

RTJ 4 Varud

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4-5
MÕISTED	6-7
VARUDE ARVESTUSPÕHIMÕTTED	8-23
Esmane arvele võtmine	8-14
Soetusmaksumuse arvestusmeetodid	15-18
Edasine kajastamine	19-22
Konsignatsioonikaubad	23
KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES	24-27
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	28
JÕUSTUMINE	29
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	30-32

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 4 “Varud” eesmärgiks on sätestada reeglid varude kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.
2. Juhend RTJ 4 lähtub rahvusvahelisest finantsaruandluse standardist IAS 2 “Varud” (“*Inventories*”). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IASi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 4 võrdlus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 30-32. Valdkondades, kus RTJ 4 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud mõnes IFRS-s, on soovitatav lähtuda vastavas IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.
3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

RAKENDUSALA

4. *Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 4 “Varud” tuleb rakendada varude arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aruannetes.*
5. Juhendit RTJ 4 ei rakendata bioloogiliste varade kajastamisel (vt. juhend RTJ 7 “Bioloogilised varad”), müügiks hoitavate finantsinstrumentide kajastamisel (vt. juhend RTJ 3 “Finantsinstrumendid”) ega pikaajalistest teenuslepingutest tulenevate lõpetamata tööde kajastamisel (vt. juhend RTJ 10 “Tulu kajastamine”).

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses (IAS 2p4):

Varud on varad:

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

Soetusmaksumus on vara omandamise või ehitamise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Turuväärtus on summa, mille eest on vara võimalik müüa, või mis tuleb vara eest tasuda aktiivsel turul toimuva tehingu käigus.

Neto realiseerimismaksumus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks.

7. Varude mõiste hõlmab lisaks müügiks ostetud kaupadele, materjalidele, lõpetamata ja valmistoodangule ka selliseid objekte nagu müügiks hoitavad seadmed, kinnisvara ja teenused.

VARUDE ARVESTUSPÕHIMÕTTED

Esmane arvele võtmine

8. *Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse (IAS 2p7).*
9. Varude ostukulutused sisaldavad varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi. (IAS 2p9).
10. Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tööliste palgad jne.) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (näiteks tootmiseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne.). Püsivaid tootmise üldkulusid jagatakse toodete soetusmaksumusele lähtudes normaalsest tootmismahust. Juhul, kui ettevõtte töötab alakoormusega, kujuneb tootmise üldkulude summa ühe toote ühiku kohta suuremaks. "Normaalset" üldkulude hulka ületav osa üldkuludest kajastatakse sellisel juhul koheselt perioodikuluna ning seda ei lisata toote soetusmaksumusele. (IAS 2p10-11).
11. Näideteks muudest kulutustest, mis võivad osutada vajalikuks varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse on laenukasutuse kulutused (näiteks laenuintressid). Laenukasutuse kulutusi arvestatakse varude soetusmaksumusse ainult juhul, kui varude valmistamiseks on vajalik pikem ajaperiood ja tootmist finantseeritakse laenu või muu intressikandva võõrkapitaliga (näiteks laevaehitus, mis vältab üle aasta). Laenukulutuste arvestusel osana varude soetusmaksumusest lähtutakse juhendi RTJ 5 "Materiaalne ja immateriaalne põhivara" paragrahvides 16-18 kirjeldatud reeglitest.
12. Järgnevaid kulutusi ei lülitata varude soetusmaksumusse, vaid need kajastatakse perioodikuluna (IAS 2p14):
 - (a) Normaalsest suuremad tootmiskaod;
 - (b) Laokulud, v.a. juhul kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus;
 - (c) Mitte-tootmislikud üldkulud, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse;
 - (d) Turustuskulud.

Näide.

Alljärgnevaid kulutusi kajastatakse varude soetusmaksumuses ("omahinnas"):

- Tooraine maksumus
- Pakkematerjali maksumus
- Tollimaks
- Normaalset tootmiskaod
- Tootmishoone amortisatsioon
- Lõpetamata toodangu ladustamisega seotud kulutused, kui need on tootmisprotsessi käigus vältimatud
- Ostujuhi palk

- Tootmisjuhi palk

Alljärgnevaid kulutusi ei lisata varude soetusmaksumusele, vaid need kajastatakse perioodikuluna:

- Normaalsest suuremad tootmiskaod
- Administratiivhoone amortisatsioon
- Valmiskauba ladustamiskulud
- Müügijuhi palk
- Turustuskulud

13. Juhul, kui ühe ja sama tootmisprotsessi tulemusena valmivad samaaegselt mitu toodet ning ei ole võimalik täpselt eristada iga toote valmistamiseks tehtud kulutusi, peab ettevõtte töötama välja meetodika tehtud kulutuste põhjendatud ja järjepidevaks jagamiseks toodetele ning järgima seda meetodikat aastast aastasse. Selliseks kulutuste jagamise aluseks võib olla näiteks tootmisprotsessi käigus valmivate toodete müügiäärtuste suhe. (IAS 2p12).

14. Juhul, kui mingi põhitoote tootmisprotsessi tulemusena saadakse väljundina ka veel mõni nn. kõrvaltoode (väheväärtuslik toode, mis ei ole iseenesest tootmisprotsessi eesmärk), võib selle üle arvestust pidada lihtsustatud viisil, võttes seda bilansis arvele neto realiseerimismaksumuses. Kõrvaltoote neto realiseerimismaksumus tuleb ühtlasi arvata maha põhitoote soetusmaksumusest. (IAS 2p12).

Näide.

Puidutöötlemisega tegelev ettevõtte saab oma põhitoodangu (saematerjal) kõrvalt kõrvaltootena saepuru, mis müüakse samuti maha. Kuna saadava saepuru turuväärtus on suhteliselt ebaoluline võrreldes põhitoodangu turuväärtusega, siis selle soetusmaksumuse üle eraldi arvestust ei peeta, vaid seda kajastatakse bilansis neto realiseerimismaksumuses. Saepuru neto realiseerimismaksumus arvestatakse maha saematerjali soetusmaksumusest.

Soetusmaksumuse arvestusmeetodid

15. Juhul, kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kindlaksmääramisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individuaalmaksumuse meetod). (IAS 2p19).

Juhul, kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kindlaksmääramiseks kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. (IAS 2p21).

16. Iga varude objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine lähtudes konkreetselt antud objektile tehtud kulutustest on sobiv näiteks juhul, kui igat objekti toodetakse eraldi mingi kindla projekti või lepingu raames. Juhul, kui toodetavate (või ostetavate) objektide hulk on suur ning objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, on individuaalse hindamise meetod ebasobiv ning selle asemel tuleb

kasutada kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit.

17. FIFO (*first-in, first-out*) meetodi rakendamisel eeldatakse, et tooteid müüakse (või kasutatakse) nende soetamise järjekorras (st. esmalt kantakse kulusse algjäák, seejärel esimesena saabunud partii soetusmaksumus jne.). FIFO meetodi rakendamisel kajastatakse varude lõppjäáki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses.
18. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäági soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. Kaalutud keskmist võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel või üks kord iga teatud perioodi (näit. nädal või kuu) lõpul. Kaalutud keskmise arvutamise kord ja sagedus sätestatakse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas.

Edasine kajastamine

19. Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimismaksumuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. (IAS 2p6)

20. Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimismaksumus võib olla langenud madalamale nende soetusmaksumusest. Järgmiste asjaolude esinemisel peab ettevõtte juhtkond kaaluma vajadust varude allahindluseks:
- (a) Varude füüsiline inventuur on tuvastanud, et varud on riknenud või nende füüsiline seisund on halvenenud.
 - (b) Sarnaste varuobjektide turuhind on langenud.
 - (c) Teatud varuobjekte pole pikema aja vältel suudetud müüa ega kasutada ning eksisteerib kahtlus, kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja vältel.
21. Materjale ja lõpetamata toodangut hinnatakse alla juhul, kui nendest valmistatavate valmistoodete hinnanguline soetusmaksumus ületab samade valmistoodete neto realiseerimismaksumust. (IAS 2p29)
22. Varude allahindlusi nende neto realiseerimismaksumusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul, kui varem allahinnatud varude neto realiseerimismaksumus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada, kajastades seda kulude vähendamisena.

Konsignatsioonikaubad

23. Juhul, kui üks ettevõtte (“edasimüüja”) teostab teise ettevõtte (“tarnija”) varude müüki (nn. “konsignatsioonimüük”), kajastatakse varusid selle ettevõtte bilansis, kes kannab põhilisi varudega seotud riske (näit. kauba riknemise risk; turuhinna muutumise risk; kaupade finantseerimisega seotud riskid ja kulud jne.). Juhul, kui valdav osa konsignatsioonikaupadega seotud riske jääb tarnijale, kajastatakse antud kaubad tema bilansis. Juhul, kui edasimüüja võtab endale enamuse kaupade realisatsiooniga seotud riske, kajastatakse antud kaubad tema bilansis.

KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES

24. Varusid kajastatakse bilansis selleks raamatupidamise seaduse lisa 1 toodud bilansiskeemis ettenähtud kirjetel. Lubatud on lisada täiendavaid alakirjeid või täpsustada seaduses toodud alakirjete nimetusi, juhul kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele. Bilansikirjete alaliigendusi (näiteks “Valmistoodang”, “Lõpetamata toodang” jne.) võib bilansi asemel esitada lisades.
25. Kasumiaruande skeemis 1 kajastatakse müüdüd või kasutatud varude kulu üldjuhul kirjel “Kaubad, toore, materjal ja teenused” (administratiivsetel või muudel eesmärkidel kasutatud varude kulu võib kajastada ridadel “Mitmesugused tegevuskulud” või “Muud ärikulud”).
26. Tulude ja kulude vastavuse printsiibi tagamiseks sisaldab skeem 1 kahte varudega seotud kulude korrigeerimise kirjet:
- “Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus” - jääkide suurenemist näidatakse kulude vähendusena (“negatiivse kuluna”) ning jääkide vähenemist kulude suurendusena.
 - “Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel” – varud, mida on kasutatud põhivara valmistamiseks (nende soetusmaksumus on kapitaliseeritud antud põhivaraobjekti soetusmaksumuses) ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande real kuluna, kajastatakse sellel real kulude vähendusena (“negatiivse kuluna”).

Näide.

Aruandeperioodi jooksul on ettevõtte kulutanud varusid soetusmaksumuses kokku 100,000 krooni eest, millest 80,000 on müüdüd (müügihind 130,000) ja 20,000 kasutatud oma tarbeks põhivara valmistamisel.

Antud tehingud kajastuvad järgmistel kasumiaruande (skeem 1) ridadel:

Müügitulu	130,000
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	20,000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	<u>-100,000</u>
Ärikasum	50,000

27. Kasumiaruande skeemis 2 kajastatakse müügitulu genereerimise eesmärgil müüdüd või kasutatud varude kulu kirjel “Müüdüd toodangu (kaupade, teenuste) kulu”. Turustus- ja üldhalduseesmärkidel kasutatud varudega seotud kulu kajastatakse selleks ette nähtud kirjetel.

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

28. Kõikide oluliste varude gruppide jaoks avalikustatakse aastaruandes:
- (a) nende soetusmaksumuse arvestusel kasutatavad meetodid (näit. individuaalne hindamine; FIFO; kaalutud keskmine soetusmaksumus);
 - (b) informatsioon oluliste varude allahindluste ja allahindluste tühistamise kohta (varude grupp; summa; põhjus);
 - (c) kohustuste tagatiseks panditud varude (ja muude varude, mille kasutusõigused on piiratud) bilansiline maksumus;
 - (d) varude bilansiline maksumus, mis on teiste osapoolte käes vastutaval hoiul;
 - (e) informatsioon varude kohta (kogused ja võimalusel hinnang väärtuse kohta), mis ei kajastu raamatupidamiskohustuslase bilansis, kuid on tema käes vastutaval hoiul.

JÕUSTUMINE

- 29. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 4 "Varud" rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2003 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.**

VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

30. Juhendis RTJ 4 sätestatud arvestuspõhimõtted varudele on kooskõlas standardis IAS 2 sätestatud arvestuspõhimõtetega.
31. Erinevalt juhendist RTJ 4 ei sätesta IFRS konkreetseid reegleid varude esitusele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite esitusele kasumiaruandes.
32. IAS 2 nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile erinevad detailides RTJ 4 nõuetest.