

RTJ 4 VARUD

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-2
RAKENDUSALA	3-4
MÕISTED	5-6
VARUDE ARVESTUSPÕHIMÕTTED	7-23
Esmane arvele võtmine	7-14
Arvestusmeetodid varude kuludesse kandmisel	15-18
Edasine kajastamine	19-22
Konsignatsioonikaubad	23
VÕRDLUS SME IFRS-GA	24

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 4 „Varud“ eesmärgiks on sätestada reeglid varude kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 4 lähtub SME IFRS-i peatükkidest 13 „Varud“ („*Inventories*“), 23 „Kliendilepingutest saadav müügitulu“ („*Revenue from contracts with customers*“), 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 IFRS-i paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 4 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktis 24. Valdkondades, kus RTJ 4 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

RAKENDUSALA

3. *RTJ 4 „Varud“ tuleb rakendada varude arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aastaaruannetes.*

4. RTJ 4 ei rakendata bioloogiliste varade kajastamisel (vt RTJ 7 „Bioloogilised varad“), müügiks hoitavate finantsinstrumentide kajastamisel (vt RTJ 3 „Finantsinstrumendid“) ega pikaajalistest teenuslepingutest tulenevate lõpetamata tööde kajastamisel (vt RTJ 10 „Tulu kajastamine“).

MÕISTED

5. *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)*

Varude soetusmaksumus *on vara omandamise või töötlemise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus. (SME IFRS 2.84)*

Õiglane väärtus *on summa, mille eest on võimalik vahetada varasid või arveldada kohustisi teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.89, 12.4)*

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

6. Varude mõiste hõlmab lisaks müügiks ostetud kaupadele, materjalidele, lõpetamata ja valmistoodangule ka selliseid objekte nagu edasimüügiks hoitavad seadmed ja kinnisvara. Varude mõiste hõlmab ka teenuse osutamisega otseselt seotud kapitaliseeritud kulutusi, mille osas ei ole veel võimalik kajastada tulu valmidusastme meetodil (vt RTJ 10 „Tulu kajastamine“ Lisa näidet „Tulu kajastamine valmidusastme meetodil“), ning tagastatavat vara (vt RTJ 10.21a ja RTJ 10 Lisa näidet „Tagastusõigusega kaupade müük”).

VARUDE ARVESTUSPÕHIMÕTTED

Esmane arvele võtmine

7. Varud võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb ostu-, tootmis- ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. (SME IFRS 13.5, 13.11)

8. Varude ostukulutused sisaldavad lisaks ostuhinnale varude ostuga kaasnevat tollimaksu, muid mittetagastatavaid makse ja varude soetamisega otseselt seotud transpordikulutusi. (SME IFRS 13.6). Juhul kui varud ostetakse tavapärasest maksetähtajast pikemaajalise järeelmaksuga, kajastatakse varude soetusmaksumusena ostuhinda tavapärase maksetähtaja puhul. Vahet soetusmaksumuse ja makstava summa vahel kajastatakse intressikuludena soetamise ja maksmise vahelise perioodi jooksul. (SME IFRS 13.7)

9. 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 (nt müügiks ehitatava hoone ehitus või laeva ehitus, mis vältab üle aasta). Laenukulutuste arvestusel osana varude soetusmaksumusest lähtutakse RTJ 5 «Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad» punktides 15-16 kirjeldatud reeglitest.

10. Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (nt materjali maksumus, tööliste palgad) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (nt tootmisseadmete amortisatsioon, remondikulud, tootmisega seotud juhtkonna palgad). 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 perioodikuludena (SME IFRS 13.13):

- (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 1 – kulutuste kajastamine

Alljärgnevid 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

Alljärgnevid kulutusi ei lisata varude soetusmaksumusele, vaid need kajastatakse perioodikuludena:

- normaalsest suuremad tootmiskaod
- administratiivhoone amortisatsioon
- valmiskauba ladustamiskulud
- müügi juhi 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 (nt 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 2 – kõrvaltoote kajastamine

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. Jaameetodil varude soetusmaksumuse määramiseks vähendatakse varude müügihinda vastava brutomarginaali protsendi võrra. (SME IFRS 13.16)

Arvestusmeetodid varude kuludesse kandmisel

15. Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kuludesse kandmisel konkreetset iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest (individaalmaksumuse meetod). (SME IFRS 13.17) Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kuludesse 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 kuludesse kandmine 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 kuludesse algjäak, 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 algjäagi 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 sise-eeskirjas.

Edasine kajastamine

19. Varusid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest kumb on madalam. (SME IFRS 13.4) Börsil või muul reguleeritud turul kaubeldavate varude (nt 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 allahindamiseks:

- (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.

22. Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuludena. 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 põhilised varudega seotud riskid (nt kauba rikkemise risk; turuhinna muutumise risk; kaupade finantseerimisega seotud riskid ja kulud). Juhul kui valdav osa konsignatsioonikaupadega seotud riske jääb tarnijale, kajastatakse antud kaubad tema bilansis. Juhul kui edasimüüja võtab endale kaupade realisatsiooniga seotud riskidest enamiku, kajastatakse antud kaubad tema bilansis.

Tagastusõigusega kauba müük

24. Kui ostjal on lepingujärgne õigus kaup teatud perioodi jooksul tagastada, kajastab müüja kauba müügi hetkel tagastatava vara (ja vastava korrigeerimise kaubakulus) kaupade osas, mille tagastust eeldatakse. Tagastatav vara esitatakse bilansis varude koosseisus ning seda mõeldakse vara müügieelses bilansilises maksumuses, millest on lahutatud mis tahes eeldatavad kauba tagastamisega kaasnevad kulud, sh tagastatavate kaupade väärtuse võimalik vähenemine (vt ka RTJ 10 "Tulu" punkt 21(a)). Iga aruandeperioodi lõpus vaadatakse üle hinnang kaupade tagastamise tõenäosuse osas ning selle muutumisel korrigeeritakse vastavalt nii tagasimaksekohustist kui ka tagastatava vara bilansilist maksumust. Tagasimaksekohustise muutus kajastatakse tulus ning tagastatava vara muutus kaubakuluna kasumiaruandes. (SME IFRS 23A.24 - 23A.27)

VÕRDLUS SME IFRS-GA

25. RTJ 4 sätestatud arvestuspõhimõtted varudele on kooskõlas SME IFRS peatükkides 13, 23, 25 ja 27 sätestatud arvestuspõhimõtetega, v.a laenukasutuse kulutuste kajastamine, mille puhul toimikond 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 (nt 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.