



Evelin Onno

VARUDE JUHTIMINE JAE- JA HULGIMÜÜGI ETTEVÕTTES

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut

Majandusarvestuse õppekava

Juhendaja: Malle Kasearu

Mõdriku 2023

Autori deklaratsioon ja lihtlitsents

Mina/meie,

Evelin Onno,

tõendan/tõendame, et lõputöö on minu/meie kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teostele on viidatud õiguspäraselt.

Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autori/te/le ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja Malle Kasearu.

Lõputöö on kaitsmisele lubatud Teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/54 kuupäev 04.05.2023

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Evelin Onno

(*autori nimi*)

sünnikuupäev: 20.06.1984

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Varude juhtimine jae- ja hulgimüügi ettevõttes

(*lõputöö pealkiri*)

1. reprodutseerimiseks paberkandjal kõrgkooli raamatukogus avaldamise ja säilitamise eesmärgil;
2. elektroonseks avaldamiseks kõrgkooli repositooriumi kaudu;
3. kui lõputöö avaldamisele on instituudi direktori korraldusega kehtestatud tähtajaline piirang, lõputöö avaldada pärast piirangu lõppemist.

Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile ja kinnitan, et:

1. lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid ega muid õigusi;
2. PDF-failina esitatud töö vastab täielikult kirjalikult esitatud tööle.

Mõdrikul
(*kuupäev*) (*autori allkiri*)

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 VARUDE JUHTIMISE TEOREETILISED ALUSED	6
1.1 Varude juhtimise meetodid	7
1.2 Varude esmase arvele võtmise ja säilitamisega seotud kulud.....	8
1.3 Varude kulusse kandmise arvestusmeetodid.....	10
1.4 Varude inventeerimine	13
1.5 ABC analüüs	15
1.6 Varude XYZ analüüs.....	18
1.7 Varude optimaalse tellimiskoguse leidmine	19
1.8 Varude juhtimise tulemuslikkuse mõõtmine.....	21
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	24
3 LAOVARUDE JUHTIMINE ETTEVÕTTES.....	27
3.1 Varude esmase arvele võtmise ja säilitamisega seotud kulud ettevõttes	29
3.2 Varude soetusmaksumuse kulusse kandmine ettevõttes	31
3.3 Varude kontrolli meetodid	34
3.4 Ettevõtte varude ABC analüüs	38
3.5 Ettevõtte varude XYZ analüüs	41
3.6 Varude optimaalse taseme leidmine.....	41
3.7 Järeldused ja ettepanekud varude juhtimiseks ettevõttes	44
KOKKUVÕTE.....	46
SUMMARY.....	48
VIIDATUD ALLIKAD.....	50
LISAD.....	53
Lisa 1. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega.....	54
Lisa 2. Ettevõtte bilanss ja kasumiaruanne 2018 - 2022	56
Lisa 3. Dokumendivaatluse kava.....	58

SISSEJUHATUS

Konkurentsi tihenedes, globaalsetest kriisidest, majanduskriisidest või sõjast tulenevalt on efektiivsusel ettevõtte ellujäämises üha suurem roll. Üheks suurimaks kuluks jae- ja hulgimüügiga tegelevale ettevõttele on laovarud ja nende all seisev raha (Kiisler, 2011, lk 325). Mida suurem on ettevõtte poolt pakutava kauba valik, seda suuremas summas on raha varude all kinni. Oskuslik, erinevaid olukordi arvesse võttev varude juhtimine, annab ettevõttele võimaluse ellu jääda igas olukorras ja tagab enamasti ettevõtte jätkusuutliku toimimise.

2020. aasta alguses üle maailma levima hakanud COVID-19 viirus tõi paljudele jae- ja hulgimüügiga tegelevatele ettevõtetele probleeme. Kaubanduse sulgemise järel langes enamikes kaubandussektorites järsult kauba müük, samuti tekkisid suured probleemid kaupade tarnetes (Eesti Pank, 2021). See pani ka uuritava ettevõtte olukorda, kus nõudlus langes järsult, samas kohustused ei kadunud kuhugi. Probleemiks oli, et laos oli palju kaupa ning selle kauba all seisis palju raha, kuid kaupa ei saanud müüa, kuna poed olid suletud. Seega tekkis ettevõttel vajadus kaubavarudest selgema ülevaate saamiseks ning kuna töö koostaja töötab ise ostujuhina uuritavas ettevõttes, siis varude juhtimise teemaline lõputöö tundus sobilik valik.

Varude juhtimisel on ettevõtetes väga suur roll kuna iga varudega seotud otsus kannab endaga kaasas riski. Liiga optimistlik otsus varude suuruse kohta võib tähendada suurt kogust müümata kaupa, pessimistlik otsus aga kaotatud klienti (Tulvi, 2013, lk 377). Sellest tulenevalt on oluline omada aktuaalset infot ettevõtte laovarude kohta, kuna iga seisev kaup kannab endaga lisaks ostuhinnale ka jooksvaid laokulusid. Ettevõtetele, kes soovib oma tarneahela tõhusust parandada ja suurendada kasumlikkust on varude optimeerimine väga oluline, sest see hõlmab nii varude haldamist kui ka kontrollimist, sealjuures hoitakse varusid laos piisavalt, kuid mitte üleliia. Saavutamaks tasakaalu nõudluse ja pakkumise vahel tagades samas toodete kättesaadavuse ja vähendades varude all seisvat raha (Goyal & Gird, 2017, lk 662-681).

Lõputöö eesmärk on välja selgitada jae- ja hulgimüügiga tegeleva ettevõtte varude arvestuse vastavus teoreetilistele alustele ning analüüsida ettevõtte kaubavarusid leidmaks võimalusi varude paremaks juhtimiseks. Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- luua teoreetiline raamistik ettevõtte kaubavarude analüüsimiseks tuginedes varude arvestust, analüüsi ja juhtimist käsitlevale erialasele kirjandusele;
- esitada metoodika empiirilise uuringu läbiviimiseks;
- selgitada välja ettevõtte varude arvestuse vastavus teoreetilistele alustele;

- analüüsida ettevõtte kaubavarusid selgitamaks välja mittelikviidsete varude osakaal kaubavarudest ning leida võimalusi varude optimaalse taseme leidmiseks;
- tulenevalt analüüsi tulemustest teha järeldusi varude paremaks juhtimiseks.

Töö koosneb teoreetilisest ja empiirilisest osast, mis on jagatud kolmeks peatükiks. Esimene osa käsitleb varude arvestuse, hindamise ja juhtimise põhimõtteid ning meetodeid. Töö teine osa kirjeldab lõputöö metoodikat, ning see on koostatud peamiselt Lembit Õunapuu raamatu „Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes“ ning Mikko Lagerspetzi raamatu „Ühiskonna uurimise meetodid“ alustel. Töö kolmas peatükk käsitleb uuritava ettevõtte varude esmast arvele võtmist ja kulusse kandmist, teostatakse varude ABC ja XYZ analüüs ja leitakse varude optimaalsed kogused. Töö koostamisel kasutatakse eelkõige Raamatupidamis Toimkonna juhendit 4 „Varud“ ja raamatupidamise seadust, peamiselt on kasutatud eesti keelset erialakirjandust, mis käsitleb laovarude arvestuse ja -juhtimismeetodeid. Samuti on kasutatud teemale kohaseid internetiallikaid.

1 VARUDE JUHTIMISE TEOREETILISED ALUSED

Varude juhtimine on varude omamisel tähtis tegevus, mis seisneb peamiselt toodete tellimise aja ja tellitavate koguste tuvastamises, hõlmates nõudluse prognoosimist, kasutus- ja reservvarude tuvastamist ja aeglaselt liikuvate varude minimeerimist ning vältimist (Tulvi, 2023, lk 328). Raamatupidamise seadus §3 kohaselt on vara raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning mis eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu. Karu (2000) märgib, et praktikas võib osa, esialgselt lühiajalistena arvestatud, käibevarasid aja jooksul muutuda pikaajaliseks (seisma jäänud laovarud, defektne pooltoodang ja valmistoodangu varud, mida pole osutunud võimalikuks realiseerida). Tulvi (2023) sõnutsi loetakse varusid mõõduka riskiga investeringuks, kuna toodete füüsilisi varusid võib olla lühikese aja jooksul keeruline rahaks muuta.

Kõige likviidsemaks varaks loetakse raha ja selle ekvivalente. Likviidsus iseloomustab ettevõtte võimet muuta ettevõtte varad maksevahenditeks, et tasuda kaupade ja teenuste eest (Kuusik, 2017). RTJ 2 p 36 kohaselt loetakse raha ekvivalentideks ehk rahalähenditeks lühiajalisi kõrge likviidsusega investeringuid (kuni 3 kuud), mida on võimalik konverteerida teadaoleva summa raha vastu ning millel puudub oluline turuväärtuse muutuse risk, näiteks lühiajalised deposiidid ja osalused rahaturufondides.

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 2 „Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes“ (edaspidi kajastatud töös lühendina RTJ 2) punktist 14 tulenevalt nimetatakse lühiajalise kasutuseaga varasid käibevaradeks ning nendena kajastatakse:

- raha ja rahalähendeid, v.a juhul kui neid ei ole võimalik kasutada vähemalt 12 kuu jooksul alates aruandekuupäevast;
- varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus (isegi juhul kui see on pikem kui 12 kuud; nt varud ja nõuded ostjate vastu);
- varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil (nt kauplemiseesmärgil hoitavad finantsinvesteeringud);
- varasid, mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähema 12 kuu jooksul aruandekuupäevast (nt finantsinvesteeringud, mida plaanitakse ja tõenäoliselt suudetakse müüa 12 kuu jooksul).

Raamatupidamise Toimkonna juhend 4 „Varud“ (edaspidi kajastatud töös lühendina RTJ 4), sätestab varude mõiste ja varude kajastamisega seotud reegleid, mis tulenevad Eesti finantsaruandluse standardist. Varudena käsitletakse vastavalt RTJ 4-le varasid mida hoitakse/toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus ning lisaks materjale või tarvikuid, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel. Käesolevas töös käsitletakse varudena müügiks ostetud kaupu.

Kauba müügiga tegeleva ettevõtte likviidsuse ja rahaliste ressursside piisavuse tagab käibevarasse investeeritud kapital ehk käibekapital. Ettevõtte müügitulu suhet käibekapitali on oluline jälgida, kuna käibekapital peab kasvama koos müügituluga, et tagada ettevõtte likviidsuse säilitamine. Seega on likviidsus, kauba müügiga tegeleva ettevõtte jaoks, kasumi teenimise aluseks ning mida suuremaks kasvab ettevõtte, seda suuremaks muutub vajadus rohkema käibekapitali järele (Karu, 2000).

1.1 Varude juhtimise meetodid

Varud on kõige vähemlikviidne osa käibevaradest. Eeldused varude tulemuslikuks juhtimiseks luuakse läbi õiglase raamatupidamise arvestuse ja eesmärgist tuleneva varude eelarvestamise (Karu, 2000, lk 114). Karu (2000) toob varudega seotud rahakäibe juhtimise juures võtmeküsimusena välja:

- varude hindamise;
- varude optimaalse taseme leidmine, mille korral summaarsed kulud varude loomiseks ja säilitamiseks oleksid minimaalsed;
- varude konversiooni perioodi lühendamise;
- varude kontrollimise ja mittelikviidsete varude likvideerimise.

Oluliseks aspektiks lisaks eelnevale on ka kaubavarude täpne ajastamine, mis tähendab, et varud saavad lattu õigeks ajaks, mitte liiga vara ega liiga hilja. Liialt vara saanud kaubad hoiavad laopinda enda all tekitades suuri laokulusid, samas liiga hilja lattu jõudvad kaubad vähendavad müügivõimalust. Sellist süsteemi nimetatakse *kanban* süsteemiks, mille põhimõtte järgi ei tohi hoida varusid „igaks juhuks“, samas selle meetodi puhul reservvarusid ei peeta tarvilikuks (Kiisler, 2011, lk 174-175).

Edukaks varude juhtimiseks tuleb leida ettevõttele sobilik meetod varude täiendamiseks. Praktikas kasutatavad varude täiendamise meetodid on variandid või kombinatsioonid kolmest varude täiendamise baasmudelist, milleks on (Tulvi, 2023, lk 405-413):

- tellimuspunkti meetod – toote tellimuse vajadus tuvastatakse hetkel, kui artikli laosaldo on langenud kindlaksmääratud tasemele või alla selle. Eeldab pidevat laosaldode jälgimist, sobib kiiresti ringlevate varude haldamiseks (eelneva ABC analüüsi näitel näiteks).
- Tellimisperioodi meetod – varude tase vaadatakse üle regulaarselt ja esitatakse muutuva suurusega tellimus varude täiendamiseks varasemalt kindlaksmääratud maksimumtasemetele.
- Ajalise planeerimise meetod tuleneb optimaalsest tellimiskogusest (EOQ), mis peab olema eelnevalt iga toote tarvis välja arvutatud.

Hulgikaubanduses kasutatakse laia tootevaliku ja suurte koguste puhul rohkem tellimuspunkti meetodit, kuna teenindustaseme oluliseks näitajaks on tarnevõime, mille taseme hoidmine eeldab sagedasi saldode kontrollimisi ja õigeaegseid tellimusi tootjale (Tulvi, 2023, lk 413).

Jae- ja hulgikaubandusega tegutseva ettevõtte jaoks on suur osa rahast „peidus“ varude all. Selleks, et ettevõtte likviidsus säiliks on olulisel kohal varude teadlik ja suunatud juhtimine, sest oskuslik ja eesmärgitatud varude juhtimine hoiab raha pidevas ringluses, tekitades seejuures ettevõttele kasumit. Kuna ettevõtte likviidsuse säilitamiseks peab käibekapital kasvama koos müügituluga, siis on oluline jälgida ettevõtte müügitulu suhet käibekapitali. Varude eesmärgistatud juhtimisel on oluline osa varude hindamisel, varude optimaalse taseme leidmisel, varude konversiooniperioodi lühendamisel ja varude kontrollimisel ning mittelikviidsete varude likvideerimisel.

1.2 Varude esmase arvele võtmise ja säilitamisega seotud kulud

Tarneahelas üheks juhtimist vajavaks põhimuutujaks on varud. Kiisler (2011) nimetab varudeks materiaalse väärtuse kogumit, mida ettevõtte tavapärase tegevuse käigus transporditakse või teisaldetakse, hoiustatakse laos, tarbitakse, toodetakse, pakitakse või müüakse. Ta nimetab varusid suure riskiga investeeringuks, kuna ettevõtte välistest tingimustest tulenevalt võib olla väga keeruline muuta füüsilisi varusid sularahaks (sõda, majanduskriis, globaalsed kriisid, õnnetus jm.).

Tulenevalt Raamatupidamise seadus Lisa 1 „Bilansiskeem“ on varude alakirjeteks:

- tooraine ja materjal;
- lõpetamata toodang;
- valmistoodang;
- müügiks ostetud kaubad;
- ettemaksed varude eest.

Varud võetakse esmalt arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Soetusmaksumuses kajastatakse järgnevad kulutused (RTJ 4 p 7 ja 11):

- tooraine maksumus;
- pakkematerjali maksumus;
- tollimaks;
- normaalsed tootmiskaod;
- tootmishoone amortisatsioon;

- tooraine ja lõpetamata toodangu ladustamisega seotud kulutused, kui need on tootmisprotsessi käigus vältimatud;
- ostujuhi palk;
- tootmisjuhi palk.

RTJ 4 p 8 ja 11 kohaselt sisaldavad varude ostukulutused lisaks ostuhinnale ka varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi ning varude ostuga kaasnevat tollimaksu. Muid kulutusi nagu normaalsest suuremad tootmiskaod, administratiivhoone amortisatsioon, valmiskauba ladustamiskulud, müügijuhi palka ja turustuskulusid ei lisata varude soetusmaksumusele vaid neid kajastatakse perioodikuludena.

Kiisler (2011) toob välja, et varud moodustavad märkimisväärse osa ettevõtte varadest, võides jae- ja hulgikaubandusega tegelevates ettevõtetes ulatuda üle 50%.

Tabelist nr 1 on näha kui palju raha on paigutatud Eestis tegutsevate hulgikaubandus ettevõtete (v.a mootorsõidukid ja mootorrattad), kus töötab 10 kuni 19 inimest, varudesse aastatel 2018 - 2021. Tabeli andmete kohaselt tõusid aastal 2019 hulgikaubandus ettevõtete varud 24,56% ja müügiks ostetud kaubavarud 20,73%, 2020 aastal, mil maailmas hakkas levima COVID-19 viirus, vähenes ettevõtete varude maht eelneva aastaga võrreldes 5,94% ja müügiks ostetud kaubavarude maht 1,09%. Tõus toimus taas aastal 2021 kus varud suurenesid 58,33% ja müügiks ostetud kaubad 55,74%. Selline hüppeline tõus võis olla tingitud sellest, et varem tellitud kaubad ei jõudnud õigeaegselt kohale, kuna Hiina Vabariik oli suurema osa aastast suletud muule maailmale ja tehased töötasid vaid osalise koormusega. Ka kauba tarnetes olid suured raskused, laevu sõitis vähe ja transpordi hinnad olid tavapärasest mitmeid kordi kõrgemad (Graham-Harrison & Kuo, 2020).

Tabel 1. Eestis tegutsevate hulgikaubandus ettevõtete (v.a mootorsõidukid ja mootorrattad) varud aasta lõpu seisuga (Statistikaamet, 2022, mõõdik EM009)

	2018	2019	Muutus, %	2020	Muutus, %	2021	Muutus, %
Ettevõtete arv (10 kuni 19 hõivatud isikut)	305	312	2,3	320	2,56	323	0,94
Varud, tuhat eurot	241 996	301 429	24,56	283 522	-5,94	448 903	58,33
Müügiks ostetud kaubad, tuhat eurot	208 149	251 298	20,73	248 552	-1,09	387 092	55,74

Varude omamine on seotud erinevate kuludega nagu kaupade transpordikulu, hoiukulu ja kapitalikulu (varudega seotud intressikulu) (Tulvi, 2013, lk 378). Tulvi (2013) sõnutsi võivad liiga suured varud vähendada ettevõtte kasumit ja varade tootlust, liiga väikesed varud aga võivad viia olukorrani, kus klient tellib kauba, kuid ettevõttel pole seda laost anda ja tarneaeg tänu sellele muutub ebamõistlikult pikaks kliendi jaoks. Selline seis võib viia kliendi otsima teisi lahendusi ja seega võib olla selle ettevõtte jaoks kaotatud klient.

Kaubavarude säilituskuludesse arvestamise kuludena toob Kiisler (2011) välja järgmised kulud:

- kapitalikulu – varude omamine seob raha, mida ei saa kasutada muul eesmärgil. Oma olemuselt on see alternatiivkulu ehk kapitali hind, mis näitab millist tulu oleks võimalik ettevõttel teenida kasutades varudesse investeeritud raha muul eesmärgil. See moodustab valdava osa varude säilituskuludest.
- Varude teeninduskulu – varudega seotud kindlustus, tollimaks jms;
- varude hoiukulud – varude suurusest sõltuvad laokulud kaupade hoiustamiseks;
- varude riskikulud – varude vananemine, rikkumine, kahjustumine, vargus.

Säilituskulu arvutamine on üsna tömahukas protsess ja sageli jäetakse see ettevõttes tegemata. Hulgikaubanduse keskmisena võetakse vahel arvutuste lihtsustamiseks säilituskuluks 24% varude väärtusest aastas (2% kuus). Selline keskmine väärtus ei pruugi aga peegeldada tegelikku olukorda, kus ettevõtte tooteartiklite arv on väga suur, sellisel juhul võib see väärtus olla hoopis väiksem (Tulvi, 2013, lk 379).

Varud on varad/materjalid/tarvikud mida hoitakse/toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus. Nad kannavad endaga mitmeid kulusid nagu transpordikulu, hoiukulu, kapitalikulu, riskikulu jm., seega arvestatakse varude säilituskuluks kuus 2% varude väärtusest, mis on suurte laovarude puhul märkimisväärselt lisakuluks ettevõttele.

1.3 Varude kulusse kandmise arvestusmeetodid

Varudel on jae- ja hulgimüügiga tegelevas ettevõttes oluline osa. Erinevaid varude kulusse kandmise meetodeid on mitmeid, siis nende lõpptulemus varude alla jäävale rahale on tihti üsna suur. Materiaalse varu hindamine mõjutab kasumit, seega on oluline leida ettevõttele kõige sobilikum varude arvestuse meetod ja fikseerida see raamatupidamise sise-eeskirjas (Kiisler, 2011, lk 361-367).

Varude arvestus on süsteemne protsess, mida rakendatakse kas perioodiliselt või pidevalt. Varude pidev arvestussüsteem näitab varude jooksvat muutumist arvestusperioodi jooksul. Selle meetodi puhul on võimalik igal ajahetkel teada laoseisu, siin kantakse jooksvalt vastava konto deebetisse kõik varu ostutehingud ja kredietisse varu müügitehingud. Varude perioodilise arvestuse puhul puudub ülevaade jooksva laoseisu kohta ning eeldatakse, et kõik kaubad on sihtotstarbeliselt realiseeritud. Teadmaks tegelikku varude seisutuleb läbi viia inventuur, mille tulemusena kantakse müüdud varud kulusse (Tikk, 2016, lk 79).

Fikseerimaks müüdud kaupade kulu, mis kantakse arvestusperioodi kasumiaruandesse, ja varu maksumus, mis kantakse arvestusperioodi lõupäeval koostatud finantsseisundi aruandesse, on vaja meetodikat iga müüdud ühiku omamaksumuse hindamiseks (Tikk, 2016, lk 79).

RTJ 4 p 15 võimaldab varude kuludesse kandmisel kasutada kolme arvestusmeetodit:

- individuaalmaksumuse meetod – varud on üksteisest selgesti eristatavad, nende soetusmaksumuse kuludesse kandmisel lähtutakse konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest, kasutatakse kallihinnaliste (nt maalide, juveelide) kaupade puhul;
- FIFO meetod – varud ei ole üksteisest selgesti eristatavad;
- kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod.

Individuaalmaksumuse meetodit kasutatakse tavaliselt kõrge väärtusega, unikaalsete kaupade arvestusel, arvestust peetakse ning kuludesse kantakse kaupa kaupade lõikes (Karu, 2000, lk 117). Suure nomenklatuuriga varude hindamisel on individuaalmaksumuse meetodi, kui varu hindamise täpseima meetodi kasutamine raskendatud, sest eeldab varu kõigi ühikute lõikes koguselis-summalist arvestust (Järve, 1999, lk 142).

Tikk (2016) toob välja ühiku individuaalmaksumuse meetodi eelistena:

- tulude-kulude vastandamise printsiibi järgimine on tagatud;
- varude füüsiline ja arvestuslik liikumine ühtivad.

Meetodi puudusena näeb Tikk võimalust manipuleerida kasumiga, eriti juhtudel, kui kaubaühikud omavad ühiseid füüsilisi tunnuseid, kuid on ostetud eri aegadel erinevas soetusmaksumuses.

FIFO meetodi ehk lihtjärjekorra meetodi (esimesena sisse, esimesena välja) korral kantakse esimesena kulusse laos olev kõige vanem partii ja viimasena kõige uuem partii (RTJ 4 p 17). Samal ajal jääb varudesse kõige uuem partii viimas(t)e partii(de) hinnaga (Karu, 2000, lk 117). Sellisel meetodil saadud tulemus ühtib tihtipeale tükimeetodil saaduga, varu jäägi maksumus arvutatakse viimaste ostude hindade alusel – oletatakse, et lattu jäänud kaubad on soetatud viimasena (Alver,

Alver, & Reinberg, 2004, lk 184). RTJ 4 p 17 järgi kajastatakse FIFO meetodi rakendamisel varude lõppjääki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata partiide soetusmaksumuses). FIFO meetodil on hindade pideva tõusu korral soodne mõju nii ärikasumi kujunemisele, varu kantakse kuluks väiksemana, kui ka bilansile, kuna lõppvaru näidatakse suuremana. Mida kõrgem on inflatsioon, seda efektiivsem on tulemus (Laanisto, s.a). Tikk (2016) järeldab, et FIFO meetodi puhul annavad nii perioodilise kui pideva arvestussüsteemi kasutamine ühesuguse tulemuse.

Tikk (2016)toob välja FIFO meetodi eeliste ja puudustena järgneva:

eelised:

- varud on kantud finantsseisundi aruandesse nende tegelikus soetusmaksumuses;
- perioodiline ja pidev arvestussüsteem annavad ühesuguse tulemuse;

puudused:

- ei järgita tulude ja kulude vastandamise põhimõtet, sest tulu viimasena soetatud kaupade müügist kajastatakse järgmises arvestusperioodis;
- hindade pideva tõusu tingimustes tekib nn laokasum.

Majandusolukorras, kus hinnad muudkui tõusevad ja inflatsioon on kõrge on FIFO meetodi rakendamisel soodne mõju ärikasumi kujunemisele, sest varu kantakse kuluks väiksemana. Ka bilansile on inflatsiooni korral FIFO meetodi rakendamisel soodne mõju, kuna bilansis näidatakse lõppvarusid suuremana (Laanisto, s.a).

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäägi soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. Toote hinda võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel või üks kord iga teatud perioodi (näit. nädal või kuu) lõpul. Kaalutud keskmise arvutamise kord ja sagedus sätestatakse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas (RTJ 4 p 18). Selle meetodi puhul lähtutakse eeldusest, et perioodi jooksul müüdud kaupade maksumus on nende kaalutud keskmine soetusmaksumus. Varu lõppjäägi maksumus on samuti kaalutud keskmine soetusmaksumus (Alver, Alver, & Reinberg, 2004, lk 186). Vastavalt vajadusele võib kaalutud keskmist ümber arvestada kas iga partii järgselt (kui partiide saabumine on pigem harvem) või siis näiteks perioodi lõpul.

Rahvusvahelises arvestuspraktikas ja erialakirjanduses tuuakse välja ühe varude arvestusmeetodina ka LIFO meetod. LIFO meetodi alusloogika on FIFO meetodi omale vastupidine, kus oletatakse, et esimesena müüakse ära viimasena sisse tulnud kaup. LIFO meetodi eeldus ühtib küllaltki harva kaupade reaalse (füüsilise) liikumisega. Varu lõppjäägi maksumuse arvutamisel lähtutakse esimesena

soetatud kaupade maksumusest (Alver, Alver, & Reinberg, 2004, lk 185). RTJ 4 ei käsitle seda meetodit ega näe ette selle meetodi rakendamist Eestis.

Ettevõtte laovarude väärtus võib erinevate arvestusmeetodite puhul olla erinev, tulenevalt sellest millist kulupõhist meetodit kasutatakse. RTJ 4 p 15 kohaselt on Eestis varude kuludesse kandmise arvestusmeetoditena lubatud kasutada individuaalmaksumuse meetodit, FIFO meetodit või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. Ettevõttele sobilik soetusmaksumuse arvestusmeetod valitakse vastavalt ettevõtte tegevusele ja see tuleb fikseerida ka ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas.

1.4 Varude inventeerimine

Varude inventeerimiseks nimetatakse toodete füüsilist ülelugemist laos ja lugemistulemuste võrdlemist loogiliste ehk arvutuslike laosaldodega eesmärgiga teha kindlaks varaobjektide kogused, kvaliteet, müügikõlbulikkus jne (Tulvi, 2023, lk 361). Jae- ja hulgimüügiga tegelevatel ettevõtetel on varude alla paigutatud tavaliselt üsna suur osa ettevõtte vabast rahast. Igal bilansipäeval tuleb kriitiliselt hinnata varusid, tegemaks kindlaks varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus võib olla langenud madalamale nende soetusmaksumusest (RTJ 4 p 14). Varude edasine kajastamine toimub kas soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, olenevalt kumb on madalam, seda tuleb igal aruandekuupäeval hinnata (RTJ 4 p 19). RTJ4 kohaselt on neto realiseerimisväärtus toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest arvatakse maha hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks. Kui varude netorealiseerimismaksumus on soetusmaksumusest madalamale langenud, siis tuleb varud alla hinnata ja kajastada kuluna perioodi kasumiaruandes (Tikk, 2016, lk 76). RTJ 4 p 6-st tulenevalt peavad varud olema kajastatud õiglasel väärtuses, see on summas mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumata osapoolte vahelises tehingus. Varude ja põhivara hindamise aluseks on füüsiline inventuur, mille eesmärgiks on fikseerida vara kogus, kvaliteet, turukõlbulikkus, kasutusiga jne. Varude füüsilise inventuuri käigus mõõdetakse, kaalutakse, loetakse üle ning hinnatakse varusid. Kohustuslik füüsiline inventuur ei või üldreeglina toimuda varem kui 2 kuud enne bilansipäeva. Inventuuride läbiviimise kord kehtestatakse raamatupidamise sise-eeskirjas (Karu, 2000, lk 116).

Varusid liigitatakse (Tulvi, 2023, lk 342-350):

- vananenud ehk aegunud varud - need kaubad on kaotanud või kaotamas oma väärtust kuna nõudlus nende järele puudub või on turule tulnud nende asemele uued tooted. Parim viis nende vältimiseks on mitte lasta neil aeguda. Vabanemiseks on võimalus üritada realiseerida selliseid

varusid riikides, kus tarbijad on vähem nõudlikumad ja on valmis soetama soodsate hindadega tooteid. Lisaks ka korraldades müügikampaaniaid poodides või tehes klientidele suurte allahindlustega sooduspakkumisi. Ka annetamine ja taaskasutamine on selliste toodete puhul mõistlik valik.

- **Mittelikviidsed ehk „surnud“ varud** – on varud, mida ei müüdud ega tarbitud eelnenud kalendriaasta jooksul ühtki tooteühikut. Toodetest saab vabaneda kas müües neid suurte allahindlustega, müües neid ostuhinnaga või alla selle või püüdes neid müüa regioonis, kus võib esineda veel nõudlus nende kaupade järele.
- **Defektsete kaupade varu** – on transpordi- või kauba käsitsemise protsessis kahjustatud või kahjustatuna lattu tagastatud, kuid laovarvestuses olevad tooted. Võimalused vabanemiseks on müüa neid soetushinnaga või alla selle, tarnijatele tagastamine, annetada heategevusorganisatsioonile või kanda kuluks ja anda üle jäätmekäitlejale.
- **Aeglaselt liikuvateks varudeks** – on tooted, mida on viimase 12 kuu jooksul mingil määral laost väljastatud. Nende kaupade puhul tuleks teha analüüs, kas varud on ettevõtte jaoks olulised või mitte ja tegutseda siis vastavalt kas proovides müüki edendada või arvata tooted sortimendist välja, analüüsi tuleks teha mitu korda aastas.

Selleks, et ettevõtte raha ei seisaks aastaid laos mittelikviidsete varude all kinni, peab ettevõtte RTJ 4 p 20 kohaselt kaaluma vajadust varude allahindamiseks järgmiste asjaolude ilmnemisel:

- varude füüsiline inventuur on tuvastanud, et varud on riknenud või nende füüsiline seisund on halvenenud;
- sarnaste varuobjektide turuhind on langenud;
- teatud varuobjekte pole pikema aja vältel suudetud müüa ega kasutada ning eksisteerib kahtlus, kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja vältel.

Varude juhtimise seisukohalt on oluline võtta kiiresti vastu mittelikviidsete varudega seotud otsused. Vahel võib tekkida olukordi, kus mittelikviidsete varude müügiväärtus on väiksem nende soetusmaksumusest, selle tulemusena saadakse varude müügist kahjumit. Kahjumist hoolimata, on mõistlik need seisvad varud siiski ära müüa, et saada raha varude alt kätte. Selline müük ei ole mõistlik siis, kui on näha et nende varude hind tõuseb pidevalt ja kui tegemist on näiteks hooajakaupadega mida ettevõtte järgmisel hooajal samuti suudab müüa (näiteks ventilaatorid mis ei vanane, moosipurgid, kummikud, grillrestid jm), sellisel juhul ei ole kahjumiga müük mõistlik (Karu, 2000, lk 127).

Inventeerimine on ettevõttes olemasoleva vara raamatupidamisandmetega võrdlemise otstarbel korraldatav toodete ja nende koguste tuvastamine, mille käigus kontrollivad kauba kontrollijad erinevaid varaobjekte ülelugemise, kaalumise või ülemõõtmise teel. Inventuuri eesmärk on teha kindlaks varaobjektide kogused, kvaliteet, müügiikõlblikkus jne. Läbiviimise aja järgi eristatakse tähtajalisi (kindla kuupäeva seisuga), regulaarselt toimuvaid ja ootamatult läbiviidavaid inventuure. Nad võivad olla kas täielikud (inventeeritakse kogu ladu) või osalised (näiteks hankijate või tootegruppide kaupa tehtavad inventuurid) (Tulvi, 2013, lk 367). Tulvi sõnul on inventuuri tegemine kohustuslik:

- iga majandusaasta lõpus/alguses (enne raamatupidamise aastaaruande koostamist);
- ettevõtte asutamisel, liitmisel, müümisel või likvideerimisel;
- vastutavate isikute vahetumisel.

Raamatupidamise seaduse kohaselt peab raamatupidamise aastaaruande koostamisel inventeerima varade ja kohustuste saldod ning inventeerimise kord peab olema fikseeritud ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas (RPS § 15, 11). Inventuuri läbiviimiseks moodustatakse komisjon, mille üheks liikmeks peaks kindlasti olema inventeeritavate varaobjektidega otseset tegelev vastutav isik (teised liikmed ei pea olema vastutavad). Inventuuris osalevaid osapooli tuleb teavitada (ka audiitorit, kui selleks on vajadus), tagamaks inventuuri läbiviimise korrektsus (Alver, Alver, & Reinberg, 2004, lk 181). Alver toob välja, et enne inventuuri on tarvis valmistada ette inventeeritavad objektid, koostada inventeerimisnimestik ja juhul kui inventuuris leitakse hälbeid (üle- ja puudujääk), siis tuleb teostada kontroll lugemine, mille tulemustest olenevalt viiakse raamatupidamisandmed vastavusse tegelike, inventeerimisel saadud, tulemustega.

Üheks varude hindamise kontrollmeetmeks on varude füüsiline inventuur, mida tuleb teha korrapäraselt iga majandusaasta lõpus/alguses. See annab ettevõttele ülevaate varude tegelikust seisust ning sellest tulenevalt tehakse ettevõttes vajadusel varude ümberhindlust või korrigeeritakse latusid vastavalt inventuurist tulenenud üle- ja puudujääkidele.

1.5 ABC analüüs

Ettevõtte varude taseme jälgimiseks saab kasutada erinevaid varude kontrolli meetodeid ja kõik nad on seotud ühise eesmärgiga, vähendamaks tarbetuid varusid, mis võivad põhjustada rahalisi kahjusid ja raiskamist.

ABC analüüs on üheks tuntuimaks ja lihtsaimaks varude kontrollimise vahendiks, see on hea viis käibekapitali vähendamiseks. Meetodi eeliseks on, et on näha millised detailid mõjutavad varude kulusid kõige rohkem ehk milline on ettevõtte toodete või klientide kasumlikkuse struktuur (Ossipova, 2010). ABC analüüs on 1950. aastail General Electric’u poolt loodud kategoriseerimise viis, kuidas oma kliendid, tooted või varud prioriteetsuse alusel segmenteerida. See on lihtne ja praktiline tööriist, et vähendada protsessidega ning varudega seotud kulusid ning läbi analüüsi tulemuste rakendamist ettevõttes paremini juhtida kasumit. Traditsiooniliselt on kategoriseering tehtud rahalist aspekti silmas pidades ning mingi kindla ajaperioodi vaates, kuid aina rohkem kasutatakse ka muid jaotamise kriteeriume nagu kasutussagedus, läbimisaeg, kõlblikkus jms. Rühmitamise aluseks on klassikaline Pareto printsiip, mis väidab, et 20% tekitajaid põhjustab 80% tulemust, jaotab vaadeldava (klient, toode, varu jne) „A“, „B“ ja „C“ kategooriatesse (Tabel 2). ABC analüüs ja selle abil klassifitseerimine on vajalik kuna „olulised“ ja „vähemtähtsad“ rühmad vajavad erinevaid kontrollsüsteeme ning juhtimise strateegiat (ABC analüüs – lihtne ja tõhus kategoriseerimise meetod, s.a).

Tabel 2. Näide toodete ABC-kriteeriumitest. Allikas: ABC analüüs -lihtne ja tõhus kategoriseerimise meetod, s.a)

Kategooria	% rahalisest näitajast (primaarne sorteerimise alus)	% koguhulgast
A	50-70%	10-20%
B	20%	20%
C	10-30%	60-70%

Kui vaadelda ettevõtet, kelle tooteportfelli kuulub tuhandeid või suisa mitmekümneid tuhandeid tooteid, siis on üheks võimaluseks võtta kasutusele toodete ABC analüüsimise meetod. ABC analüüsi peaks tegema tooteartiklite, mitte tootegruppide lõikes, sellisel juhul on saadud tulemused täpsemad.

Pareto printsiibist tulenev 20/80 seadus on rusikareegel, mis peab paika nii logistikas kui ka muudes valdkondades. Analüüsi tulemusena saab lihtsalt ja kiirelt teada, milline on ettevõtte toodete või kasumlikkuse struktuur, samas teha kindlaks millised tooted on tootesortimendis üleliigsed ning mis on äriselt olulised. Analüüsist tulenevalt saab selekteerida välja tooted, millele oma edaspidises tegevuses keskenduda ja millele mitte.

Ossipova (2010) toob välja, et 20/80 seaduse põhjal osutuvad võimalikuks alljärgnevad eeldused ja oletused:

- 20% tooteartiklitest moodustab 80% lao väärtusest;
- 20% klientidest annab ettevõttele 80% käibest ja/või kasumist;
- 20% tarnijatest annab 80% ostude väärtusest;
- 20% tooteartiklitest moodustuvad 80% laos komplekteeritud artiklitest.

Pareto analüüsist kasvas aja jooksul välja ABC analüüs, mida kasutatakse logistika ja müügi alal toodete, klientide või tarnijate rühmitamiseks nende suhtelise olulisuse järgi ettevõtte jaoks. Analüüsi tarvis võetakse andmeteks tavapäraselt vaadeldaval perioodil müüdnud kogused (tk), müügikäive müügi- või ostuhindades (€), juurdehindlus, müügmarginaal ja müügikate (€) (toote bruto- või netomüügikate). Päringu andmete töötlemise tulemusel saadakse laoartiklitest pingerida, kus A rühm on tähtsaim ning sinna kuuluvad tooted, kliendid või hankijad mõjutavad ettevõtte tulemusi kõige enam (Tulvi, 2013, lk 382). Ära ei tohi unustada ka B- ja C- rühmi, mis oma tähtsusega on aidanud saavutada tervikuna hea tootenomenklatuuri või laia kliendibaasi. Tegevuste järjekord ABC-analüüsil on järgmine (Ossipova, 2010):

- toodete müügikäivate koondamine tabelisse;
- toodete kulude koondamine tabelisse;
- kulukatete arvutamine (müügikäibest lahutatakse kulud);
- toodete järjestamine kulukatete põhjal (vähenevas järjekorras);
- kumulatiivsete kulukatete arvutamine (toote kulukattele liidetakse juurde eelmiste toodete kulukatted);
- graafiku koostamine kumulatiivsete kulukatete põhjal;
- graafiku vaatlus ja analüüs.

ABC analüüsi tegema asudes tuleb enne selgeks teha millisel otstarbel on kavas tulemusi kasutada. Arvesse tuleks võtta ka toodete müügikatteid (valem 1), sest võib tekkida olukord, kus A-rühma tooted on väikese marginaaliga, samas B ja C- rühma tooted annavad suurt kasumit. Seega tuleb analüüsi alustades arvesse võtta lisaks müügikogustele ka müügmarginaalid (Tulvi, 2013, lk 385).

$$\text{Toote müügikate} = \text{toote müügihind} - \text{toote ostuhind} \quad (1)$$

Tavapäraselt kasutatakse ettevõtetes erinevatel toodetel erinevaid müüгимarginaale (valem 2), see on tingitud näiteks erinevatest transpordi hindadest (eri piirkonna transpordid on eri maksumusega, näiteks Euroopa transport on odavam kui Aasia transport), konkurentsist turul, nõudluse langusest, toote kvaliteedist, makstavatest maksudest toote müümisel/ostmisel jm kulutustest.

$$\text{Müüгимarginaal} = \frac{(\text{toote müüгihind} - \text{toote ostuhind})}{\text{toote müüгihind} \times 100} \quad (2)$$

Kui toodete müüгимarginaalid on väga erinevad, on vaja sellega kindlasti arvestada teostades ABC analüüsi, sest muidu võib tekkida olukord, mil varude ostuga tegelev inimene hakkab tegelike A-rühma toodete asemel (mis annavad põhiosa ettevõtte kasumist), pöörama peatähelepanu teiste rühmade toodetele. Kui on teada, et teatud toodete müüгikäive on suur, võidakse teha lihtsustatud (väär) järeldus laoartiklite järjestusest pingereas (Tulvi, 2013, lk 386).

Suurtes ettevõtetes võib olla laos mitmeid tuhandeid eri kaubaartikleid, seega ilma kindla meetodita suure hulga varude haldamine on väga keeruline. ABC analüüs on üheks varude kontrolli vahendiks, mille kasutamisel on võimalik leida kliendid ja kaubad, kes/mis on ettevõttele kasumlikumad kui teised, kas siis müüгikäibe, müüгikasvu või kasumlikkuse poolest. Selle analüüsi tulemusel saab teada, millised tooted on ettevõttele kasulikud ning millele tuleb oma fookus suunata teenimaks suuremat kasumit või millised tooted tuleks jäädavalt sortimendist välja arvata.

1.6 Varude XYZ analüüs

Kuigi ABC analüüs võib tunduda esmapilgul üsna lihtne, võib selle praktiline rakendamine muutuda keeruliseks. Analüüsist saab suurt kasu, kui seda kasutatakse näiteks koos tellimuste sageduse variatsiooni analüüsiga, mida tuntakse XYZ analüüsina, mis klassifitseerib tooted nende nõudluse variatsiooni alusel (Greene, 2021).

Kuna enamike jae- ja hulgimüüгiettevetete jaoks on kõige suuremaks varaks bilansis olev kaubavaru, siis ilma varude analüüsita võib tekkida olukord, kus üleliigsetest varudest vabanemiseks tuleb teha suuri allahindlusi, mille tulemusena võivad ettevõttele tekkida likviidsusprobleemid (Pikalev, 2023).

XYZ analüüsil jaotatakse tooted nõudluse variatsioonikordaja (standardhälbe ja aritmeetilise keskmise suhe väljendatuna protsentides) järgi rühmadesse. Standardhälbe ja nõudluse aritmeetilise keskmise jagamise järel leitakse variatsioonikordaja, mis näitab suhtelist hajuvust ehk mida väiksem

see on, seda ühtlasem on vaadeldav kogum. Seejärel tuleb arvutada standardhälve läbi Exceli funktsiooni STEDVP. Stabiilse nõudluse puhul on prognoosivigu vähem, mistõttu X-rühma paigutatakse tooted, mille puhul on nõudlus läbi aasta ühtlane ning mis ringlevad käibes suhteliselt ühtlaselt, hálbed realiseerimisel ei ületa lühiperioodil 10%. Y-rühma tooteid müüakse pidevalt vähesel määral, perioodiliselt aga suurtes kogustes. Seetõttu peab selle rühma toodete varu nõudluse suurema kõikumise tõttu olema suurem või peab seda täiendama sagedamini, kuid nõudlus võib kõikuda näiteks hooajaliselt 10-25% perioodi keskmise nõudluse suhtes. Z-rühma liigitatakse tooted, mille järele nõudlus kõigub suures ulatuses või lakka täielikult. Nõudluse kõikumine ületab 25% keskmist nõudlust ja võib müügihooajal ulatuda sadadesse protsentidesse (Tulvi, 2023, lk 423-428).

1.7 Varude optimaalse tellimiskoguse leidmine

Lõputöö kirjutaja on töötanud 9-aastat ostujuhina ning kogemusele tuginedes leiab, et keerukaks teeb varude optimaalse taseme leidmise see, et ettevõttel tuleb leida tasakaal laovarudes, et neid ei oleks laos liiga palju ega samas ka liiga vähe. Kui kaubavarud on nõudlusest oluliselt suuremad, siis võib tekkida olukord, kus tellitud kaubavarust jagub mitmeks hooajaks, ettevõtte raha kauba alt kätte ei saa ja kaup seisab laos pikka aega tekitades suuri laokulusid. Kui aga kaupa on liiga vähe tellitud või laos vähe, siis on võimalus kaotada nii raha kui klient, sest tihti tahavad kliendid nüüd ja kohe kaupa saada või minnakse järgmise tarnija jutule.

Ettevõtlus on tavapäraselt kasumi teenimisele suunatud tegevus, millega kaasnevad erinevad võimalused kui ka riskid. Ettevõtte, kes tegutseb vahendaja rollis, ostes hankijalt kaupa ja müües seda oma klientidele võtab iga oma ostuotsusega enda kanda riski, mis seisneb selles, et ta paneb enda raha varude alla kinni olemata 100% kindel, et soetatud varud suudetakse realiseerida. Iga ettevõtte kasvades muutub aina olulisemaks hinnata, kui kasumlikud on ettevõtte jaoks erinevad tooted. Võib ju müüa 50 000 toodet, kuid kui selle juures teenitav kasum on vaid 1000€ (peale kõikide kulutuste maha arvestamist), siis tasub ette võtta toodete analüüs, mis toob välja tooted millele peaks rohkem rõhku panema, seda muidugi eeldusel, et ettevõtte eesmärk on teenida kasumit.

Selleks, et varud oleksid piisavad on vajalik teada järgneva perioodi planeeritavaid müüke ja vajaminevaid kaubakoguseid. Sellise info ennustamine on aga üsna keeruline, sest keegi ei suuda ette näha ostjate käitumist ja turul tekkida võivat olukorda näiteks sõja puhkemine, inimeste ostusoovi muutus, majanduskriis jm.). Perioodi varude vajaduse aluseks on müügiplaan ning tulenevalt müügiplaanist ja ettevõtte tegevusprotsessist koostatakse selle alusel ostuplaan, milles saab kindlaks määrata juba uue perioodil vajaminevad varud, nende kogused ja hinnad (Villem, 2009, lk 220-224).

Võimalike tellimuste suuruste osas on juba varakult otstarbekas konsulteerida suuri koguseid tellivate klientidega, tegemaks kindlaks nende tulevaste perioodide toodete vajadus. Eriti oluline on selline info hooajakaupade puhul, kuna kokkulepped sõlmitakse hankijatega pikka aega ette ja hooajakaupade müügiperiood on piiratud (nt suve- ja talvekauba puhul). Tulvi (2023) sõnutsi on tavapärane, et õigete otsustega laovarude ja ostukoguste optimeerimisel saab vähendada varude väärtust 10 – 35% säilitades seejuures vajaliku teenindustaseme.

Rünkla (1998) sõnutsi tähendab laovarude optimaalne suurus kompromissi vastakate nõuete vahel nagu:

- varu peab olema tootmis ja müügitegevuse kindlustamiseks küllaldane;
- ülearuseid varusid tuleb vältida (jooksvatele laokuludele lisandub vananemise risk);
- ebapiisav laovaru tähendab rahulolematuid kliente.

Optimaalne tellimuskogus (EOQ) on tooteartikli optimaalne ja fikseeritav tellimise kogus, mille juures minimeeritakse tellimiskulud ja varu säilituskulu ning saavutatakse parim võimalik tasakaal nõudluse rahuldamise ja varudega seotud kogukulu vahel (Tulvi, 2023, lk 377).

Optimaalse tellimiskoguse EOQ (valem 3) leidmiseks kasutatakse 1913. aastal väljatöötatud valemit (Wilsoni valemit) (Kiisler, 2011, lk 344):

$$EOQ = \sqrt{\frac{2DS}{CV}} \quad (3)$$

E – tellimuskogus/parii suurus;

O – optimaalne kogus;

Q – nõudlus/tk ajaperioodis);

D – nõudlus toote järele tükiarvestuses;

S – tellimiskulu ostutellimuse rea kohta (rahalisel väärtuses);

C – säilituskulu, väljendatuna protsendina lao keskmisest väärtusest;

V – tooteühiku ostuhind koos transpordikulu ja muude tarne käigus makstavate kulude ja maksudega.

Käesolevas valemis olevad muutujad on antud aasta nõudlusest ja säilituskuludest lähtudes. EOQ-d võib arvutada ka lühema nõudlusperioodi tarbeks, näiteks üheks kuuks. Siis tuleb D (nõudlus kuus) ja C (säilituskulu kuus) jagada 12-ga (Kiisler, 2011, lk 345). Kiisler toob välja, et tähtis on eristada

olulisemad varud ebaolulistest, ning oluliste varude puhul on vajalik teha täpsemad arvutused, kuna väheoluliste varude puhul ei ole keerukad arvestused sageli majanduslikult õigustatud.

Tulvi (2023) toob välja EOQ valemi rakendamise puudusena liiga suured laovarud, mis on tingitud sellest, et valemis kasutatakse tegelikkusele mittevastavat tellimiskulu määra (tavaliselt liiga suurt), vale ladustamiskulu määra kasutamist ning samuti liiga pikka vaatlusperioodi kasutamist. Samuti on valemit raske kasutada liiga pikkade tarneaegade korral ja tarnija poolt määratud minimaalsete ostukoguste puhul.

Varude optimaalse taseme leidmine on oluliste kaupade puhul otstarbekas, kuna sellisel juhul on laos kaupu enamasti nõudlusele vastavas koguses, mitte aga liiga vähe ja liiga palju. Selline viis laovarusid juhtida on ettevõtte poolt vaadatuna väga hea, kuna ühelt poolt ei hoia liigsed laovarud enda all käibevahendeid liialt kinni ja teisalt kui nõudlus on pidev ja suur, siis piisavad laovarud toovad ettevõttele oodatud kasumi.

1.8 Varude juhtimise tulemuslikkuse mõõtmine

Varude juures on oluline teada, milliseid varusid ettevõtte omab, kas kõik mida laos hoitakse liigub perioodi jooksul ka laost välja või on ettevõtte bilansis varusid, mis seisavad laos aastaid, ning kaotavad sealjuures näiteks oma kaubanduslikku väärtust või lihtsalt väärtust (näiteks CD toorikutega pole tänapäeval enam midagi teha, kuna inimesed ei kasuta neid enam vaid kasutatakse mälupulka/kõvaketast/pilveservereid jm).

Selleks, et omada ülevaadet kas ja kui kiirelt laost kaup välja liigub saab kasutada erinevaid efektiivsuse näitajaid nagu varude käibekordajat, varude käibeväldet, varude ja käibevara suhet või varude ja käibekapitali suhet (Karu, 2000, lk 124).

Ettevõtte vaba raha olemasolule avaldab otsest mõju pidev ülevaade kaubavarude suurusest. Selleks, et ettevõtte teeniks võimalikult suurt kasumit, on oluline et laovarude ringlemissagedus oleks võimalikult kiire ja et laos ei oleks liiga pikalt seisvaid kaupu, mis toovad ettevõttele tulu asemel vaid kulu. Ringlemissagedust (valem 4) mõõdetakse iga üksiku toote või tooterühma osas (Tulvi, 2023, lk 433). Tulvi (2023) sõnul näitab ringlemissagedus, mitu korda on üht või teist toodet aasta jooksul lattu ostetud ja laost müüdud.

$$\text{Varude ringlemissagedus} = \frac{\text{Toote müük (tk)}}{\text{Toote keskmine laoseis (tk)}} \quad (4)$$

Varude käibekordaja (valem 5) ehk käibesagedus näitab kauba või materjalivarude kasutamise efektiivsust ehk kui mitu eurot müügi käivet tootis iga varudesse paigutatud euro. Mida suurem on varude käibekordaja, seda efektiivsemalt ja kiiremini kasutatakse varusid (varudesse investeeritud raha hulk ei ole väga suur). Mida väiksem on käibekordaja, seda tõenäolisemalt on ettevõtte probleemide varude haldamisega (üleliigne varude hoiustamine, varude aegumine, nõudluse muutus jm). Seega on oluline jälgida varude käibekordaja muutust ajas ning vajadusel võtta vastu meetmed varude taseme optimeerimiseks (Efektiivsuse suhtarvud, s.a). Karu (2000) järgi saab ühe võimalusena varude käibekordajat leida valemitega 5 ja 6. Valemi nr 5 kasutamise eeliseks on see, et müügitulu kasutamine tagab eri ettevõtete parema võrreldavuse. Seega kasutatakse käesolevas töös empiirilise uuringu osas varude käibekordajat valemit 5.

$$\text{Varude käibekordaja} = \frac{\text{Müügitulu}}{\text{Keskmised varud}} \quad (5)$$

Teiseks, pisut täpsema tulemuse leidmise võimaluseks, on leida varude käibekordaja müüdü kaupade kulu ja keskmiste varude suhte abil, see on aga keerulisem, kuna müüdü kaupade kulu on sageli keerulisem leida kui müügitulu (Efektiivsuse suhtarvud, s.a).

$$\text{Varude käibekordaja} = \frac{\text{Müüdü kaupade kulu}}{\text{Keskmised varud}} \quad (6)$$

Varude käibekordajast saab tuletada ka varude käibevälte ehk varude käibevälte (ehk varude käibekiiruse) (valem 7). Varude käibevälde näitab, mitme päeva järel müüdü varud asenduvad uute varudega (Karu, 2000, lk 125).

$$\text{Varude käibevälde} = \frac{365 \text{ päeva}}{\text{Varude käibekordaja}} \quad (7)$$

Kuna varud tähendavad ettevõtte jaoks seisvat raha, siis on oluline raha varude alt kiiresti kätte saada. Lisaks on lühikese varude käibevälte eelised veel (Efektiivsuse suhtarvud, s.a):

- väike laovarude tagab madalad ühikukulud – kulub vähem üürile, kindlustusele, kommunaalteenustele;

- positiivne mõju kasumlikkusele, kuna ka laovarude all seisva raha hulk on väiksem;
- hooaja-, aeguvad või kergesti riknevad kaubad ei jää lattu seisma.

Varude ja käibevara suhe näitab, kui palju käibevarest on paigutatud laovarudesse, see aitab hinnata kui hästi ettevõtte kasutab oma ressursse ja kui efektiivne on tema varude juhtimine. Madal varude ja käibevara suhe näitab, et ettevõtte suudab kiiresti müüa oma varusid ja muuta need rahaks, samas kui kõrge suhtarv viidab sellele, et ettevõttel on liiga palju varusid ja tema varude juhtimine on ebaefektiivne (Karu, 2000, lk 125-128):

$$\text{Varude ja käibevara suhe} = \frac{\text{Varud}}{\text{Käibevara}} \quad (8)$$

Ettevõtte võib kasutada erinevaid finantssuhtarve, et hinnata kui tõhusalt suudetakse varusid juhtida ja sellest tulenevalt kasumit teenida. Suhtarvude abil saab selgitada, millises seisundis on ettevõtte varud, näiteks mida kõrgem on varude ringlemissageduse näitaja, seda tõhusamalt on ettevõtte suutnud varusid kasutada ja seeläbi kasumit teenida. Tuntuimateks kontrollnäitajateks on varude ja käibevara suhe, varude käibekordaja, varude käibevälde ning varude ja käibekapitali suhe. Nende näitajate põhjal saab selgeks kui palju raha toob iga varusse paigutatud euro ettevõttele, kui pikk on aeg, mil müüdud varud asenduvad uute varudega ja kui palju ettevõtte käibevarest on paigutatud laovarudesse. Seega võib öelda, et suhtarvude arvutamisega saab ettevõtte hinnata varude haldamise tõhusust ja kasumlikkust.

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Majanduskeskkonna muutustest tulenevalt on hakatud üha rohkem tähelepanu pöörama jae- ja hulgikaubandusega tegelevates ettevõtetes kaubavarudele, kuna varud seovad enda alla rohkesti raha, olles samas ise kõige vähem likviidseks käibevaraks. Aastaruande koostamisel tuleb aruande koostajal viia ennast kurssi ettevõtte kaubavarudega ja hinnata kas kaup saab üldse realiseerida ja kui siis mis hinnaga (Pirk & Tohvri, 2023). Oluline on, et varud ringleksid ettevõttes aasta jooksul, mitte ei seisaks laos nurgas aastaid oodates ostjat. Probleem on aktuaalne, kuna uuritav ettevõtte tegeleb jae- ja hulgimüügiga, ning ettevõtte kasvutempost tulenevalt on laovarude maht alates 2018 aasta algusest kuni 2022 lõpu seisuga kasvanud 199,56%. Jätkuvalt tuleb ette olukordi, kus kohustuste täitmiseks vahendeid ettevõtte pangakontol pole. Kuna töö koostaja töötab ise uuritavas ettevõttes ostujuhina siis on tema analüüsieelne arvamus, et ettevõttes seisab palju varusid laos pikka aega ja need hoiavad enda all raha kinni. Seega on oluline saada ülevaade kaubavarude liikuvusest ja juhuks kui vähelikviidsete kaupadega on probleeme tuleks leida lahendusi nendest vabanemiseks.

Ettevõtte tegeleb jae- ja hulgikaubandusega alates aastast 2009, aktiivsem tegevus algas 2014. aastal. Toimetatakse peamiselt Eesti turul. Põhiliselt tegutsetakse hulgikaubandusega, kuigi 2023. aastaks on ettevõttel ka kaks poodi, üks Tartus ja teine Tallinnas, kus müüakse samuti kogu tootesortimenti. Ettevõtte tootesortiment on väga lai, pakutakse nii köögi kui kodukaupa, laste kummikuid ja talvesaapaid, LED valgusteid, tööriistu kuid ka laias valikus tööriideid- ja jalanõusid.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada jae- ja hulgimüügi ettevõtte varude arvestuse vastavus teoreetilistele alustele ning analüüsida kaubavarusid leidmaks võimalusi varude paremaks juhtimiseks. Eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised ülesanded:

- selgitada välja ettevõtte varude arvestuse vastavus teoreetilistele alustele;
- analüüsida ettevõtte kaubavarusid selgitamiseks välja mittelikviidsete varude osakaal kaubavarudest ning leida võimalusi varude optimaalse taseme leidmiseks;
- tulenevalt analüüsi tulemustest teha järeldusi varude paremaks juhtimiseks.

Varude analüüsimiseks võeti aastate 2018 – 2022 kaubavarud. Perioodi valikul sai määravaks ettevõtte kasvutempo mõningane aeglustumine (esimestel tegevusaastatel oli kasvutempo liiga kiire, kuna aktiivsete tegevuste tõttu tulid ka tulemused kiiresti). Vaadeldavasse perioodi jääb ülemaailmne COVID-19 kriis, mis sai alguse 2020. aasta kevadel. See kriis tõi ka uuritavas ettevõttes kaasa probleeme – kaubandus suleti põhimõtteliselt päevapealt mitmeks kuuks, kaup oli ettevõtte laos

palju aga müüa seda ei saanud, seega seisvat raha, mis oli varude all kinni oli palju, samas raha arvelduskontol kohustuste täitmiseks vähe. Samuti jääb uuritavasse perioodi 24.02.2022 alanud Venemaa – Ukraina sõda, mõlema sündmuse tulemusel kaupade tarneajad pikenesid ja kauba nõudlus vähenes.

Lõputöö uurimisstrateegiana kasutatakse juhtumiuuringut. Juhtumiuuringu raames uurija kirjeldab juhtumit teatud aja vältel detailsete, süvitsi kogutud andmete ja mitmekesiste infoallikate kaudu (vaatlused, intervjuud, visuaalsed materjalid, dokumendid ja aruanded) (Strömpl, 2014). Töö koostamisel kasutatakse kvantitatiivset ja kvalitatiivset uurimismeetodit läbi deduktiivse lähenemisviisi. Kvantitatiivse meetodika tunnuseks on mõõdetavus, kus uurimiskäik on ette määratud, kindla suunaga ja eesmärgistatud, saadavad tulemused on mõõdetavad ja kontrollitavad (Õunapuu, 2014, lk 63). Lagerspetzi järgi liigutakse deduktiivse lähenemisviisi puhul üldiselt spetsiifilisele, see lähtub üldiselt aktsepteeritud teooriatest ja seadustest, ning neile järgneb järelduste ja oletuste tõestamine või ümberlükkamine läbi empiiriliste katsete või vaatluste (Lagerspetz, 2021, lk 127).

Kvantitatiivses uurimuses käsitletakse teavet, mida on võimalik väljendada arvude kujul. Kvalitatiivses aga teavet, mida arvuliselt väljendada on ebaotstarbekas või võimatu (Lagerspetz, 2021, lk 122). Kvalitatiivse meetodina viiakse läbi poolstruktureeritud intervjuu ettevõtte ühe omanikuga (aktiivselt ettevõtte juhtimisega tegutsevam osapool) (vt Lisa 1). Poolstruktureeritud meetod tähendab, et küsimused esitatakse kindlas järjekorras, kuid neile vastatakse vabas vormis ilma etteantud vastusteta. Intervjuu eesmärk on selgitada välja, kas juhil on ülevaade ettevõtte likviidsetest ja mittelikviidsetest kaubavarudest ja kas ta omab ülevaadet laovarude analüüsi meetoditest. Intervjuu tulemusi kasutatakse üldistavana peale ettevõtte varude analüüsi, et tuua välja kas ettevõttes varudega tegelevate inimeste jooksvad teadmised oma varudest ühtivad analüüsi tulemustega.

Kvantitatiivse meetodina kasutatakse lisaks töös dokumendivaatlust: tutvutakse ettevõtte bilansi ja kasumiaruannetega, raamatupidamise sise-eeskirjaga, keskendutakse varude juhtimisele suunatud erialakirjanduse läbitöötamisele ja sellest ülevaate andmisele, mis lihtsustab töö viimases osas käsitletavat kaubavarude analüüsi.

Töös viiakse läbi kvantitatiivne andmeanalüüs, mille korral peab enne uuritavate muutujate väärtuste loendamist olema täpselt otsustatud, mida loendama hakatakse, materjal on juba kogumise ajal loendamise tarbeks struktureeritud ja alles analüüsi käigus tehakse lõplik otsus selle kohta, milliseid materjali külgi analüüsima hakatakse ja mida mitte (Lagerspetz, 2021, lk 127). Kogutud andmete

analüüs viiakse läbi tabelarvutusprogrammis Excel, analüüsi tulemused edastatakse tabelitena. Kuna arvandmeid on analüüsil palju ja lõpptabelid pikad, siis kajastatakse töös vaid analüüside olulisemaid osi ja kokkuvõtteid lühitabelitena aastate lõikes. Kaubavarude analüüsi tulemustest tehtavad järeldused ja parandusettepanekud tuuakse välja kirjaliku tekstina.

3 LAOVARUDE JUHTIMINE ETTEVÕTTES

Uuringu tulemuste kogumiseks ja eesmärgi saavutamiseks töötati läbi ettevõtte raamatupidamist puudutavad dokumendid nagu eelnevate perioodide kasumiaruanded, bilansid ja raamatupidamise sise-eeskiri. Lisaks sellele vaadati üle analüüsiks vajalikud kauba ostu- ja müügidokumendid, inventuuriaktid, tagastuskorraldused ja mahakandmise aktid ning teostati analüüs raamatupidamisprogrammist saadud kaubavarusid puudutavatele andmetele tuginedes. Analüüsi lõpus tehakse järeldused ja vajadusel ettepanekud laovarude paremaks juhtimiseks.

Ettevõtte tegutseb jae- ja hulgimüügi valdkonnas alates 2009-st aastast. Aktiivsem tegevus ettevõttes algas 2014 aasta esimeses kvartalis, mil ettevõtte üks omanikest loobus oma endisest tööst ja hakkas koos palgatud ostujuhiga ettevõtet eesmärgistatult juhtima. 2014 aasta lõpu seisuga oli ettevõtte tootesortimendis 1831 toodet. 2022 aasta lõpu seisuga 6440 toodet. Seega vaid loetud aastatega on tooteartiklite arv tõusnud 351,72%. Aktiivsete tegutsemisaastate alguses oli ettevõtte probleemiks see, et peamine müügitulu tuli vaid loetud kuudel aastas, kuna tootesortiment oli suunatud vaid ühele valdkonnale. Seega vaid viiel kuul aastas oli müügitulu kuni neli korda suurem kui ülejäänud kuudel. Sellest tulenevalt oli pidev vajadus kaubavarude järele samuti vaid nendel loetud kuudel aastas suur. Probleem likviidsusega oli alatihti päevakorras, kuna piisavalt rahalisi vahendeid polnud nendel kuudel mil kaubavarusid oli vaja osta mitmeid kordi suuremas mahus kui ülejäänud aasta jooksul. Üheksa aktiivse tegutsemisaasta jooksul on leitud mitmeid uusi hankijaid, seega on leitud lahendus olukorrale, kus aktiivne müük toimus vaid viiel kuul. Uute hankijate lisandumine tähendas aga sortimendi suurenemist, mis omakorda on tekitanud olukorra, kus ettevõtte ostujuhi arvamuse kohaselt seisab laos palju neid tooteid mille järele pole nõudlust või on nõudlus liiga madal.

Ettevõttes on kasutusel raamatupidamisprogramm Erplybooks ja laovarusid arvestatakse programmis Erply. Raamatupidamisteenust osutab ettevõttele raamatupidamisbüroo, kes teostab iganädalaselt kontrolli ja ülevaatus müükide, ostude, laosaldode, maksude jm osas ning lisaks koostab majandusaasta aruanded ja maksudeklaratsioonid. Ostuarved sisestab programmi ostujuht, kes on kursis ettevõtte kõikide aspektidega, kuna on töötanud ettevõttes üheksa aastat. Müügitellimusi sisestab ja müügiarveid kinnitab arveassistent. Kuluarved saadab panka tasumiseks ostujuht ja nende tasumise teostab juhatuse liige. Majandustehinguid kajastatakse toimumise perioodil, kui periood on suletud siis registreeritakse saabunud arve perioodi, mil see jõudis raamatupidamisse. Laovarud tellib ja võtab programmi arvele ostujuht, kaupa kontrollitakse pihuarvutitega, tänu millele on eksimine laos nii kauba vastuvõtmisel kui komplekteerimisel minimaalne.

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskiri on koostatud aastal 2019 ning on kinnitatud juhatuse liikmete poolt. Varude arvestust sisaldav info on sise-eeskirjas välja toodud punktides 13 ja 14, inventeerimist puudutav kord on toodud välja punktis 22.

Ettevõttes tegeletakse varude juhtimisega läbi müügianalüüsi ning sellega tegelevad ettevõttes ostujuht ja üks juhatuse liikmetest. Ostutellimusi koostatakse vastavalt eelneva perioodi (nädal, kaks nädalat, kuu) kaubamüükidele, arvesse võetakse ka varasemate aastate müüke samas perioodis ning lisaks ka kinnitatud müügikampaaniapakkumisi. Ettevõtte kaubavarude hulka kuuluvad igapäevased tarbeesemed nagu potid, pannid, veekeetjad, mikserid, väiketööriistad, töökindad, tööriided, tööjalanõud, pealambid, multifunktsionaalsed lambid, kummikud, kuumaõhufritüürid ja palju muud. Lisaks nendele kaupadele kuulub ettevõtte tootesortimenti rohkesti ka hooajakaupu, mida saab realiseerida vaid loetud kuude jooksul, nagu näiteks talvesaapad, termopotid, suvesandaalid, grillimisega seotud tarvikud ja ventilaatorid. Seetõttu on väga oluline jälgida kauba tellimisel varasemate aastate sama perioodi müüke, võrrelda eelnevaid kampaaniapakkumisi saabuvaks perioodiks tehtud ja kinnitatud pakkumisega ja seejärel eelnevat müüki analüüsides ja tulevast müügi prognoosides leida optimaalne varude kogus mida on tarvis tellida.

Ostutellimused tehakse hankijate põhiselt iga nädala esimeses pooles peale eelneva nädala müügitulemuste analüüsi. Samuti oskavad ostutellimuste koostajad hinnata laovarusid ka visuaalse vaatluse läbi (laos riiulite vahel ringi käies on mõlemal ülevaade, milliseid kaupu mis koguses peab laos olema ja näiteks kui kaubariiuli vahes kus asetsevad pannid on panni kastide kogus normist madalam (15 kasti asemel on vaid 6 kasti), siis on tarvis üle vaadata koheselt eelmise nädala müügid. Kuigi ostutellimusi tehakse esmaspäeval-teisipäeval on juhtunud ka nii, et kolmapäeva pealelõunat selgub olukord, et sama nädala müük on olnud nii suur, et laos on mõni kaup otsa saanud, samas nõudlus on. Seejärel tehakse ülevaade müükidest ja püütakse leida kiire transpordilahendus kauba lattu toimetamiseks järgmiseks nädalaks. Sellised kiired ostutellimused on vajalikud vältimaks oluliste toodete tarneaukude tekkimist ja samuti ei soovita tekitada olukorda, kus ettevõtte jääb müügitulust ilma, kuna laos polnud piisavalt varusid.

Kaubavarude juhtimine jae- ja hulgimüügiga tegelevas ettevõttes on ärimiselt oluline, kuna ettevõtte kasvades kasvavad ka varud, mis aga seovad enda alla palju raha. Varude juhtimine hõlmab nii varude planeerimist, juhtimist, kontrollimist kuid ka jälgimist. Varude optimeerimisel tuleb silmas pidada ka seda, et nõudluse kiirel tõusul tuleb tegutseda ülikiirelt, sest kui kaupa pole laost anda, siis klient ootama uue tarne järel ei jää vaid leiab kiirema lahenduse kuskilt mujalt. Kaotatud klient on aga kaotatud raha, seega tuleb leida optimaalne varude tase mis laos peaks olema olemas.

3.1 Varude esmase arvele võtmise ja säilitamisega seotud kulud ettevõttes

Uuritava ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on välja toodud varude arvestuspõhimõtted, inventeerimise ja kulude arvestuse kord. Varud võetakse ettevõttes sise-eeskirjast tulenevalt arvele soetusmaksumuses, samas kirjeldab punkt 14.12, et kõik varud on soetatud konkreetsete müügitellimuste täitmiseks. Praktikast sellist olukorda aga ei eksisteeri, kuna kauba tellimusi tehakse tulevaste müükide prognoosimise teel. Seega tuleks sise-eeskirjas viia sisse muudatus müügitellimustega mitteseotud varude arvestuse korralduseks, sest see kirjeldaks reaalselt toimuvat olukorda.

Raamatupidamisprogrammis kasutatakse kaubavarude kontona 17050 varakontot nimega kaup ja valmistoodang. See on pisut ekslik, kuna valmistoodang tähendab justkui toodetakse ettevõttes ise midagi, uuritavas ettevõttes aga tootmisega ei tegeleta, kõik varud ostetakse müügiks. Seega oleks mõistlik selle konto nimetus raamatupidamise programmis viia vastavusse bilansiskeemiga ja nimetada konto 17050 müügiks ostetud kaubad kontoks. Ettevõttes on kauba soetusmaksumus võrdne ostuarvel oleva soetushinnaga, varude hinnale ei arvestata juurde transpordikulu ega tollimaksu (kui kaup saabub näiteks Hiinast, Indiast või Inglismaalt). Saabunud kauba transpordi ja tolliarveid käsitletakse kuluarvetena samas perioodis (kuus). Peamine põhjus selliseks tegutsemiseks on, et enamasti saabuvad kauba transpordiarved ja tollimaakleri arve oluliselt hiljem kui kaup. Kuna aga kaup pannakse kohe poodidesse müüki ja toimub ka laost välja saatmine hulgi klientidele, siis ei ole võimalust lisada toote ostuhinnale juurde tolli ja transporditasusid, hiljem aga neid juurde lisada programmi ei saa.

Laoprogrammi võetakse varud arvele läbi ostutellimuste, st ostujuht on koostanud ostutellimuse, seejärel tellib ta kauba transpordi. Kui kaup saabub lattu, siis kontrollitakse kaup pihuarvutitega ja kui kõik klapib, siis kinnitatakse ostutellimus, mis tekitab programmi ostusaatelehe. Ostujuht võrdleb tekkinud ostusaatelehte ostuarvega (Foto 1) ning kui arve ja saatelehe summa klapiavad, siis koostatakse ostusaatelehest ostuarve.

Liik: **Ostusaateleht**

Hankija*:

Address:

Kontaktisik:

Impordi Excelist (xlsx): No file chosen

Andmevahetuskanal:

Reg. nr.: **4867**

Kuupäev*:

Laokande kuupäev:

Ladu:

Tarneaddress:

Valuuta*:

Viitenumber:

Saatelehe number*: **27**

Koostaja:

Staatuse:

Projekt:

Märkused:

Määra kõigile ridadele käibemaks:

Määra kõigile ridadele allahindlus:

☐ Kirjuta üle juba sisestatud allahindlused

Kood	Toode / teenus*	Kogus*	Pakendit	Ostuhind*	Allahindlus	Neto	+km	Kokku	Laohind	Juurdehindlus%
☐ 1 TEST1	Test1	1		0.4000	0%	0.4000	20%	0.4800 €	0.4000	108.33 %
☐ 2 TEST2	Test2	2		0.8000	0%	1.6000	20%	1.9200 €	0.8000	108.34 %
☐ 3 TEST3	Test3	3		0.6000	0%	1.8000	20%	2.1600 €	0.6000	66.67 %
☐ 4 TEST4	Test 4	4		0.2000	0%	0.8000	20%	0.9600 €	0.2000	108.35 %
☐ 5		1		0.0000	0%	0.0000	20%	0.0000 €	0.0000	0 %

Netosumma: 4.60 €

Laohinnas: 4.60 €

Käibemaks: 0.92 €

Ümardus: 0.00 €

Kokku: 5.52 €

Foto 1. Kinnitatud ostusaateleht varude arvele võtmisel (autori koostatud)

Lao ja raamatupidamisprogrammi sünkroniseerimise järel jõuab kaup ka raamatupidamisprogrammi (Foto 2), kuhu tekib raamatupidamiskanne:

D 21510 - käibemaksuvõlg
D 17050 - kaup ja valmistoodang
K 21300 - võlad tarnijatele

Kanne - 428827

Kuupäev:

Kirjeldus:

Staatuse:

Kood:

KM (%):

Tüüp:

Projekt:

Konto number	Kirjeldus	Deebet	Kredit	Projekt
1 21510 - Käibemaksuvõlg	Kaup ja valmistoodang - Käibemaksuvõlg	0,92	0.00	Evelin Onno
2 17050 - Kaup ja valmistoodang	Kaup ja valmistoodang - Kaup ja valmistoodang	4,60	0.00	Evelin Onno
3 21300 - Võlad tarnijatele	Kaup ja valmistoodang - Võlad tarnijatele	5,52	48.00	Evelin Onno

Foto 2. Kauba ostu kajastamine raamatupidamisprogrammis

RTJ 4 kohaselt võetakse varud algselt arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Uuritavas ettevõttes on varude esmane arvele võtmine kooskõlas RTJ 4-ga. Toodete soetusmaksumuses ei kajastata transpordikulu ega tollimaksu, kuna nende arvete saabumine võtab aega tihti mitu nädalat ja mõned arved (näiteks tollimaakleri teenuste arved) saavad alles kuu lõpu

seisuga, ning kui ettevõtte jääks neid arveid ootama ei saaks kaupa kohe müüma. Selliseid kauba soetamisega seotud kulusid kajastatakse ettevõttes sama perioodi kuluna.

3.2 Varude soetusmaksumuse kulusse kandmine ettevõttes

Kaubavarude arvestus toimub pideval arvestussüsteemil laoprogrammis Erply. Arvestus toimub FIFO meetodi põhimõttel - esimesena sisse ostetud või arvele võetud kaup kantakse esimesena laost välja. Varude arvestusel kasutatav meetod annab võimaluse saada igapäevaselt aktuaalset infot varude tegeliku seisu kohta, mida on tarvis teada iganädalastel kaubavarude täiendamistel.

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja kohaselt viiakse varude füüsiline inventuur läbi vähemalt üks kord aastas aruandeaasta lõpu seisuga või kuni 2 kuud enne aruandeaasta lõppu. Varude inventuuri viiakse läbi hankijate kaubakoodide ja ladude põhised iga aasta detsembri kuus, vajadusel tehakse inventuure ka aasta keskel, kui on tekkinud vajadus kaubavarude täiendavaks kontrolliks. Esmalt avab ostujuht inventuuri akti (Foto 3), seejärel asutakse kaupa kontrollima. Selleks, et põhiinventuur ei kehtaks liiga kaua võtab inventuurist osa vähemalt 12 inimest, kes kõik ka töötavad ettevõttes, kaupa kontrollitakse paaridena pihuarvutite abil.

Inventuuri akt ☐
15.12.2020 09:53
ladu: UMIS Esinduspood Tallinn
laoseis: kõik tooted

	kood	EAN kood	toode	ühik	laoadress	kogus laos			loetud	kogus	vahe	vahe laohinnas
						kokku	bron	vaba				
1	GOL023C10	5904355005930	3D LED Eco pim E27 10W	tk		6	0	6	7	7.00	1.00	0.62
2	GOL023C13	5904355005947	3D LED Eco pim E27 13W	tk		3	0	3	3	3.00	0.00	
3	GOL023C15	5904355005817	3D LED Eco pim E27 15W	tk		6	0	6	6	6.00	0.00	
4	GOL023C18	5904355005824	3D LED Eco pim E27 18W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
5	GOL023C07	5904355005923	3D LED Eco pim E27 7W	tk		18	0	18	17	17.00	-1.00	-0.56
6	GOL000C08	5904355005862	3D LED Eco pim GU10 8W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
7	GOL012C06	5904355005916	3D LED Eco pim kuul E14 6W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
8	GOL012C08	5904355006395	3D LED Eco pim kuul E14 8W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
9	GOL022C06	5904355005794	3D LED Eco pim kuul E27 6W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
10	GOL022C07	5904355006388	3D LED Eco pim kuul E27 7W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
11	GOL022C08	5904355006401	3D LED Eco pim kuul E27 8W	tk		4	0	4	4	4.00	0.00	
12	GOL011C06	5904355005909	3D LED Eco pim küünal E14 6W	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
13	0703000399999	051141560564	3M 502 Adapter (1tk)	tk		2	0	2	2	2.00	0.00	
14	0704000699999		3M Filter P2 5925	tk		4	0	4	4	4.00	0.00	
15	0601004679999	7318640053700	3M Kaitsekiiver G3000NUV HV kollane	tk		1	0	1	1	1.00	0.00	
16	0601004690999	7318640053670	3M Kaitsekiiver G3000NUV oranz	tk		2	0	2	2	2.00	0.00	
17	0601004680999	7318640053694	3M Kaitsekiiver G3000NUV valge	tk		1	0	1	1	1.00	0.00	
18	6207	4046719343713	3M kõrvatropid	paar		59	0	59	47	47.00	-12.00	-0.98
19	0401002399999	4001895900679	3M kõrvatropid 1120	tk		186	0	186	186	186.00	0.00	
20	0704000899999	051138189754	3M P3 tolmufilter 6035	tk		5	0	5	5	5.00	0.00	
21	0702000799030	4046719375936	3M poolmaski korpus 6300 L	tk		1	0	1	1	1.00	0.00	
22	1296017-2XL	8591729128516	Adler Basic meeste T-särk 129 denim 2XL	tk		2	0	2	2	2.00	0.00	
23	1296018-3XL	8591729128523	Adler Basic meeste T-särk 129 denim 3XL	tk		1	0	1	1	1.00	0.00	
24	1296015-L	8591729128493	Adler Basic meeste T-särk 129 denim L	tk		2	0	2	1	1.00	-1.00	-1.80
25	1296014-M	8591729128486	Adler Basic meeste T-särk 129 denim M	tk		2	0	2	2	2.00	0.00	

Foto 3. Inventuuri akt

Kui kogu kaup on kontrollitud, vaatab ostujuht tulemused üle, kui tulemustes esineb liiga suuri erinevusi, siis loetakse kontroll-lehe alusel vajalikud kaubad uuesti üle, vajadusel tehakse parandusi.

Paberkandjal olevad kontroll-lehed digitaliseeritakse ja salvestatakse pilveserverisse võimaliku kontrolli tarbeks. Kontroll lugemiste tulemuste alusel viiakse programmis avatud inventuuri aktile sisse parandused, millele järgnevalt inventuur kinnitatakse. Inventuuri kinnitamise järgselt võivad (kuid ei pruugi) tekkida arvelevõtmise ja mahakandmise aktid, millega ladusid korrigeeritakse (Foto 4), saadud tulemused liiguvad sünkroniseerimisega ka raamatupidamisprogrammi. Inventuurid, arvele võtmise ja mahakandmise aktid kinnitatakse kõik juhatuse liikmete poolt.

Juhul kui varudes esineb inventuuriväliselt puudujääke, siis kantakse kaup laost maha mahakandmise aktiga, mis on nähtav raamatupidamisprogrammi väljavõttel fotol 4. Selle kohaselt tekib raamatupidamiskanne:

D 50100 - kaubakulu

K 17050 – kaup ja valmistoodang

Mahakandmise akt

Kohandatud väljatrükk: Loo uus...

lisatud: 29.03.2023 22:46 -- evelinonno

Number: 320

Kuupäev: 29.03.2023

Laokande kuupäev: 29.03.2023

Põhiskood: näidised

Koostaja: Evelin Onno

Ladu: Põhitadu

Vahuta: EUR

Kauba saaja:

Kommentaariid:

☐ Paki komplekt lahti

kood	toode*	Hind*	Kogus*
1 0308001260003	CRV Ronne flispuusa must L (3) val	17.2550	1

Foto 4. Mahakandmise akt puuduolevale laokaubale

Juhul kui inventuuri käigus leitakse kaupa, mida laoprogramm ei kajasta, siis võetakse kaup arvele aktile näidatud laohinnas (Foto 5). Juhul kui sellel hetkel on toote laoseis 0 ei kuva programm toote laohinda, seega võetakse kaup arvele viimasel ostuarvel olnud hinnaga.

Arvelevõtmise akt Kohandatud väljatrükk: Purchase order

lisa: 31.01.2023 14:23 - evelinonno

Number: 129

Kuupäev: 31.01.2023

Laokande kuupäev: 31.01.2023

Põhiskood: laojärgid

Koostaja: Evelin Onno

Ladu: Põhitadu

Valuuta: EUR

Kauba tarnija:

Põhjus:

☐ Komplekteeri

kood	toode*	Hind	Kogus*	Kokku
1 0701004799999	Spirotek respiraator SH3200V FFP2 (-2) x38	0.5351	10	5.35
Summa:				5.35

Foto 5. Arvelevõtuakt laojäakidele

Inventuuri käigus võrreldakse olemasoleva kauba soetusmaksumust neto realiseerimisväärtusega. Sellist võrdlust saab kasutada varude analüüsi järgselt. Näiteks selgus analüüsi tulemustest, et laos on seisva kauba hulgas COVID-19 alguses soetatud kangast korduvkasutatavad maskid ja filtrid, mille soetusmaksumus on neto realiseerimismaksumusest oluliselt kõrgem (analüüsi käigus võrreldi tootja toote müügihinda töö koostamise hetkel 2023. aastal, toote soetusmaksumuse hinnaga 2021 aasta ostuarvel). Analüüsi järgselt tehakse ettevõtte juhtkonnale korduvkasutatavate kangast maskide ja filtrite allahindamiseks, kuna vastavalt RTJ4 punkt 20-le tuleb kaaluda vajadust varude allahindamiseks, kui sarnaste varuobjektide turuhind on langenud või eksisteerib kahtlus kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja jooksul. Ettevõtte juht ütles intervjuul, et varude allahindlust ei rakendata ettevõttes, kuna selliseid varusid on vaid mõni üksik, mille soetushind on turuhinnast kõrgem. Selline käitumisviis pole kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga, kuna standard näeb ette, et varusid kajastatakse bilansis vastavalt sellele kumb on madalam kas soetusmaksumus või neto realiseerimisväärtus. Toodud näite puhul on neto realiseerimisväärtus küll madalam, kuid ettevõtte kajastab varusid ikka soetusmaksumuses, mida ta teha ei tohiks. Seega soovitatakse vaadata kriitiliselt üle kõik mittelikviidsed varud ja hinnata kas esineb veel peale eelpool mainitud tooteartiklite laos tooteid mille soetusmaksumus on kõrgem nende neto realiseerimisväärtusest. Juhul kui selliseid tooteid esineb, siis tuleb teha nendele toodetele allahindlus kajastades neid neto realiseerimisväärtuses.

Ettevõtte, kes omab suuri kaubavarusid, mis ei ole üksteisest selgesti eristatavad, peaks vastavalt RTJ 4-le varude soetusmaksumuse kuludesse kandmisel kasutama kas FIFO meetodit või kaalutud keskmise meetodit. FIFO meetodit kasutab ka uuritav ettevõtte, seega on varude soetusmaksumuse kulusse kandmine kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Inventuuridel ja analüüsidel tuleks

hinnata varude soetusmaksumust ja neto realiseerimisväärtust ja teha allahindlusi vastavalt eelnevalt töös väljatoodid soovitudele.

3.3 Varude kontrolli meetodid

Saamaks ülevaadet ettevõtte laovarudest ja nende liikuvusest analüüsiti kõikide uuritavate aastate (2018 – 2022) laovarusid. Esmalt alustas töö koostaja ettevõtte huvisid silmas pidades laovarude analüüsi leidmaks mittelikviidsete tooteartiklite osakaalu kogu kaubavarudest (Tabel 3). Mittelikviidsed tähendab, et neid tooteid pole aasta jooksul müüdud ühtegi tükki ja varud seisavad lihtsalt laos/esinduspoodides. Tabelist on näha, et 2018. aasta alguses oli seisvate tooteartiklite arv laos võrrelduna kõikide artiklite arvuga 32,02%. Seisvate varude all oli 44 119€, mis moodustas 2018. aastal 7,43% kogu varude maksumusest. Mittelikviidsete varude all seisvat raha müügituluga võrreldes on osakaal küll üsna väike, kuid rahalist poolt vaadates on see piisavalt suur astumaks samme seisvatest varudest vabanemiseks. Uuritavate aastate kaubavarused analüüsides oli märgata, et ettevõttes on hakatud tähelepanu pöörama seisvatele varudele ja tänu sellele on aasta aastalt vähenenud ka nende osakaal varudest (v a aastal 2020, mil COVID pandeemia pakkus ettevõttele oma piirangutega väljakutseid) moodustades 2022. aastal kogu kaubavarudest 3,73% mis on pea poole vähem kui aastal 2018. Lisaks tehti analüüs ka mittelikviidsete tooteartiklite kogustele selgitamaks välja, miks need tooted ei ole liikunud aasta jooksul. Analüüsist selgus, et seisvaid kaupu on laos keskmiselt 2,8tk ühe tooteartikli kohta, kuna aga ettevõtte põhitegevus on hulgimüük, siis hulgimüügi klientidele nii väikeseid koguseid pakkuda ei saa, sest keegi ei soovi toodet, mis on tootesortimendist välja arvatud või mida on pakkuda vaid üksikuid ühikuid. Nendest varudest lahti saamise võimaluseks on toodete müük esinduspoodides või ettevõtte e-poes, lisaks on üheks võimaluseks pakkuda selliseid varusid ka väiksematele klientidele, kelle jaoks pole suurtes kogustes kaupade ostmine vajalik, ning kes võivad leida seisvates toodetes enda jaoks väärtusliku kauba. Võrreldes aastaid 2021 ja 2022 on näha, et müügitulu osakaal on suurenenud ~120 000 (s o 3,21%), samas mittelikviidsete kaupade osakaal varudest on vähenenud 2,68% mis näitab, et ettevõtte on asunud ilmselt tegutsema seisvate kaubavarudega. Muidugi on aasta jooksul tooteid hulgaliselt ka valikusse lisandunud, kuid kuniks tendents on samas suunas, müügitulu suureneb, samas mittelikviidsete kaubavarude maht väheneb, siis on lootust, et aktiivse teadliku tegutsemisega suudetakse mittelikviidsete toodete osakaal laovarudest viia veelgi madalamale tasemele.

Tabel 3. Mittelikviidsete toodete (MLT) osakaal ettevõtte kaubavarudest

Aasta	Eri toote-artikleid laos aasta lõpus	MLT toote-artiklite arv, artiklit	Mittelikviidsete tooteartiklite osakaal kõikide artiklitega võrreldes, %	Varude laoseis aasta lõpus, €	MLT rahaline väärtus, €	MLT osakaal varudes t, %	Müügitulu, €	MLT osakaal müügitulust, %
2018	6318	2023	32,02	593721	44119	7.43	1791140	2,46
2019	6656	1887	28,35	613329	38181	6.23	2211298	1,73
2020	6909	2128	30,80	666797	47259	7.08	2888765	1,64
2021	5998	1010	16,84	695713	44562	6.41	3642919	1,22
2022	5835	930	15,94	861313	32133	3.73	3763680	0,85

Töö koostamisel viidi läbi poolstruktureeritud intervjuu ettevõtte juhiga (Lisa 1). Küsimusele, kas ettevõttel on piisavalt või liiga vähe kaubavarusid vastas ettevõtte juht, et varusid on neil piisavalt, kuid samas oleneb see ka ajahetkest, et märtsis 2023. aastal oli laos liiga vähe kevadkindaid, kuna müük on olnud aktiivsem võrreldes varasema aastaga ning kuna kinnaste tarne on hilineanud, siis on puudus taas kinnastest. Intervjuu käigus selgus, et juhi hinnangul peaks tänases turuolukorras laos olema vähemalt aastane kaubavaru, tingituna nii kaupade kui ka transpordihinna pidevast kõikumisest. Intervjuul küsiti ka kas juht on kursis mittelikviidsete kaubavarudega ja kas ja kui palju neid võiks hinnanguliselt olla. Vastusena tõi juht välja, et sortimendi suurusest tulenevalt on kindlasti ettevõttel ka mittelikviidseid varusid, ning protsentuaalselt võiks see osakaal jääda alla 5% kaubavarudest. Analüüsi tulemustest tulenevalt oli mittelikviidsete varude osakaal koguvaredest 2018. aastal 7,43% ning 2022. aastal on seisvate kaupade osakaal 3,73% kaubast, seega on juhi teadmised ettevõtte kaubavarudest isegi negatiivsemad kui 2022 aasta analüüsitulemused.

Varude analüüsil arvestati välja uuritava ettevõtte varude ringlemissagedused, käibekordajad, käibevälte ja varude ja käibevarade suhte (Tabel 4). Ringlemissageduse puhul kehtib reegel, et mida suurem on suhtarvu väärtus, seda efektiivsemalt suudab ettevõtte oma varusid hallata ja suurendada kapitali voolavust. Kuna varusid on palju, siis leiti toodete keskmine ringlemissagedus, mis näitab mitu korda on toodet aasta jooksul lattu ostetud ja laost müüdud. Suhtarvu arvutamisel jagati müüdud kaupade maksumus varude keskmise kogusega ja leitud arvudest võeti kõikide varude keskmine. Ringlemissagedus ettevõttes on analüüsitaval perioodil olnud see üsna samal tasemel, püsidis alla 2,

mis ei ole väga hea näitaja, kuna selle suhtarvu puhul on kõrgem väärtus parem, sest see näitab, et ettevõtte suudab tõhusalt oma varusid efektiivselt kasutada ja kasumit teenida. Aastate lõikes on parimaks näitajaks olnud just COVID-19 kriisi aasta, kus näitaja oli 1,93. 2022. aastal on näitaja vaid 1,72 mis väljendab seda, et laos on seisvaid varusid ikka üleliia palju.

Tabel 4. Varude juhtimise suhtarvud ettevõttes

	Varude keskmine ringlemissagedus	Varude käibekordaja	Varude käibevälde, päeva	Varude ja käibevara suhe, %
2018	1.81	3.02	121	63
2019	1.91	3.66	100	57
2020	1.93	4.31	85	54
2021	1.83	4.90	74	47
2022	1.72	4.42	82	56

Eri kaubakategooriate ringlemissagedus võib olla väga erinev, näitena arvatati kahe eri tooterühma (A ja B) ringlemissagedused aastal 2022 (Tabel 5). Ühe aasta jooksul on A tooterühma kõige müüdavamad kaupad ostetud lattu ja laost müüdud 4,36 korda, samas B tootegrupi populaarseima toote puhul 13,6 korda, mis on 3,12 korda rohkem kui A kategooria müüdavaimad kaupad. Sellise analüüsi puhul tuleb aga silmas pidada ka seda kas ettevõtte kaubavalikus on hooajalisi kaupad. Selliste toodete olemasolul ei ole võrdlust mõistlik teha aastast perioodi kasutades, kuna hooajaliste kaupade puhul on müügiperiood lühikesed ja seega viivad sellised tulemused keskmise alla (näiteks suvesandaalid, ventilaatorid jm).

Tabel 5. Eri kategooriate toodete ringlemissagedused

A tooterühm	Artikkel	Ringlemis-sagedus	B tooterühm	Artikkel	Ringlemis-sagedus
	1	0.00		1	1.55
	2	0.00		2	1.62
	3	0.00		3	1.64
	4	0.1		4	2.38
	5	0.19		5	2.38
	6	0.22		6	2.62
	7	0.38		7	2.96
	8	0.50		8	3.75
	9	0.56		9	4.11
	10	0.65		10	4.63

A tooterühm	Artikkel	Ringlemis-sagedus	B tooterühm	Artikkel	Ringlemis-sagedus
	11	0.74		11	4.65
	12	0.79		12	5.35
	13	1.04		13	5.43
	14	1.06		14	6.23
	15	1.06		15	6.64
	16	1.08		16	6.81
	17	1.14		17	7.23
	18	1.61		18	7.88
	19	2.57		19	9.65
	20	2.57		20	10.20
	21	2.87		21	10.21
	22	3.07		22	10.36
	23	3.13		23	12.62
	24	4.33		24	13.55
	25	4.36		25	13.60
Kategooria keskmine ringlemissagedus		1.36			6.32

Varude käibevälde ja käibekordaja aitavad ettevõttel hinnata oma varude juhtimise tõhusust ja optimeerida varude tasemeid, tagamaks varude piisavuse oma raha kaubavarude alla panemata. Varude käibekordaja puhul on analüüsi tulemustest (Tabel 4) näha, et olukord on aastate jooksul paranenud, kuna mida suurem on leitud väärtus, seda kiirem on raha laekumine, millest saab järeldada, et ettevõtte on suutnud varusid efektiivselt kasutada ja müügitulu tekitada.

Kaubavarude müük võtab ettevõttes üsna pikalt aega, kui veel 2018. a müüdi varud keskmiselt 121 päeva jooksul (Tabel 4), siis aastaks 2022 toimub müük 82 päevaga, mis ikkagi on väga pikk aeg. See on peaaegu terve kvartal, kuid selle suhtarvu juures tuleb silmas pidada teatud erisusi uuritava ettevõtte juures, mis seda suhtarvu väga pikaks venitavad. Näiteks hooajakaupade müük on aastas vaid 3-4 kuud, seega ülejäänud aja seisavad jäägid laos ja ootavad uut müügiperioodi. Kuna tegemist on jae- ja hulgimüügiga tegeleva ettevõttega, siis kampaaniaperioodi lõpus on hooajakaupade tagastused suured, seega on ettevõtte kaubavarudes alati hooajalisi seivaid tooteid (talvesaapaid, grillreste, suvesandaale jm). Õnneks ei ole ettevõtte kaubavarud riknevad, seega ei tule tegemist teha mahakandmistega realiseerimisperioodi lõppemisest tulenevatel põhjustel, kuid siiski on iga laos müüki ootav varu ettevõttele kuluks. Käibevälde ajavad pikaks ka mittelikviidsed varud, seega on mõistlik veelgi rohkem tähelepanu pöörata mittelikviidsetele varudele ja nende analüüsimisele,

viimaks nende osakaalu paari aastaga minimaalseks, sellest tulenevalt tõuseks ka varude ringlemissagedus.

Ettevõtte käibevaradest võtavad üle poole enda alla varud, moodustades 2022. aastal 56% käibevaradest. See protsent võiks ideaalsetes tingimustes olla madalam, sest see näitab, et ettevõtte suudab oma varusid hallata, tagades jätkusuutlikku äritegevust. Antud hetkel on see liiga kõrge, seega on liiga palju raha seotud varudega, mis võib tekitada rahavoogudes probleeme, kuna aga ettevõtte tegutseb peamiselt hulgikaubanduse valdkonnas, siis on varudel ettevõtte tegevuses ülioluline roll, seega omamata üldse kaubavarusid, ei saaks ettevõtte tegutseda jätkusuutlikult, kuna kliendid ei armasta pikki tarneaegu.

3.4 Ettevõtte varude ABC analüüs

Ettevõtte kaubavarude juhtimiseks on mitmeid meetodeid, kuid laia tootesortimendi puhul on parim viis varude kasumlikkuse kohta teabe saamiseks varude ABC analüüs.

Analüüsi alustati toodete koondamisega Exceli tabelisse, kuhu lisati müüdud kogused, ostuhinnad ja müügihinnad. Arvutati toodete kulukate, protsentuaalne osakaal aastasest müügitulust ning seejärel jaotati tooted vastavalt osatähtsusele A, B ja C kategooriatesse.

Analüüsist selgus, et vaid 853 toodet kuuluvad uuritavas ettevõttes 2022. aastal klassi A, 1440 toodet kuuluvad B klassi ja C klassi tooteid on 3705 tk. Kuna ettevõtte kaubavarude maht on ühikupõhiselt äärmiselt suur, siis väga raske oli määrata olulisuse klassi piire. A klassi toodete alumiseks piirmäära vahemikuks sai valitud 1001 – 56 093€, selle klassi tooted andsid 2022. aastal müügitulu 2 851 364€, mis on 75,76% kogumüügist. B klassi toodete piirmäära vahemikuks sai 200 – 1000€, nende toodete müügitulu oli 642 460€, mis on 17,07% kogumüügist, C klassi tooted annavad seega 269 856€ ehk 7,17% müügitulust aastas (Tabel 6).

Tabel 6. Ettevõtte varude ABC analüüs

Toote nr	Müük kogus, tk/a	Müük kogus, €/a	Toote keskmine müügihind, €	Toote keskmine ostuhind, €	Ost kokku, €/a	Kulukate, €	Osakaal müügitulust, %	Klass	Klassi müügitulu ja osakaal kogu müügitulust
1	4197	56093	13.37	4.72	19789	36304	1.4980	A	
2	2855	50673	17.75	6.05	17267	33406	1.3532	A	
3	4161	40121	9.64	3.19	13257	26865	1.0714	A	

Toote nr	Müük kogus, tk/a	Müük kogus, €/a	Toote keskmine müügihind, €	Toote keskmine ostuhind, €	Ost kokku, €/a	Kulukate, €	Osakaal müügitulust, %	Klass	Klassi müügitulu ja osakaal kogu müügitulust
4	368	32459	88.20	53.00	19504	12955	0.8668	A	
5	2333	28531	12.23	4.52	10540	17991	0.7619	A	
6	1108	24512	22.12	10.50	11634	12878	0.6546	A	
7	14035	18704	1.33	0.49	6808	11895	0.4995	A	
8	4660	18693	4.01	2.12	9879	8814	0.4992	A	
9	771	18575	24.09	14.09	10863	7712	0.4960	A	
843	51	1009	19.78	9.28	473	535	0.0269	A	
844	81	1006	12.42	5.73	464	542	0.0269	A	
845	40	1006	25.15	12.86	514	492	0.0269	A	
846	226	1005	4.45	1.42	320	685	0.0268	A	
847	23	1004	43.66	22.86	526	478	0.0268	A	
848	45	1004	22.31	10.07	453	551	0.0268	A	
849	512	1003	1.96	1.01	516	487	0.0268	A	
850	161	1003	6.23	4.61	742	261	0.0268	A	2 851 364
851	68	1002	14.73	4.72	321	681	0.0267	A	75.76%
852	147	1000	6.80	3.27	480	519	0.0267	B	
2281	43	202	4.69	3.07	132	70	0.0054	B	
2282	8	201	25.17	15.05	120	81	0.0054	B	
2283	46	201	4.38	2.49	115	87	0.0054	B	
2284	41	201	4.90	4.21	173	28	0.0054	B	
2285	56	201	3.59	1.67	94	107	0.0054	B	
2286	43	201	4.67	3.38	145	55	0.0054	B	
2287	50	201	4.01	1.99	100	101	0.0054	B	
2288	15	200	13.34	6.74	101	99	0.0053	B	642 460
2289	15	200	13.34	7.18	108	92	0.0053	B	17.07%
2290	3	200	66.66	36.30	109	91	0.0053	C	
2291	4	200	49.99	23.13	93	107	0.0053	C	
2292	12	200	16.65	10.68	128	72	0.0053	C	
2293	13	200	15.36	6.08	79	121	0.0053	C	
2294	6	199	33.19	22.25	133	66	0.0053	C	
2295	9	199	22.11	14.60	131	68	0.0053	C	
2296	29	199	6.85	4.06	118	81	0.0053	C	
2297	10	198	19.85	10.96	110	89	0.0053	C	
2298	61	198	3.25	1.34	82	117	0.0053	C	

ABC analüüsile järgnevalt reastati analüüsi tulemused ümber müügikatte järgi. Tooted järjestati alates suurimast müügikattest, seejärel grupeeriti tooted ABC gruppidesse. Tulemused olid 98% ulatuses samad, vaid mõni B grupi toode muutus A grupi tooteks, kuid C grupi tooted jäid kõik samasse klassi.

Kuna töö koostaja töötab ise samas ettevõttes ostujuhina, siis vaatas ta üle ka kõik C grupi tooted hindamaks, kas kõik need tooted on olulised ettevõttele või ei. Sellest grupist võib leida tooteid, mis on saabunud lattu alles aasta lõpus (sellest tulenevalt võivad sellised tooted järgmisel aastal kuuluda hoopis teise klassi) ja mis on näiteks hooajalised kaubad (töösandaalid, töökingad, särgid, veeanumad). Lisaks on nende toodete seas tooteid, mis on vajalikud pakkumaks klientidele mugavust (näiteks võimalust laste talvesaabaste ostul osta ka lapsele kindad/müts). Selgus ka, et suur hulk C klassi kuuluvatest toodetest on sellised tooted, mis on tootjate sortimendist välja arvatud või mida on ettevõtte varudes vaid mõni üksik tükk (näiteks XXS suuruses jakk) ja see toode ootab ostjat. Selliste toodete puhul tuleks rakendada karmimaid meetmeid, näiteks teha suuri allahindlusi nendele toodetele vabastamiseks laopinda ja ka riiulipinda esinduspoodides väheliikuvast kaubast.

Analüüsi käigus vaadati keskmist toodete müügikate ja toodete marginaali ABC analüüsil leitud tootegruppide lõikes (Tabel 7). Tulemused kinnitavad toimivat olukorda, kus tooteid hinnastatakse peaaegu alati samamoodi, ostuhinnale lisatakse pikaaegsele kogemusele tuginedes transpordikulu (olenevalt päritoluriigist), lisatakse marginaal ja kujundatakse müügihind. Mida kõrgem on müügikate, seda rohkem teenib ettevõtte tulu ja kasumit iga müüdud ühiku kohta. Kui müügikate on madal, siis tuleb tõsta hindu, et tagada toodete kasumlikkus. Nagu analüüsist näha, siis B klassi tootest saab ettevõtte keskmiselt 11,39€ kasumit iga ühiku müügilt. A klassi toodete puhul on kasumitootlus isegi madalam kui C klassi toodete puhul, samas müüгимarginaalid on suurimad just A klassi toodetel ja madalaimad C klassi toodetel, seega teeb ettevõtte allahindlusi C klassi toodete müügile ja seetõttu on müüгимarginaal seal ka kõige madalam.

Tabel 7. ABC analüüsi tooteklasside keskmise müügikatte ja müüгимarginaali tulemused

	Keskmine toote müügikate	Keskmine toote müüгимarginaal
A klassi tooted	7.49	45.08
B klassi tooted	11.39	44.18
C klassi tooted	7.98	39.59

ABC analüüsi tulemusena võib väita, et uuritav ettevõtte on astumas õigeid samme vähendamaks seisvaid laovarusid, kuid pikk tee on veel minna, kuna varude keskmine ringlemissagedus oli 2022.

aastal uurimisaastate madalaimal tasemel. Meetod ise on ettevõtte jaoks sobilikuks vahendiks varude analüüsimiseks ja selle teel saab edukalt välja selgitada tooted, mis on kasumlikud ja samas leida varude hulgast ka need tooted, mis laos müügiootel seisavad.

3.5 Ettevõtte varude XYZ analüüs

Varude XYZ analüüs on teostatud tuginedes ABC analüüsi tulemustele. XYZ analüüs teostati vaid C klassi kuulunud toodetele, selgitamaks välja toodete nõudluse stabiilsuse.

Analüüsi tarvis lisati Exceli tabelisse 2711 toodet (3705-st tootest 930 jäeti välja, kuna neid tooteid polnud aasta jooksul müüdud ja lisaks 64 uut toodet, mis olid alles detsembri kuus lattu jõudnud). Lisaks lisati tabelisse andmed müüdud toodete ja koguste kohta 2022. aasta iga kuu lõikes. Seejärel leiti keskmised müüdud kogused, millele järgnevalt kasutades Exceli funktsiooni STEDVP leiti standardhälve. Standardhälbe ja varude keskmiste müüdud koguse jagamise tulemusel leiti variatsioonikordaja, mille tulemustest lähtuvalt jagati tooted X, Y ja Z rühmadesse. Tulemustest selgus, et X rühma kuulub vaid 1 toode, Y rühmas tooteid üldse polnud ja Z rühma kuulusid 2710 toodet. Z kategooria tulemus on väga suur, arvestades seda kui palju ruumi need tooted laos ja esinduspoodides enda alla võtavad ja kui palju raha nad enda alla seovad, tuleks ettevõttel leida viise kas nendest toodetest kiireks vabanemiseks või eeldusel, et need tooted on vajalikud ettevõttele, siis tuleks leida võimalusi nende aktiivsemaks müümiseks.

3.6 Varude optimaalse taseme leidmine

Üheks varude haldamise vahendiks on varude optimaalse taseme leidmine, mis aitab vähendada kulusid vältimaks üleliigseid varusid laos ja suurendamaks varude juhtimise tõhusust, et seisvate varude all ei oleks raha kinni.

Selleks, et analüüsi teha tuli leida esmalt säilituskulu aastas ühiku kohta ja tellimiskulu ühiku kohta (Tabel 8). Nende väärtuste leidmiseks vaadati üle kõik 2022. aastal raamatupidamises kajastatud kauba transpordiarved, mida oli summas 178 160€. Seejärel jagati saadud tulemus samal aastal ostetud kaubaühikute arvuga 855 423 ja saadi tellimiskulu summaks 0,21€ ühiku kohta. Säilituskulu on leitud laoväärtuse ja aasta algul laos olevate toodete koguarvu jagatisena. Saadud summa on jagatud 12 kuuga, ning seega on säilituskulu kuus 0,15% väljendatuna protsentides.

Tabel 8. Optimaalse tellimiskoguse arvutamise tarvis leitud muutujad

Tooteid laos 01.01.2022	396 221	tk
Laoväärtus	734 016	€
Säilituskulu aastas ühiku kohta C	1,85	%
Tellimiskulu tooteühiku kohta S	0.21	€
2022a ostetud kaupade arv	855 423	tk
Transpordi kulu laokaupade ostul 2022 aastal	178 160	€

Vaadates toodete analüüsi tulemusi (Tabel 9) leiti, et uuritavas ettevõttes ei saa tulemuslikult kasutada optimaalse tellimiskoguse tulemuse abil varusid juhtida, kuna näiteks toodete 4, 9 ja 12 ostuhind on nii kõrge, et tellides tooteid lattu vastavalt ~8-ks, 3-ks ja 5-ks kuuks hoiab ettevõtte kogu selle aja raha varude all kinni. Selliste toodete puhul on mõistlik tellida tihedamalt ja koguseliselt vähem kui leitud optimaalne tellimiskogus. Väljatoodud 40-st artiklist kümne puhul ei saa samuti järgida optimaalse tellimiskoguse järgi kauba tellimist, kuna need tooted tulevad Indiast ja Hiinast, siis on toodete tootmise ja transpordiaeg väga pikk, lisaks tuleb tellida alati suures koguses kaupa, et vähendada transpordi osakaalu tellimuse kogumaksumusest.

Tabel 9. Varude optimaalse taseme leidmine A klassi 40 toodet müügitulu järgi alanevalt

Toote nr	Nõudlus toote järele, D	Ühiku ostuhind, V	Klass	EOQ, tk	Tellimuste vaheline aeg päevades, T
1	4197	13.36	A	235	20
2	2855	17.74	A	220	28
3	4161	9.64	A	193	17
4	368	88.20	A	234	232
5	2333	12.22	A	172	27
6	1108	22.12	A	180	59
7	14035	1.33	A	138	4
8	4660	4.01	A	166	13
9	771	24.09	A	174	83
10	13709	1.32	A	137	4
11	3170	5.67	A	174	20
12	410	43.10	A	178	158
13	11523	1.45	A	165	5
14	2363	6.82	A	160	25
15	1147	13.78	A	138	44
16	909	16.63	A	140	56
17	700	20.94	A	139	72
18	804	18.13	A	144	66

Toote nr	Nõudlus toote järele, D	Ühiku ostuhind, V	Klass	EOQ	Tellimuste vaheline aeg päevades, T
19	3848	3.77	A	154	15
20	10572	1.34	A	111	4
21	10511	1.33	A	110	4
22	2614	5.08	A	139	19
23	704	18.60	A	131	68
24	876	14.70	A	148	61
25	1222	10.37	A	157	47
26	969	12.81	A	142	53
27	9306	1.30	A	104	4
28	2125	5.73	A	142	24
29	2186	5.47	A	135	22
30	2352	5.01	A	131	20
31	643	18.29	A	131	74
32	489	23.84	A	130	97
33	165	68.91	A	119	262
34	668	16.52	A	145	79
35	94	114.46	A	138	535
36	486	21.74	A	135	101
37	1387	7.34	A	123	32
38	561	18.10	A	122	79
39	662	15.31	A	145	80
40	482	20.41	A	118	89

Kõige ekstreemsemad tulemused EOQ leidmisel olid aga C klassi toodetel (Tabel 10), kus tellimuste vaheline päevade arv küündis suisa 6635 päevani. Leitud optimaalsete tellimiskoguste kohaselt tuleks üks kord aasta jooksul tellida 3433 toodet, mida on ääretult palju ning mis pole kindlasti mõistlik, kuna selline tegevus seoks varude alla veelgi rohkem raha, seda aga soovib ettevõtte vältida.

Tabel 10. Pikima vahega optimaalse tellimiskoguse arv päevades

Toote nr	Nõudlus toote järele, D	Ühiku ostuhind, V	Klass	EOQ	Tellimuste vaheline aeg päevades, T
2830	1	118	C	18	6635
2811	1	101	C	17	6127
2900	1	101	C	17	6127
3181	1	80	C	15	5466
3281	1	80	C	15	5466
3479	1	78	C	15	5394

Toote nr	Nõudlus toote järele, D	Ühiku ostuhind, V	Klass	EOQ	Tellimuste vaheline aeg päevades, T
3094	1	78	C	15	5392
3623	1	70	C	14	5126
3466	1	69	C	14	5072
3353	1	68	C	14	5044
3054	1	67	C	14	4989
3614	1	67	C	14	4989
3615	1	67	C	14	4989
3815	1	66	C	14	4950
3242	1	65	C	13	4922
3992	1	64	C	13	4891
3411	1	63	C	13	4847
3622	1	62	C	13	4809
3633	1	62	C	13	4809

Ettevõtte kaubavarude analüüsi üheks eesmärgiks oli välja selgitada mittelikiivide varude osakaal. Ühena selle eesmärgi täitmiseks ettevõtetud varude analüüsi meetodiks oli varude optimaalse tellimiskoguse leidmine. Sellest analüüsist tuli välja, et see meetod ettevõttes varude juhtimiseks ei ole mõistlik, kuna paljude toodete puhul oli leitud tellimiskogus liiga suur ja kaugemalt tulevate kaupade puhul liiga väike. Meetod eeldab et tarneaeg on olematu, kuid kui reaalselt toimiv olukord on teine, seega kui tellimus hilineb siis pole kaupa mida müüa. Ilmselt saaks EOQ mudeli muuta hankijapõhilise toodete analüüsimise puhul toimivaks, kuid suure hulga toodete puhul on see äärmiselt aeganõudev protsess ning ei pruugi anda ikkagi täpseid tulemusi.

3.7 Järeldused ja ettepanekud varude juhtimiseks ettevõttes

Jae- ja hulgimüügi ettevõtte varude analüüsist selgus, et ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja kohaselt kasutatakse varude kontona kontot 17050 – kaup ja valmistoodang, kuna ettevõttes on kõik varud ostetud müügiks, siis soovib analüüsi teostaja seostada varude konto bilansiskeemiga ja nimetada see ümber 17050 – müügiks ostetud kaubad kontoks.

Sise-eeskirja punkt varude arvestuse kohta toob välja, et ühingu kõik varud on soetatud müügitellimuste täitmiseks. Antud kirjeldus ei vasta tegelikule olukorrale, sest varud ostetakse lattu tulevikunõudluse prognoosimise läbi, mitte konkreetsete müügitellimuste täitmiseks. Lisaks ei kajasta sise-eeskiri varude allahindluse korda toodetele, mille neto realiseerimismaksumus on

langenud madalamale nende soetusmaksumusest. Sise-eeskiri peab kajastama, millal varusid hinnatakse (kas bilansipäeval või inventuuri järgselt), lähtuvalt sellest kumb on madalam, kas soetusmaksumus või neto realiseerimismaksumus, kantakse vahe aruandeaasta kuludesse. Seega soovitatakse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas viia sisse vastavasisulised muudatused rakendada edaspidi ka inventuurides varude allahindlust kui selleks on vajadus.

Uuritava ettevõtte tootevalik on väga lai ja mitmekesine ning varude all seisab väga palju raha, seega tekkis ettevõttel vajadus varude analüüsimiseks. Varusid analüüsiti ABC- analüüsi meetodil läbi müügikäivete ja toodete kulude koondamise tabelisse, mille järel leiti toodete müügikatted. Analüüsi tulemused olid enamasti vastavuses ABC analüüsi põhimõtetega, kus 20% varudest annab 80% müügitulu. A-klassi kuulub ettevõtte varudest vaid 14% varudest ehk 851 toodet ja need annavad 75,76% kogu müügitulust. B-klassi kuulus 1440 toodet ja need andsid 17,07% müügist ning suisa 3705 toodet kuulusid klassi C. Kuna see toodete arv on üüratu, siis teostati selle rühma toodetele XYZ analüüs, selgitamaks välja, kas C-klassi tooted on seotud nõudluse varieerumisega või on kõik selle rühma tooted sellised, millest tuleb vabaneda tehes neile toodetele suuri allahindlusi. Analüüsi tulemused näitasid, et Z rühma jäid peale analüüsi 2710 toodet, ning seega on ettevõttel tarvis teha kiirelt otsuseid kas nendest varudest vabanemiseks või kui need varud on ettevõttele olulised lisamüügi võimaluse allikad, siis leida viise nende varude aktiivsemaks müügiks. Sellest tulenevalt tuleks ettevõttel teostada aastas mitu korda varude ABC ja XYZ analüüsi, mille tulemustest olenevalt tuleks mõelda kas nendest varudest vabanemisele läbi allahindluste või asuda tegutsema nende toodete aktiivsema müügi eesmärgi nimel.

Peale ABC analüüsi analüüsiti ka varude juhtimise võimalikkust ettevõttes varude optimaalse tellimiskoguse leidmise läbi. See meetod on nii laia tootevalikuga ettevõtte puhul üsna keerukas ning ei andnud tulemust, mida ettevõtte soovis – vähendada varude all seisvat raha. Optimaalsed tellimiskogused olid kohati liiga suured sidudes hoopis rohkem raha varudesse. Samuti ei suuda meetod arvestada seda, et tooteid tellitakse eri riikidest, millest tulenevalt on tarneajad kohati kuni pool aastat pikad.

Ettepanekud ja soovitused varude edaspidiseks juhtimiseks edastatakse koos analüüsi tulemustega ettevõtte juhtkonnale.

KOKKUVÕTE

Majanduses tsükliliselt toimuvad tõusud ja mõõnad ning ettenägematud olukorrad maailmas nagu tervisekriis COVID-19 ning sõja puhkemine, paneb paljud kaubandusega seotud ettevõtted olukorda, kus erinevates kriiside olukorras tuleb leida viise kuidas jätkata ettevõtte tegevust. Suure kaubavaliku pakkumine võib küll tõsta ettevõtte konkurentsivõimet, kuid samas seob enda alla ka suurema summa raha, kuna laos hoitakse suures hulgas varusid. Selline olukord võib viia ettevõtte seisu, kus pole piisavalt vahendeid kohustuste täitmiseks kuna raha on paigutatud varude alla.

Vältimaks sellist olukorda tuleb kaubandusettevõtetel vaadata üle ettevõtte raamatupidamise sise-eeskiri ja Raamatupidamise Toimkonna juhend 4 „Varud“ ning selgitada välja, kas ettevõtte varude arvestus vastab teoreetilistele alustele, ehk kas ettevõtte tegutseb vastavalt kehtestatud korrale. Analüüsil leiti, et ettevõtte varude arvestus vastab RTJ-s 4 kehtestatud korrale, kuid tuleks teha mõningaid parandusi raamatupidamise sise-eeskirjas, mis annaks varude arvestusest ja õiglasest kajastamisest selgema ülevaate. Näiteks peaks ettevõtte kontoplaanis kajastama varusid müügiks ostetud kaubana mitte kauba ja valmistoodanguna, ning ettevõtte varusid tuleks hinnata inventuuri tehes, et varud oleksid bilansis kajastatud vastavalt Toimkonna juhendile madalamas maksumuses, kas soetusmaksumuses või netorealiseerimismaksumuses.

Selleks, et ettevõtte varude all ei seisaks asjatult liiga palju raha analüüsiti töös ettevõtte kaubavarusid. Kuna ettevõtte varude maht oli uurimisperioodi jooksul kasvanud peaaegu 1,5 korda, siis sooviti selgitada välja mittelikviidsete varude osakaal kaubavarudest leidmaks võimalusi varude efektiivsemaks juhtimiseks. Selgus, et ettevõtte kaubavarudest kuuendiku moodustavad mittelikviidsed varud, mis seovad enda alla 3,73% varude alla jäävast rahast. See tulemus ei olnud küll nii suur nagu ettevõtte juht intervjuul prognoosis (5%), kuid samas on see rahalist poolt vaadates väga suur osa ja lisaks rahale hoiavad need kaubad enda all ka lao- ja riulipinda, mida saaks kasutada teiste kaupade jaoks.

Ettevõttes on väga suur hulk varusid, mille analüüsimisega aktiivselt tegutsenud pole, kuid kuna tootevalik on lai ja varude all on hulgaliselt raha, siis teostati ABC ja XYZ analüüs, mis on suurte varude koguste puhul sobilikuks tööriistaks. Analüüsist selgus, et antud meetodid on ettevõtte jaoks sobilikeks varude haldamise meetoditeks, kuna ettevõtte tootesortimenti kuulub pea 6000 toodet, siis nende analüüsimine ABC ja XYZ meetodil on mõistlik ja äärmiselt sisukas andes konkreetse suunise tegevustele, mis tuleb ette võtta, et vabastada varude alla peidetud käibekapitali.

Töö käigus leiti varude optimaalsed tellimuse kogused kõikidele toodetele. See meetod osutus väga ajamahukaks ja nõudis rohkelt täiendavate andmete leidmist nagu näiteks säilituskulu ja tellimiskulu tooteühiku kohta. Lisaks on meetodi puuduseks see, et meetod ei arvesta hooajaliste müükidega ega ka sellega, kui mõne kauba tarneaeg on väga pikk (meetod eeldab, et täna tellitud kaup on justkui õhtuks kohal). Selgus, et see meetod seoks ettevõtte varude alla veelgi rohkem raha, kuna kohati olid tellimiskogused väga suured. Eelnevast tulenevalt ei ole see tööriist sobilik uuritava ettevõtte kaubavarude analüüsimiseks.

Kuna ettevõtte varud hõlmavad 56% käibevaradest, siis tuleks ettevõttel tõsiselt mõelda varude järjepidevale analüüsimisele ja mis veelgi enam analüüsijärgsele tegutsemisele, sest pelgalt analüüsi järel ei kao laost seisvad ja vähelikviidsed varud, vaid nendest vabanemiseks tuleb tegutseda ja kui see ei anna tulemusi, siis tuleb võtta vastu otsuseid näiteks varude kulusse kandmiseks või annetada seisvad varud, sest varusid tuleb ettevõtte bilansis kajastada õiglaselt, kuid kui varud on seisnud laos juba mitu aastat, siis tuleb need alla hinnata või kulusse kanda.

Lõputöö eesmärk, selgitada välja jae- ja hulgimüügi ettevõtte varude arvestuse vastavus teoreetilistele alustele ning analüüsida kaubavarusid leidmaks võimalusi varude paremaks juhtimiseks, sai täidetud ning tehti soovitusi ettevõtte juhtidele varude paremaks juhtimiseks.

SUMMARY

The following thesis, *inventory management in retail and wholesale company*, were described. In this work there are 58 pages and 30 used sources, including 10 tables and 5 photos used for data illustration. The topic is significant because economic crises and unforeseen events can cause retail and wholesale companies to find themselves in situations where profits are hidden in stocks instead of bank accounts. This topic is especially important in light of the COVID-19 crisis and the war in Ukraine, which have caused a sharp decline in demand for some companies while their obligations remain unchanged. The same situation also occurred in the researched company. When companies have large amounts of stock in their warehouses, they need to analyze it to free up working capital. By making the right decisions based on inventory analysis, companies can increase their liquidity. The aim of the thesis was to determine the conformity of inventory accounting in a retail and wholesale company with theoretical foundations and to analyze the company's inventory to find ways to improve inventory management.

To achieve the goal, the following tasks were set:

- determine the conformity of inventory accounting in the company with theoretical foundations;
- analyze the company's inventory to identify the proportion of non-liquid inventory and find ways to achieve the optimal inventory level;
- draw conclusions based on the analysis result for better inventory management in the company.

The research strategy used in the thesis was a case study. In the preparation of the work, both qualitative and quantitative research methods were used through deductive approach.

To achieve this goal, the theoretical foundations of inventory accounting were researched to determine whether the company's inventory accounting practices are appropriate.

During the work, an ABC and XYZ analysis of inventory for the years 2028-2022 was conducted. The analysis revealed that there were many non-liquid products in the company's inventory and identified the products that the company should focus on in order to free up cash from stagnant and slow-moving inventory. The inventory turnover frequency was also analyzed, and estimated order quantities (EOQ) for inventory were determined.

After the analysis, recommendations were made to the company for further inventory analysis using the ABC and XYZ method, as well as suggestions for ways to eliminate slow-moving inventory. The analysis methods used in this study can be applied in daily operations in companies that manage inventory to optimize and successfully manage their inventory.

VIIDATUD ALLIKAD

ABC analüüs – lihtne ja tõhus kategoriseerimise meetod. (s.a). Kasutamise kuupäev: 02.03.2022, allikas Leanway.ee: <https://leanway.ee/abc-analuus>

Alver, L., Alver, J., & Reinberg, L. (2004). *Finantsarvestus*. Tallinn: Deebet OÜ.

Eesti Pank. (2021). *Rahapoliitika ja Majandus*. Kasutamise kuupäev: 04.05.2022, allikas https://haldus.eestipank.ee/sites/default/files/2021-12/RPM_4_2021_0.pdf

Efektiivsuse suhtarvud. (s.a). Kasutamise kuupäev: 2022, allikas rahandus.ee: <https://www.rahandus.ee/et/efektiivsuse-suhtarvud>

Goyal, S. K., & Giri, B. C. (2017). Recent trends in modeling of deteriorating inventory. *International Journal of Production Economics*, 193, 662-681.

Graham-Harrison, E., & Kuo, L. (19. 03 2020. a.). *China's coronavirus lockdown strategy: brutal but effective.* Allikas: [theguardian.com: https://www.theguardian.com/world/2020/mar/19/chinas-coronavirus-lockdown-strategy-brutal-but-effective](https://www.theguardian.com/world/2020/mar/19/chinas-coronavirus-lockdown-strategy-brutal-but-effective)

Greene, S. (08 2021. a.). Combining ABC and XYZ analyses to manage inventory. *ISE: Industrial & Systems Engineering at Work*, 32-36.

Järve, V. (1999). *Finantsarvestus I*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.

Karu, S. (2000). *Rahakäibe juhtimine. I osa*. Tartu: Rafiko Kirjastus.

Kiisler, A. (2011). *Logistika ja tarneahela juhtimine*. Tallinn: TTÜ Kirjastus.

Kuusik, R. (10. 04 2017. a.). *Ettevõtte likviidsuse analüüsimisel ja juhtimisel kasutatavad suhtarvud.* Kasutamise kuupäev: 04.05.2022, allikas Eesti raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/ettevotte-likviidsuse-analuusimisel-ja-juhtimisel-kasutatavad-suhtarvud-2010-04-12>

Laanisto, A. (s.a). *Raamatupidamiskohustuslase kasutatavad arvestuspõhimõtted ja informatsiooni esitusviis.* (OÜ Raamatupidamise ABC) Kasutamise kuupäev: 03.03.2022, allikas [raamatupidamise-abc.ee: https://www.raamatupidamise-](https://www.raamatupidamise-abc.ee)

abc.ee/raamatupidamiskohustuslase-kasutatavad-arvestuspohimotted-ja-informatsiooni-esitusviis

Lagerspetz, M. (2021). Ühiskonna uurimise meetodid. Sissejuhatus ja väljajuhatus. Tallinn: Tallinna Ülikooli Kirjastus.

Linnas, M. (2016). *Käibekapitali optimeerimise protsessi analüüs Ensto Ensek AS näitel*. Tallinn.

Ossipova, J. (2010). *Laovarude juhtimine (ABC ja XYZ analüüsid)*. Kasutamise kuupäev: 01.02.2022, allikas hope.tktk.ee: http://hope.tktk.ee/kristiina/Heli_Freienthal/ABC/abc_anals.html

Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikool.

Pikalev, J. (01. 05 2023. a.). *Tee ise varude analüüsi kalkulaator*. Kasutamise kuupäev: 07. 06 2011. a., allikas www.aripaev.ee: <https://www.aripaev.ee/uudised/2011/06/06/tee-ise-varude-analuusi-kalkulaator>

Pirk, R., & Tohvri, E. (07. 02 2023. a.). *Audiitori vaade ja soovitused: majandusaasta aruande koostamine kriiside ajastul*. Allikas: www.raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2023/02/07/audiitori-vaade-ja-soovitused-majandusaasta-aruande-koostamine-muutunud-tingimustes>

RPS. (31. 12 2021. a.). Kasutamise kuupäev: 24. 03 2022. a., allikas Raamatupidamise seadus: <https://www.riigiteataja.ee/akt/13278917?leiaKehtiv>

RTJ 4. Varud. (22.12.2017; viimati muudetud 29.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 01.04.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042?leiaKehtiv>

RTJ2. Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes. (22.12.2017; viimati muudetud 29.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 01.04.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042?leiaKehtiv>

Rünkla, J. (1997). *Ettevõtte kulud, varud ja juhtimisotsused*. Tallinn: Külim kirjastus.

- Strömpl, J. (2014). *Juhtumiuurimus*. Allikas: Tartu Ülikool Sotsiaalse analüüsi meetodite ja metodoloogia õpibaas: <https://samm.ut.ee/juhtumiuurimus>
- Tearu, K. (2019). *Finantsjuhtimine*. (Robby&Bobby OÜ) Kasutamise kuupäev: 22.04.2022, allikas <https://robbybobby.ee/>: <https://robbybobby.ee/finantsjuhtimine/mis-on-kaibekapital-ja-miks-see-on-oluline/>
- Tearu, K. (8. 10 2020. a.). *Kuidas analüüsida ettevõtte kasumlikkust*. Kasutamise kuupäev: 25. 3 2022. a., allikas <https://robbybobby.ee/raamatupidamine/ettevotte-kasumlikkus/>: <https://robbybobby.ee/raamatupidamine/ettevotte-kasumlikkus/>
- Tikk, J. (2016). *Finantsarvestus*. Tallinn: Pakett trükikoda AS.
- Tulvi, A. (2013). *Logistika õpik kutsekoolidele*. Tallinn: Innove.
- Tulvi, A. (2023). *Hanke- ja ostujuhtimine*. Harjumaa: Seilecs OÜ.
- Vahtre, E. (2011). *V Käibekapitali juhtimine*. Kasutamise kuupäev: 20.04.2022, allikas https://documen.site/download/rv-finantsjuhtimine-5_pdf
- Villem, M. (2009). *Logistika alused*. Tallinn: TTÜ Kirjastus.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega

Lisa 2. Ettevõtte bilanss ja kasumiaruanne uuringuperioodil

Lisa 3. Dokumendivaatluse kava

LISA 1. Intervjuu ettevõtte juhatuse liikmega

1. Millist varude kuludesse kandmise meetodit kasutate ettevõttes?

Ei oska vastata, kuid arvan et see tuleneb meie laoarvestuse programmist, milleks on first in first out.

2. Kas varude juhtimine on Teie ettevõttes oluline? (kas laos on piisavas koguses nõutud kaupu, Kas kaupade ringlemisajadus on soovitud tasemel, kas on seisvaid kaupu)

Varude juhtimine on väga oluline, sest lõpmatuseni ei saa kaupu lattu varuda, kuid see kindlasti on tähtis.

3. Kuidas hindate ettevõtte kaubavarusid, kas varusid on piisavalt, liiga vähe?

Arvan, et meil on piisavalt tänases olukorras, kuid samas see oleneb ajahetkest, on aegu kus ladu on täis kaupu, kuid hooaeg on veel kaugel, näiteks kindaid ja grillreste eelneval (2022 aasta lõpul) aastal, kuid samas praegusel hetkel (märts 2023) on puudus just kevadkinnastest, kuna müük on olnud aktiivsem kui aasta varem, kaup aga jõuab alles aprilli lõpus. Et on kaupu, mida on palju, kuid tihti on nii, et vajalikke kaupu pole siis kui neid just vaja on.

4. Nimetage ettevõtte jaoks positiivsed/negatiivsed tegurid, mis on põhjustatud ülemäära suurtest/väikestest kaubavarudest?

Meil on pidev ruumi puudus, viimaste aastate kaubavarude kasv on olnud nii suur, et oleme juba laoruumi mitu korda suurendanud võttes lisaks uusi rendipindu. Muidugi on raha ka liiga palju kauba all kinni, kuid hulgikaubanduses Eestis peab tegutsema kiirelt, st kui laos pole hetkel kaupa, siis leitakse järgmine kellel on, seega peame olema tõsised ennustajad ja riskijad oma igapäevatöös, kuna alati ei pruugi ennustused täide minna ning siis oleme olukorras, kus laos on kaupa liiga palju. Positiivne et laos on palju kaupa, et õigel ajahetkel on kaupa ka anda ja õigel hetkel on see kulda väärt.

5. Kas olete analüüsinud oma ettevõttes olemasolevate toodete sortimenti?

Mina isiklikult seda teinud ei ole, kuid ostujuht on seda teinud aeg-ajalt, kuid pean tõdema, et kuna minu ajaline ressurss on alati piiratud, siis ma pole nende analüüside tulemustesse jõudnud süüvida.

6. Kas teate mis on toodete ABC analüüsi sisu?

Ei, kuid analüüs võiks tähendada et midagi analüüsitakse, ilmselt siis kaupu.

7. Kas olete kursis kui suur on Teie ettevõttes aeglaselt ringlevate (hetkelisest laovarust piisab rohkem kui aastaseks müügiks) kaupade varu Teie toodete sortimendist?

Meil neid jagub. Kuna majanduses on väga ettearvamatud olukorrad ja kindlust ei ole, siis hetkel oleme seisus justkui oleksime hamstrid, kes koguvad kaupa lootuses seda ka müüa.

8. Kas Teie ettevõttes on neid kaupu, mis aasta/paari jooksul üldse pole laost välja liikunud?
Jah kindlasti on selliseid kaupu, kuna sortiment on nii suur.
9. Kas oskate öelda kui suure osa mittelikviidsed varud moodustavad ühikuliselt/ protsentuaalselt kaubavarudest?
Ühikuliselt on keeruline, kuid protsentuaalselt võiks see jääda alla 5% aga see on ka lagi. Täna turuolukorras peab olema vähemalt aastase kaubavaru laos mõistliku hinnaga, et oleks kaupu anda, seoses transpordi ja hinnakõikumiste, et igal hooajal oleks kaupu anda.
10. Kas teostate ettevõttes varude soetusmaksumuse ja neto realiseerimisväärtuse hindamist, tehes näiteks allahindlusi?
Tegelikult mitte kuna tarnijate hinnad on aastatega ainult tõusnud mitte langenud, seega selliseid varusid meil ettevõttes väga ei ole, millele oleks tarvidus ümberhindluseks. Teeme müügihinnast allahindlusi ja vahel müüme ka toote kahjumiga, mis kokkuvõttes annab sama tulemuse kui ümberhindlus.

LISA 2. Ettevõtte bilanss ja kasumiaruanne 2018 - 2022

BILANS

	31/12/2022	31/12/2021	31/12/2020	31/12/2019	31/12/2018
<i>Varad</i>					
<i>Käibevarad</i>					
Raha	71893	155097	98601	47538	61986
Nõuded ja ettemaksed	683068	717180	509578	409039	289441
Varud	945039	758379	727703	613329	593721
KOKKU KÄIBEVARA	1700000	1630656	1335882	1069906	945148
<i>Põhivarad</i>					
Kinnisvarainvesteeringud	176273	180339	184404	188470	192536
Maa ja hooned	160000				
Materiaalne põhivara	55141	89996	108610	141818	135382
KOKKU PÕHIVARA	391414	270335	293014	330288	327918
KOKKU VARAD	2091414	1900991	1628896	1400194	1273066
<i>Kohustised ja omakapital</i>					
<i>Kohustised</i>					
Laenukohustised	187297	252182	244989	235369	101520
Võlad ja ettemaksed	400421	310507	363902	189022	238014
KOKKU LÜHIAJALISED KOHUSTISED	587718	562689	608891	424391	339534
<i>Pikaajalised kohustised</i>					
Laenukohustised	89318	94513	58767	202356	227068
KOKKU PIKAAJALISED KOHUSTISED	89318	94513	58767	202356	227068
KOKKU KOHUSTISED	677036	657202	667658	626747	566602
<i>Omakapital</i>					
Omakapital nimiväärtuses	2556	2556	2556	2556	2556
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	1241233	958682	770890	703908	612681
Aruandeaasta kasum (kahjum)	170589	282551	187792	66983	91227
OMAKAPITAL KOKKU	1414378	1243789	961238	773447	706464
KOHUSTISED JA OMAKAPITAL KOKKU	2091414	1900991	1628896	1400194	1273066

KASUMIARUANNE

	2022	2021	2020	2019	2018
Müügitulu	3763680	3642919	2888765	2211289	1791140
Muud äritulud	24986	5975	2043	4799	789
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-3161301	-2887537	-2315003	-1705868	-1394476
Tööjõukulud	-292164	-353625	-277702	-302224	-249525
Põhivara kulum ja amortisatsioon	-45271	-44324	-42952	-39825	-33107
Muud ärikulud	-6177	-7199	-2015	-3321	0
Muud tegevuskulud	-112422	-73503	-58916	-90212	-16499
Ärikasum	171331	282706	194220	74638	98322
Muud finantstulud ja -kulud	62	5	0	-432	-1756
Intressikulud	-804	-160	-6428	-7232	-5339
Kasum enne tulumaksustamist	170589	282551	187792	66974	91227
Tulumaksukulu	0	0	0	0	0
Aruandeaasta kasum	170589	282551	187792	66974	91227

LISA 3. Dokumendivaatluse kava

Dokumendi nimetus	Dokumendist vaadati
Uuritava ettevõtte raamatupidamise sise-eeskiri	Raamatupidamise arvestuse alused, majandustehingute kirjendamine, dokumenteerimine Kontoplaan Varude arvestus Inventeerimine
Ettevõtte raamatupidamisregister	Müügi- ja osturegister: müügi- ja ostuarved Laoregister: lao sisseostud, müügid, tagastused ja inventuuridega seotud dokumendid Kuluregister: üürikulud, kommunaalkulud, transpordikulud, tollimaksud jm
Ettevõtte majandusaastaruanded	Bilanss Kasumiaruanne Lisad