

RTJ 4 VARUD (muudetud 2009)

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	29-30
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	31-33

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 IFRSi paragrahvidele, millele 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 IFRSis, on soovitatav lähtuda vastavas IFRSis 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»), müügiotel põhivara kajastamisel (vt juhend RTJ 5 «Materiaalne ja immateriaalne põhivara») ega pikaajalistest teenuslepingutest tulenevate lõpetamata tööde kajastamisel (vt juhend RTJ 10 «Tulu kajastamine»).

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses (IAS 2.6):

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 töötlemise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

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

Neto realiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügi valmidusse 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. (IAS 2.8).

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 2.10).

9. Varude ostukulutused sisaldavad lisaks ostuhinnale varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi. (IAS 2.11). Juhul kui varud ostetakse tavapärasest maksetähtajast pikemaajalise järelmaksuga, kajastatakse varude soetusmaksumusena ostuhinda tavapärase maksetähtaja puhul. Vahet soetusmaksumuse ja makstava summa vahel kajastatakse intressikuluna soetamise ja maksmise vahelise perioodi jooksul. (IAS 2.18).

10. Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tööliste palgad jne) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (näiteks tootmiseseadmete 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 tooteühiku kohta suuremaks. «Normaalset» üldkulude hulka ületav osa

üldkuludest kajastatakse sellisel juhul kohe perioodikuluna ning seda ei lisata toote soetusmaksumusele. (IAS 2.12–13).

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 2.16):

- (a) normaalsest suuremad tootmiskaod;
- (b) laokulud, v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus;
- (c) mittetootmislikud 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
- Normaalsed 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 2.14).

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

realiseerimisväärtuses. Kõrvaltoote neto realiseerimisväärtus tuleb ühtlasi arvata maha põhitoote soetusmaksumusest. (IAS 2.14).

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 realiseerimisväärtuses. Saepuru neto realiseerimisväärtus arvestatakse maha saematerjali soetusmaksumusest.

Soetusmaksumuse arvestusmeetodid

15. Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kindlaksmääramisel konkreetset iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individuaalmaksumuse meetod). (IAS 2.23). Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kindlaksmääramiseks kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. (IAS 2.25).

16. Iga varude objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine lähtudes konkreetset 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 (nt nädal või kuu) lõpul. Kaalutud keskmise arvutamise kord ja sagedus sätestatakse ettevõtte raamatupidamise siseeeskirjas.

Edasine kajastamine

19. Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. (IAS 2.9).

20. Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus 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 valmistoote hinnanguline soetusmaksumus ületab samade valmistoote neto realiseerimisväärtust. (IAS 2.32).

22. Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada.

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 (nt 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 lisas 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 müüdnud või kasutatud varude kulu üldjuhul kirjel «Kaubad, toore, materjal ja teenused» (administratiivsetel või muudel eesmärkidel kasutatud varude kulu võib kajastada kirjetel «Mitmesugused tegevuskulud» või «Muud ärikulud»).

26. Tulude ja kulude vastavuse printsiibi tagamiseks sisaldab skeem 1 kahte varudega seotud kulude korrigeerimise kirjet:

(a) «Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus» – jääkide suurenemist näidatakse kulude vähendusena («negatiivse kuluna») ning jääkide vähenemist kulude suurendusena.

(b) «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 kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena («negatiivse kuluna»).

<u>Näide</u>
Aruandeperioodi jooksul on ettevõtte kulutanud varusid soetusmaksumuses kokku 100,000 krooni eest, millest 80,000 on müüdnud (müügihind 130,000) ja 20,000 kasutatud oma tarbeks põhivara valmistamisel.

Antud tehingud kajastuvad järgmistel kasumiaruande (skeem 1) kirjetel:	
Müügitulu	130,000
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel	20,000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-100,000
Ärikasum	50,000

27. Kasumiaruande skeemis 2 kajastatakse müügitulu genereerimise eesmärgil müüdnud või kasutatud varude kulu kirjel «Müüdnud 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 (nt individuaalne hindamine; FIFO; kaalutud keskmine soetusmaksumus);
- (b) informatsioon oluliste varude allahindluste ja allahindluste tühistamise kohta (varude grupp; summa; põhjus).

JÕUSTUMINE

29. *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2009 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.*

30. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 4 eelmist versiooni (RTL 2005, 66, 952). Käesoleva juhendi jõustumisel kaotab RTJ 4 eelmine versioon kehtivuse.

VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

31. Juhendis RTJ 4 sätestatud arvestuspõhimõtted varudele on kooskõlas standardis IAS 2 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

32. Erinevalt juhendist RTJ 4 ei sätesta IFRS konkreetseid reegleid varude esitusele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite esitusele kasumiaruandes.

33. IAS 2 nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile erinevad detailides RTJ 4 nõuetest.