem kaalutud keskmise meetodit. Need järeldused ei pruugi paika pidada 5% olulisuse juures. (Ibarra 2008, 27)

Peatükis 1.5. lõputöö autor tutvustab teiste huvitavate uuringuga antud valdkonnas.

1.5. Muud huvitavad uuringud

Varude arvestuse teemal on tehtud palju uuringuid. Peatükis 1.5. tuuakse mõnede uuringute lühikokkuvõtte.

Hughes ja Schwartz selgitasid oma uuringus LIFO/FIFO mõistatusi läbi info-signalisatsiooni lähenemise. Esmalt määratlesid autorid FIFO valikuga seotud kulud ja tulud, misjärel tuletasid tingimused, mille puhul FIFO meetod võib juhtidelt usaldusväärse signaali saada. Teiseks analüüsisid nad tingimusi, mille alusel kõik ettevõtted LIFO (FIFO) meetodi valivad ja miks organisatsioonid ei taha lõpetada FIFO (LIFO) meetodi kasutamist. Lõpuks uurisid Hughes ja Schwartz turu reaktsioone üleminekul FIFO-lt LIFO-le ja tegid eraldi kindlaks, et võib esineda tingimusi, mille puhul ettevõtete üleminekul jälgitakse negatiivset hinnareaktsiooni. (Hughes ja Schwartz 1989, 42)

Harris, Arnold ja Stahlin uurisid põhjuseid, mis toetavad LIFO-t kui vastuvõetavat varuarvestuse meetodit (Harris, Arnold ja Stahlin 2013, 59).

LIFO võib toetust leida mitmest aspektist, sealhulgas ka raamatupidamise teoreetilisest raamistikust, maksustamisest ja poliitilisest aspektist (Harris, Arnold ja Stahlin 2013, 60).

Dopuch ja Pincus uurisid LIFO ja FIFO meetodite kasutajate erinevusi. Võrdluse aluseks olid nende finantsaruannetest võetud andmed. Autorite eesmärk oli pakkuda täiendavaid põhjuseid mingi kulupõhise arvestusmeetodi valikul (Dopuch ja Pincus, 1988, 28). Autorid leidsid, mil määral organisatsioonide varude arvestuse meetodi valikud on kooskõlas maksustamisega. Tulemuste põhjal saab väita, et LIFO meetodi valik on rohkem seotud maksude kokkuhoiuga. (Dopuch ja Pincus 1988, 50)

Oma uuringus Sunder esitles kolme lähenemisviisi, mis väljendavad koguseliselt FIFO ja LIFO lõppvarude hindamise meetodite vahel valimisest tingitud rahavoogude tagajärgi. Esimene eeldab kindlaid tingimusi samal ajal, kui kaks teist eeldavad ebakindlaid tingimusi. Ometi on kõigil kolmel sama eesmärk: arvutada kahe süsteemi rahavoogude oodatav nüüdisväärtuse erinevus. (Sunder 1988, 300)

Bar-Yosef, Hughes ja Venezia pakkusid täiendavaid selgitusi FIFO meetodi kasutamise kohta pikkade perioodide jooksul. Autorid tõestasid, et FIFO meetodit kasutavatel ettevõtetel on võrreldes FIFO meetodiga madalamad kulude muutuse määrad. (Bar-Yosef, Hughes, Venezia 1995, 52)

Nad näitasid, et ettevõtte juht võib anda isiklikku tootmiskulusid puudutavat informatsiooni, jagades varusid LIFO ja FIFO vahel. Firmad, kus tootmiskulud on väikesed, kannatavad FIFO meetodi kasutamisel maksude seisukohalt vähem kui ettevõtted, kus on suured tootmiskulud. Sellistes tööstusharudes, kus tootmiskulud on suhteliselt ebakindlad, oodatakse suuremat FIFO kasutamise määra. Selliste tööstusharude näitena võib tuua elektroonika- ja kontoriseadmete tootjad või farmaatsiatööstuse. Mudel näitab, et sellised firmad kipuvad rohkem kasutada FIFO meetodit kui need tööstusharud, kus tooteinnovatsioon on harvem esitatud, nagu kaubandus, toit, joogid ja tubakas, paber jne

FIFO arvestusmeetod kasutatakse tavaliselt juhtimisarvestuse siseeesmärkidel tähtsate otsuste langetamiseks. Kui firma kasutab nii FIFO kui ka LIFO meetodit finantsaruandluse eesmärgil, siis kogutootmiskulude jaotus kahe meetodi vahel on vajalik. Aga ettevõtted ei ole kontsetreeritud täpsele kulude jaotusele mainitud meetodite vahel ning lisaks ei ole vaja kirjutada detaililiselt sellest jaotusest finantsaruannetesse. Uuringu autorite mudel näitab, et ettevõtte kulude jaotus FIFO ja LIFO vahel mõjutab oluliselt ettevõtte heaolu, isegi kui see ei ole kajastatud finantsaruannetes. Tööliinide ja kulude tüübi määramine, mida peaks olema

eraldatud FIFO ja LIFO jaoks on seega oluline juhtimisarvestuse otsus. (Bar-Yosef, Hughes, Venezia 1995, 60)

Jung tutvustas oma töös teoreetilist mängumudelit, mille korral ettevõtete varude arvestuse meetodi valik annab edasi ärisaladuseks peetavat teavet oma konkurentidele ja seega need valikud on strateegiliselt tehtud. Mudel näeb ette FIFO meetodi kasutamist mõnedes ettevõtetes, loobudes märkimisväärsest maksusoodustuse kogusest, mida saaks kasutada LIFO meetodi korral. Samuti on toodud selgitused seoses LIFO rakendamisega tekkivatele negatiivsetele tureaktsioonidele, mida on täheldatud ja dokumenteeritud LIFO/FIFO otsuste vastuvõtmisel. Antud uuring näitas, et mõned ettevõtted võivad vabatahtlikult loobuda LIFO maksusoodustusest, et ära hoida konkurentsivõime ohte turul, kus need organisatsioonid tegutsevad. (Jung 1989, 1)

Jung esitas uuringus mõningaid hoiatusi: esimene mudel eeldab, et ettevõtted toodavad ainult ühte toodet, ignoreerides asjaolu, et organisatsioonides võidakse toota mitmeid tooteid. Teiseks võib ettevõtte LIFO valik olla märgiks, et oodatakse inflatsiooni, mis mõjutab üldiselt kõiki organisatsioone (sh potentsiaalseid sisenejaid) majanduses (või vähemalt teatud majandusharus). Niisiis ei pruugi LIFO valik olla ühetähenduslikuks signaaliks ettevõtte suhteliselt nõrgast positsioonist, sest potentsiaalsetel uutel sisenejatel ei ole võimalik eristada oodatava inflatsioonimääraga ettevõtet ettevõttest, mille tootmiskulud kasvavad. Sel juhul on mängu keerulisem (kuid huvitavam) analüüsida ja see väärib edasist uurimist. (Jung 1989, 22)

Morse ja Richardson uurisid varude maksumuse otsuseid üle 41 aasta (1938-1978). Nende töö tulemused on kooskõlas maksusoodustusega, mis on oluline tegur varude kulupõhise arvestusmeetodi valikul. Ettevõtted, mis kasutavad erinevad varude arvestuse meetodid ühes tootmisharus näitavad erinevaid maksusoodustuste omadusi. Organisatsiooni suurus on samuti tihedalt seotud LIFO kasutamisega. (Morse, Richardson 1983)

Jesswein uuris, kuidas LIFO meetodi kasutamise lõpetamine mõjutab seda kasutavaid ettevõtteid. Eri finantsnäitajaid uuriti kooskõlas sellega, kuidas need suhtarvud võivad olla mõjutatud antud situatsioonist. (Jesswein 2010, 53)

Varude kulupõhise arvestusmeetodi valik mõjutab ettevõtte finantsaruandeid erinevatel viisidel. LIFO meetodi kasutamine alatähtsustab ettevõtte varude väärtust bilansis. Seega alahinnatakse ka käibevara kogusummat ja ettevõtte koguvara. Lõpptulemusena mõjutab see mistahes suhtarvude arvutamisel hõlmavaid vara, käibevara (nt lühiajalise võlgnevuse kattekordaja) või koguvara (nt varade tootlus). Kasumiaruannes ülehinnatakse

LIFO meetodi kasutamisel müüdud kaupade kulu ja seega alahinnatakse brutokasumit, ärikasumit ja puhaskasumit (Jesswein 2010, 54).

Houmes ja Chira uuringu eesmärgiks on pakkuda õigeaegset ülevaadet LIFO meetodist loobumise mõjude kohta, analüüsides seda, millist mõju kujutab endast LIFO meetodist loobumine firma hinnakujundusele. Kasutades eeluuringute metoodikat kõigi LIFO meetodit kasutavate ettevõtete puhul, kasutasid autorid hinnatasemete regressiooni selleks, et empiiriliselt testida võimalike maksude mõju firma väärtusele LIFO meetodist loobumise puhul. Selleks, et hinnata tulemuste paikapidavust, Houmes ja Chira kasutasid ka juhtumite uurimistoodikat. Tulemused näitavad soodsaid (ebasoodsaid) hindamismõjusid kõrge (madala) hinnakujundamisega ettevõtete puhul, mis suudavad (ei suuda) katta kulusid kas vähendades tulumaksu ja/või rakendades kõrgemaid hindu. Need tulemused demonstreerivad jõuliselt alternatiivseid meetmete hindamisi (hind ja tulu), aga ka pikki ja lühikesi sündmuste etappe ja näitavad, et teatud firmadel võib olla võimalik kompenseerida LIFO-st loobumisest tulenevat suurenenud tulumaksu, suurendades müügihindu ja/või vähendades sisseostmishindu. (Houmes, Chira 2015, 306)

Alam ja Loh uurisid näiteid isevaliku ja LIFO või FIFO meetodi kasutamise kaudu. Sellel eesmärgil rakendasid nad Heckman-Lee (Heckman-Lee lähenemist kasutatakse selleks, et lisada maksuhinnangu võrrandile varude arvestusmeetodi endogeenne näitaja) kaheetapilist regressiooni aastaist 1973-1981 pärinevatele andmetele, kuna sel perioodil valitses kõrge inflatsioonitase ning seetõttu oli stiimul LIFO meetodi kasutamiseks kõige märkimisväärsem. Ennustatud koefitsiendid põhinevad vähendatud kujul probit mudelil (varude valiku mudel) ning maksufunktsioone kasutatakse selleks, et tuletada maksusäästudest struktureeritud probitmeetodeid. Täpsemalt öeldes arvestatakse ennustatavat maksu kokkuhoidu, võrreldes omavahel tegelikke LIFO (FIFO) maksusid ennustatavate FIFO (LIFO) maksudega. Seejärel hinnatakse dollari kursi maksu kokkuhoidu erinevates maksurežiimides. See kaheastmeline lähenemisviis võimaldab autoritel tegeleda mitte ainult juhtide poolt valitud varude kulupõhiste arvestusmeetoditega, vaid ka käesoleva otsuse jõustumisega kaasnevate maksutagajärgedega. Varasemad uuringud ei võimalda ühiselt kaaluda varude arvestusmeetodi valiku otsuseid ja maksude mõju neile otsustele. Seega on Alam-i ja Loh-i poolt kasutatud lähenemine uudseks panuseks erialakirjandusse. Autorite tulemused näitavad, et iseseisva valiku tendents on olemas autorite prooviks vaadeldud LIFO ja FIFO ettevõtete juures ning nende valikute korrigeering demonstreerib, et LIFO ettevõtteid saavutasid keskmiselt

\$282,000,000 suuruse maksude kokkuhoiu, mis omakorda selgitab, miks suur hulk ettevõtteid näitas seitsmekümnendatel välja oma huvi just LIFO meetodi vastu. (Alam, Loh 2004, 237)

Kõik bakalaureusetöö kirjeldatud uuringud põhjendavad autori uuringu läbiviimist. Uuringu eesmärk on välja selgitada varude arvestusmeetodite kasutamine Eestis ja leida vastused püsitatud uurimisküsimustele. Uuringu põhjalikuma kirjeldusega saab tutvuda lõputöö teises ja kolmandas peatükis.

2. EMPIIRILINE UURING

Teises peatükis pööratakse tähelepanu läbiviidud uuringule ja räägitakse täpsemalt sellest, milliseid uurimismeetodeid kasutati.

Lõputöö empiirilises osas kasutatakse kvantitatiivset uurimismeetodit, mille raames korraldati ankeediküsitlus andmete kogumiseks. Küsimustiku eesmärgiks oli koguda piisavalt informatsiooni selleks, et välja selgitada varude arvestuse meetodite kasutamine Eestis ja leida vastused esitatud uurimiküsimustele. Analüüsiks kasutati programmi Microsoft Excel 2013.

Ankeetküsitlus korraldati perioodil 13.– 26. aprill 2015 a.

Uuringu sihtgrupiks olid erinevad Eestis asuvad ettevõtted, v.a mittetulundusühingud.

Kahe nädala jooksul kogunes 54 täidetud ankeeti, millest pärast andmete töötlemist jäi valimisse 50. Neli ankeeti ei sobinud, kuna praktiliselt kõik vastuse kirjutamise kohad olid jäetud tühjaks. Selle põhjuseks võib olla küsimustiku täitmisel tekkinud võimalik tehniline viga.

Vastajaid leiti peamiselt erinevate raamatupidajate foorumite (näiteks rmp.ee) ja Facebook'i kaudu, kus jagati palvet uuringus osaleda. Teised ankeedid saadeti elektronposti aadressidele. Kokku saadeti välja 100 ankeeti, millest täidetult saadi tagasi vaid 36, täiendavad 14 inimest täitsid küsimustiku interneti kaudu.

Ankeet koosnes 18-st küsimusest ja oli jagatud kaheks osaks, millest esimene sisaldas teema analüüsiks vajalikke ja teine ankeedi täitja andmeid (vanus, amet, haridus jne).

Kõik saadud tulemused esitatakse peatükis 3.

3. TULEMUSED JA ARUTELU

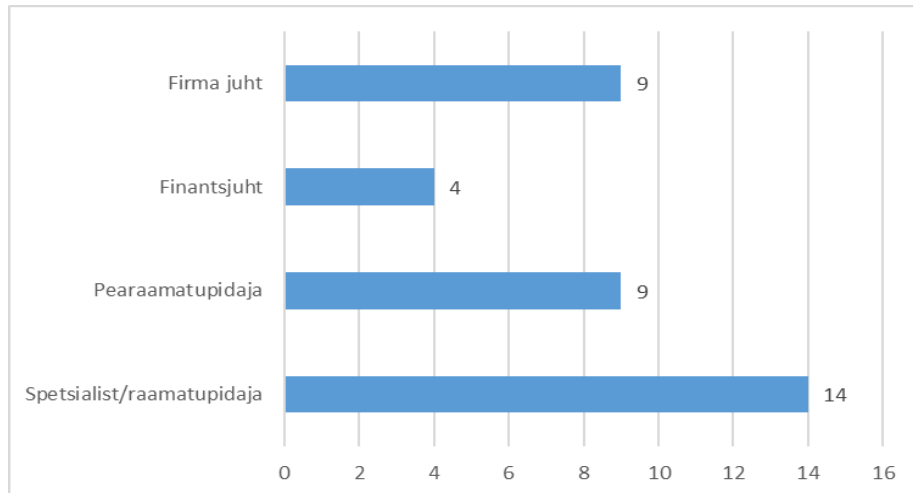
Kolmandas peatükis on välja toodud ankeedi vastuste põhjal tehtud uuringu tulemused. Samuti tehakse peamised järeldused, mis saadi analüüsides lõputöös püstitatud uurimisküsimusi:

1. Kuidas toimub toodete inventeerimine erinevates ettevõttes?
2. Milline arvestusmeetod on Eestis kõige laiemalt kasutatud?
3. Millist meetodit ettevõtte eelistavad kasutada ja miks?
4. Milline meetod on kõige efektiivsem?
5. Milline meetod on praeguses Eesti majandusolukorras kõige efektiivsem?

Bakalaureusetöö raames korraldatud uuringus osales 54 ettevõtet, kuid pärast andmete töötlemist jäi valimisse ainult 50 analüüsiks sobivat ankeeti.

Uuringu analüüs algab küsimustiku viimase viie küsimuse vastustest (vt lisa 1). Vastanute isikuandmetest selgus, kes nõustusid ankeeti täitma. Analüüsitud vastustest nähtub, et peamiselt nõustus küsimustikku täitma hetkel mikroettevõttes töötav bakalaureusekraadiga või rakenduskõrgharidusega spetsialist/raamatupidaja vanuses 26-35 ja tööstaažiga 6–10 aastat.

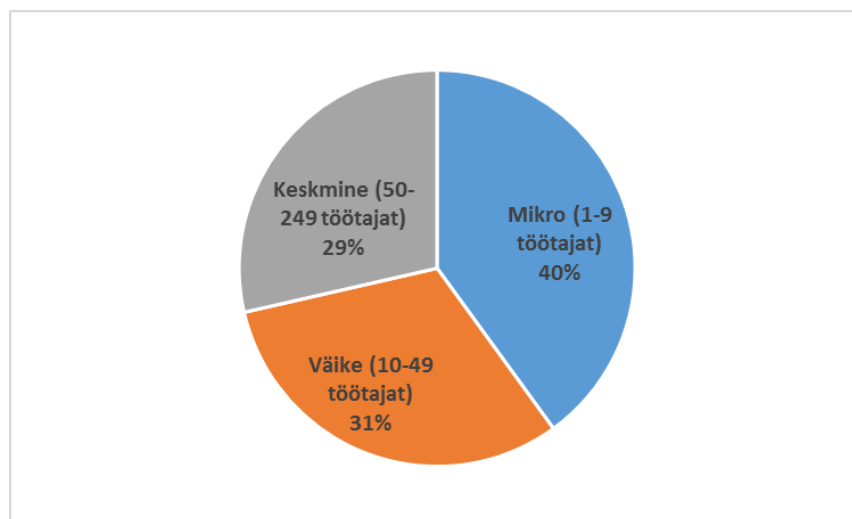
Joonis 1 illustreerib, et 14 osalejat 36-st (valim on väiksem kui 50, sest mõned inimesed ei tahtnud oma andmeid avalikustada või tekkis ankeedi täitmisel mingi tehniline probleem) on raamatupidajad, 9 inimest pearaamatupidajad, 9 firma juhid ja ainult 4 vastajat töötavad finantsjuhina.



Joonis 1. Küsimustiku vastajate amet

ALLIKAS: (Autori koostatud lisa 3 toodud andmete alusel)

Joonis 2 illustreerib ettevõtete jagunemist suuruse järgi. Nagu näha, töötab 40% osalejatest mikroettevõttes, 31% väikeses ja 29% keskmises organisatsioonis. Enam kui 250 töötajaga firmat antud uuringus ei esine.



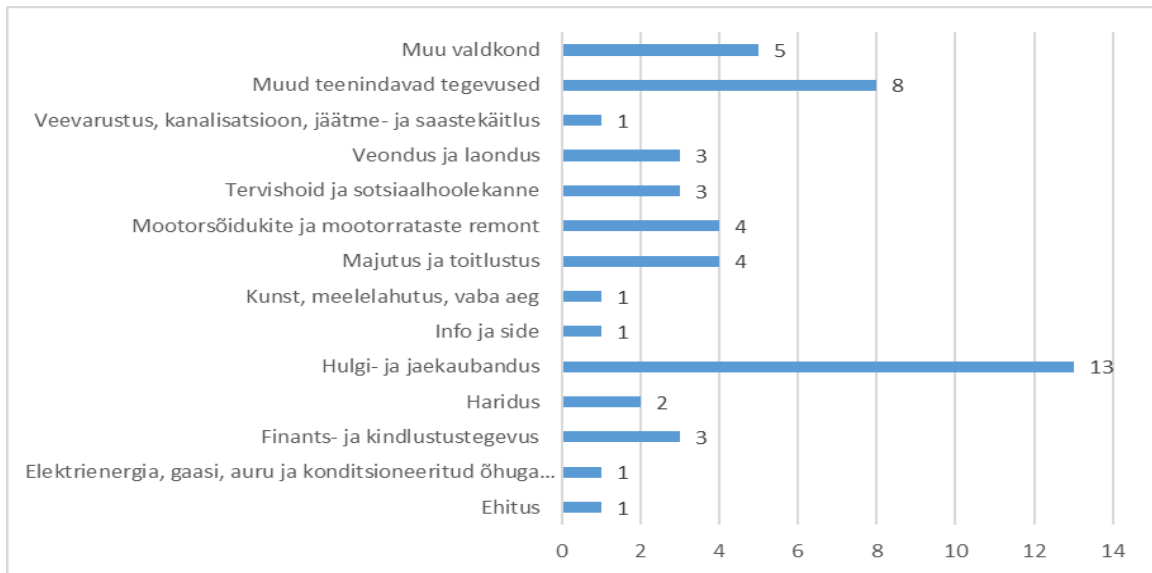
Joonis 2. Küsimustiku vastajate jagunemine ettevõtte suuruse järgi

ALLIKAS: (Autori koostatud lisa 3 toodud andmete alusel)

Teiste selle osa analüüsitud andmetega saab tutvuda lisa 3, 4 ja 5.

Lõputöö uuringus osalenud ettevõtted esindasid peamiselt hulgi- ja jaekaubanduse sektorit (13 ettevõtet 50-st). Teine suur osa vastajatest (8 ettevõtet) jagunesid gruppidesse "muud teenindavad tegevused" ja "muu valdkond" (5 organisatsiooni), mille puhul täpset

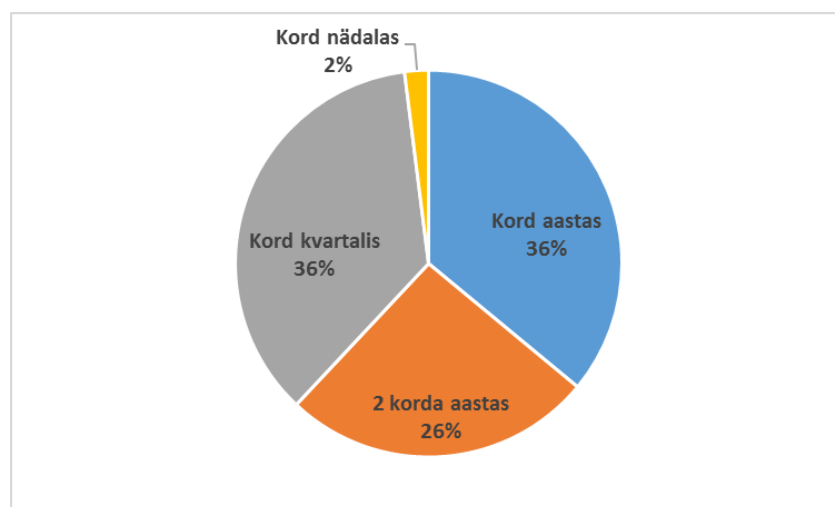
valdkonda ei olnud kirjutatud. Joonisel 3 on illustreeritud tulpdiagramm, millelt saab näha kõikide küsimustikule vastama nõustunud ettevõtete valdkondi.



Joonis 3. Ettevõtete tegevusvaldkonad

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Hulgi- ja jaekaubandussektoris leiab inventeerimisprotsess toodete kiire rikenemisohu tõttu aset sagedamini kui mõnes teises harus, seetõttu selgus, et peamine osa vastanuist korraldavad inventuuri kord kvartalis (36%) või 2 korda aastas (36%). Tulemused on esitatud joonisel 4.



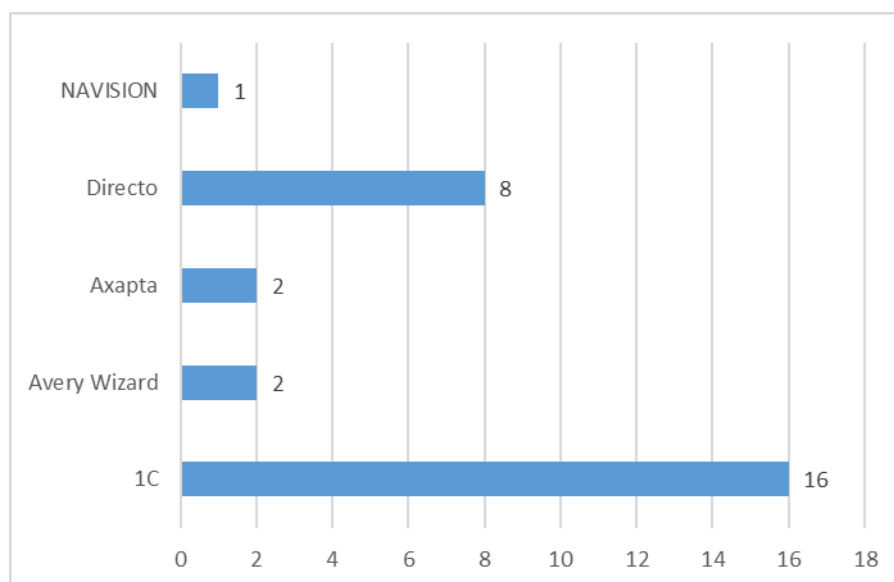
Joonis 4. Inventeerimise sagedus

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Tuleb märkida, et kõikide saadud vastuste seas leidis üks ettevõtte, mis teeb inventuuri kord nädalas (2%).

Tihti kasutatakse toodete inventeerimisel mingit raamatupidamistarkvara. Antud töö uuringus leiti, et 30 ettevõtet 50-st kasutavad joonisel 5 näidatud programme. Kõige populaarsem on 1C, mida kasutab üle poole vastanutest (16 organisatsiooni 30-st).

Eesti raamatupidamistarkvara turgu ilmestab tihenev konkurents. Arvestades küllaltki pingelist konkurentsituatsiooni, ei saa aga alati usaldada tootjate ja levitajate jagatavat informatsiooni, mida kiputakse näitama tegelikkusega võrreldes paremas valguses või näiteks "ümardama" kasutajate arvu "ülespoole". Seetõttu on raamatupidamistarkvara valimine ettevõtte jaoks küllaltki keeruline protsess. (Raamatupidamistarkvara...)

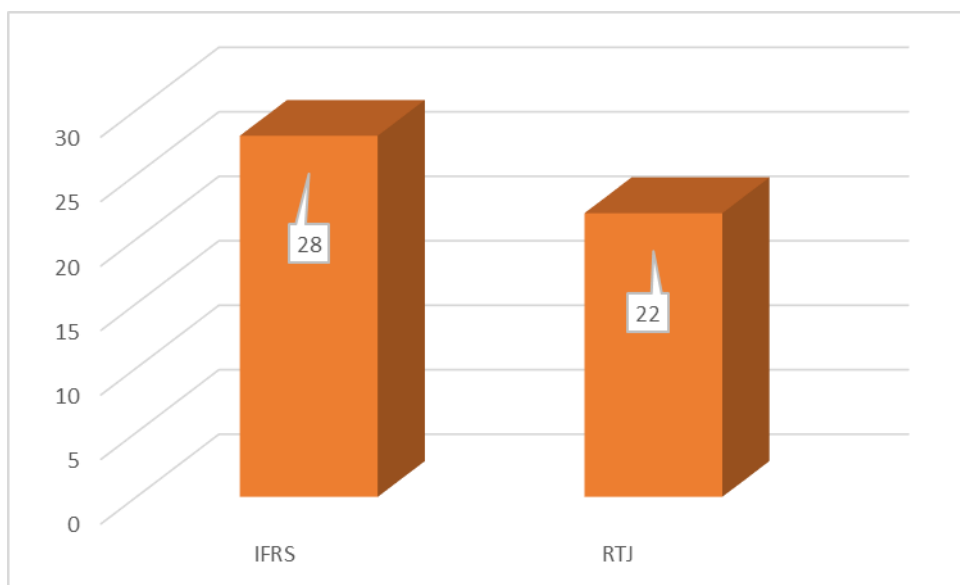


Joonis 5. Raamatupidamistarkvara kasutamine

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Tänapäeval on Eestis tegutsevatel ettevõtetel võimalus valida, millisest ennast õigustavast programmist lähtuda. Neil, kes on orienteeritud ekspordile, välismaale ja infotehnoloogiasse investeerimisele, välisinvestorite või finantseerimise kaasamisele, on põhjust valida IFRS, et vältida äri "allahindamist" raamatupidamislikus aruandluses. RTJ on hea alternatiiv, kuid ainult konservatiivsele ja lokaalselt orienteeritud äri, mille omanikke ei huvita kasumi ega dividendide suurus ning aruandlus koostatakse vaid äriregistri jaoks. (Dontševski, 2013)

Kas IFRS või RTJ? Küsitluses osalejatel paluti vastata järgnevale küsimusele: "Millisest raamatupidamistavast lähtub organisatsioon, kus Te praegu töötate" (vt lisa 1, küsimus 8). Saadud tulemuste põhjal (vt joonis 6) saab väita, et osalejad eelistavad rohkem IFRS-i reegleid: 28 ettevõtet töötavad hetkel IFRS-i reeglite järgi ja 22 lähtuvad RTJ-st.

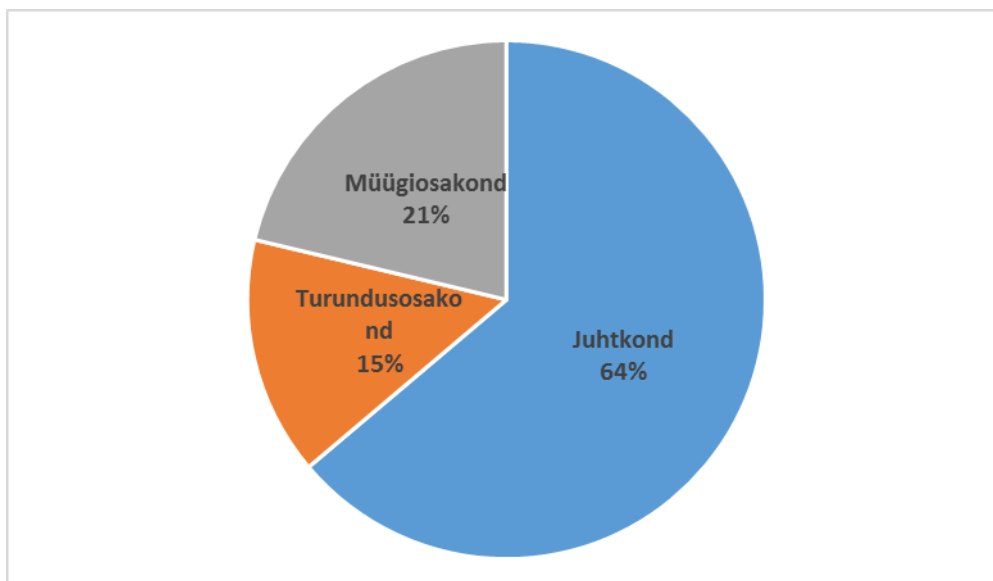


Joonis 6. IFRS või RTJ

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Inventuuri käigus selguvad üle- ja puudujäägid, rikkemised ja kaod, üleliigsed ja kasutud vara. Seda infot teades saab jälgida, mis toode ei ole klientide seas populaarne ja millisele tootele tuleb keskenduda. Seega on varude arvestusest saadud info oluline eri osakondadele. Inventuuris osalejad peavad teadma, mis on bilanss ning kus, kuidas ja milleks kajastatakse varasid ja varusid. (Varude..)

Töö käigus leiti, et eelpool kirjeldatud infot kasutab peamiselt juhtkond (64%) (vt joonis 7), müügiosakond moodustab 21% ja turundusosakond 15% info kasutajatest. Kuna uuringu valimis on kõige rohkem mikroettevõtteid, kus maksimaalne töötajate arv on 9, saab järeldada, et sellistel ettevõtetel müügi- ja turundusosakonda üldse ei eksisteeri. Näiteks tegeleb ettevõttes, kus on ainult 3 töötajat, kõigega firma juht.



Joonis 7. Varude arvestuse info kasutamine

ALLIKAS: (Autori koostatud)

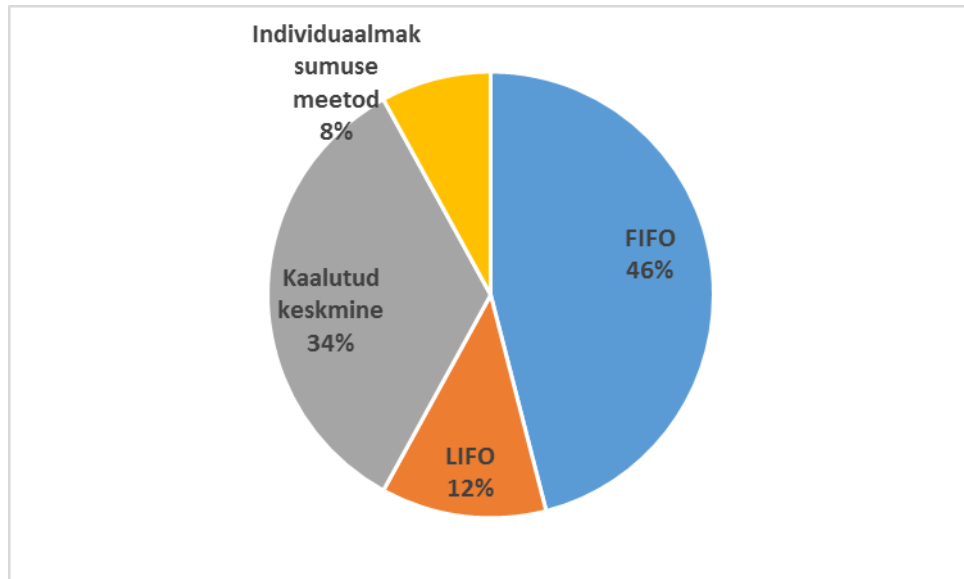
Esimesele uurimisküsimusele saab vastuse kirjeldades, kuidas toimub toodete inventeerimine erinevates ettevõtetes analüüsitud andmete põhjal.

Teine uurimisküsimus "Milline arvestusmeetod on Eestis kõige laiemalt kasutatud?" puudutas varude arvestusmeetodite kasutamist Eestis.

Jooniselt 8 on näha, et kõige kasutavam meetod Eestis on FIFO (46%). Populaarne on ka kaalutud keskmise meetod, mis moodustab 34% kõigist vastustest.

Seejuures tekib vastuolu: kuna organisatsioonid olid peamiselt hulgi- ja jaekaubanduse valdkonnast ja neil on kiiresti riknevate toodete tõttu (nt toit) efektiivsem kasutada FIFO meetodit, ei saa väita, et see vastus on õige.

Antud küsimuse vastuseid analüüsides jäi silma huvitav fakt: mõned organisatsioonid kirjutasid, et kasutavad hetkel igapäevatöös LIFO (12%) arvestusmeetodit, mida Eestis ei rakendata, kuid Eestis lubatud individuaalmaksumuse meetodit (8%) praktiliselt ei kasuta. Sellist situatsiooni saab põhjendada ainult sellega, et nimetatud organisatsioonid on mingi rahvusvahelise ettevõtte filiaalid, kus LIFO meetodit on lubatud rakendada, näiteks Ameerika Ühendriigid ja teised riigid, kus ettevõtted tegutsevad GAAP-i järgi. Kuna ankeediküsitlus oli anonüümne ja ettevõtete nimetused ei ole teada, ei saa sellesse küsimusse puutuvat konkretiserida.



Joonis 8. Ettevõtete kasutatav varude kulupõhine arvestusmeetod

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Eesti statistikaameti andmete järgi oli Eestis 2014. aastal registreeritud 113 765 majanduslikult aktiivset ja mitteaktiivset ettevõtet ning võrreldes eelmiste aastatega nende arv suurenes (tabelis 7 on toodud ainult kolm viimast aastat). Andmeid uuendati 25.04.2015. aastal. Bakalaureususetöö küsimustikule vastas ainult 54 ettevõtet ja väike valimi põhjal ei saa teisele uurimisküsimusele konkreetselt vastust anda.

Tabel 7. Majanduslikult aktiivsed ettevõtted töötajate arvu järgi

	Kokku	250 ja enam	50 – 249	10 – 49	Vähem kui 10
2012	108 884	173	1 115	5 705	101 891
2013	112 760	182	1 126	5 793	105 659
2014	113 765	191	1 162	5 874	106 538

ALLIKAS: (<http://www.stat.ee/68771>)

Lisaks paluti küsimistikule vastajail kirjutada, millist meetodit ja miks nad eelistavad kasutada. Vastustest lähtuvalt on kõige eelistatum meetod FIFO, mis sai 30 positiivset vastust (vt tabel 8). Pooled põhjendasid oma valikut meetodi lihtsusega, teised valisid selle, kuna andmete töötlemine ei võta nii palju aega (5 vastust) ja on lihtsalt harjunud seda meetodit kasutama (10 vastust).

Teisel kohal on kaalutud keskmise, kolmandal LIFO ja viimasel on individuaalmaksumuse meetod.

Valikut sai põhjendada nelja variandiga, mis on välja toodud tabelis 8. Neljandaks oli variant "muud". Vastuste analüüsist ilmnes, et populaarseimad olid teine ja kolmas põhjendus. Seega eelistavad varude inventeerimisega tegelevad inimesed mugavust ja lihtsust, et tööprotsess läheks kiiremini ja efektiivsemalt.

Tabel 8. Arvestusmeetodi valiku põhjus

	FIFO	LIFO	Kaalutud keskmine	Individuaalmaksumuse meetod	Kokku	Protsent
Andmete töötlemine ei võta nii palju aega	5	1	0	0	6	13%
Meetod on lihtne	15	0	4	1	20	43%
Olen harjunud töötada selle meetodiga	10	2	9	0	21	45%
Kokku	30	3	13	1		

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Kolmanda uurimisküsimusega sooviti välja selgitada kõige efektiivsem meetod. Ankeedi küsimuses paluti hinnata hetkel organisatsioonis kasutatavat arvestusmeetodit. Selleks anti 5 kriteeriumi: lihtsus, andmete saamise kiirus, andmete täpsus, mugavus laovaru müügil ja meetodi sobivus ettevõtte põhitegevusega.

Saadud vastuste põhjal koostati tabel 9. Tabel jagati kolmeks osaks. Algul hinnati mistahes meetodit igast kriteeriumist lähtudes, sellele järgnes meetodi kogukeskmise hinnang ja standardhälve.

Tabeli 9 põhjal saab järeldada, et kõige efektiivsem meetod on FIFO, kuna see vastab igale kriteeriumile paremini kui teised arvestusmeetodid. Kogukeskmise hinnang on 4,37. Kui võrrelda analoogiat hindamisega õppeasutuses, tähendab hinnang 4 "head".

Kõik uuringus osalenud vastasid, et FIFO meetod on lihtne, aga teisalt vaadeldakse suurt hajuvust, mis on 0,30.

Efektiivsuselt teisel kohal on kaalutud keskmise meetod. Meetod sai kogukeskmise hinnangu 3,71. Näitaja on väiksem kui FIFO-l, kuna vastajad hindasid meetodi andmete arvutamisel vähem mugavaks. Võrreldes teiste meetoditega on kaalutud keskmise meetodi standardhälve väike (0,25).

Kolmandal kohal on individuaalmaksumuse meetod, mida kasutati vaid neljas uuringus osalenud organisatsioonis. Seda hinnati lihtsaks meetodiks, ent selle abil andmete arvutamist ei peetud piisavalt täpseks, samuti ei peetud seda sobivaks paljude ettevõtete põhitegevusega.

Hajuvuse osas on individuaalmaksumuse meetodil kõige suurem standardhälve. Hälve moodustab 0,49 ja tähendab kõige suuremat hajuvust.

Vastajatelt sai halvima hinnangu LIFO meetod. Kogukeskmine jääb alla poole, seega oleks antud meetodit kasutataval ettevõtetel kasulikum ja efektiivsem see mingi muu vastu välja vahetada. Kaalutud keskmise meetodi standardhälve näitaja on võrdne LIFO meetodi standardhällbega (0,25).

Tabel 9. Arvestusmeetodite hindamine

	FIFO	LIFO	Kaalutud keskmine	Individuaalmaksumuse meetod
Lihtsus	4,74	2,50	3,53	5,00
Andmete saamise kiirus	4,50	2,67	3,76	4,50
Andmete täpsus	4,13	2,67	3,76	3,75
Mugavus laovaru müügiks	4,00	2,17	3,41	4,50
Meetodi sobivus vastavalt ettevõtte põhitegevusele	4,48	2,17	4,06	4,00
Aritmeetiline keskmine	4,37	2,43	3,71	4,35
Standardhälve	0,30	0,25	0,25	0,49

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Neljas uurimisküsimus on väga sarnane kolmandaga, küeldes: "Milline meetod on praeguses Eesti majandusolukorras kõige efektiivsem?". Küsimused on sarnased, kuna mõlemal juhul tegeletakse arvestusmeetodi efektiivsuse mõõtmisega, ent neljanda uurimisküsimuse analüüsi vaadeldakse ainult Eesti piires.

Bakalaureusetöö esimeses osas kirjeldati, millises majandusolukorras teatud kulupõhine arvestusmeetod kõige parimat tulemust annab. Näiteks annab FIFO suurt puhaskasumit inflatsiooni ja hinnatõusu korral, LIFO aga vastupidiselt deflatsiooni ja hinnalanguse korral.

Teooria peatükis ei ole kirjeldatud, kuidas kaalutud keskmine eri majandusolukordades muutub. Võib öelda, et seda meetodit soovitatakse kasutada suure sarnase nomenklatuuri korral. Juhul, kui toodetavate (või ostetavate) objektide hulk on suur ning objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, on individuaalse hindamise meetod ebasobiv ning selle asemel tuleb kasutada kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. (Rita Tsarjov, 2007)

Esimeses osas kirjeldamata jäänud individuaalmaksumuse meetodit kasutatakse juhul, kui varude üksikud objektid on üksteisest selgesti eristatavad.

Võttes arvesse kõiki teoreetilisi andmeid mingi meetodi töötamisest eri majandusolukordades, pakuti küsimustikule vastajaile võimalust hinnata iga meetodi inflatsiooni, deflatsiooni, hinnatõusu ja hinnalanguse korral. Koostatud analüüs on esitatud tabelis 10, mis on sarnane tabeliga 9, kus on samuti arvutatud aritmetiline keskmine, kogukeskmine ja standardhälve.

Kogukeskmise näitajale tuginedes saab väita, et FIFO (3,58) ja individuaalmaksumuse meetodid (3,58) on kõige efektiivsemad. Vaadeledes iga majandusolukorda eraldi, tehti järeldused, millist meetodit või meetodeid tuleb kasutada selleks, et organisatsiooni tegevus efektiivsemaks muutuks:

1. Hinnatõusu korral annab parima tulemuse FIFO meetod;
2. Hinnalanguse korral on efektiivseim LIFO meetod;
3. Inflatsiooni ajal tuleks eelistada FIFO või kaalutud keskmise meetodit;
4. Deflatsiooni ajal on kõige kasulikum kaalutud keskmise või individuaalmaksumuse meetod. Kuna suurt erinevust ei ole, võib kasutada ka FIFO-t ja LIFO-t.

Tabel 10. Arvestuse meetodite hindamine eri majandusolukordades

	FIFO	LIFO	Kaalutud keskmine	Individaalmaksumuse meetod
Hinnatõus	4,14	2,67	3,29	3,67
Hinnalangus	3,26	2,83	3,41	3,67
Inflatsioon	3,55	2,00	3,00	3,67
Deflatsioon	3,36	2,17	3,00	3,33
Aritmeetiline keskmine	3,58	2,42	3,18	3,58
Standardhälve	0,39	0,40	0,21	0,17

ALLIKAS: (Autori koostatud)

Kõige suurem standardhälve fikseeriti LIFO meetodi (0,40) ja kõige väiksem individaalmaksumuse meetodi (0,17) puhul.

Vastates kõikidele lõputöös püstitatud uurimisküsimustele saab järeldada, et tavaliselt toodete inventeerimine toimub ettevõttes kord kvartalis või 2 korda aastas, FIFO meetodi kasutades. Ankeedi vastajad leidsid, et see arvestusmeetod on lihtne ja sellepärast niipalju raamatupidajaid eelistavad töötada FIFO meetodiga.

VIIDATUD ALLIKAD

Alam P., Loh E.S. (2004). Choice of inventory method and teh self-selection bias. *Advanced in Managment Accounting*, Volume 12, 237-263, lk 237

Bar-Yosef S., Hughes P. J., Venezia I. (1995). The LIFO/FIFO choice as a signal of future costs. *JMAR Volume Seven FaU 1995*, lk 52-60

Cushing, B.E., Leclere, M .J. (1992). Evidence on the determinants of inventory accounting policy choice. *The Accounting Review*, 67(2), lk 355-366.

Dopuch N., Pincus M. (1988). Evidence on the choice of inventory accounting methods: LIFO versus FIFO. *Journal of Accounting Research* Vol. 2b No. 1 Spring 1988 Printed in IJ.S.A., lk 28-50.

Harris P., Arnold L.W., Stahlin W., (2013). Why the last in first in inventory methods (LIFO) should be saved? *Global Conference on Business and Finance Proceedings*, Volume 8, Number 1, 2013, lk 59-60.

Houmes R., Chira I. (2015). The valuation effect of LIFO's repeal on high pricing power firms. *Review of Accounting and Finance*, Vol. 14 lss 3 pp 306/323, lk 306

Hughes P.J. Schwartz S.E. (1989). The LIFO/FIFO Choice: an asymmetric information approach. *Journal of Accounting Research* Vol. 26 Supplement 1988 Printed in U.S.A., lk 42.

Ibarra V.C. (2008). Choice of inventory costing method of selected companies in the Philippines. *Journal of International Business Research*, Volume 7, Special Issue 1, 2008, lk 18-27.

Jesswein K.R. (2010). The changing lifo-fifo dilemma and its importance to the analysis of financial statements. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Volume 14, Number 1, 2010, lk 53-54.

Jung W.O. (1989). Strategic choice of inventory accounting methods. *Contemporary Accounting Research* Vol. 6 No. 1 pp 1-25, lk 1-22.

Morse D., Richardson G. (1983). The LIFO/FIFO decision. *Journal of Accounting Research* Vol. 21 No. 1 Spring 1983 Printed in U.S.A., lk 106-125

Reineking C., Chamberlain don H., Rudolph H. R., Smith L.M. (2013). An examination of inventory costing convergence under generally accepted accounting principles and international financial reporting standards. *Journal of International Business Research*, Volume 12, Number 2 2013, lk 22-25.

Sunder S. (1976). Optimal choice between LIFO and FIFO. *Journal of accounting research*, autumn 1976, lk 277-300.

Alver, J., Alver, L., Reinberg, L. (2004) *Finantsarvestus: Põhikursus*. 1. täiend tr. Tallinn: Deebet.

Dontševski V. (2013). IFRS või RTJ?
<http://rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/ifrs-v-i-rtj> (3.05.2015)

Eesti raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002 – RT I 2002, 102, 600.

Majanduslikult aktiivsed ettevõtted töötajate arvu järgi (2015).
<http://www.stat.ee/68771> (05.05.2015)

Raamatupidamistarkvara valik.
<http://www.mkonsult.ee/raamatupidamistarkvara.htm> (3.05.2015)

Raamatupidamise Tomkonna juhend 4. Varud. Muudetud 2011 aastal

Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 2. Euroopa Liidu Teataja 29.11.2008 a.

Tsarjov R. (2007) Varude arvestus.
http://kingpool.hak.edu.ee/materjalid/R.%20Tsarjovi%20raamatupidamise%20%F5piobjektid%202/varude%20arvestus/varude_otstarve.html (05.05.2015)

Varud (2011).
<https://annaabi.ee/Varud-m55318.html> (15.04.2015)

Varade ja varude inventuuri läbiviimine.
<http://www.siseaudiitor.ee/varade-ja-varude-inventuuri-labiviimine/> (3.05.2015)

KOKKUVÕTE

Käesoleva bakalaureusetöö teema valikul lähtus autor oma eelnevast töökogemusest toodete inventeerimisel.

Lõputöö eesmärgiks on empiirilise uuringu tulemusena saadud ankeetküsitluse andmete põhjal välja selgitada varude arvestuse meetodite kasutamine Eestis, nende tähendus ja see, mille poolest need üksteisest erinevad ning antud teema kohta peamisi järeldusi teha.

Töö baseerub seadustel, õpikutel ja erinevatel eesti- ja võõrkeelsetel artiklidel.

Lõputöö alguses püstitati 4 uurimisküsimust ja igale küsimusele anti konkreetne vastus. Vastused anti tuginedes küsimustiku vastuste analüüsile. Kokku vastas 54 organisatsiooni, aga pärast andmete töötlemist jäi valimisse 50 ankeeti.

Kõik lõputöö uuringu järeldused on toodud allpool:

1. Tavaliselt inventeeritakse tooteid IFRS-i reeglitest lähtuvalt kord kvartalis või kaks korda aastas. Mõned ettevõtted kasutavad varude arvestuseks raamatupidamisprogrammi. Kõige populaarsem on 1C-nimeline tarkvara. Leiti ka, et lisaks raamatupidamisosakonnale kasutasid toodete inventeerimisest saadud andmeid paljud teised osakonnad ja eriti juhatus;
2. Eestis kõige kasutatavam meetod on FIFO. Pooled vastanuist põhjendasid oma valikut sellega, et meetod on lihtne ja osad valisid selle, kuna andmete töötlemine ei võta nii palju aega ja nad on lihtsalt harjunud seda meetodit kasutama. Efektiivsusest järgmine meetod on kaalutud keskmise meetod, kolmandalt kohalt leiab LIFO ja viimaselt individuaalmaksumuse meetodi;
3. Saadud tulemuste põhjal järeldati, et FIFO meetod on kõige efektiivsem. Teisel kohal on kaalutud keskmise, kolmandal individuaalmaksumuse ja viimasel LIFO meetod;
4. FIFO ja individuaalmaksumuse meetodid on eri majandusolukordades Eestis kõige kasulikumad. Tuleb märkida, et deflatsiooni ajal saab kasutada praktiliselt iga varude kulupõhist arvestusmeetodit, kuna need ei erine üksteisest suurel määral. Ka küsimustiku vastused tõendavad seda väidet.

Kokkuvõtteks võib öelda, et autori arvates püstitatud eesmärk küll saavutati, ent arvestades seda, et Eestis on registreeritud rohkem kui 100 000 aktiivset ja mitteaktiivset ettevõtet ja küsimustikule vastas ainult 54 organisatsiooni, ei saa konkreetseid väiteid esitada.

SUMMARY

INVENTORY ACCOUNTING METHODS IN ESTONIA

Aljona Burkina

This topic of the bachelor thesis was chosen, because of the author's previous work experience in inventory of goods.

The aim of the thesis, which is based on data of empirical study obtained from a survey, is to explain the meaning of inventory accounting methods, how they differ from each other and do main conclusions to this theme.

The work was based on the law, books and different Estonian and foreign language articles.

At the beginning of this thesis there were erected 4 research questions and each question was granted with a concrete answer. Responses were made on the basis of the analyzed data, that had been found by answering a questionnaire. In total 54 organizations answered, but after data processing the sample was consisted of 50 questionnaires.

All study conclusions are presented below:

1. Usually the inventory of goods held once a quarter or twice a year and it is based on IFRS standards. Some firms use an accounting program for inventory account. The most popular software is named 1C. It was also found, that in addition to the accounting department, data, which is obtained from the inventory of goods, is used by a lot of other departments, in particular the executive board;
2. The most used accounting method in Estonia is FIFO. Half of the respondents justified their choice by selecting the following criterion: "The method is simple." Others chose it, because data processing does not take so much time and simply because they are accustomed to work with this method. Next method on the

effectiveness is weighted average method. LIFO stands on the third place and the last one is individual cost method;

3. Based on the results it was concluded, that FIFO is the most effective method. On the second place is weighted average method, the third is individual cost method and in the last place is LIFO;
4. FIFO and the individual cost are the most useful methods in different economic situations of a country. It should be noted, that during the deflation each method could be used, because big difference between them does not occur. Replies from the questionnaire can prove this claim.

In conclusion, it can be said, that the thesis goal is achieved by the author's opinion, however, being based on the fact, that there are more than 100 000 active and non-active registered companies and only 54 organization responded to the questionnaire, there can not be done concrete approvals.

LISAD

Lisa 1. Küsimustik

Lugupeetud vastajad!

Olen Tallinna Tehnikaülikooli majandusteaduskonna tudeng Aljona Burkina ja analüüsin oma lõputöö raames varude arvestuse meetodite kasutamist Eestis.

Vastates alljärgnevale küsimustele, aitate hinnata varude arvestust Eestis ja saada piisavalt informatsiooni bakalaureuse töö kirjutamiseks. Kõik vastused on anonüümsed ning küsimustikule vastamine võtab aega umbes 10 minutit. Mõne küsimuse puhul on võimalik valida ka mitu varianti.

Kõigi küsimuste puhul palun pöörduda Aljona Burkina poole:

Telefon: +372 56484429

E-mail: aljona.burkina@bk.ru

Tänan Teid vastuste eest!

1. Organisatsiooni asutamise aasta, kus Te praegu töötate (kui Te ei mäleta täpset aastat, siis kirjutage palun ligikaudne aasta)

.....

2. Organisatsiooni tegevusvaldkond (valik tugineb Eesti Statistikaameti klassifikatsioonile)

- Põllumajandus, metsamajandus ja kalapüük
- Mäetööstus
- Töötlev tööstus
- Elektrienergia, gaasi, auru ja konditsioneeritud õhuga varustamine
- Veevarustus, kanalisatsioon, jäätme- ja saastekäitlus
- Ehitus
- Hulgi- ja jaekaubandus
- Veondus ja laondus
- Majutus ja toitlustus
- Info ja side
- Finants- ja kindlustustegevus
- Kinnisvaraala tegevus
- Kutse-, teadus- ja tehnikaala tegevus
- Haldus- ja abitegevused
- Avalik haldus ja riigikaitse, kohustuslik sotsiaalkindlustus
- Haridus
- Tervishoid ja sotsiaalhoolekanne
- Kunst, meelelahutus, vaba aeg
- Mootorsõidukite ja mootorrataste remont
- Muud teenindavad tegevused
- Muu valdkond

3. Kui tihti toimub toodete inventeerimine firmas, kus Te hetkel töötate (kui valite “muud”, siis kirjutage palun allpool, kui tihti Te seda teete)?

_____ kord aastas; _____ 2 korda aastas; _____ kord kvartalis;

_____ muu vastus, palun täpsustage

4. Missugust laovarude meetodit kasutatakse (on võimalik valida ka mitu varianti) ettevõttes, kus Te hetkel töötate (kui valite “muud”, siis kirjutage palun allpool meetodi nimetust)?

_____ FIFO; _____ Kaalutud keskmine; _____ LIFO;

_____ muu meetod, palun täpsustage

5. Hinnake palun meetodit, millega Te praegu töötate („1“ – väga halb kuni „5“ – väga hea).

Lihtsus	
Andmete saamise kiirus	
Andmete täpsus	
Mugavus laovaru müügiks	
Meetodi sobivus vastavalt ettevõtte põhitegevusele	

6. Hinnake palun meetodi efektiivust ja kasumlikust, millega Te praegu töötate, erinevates situatsioonides (1“ – väga halb kuni „5“ – väga hea).

Hinnatõus	
Hinnalangus	
Inflatsioon	
Deflatsioon	

7. Kas organisatsioon kasutab mingit arvutiprogrammi varude arvestuseks (kui vastasite „jah, siis kirjutage palun allpool selle tarkvara nimetus)? **JAH** / **EI**

_____.

8. Millisest raamatupidamistavast lähtub organisatsioon, kus Te praegu töötate (küsimus puudutab ainult õigusakte, mis on seotud varude arvestusega)?

_____ RTJ; _____ IFRS;

9. Milliste laovarude meetoditega (on võimalik valida mitu meetodit) Te töötasite varem (kui valite “muud”, siis kirjutage palun allpool meetodi nimetus)?

_____ FIFO; _____ Kaalutud keskmine; _____ LIFO;

_____ muu meetod, palun täpsustage

10. Miks Te hakkasite kasutama teist meetodit (kui valite “muud”, siis täpsustage palun selle põhjus)?

_____ meetod oli ebaefektiivne; _____ praegu töötan teises organisatsioonis; _____ ei oska

öelda; _____ muu põhjus, palun täpsustage

11. Millise meetodiga Te eelistate kõige rohkem töötada (küsimus lähtub rutiinsuse seisukohalt)?

_____ FIFO; _____ Kaalutud keskmine; _____ LIFO;

_____ muu meetod, palun täpsustage

12. Lähtudes eelnevast küsimusest, põhjendage palun oma arvamust, miks Te eelistate töötada valitud meetodiga (kui valite „muud“, siis täpsustage palun oma arvamust).
_____ meetod on lihtne; _____ andmete töötlemine ei võta nii palju aega; _____ olen harjunud töötada selle meetodiga;

_____ muu vastus, palun täpsustage

13. Kes veel kasutab varude arvestuse andmeid organisatsioonis, kus Te praegu töötate (kui valite “muud”, siis täpsustage palun oma vastust)?
_____ juhtkond; _____ turundusosakond; _____ müügiosakond;
_____ muu vastus, palun täpsustage

Ankeedi täitja andmed:

14. Tööstaaž: _____ puudub; _____ kuni 5 aastat; _____ 6-10 aastat; _____ 11-15 aastat _____ enam kui 15 aastat

15. Haridus: _____ keskharidus _____ kõrgharidus (bakalaureus või rakendus kõrgharidus); _____ kõrgharidus (magister); _____ kõrgharidus (doktor); _____ muu, täpsustage palun

16. Vanus : _____ alla 25 aasta; _____ 26-35 aastat; _____ 36-45 aastat; _____ 46-55 aastat, _____ üle 55 aasta

17. Amet _____ spetsialist/raamatupidaja; _____ pearaamatupidaja; _____ finantsjuht; _____ firma juht; _____ muu, täpsustage palun

18. Ettevõtte/organisatsiooni suurus: _____ mikro (1-9 töötajat); _____ väike (10-49 töötajat); _____ keskmine (50-249 töötajat); _____ suur (>250 töötajat).

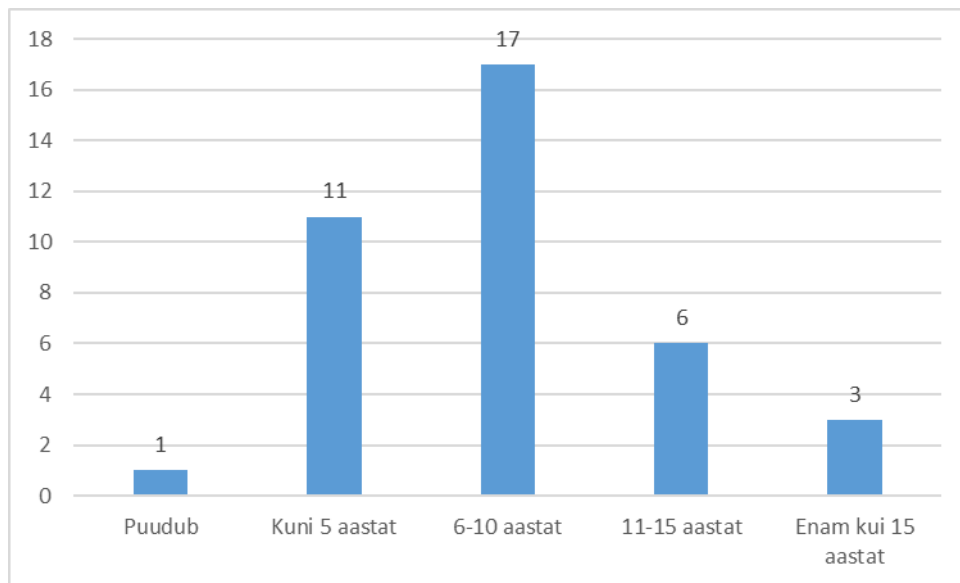
TÄNAN TEID VASTUSE EEST!

Lisa 2. Rahvusvaheliste standardite võrdlus

RTJ/ SME IFRS	IFRS	RMP
<p>Varud on vara:</p> <p>(a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;</p> <p>(b) mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;</p> <p>(c) materjalid või tarvikud, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.</p>	<p>Varud on vara:</p> <p>(a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;</p> <p>(b) mida parajasti toodetakse niisuguse müügi eesmärgil või</p> <p>(c) mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel</p>	<p>Vara –</p> <p>raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav asi või õigus;</p>
<p>Netorealiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügi valmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks (RTJ 4).</p>	<p>Netorealiseerimisväärtus on tavapärases äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.</p>	
<p>Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.34 (b)).</p>	<p>Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärases tehingus.</p>	

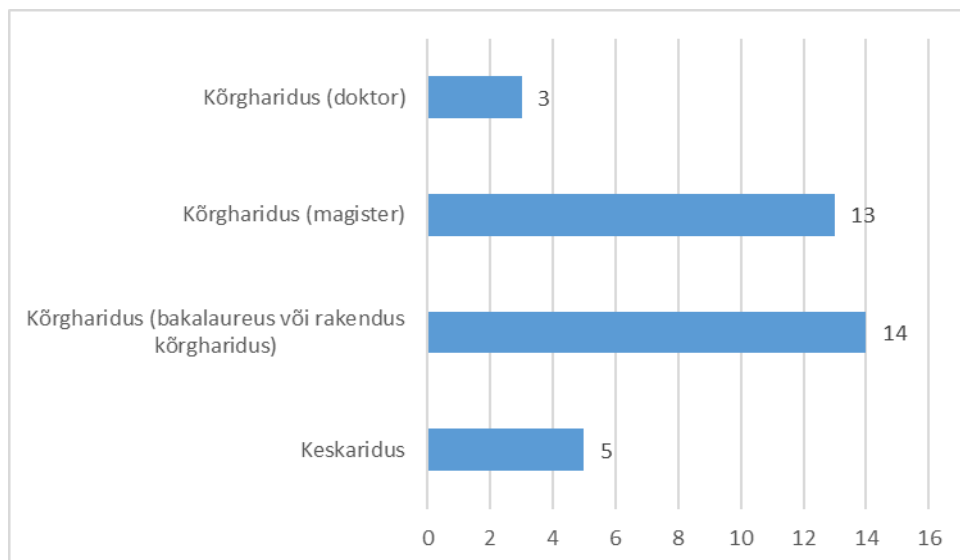
ALLIKAS: Autori koostatud

LISA 3. Küsimustiku vastajate tööstaž



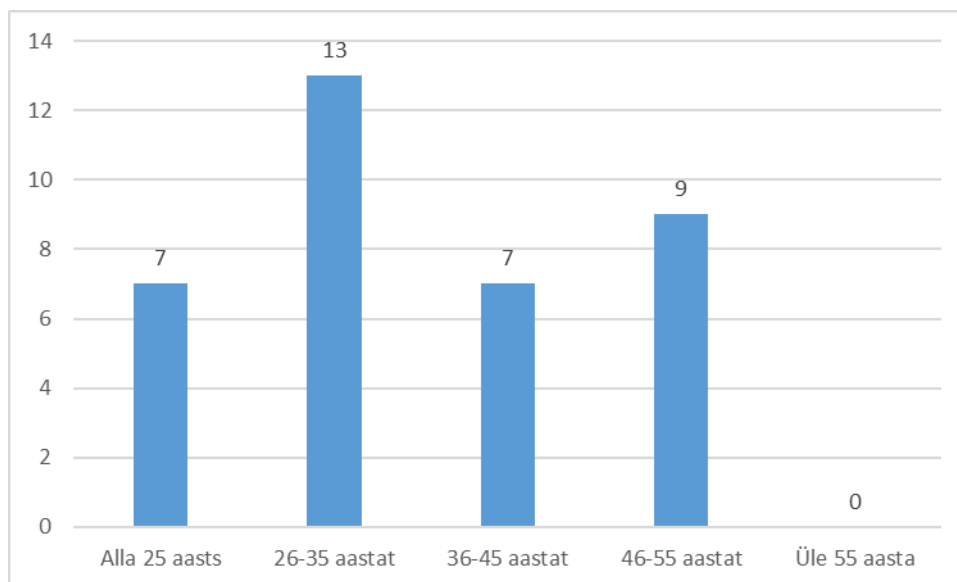
ALLIKAS: (Autori koostatud)

Lisa 4. Küsimustiku vastajate haridustase



ALLIKAS: (Autori koostatud)

Lisa 5. Küsimustiku vastajate vanus



ALLIKAS: (Autori koostatud)