

**TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL
TALLINNA KOLLEDŽ**

Majandusarvestus

Gerli Tarum

**LAOVARUDE ARVESTUSE PÕHIMÕTTED JA ÕIGLANE
KAJASTAMINE RAAMATUPIDAMISARUANNETES
AS E-PROFIILI NÄITEL**

Lõputöö

Juhendaja: Ester Vahtre, *EMBA*

Tallinn 2016

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. AS E-PROFIILI TUTVUSTUS	5
1.2. Ettevõtte finantsosakond.....	6
2. LAOARVESTUSE PÕHIMÕTTED JA LAOVARUDE KAJASTAMINE RAAMATUPIDA- MISARUANNETES	9
2.1. Laoarvestuse põhimõtted ja meetodid	9
2.2. Laovarude kajastamise põhimõtted	22
2.3. Laovarude kajastamine AS E-Profilis	26
2.4. Ettevõtte likviidsussuhtarvud.....	32
3. JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD	34
3.1. Tegevusplaani rakendamise võimalused ja tingimused, nende analüüs	35
3.2. Hinnang tegevusplaani kasutusvõimalustele ning õiglaste tulemuste saavutamisele.....	38
KOKKUVÕTE	40
VIIDATUD KIRJANDUS	42
LISAD	44
Lisa 1. Bilanss erinevate arvestusüsteemide tulemusel, €	44
Lisa 2. Arendustegevuse järjestus nädal 1-13.....	45
Lisa 3. Arendustegevuse järjestus nädal 14-26.....	46
SUMMARY	47

SISSEJUHATUS

Käesoleva lõputöö põhiteemaks on laovarud, nende arvestuse põhimõtted ning õiglane kajastamine raamatupidamisaruannetes. Varud on varad, mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus; mida parajasti toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus; mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel. Tootmisega tegelevatel ettevõtetel on varud väga tähtsal kohal just sellepärast, et nad moodustavad olulise osa ettevõtte käibevarast.

Autor valis antud teema kuna on töötanud uuritavas ettevõttes juba üle kolme aasta ning autori jaoks on saanud selgeks, et raamatupidamislikult on varude arvestamine, hindamine ning kajastamine antud ettevõttes nõrgaks lüliks. Seda tõendab ka ettevõtte ostujuht, kellega autor oli käesoleva töö kirjutamise jooksul tihedas suhtluses.

Lõputöö eesmärgiks on välja pakkuda optimaalseim viis laovarude arvestamiseks. Lisaks soovib autor koostada tegevusplaani laovarude edaspidiseks arvestamiseks ja kajastamiseks ning analüüsida antud temaatikaga seonduvaid probleeme uuritavas ettevõttes. Uuritavaks ettevõtteks on keeruliste nafta-, keemia-, gaasi- ja energeetikasektori seadmete tootmisega tegelev AS E-Profiil.

Eesmärgist tulenevalt on autor püstitanud uurimisülesanded:

- 1) laovarude arvestuse põhimõtete põhjalik uuring ja meetodite analüüs AS E-Profiilis;
- 2) leida õiglaseim viis laovarude kajastamiseks uuritavas ettevõttes;
- 3) ettevõtte likviidussuhtarvude analüüs
- 4) tegevusplaani koostamine

Käesoleva töö hüpoteesiks on, et AS E-Profiilis kasutusel oleva varude arvestussüsteemi tõttu ei ole ettevõtte raamatupidamisaruannetes kajastatav informatsioon õiglane.

Lõputöö on üles ehitatud arendusuurimusena. Töö jaguneb kolmeks peatükiks, millest esimene peatükk on uuritava ettevõtte tutvustus. Autor annab ülevaate ettevõtte põhilistest tootmisvaldkondadest ning klientidest, ettevõtte eesmärkidest ning ettevõtte finantsosakonnast. Samuti on autor üles loetlenud ettevõttes ilmnenuid probleeme seoses varude arvestamise ning kajastamisega.

Töö teises peatükis kajastatakse erinevaid laovarude liike, analüüsitakse varude arvestussüsteeme ning inventeerimist. Võrreldakse kulupõhiseid arvestusmeetodeid, milleks on individuaalmaksumuse meetod, FIFO-meetod, kaalutud keskmise perioodiline meetod, kaalutud keskmise pidev meetod ning LIFO-meetod. Samuti kirjutab autor laovarude kajastamise põhimõtetest ning toob välja ettevõtte likviidsussuhtarvud. Töö teises peatükis ühendab autor töö meetodilise osa praktilisega ning analüüsib varudega seotud probleeme uuritavas ettevõttes.

Töö kolmandas peatükis koostab autor tegevusplaani varude õiglaseks arvestamiseks ning kajastamiseks uuritavas ettevõttes. Analüüsitakse tegevusplaani rakendamise võimalusi ja tingimusi lähtudes olemasolevatest andmetest. Samuti annavad ettevõtte ostujuht ja autor hinnangu töö tulemuste rakendusvõimaluste kohta.

Töö koostamisel on kasutatud peamiselt viimase kümne aasta jooksul ilmunud inglise- ja eestikeelset erialast kirjandust, mis käsitlevad laovarude arvestussüsteeme, nende kulupõhiseid arvestusmeetodeid ning kajastamist raamatupidamisaruannetes. Praktilise osa andmed baseeruvad uuritavas ettevõttes läbi viidud intervjuudel, väljavõtetel ettevõtte infosüsteemidest ning ettevõtte majandusaasta aruannetel.

1. AS E-PROFIILI TUTVUSTUS

AS E-Profiil asutati 1997. aastal. Alates 1999. aastast keskenduti teraskonstruksioonide – mahutite, korstnate, konveierite jms tootmisele. Kui ettevõtte oli 2005. aastal edukalt täitnud oma esimese *offshore* valdkonna suuremahulise mahutite tellimuse, keskenduti edaspidi täielikult *offshore*, nafta- ja gaasitööstuse tellimustele. *Offshore* all peab autor silmas nafta- ja gaasitööstuse sektorit, mille puhul toodang asub kaldast eemal.

Ettevõtte on kasvatanud oma tootmiskahtusid 2 miljonilt eurolt 2004. aastal ca 27 miljoni euroni aastal 2014. Organisatsioon ekspordib üle 99% oma toodangust. Töötajate arv on kasvanud 34 inimeselt 245-ni. Viimaste aastate jooksul on ettevõtte kontsentreerunud suurte ja keeruliste *offshore* valdkonna toodete valmistamisele. Ettevõtte peamisteks klientideks on rahvusvahelised *offshore* valdkonna juhtivad tehnoloogiaettevõtted nagu National Oilwell Varco, Cargotec / MacGregor, Technip, Cameron.

Alates aastast 2005 tegutseb AS E-Profiil 15 000 m² tootmispinnal Tallinnas. Ettevõtte tootmistsehh on Baltikumis üks suurimatest ning kasutatavad seadmed on antud geograafilises piirkonnas unikaalsed. 2013. aastal avati Paldiskis kooste- ja montaažitehase esimene etapp, mis toetab ettevõtte eesmärki valmistada enamus tooteid võtmed kätte printsipiis.

Ettevõttes on olemas sektoripõhine spetsiifiline *know-how* ja aastatega tugevalt arendatud juhtimissüsteem, mis annavad konkurentsieelise. Ettevõtte on viimaste aastate jooksul investeerinud seadmetesse ca 8 miljonit eurot. 2015. aastal plaanis ettevõtte oluliselt suurendada projektide osakaalu, kus lisaks teraskonstruksiooni valmistamisele tehakse ka hüdro- ja elektrimontaaž. Paljudel juhtudel viiakse läbi toote testimine vastavalt lõppkliendi juhistele.

Ettevõtte spetsialistide pikaajalised kogemused kombineeritult olemasolevate seadmetega võimaldavad ettevõttel oma klientidele pakkuda kvaliteetset teenust konkurentsivõimeliste hindade ja kokkulepitud tähtaegadega.

Ettevõtte on keskendunud keerulistele nafta-, keemia-, gaasi- ja energeetikasektori seadmete tootmisele. Mõned ettevõtte peamistest tootegrupidest ja klientidest on toodud alljärgnevas tabelis 1.

Tabel 1. AS E-Profiili peamised tootegrupid ja kliendid

Tootegrupid	Kliendid
Nafta- ja gaasitööstuse kraanad, vintsisüsteemid ja tasakaalustus-süsteemid	National Oilwell Varco Norway AS (Norra); Cargotec Group AS (Norra); Kenz-Figee (Holland)
Energeetikasektori seadmed	Andritz Hydro (Saksamaa)
Nafta- ja gaasitööstuse seadmed	Technip Norway (Norra); Eureka Pumps AS (Norra); Cameron (Norra)

Allikas: autori koostatud

Missioon – AS E-Profiil missiooniks on olla usaldusväärseim *offshore*- ja energeetikasektori masinaehitus ettevõtte, mille edu põhineb pakutava teenuse kvaliteedil, töötajate kompetentsil ja kõrgel ettevõtluse kultuuril.

Visioon – AS E-Profiil visiooniks on saada maailmas *offshore*- ja energeetika sektoris eelistatud, kvaliteetset teenust pakkuvaks masinaehitusettevõtteks, mille konkurentsieeliseks on täpne tarne, paindlik hinnakujundus ja kaasaegne tootmisviis.

1.2. Ettevõtte finantsosakond

Ettevõtte finantsosakonnas töötavad 2 inimest – pearaamatupidaja ning raamatupidaja-finantsist, kelleks on käesoleva töö autor. Järgnevalt loetleb autor AS E-Profiili finantsosakonnas töötavate inimeste tööülesanded.

Pearaamatupidaja tööülesanneteks on:

- 1) arvete täpse esitamise ja kajastamise organiseerimine
- 2) finantsaruandluse koostamine, mille alusel saab juhtkond vastu võtta vajalikke otsuseid
- 3) makse ja tööseadusandlust puudutavatest seadusest kaasajastatud info omamine

- 4) perioodiliste finantsaruannete koostamine vastavalt juhatuse korraldustele, aastaaruannete koostamine ja auditeerimiseks ettevalmistamine
- 5) mittevastavuste lahendamise korraldamine osakonnas
- 6) arvelduste teostamine.

Raamatupidaja- finantsisti tööülesanneteks on:

- 1) raamatupidamist- ,maksuarvestust- ja tööseadusandlust puudutavatest seadustest kaasajastatud info omamine;
- 2) ostu- ja müügiarvete õige ja õigeaegne kajastamine ja esitamine;
- 3) maksude õige ja õigeaegne arvestamine, kajastamine, deklareerimine, tasumine;
- 4) töötasude õige ja õigeaegne arvestamine, kajastamine ja tasumine;
- 5) põhivarade arvestus;
- 6) tööülesannetes kokkulepitud jooksva finantsaruandluse koostamine;
- 7) jooksvalt bilansikontode inventuuri teostamine (võrdlus andmikega);
- 8) finantsdokumentatsiooni korraldamine ja säilitamine vastavalt seadusandlusele ja ettevõtte kvaliteedipoliitikale.

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega ning reguleerib muu hulgas majandustehingute dokumenteerimist ja kirjendamist, algdokumentide käivet ja säilitamist, raamatupidamisregistrite pidamist, tulude ja kulude kajastamist kasumiaruande kirjetel, varade ja kohustuste inventeerimist, raamatupidamiskohustuslasele kasutatavaid arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviisi, aruannete koostamise korda, arvutitarkvara kasutamist raamatupidamises ning raamatupidamise korraldamisega ja sellega kaasnevate sisekontrolli meetmete rakendamisega seotud asjaolusid [15, § 12].

AS E-Profiilis on hetkel kehtiv raamatupidamise sise-eeskiri koostatud seisuga 01.10.2013.

E-Profiili raamatupidamise sise-eeskirja alusel on varud defineeritud varadena, mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Varude arvestuse seisukohalt on ettevõtte põhiliseks probleemiks asjaolu, et puudub selge süsteem laovarude arvestamiseks ning see on puuduvate regulatsioonide tulemus. Ettevõttes rakendatud varude arvestamise süsteem ei ole kooskõlas raamatupidamise sise-eeskirjaga. Varude arvele

võtmiseks on ettevõttel loodud kaubakategooriad ning kaubakategooriatele on omakorda loodud kaubakaardid.

Autor analüüsis 2014. aastal toimunud varude raamatupidamiskandeid ning analüüsi käigus selgus, et iga kaubaartikli jaoks ei ole koostatud eraldi kaubakaarti ehk ühel kaubakaardil võib olla mitu erinevat kaupa. Antud situatsioon tekitab olukorra, kus varude arvestusel tekivad erinevused, mis võivad tuleneda kaubakategooriatest. Tänu sellele, et ühel kaubakaardil on kajastatud erinevaid kaupaid, ei ole kaupade reaalse liikumise jälgimine võimalik, sest kaubakaardil olevad andmed ja laojääk ei kajastu õiglaselt.

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on öeldud, et varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimismaksumuses sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Iga aruandeperioodi lõpul või inventuuri läbiviimisel vaadatakse kriitiliselt üle varude objektid ja nende maksumused, vajadusel tehakse allahindlused või maha kandmised. Reaalselt aga varusid neto realiseerimismaksumuses kunagi ei kajastata ning inventuuri käigus ei viida läbi allahindlusi. Sellest tulenevalt peab autor tõenäoliseks, et varad on ülehinnatud.

Uuritavas ettevõttes kajastatakse nii pooltoodang kui ka valmistoodang hinnangulise tuluna, mis kalkuleeritakse valmidusastme meetodil pikaajaliste teenuslepingute tõttu.

AS E-Profiilis toimub projektipõhine tootmine ning seetõttu on oluline jälgida materjalikulusid projektides. Materjal ja tooraine ostetakse ettevõttesse konkreetsele projektile ning lisaks kasutatakse materjale, mis ei ole seotud projektiga, vaid kajastatakse üldkuludena, nt materjalid rakiste valmistamiseks; ajutisteks kinnitusteks jm tootmise abivahendid.

Autor soovib käesoleva töö käigus jõuda järelduseni, milline oleks AS E-Profiili jaoks õiglaseim viis varude arvestamiseks ja kajastamiseks ning seejärel koostada sobiva arvestusmetoodika rakendamiseks tegevusplaan, mida esitleda ettevõtte juhtkonnale.

2. LAOARVESTUSE PÕHIMÕTTED JA LAOVARUDE KAJASTAMINE RAAMATUPIDAMISARUANNETES

Varude arvestamisel, hindamisel ja kajastamisel on palju erinevaid võimalusi. Autor leiab, et võimalusterohkus loob situatsiooni, kus varude arvestamine, hindamine ja kajastamine võib olla subjektiivne ning juhinduda juhtkonna arvamusest, sest juhtkond on huvitatud kõige kasumlikuma tulemuse kajastamisest.

Ettevõtte juhtkond peab määrama, millised varude kajastamise ja arvestuse põhimõtted on sobivad konkreetses ettevõttes arvestades valmistatava toodangu eripära. Juhtkond peab sealjuures olema teadlik erinevate arvestussüsteemide mõjust finantsaruannetes kajastuvatele andmetele.

Varude arvestussüsteemi määramisel tuleb arvestada asjaoluga, et kajastuvad andmed annavad objektiivse ülevaate ettevõtte varadest nii omanikele kui teistele huvipooltele.

Ettevõtte finantsseisundi hindamisel omavad varud olulist rolli, kuna varude väärtus mõjutab suurel määral ettevõtte kasumi kujunemist.

Lähtudes eeltoodust peab ettevõtte tagama, et kasutusel olev metoodika tagaks õiglase info raamatupidamisaruannetes.

Järgnevalt annab autor ülevaate laovarude liikidest, arvestussüsteemidest, laovarude kajastamise põhimõtetest ning laovarude kontrollnäitajatest, millega hinnatakse ettevõtte likviidsust ja finantsseisundit.

2.1. Laoarvestuse põhimõtted ja meetodid

Varud on varad mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, mida parajasti toodetakse müügi eesmärgil või mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel [4, lk 208].

Laovarude liigid

Varude mõiste hõlmab lisaks müügiks ostetud kaupadele, materjalidele, lõpetamata ja valmistoodangule ka selliseid objekte nagu edasimüügiks hoitavad seadmed, kinnisvara ja teenuse osutamise otseselt seotud kapitaliseeritud kulud, mille osas ei ole veel võimalik kajastada tulu valmidusastme meetodil [16, RTJ 4, punkt 7]. Antud temaatikat autor käesolevas lõputöös ei käsitle.

Tootmisettevõttes eristatakse nelja liiki varusid [4, lk 208]:

- 1) Toore. Toorme all mõistetakse objekte, tarbitavaid tooteid, elemente jms, mida saadakse väljastpoolt ettevõtet ning mida kasutatakse otseselt lõpptoodangu valmistamiseks. Toormena käsitletakse näiteks lehtmetsa, konstruktsiooniterast, värvi, kemikaale ja muid põhimaterjale.
- 2) Pooltooted, abimaterjalid ja väikevahendid. Sellesse rühma kuuluvad ka rakised, töövahendid, mida valmistatakse ettevõttes kohapeal. Töövahenditena on kasutusel näiteks masinate varuosad või tootmisprotsessi jaoks olulised abimaterjalid (liivapaber, klambrid, pakkematerjal).
- 3) Lõpetamata toodang. Siin on tegemist pooleli olevate projektidega. Lõpetamata toodangu kogus ja maksumus sõltub tootmisprotsessi kestusest.
- 4) Valmistoodang. Valmistoodang kujutab endast lõpetatud toodangut, mis on lattu antud, kuid ei ole veel kliendile ära saadetud.

Varude hetkeseisust ülevaate saamiseks on vajalik teada ka tootmises oleva pooltoodangu maksumust.

Lõpetamata (*work in progress, WIP*) on toodang, mis ei ole lõpetatud majandusaasta jooksul / arvestusperioodi jooksul, vaid on endiselt tootmisüksuses. Näiteks arvutite tootmine - igal ajahetkel on tootmisüksuses mõni pooleliolev arvuti [5, lk 112]. Nagu üldiselt varude puhul, on ka pooltoodangu hindamise puhul vaja langetada keeruline otsus – millised kulud lülitada lõpetamata toodangu (projektide) maksumusse. On kolm põhilist kulude liiki, mida arvestada pooltoodangu kajastamisel – materjalid, tehtud töö, asjakohased üldkulud [6, lk 473].

Tootmisettevõtte varusid iseloomustavad järgmised tunnused [4, lk 208]:

- 1) tavaliselt muudavad või kaotavad need tootmisprotsessis oma esialgse välimuse;
- 2) kasutatakse tootmisprotsessis ainult üks kord;
- 3) annavad oma väärtuse tootmisprotsessis loodud uuele tootele üle täies ulatuses.

AS E-Profiilis jagunevad varud raamatupidamise sise-eeskirja alusel järgnevalt:

- 1) tooraine ja materjal;
- 2) müügiks ostetud kaubad;
- 3) valmistoodang;
- 4) lõpetamata toodang.

Lattu võetakse arvele vaid tooraine ja materjal ning müügiks ostetud kaubad, valmis- ja lõpetamata toodang kajastatakse hinnangulise toodanguna. Sealjuures kantakse abimaterjalid ning väikevahendid otse kuludesse.

Laovarude arvestussüsteemid

Keskne küsimus varude arvestuses on nende maksumuse määratlemine.

Varud võetakse raamatupidamises arvele nende soetusmaksumuses. Soetusmaksumus koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kuludest, mida on vaja varude viimiseks nende praegusesse asukohta ja seisundisse.

Varude ostukulutused on:

- 1) ostuhind;
- 2) ostuhinnaga kaasnevad mittetagastatavad maksud (tollimaks, käibemaks juhul, kui seda ettevõttele ei tagastata, aktsiisimaks jt);
- 3) soetamisega otseselt seotud transpordikulu.

Varude tootmiskulutused on [14, lk 82-83]:

- 1) toodetega seotud otsesed kulutused:
 - tootmises kulutatud materjali maksumus,
 - tootmistööliste palgad koos sotsiaalkulutustega,
 - muud otsesed tootmiskulutused;

2) tootmise üldkulud:

- tootmisruumide ja –seadmete amortisatsioon või rent,
- tootmisruumide ja –seadmete remondikulu,
- tootmises kulutatud vesi, aur, elekter,
- tootmisega seotud juhtkonna ja abipersonali palgad koos sotsiaalkulutustega,
- muud üldkulud.

Kui toodetakse samal ajal mitut toodet, jagatakse tootmise üldkulud proportsionaalselt eri toodete soetusmaksumuse vahel. Selleks valib ettevõtte endale sobiva meetodi. Praktikast tavatsetakse jagada üldkulud toote otsekulude või müügihinna järgi. Valitud meetodit peab kasutama järjepidevalt [14, lk 82].

AS E-Profiilis võetakse varud arvele soetusmaksumuses, millele on lisatud transpordikulu.

Varude hetkeseisust ülevaate saamiseks on vajalik teada ka tootmises oleva pooltoodangu maksumust.

Pooltoodangu maksumuse arvestusel on oluline leida, kui suures hulgas materjale, tööd ning üldkulusid on kasutatud konkreetse lõpetamata toodangu puhul. Kõikide nende kulude hulk võib oluliselt erineda olenevalt ettevõtete vahel, selle kohta toob autor 2 näidet:

- 1) Kui toode on ainulaadne ja keerukas toota, on võimalik arvestada pooltoodangu väärtust reaalselt kasutatud materjalide, töötundide ja üldkulude alusel.
- 2) Kui aga on tegemist masstoodanguga, ei pruugi olla võimalik eristada iga toodet eraldi pooltoodangu hulgas. Sellisel juhul tuleb langetada otsus, kui suures ulatuses on toode nõ valmis (protsentuaalselt).

Ükskõik millist meetodit rakendatakse, on oluline, et pooltoodangu arvestamiseks kasutatakse järjepidevalt ühte ja sama meetodit.

Olenemata sellest, et AS E-Profiil tegeleb suurte, kallite ja ainulaadsete toodete tootmisega, on ettevõttes pooltoodang kajastatud hinnangulise toodanguna.

Varude arvestamisel on tuntud 2 süsteemi – pidev ja perioodiline - mis mõlemad on kooskõlas tulude ja kulude õige vastandamise põhimõttega.

Pidevsüsteemi iseloomustavad järgmised väited [4, lk 210]:

- 1) jooksev arvestus nii ostude kui ka müükide osas;
- 2) varude laoseisu inventeeritakse üks kord aastas;
- 3) kasutatakse esmajoones kallite kaupade puhul; kasutatakse eeskätt suurfirmades.

Perioodilist süsteemi iseloomustavad järgmised väited [4, lk 210]:

- 1) jooksev arvestus puudub;
- 2) varude laoseisu inventeeritakse vähemalt üks kord aastas;
- 3) kasutatakse odavate kaupade puhul;
- 4) kasutatakse väikefirmades.

Pideva ning perioodilise arvestussüsteemi kõige olulisem vahe on selles, millal kajastatakse müüdud kaupade kulu. Kuigi suured ettevõtted tihtipeale kasutavad perioodilist süsteemi ühte liiki varudel ning pidevat süsteemi teist liiki varudel, ei tohi kasutada mõlemat süsteemi ühe ja sama grupi laovarude puhul. (ettevõtte teeb vastava valiku ja fikseerib selle raamatupidamise sise-eeskirjas)

Varude pidev arvestussüsteem näitab varude jooksvat muutumist arvestusperioodi vältel. See süsteem toodab infot kõigi varudega seotud otsuste vastuvõtmiseks ja finantsaruannete koostamiseks. Näiteks kui klient soovib teada, millal ta kauba saab, siis majandusüksus, milles kasutatakse pidevat arvestussüsteemi, saab vastata kohe pärast oma kaubajäägi kontrollimist. Kuigi varusid säilitatakse ladudes, on arvestuslikud jäägid igapäevaselt teada [22, lk 69-70].

Varude arvestuse pidevsüsteemi peamised eelised [4, lk 212]:

- 1) pidev ja täpne arvepidamine võimaldab kergesti jälgida klientide nõudlust ning otsustada, kui suurtes kogustes tellida;
- 2) varude arvestuse pidevsüsteem on kergesti ühildatav automatiseeritud tellimissüsteemiga;
- 3) varude arvestuse pidevsüsteemi poolt produtseeritud infot saab kasutada mitmesuguste juhtimisotsuste langetamiseks. Seega pidevsüsteem on nii arvestus- kui ka juhtimisvahendiks;

- 4) varude arvestuse pidevsüsteemi on „sisse ehitatud“ kontrollvõimalus – jooksva raamatupidamise andmete võrdlemisel inventuuri andmetega saab kindlaks teha dokumenteerimata väljamineku (kadu);
- 5) varude arvestuse pidevsüsteemi rakendamisel saab kasumiaruannet koostada ka jooksvalt, inventuuri tegemata.

Ükskõik kui tehnoloogiliselt arenenud on ettevõtte, pideva süsteemi kasutamise haldamine võtab rohkem aega kui perioodilise süsteemi haldamine. Ettevõtted eelistavad kasutada pidevat süsteemi kui neil on väike kogus kõrgehinnalisi varusid, varusid on üsna lihtne varastada (kadu) ning kliendid ei tolereeri segavaid faktoreid tarnimisel [20, lk 552]. Ainult pidev arvestussüsteem võimaldab avastada puudujäägid ja nende tekkepõhjused.

Varude arvestuse perioodilise süsteemi puhul ei peeta arvestust varude lõppjäägi ega müüdud kaupade omahinna kohta. Arvet peetakse ainult varude sissetuleku kohta, väljamineku kohta eraldi arvestust ei ole. Varude lõppjääk ning müüdud kaupade omahind tehakse kindlaks perioodiliselt: kuu, kvartali või aasta lõpus. Perioodilise süsteemi eeliseks on arvestuse lihtsus. See süsteem ei eelda automatiseeritud andmetötlussüsteemi olemasolu [4, lk 213].

Varude arvestuse perioodilise süsteemi põhilised puudused on järgmised [4, lk 215-216]:

- 1) kuna puudub jooksev ülevaade varude struktuurist ja kogustest, on kontroll varude üle nõrk;
- 2) müüdud toodangu omahind sisaldab peale maksumuse tootmisomahinnas ka puudujääkidest tingitud kadu, (sest ei ole võimalik eraldada puudujääkidest tingitud kuluosa).

Perioodilise süsteemi eeliseks on lihtsus ja kulude kokkuvõid. Kuid alati tuleb kaaluda, kas selline kokkuvõid tasub ennast ära, kui hakkavad ilmnema puudujäägid [4, lk 215-216].

Ettevõtted eelistavad kasutada perioodilist süsteemi, kui neil on suur kogus madala väärtusega varusid. Kuna perioodiline süsteem ei võimalda kontrollida varusid, sest perioodilises süsteemis kajastatakse varude jääk alles perioodi lõpus, on eelistatav seda süsteemi kasutada juhul, kui varusid ei ole võimalik varastada (kadu) [20, lk 551].

AS E-Profiilis kasutatakse varude arvestamisel pidevat süsteemi, sest tänu pidevale süsteemile on võimalik jälgida varude jooksvat muutumist ja liikumist arvestusperioodi vältel. Ettevõttele on see oluline ka seetõttu, et rakendatakse igakuist finantsaruandlust.

Lõpetamata ja valmistoodang kajastatakse AS E-Profiilis hinnangulise toodanguna. Vastajalt RTJ 10 „Tulu kajastamine“ tuleb järgida tulude ja kulude vastavuse printsiipi. Sellest tulenevalt peavad projektidele tehtud kulutused ja prognoositavad kogukulud olema võrdelises suhtes periooditulu (toodangu) ja projekti oodatava kogukulu ehk lepingulise maksumusega. Võetakse kokku perioodil projektile tehtud kulutused ja arvestatakse proportsionaalne tuluosa perioodi lõpuks, kasutades arvutuskäiku:

$$\text{Projekti hinnanguline toodang} = \frac{\text{projekti kogutulu} \times \text{tegelikud kulud perioodi jooksul}}{\text{projekti prognoositav kogukulu}} \quad (1)$$

Projekti kogutulu all peetakse silmas algselt lepingus kindlaks määratud tasu ja lepingu täitmise käigus tehtud muudatusi lepingu mahus, täiendavaid nõudeid ning –tasusid. Tegelikud kulud all peetakse silmas kõiki kulusid projekti algusest kuni aruandeperioodi lõpuni. Projekti prognoositava kogukulu puhul lahutatakse projekti lepingulisest maksumusest tegevjuhi korraldusega antud projektile määratud tootmiskulude katte ülesanne.

Juhul kui bilansipäevaks on väljastatud tellijale arveid suuremas või väiksemas summas, kui valmidusastme meetodil arvestatud tulu, siis kajastatakse vahet kohustuse või nõudena. Valmidusastme meetodit rakendatakse kumulatiivselt iga aruandeperioodi kohta, arvestades bilansipäeval kehtivaid hinnanguid lepingu tulude ja kulude kohta. Hinnangute muutuseid kajastatakse aruandeperioodil tulu või kuluna, mitte tagasiulatuvalt.

Laovarude kulupõhised arvestusmeetodid

Äritegevuses on tavapärane, et sama kauba (materjali) soetushinnad aruandeperioodi jooksul muutuvad. Hindade muutumise tingimustes peab ettevõtte valima varu jäägi (kajastub bilansis) ja väljamineku (kajastub kasumiaruandes) hindamise korra. Finantsarvestuses ei ole eesmärgiks kajastada varu tegelikku (füüsilist) liikumist, vaid kajastada kuluna varu väljaminekut soetusmaksumuses (tootmisomahinnas). Arvestuse lihtsustamise eesmärgil on välja töötatud mitmeid meetodeid [17].

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 4 võimaldab varude hindamisel kasutada kolme meetodit: individuaalmaksumuse meetod, FIFO-meetod ning kaalutud keskmise meetod.

Varude arvestus võib osutada keeruliseks, kuna laos olevad üheliigilised varaobjektid ei pruugi olla soetatud üheaegselt ja ühesuguse hinnaga. Üpris tavaline on olukord, kus kaupade hinnad aasta jooksul mitu korda muutuvad. Seejuures pole välistatud ka hinnalangus, mistõttu mingi varaobjekti arvestuslik hind võib osutada kõrgemaks viimasena sisse tulnud partii soetushinnast. Seepärast on varude arvestuses oluliseks probleemiks, kuidas kajastada varude lõppjäagi ja müüdüd kaupade omamaksumust [4, lk 222].

Arvestuse lihtsustamise eesmärgil on välja töötatud kulupõhised meetodid, mille alusel toimub varude soetusmaksumuse kuluna kajastamine.

Laovarudel võivad olla erinevad väärtused sõltuvalt sellest, millist kulupõhist meetodit kasutatakse – kas individuaalmaksumuse meetodit, FIFO-meetodit, LIFO-meetodit või kaalutud keskmise meetodit.

Individuaalmaksumuse meetod

Üks võimalus on kasutada varude hindamisel individuaalmaksumuse meetodit (tükimeetodit). Kui varu üksikud objektid on üksteisest selgelt eristatavad, kuna neid on piiratud koguses, saab neid identifitseerida soetamise momendist kuni müügi momendini, siis lähtutakse nende soetusmaksumuse kindlaksmääramisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kuludest. Seda meetodit kasutatakse kallihinnaliste kaupade nagu autod, unikaalset kunstiväärtused, tellimisel valmistatav mööbel [17]. Varude arvestus vastab nende füüsilisele liikumisele.

Selle meetodi rakendamisel arvutatud varude lõppjäak on tegelikus soetushinnas ning müügitulust arvatakse maha tegelikult müüdüd kaupade soetusmaksumus [4, lk 223].

Tükimeetodi eelised on järgmised [23, lk 241].:

- 1) tagatud on tulude-kulude vastandamise printsiibi jälgimine;
- 2) varude füüsiline ja arvestuslik liikumine ühtivad.

Tükimeetodi puuduseks on võimalus manipuleerida kasumiga, eriti juhtudel, kui kaubaühikud omavad märgistusi ning selle kaudu on võimalik teada saada, mis on teatud varu soetusmaksumus.

Paraku ei ole konkreetse varaobjekti soetusmaksumuse määramine suurte koguste ja laia nomenklatuuri korral kuigi lihtne. Näiteks hulгимүүjate ja suurte jaemүүgifirmade kaubanimestikes võib olla tuhandeid suhteliselt odavaid kaupu, mille iga ühiku soetushind on küll teada, kuid selleks, et täpselt kindlaks määrata laos olevate kaupade maksumust bilansi koostamise kuupäeva seisuga, tuleks teha hulk tööd. Kuna tükimeetod osutub suure töömahukuse tõttu tihtilugu ebapraktiliseks, on arenenud riikides varude arvestuse enamlevinud järgmise meetodid: FIFO (*first in first out*), LIFO (*last in first out*), kaalutud keskmise meetod (*weighted average method*). Varude kulupõhise arvestusmeetodi valikul lähtutakse tavaliselt muudest asjaoludest – näiteks milline meetod on firmale kasulikum või vastab rohkem firma müügipoliitikale [4, lk 224].

FIFO-meetod

FIFO-meetod (*first in first out*), mida on nimetatud ka lihtjärjekorra meetodiks, lähtub eeldusest, et esimesena soetatud kogus müüakse ka esimesena ära. FIFO-meetodil saadud tulemus ühtib tihtipeale tükimeetodil saaduga, kuna on igati mõistlik kõigepealt ära müüa vanemad kaubad. (näiteks toidukaupluses on kaupade füüsiline liikumine reeglina selline, et esimesena sissetulnud kaup müüakse ka esimesena ära). Varu jäägi maksumus arvutatakse viimaste ostude hindade alusel – oletatakse, et lattu jäänud kaubad on soetatud viimasena [4, lk 224].

FIFO-meetodi eelised on järgmised [1, lk 285]:

- 1) tõenäoliselt on see meetod, mida intuitsiivselt soovitaks kasutada;
- 2) kuluna kajastamisel kasutatakse hindu, millega tegelikult arveldati varu soetamisel;
- 3) varu lõppjääk on hiliseimas soetushinnas, st reaalne;
- 4) meetodit aktsepteerib rahvusvaheline standard IAS2.

FIFO-meetodi puudused on järgmised [1, lk 285]:

- 1) müüdüd toodangu (müüdüd kaupade) omamaksumus kasumiaruandes ei ole kajastatud hiliseimas hinnas, st on ebareaalne;
- 2) kui hinnad tõusevad, on FIFO-meetodi rakendamisel saadav kasum algul suur, millega eksitakse ettevaatlikkuse kontsepti ehk konservatiivsuse printsiibi vastu.

FIFO-meetodi puhul vastandatakse vanemad varudesse tehtud investeeringud uute jooksvate tuludega ning see võib moonutada kasumit [10, lk 20].

Paljud ettevõtted eelistavad FIFO-meetodi kasutamist, sest nende eesmärk on esitada võimalikult suured tulud. Seal juures aga tuleb tähele panna, et mida suuremad tulud, seda rohkem tuleb ka makse tasuda [12, lk 298].

FIFO-meetodi kasutamisel on perioodi lõpptulemus kõige lähedasem reaalsele hetketulemusele [23, lk 255].

FIFO-meetod on Eestis kasutusel tulenevalt Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr. 4.

LIFO-meetod

LIFO-meetodi (*last in first out*) alusloogika on FIFO-meetodi omale vastupidine. LIFO tähendab varude arvestusmeetodit, mille rakendamisel arvestatakse viimasena soetatud kaubad esimesena realiseerituteks. Lõppvarusse jäävad kõige varasemad ostud. Perioodilise või pideva arvestussüsteemi ja LIFO rakendamisel saadakse erinev tulemus. LIFO-meetodit kasutatakse metsatööstuses, söetööstuses, kaevandustes [22, lk 79-80].

LIFO-meetodi kasutamisel vastandatakse viimasena tehtud investeeringud varudesse jooksvate tuludega. Inflatsiooniperioodil võivad LIFO-meetodi kasutamise tulemusena bilansis kajastatud varud olla vanad ning tõenäoliselt aegunud kulude hinnanguga [10, lk 20] (ehk vanade varude kulud on tõenäoliselt suurenenud).

LIFO-meetodi eelised on järgmised [1, lk 663]:

- 1) varu lõppjääk on tegelikus soetushinnas;
- 2) müüdüd toodangu (müüdüd kaupade) omamaksumus on kasumiaruandes kajastatud hilisemas hinnas, st on reaalne.

LIFO-meetodi puudused on järgmised [1, lk 663-664]:

- 1) see ei ole nii realistlik kui näiteks FIFO-meetod, kuna tugineb eeldusele, et hiljem soetatud kaubad või valmistatud toodang müüakse ära vastavalt enne varem soetatud kaupu või varem valmistatud toodangut;
- 2) varude väärtuse väljatoomisel ei kasutata hilisemaid (realistlikumaid) hindu;
- 3) seda ei aktsepteeri rahvusvaheline standard IAS2.

Kuna LIFO-meetod tagab madalaima kasumi, peetakse seda kõige konservatiivsemaks meetodiks [12, lk 299].

Tulenevalt sellest, et LIFO ei ole Eestis lubatud, autor antud meetodit oma töös ei rakenda.

Kaalutud keskmise meetod

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse varu iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algvaru soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide kaalutud keskmist. Kaalutud keskmist võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel (nn libisev kaalutud keskmine) või üks kord iga teatud perioodi lõpul (nn perioodiline kaalutud keskmine) [17]. Kaalutud keskmine on nõ neutraalne meetod, kompromiss FIFO ja LIFO vahel. Kuna kaupade keskmist soetusmaksumust arvestatakse jooksvalt, on nii kasumiaruandesse kantav müüdüd kaupade kulu kui ka bilanssi kantav varude maksumus erinevad, võrreldes perioodilise arvestusega [22, lk 75].

Kui kaalutud keskmise meetodit kasutatakse koos varude perioodilise arvestussüsteemiga, siis arvutatakse keskmine soetushind kaubaressursi maksumuse jagamisel ühikulise ressursiga. Lõppvaru maksumus arvutatakse keskmise soetushinna järgi [22, lk 73].

Kui kaalutud keskmise meetodit kasutatakse koos varude pideva arvestussüsteemiga, siis arvutatakse jooksvalt kaubaühiku keskmine soetushind arvestusperioodi jooksul toimunud soetushindade muutusest lähtudes. Müüdüd kaupade kuluks kandmine toimub viimase keskmise soetushinna järgi. Sellist meetodit kutsutakse ka kui kaalutud libisevat meetodit [22, lk 73].

Mõlemaid kaalutud keskmise arvestusmeetodeid on lubatud kasutada Eestis.

Kaalutud keskmise meetodi alusel on kõik sama grupi varud sama ühikuhinnaga (keskmise hinnaga). Sealjuures ei ole oluline, milline konkreetne varu müüakse; müüdüd kaupade kulu põhineb hetke keskmisel ühikuhinnal [12, lk 295].

Kaalutud keskmise meetodi eelised on järgmised [1, lk 469]:

- 1) kasutatakse keskmisi soetushindu, millega tunnistatakse, et kõik väljastatud materjalid, pooltooted, valmistooted, kaubad on ettevõttele ühtviisi väärtuslikud;
- 2) müüdüd toodete/kaupade omahinnad varieeruvad minimaalselt;
- 3) toodete/kaupade müügist teenitud kasum on periooditi paremini võrreldav kui teiste meetodite (FIFO, LIFO) rakendumisel saadav kasum;
- 4) varu lõppjäägi maksumus on üpris realistlik;
- 5) kaalutud keskmise meetodit aktsepteerib rahvusvaheline standard IAS2.

Kaalutud keskmise meetodi puudused on järgmised [1, lk 469]:

- 1) järjekordse koguse sissetulekul on tarvis varu maksumus alati uuesti arvutada;
- 2) müüdüd kauba maksumus kajastatakse keskmises soetushinnas, mis ei lange kokku tegeliku soetushinnaga.

AS E-Profiilis on kasutusel FIFO-meetod, mis lähtub eeldusest, et esimesena soetatud kogus müüakse ka esimesena. Sellest tulenevalt usub autor, et ettevõttes ei järgita tulude ja kulude vastandamise põhimõtet, sest tulu viimasena soetatud kaupade müügist kajastatakse järgmises arvestusperioodis ning FIFO-meetodi kasutamisel hindade pideva tõusu tingimustes tekib laokasum. Lisaks, FIFO puhul vastandatakse vanemad varudesse tehtud investeeringud uute jooksvate tuludega ning see võib moonutada kasumit. FIFO-meetodit kasutatakse, sest see tundus ettevõtte juhtkonnale loogilise valikuna. Tänu sellele, et tootmismahud on suurenenud ja iga kliendi nõudmised erinevad, ei ole võimalik alati rakendada põhimõtet, et esimesena soetatud kogus müüakse ka esimesena. Tänu sellele arusaamale on juhtkond huvitatud uue laovarude kulupõhise süsteemi rakendamise kaalumisest.

Inventuurid

Inventuuride tegemise eesmärk on saada teavet selle kohta, kuidas füüsilised laojäägid on kooskõlas raamatupidamise andmetega. Inventuur on laoseisude õigsuse kontroll. Inventuuride tegemine põhineb raamatupidamisseadusel. Füüsiliste laojääkide võrdlemisel raamatupidamislikega tuleb arvestada, et samavõrd, kui esineb hälbeid füüsilistes laojääkides, võib neid esineda ka raamatupidamislikes, ehk infosüsteemi saldodes. Enne, kui teha lõplikke järeldusi puudu- ja ülejääkide kohta, tuleb veenduda, et raamatupidamislikud andmed on õiged.

Kasutatakse erinevaid inventeerimismooduseid [8]:

- 1) tähtaegne inventuur - osa laost või kogu ladu korraga;
- 2) inventuur osade kaupa - osa laost korraga, kontrollitavat osa võrreldakse arvutisaldoga reaalselt;
- 3) pisteline inventuur - tehakse tooterühmade kaupa;
- 4) nullsaldoinventuur - tooteid inventeeritakse alati siis, kui füüsiline või raamatupidamislik saldo muutub nulliks;
- 5) negatiivse saldo inventuur - tooteid inventeeritakse alati siis, kui raamatupidamislik saldo muutub negatiivseks;
- 6) pidev inventuur - inventuuri teostatakse osaliselt ja perioodiliselt kooskõlas väljatöötatud korraga.

Inventeerimise kord ja tähtajad peavad olema fikseeritud ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas. Inventuuri läbiviimiseks moodustatakse komisjon, mille üheks liikmeks peaks kindlasti olema inventeeritavate varaobjektidega otseselt tegelev materiaalselt vastutav isik. Kui inventuuri läbiviimise aeg on kindlaks määratud, siis tuleks sellest teavitada nii kõiki inventuuri teostajaid kui ka audiitoreid, kes soovivad viibida inventeerimise juures, veendumaks selle läbiviimise korrektsuses [4, lk 180].

AS E-Profiilis vaadatakse raamatupidamise sise-eeskirja alusel iga aruandeperioodi lõpul või inventuuri läbiviimisel kriitiliselt üle varude objektid ja nende maksumused, vajadusel tehakse allahindlused või mahakandmised. Kord aastas toimub korraline inventuur, mille viib läbi juhatus koos komisjoniga. Inventuuri käigus loetakse kõik materjalid ja kaubad tükkhaaval üle, hinnatakse soetusmaksumust ning nende vastavust turuhindadele ning koostatakse inventuuri akt. Tegelikult ettevõtte allahindluseid ei rakenda ning seda põhjendab ostujuht sellega, et tema arvates materjalide väärtus ei lange ka siis, kui ta on 3 aastat laos seisnud [11].

Juhul kui bilansipäevaks on lõpetamata- ja valmistoodangu puhul väljastatud tellijale arveid suuremas või väiksemas summas, kui valmidusastme meetodil arvestatud tulu, siis kajastatakse vahet kohustuse või nõudena. Valmidusastme meetodit rakendatakse kumulatiivselt iga aruandeperioodi kohta, arvestades bilansipäeval kehtivaid hinnanguid lepingu tulude ja kulude kohta. Hinnangute muutuseid kajastatakse aruandeperioodi tulu või kuluna, mitte tagasiulatuvalt. Lõpetamata toodangu valmidusastet hindab ettevõtte juhtkond. Hindamise vormistuse kohta toob autor järgnevalt näite tabelis 2:

Tabel 2. Pooltoodangu hinnangulise tulu arvestus, €

Eelarve						Seisuga 31.12.2014					
Projekt	Müügihind	Otsekulud	Ressursi- kulu	Kasum	%	Hinnanguline tulu	Otsekulud	Ressursi- kulu	Kasum	%	Valmidusaste
14-1093	25 380	7 994	17 239	147	0,6%	12 785	3 997	8 713	74	0,6%	50%
14-1094	25 380	7 956	17 251	173	0,7%	11 592	3 978	7 535	79	0,7%	46%
14-1095	74 902	45 071	26 183	3 648	4,9%	6 875	959	5 581	335	4,9%	9%
14-1096	192 000	90 401	100 293	1 306	0,7%	13 615	6 383	7 140	93	0,7%	7%
14-1099	74 902	37 785	37 042	75	0,1%	27 113	12 689	14 396	27	0,1%	36%
14-1100	463 146	209 653	226 621	26 872	5,8%	253 899	106 174	132 994	14 731	5,8%	55%

Allikas: autori koostatud

Tabelist on näha, et juhatus on andnud projektidele valmidusastme hinnangud projektide eelarvete põhjal. Näiteks projekti 14-1093 valmidusastmeks on hinnatud 50%. Valmidusaste määratakse perioodis tekkinud otse- ja ressursikulude alusel. Otsekuludesse lülitatakse projektide materjalikulud ja ostetud teenuste kulud ning ressursikuludesse tööjõukulud. Sealjuures kaused kulud lülitatakse osakonnakuludeks ning projektidega neid ei seostata.

2.2. Laovarude kajastamise põhimõtted

Varude puhul avalikustatakse finantsaruannetes [18, § 36]:

- 1) varude mõõtmisel kasutatud arvestusmeetodid, kaasa arvatud kasutatud soetusmaksumuse arvestusvalem,
- 2) varude bilansiline brutomaksumus ja majandusüksuse asjakohaste liigutuste bilansiline jääkmaksumus,
- 3) õiglasel väärtusel kajastatavate varude bilansiline jääkmaksumus, millest on maha arvatud müügikulutused,
- 4) perioodi jooksul kulusse kantud varude summa,
- 5) perioodi jooksul kulusse kantud maha kantud varude summa,
- 6) varasemalt allahinnatud varude allahindluse tühistamise summad, mille tõttu on perioodi kuludena kajastatud maha kantud varude summat vähendatud,
- 7) asjaolud või sündmused, mis on põhjustanud varude allahindluse tühistamise,
- 8) kohustiste tagatisena panditud varude bilansiline jääkmaksumus.

Varude hindamine koosneb [7, lk 479]:

- 1) füüsilise olemasolu ja omandi määramisest
- 2) ühikukulu määramisest
- 3) soetusmaksumuse allahindamisest kuni neto realiseerimismaksumuseni, kui on vajalik.

Raamatupidamise aruannetes on kirjas põhilised firma tegevust iseloomustavad finantsandmed. Vastutus nende koostamise eest lasub firma juhtkonnal. Kuna seadusandlikult on sätestatud aruandluse esitamise kindel kord, tähtajad ja vormid, siis on nendest dokumentidest võimalik firma finantsseisundi kohta olulised andmed üheselt mõistetaval kujul välja lugeda.

Äriühingu juhatus peab valima ja rakendama ettevõttes arvestuspõhimõtteid nii, et finantsaruanded vastaksid standardite kõikidele nõuetele ja nende tõlgendustele. Ettevõtte juhatus peab tagama arvestuspõhimõtete arengu, et esitatavad finantsaruanded kindlustaksid tarbijaid informatsiooniga, mis on [9, lk 262-263]:

- 1) oluline otsuse tegemiseks ja
- 2) oluline sest näitab usaldusväärset ettevõtte tulemusi ja finantspositsioone, kajastab sündmuste ja tehingute majanduslikku olemust ja mitte üksnes kehtivat vormi, on neutraalne ja seega vaba eelarvamustest ning on terviklik kõikides olulistest suhetes.

Laovarud on varad, ning nagu enamik varadest on ka laovarud näidatud ettevõtte bilansis oma väärtuses. Kui mingi osa varudest on müüdud, on antud varude osa bilansist edasi liikunud kasumiaruandesse müüdud kaupade kuluna [12, lk 292].

Varud moodustavad paljude ettevõtete varadest suure osa ning üldjuhul suurima osa käibekapitalist ning suurima kuluna müüdud kaupade kulu.

Materjale ja lõpetamata toodangut hinnatakse alla juhul, kui nendest valmistatavate valmistoodete hinnanguline soetusmaksumus ületab samade valmistoodete neto realiseerimisväärtust [16, punkt 21].

Igal bilansipäeval tuleks varude nimekiri kriitilise pilguga üle vaadata ning püüda välja selgitada võimalikud artiklid, mille neto realiseerimismaksumus on langenud alla soetusmaksumuse.

Varude allahindluse vajadusele võivad viidata järgmised märgid [24, ptk 5.3.5., lk 5]:

- 1) varud on riknenud või muidu füüsiliselt halvas seisukorras (selle kohta peaks andma infot varude füüsiline inventuur);
- 2) varusid pole viimase aasta või veel pikema perioodi jooksul suudetud oluliselt müüa (nn vähelikviidsed varud);
- 3) varude turuhind on oluliselt langenud.

Hea raamatupidamistava kohaselt peaks allahindlus toimuma individuaalselt erinevate kaupade või toodete lõikes. Allahindluse põhjused ja summad tuleb korrektselt dokumenteerida. Kui kahju selgub alles siis, kui väärtust kaotanud varu madala hinnaga maha müüakse või prügimäele veetakse, tuleb kahju näidata tekkepõhiselt perioodil, mil see tegelikult tekkis [17].

Laovarud on eriti tundlikud petlikule kajastamisele finantsaruannetes. Näiteks, on väga lihtne üle- või alahinnata varusid lisades majandusaasta lõpu ostud ja müügid järgmisesse majandusaastasse või lihtsalt varusid väärkajastada. Väärkajastamise võivad põhjustada vead raamatupidamise

protsessides, ettevõtte tahtlik varudega manipuleerimine sooviga parendada turu nägemust ettevõttest või saada panga poolt finantseerimist [13, lk 295].

Kuna laovarude jääkmaksumus ühe perioodi lõpul on järgmise perioodi algjäägiks, ei mõjuta varude ebaõiglane kajastamine mitte ainult lõppevat majandusaastat vaid ka järgnevat.

Järgnevalt toob autor erinevad probleemid ning asjaolud, mis takistavad ettevõttel õiglaselt varusid kajastada.

AS E-Profiili raamatupidamise sise-eeskiri on vastavuses Raamatupidamise Toimkonna juhenditega. Küll aga leiab autor, et ettevõtte protsessid ei toimu raamatupidamise sise-eeskirja alusel ning usub, et sise-eeskirja oleks võimalik varude arvestuse osas täiendada ning selgemaks muuta. Autor on seisukohal, et ettevõttes toimuvad protsessid peavad olema kooskõlas ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjadega. Autor kõrvutas sise-eeskirja ning praktiliselt läbi viidavaid protsesse ning tegi sealt omapoolsed järeldused.

Raamatupidamise sise-eeskiri ei kajasta seda, millist laovarude arvestussüsteemi ettevõttes kasutatakse. Küll aga sai autor ettevõttes kasutusel oleva varude arvestussüsteemi kohta informatsiooni ettevõtte ostujuhilt. Nimelt on AS E-Profiilis kasutusel pidev FIFO- meetod, mis lähtub eeldusest, et esimesena soetatud kogus müüakse ka esimesena ära.

Raamatupidamise sise-eeskirja alusel võetakse varud arvele soetusmaksumuses, mis koosneb varude ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või netorealiseerimismaksumuses sõltuvalt sellest, kumb on madalam.

Uuritavas ettevõttes netorealiseerimismaksumust ei rakendata. Autor usub, et oluline muudatus, mis tuleb läbi viia on varude kajastamine vajadusel ka netorealiseerimismaksumuses, vastasel juhul on finantsaruannetes kajastatav informatsioon ebaõiglane.

Autor on seisukohal, et ettevõtte peab iga kauba jaoks koostama ka eraldi kaubakaardi, sest hetkel on väga keeruline aru saada, mis kaubad millise kaubakaardi peal asetsevad ning tänu sellele on ka kaupade liikumise jälgimine oluliselt raskendatud. Autor usub, et ettevõttel oleks vaja hakata kasutama kaupade märgistamisel QR-koode, mille alusel oleks võimalik varude liikumisi paremini jälgida ning samuti inventuuri läbiviimine tooks õiglasemad tulemused. Sealjuures oleks ka lihtne eristada, millised varud on laos kaua seisnud või riknenud, et need neto realiseerimismaksumusele hinnata. Järgnevalt toob autor näite kaubakaardi kohta tabelis 3:

Tabel 3. Kaubakaart

Kauba nr.	K5810
Kaubakategooria tähis	7035
Kaubakategooria nimetus	Muud materjalid projektile
Kirjeldus	Nippel M8x1 180*H1
Mark	AISI316
Varud (tk)	220

Allikas: autori koostatud

Sellisel näeb välja raamatupidamisprogrammi Microsoft Dynamics Navisioni alusel koostatud kaubakaart. Kaubakaardi peal on märgitud kauba number, kirjeldus ning mitu tükki antud kaupa on laos olemas. Tulenevalt sellest, et ühele kaubakaardile võib sattuda mitu erinevat kaupa, ei ole laoseisu info tõene ning jälgitav.

Uuritavas ettevõttes kajastatakse laovarudena vaid sisseostetud materjale. Soetusmaksumusele lisatakse lisakuluna transpordikulu. Ostukulusid võib jagada nii proportsionaalselt kui ka tüki haaval. Oluline seejuures on asjaolu, et kasutusel on üks jagamise süsteem. AS E-Profiilis ei jagata ostukulusid (eelkõige transpordikulu) lisakuludena varude soetusmaksumusele järjepidevalt ühte moodi. Sellest tulenevalt, et uuritavas ettevõttes ei ole selgelt reglementeeritud, kuidas lisakulusid soetusmaksumusele kanda, jagatakse eelnimetatud kulud soetusmaksumusele kord proportsionaalselt ning kord tüki haaval [11].

Juhul, kui ühe ja sama tootmisprotsessi tulemusena valmivad samaaegselt mitu toodet ning ei ole võimalik täpselt eristada iga toote valmistamiseks tehtud kulutusi, peab ettevõtte töötama välja meetodika tehtud kulutuste põhjendatud ja järjepidevaks jagamiseks toodetele ning järgima seda meetodikat aastast aastasse. Selliseks kulutuste jagamise aluseks võib olla näiteks tootmisprotsessi käigus valmivate toodete müügiväärtuste suhe [16, punkt 12].

Olgugi, et ettevõtte tegeleb projektipõhise tootmisega, ei ole kõik varudega kaasnevad kulud kajastatud projektidel. Kõik abimaterjalid e. toote spetsifikatsioonid, mida pole joonistel märgitud, kantakse osakonna kuludesse. Selle tulemusena usub autor, et ka projektide finantstulemused ei kajastu õiglaselt. Näiteks koostatakse ettevõttes rakis, mida tootmises edaspidi ei kasutata. Antud juhul kannab ettevõtte selle rakise valmistamise kulud tootmise üldkuludesse, samas puuduvad analüüsid, kuidas antud tegevus mõjutab toodete omahinna kalkuleerimist ning milline peaks olema koefitsient järgmiste projektide puhul.

Ettevõttes kajastatakse lõpetamata ja valmistoodangut bilansis hinnangulise toodanguna ning kasumiaruandes hinnangulise tuluna, lattu arvele ei võeta. Juhatus annab tehtud kulutuste alusel hinnangu, kui suures ulatuses on toode valmis.

2.3. Laovarude kajastamine AS E-Profiilis

Ettevõttes on kasutusel üle 20 erineva kaubakategooria (tabel 4). Lisaks sellele on igal kaubakategoorial mitukümmend kaubakaarti selleks, et oleks võimalik eristada kaupu üksteisest. Küll aga ei ole ettevõttes koostatud kõikide erinevate kaupade jaoks kaubakaarte. Sellest tulenevalt võib ühe kaubakaardi peal olla mitmeid erinevaid kaupasad ning tänu sellele on raskendatud kaupade liikumise jälgimine ning inventeerimine.

Järgnevalt toob autor välja AS E-Profiilis kasutusel olevad kaubakategooriad:

Tabel 4. AS E-Profiilis kasutusel olevad kaubakategooriad

Kaubakategooria	Kauba nimetus
7012	lehtmaterjalid
7013	gaasilöikus koos materjaliga
7014	profiilteras
7020	teenus koos materjaliga
7031	kinnituselemendid
7032	hüdr. pneum. elekter
7033	muhvid, põlved, äärikud
7035	muud materjalid projektile
7036	värv, lahustid, krunt, tsink
7095	pakkimiskulud
7142	keevitustraat, elektrood
7144	suudmikud ja muud kulumat
7151	abrasiivmaterjalid (kettad, käiad)
7152	abimaterjalid ja -vahendid (puurid)
7155	löike kulumaterjal
7158	muud (tõstekõrvad, puksid)
7171	kaup-majanduskulud
7172	väheväärtuslik inv, tööriistad
7174	põhivara- ja väikevah. remont
7176	tööriided, töökaitse
DETAIL	(ost)toorik (7013)

Allikas: autori koostatud

Autor koostas antud tabeli ettevõttes kasutuseloleva raamatupidamisprogrammi Microsoft Dynamics Navision alusel.

Järgnevalt toob autor välja ettevõtte kaubakategooriate maksumused varudes seisuga 31.12.2014. Eesmärgiks on tegeleda esmajärjekorras just kõige suuremat mõju avaldavate varude arvestussüsteemi arendamisega.

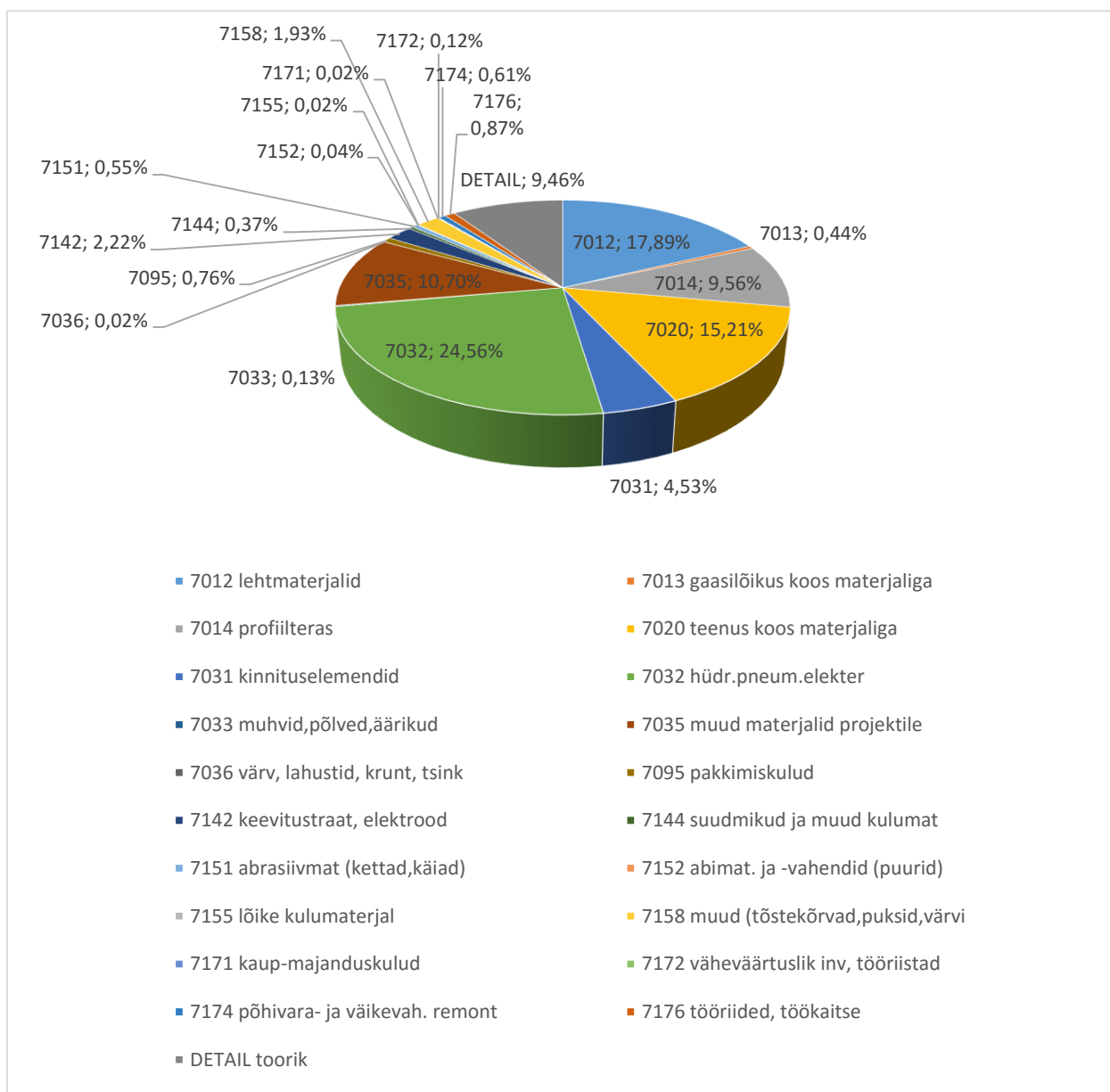
Tabel 5. Kaubakategooriate maksumused seisuga 31.12.2014, €

Kaupakategooria	Nimetus	Maksumus, €
7012	lehtmaterjalid	262990
7013	gaasilõikus koos materjaliga	6510
7014	profiilteras	140496
7020	teenus koos materjaliga	223593
7031	kinnituselemendid	66581
7032	hüdr.pneum.elekter	361041
7033	muhvid,põlved,äärکید	1965
7035	muud materjalid projektile	157294
7036	värv, lahustid, krun, tsink	294
7095	pakkimiskulud	11113
7142	keevitustraat, elektrood	32635
7144	suudmikud ja muud kulumat	5370
7151	abrasiivmat (kettad,käiad)	8015
7152	abimat. ja -vahendid (puurid)	647
7155	löike kulumaterjal	338
7158	muud	28319
7171	kaup-majanduskulud	291
7172	väheväärtuslik inv, tööriistad	1709
7174	põhivara- ja väikevah. remont	9004
7176	tööriided, töökaitse	12765
DETAIL	toorik	139066
VARUD KOKKU		1470038

Allikas: autori koostatud

Autor koostas käesoleva tabeli ettevõttes kasutuseloleva raamatupidamisprogrammist saadud informatsiooni alusel.

Joonisel 1 on kirjeldatud kaubakategooriate protsentuaalsed osakaalud seisuga 31.12.2014



Joonis 1. Kaubakategooriate osakaalud varudes seisuga 31.12.2014, %

Allikas: autori koostatud

Suurima osakaaluga materjalid on hüdraulika, pneumaatika ja elektrikomponendid; lehtmaterjalid; teenused; profiilteras ja muud materjalid projektidele, mis moodustavad ligi 78% kogu varudest. Seega on nende varude arvestuse õigsus ja arvestusmetoodika valik määrava tähtsusega.

Rakendades erinevaid arvestusmeetodeid, on võimalik saada erinevad varude lõppjäägid (maksumused). Autor arvutas läbi kõikide kaubakategooriate võimalikud maksumused rakendades erinevaid arvestussüsteeme. Arvutuse tulemused on toodud tabelis 6.

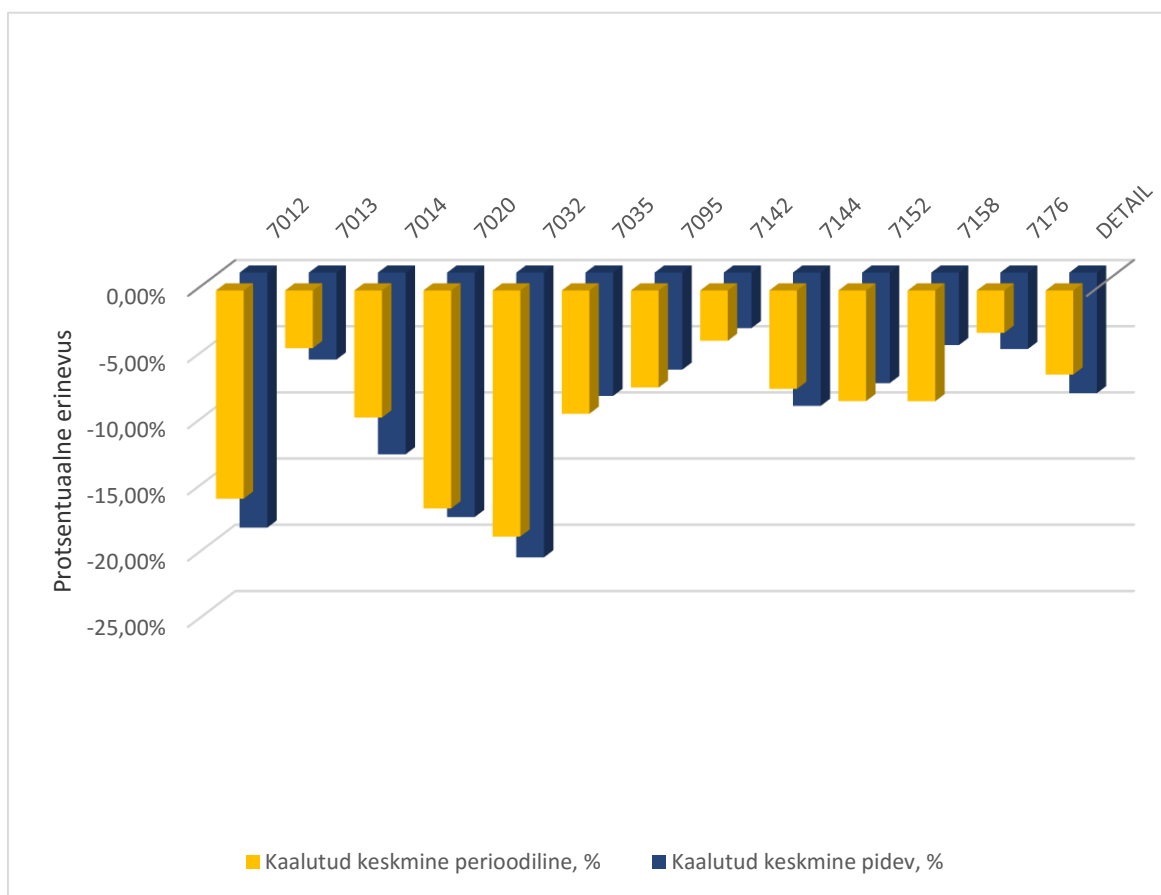
Tabel 6. Kaubakategooriate lõppjäägid erinevate arvestussüsteemide tulemustel, €

Kauba-kategooria	Kauba nimetus	FIFO, lõppjääk 31.12.14	Kaalutud keskmine perioodiline, lõppjääk 31.12.14	Kaalutud keskmine pidev, lõppjääk 31.12.14
7012	lehtmaterjalid	262990	221595	212285
7013	gaasilõikus koos materjaliga	6510	6226	6082
7014	profiilteras	140496	127009	121192
7020	teenus koos materjaliga	223593	186745	182273
7031	kinnituselemendid	66581	66494	66628
7032	hüdr.pneum.elekter	361041	293888	283345
7033	muhvid,põlved,äärikumid	1965	1963	1963
7035	muud materjalid projektile	157294	142634	142634
7036	värv, lahustid, krunt, tsink	294	294	294
7095	pakkimiskulud	11113	10297	10297
7142	keevitustraat, elektrood	32635	31395	31264
7144	suudmikud ja muud kulumat	5370	4971	4829
7151	abrasiivmat (kettad,käiad)	8015	8015	8015
7152	abimat. ja -vahendid (puurid)	647	593	593
7155	lõike kulumaterjal	338	338	338
7158	muud	28319	25949	26767
7171	kaup-majanduskulud	291	290	289
7172	väheväärtuslik inv, tööriistad	1709	1709	1709
7174	põhivara- ja väikevah. remont	9004	9004	9004
7176	tööriided, töökaitse	12765	13174	13503
DETAIL	toorik	139066	130221	126383
KOKKU		1470038	1282805	1249689

Allikas: autori koostatud

Teostatud arvutuste tulemusel selgus, et varude arvestussüsteemid annavad olulisi erinevusi. Kaalutud keskmise perioodilise arvestussüsteemi tulemusena on varude bilansiline väärtus üle 187 233€ (ca 13%) võrra väiksem kui FIFO-meetodi rakendamisel ning kaalutud keskmise pideva arvestussüsteemi tulemusena juba üle 220 349€ (ca 15%) võrra väiksem kui FIFO meetodi rakendamisel.

Oluliste kaubagruppide protsentuaalsed erinevused erinevate arvestussüsteemide kasutamisel on toodud joonisel 2. Erinevused puudusid lõike kulumaterjalide, tööriistade ning põhivara ja väikevahendite jaoks vajalike remondikomponentide puhul.



Joonis 2. Kaubakategooriate lõppjääkide erinevus protsentides erinevate meetodite rakendamisel

Allikas: autori koostatud

Kaubakategooria 7032 puhul rakendatud nii kaalutud keskmise pideva kui perioodiline süsteemi tulemusena on antud kategooria lõppjäägi erinevus FIFO-meetodiga kõrged 20% erinevad. Käesolev joonis on koostatud autori arvutuste tulemusel. Nimelt analüüsis autor kõiki 2014 aastal toimunud kaupade raamatupidamislikke kandeid ning arvutas lõppjäägid ümber vastavalt kaalutud keskmise pideva ning kaalutud keskmise perioodilise meetodiga.

Erinevad arvestussüsteemid annavad ettevõtte varudele erineva hinnangu. Autor testis, millised on võimalikud varude väärtused erinevate arvestussüsteemide rakendamisel (lisa 1).

Analüüsi tulemusel selgus, et erinevate arvestusmeetodite kasutamine mõjutab otseselt ettevõtte kasumit. Kõrgeima kasumi andis FIFO-meetodi rakendamine ning madalaima kasumi kaalutud keskmise pidevaarvestuse meetodi kasutamine.

Kasutades kaalutud keskmise perioodilist arvestusmeetodit, on aruandeperioodi kasum 48% võrra väiksem ning kasutades kaalutud keskmise pidevat arvestusmeetodit on aruandeperioodi kasum lausa 57% võrra väiksem.

Eelnevate järelduste tulemusena on autor seisukohal, et varude arvestusmeetodi valimine ettevõttes on tähtsal kohal just sellepärast, et sellest sõltuvad suuresti ettevõtte finantstulemused (tabel 8).

Tabel 8. 2014. a. kasumiaruanne erinevate arvestusüsteemide tulemusel

Kasumiaruanne 01.01.14-31.12.14	FIFO	Kaalutud keskmine perioodiline	Kaalutud keskmine pidev
Müügitulu	27 036 381	27 036 381	27 036 381
Müüdnud toodangu kulu	-24 993 880	-25 181 114	-25 214 229
BRUTOKASUM/-KAHJUM	2 042 501	1 855 267	1 822 152
Turustuskulud	-456 558	-456 558	-456 558
Üldhalduskulud	-719 591	-719 591	-719 591
Muud äritulud	29 952	29 952	29 952
Muud ärikulud	-119 488	-119 488	-119 488
ÄRIKASUM/-KAHJUM	776 816	589 582	556 467
Finantstulud ja -kulud			
Intressikulud	-326 316	-326 316	-326 316
Kahjum valuutakursi muutusest	-133	-133	-133
Muud finantstulud ja -kulud	-60 893	-60 893	-60 893
KASUM/-KAHJUM ENNE MAKSE	389 474	202 241	169 125
ARUANDEPERIOODI KASUM/-KAHJUM	389 474	202 241	169 125

Allikas: autori koostatud

Olgugi, et FIFO-meetodi rakendamisel on kasum suurim, on autor seisukohal, et antud meetodi tulemusena on ettevõtte varud ülehinnatud ning tänu sellele on pilt ettevõtetest moonutatud.

Autori arvates oleks antud ettevõttes õiglasem rakendada kaalutud keskmise meetodit, sest tegelikkuses ei realiseerita esimesena soetatud varud esmajärjekorras, sest tihti ei ole esimesena soetatud materjali omadused kliendi soovidele vastavad. Samuti, on ettevõttes ostuhinnad tõusvas trendis. Tulenevalt sellest ei ole varude bilansiline väärtus õiglane. Kuna ettevõttes on olulisel kohal igakuine finantsaruandlus, on uuritavas ettevõttes vajalik jätkata pideva arvestussüsteemi kasutamist. Kuigi pideva süsteemi haldamine võtab rohkem aega kui perioodilise süsteemi haldamine, on sellel mitmeid olulisi eeliseid: pidev arvestussüsteem võimaldab avastada puudujäägid ning nende tekkepõhjused, pideva arvestussüsteemi tulemusi saab kasutada

mitmesuguste juhtimisotsuste langetamiseks ning finantsaruandeid on võimalik jooksvalt koostada. Ettevõttes kasutatav tarkvara võimaldab üleminekut.

2.4. Ettevõtte likviidsussuhtarvud

Ettevõtte jaoks on väga olulisel kohal erinevad kontrollnäitajad. Järgnevalt toob autor välja tuntumate likviidsussuhtarvude tulemused.

Ettevõtte likviidsus näitab, missuguse ajaga ja kui kergelt on võimalik varasid muuta sularahaks või selle ekvivalentideks, et kasutada seda millegi ostmiseks või võlgade tasumiseks [21].

Varude ja käibevara suhe näitab, kui palju käibevarast on paigutatud varudesse. Varude ja käibevara suhe leitakse valemiga:

$$\text{Varude ja käibevara suhe} = \frac{\text{varud}}{\text{käibevara}} \quad (2)$$

Varude käibekordaja näitab, mitu korda on varu perioodi jooksul keskmiselt ära müüdud [2, lk 509].

$$\text{Varude käibekordaja} = \frac{\text{müüdud kaupade kulu}}{\text{keskmine varude suurus}} \quad (3)$$

Keskmine varude käibevälde näitab varude ringlemise kiirust ehk mitme päeva jooksul ettevõtte keskmiselt oma varud müüb [19].

$$\text{Varude käibevälde} = \frac{\text{päevade arv perioodis}}{\text{varude käibekordaja}} \quad (4)$$

Lühivõlgade üldine kattekordaja ehk maksevõime tase näitab, mitu korda on käibevara kogumaksumus suurem lühiajaliste kohustiste kogusummast [3, lk 308].

$$\text{Maksevõime tase} = \frac{\text{käibevara}}{\text{lühiajalised kohustised}} \quad (5)$$

Kiire maksevalmiduse kordaja ehk happetest kajastab kõrgema likviidsusega käibevara suhet lühiajalistesse kohustistesse [3, lk 309].

$$\text{Happetest} = \frac{\text{käibevara} - \text{varud} - \text{ettemaksed}}{\text{lühiajalised kohustised}} \quad (6)$$

Järgnevalt toob autor välja AS E-Profiili likviidsussuhtarvud seisuga 31.12.2014

Tabel 9. AS E-Profiili likviidsussuhtarvud seisuga 31.12.2014, €

Likviidsussuhtarv	Maksevõime tase	Happetest	Varude ja käibevara suhe	Varude käibekordaja (kordades)	Varude käibevälde (päevades)
Näitaja	0,92	0,74	16,81%	19,89	18,35

Allikas: autori koostatud

Uuritavas ettevõttes on 31.12.2014 seisuga maksevõime tase 0,92. Heaks maksevõime tasemeks peetakse vähemalt 1,6. Kui maksevõime tase on madal, võib ettevõttel tekkida raskusi lühivõlgade tasumisega. Happetest väärtus on 0,74. Heaks aga peetakse 0,9. Kui mingil põhjusel lõpetaks ettevõtte tegevuse, ei saaks ta oma lühiajalisi kohustisi kaetud. Uuritavas ettevõttes on varude ja käibevara suhe 16,81%, ehk ligikaudu 17% käibevarast on paigutatud varudesse. Antud osakaal on juba piisav, et mõjutada ettevõtte finantstulemusi oluliselt olenevalt kasutatavast arvestusmeetodist. Käibekordaja kõrge väärtus viitab materiaalsete varude kiirele kasutamisele ja see omakorda viib maksevõime ja tasuvuse tõusule, sest vähendab investeeringuid tootmisvarudesse. Optimaalseks varude käibevälde näitajaks peetakse 6. Varude käibevälde on uuritavas ettevõttes 19 päeva. Autor on seisukohal, et antud näitaja on väga hea ning see tähendab seda, et varud müüakse keskmiselt 19 päevaga ära.

AS E-Profiilis ei ole tavaks varude käibekiiruse hindamine. Küll aga on autor seisukohal, et juhtkonnale peaks kvartaalselt ka ettevõtte likviidsussuhtarve esitlema, et näitajaid hinnata ning vajadusel viia läbi muudatused, mis parandaksid näitajate taset.

3. JÄRELDUSED JA ETTEPANEKUD

Lõputöö tulemusena koostab autor ettevõttele järelduste ja ettepanekute tulemusena edasise tegevusplaani.

Tegevusplaani koostamisel võttis autor arvesse ka juhtkonna soovi, et arendustegevus kestaks maksimaalselt pool aastat ehk 26 nädalat.

Esmalt soovib autor tutvustada juhtkonnale erinevate arvestussüsteemide mõju finantsaruannetele. Juhindudes juhtkonna seisukohast tuleks määratleda tooraine ja materjalide arvestusmeetod. Lähtudes eeltoodud analüüsides on autor siikohal arvamusel, et uuritavas ettevõttes oleks tooraine ja materjalide õiglaseimaks arvestusmeetodiks kaalutud keskmise pidevarvestuse meetod. Tulenevalt asjaolust, et abimaterjalide kulused hetkel projektidega ei seostata on autor seisukohal, et tuleks määrata abimaterjalide arvestamise kord ning nende seostamine projektidega selleks, et ka projektide finantstulemused kajastuksid õiglaselt.

Järgnevalt soovitab autor uuendada ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirju. Sise-eeskirjad tuleks uuendada ja korrigeerida vastavalt juhtkonna otsusele, millist arvestusmeetodit edaspidi rakendatakse. Samuti, tuleb täiendada raamatupidamise sise-eeskirja valmistoodangu ja lõpetamata toodangu hinnangulise arvestuse seisukohalt, sest hetkel kehtivas sise-eeskirjas pole hinnangulise toodangu arvestust ja valmidusastme meetodi põhimõtet käsitletud.

ERP süsteemi ehk tootmisettevõtte ärijuhtimistarkvara vajab täiendamist juhindudes juhtkonna arvamusest ning soovist ERP süsteemi arendada ning sellesse investeerida. Autori välja pakutavad arendused on varude liikide ja kaubakaartide ülevaatus, kaubakaartide uuendamine, varude arvestussüsteemi uuendamine ja testimine ning raamatupidamisaruannete õigsuse testimine.

Viimaks peab autor oluliseks töötajate koolitamist, kes puutuvad kokku varude arvestamise ja käsitlemisega. Sealjuures tuleb selgitada varude arvestamise põhimõtteid, varude arvele võtmise ja varude projektidele kandmise protsesse.

Autor hindab tegevuste käigus nende tulemuslikkust ning vajadusel muudab plaani vastavalt vajadusele.

3.1. Tegevusplaani rakendamise võimalused ja tingimused, nende analüüs

Lähtudes teostatud analüüsides ja arvutustest teeb autor ettepaneku järgmisteks olulisteks arendustegevusteks ettevõttes:

- 1) varude arvestusmetoodika ülevaatus;
- 2) raamatupidamise sise-eeskirjade uuendamine;
- 3) ERP süsteemi täiendamine;
- 4) töötajate koolitamine uute põhimõtete osas.

Lisaks soovib autor võtta ettevõttes kasutusele QR koodisüsteemi kaupade liikumise ja arvestuse lihtsustamiseks.

Tegevusplaani koostamise aluseks võttis autor ettevõtte juhatuse esimehe soovi. Nimelt palus ettevõtte juhatuse esimees, kes on ühtlasi ka ettevõtte tegevjuht, autorilt käesoleva lõputöö tulemusena edasist tegevusplaani, ettepanekuid ning vajalike arendustegevuste hinnangulist ajalist kulu, mis oleksid kooskõlas ostujuhi soovidega.

Tegevusplaani on koostatud ettevõtte arvestades asjaolu, et väljapakutud muutused oleksid ettevõtte kasutatavas raamatupidamistarkvaras võimalikud.

Põhilised arendustegevused on jaotatud alamtegevusteks ning tegevuste järjestus ja osalejad on toodud allolevas tabelis:

Tabel 10. Põhilised arendustegevused

Tegevus	Vastutaja	Osalejad
Arvestusmetoodika ülevaatus		
Varude arvestussüsteemi analüüsi tulemuste tutvustamine	autor	juhtkond, pearaamatupidaja
Arvestusmetoodikate erinevuste tutvustamine	autor	juhtkond, pearaamatupidaja
Tooraine ja materjalide arvestusmeetodite määratlemine	autor	juhtkond, pearaamatupidaja
Abimaterjalide arvestuse korra määramine ja kulude seostamine projektidega	autor	juhtkond, pearaamatupidaja
Lõpetamata toodangu ja valmistoodangu hinnangulise määramise meetodika kirjeldamine	autor	juhtkond, pearaamatupidaja
Otsus arvestusmetoodika kasutamiseks	autor	juhtkond
Raamatupidamise sise-eeskirjade uuendamine		
Varude arvestussüsteem (kõik varude liigid)	pearaamatupidaja	autor
Varude arvele võtmise kord	pearaamatupidaja	autor
Varude maksumuse kajastamine bilansis	pearaamatupidaja	autor
ERP süsteemi täiendamine		
Varude liikide ülevaatus	autor	ostujuht
Kaubakaartide ülevaatus	ostujuht	ostujuht
Kaubakaartide uuendamine	ostujuht	autor
Varude arvestussüsteemi arendamine	NAV arendaja	ostujuht, autor
Varude arvestussüsteemi testimine	NAV arendaja	ostujuht, autor
Raamatupidamisaruannete õigsuse testimine	NAV arendaja	autor, pearaamatupidaja
Töötajate koolitamine		
Varude arvestuse põhimõtted	autor	juhtkond
Varude arvele võtmine	autor	ostujuht, ostuosakonna töötajad
Varude kandmine projektidele	autor	projektijuhid

Allikas: autori koostatud

Varude arvestuse süsteemi arenduse meeskonda on kaasatud erinevad ettevõttesisesed huvigrupid, kellel on järgmised rollid:

- 1) juhtkond – määrab suunad ja võtab vastu otsuse arvestusmetoodika osas;
- 2) ostuosakond – vaatab üle varude liigituse ja annab sisendi NAV arendajale;
- 3) projektijuhid – rakendavad projekti materjalide kasutuse kajastamisel ettenähtud põhimõtteid;
- 4) pearaamatupidaja koos autoriga (raamatupidaja) – nõuete kirjeldamine ning nende kasutuse kontrollimine.

Projekti hinnanguline ajaline kestvus on toodud alljärgnevas tabelis. Aja määramisel on arvestatud, et arendustegevustesse kaasatud töötajad on hõivatud igapäevaste kohustustega ning saavad panustada arendustegevustesse ca 5-10% oma tööajast. Koolituste perioodiks on arvestatud 1 nädal, kuna koolituse ettevalmistus nõuab samuti ressursse. Arendusprojekti ajaliseks kuluks ettevõtte töötajatel oleks 144h. NAV arendaja ajakulu ei ole käsitletud ettevõtte üldise ajalise ressursi arvestuses. Ajakulud on kooskõlastatud ettevõtte töötajatega.

Tabel 11. Projekti hinnanguline ajaline kestvus

Tegevus	Hinnanguline ajakulu	Arendusperioodi pikkus
Arvestusmetoodika ülevaatus		
Varude arvestussüsteemi analüüsi tulemuste tutvustamine	2h	1 nädal
Arvestusmetoodikate erinevuste tutvustamine	2h	1 nädal
Tooraine ja materjalide arvestusmeetodite määratlemine	20h	1 kuu
Abimaterjalide arvestuse korra määramine ja kulude seostamine projektidega	20h	1 kuu
Lõpetamata toodangu ja valmistoodangu hinnangulise määramise meetodika kirjeldamine	20h	1 kuu
Otsus arvestusmetoodika kasutamiseks	1h	1 päev
Raamatupidamise sise-eeskirjade uuendamine		
Varude arvelevõtmise kord	8h	1 nädal
Varude arvestussüsteem (kõik varude liigid)	10h	1 nädal
Varude maksumuse kajastamine bilansis	5h	1 nädal
ERP süsteemi täiendamine		
Varude liikide ülevaatus	16h	1 kuu
Kaubakaartide ülevaatus	32h	2 kuud
Kaubakaartide uuendamine	32h	2 kuud
Varude arvestussüsteemi arendamine	NAV arendaja	2 kuud
Varude arvestussüsteemi testimine	NAV arendaja	1 kuu
Raamatupidamisaruannete õigsuse testimine	NAV arendaja	1 kuu
Töötajate koolitamine		
Varude arvestuse põhimõtted	2h	1 nädal
Varude arvele võtmine	2h	1 nädal
Varude kandmine projektidele	2h	1 nädal

Allikas: autori koostatud

Arendustegevuste järjestus on toodud lisades 2 ja 3. Tegevuste järjestuse määramisel on arvestatud nende võimalikku kestvust ning võimalust tegevuste paralleelseks rakendamiseks. Tegevuste eeldustena on arvestatud, et eelnevad tegevused on lõpetatud. Kriitiliseks punktiks on juhtkonnapoolse otsuse tegemine arvestusmetoodikate osas, kuna enne ei saa teisi arendusi käivitada. Arendusprojekti ajaliseks kestvuseks on plaanitud 26 nädalat. Viimasteks koolitusteks on jäetud 2-nädalane periood arvestades töötajate igapäevast töökoormust.

Koostatud tegevuste ning tegevusplaani rakendamise eeldusteks on juhtkonna soov kajastada õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, samuti ostujuhi soov kaasajastada varude arvestust.

3.2. Hinnang tegevusplaani kasutusvõimalustele ning õiglaste tulemuste saavutamisele

Hinnang teiste poolt

Autori koostatud tegevusplaanile andis hinnangu ettevõtte ostujuht Kairi Loit.

Autori poolt välja toodud ettepanekud on mõistlikud ning nende rakendamine väärib kaalumist. Ettevõtte on teinud viimaste aastatega suure arengu. Laienenud on kliendile osutatavate teenuste valdkonnad ning see on toonud kaasa käsitletavate kaupade koguse ning sortimendi märgatava suurenemise, on kasvanud inimeste arv, kes igapäevaselt kaupadega tegelevad.

Samuti on kasvanud kliendi nõudmised kaupade käsitlemisele, jälgitavusele ja kaupade sertifikaatidega sidumisele.

Sellest lähtuvalt, lao igapäevatöö lihtsustamiseks ning kaasajastamiseks on vaja täiustada ERP-süsteemi.

Enne ERP- süsteemi arendust ja QR koodisüsteemi kasutuselevõttu tuleb hinnata olemasoleva süsteemi NAV sobivust ning kaaluda võimalikke alternatiive. Nii arenduse hinnalt kui kasutusmugavuselt.

Arvestades igapäevast töökoormust, olen pigem arvamisel, et arendustegevuseks ei jätku toodud osalejatel rohkem kui 5% tööajast, sellest tulenevalt tuleb kaasata info sisestamisel, uuendamisel ning testimise perioodil ostuosakonna dokumendihaldur, assistent/NAV peakasutaja.

Arendustegevuse tulemusena väheneb kauba vastuvõtmiseks/väljastamiseks kuluv aeg – kaup, toorikud, pooltoodang saavad kiiremini liikuda tootmisesse; õigem laoseis tagab õigemate ostuotsuste tegemise, mille tulemusel saab vähendada laos olevate kaupade koguseid.

Autoripoolne hinnang

Käesoleva töö uurimisülesanneteks olid laovarude arvestuse põhimõtete põhjalik uuring ja meetodite analüüs AS E-Profilis ning õilgaseima viisi leidmine laovarude kajastamiseks uuritavas ettevõttes. Autori hinnangul ei kajastata ettevõttes laovarusid õiglaselt ning sellest tulenevalt ei toeta olemasolev laovarude arvestussüsteem ettevõtte juhtimisotsuseid piisavalt. Hinnangu aluseks on saadud informatsioon autori poolt ettevõtte ostujuhiga läbiviidud intervjuust. Laovarude arvestussüsteemi sihipärasel arendusel näeb autor võimalust laovarusid finantsaruannetes õiglasemalt kajastada.

Uurimuse tulemusena koostatud tegevusplaani elluviimine sõltub lisaks autorile ettevõtte juhtkonna toetusest. Plaani elluviimise tõenäosusele lisab positiivset fooni teadmine, et ettevõtte ostujuht on huvitatud autori poolt väljapakutud muudatuse läbiviimisest.

Käesoleva töö teema valikul tugines autor soovile ettevõtte laovarude arvestamise süsteemi lihtsustada ning arendada.

Lähtudes ettevõtte ostujuhi poolsest hinnangust on autor arvamisel, et tegevusplaanis välja toodud arendustegevustest oleks ettevõttele palju kasu. Finantsaruannetes kajastatav informatsioon oleks varude seisukohalt õiglane ning lisaks sellele tagab õigem laoseis õigemate ostuotsuste tegemise, tänu millele on võimalik laovarusid optimeerida.

KOKKUVÕTE

Käesoleva lõputöö eesmärgiks oli välja pakkuda optimaalseim viis laovarude arvestamiseks. Lisaks soovis autor koostada tegevusplaani laovarude edaspidiseks arvestamiseks ja kajastamiseks ning analüüsida antud temaatikaga seonduvaid probleeme keeruliste nafta-, keemia-, gaasi-, ja energeetikasektori seadmete tootmisega tegelevas ettevõttes AS E-Profiil.

Eesmärgist tulenevateks uurimisülesanneteks olid:

- 1) laovarude arvestuse põhimõtete põhjalik uuring ja meetodite analüüs AS E-Profiilis;
- 2) laovarude kajastamiseks õiglasema viisi leidmine;
- 3) likviidsussuhtarvude analüüs;
- 4) tegevusplaani koostamine.

Töö metoodilises osas anti ülevaade erinevatest laovarude liikidest, varude arvestussüsteemidest ning inventeerimisest ning võrreldi kulupõhiseid arvestusmeetodeid. Töö praktilises osas analüüsis autor varudega seotud probleeme uuritavas ettevõttes, võrdles erinevate arvestusmeetodite kasutamise mõjusid finantsaruannetele ning tõi välja ettevõtte likviidsussuhtarvud.

Töö tulemusena leidis kinnitust püstitatud hüpotees, et AS E-Profiilis kasutusel oleva varude arvestusmeetodi tõttu ei ole raamatupidamisaruannetes kajastatav informatsioon õiglane. Ettevõttes on kasutusel FIFO-meetod, mille tõttu antud ettevõttes on varud ülehinnatud, sest tegelikkuses ei realiseerita esimesena soetatud varud esmajärjekorras ning kuna hinnad on tõusvas trendis, on FIFO-meetodi rakendamisel saadav kasum algul suur, millega eksitakse ettevaatlikkuse kontsepti ehk konservatiivsuse printsiibi vastu, mis ütleb, et aruannetes varade hindamisel ning tulude ja kulude määratlemisel tuleb tegutseda ettevaatlikult ja kaalutletult.

Töö tulemusena koostas autor juhtkonna soovil tegevusplaani, mille olulisteks arendustegevusteks on:

- 1) varude arvestusmetoodikate ülevaatus;
- 2) raamatupidamise sise-eeskirjade uuendamine;
- 3) ERP süsteemi täiendamine;
- 4) töötajate koolitamine uute põhimõtete osas.

Lisaks soovib autor võtta ettevõttes kasutusele QR koodisüsteemi kaupade liikumise ja arvestuse lihtsustamiseks.

Töö autor esitles koostatud tegevusplaani ettevõtte ostujuhile ning sai positiivse vastukaja. Küll aga on ostujuht arvamusel, et kuna töötajatel ei jätku rohkem kui 5% tööajast arendustegevusteks, tuleb kaasata info sisestamisel, uuendamisel ning testimise perioodil ostuosakonna dokumendihaldur, assistent/NAV peakasutaja. Ostujuht on arvamusel, et koostatud tegevusplaani arendustegevuse tulemusena väheneb kauba vastuvõtmiseks/ väljastamiseks kuluv aeg – kaup, toorikud, pooltoodang saavad kiiremini liikuda tootmisesse; õigem laoseis tagab õigemate ostuotsuste tegemise, mille tulemusel saab vähendada laos olevate kaupade koguseid.

Autor on seisukohal, et tegevusplaani läbiviimise tulemusena on kasutatav varude arvestusmeetod ettevõttele sobilik ning tänu sellele on ettevõtte finantsaruannete tulemused varude seisukohalt õiglased.

VIIDATUD KIRJANDUS

1. **Alver, J., Alver, L.** (2011a). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. I, A-L.* Tartu: Deebet. 709 lk.
2. **Alver, J., Alver, L.** (2011b). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. II, M-Y.* Tartu: Deebet. 696 lk
3. **Alver, J., Reinberg, L.** (2002). *Juhtimisarvestus.* (2. tr). Tallinn: Deebet. 431 lk.
4. **Alver, L., Alver, J.** (2009). *Finantsarvestus : põhikursus.* (2. tr.). Tallinn: Deebet. 507 lk.
5. **Berry, A., Jarvis, R.** (2006). *Accounting in a business context.* London: Thomson Learning. 535 lk.
6. **Elliott, B., Elliott, J.** (2004). *Financial accounting and Reporting.* (8. tr.). Harlow, United Kingdom: Pearson Education. 901 lk.
7. **Elliott, B., Elliott, J.** (2005). *Financial Accounting ang Reporting.* (9. tr.). Harlow, United Kingdom: Financial Times/Prentice Hall. 827 lk.
8. Inventeerimine. [WWW]
http://www.estonian-warehouse.com/eraamat/Laotoo_toimingud_ja_operatsioonid/Inventeerimine/
(21.11.2015).
9. **Kallas, K.** (2002). *Finantsarvestuse alused.* Tallinn: Tallinna Raamatutrükikoda. 335 lk.
10. **Lewis, L. D.,** (2012). *The Power of Accounting: What the numbers mean and how to use them.* London, United Kingdom: Routledge. 249 lk.
11. **Loit, K.** (13.10.2015). Laovarud AS E-Profiilis. Autori intervjuu. Üleskirjutus. Tallinn.
12. **Meigs, R. F., Williams, J. R., Haka, S. F.** (2001). *Financial accounting.* Boston: Irwin/McGraw-Hill. 712 lk.
13. **Needles, P., E., Powers, M.** (2012). *Principles of Financial Accounting.* Mason, United States: Cengage Learning, Inc. 707 lk.
14. **Otsus-Carpenter, M.** (2010). *Väikeettevõtte raamatupidamine.* Tallinn: Äripäev. 141 lk.
15. Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002. – RT I 2002, 102, 600.
16. Raamatupidamise Toimkonna juhend 4. Alates 01.01.2013.

17. Raamatupidamiskohustuslase kasutatavad arvestuspõhimõtted ja informatsiooni esitusviis. (2010). [WWW] <http://raamatupidamise-abc.ee/raamatupidamiskohustuslase-kasutatavad-arvestuspohimotted-ja-informatsiooni-esitusviis/> (08.10.2015).
18. Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 2. Vastu võetud 01.03.2013
19. **Sloog, U.** (27.08.08). *Milline on finantsuhtarvude roll varajaste hoiatusmärkidena ja kuidas suhtarvused tõlgendada.* [e-ajakiri] <http://www.raamatupidaja.ee/uudised/2008/08/27/milline-on-finantsuhtarvude-roll-varajaste-hoiatusmarkidena-ja-kuidas-suhtarvused-tolgendada> (12.11.2015).
20. **Solomon, P.** (2004). *Financial Accounting.* United States: McGraw-Hill/Irwin. 826 lk.
21. Sõnastik. – Ettevõtluse Arendamise Sihtasutus. [WWW] <http://www.eas.ee/et/alustavale-ettevotjale/toeovahendid/sonastik/view/46> (10.11.2015).
22. **Tikk, J.** (2009). *Finantsarvestus.* Tallinn: J. Tikk. 293 lk.
23. **Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D.** (2003). *Financial accounting.* New York: Wiley. 736 lk.
24. *Äripäeva käsiraamat: Raamatupidamise käsiraamat.* 1, ptk 1-6. (2000). Tallinn : Äripäev

LISAD

Lisa 1. Bilanss erinevate arvestusüsteemide tulemusel, €

Bilanss 01.01.14-31.12.14	1.01.2014 FIFO	31.12.2014 FIFO	31.12.2014 KK periood	31.12.2014 KK pidev
VARAD				
KÄIBEVARA				
Raha ja raha ekvivalendid	120 642	455 477	455 477	455 477
Nõuded ja ettemaksud	6 636 243	7 505 820	7 505 820	7 505 820
VARUD				
Tooraine ja materjal	903 879	1 609 147	1 421 913	1 388 798
KÄIBEVARA KOKKU	7 660 764	9 570 445	9 383 211	9 350 096
PÕHIVARA				
Materiaalne põhivara	8 664 254	12 412 822	12 412 822	12 412 822
Immateriaalne põhivara	153 712	162 785	162 785	162 785
PÕHIVARA KOKKU	8 817 966	12 575 607	12 575 607	12 575 607
VARAD KOKKU	16 478 730	22 146 052	21 958 818	21 925 703
KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL				
LÜHIAJALISED KOHUSTUSED				
Arvelduskrediit	1 837 844	2 094 698	2 094 698	2 094 698
Pikaajalise laenu lühiajaline osa	200 518	1 209 834	1 209 834	1 209 834
Kapitalirendi lühiajaline osa	704 524	732 714	732 714	732 714
LÜHIAJALISED LAENUKOHUSTUSED KOKKU	2 742 886	4 037 246	4 037 246	4 037 246
Võlad ja ettemaksud	4 061 168	6 415 606	6 415 606	6 415 606
LÜHIAJALISED KOHUSTUSED KOKKU	6 804 055	10 452 853	10 452 853	10 452 853
PIKAAJALISED KOHUSTUSED				
Pikaajalise laenu pikaajaline osa	3 299 425	4 650 517	4 650 517	4 650 517
Kapitalirendi pikaajaline kohustus	1 671 048	1 949 005	1 949 005	1 949 005
Pikaajalised laenukohustused	4 970 472	6 599 522	6 599 522	6 599 522
PIKAAJALISED KOHUSTUSED KOKKU	4 970 472	6 599 522	6 599 522	6 599 522
KOHUSTUSED KOKKU	11 774 527	17 052 375	17 052 375	17 052 375
OMAKAPITAL				
Aktsiakapitali nimiväärtus	76 680	76 680	76 680	76 680
Kohustuslik reservkapital	7 669	7 669	7 669	7 669
Vabatahtlik reserv	389 721	389 721	389 721	389 721
Eelmiste per. jaotamata kasum	2 836 348	4 230 132	4 230 132	4 230 132
Aruandeperioodi kasum	1 393 785	389 474	202 241	169 125
OMAKAPITAL KOKKU	4 704 203	5 093 677	4 906 444	4 873 328
KOHUSTUSED JA OMAKAPITAL KOKKU	16 478 730	22 146 052	21 958 818	21 925 703

Lisa 2. Arendustegevuse järjestus nädal 1-13

Tegevus	Nädal												
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Arvestusmetoodika ülevaatus													
Varude arvestussüsteemi analüüsi tulemuste tutvustamine	■												
Arvestusmetoodikate erinevuste tutvustamine		■											
Tooraine ja materjalide arvestusmeetodite määratlemine			■	■	■								
Abimaterjalide arvestuse korra määramine ja kulude seostamine projektidega				■	■	■							
Lõpetamata toodangu ja valmistoodangu hinnangulise määramise meetodika kirjeldamine					■	■	■						
Otsus arvestusmetoodika kasutamiseks								■					
Raamatupidamise sise-eeskirjade uuendamine													
Varude arvele võtmise kord									■				
Varude arvestussüsteem (kõik varude liigid)										■			
Varuse maksumuse kajastamine bilansis											■		
ERP süsteemi täiendamine													
Varude liikide ülevaatus									■	■	■	■	
Kaubakaartide ülevaatus												■	■
Kaubakaartide uuendamine												■	■
Varude arvestussüsteemi arendamine											■	■	■

Lisa 3. Arendustegevuse järjestus nädal 14-26

Tegevus	Nädal													
	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	
ERP süsteemi täiendamine														
Kaubakaartide ülevaatus	■	■	■	■	■	■								
Kaubakaartide uuendamine	■	■	■	■	■	■								
Varude arvestussüsteemi arendamine	■	■	■	■	■									
Varude arvestussüsteemi testimine						■	■	■	■					
Raamatupidamisaruannete õigsuse testimine										■	■			
Töötajate koolitamine														
Varude arvestuse põhimõtted												■	■	
Varude arvele võtmine												■	■	
Varude kandmine projektidele												■	■	

SUMMARY

THE ACCOUNTING PRINCIPLES AND FAIR RECOGNITION OF INVENTORIES IN FINANCIAL STATEMENTS BASED ON THE EXAMPLE OF AS E-PROFIL

Gerli Tarum

Language: Estonian

Pages: 39

References: 24

Keywords: inventory, accounting system, cost-basis accounting method, stock-taking, liquidity ratios, fair recognition.

Figures: 2

Tables: 11

Appendixes: 3

The main subject of this graduation thesis is inventories, their accounting principles and fair recognition in financial statements. Inventories are the assets held for sale in the ordinary course of business, which are produced in the ordinary course of business, which are in the form of materials or accessories or which are consumed in the production process or in the provision of services. Inventories play an important role in production companies due to the fact that they form an essential part of the current assets of a company.

The author chose this subject because she has been working in the company under observation for more than three years and the accounting, evaluation and recognition of inventories has been a weak link in this company. This has been verified by the Purchase Manager of the company with whom the author of this thesis has been in close contact in the course of writing the thesis.

The aim of the graduation thesis is to propose the most optimal way for the accounting of inventories. In addition, the author seeks to both prepare an action plan for the accounting and recognition of inventories in the future and to analyse the related problems in the given company. The company under observation is AS E-Profiil, which produces sophisticated equipment for the oil, chemical, gas and energy sectors.

In order to achieve this aim, the author has set the following research tasks: to thoroughly study the principles of the accounting of inventories and to analyse the relevant methods at AS E-Profiil and to find the most optimal way for the accounting of inventories for the company under observation.

The hypothesis of this thesis is that due to the accounting system of inventories applied in AS E-Profiil, the information presented in its financial statements is not fair.

The graduation thesis has been set up in the form of developmental research. The thesis consists of three chapters, whereas the first chapter is the introduction of the company observed. The author presents an overview of the main production areas and customers of the company also, she gives an over view of the company financial department. The author has also listed the problems identified in the company in connection with the accounting and recognition of inventories.

Chapter 2 provides information on different types of inventories, an analysis of the accounting systems of inventories and stock-taking. Cost-basis accounting methods, i.e. the methods of individual (unit) cost, FIFO, periodic weighted average, constant weighted average and LIFO are compared to one another. The author also addresses the recognition principles of inventories and presents the liquidity ratios of the company. In Chapter 2, the author combines the methodological part of the thesis with the practical one and analyses the problems regarding inventories in the company under observation.

In Chapter 3, the author prepares an action plan for the fair accounting and recognition of inventories in the given company. The possibilities and prerequisites of the implementation of the action plan are analysed on the basis of available data. The Purchase Manager of the company and the author also assess the implementation options of the results of the thesis.

As a result of the study it was proved that the due to the accounting method of inventories applied in AS E-Profiil, the information presented in its financial statements is not fair. The company uses

the FIFO method and this means that inventories are over-estimated in the company, because in practice, the inventories acquired first are not realised first and as the prices are rising, the profit gained from the application of the FIFO method is initially high, which is in conflict with the prudence concept or conservatism principle that states that in estimating inventories and defining revenues and costs in financial statements, one has to act after careful consideration.

As a result of the study, the author prepared an action plan at the request of the management, which includes the following improvement actions:

- 1) review of accounting methods of inventories;
- 2) updating of accounting policies and procedures;
- 3) improvement of the ERP system; and
- 4) provision of training to employees with regard to new principles.

In addition the author recommends that the company introduce the QR code system, which would simplify the movement and accounting of goods.

The author of the thesis presented the action plan to the Purchase Manager of the company and received positive feedback. However, the Purchase Manager found that as the employees can dedicate only 5% of their working time to development, it would be necessary to also involve the Document Manager of the Purchasing Department and the assistant/main user of NAV during the period of entering and/or updating of information and testing. The Purchase Manager believes that as an outcome of the improvement actions proposed in the action plan, the time required for the reception/delivery of goods will shorten and thus the goods, blanks and semi-finished goods can more quickly move to production; the more accurate balance of inventories renders it possible to make fairer purchase decisions and this would in turn render it possible to reduce the quantities of goods in stock.

The author believes that as a result of the implementation of the action plan, the accounting method of inventories to be introduced would be appropriate for the company, and thanks to it, the results of the company in financial statements with regard to inventories would be fairer.

In preparing the thesis, the author mainly relied on the relevant sources published over the last decade in English and Estonian which address the accounting systems of inventories, their cost-basis accounting methods and recognition in financial statements. The data in the practical part originate from the interviews conducted in the given company, retrievals from its information systems and the annual reports of the company.

Autorideklaratsioon

Deklareerin, et käesolev lõputöö, mis on minu iseseisva töö tulemus, on esitatud Tallinna Tehnikaülikooli diplomi taotlemiseks ning selle alusel ei ole varem taotletud akadeemilist kraadi ega diplomit.

Kõik töö koostamisel kasutatud teiste autorite tööd, põhimõttelised seisukohad, kirjanduslikest allikatest ja mujalt pärinevad andmed on viidatud.

Autor: Gerli Tarum, 07. jaanuar 2016

Üliõpilaskood: 121360

Töö vastab kehtivatele nõuetele.

Juhendaja:

Kaitsmisele lubatud: "....." 2016

TTÜ TK kaitsmiskomisjoni esimees:

.....