

RTJ 4 VARUD (muudetud 2016)

SISUKORD	paragrahvid	EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3	
RAKENDUSALA	4-5	MÕISTED	6-7	VARUDE ARVESTUSPÕHIMÕTTED
8-23				
Esmane arvele võtmine				8-14
Arvestusmeetodid varude kulusse kandmisel				15-18
Edasine kajastamine				19-22
Konsignatsioonikaubad				23
JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED	24-26	VÕRDLUS SME IFRS-GA	27	

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 SME IFRSi peatükkidest 13 „Varud“ („*Inventories*“), 25 „Laenukasutuse kulutused“ („*Borrowing Costs*“) ja 27 „Varade väärtuse langus“ („*Impairment of Assets*“) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“) sätestatud mõistetest. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRSi paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 4 võrdlus SME IFRSiga on toodud paragrahvis 27. Valdkondades, kus RTJ 4 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRSis, on soovitatav lähtuda SME 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“) ega pikaajalistest teenuslepingutest tulenevate lõpetamata tööde kajastamisel (vt juhend RTJ 10 „Tulu kajastamine“).

MÕISTED

6. ***Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:***

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. (SME IFRS 13.1).*

Soetusmaksumus on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus. (SME IFRS 2.34 (a)).

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.34 (b)).

Neto realiseerimisväärtus 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 edasimüügiks hoitavad seadmed, kinnisvara ja teenuse osutamise otseselt seotud kapitaliseeritud kulud, mille osas ei ole veel võimalik kajastada tulu valmidusastme meetodil.

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. (SME IFRS 13.5, 13.11).

9. Varude ostukulutused sisaldavad lisaks ostuhinnale varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi. (SME IFRS 13.6). 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. (SME IFRS 13.7).

9A. Laenukasutuse kulutusi ei arvestata üldjuhul varude soetusmaksumusse. Laenukasutuse kulutusi tohib lisada varude soetusmaksumusele ainult juhul, kui varude valmistamine toimub pikema perioodi jooksul, seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumendiga ning nende kulutuste mõju varude soetusmaksumusele on oluline (näiteks müügiks ehitatava hoone ehitus või laeva ehitus, mis vältab üle aasta). Laenukulutuste arvestusel osana varude soetusmaksumusest lähtutakse juhendi RTJ 5 «Materiaalne ja immateriaalne põhivara» paragrahvides 16A-16B kirjeldatud reeglitest.

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. Normaalsest üldkulude hulka ületav osa kajastatakse sellisel juhul kohe perioodikuluna ning seda ei lisata toote soetusmaksumusele. (SME IFRS 13.8, 13.9).

11. Järgnevaid kulutusi ei lülitata varude soetusmaksumusse, vaid need kajastatakse perioodikuluna (SME IFRS 13.13):

- (a) normaalsest suuremad tootmiskaod;
- (b) laokulud, välja arvatud 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
- tooraine ja 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

12. Juhul kui ühe ja sama tootmisprotsessi tulemusena valmivad samaaegselt mitu toodet ning ei ole võimalik täpselt eristada iga toote valmistamiseks tehtud kulutusi, peab ettevõtte töötama välja meetodika tehtud kulutuste põhjendatud ja järjepidevaks jagamiseks toodetele ning järgima seda meetodikat aastast aastasse. Selliseks kulutuste jagamise aluseks võib olla näiteks tootmisprotsessi käigus valmivate toodete müügiväärtuste suhe. (SME IFRS 13.10).

13. Juhul kui mingi põhitoote tootmisprotsessi tulemusena saadakse väljundina ka veel mõni kõrvaltoode (väheväärtuslik toode, mis ei ole iseenesest tootmisprotsessi eesmärk), võib selle üle arvestust pidada lihtsustatud viisil, võttes selle bilansis arvele neto realiseerimisväärtuses. Kõrvaltoote neto realiseerimisväärtus tuleb ühtlasi arvata maha põhitoote soetusmaksumusest. (SME IFRS 13.10).

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.

14. Varude soetusmaksumuse mõõtmisel võib kasutada ka standardhinna meetodit, jaehinna meetodit või viimast ostuhinda, kui selle meetodi tulemusena saadud soetusmaksumus on ligilähedane tegelikule soetusmaksumusele. Standardhinna meetodi puhul võetakse arvesse materjalide ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemed. Neid vaadatakse üle regulaarselt ja vajadusel korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele. Jaehinna meetodil varude soetusmaksumuse määramiseks vähendatakse varude müügihinda vastava brutomarginaali protsendi võrra. (SME IFRS 13.16).

Arvestusmeetodid varude kulusse kandmisel

15. *Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kulusse kandmisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individuaalmaksumuse meetod). (SME IFRS 13.17). Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kulusse kandmisel kas FIFO või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. Olemuselt ja kasutuselt sarnaste varude suhtes kasutatakse ühesugust meetodit. (SME IFRS 13.18).*

16. Iga varude objekti soetusmaksumuse kuluks kandmine 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 lõppjääki bilansis viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partiide soetusmaksumuses.

18. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algjäägi 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 siseeskirjas.

Edasine kajastamine

19. *Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. (SME IFRS 2.49 (b), 13.4). Börsil vm. reguleeritud turul kaubeldavate varude (näit. vili, nafta) vahendajad ja maaklerid kajastavad varusid õiglases väärtuses miinus müügikulutused, muutustega läbi kasumiaruande. (SME IFRS 13.3).*

20. Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus võib olla langenud

madalamale nende soetusmaksumusest. (SME IFRS 13.19, 27.2) 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 realiseerimisväärtust.

22. Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada. (SME IFRS 27.2, 27.4).

Konsignatsioonikaubad

23. Juhul kui üks ettevõtte (edasimüüja) teostab teise ettevõtte (tarnija) varude müüki (konsignatsioonimüük), kajastatakse varusid selle ettevõtte bilansis, kes kannab põhilisi varudega seotud riske (näiteks 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.

JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED

24. *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2013 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Käesolevat Raamatupidamise Toimkonna juhendit võib rakendada vabatahtlikult raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta. Juhul kui ettevõtte soovib rakendada käesolevat juhendit ennetähtaegselt aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta, peab ta samaaegselt rakendama ka kõiki teisi 1.01.2013 jõustuvaid uusi või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.*

25. 2016. aastal muudeti käesoleva juhendi paragrahvi 9 ja lisati paragrahv 9A, mille tulemusel lubati laenukasutuse kulutuste lisamist selliste varude soetusmaksumusele, mille valmistamine toimub pikema perioodi jooksul. Nimetatud muudatus jõustub raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2016 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Juhul, kui ettevõtte otsustab lähtudes paragrahvist 9A laenukulutusi kapitaliseerida, võib ta seda teha kas tagasiulatavalt (st korrigeerides võrdlusandmeid nii, nagu oleks ettevõtte arvestuspõhimõtte alati olnud laenukulutuste kapitaliseerimine) või edasiulatavalt (st alates selle aruandeperioodi algusest, millele neid paragrahve esmakordselt rakendatakse).

26. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 4 eelmist Raamatupidamise Toimkonna poolt 30.12.2011 välja antud versiooni.

VÕRDLUS SME IFRS-IGA

27. Juhendis RTJ 4 sätestatud arvestuspõhimõtted varudele on kooskõlas SME IFRS peatükkides 13, 25 ja 27 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud laenukasutuse kulutuste kajastamine, mille puhul Raamatupidamise Toimkond pidas vajalikuks võimaldada nende lisamist varude soetusmaksumusele, juhul kui varude valmistamine toimub pikema perioodi jooksul ja nende mõju varude soetusmaksumusele on oluline (vastavalt SME IFRS paragrahvidele 13.7 ja 25.2 kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna kasumiaruandes). Laenukasutuse kulutuste soetusmaksumusele lisamise võimalust loeti põhjendatuks, kuna see võimaldab ettevõtetel olla kooskõlas IFRS põhimõtetega (näiteks juhul, kui ettevõtte on osa suuremast grupist, mis koostab oma aruandeid IFRS järgi). Samuti võib laenukasutuse kulutuste lisamine varude soetusmaksumusele muutuda oluliseks juhul, kui suure osa ettevõtte varadest moodustab võõrkapitali poolt finantseeritud pikaajaliselt ehitatav varude objekt.