

RTJ 5 MATERIAALNE JA IMMATERIAALNE PÕHIVARA (muudetud 2009)

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4-6
MÕISTED	7-12
MATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED	13-41
Esmane arvele võtmine	13-22
Edasine kajastamine	23-32
Ümberhindlused	33-39
Parendused, remont ja hooldus	40-41
IMMATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED	42-55
Esmane arvele võtmine	42-50
Edasine kajastamine	51-55
MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA ALLAHINDLUSED	56-78
Vara väärtuse langus	56-58
Väärtuse testi läbiviimise vajaduse tuvastamine	59-61
Vara väärtuse test	62-70
Raha genereeriva üksuse ja firmaväärtuse väärtuse test	71-75
Varasema väärtuse languse tühistamine	76-78
MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA MÜÜK	79-83
KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES	84-85
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	86-90
JÕUSTUMINE	91-93
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	94-99

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 5 «Materiaalne ja immateriaalne põhivara» eesmärgiks on sätestada reeglid materiaalse ja immateriaalse põhivara 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 5 võtab arvesse mitmetes rahvusvahelistes finantsaruandluse standardites (IFRS) sätestatud põhimõtteid, sealhulgas IAS 16 «Materiaalne põhivara» («*Property, plant and equipment*»), IAS 38 «Immateriaalsed varad» («*Intangible assets*»), IAS 36 «Varade väärtuse langus» («*Impairment of assets*»), IAS 23 «Laenukasutuse kulutused» («*Borrowing cost*») ja IFRS 5 «Müügiotel põhivara ja lõpetatavad tegevusvaldkonnad»

(«*Non-current assets held for sale and discontinued operations*»). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IFRSi paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 5 võrdlus rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 94–99. Valdcondades, kus RTJ 5 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 5 «Materiaalne ja immateriaalne põhivara» tuleb rakendada materiaalse ja immateriaalse põhivara arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aruannetes.

5. Juhendit RTJ 5 ei rakendata kinnisvarainvesteeringute kajastamisel (vt juhend RTJ 6 «Kinnisvarainvesteeringud») ega põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade kajastamisel (vt juhend RTJ 7 «Bioloogilised varad»).

6. Renditavate põhivarade arvestusel lähtutakse lisaks käesolevale juhendile ka juhendis RTJ 9 sätestatud reeglitest. Sihtfinantseerimise teel või äriühinguse käigus soetatavate põhivarade soetusmaksumuse arvestusel lähtutakse lisaks käesolevale juhendile ka vastavalt juhendites RTJ 12 ja RTJ 11 sätestatud reeglitest.

MÕISTED

7. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses (IAS 16.6, 38.8, 23.4, 36.6):

Materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel (mitte äriühingust ettevõtte talle seotud eesmärkide täitmisel) ja mida ta kavatses kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Immateriaalne vara on füüsilise substantsita, teistest varadest eristatav mittemonetaarne vara.

Immateriaalne põhivara on immateriaalne vara, mida ettevõtte kavatses kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

Müügioteel põhivara on materiaalne või immateriaalne põhivara, mis väga tõenäoliselt müüakse lähema 12 kuu jooksul.

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

Lõppväärtus on summa, mida ettevõtte saaks vara võõrandamisel täna (miinus vara võõrandamisega seotud müügikulutused), juhul kui vara oleks sama vana ja samas seisukorras, nagu ta on eeldatavasti tema kasuliku eluea lõppedes.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus.

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul.

Kasulik eluiga on:

– periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse; või
– tooteühikute (või muude sarnaste ühikute) arv, mida ettevõtte antud vara kasutamisest saab.

Akumuleeritud kulum on põhivara juba kuluna kajastatud (amortiseeritud) amortiseeritav osa (samatähenduslik mõistega «akumuleeritud amortisatsioon»).

Laenukasutuse kulutused on intressid ja muud võõrkapitali kasutamisega kaasnevad kulutused.

Bilansiline (jääk)maksumus on netosumma, milles vara on bilansis kajastatud (võttes arvesse akumuleeritud kulumit ja võimalikke allahindlusi).

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

Müügikulutused on vara või raha genereeriva üksuse müügiga kaasnevad vältimatud kulutused.

Kasutusväärtus on vara kasutamisest ja kasutusjärgsest müügist eeldatavalt genereeritavate rahavoogude nüüdisväärtus.

Kaetav väärtus on võrdne kõrgemaga vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või kasutusväärtusest.

Raha genereeriv üksus on väikseim eraldi identifitseeritav varade grupp, millest genereeritavad rahavood on olulises osas sõltumatud ettevõtte ülejäänud varade poolt genereeritavatest rahavoogudest.

8. Materiaalse põhivara mõiste alla kuuluvad muuhulgas maa ja hooned (või osa hoonest) ja nendega seotud õigused (näiteks hoonestusõigus, kasutusvaldus), mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuses (ükskõik, kas toodete tootmisel, teenuste osutamisel või administratiivhoonena). Materiaalse põhivara mõiste alla ei kuulu maa ja hooned, mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõusmise eesmärgil ja mida ta ei kasuta enda majandustegevuses (vt RTJ 6 «Kinnisvarainvesteeringud»). Hoonestusõigust ja kasutusvaldust, mille eest tasutakse perioodiliste maksetega, kajastatakse kui kasutus- või kapitalirenti lähtudes RTJ 9 §-st 16. [RTL 2005, 117, 1852]

9. Materiaalse põhivara mõiste alla kuuluvad ka ettevõtte, kelle põhiülesanne on teatud varade säilitamine või eksponeerimine (näiteks arhiivid, muuseumid, raamatukogud), poolt alalhoidmisele määratud varad.

10. Immateriaalse põhivara näideteks on arvuti tarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid ja muud sarnased varad (IAS 38.9;

38.119). Teatud juhtudel võib vara omada nii materiaalse põhivara kui immateriaalse põhivara tunnuseid. Sellisel juhul klassifitseeritakse vara vastavalt sellele, kumma tunnustele vastab ta rohkem. Näiteks arvutitarkvara klassifitseeritakse materiaalseks põhivaraks juhul, kui see on lahutamatu seotud teatud riistvaraga. Juhul kui arvutitarkvara kasutamine on sõltumatu riistvarast, klassifitseeritakse see immateriaalseks põhivaraks. (IAS 38.4).

11. Laenukasutuse kulutused sisaldavad intressikulu, mis on arvatud kasutades sisemise intressimäära meetodit nagu see on kirjeldatud juhendis RTJ 3 «Finantsinstrumendid». Laenukasutuse kulutusteks loetakse ka kapitalirendilepingute või muude võlainstrumentidega seotud intresse ja kulutusi. (IAS 23.6).

12. Lähtudes olulisuse printsiibist ei kajastata bilansis (ei kapitaliseerita) põhivarana väheväärtuslikke varasid, isegi juhul, kui nende kasutusiga ületab ühte aastat. Ettevõtte kehtestab oma raamatupidamise sise-eeskirjades alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega varasid tuleb kapitaliseerida põhivarana ja madalamaga kanda kulusse nende kasutuselevõtmise hetkel. Alampiiri muutust käsitletakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes vastavalt juhendile RTJ 1. Väheväärtusliku, kuid pika kasutusega varade üle võib vajadusel arvestust pidada bilansiväliselt.

MATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED

Esmane arvele võtmine

13. *Materiaalne põhivara, mis vastab vara bilansis kajastamise kriteeriumitele (vt RTJ 1, paragrahvid 10–16), võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb (IAS 16.15–16):*

- (a) *ostuhinnast (k.a tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud);*
- (b) *soetamisega otseselt seotud kulutustest; ja*
- (c) *vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega (nt maa rekultiveerimine) seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest juhul, kui selle kajastamine vastab juhendis RTJ 8 kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele.*

14. Soetamisega otseselt seotuks loetakse kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sealhulgas (IAS 16.17):

- (a) varaobjekti projekteerimis- ja muud sarnased tasud;
- (b) vara valmistamisega seoses töötajatele makstud palk ja palgamaksud;
- (c) vara valmistamisega seoses kasutatud materjalid ja töövahendid (k.a valmistamisel kasutatud põhivara amortisatsioon);
- (d) transpordikulud seoses vara viimisega tema tööasukohta;
- (e) vara asukoha ettevalmistamise ja installeerimisega seotud kulutused;
- (f) vara testimisega seotud kulutused (miinus testimise käigus toodetud toodete müügist saadud tulu); ja
- (g) vara soetamisega otseselt seotud teenustasud (näiteks notaritasud, riigilõivud).

15. Juhul kui materiaalse põhivara objekti eest tasutakse tavapärasest maksetähtajast pikemaajalise järelmaksuga, loetakse objekti soetusmaksumuseks makstava tasu nüüdisväärtust. Vahet tasu nominaalväärtuse ja nüüdisväärtuse vahel kajastatakse intressikuluna järelmaksu perioodi jooksul. (IAS 16.23).

16. Juhul kui materiaalse põhivara objekti otstarbekohasesse kasutusvalmidusse viimine võtab olulisel määral aega ning seda finantseeritakse laenuga (või mõne muu võlainstrumendiga), tohib otseselt varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi (sh intresse) kapitaliseerida antud objekti soetusmaksumuses. (IAS 23.12).

17. Laenukasutuse kulutusi tohib kapitaliseerida ainult alates hetkest, mil laenukasutuse kulutused on tekkinud (s.o laen on võetud) ning vara valmistamist on alustatud (s.t. ettevõttel on tekkinud varaga seotud kulutusi ning ta on võtnud ette tegevusi, mis on vajalikud vara ettevalmistamiseks selle otstarbekohaseks kasutamiseks). (IAS 23.17). Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse hetkest, mil vara on olulisel osas valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või selle aktiivne arendustegevus on pikemaks ajaks peatatud. (IAS 23.20, 23.22). Kui laen on võetud mingi konkreetse varaobjekti valmistamiseks, kapitaliseeritakse kõik antud laenuga seoses varaobjekti valmistamise perioodil tekkinud laenukasutuse kulutused, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investimisest tulenev investeerimistulu. (IAS 23.12). Kui konkreetse varaobjekti valmistamiseks ei ole võetud eraldi laenu, kuid selle finantseerimiseks kasutatakse ettevõtte võõrkapitali, lähtutakse laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimisel ettevõtte võõrkapitali kaalutud keskmisest intressimäärast.

<u>Näide – Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine</u>
<u>(a) Objekti ehituse finantseerimine konkreetselt sellel otstarbel võetud laenuga</u>
Ettevõtte ehitab endale tootmishoone. Ehitus kestab kokku 9 kuud, alates 1.03.2009 kuni 30.11.2009. Ehituse maksumus on 100 miljonit krooni, ehitusega seotud kulutused tehakse ühtlaselt kogu 9-kuulise perioodi jooksul. Ehituse finantseerimiseks on võetud laenu summas 80 miljonit krooni, intressimääraga 5% aastas. Laenu võeti 1.01.2009 ja kuulub tagasimaksmisele järgmise 10 aasta jooksul. Ettevõtte on valinud oma arvestusmeetodiks laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise.
Ettevõtte peab kapitaliseerima laenukasutuse kulutused, mis tekivad ehituse algusest (1.03.2009) kuni selle lõpuni (30.11.2009). Kuna ehitust finantseeritakse konkreetselt sellel eesmärgil võetud laenu abil, kuuluvad kapitaliseerimisele nimetatud laenu intressid perioodil 1.03.2009 kuni 30.11.2009, millest on maha arvatud saadud laenusumma kasutamata jäägilt teenitud intressitulu, ehk kokku 2.5 miljonit krooni ($5\% \times 80$ miljonit $\times 9/12$ kuud miinus 500 tuhat krooni intressitulu).
<u>(b) Objekti ehituse finantseerimine üldisest võõrkapitalist</u>
Ettevõtte ehitab endale tootmishoone. Ehitus kestab kokku 9 kuud, alates 1.03.2009 kuni 30.11.2009. Ehituse maksumus on 100 miljonit krooni, ehitusega seotud kulutused tehakse ühtlaselt kogu 9-kuulise perioodi jooksul. Ehituse finantseerimiseks ei ole eraldi laenu võetud, küll on aga ettevõttel eelmistel perioodidel võetud tasumata laenu kogusummas 200 miljonit krooni ja kaalutud keskmise intressimääraga 8% aastas. Ettevõtte on valinud oma arvestusmeetodiks laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise.
Ettevõtte peab kapitaliseerima laenukasutuse kulutused, mis tekivad ehituse algusest (1.03.2009) kuni selle lõpuni (30.11.2009). Kuna ehituse finantseerimiseks ei ole võetud ühtegi konkreetset laenu, leiab ettevõtte kapitaliseerimisele kuuluva summa, rakendades pooleoleva ehitise saldole võõrkapitali kaalutud keskmist intressimäära.

Keskmine poolelioleva ehitise saldo ehitusperioodi jooksul oli 50 miljonit krooni (100 miljonit krooni kulutusi jagatuna ühtlaselt kogu ehitusperioodile), kaalutud keskmine võõrkapitali intressimäär oli 8%. Seega kuulub kapitaliseerimisele kokku 3 miljoni krooni ulatuses laenukasutuse kulutusi ($8\% \times 50 \text{ miljonit} \times 9/12 \text{ kuud}$).

18. Ettevõtte ei tohi valikuliselt kapitaliseerida ainult teatud põhivaraobjektidega seotud laenukulutusi. Juhul kui ettevõtte eelistab laenukulutusi mitte kapitaliseerida, ei tohi ta seda teha ühegi varaobjekti ega laenukulutuse puhul. Juhul kui ettevõtte otsustab laenukulutuste kapitaliseerimise meetodi kasuks, peab ta seda tegema kõikide paragrahvis 16 kirjeldatud varade puhul.

19. *Juhul kui vara soetatakse mitterahalise vahetustehingu (bartertehingu) teel mingi teise vara eest, loetakse saadud vara soetusmaksumuseks tema õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui:*

- (a) *vahetatavate varaobjektide õiglane väärtus pole usaldusväärset määratav; või*
(b) *vahetustehingul puudub äriline sisu (näiteks ärioloogikast mittelähtuv tehing seotud osapoolte vahel teatud finantstulemuse saavutamiseks).*

Ülalnimetatud juhtudel (a) ja (b) loetakse saadud vara soetusmaksumuseks äraantud vara bilansilist maksumust. (IAS 16.24–26).

Näide

Ettevõtte vahetab auto, mille bilansiline jääkmaksumus on 50,000 krooni ja hinnanguline turuväärtus 80,000 krooni, traktori vastu (hinnanguline turuväärtus samuti 80,000 krooni). Eeldades, et tehing toimus sõltumatute osapoolte vahel turutingimustel, tuleb saadud vara soetusmaksumuseks lugeda 80,000 krooni.

Kanded tehingu kajastamisel:

D	Põhivara (traktor)	80,000	
K	Põhivara (auto)	50,000	
K	Kasum põhivara (auto) võõrandamisest	30,000	

20. *Juhul kui materiaalse põhivara objekt koosneb üksteisest eristatavatest komponentidest, millel on erinevad kasulikud eluead, võetakse need komponendid raamatupidamises arvele eraldi varaobjektidena, määrates neile eraldi amortisatsiooninormid vastavalt nende kasulikule elueale. (IAS 16.13, 16.43–47).*

21. Soetusmaksumuse jagamisel komponentideks tuleb lähtuda olulisuse printsiibist, st ebaolulise maksumusega komponente ei ole vaja eraldi arvele võtta isegi juhul, kui neil on erinevad kasulikud eluead.

Näide

Ettevõtte soetab tootmisliini soetusmaksumusega 10 miljonit krooni. Tootmisliini kasulik eluiga on vähemalt 10 aastat, kuid see sisaldab teatud komponente, mis tuleb välja vahetada iga 3 aasta tagant. Väljavahetatavate komponentide hinnanguline soetusmaksumus on 1 miljon krooni. Ettevõtte võtab soetamisel väljavahetatavad komponendid arvele eraldi varaobjektina:

D	Põhivara (tootmisliin – põhiosa; amortiseeritakse 10 a jooksul)	9
D	Põhivara (tootmisliin – vahetatavad komponendid; 3 a jooksul)	1
K	Raha	10

Kolme aasta pärast kantakse väljavahetatavate komponentide jääkmaksumus (juhul, kui see veel ei ole jõudnud nullini amortiseeruda) kulusse ning uute komponentide soetusmaksumus (mis võib olla ka suurem või väiksem kui 1 miljon krooni) võetakse arvele uue varaobjektina.

22. Sihtfinantseerimise teel soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 12. Kapitalirendi teel soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 9. Äriühenduse käigus soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 11.

Edasine kajastamine

23. *Materiaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (IAS 16.30). Paragrahvis 33 nimetatud materiaalse põhivara puhul on lubatud varaobjekti algne soetusmaksumus asendada ümberhinnatud väärtusega.*

24. Materiaalse põhivara objektide amortiseeritav osa amortiseeritakse kulusse objekti kasuliku eluea jooksul. Erandiks on piiramata kasutusega objektid (näiteks maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud), mida ei amortiseerita. Kujunduseesmärgil soetatud kunstiojekte, millel ei ole püsivat väärtust, samuti muuseumieksponaate ja raamatuid, mis kuuluvad teatud aja järel väljavahetamisele, amortiseeritakse nende kasuliku eluea jooksul.

25. *Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasutamisest tema kasuliku eluea jooksul saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas). (IAS 16.60).*

26. Amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist, mitte ilmtingimata tema väärtuse muutumist. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määrade valikul eesmärgiks mitte vara jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus.

27. Praktikas kasutatakse materiaalse põhivara amortiseerimisel sageli lineaarset meetodit. Kaaluda tuleks ka teistsuguste meetodite kasutamist, juhul kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (IAS 16.62).

Näide

Ettevõtte soetab masina (soetusmaksumus 10 miljonit krooni), mis vastavalt tootjapoolsele kinnitusele töötab 10,000 töötundi, sõltumata sellest, millise ajavahemiku jooksul masinat kasutatakse.

Aktsepteeritav on, et ettevõtte lähtub amortisatsiooniarvestuses masina tegelikust tööajast. Näiteks juhul, kui 1. aastal töötas masin 1600 tundi (16% kogu kasulikust elueast) ning 2.

aastal 2400 tundi (24% kogu kasulikust elueast), kajastatakse 1. aastal amortisatsioonikuluna 1,6 miljonit krooni ning teisel aastal 2,4 miljonit krooni.

28. Juhul kui vara lõppväärtus on ebaoluliselt väike, võib seda lugeda nulliks. Olulise lõppväärtusega varaobjektide puhul amortiseeritakse kasuliku eluea jooksul kulusse ainult soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahelist amortiseeritavat osa. Juhul kui vara lõppväärtus ületab tema bilansilist jääkmaksumust, lõpetatakse vara amortiseerimine; amortiseerimist alustatakse uuesti hetkest, mil vara lõppväärtus on langenud alla tema bilansilise jääkmaksumuse. (IAS 16.53–54).

29. Iga raamatupidamiskohustuslane sätestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestuse meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb üldjuhul lähtuda põhivara amortiseerimisel. Individuaalselt vähemoluliste ja/või standardsete varaobjektide puhul võib rakendada kogu varade grupile ühesuguseid amortisatsioonimäärasid. Individuaalselt oluliste või ebastandardsete objektide puhul tuleks amortisatsioonimäär määrata igale varaobjektile eraldi, lähtudes konkreetse objekti eeldatavast kasulikust elueast.

30. Vara hakatakse amortiseerima alates tema kasutusvalmis saamise hetkest (st alates hetkest, mil ta on juhtkonna poolt kavandatud seisundis ja asukohas) ning seda tehakse kuni amortiseeritava osa täieliku amortiseerumiseni, vara lõpliku eemaldamiseni kasutusest või vara ümberklassifitseerimiseni müügiotol põhivaraks (vt paragrahvid 79–83). Ajutiselt kasutusest eemaldatud vara amortiseerimist ei peatata. (IAS 16.55).

31. Igal bilansipäeval tuleb hinnata kasutatavate amortisatsioonimäärade, amortisatsioonimeetodite ja hinnanguliste lõppväärtuste põhjendatust. Kui ilmneb, et vara tegelik kasulik eluiga on oluliselt erinev esialgu hinnatust, tuleb amortisatsiooniperioodi muuta. Samuti tuleb vajadusel muuta amortisatsioonimeetodit ja vara hinnangulist lõppväärtust. Amortisatsiooniperioodi, amortisatsioonimeetodi või lõppväärtuse muutuse mõju kajastatakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes vastavalt juhendile RTJ 1 (st aruandeperioodis ja järgmistes perioodides, mitte tagasiulatuvalt). (IAS 16.49).

Näide

Ettevõttele kuuluvad teatud rajatised soetusmaksumusega 100 tuhat krooni, mida amortiseeritakse 20 aasta jooksul (amortisatsioonimäär 5%). Bilansipäevaks on nende rajatiste jääkmaksumus 50 tuhat krooni ning järelejäänud eluiga 10 aastat. Vahetult enne bilansipäeva võeti vastu otsus nimetatud rajatised 5 aasta pärast välja vahetada.

Lähtudes antud otsusest hinnatakse rajatiste järelejäänud eluiga ümber 5 aastale ning rajatiste jääkmaksumus amortiseeritakse kulusse 5 aasta jooksul (10 tuhat krooni aastas). Varasemate perioodide amortisatsioonikulu ei muudeta.

Asjaolu, et rajatised kavatakse 5 aasta pärast välja vahetada, võib viidata nende väärtuse langusele. Selgitamaks, kas lisaks amortisatsiooniperioodi muutmisele on vaja rajatise alla hinnata, tuleb läbi viia varade väärtuse test (vt paragrahvid 56–78).

32. *Juhul kui on märke sellest, et teatud materiaalse põhivara objekti kaetav väärtus võib olla langenud alla tema bilansilist väärtust, viiakse läbi vara väärtuse test*

vastavalt paragrahvides 56–78 kirjeldatud protseduuridele ning hinnatakse vajadusel vara alla.

Ümberhindlused

33. *Kuni 31.12.2005 tohib materiaalse põhivara objekti algset soetusmaksumust asendada ümberhinnatud väärtusega juhul, kui objekti õiglase väärtus erineb oluliselt tema bilansilisest jääkmaksumusest, tingituna vähemalt ühest alljärgnevast asjaolust:*

(a) objekt on soetatud 1995. aastal või varem; või

(b) objekti tegeliku soetusmaksumuse kohta puuduvad usaldusväärsed andmed.

34. Materiaalse põhivara objektide suhtes lubatud bilansilise maksumuse ümberhindluse eesmärgiks on korrigeerida varasemaid puudujääke raamatupidamises ja võtta arvesse üheksakümnendate aastate alguses ja enne seda toimunud hüperinflatsiooni. Erinevalt kinnisvarainvesteeringutest ei viida materiaalse põhivara ümberhindlusi läbi regulaarselt, lähtudes muutustest turuhindades.

35. Paragrahvis 33 nimetatud varaobjektide ümberhindluse käigus asendatakse varaobjekti senine soetusmaksumus tema õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval ning senine akumulieeritud kulum elimineeritakse (st õiglast väärtust ümberhindluse päeval loetakse uueks soetusmaksumuseks ning kulumi akumulieerimist alustatakse «nullist»). Samuti hinnatakse ümber varaobjekti järelejäänud kasulik eluiga ning korrigeeritakse vastavalt amortisatsioonimäärasid.

36. Parimaks indikaatoriks varaobjekti õiglasest väärtusest on tema turuväärtus. Aktiivse turu puudumisel võib õiglast väärtust hinnata mõnel muul meetodil, näiteks jääkasendusmaksumuse meetodil. Jääkasendusmaksumus on hindamismeetod, mis põhineb objekti asendus- või taastamiskulutustel, miinus füüsiline ja moraalne kulum.

37. Õiglase väärtuse hindamisel tuleb kasutada ettevõtteväliste professionaalsete hindajate abi, välja arvatud juhul, kui ettevõtte ise omab vastava kvalifikatsiooniga spetsialiste.

38. Juhul kui ümberhindluse tagajärjel vara bilansiline maksumus suureneb, kajastatakse vahet uue ja vana bilansilise maksumuse vahel omakapitalis kirjel «Eelmiste perioodide jaotamata kasum/kahjum» (välja arvatud juhul, kui üleshindlus taastab varasemat allahindlust – sellisel juhul kajastatakse vahe kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä). Eelmiste perioodide jaotamata kasumi muutust põhivara ümberhindluse tagajärjel kajastatakse omakapitali muutuste aruandes eraldi kirjel.

39. Juhul kui ümberhindluse tagajärjel vara bilansiline väärtus väheneb, kajastatakse vahet uue ja vana bilansilise maksumuse vahel kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumina, analoogiliselt kahjumiga vara väärtuse langusest (vt paragrahvid 56–78).

Näide

Ettevõtte bilansis on kajastatud 1985. a valminud hoone, mille soetusmaksumus raamatupidamise andmetel on 5 miljonit krooni ja jääkmaksumus 2 miljonit krooni. Hoone turuväärtus on 10 miljonit krooni ning tema hinnanguline järelejäänud kasulik eluiga 30 aastat. Õige ja õiglase kajastamise eesmärgil hindab ettevõtte hoone ümber

tema õiglasele väärtusele, elimineerides sealjuures senise akumulieeritud kulumi:		
D	Hoone (soetusmaksumus)	5
D	Akumuleeritud kulum	3
K	Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	8
Hoone «uus soetusmaksumus» (10 miljonit krooni) amortiseeritakse kulusse 30 aasta jooksul.		

Parendused, remont ja hooldus

40. Hilisemate parendustega seotud kulutused lisatakse materiaalse põhivara soetusmaksumusele ainult juhul, kui need vastavad materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele (sh tõenäoline osalemine tulevikus majandusliku kasu tekitamisel). Jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused kajastatakse perioodikuludes. (IAS 16.12).

41. Juhul kui materiaalse põhivara objektil vahetatakse välja mõni komponent, lisatakse uue komponendi soetusmaksumus objekti soetusmaksumusele juhul, kui see vastab materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Asendatav komponent kantakse bilansist maha isegi juhul, kui see ei olnud eelnevalt eraldi komponendina arvel. Juhul kui asendatava komponendi algne soetusmaksumus (ja sellest tulenevalt tänane bilansiline jääkmaksumus) ei ole teada, võib seda hinnata, lähtudes antud komponendi tänasest soetusmaksumusest, arvestades maha hinnangulise kulumi. (IAS 16.13–14).

<u>Näide</u>		
Halvas seisukorras hoonel vahetatakse välja katus (maksumus 700 tuhat krooni), ja põrandad (maksumus 200 tuhat krooni) ning värvitakse seinad (maksumus 20 tuhat krooni). Uue katuse eeldatav kasulik eluiga on 30 aastat (ühtib hoone järelejäänud elueaga). Uue põranda eeldatav kasulik eluiga on 10 aastat, mille järel tuleb põrand uuesti välja vahetada. Seinu värvitakse vastavalt vajadusele iga 1–3 aasta tagant.		
Nii katuse kui põranda komponent vastavad nii materiaalse põhivara mõistele kui vara bilansis kajastamise kriteeriumitele, kuna:		
(a) nad osalevad tõenäoliselt tulevikus majandusliku kasu tekitamisel;		
(b) nende soetusmaksumus on usaldusväärselt määratav; ja		
(c) neid kasutatakse pikema perioodi jooksul kui üks aasta.		
Teada on, et eelmise põranda bilansiline jääkmaksumus on 10 tuhat krooni. Eelmise katuse bilansiline jääkmaksumus on teadmata (kuna see soetati koos hoonega), kuid lähtudes hoone bilansilisest jääkmaksumusest ja katuse hinnangulisest osast selles, võib tuletada vana katuse hinnanguliseks jääkmaksumuseks 20 tuhat krooni. Samaaegselt uue katuse ja põranda kajastamisega kantakse kulusse vana katus ja põrand.		
Seinte värvimine on jooksva hoolduse ja remondiga seotud kulutus, mis kajastatakse lähtudes olulisuse printsiibist perioodikuludes.		
Raamatupidamises tehakse järgmised kanded:		
D	Hooned – uus katus (amortiseeritakse 30 a jooksul)	700,000

D	Hooned – uus põrand (amortiseeritakse 10 a jooksul)	200,000	
D	Remondikulu	20,000	
K	Raha	920,000	
D	Materiaalse põhivara allahindlus	30,000	
K	Hooned – vana katus	20,000	
K	Hooned – vana põrand	10,000	

IMMATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED

Esmane arvele võtmine

42. Immateriaalset varaobjekti kajastatakse bilansis ainult juhul, kui:

(a) objekt on ettevõtte poolt kontrollitav;

(b) on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu;
ja

(c) objekti soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav. (IAS 38.22).

43. Immateriaalsete varaobjektide puhul, mis on ostetud eraldi ettevõtte väliste osapoolte käest või omandatud äriühenduste käigus, kehtib eeldus, et nende soetamise hetkel on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu. (IAS 38.25, 38.33). Majanduslik kasu võib väljenduda ka kulude kokkuhoius. (IAS 38.17).

44. Immateriaalne põhivara võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud kulutustest. (IAS 38.24).

45. Immateriaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse analoogilistest põhimõtetest nagu materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel (vt paragrahvid 13–22).

46. Alljärgnevat väljaminekuid ei võeta arvele immateriaalse põhivarana, vaid need kajastatakse nende tekkimise perioodil kuludena (IAS 38.63, 38.67, 38.69):

(a) asutamiseväljaminekud (majandusüksuse asutamisega seotud kulud, nagu näiteks riigilõivud, juristidele makstud tasud jne);

(b) uurimistegevusega seotud väljaminekud (vt paragrahvid 47–49);

(c) koolitusega seotud kulutused;

(d) reklaamile tehtud kulutused;

(e) üldised halduskulutused;

(f) kahjumid tootmise algfaasis;

(g) kolimisega ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused;

(h) kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega (samal ajal keelatud kapitaliseerida ettevõtte välistelt osapooltelt või äriühenduse käigus soetatud brände ja kliendinimekirju).

47. Uurimistegevusega seotud väljaminekud (ehk uurimisväljaminekud) on uute teaduslike või tehniliste teadmiste loomise või vastava informatsiooni kogumise eesmärgil läbiviidud uuringute ja teadustööga seotud kulutused. Uurimisväljaminekud on

seotud teadusliku või tehnilise aluse loomisega uute võimalike toodete ja teenuste väljatöötamiseks ning need kajastatakse kuluna nende tekkimise hetkel. (IAS 38.8, 38.54–56).

48. Arendusväljaminekud on kulutused, mida tehakse uurimistulemuste rakendamisel uute konkreetsete toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks. (IAS 38.8, 38.59). Arendusväljaminekuid kapitaliseeritakse immateriaalse põhivarana juhul, kui täidetud on kõik alltoodud kriteeriumid (IAS 38.57):

- (a) on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ning positiivne kavatsus projekti elluviimiseks;
- (b) ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara;
- (c) immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata (sh turu olemasolu projekti elluviimisel tekkivate toodete või teenuste jaoks);
- (d) arendusväljaminekute suurust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

49. Kui uurimisfaasis tegeletakse võimalike alternatiivide otsimise, uurimise ja valikuga, siis arendusfaasis toimub töö juba konkreetsetl välja valitud uute toodete või teenuste väljatöötamisega, mille jaoks on koostatud eelarve ja võetud vastu põhimõtteline otsus viia arendustegevus lõpule. Juhul kui uurimisfaas ei ole eristatav arendusfaasist, tuleb kõiki antud projektiga seotud kulutusi lugeda uurimisväljaminekuteks ning kajastada kuluna nende toimumise hetkel. Juhul kui hiljem selgub, et osa kulutustest siiski vastas kapitaliseerimise kriteeriumitele, ei tohi neid tagasiulatavalt kapitaliseerida. (IAS 38.71).

Näide

Ettevõtte arendab välja uue veebilehe, et hakata selle kaudu oma tooteid müüma. Peale klientidele mõeldud välise veebilehe luuakse veel teine veebileht firmasiseseks kasutamiseks (intra-net), et selle abil kiirendada saabunud taotluste läbivaatamist ning hoida kokku firma kulusid. Milliseid alljärgnevatest kulutustest tohib kapitaliseerida immateriaalse põhivarana (kui nad vastavad paragrahvis 48 sätestatud kriteeriumitele) ja millised tuleb kanda kulusse:

1. Turu-analüüs, projekti äriplaani ja eelarve väljatöötamine
2. Klientidele mõeldud veebilehe struktuuri, disaini ja tehniliste lahenduste väljatöötamine
3. Firmasiseselt kasutatava veebilehe struktuuri, disaini ja tehniliste lahenduste väljatöötamine
4. Uute veebilehtede registreerimisega seotud kulud
5. Veebilehtedele riputatava materjali väljatöötamise kulud
6. Veebilehtede opereerimiskulud (sh materjalide jooksev uuendamine)
7. Kulud, mis on seotud uue veebilehe reklaamiga teistel interneti lehekülgedel
8. Töötajate koolituskulud, mida tehakse uute veebilehtede kasutamise õpetamiseks

Vastus: arenguväljaminekutena tohib kapitaliseerida kulutusi 2–4 (eeldusel, et nad vastavad

paragrahvis 48 sätestatud kriteeriumitele), ülejäänud kulutused kajastatakse kuluna nende tekkimise hetkel. (SIC 32.7–10).

50. Sisemiselt genereeritud firmaväärtust (s.o vahet ettevõtte turuväärtuse ja tema raamatupidamisliku omakapitali vahel) ei kajastata varana ettevõtte bilansis. (IAS 38.48).

Edasine kajastamine

51. *Immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Määramata kasuliku elueaga immateriaalseid põhivarasid (vt paragrahv 55) ei amortiseerita, kuid nende väärtuse kontrollimiseks viiakse igal bilansipäeval läbi väärtuse test. (IAS 38.74, 38.88).*

52. Paragrahvides 23–32 ja 40–41 materiaalse põhivara kohta sätestatud arvestuspõhimõtted kehtivad paragrahvides 53–55 kirjeldatud erisusi arvestades ka immateriaalse põhivara kohta.

53. Amortiseeritava immateriaalse põhivara amortiseerimisel tuleb kasutada lineaarset meetodit, välja arvatud juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (IAS 38.97–98).

54. Amortiseeritava immateriaalse põhivara lõppväärtuseks loetakse null, välja arvatud juhul, kui on äärmiselt tõenäoline, et vara on võimalik pärast selle kasuliku eluea lõppu müüa (näiteks varale eksisteerib aktiivne turg või kolmandad osapooled on kohustunud vara välja ostma). (IAS 38.100).

55. Immateriaalse põhivara objekti kasulik eluiga on määramata pikkusega juhul, kui ennustatava tuleviku jooksul ei ole ette näha antud varaobjekti poolt raha genereerimise lõppemist. Äriühenduse käigus tekkinud firmaväärtust loetakse alati määramata pikkusega kasuliku elueaga immateriaalseks varaks. Erandjuhtudel võib ka muude immateriaalse põhivara objektide kasulik eluiga olla määramata pikkusega (nt äriühenduse käigus omandatud või muul viisil ostetud pikaajaliste turuliidrite kaubamärgid). Määramata pikkusega elueaga immateriaalseid varasid ei amortiseerita, kuid nende väärtuse kontrollimiseks tuleb igal bilansipäeval viia läbi väärtuse test ning juhul, kui nende kaetav väärtus osutub väiksemaks bilansilisest jääkmaksumusest, tuleb nende bilansilist maksumust alla hinnata (vt paragrahvid 56–73). (IAS 38.88, 38.107–108).

MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA ALLAHINDLUSED

Vara väärtuse langus

56. *Materiaalse ja immateriaalse põhivara objektid hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. (IAS 36.59).*

57. Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus. Paragrahvides 59–61 on selgitatud, millistes

olukordades on ettevõtte kohustatud väärtuse testi läbi viima. Paragrahvid 62–70 kirjeldavad väärtuse testi läbiviimise metoodikat üksiku varaobjekti ning paragrahvid 71–75 varade grupi (raha genereeriva üksuse) ja firmaväärtuse osas. Paragrahvid 76–78 kirjeldavad varasema väärtuse languse tühistamist.

58. Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna. (IAS 36.60).

Väärtuse testi läbiviimise vajaduse tuvastamine

59. Igal bilansipäeval viiakse läbi vara väärtuse test (IAS 36.9–10):

(a) Varade suhtes, mille osas esineb väärtuse võimaliku languse märke; ja
(b) Firmaväärtuse, muude määramata kasuliku elueaga immateriaalse vara objektide ja bilansipäevaks lõpetamata immateriaalse vara objektide suhtes, sõltumata sellest, kas nende osas esineb väärtuse võimaliku languse märke.

60. Igal bilansipäeval peab ettevõtte juhtkond kriitiliselt hindama, kas on märke, mis võiksid viidata varade väärtuse langusele. Sellisteks märkideks võivad muuhulgas olla järgmised asjaolud (IAS 36.12):

- (a) sarnaste varade turuväärtus on langenud;
- (b) üldine majanduskeskkond ja turusituatsioon on halvenenud, mistõttu on tõenäoline, et varast genereeritav tulu väheneb;
- (c) turu intressimäärad on tõusnud, mistõttu varade kasutusväärtuse arvutamisel kasutatav diskontomäär on tõusnud ja vara kasutusväärtus langenud;
- (d) ettevõtte netovara väärtus on suurem ettevõtte turuväärtusest;
- (e) varade füüsiline seisund on järsult halvenenud;
- (f) varast või varade grupist saadavad tulud on väiksemad planeeritust;
- (g) ettevõtte kavatses lõpetada mõningaid tegevusvaldkondi või sulgeda mõningaid osakondi.

61. Juhul kui esineb mõni eelmises paragrahvis kirjeldatud märkidest (või mõni muu varaobjekti väärtuse võimalikule langusele viitav asjaolu), viiakse läbi vara väärtuse test. Juhul kui väärtuse test ei ole teostatav mingi üksiku varaobjekti suhtes, kuna antud varast genereeritavad rahavood ei ole eristatavad ettevõtte ülejäänud rahavoogudest, viiakse väärtuse test läbi raha genereeriva üksuse suhtes, kuhu antud varaobjekt kuulub. Väärtuse test firmaväärtuse suhtes viiakse alati läbi koos raha genereeriva üksusega, mille juurde firmaväärtus kuulub. (IAS 36.66, 36.80).

Vara väärtuse test

62. Väärtuse testi käigus leitakse vara kaetav väärtus, mis on suurem kahest järgmisest näitajast – vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) ja vara kasutusväärtusest. Vara allahindluseks eksisteerib vajadus ainult juhul, kui nii vara õiglane väärtus (miinus müügikulutused) kui vara kasutusväärtus on väiksemad bilansilisest maksumusest. Juhul kui selgub, et esimesena leitud näitaja (ükskõik kas vara õiglane väärtus miinus müügikulutused või tema kasutusväärtus) ületab vara bilansilise maksumuse, puudub vajadus teise näitaja leidmiseks, kuna vara kaetav väärtus on igal juhul kõrgem tema bilansilisest maksumusest. (IAS 36.18–19).

63. Vara õiglase väärtuse (miinus müügikulutused) hindamisel tuleb lähtuda alljärgnevatest õiglase väärtuse indikatsioonidest (IAS 36.25–27):

*(a) siduvas müügilepingus kokku lepitud vara müügihind;
(b) siduva müügilepingu puudumisel vara turuväärtus aktiivsel turul;
(c) siduva müügilepingu ja aktiivse turu puudumisel vara eeldatav müügihind
sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, võttes arvesse hiljutisi sarnaseid tehinguid
samas tööstusharus.*

64. Juhul kui ükski ülaltoodud õiglase väärtuse indikatsioonidest ei ole usaldusväärselt hinnatav, loetakse vara kaetavaks väärtuseks tema kasutusväärtust. (IAS 36.20).

65. *Vara kasutusväärtuse hindamiseks koostatakse realistlik projektsioon antud varaga seotud rahavoogude kohta järgmistel perioodidel ning arvutatakse nende rahavoogude nüüdisväärtus. (IAS 36.31).*

66. Rahavoogude projektsiooni aluseks võetakse võimalusel juhtkonna poolt kinnitatud eelarved või prognoosid järgmiste perioodide kohta (üldjuhul mitte üle 5 aasta). Juhtkonna poolt kinnitatud eelarvete või prognoosidega kaetud perioodidest hilisemate perioodide rahavood tuletatakse, rakendades olemasolevatele eelarvetele või prognoosidele realistlikke kasvumäärasid. Rakendatav kasvumäär peaks üldjuhul olema püsiv või langev ning ei tohiks ületada keskmist pikaajalist kasvumäära sarnaste toodete turul samas tööstusharus (vajadusel võib rakendatav kasvumäär olla ka null või negatiivne). Rahavoo projektsioonide koostamisel tuleb veenduda, et neis ei esineks põhjendamatu vastuolusid ettevõtte ja vastava tööstusharu seniste tulemustega. (IAS 36.33–38).

67. Vara kasutusväärtuse arvutusse kaasatavad rahavood sisaldavad kõiki vara jooksvast kasutamisest ja kasutusjärgsest müügist tulenevaid rahavoogusid, kaasa arvatud vara hoolduseks ja remondiks vajalikke rahavoogusid. (IAS 36.39).

68. Vara kasutusväärtuse arvutusse kaasatavad rahavood ei sisalda rahavoogusid täiendavatest investeeringutest vara parendusteks (ega sellistest investeeringutest tulenevaid täiendavaid tulusid), finantseerimistegevusest (näiteks laenu tagasimaksed) ega võimalikke tulumaksu makseid. (IAS 36.44, 36.50).

69. Rahavoogude nüüdisväärtuse arvutamisel tuleb diskontomäärana kasutada sellist intressimäära, mida investorid eeldaksid tulususena sarnasesse projekti investeerimisel. (IAS 36.55–56).

70. Rakendatav diskontomäär peaks võtma arvesse kõiki antud varaga seotud riske, sh maariski, valuutariski, hinnariski ja muid konkreetse varaga seotud spetsiifilisi riske. Indikatsiooni sobivast diskontomäärast võib anda ettevõtte kapitali kaalutud keskmine hind. Samas tuleb sobiva diskontomäära määramisel silmas pidada asjaolu, et see peab peegeldama turu hinnangut varaga seotud riskidele ning on sõltumatu viisist, kuidas antud vara ostu on tegelikult finantseeritud. (IAS 36.57).

Raha genereeriva üksuse ja firmaväärtuse väärtuse test

71. Võimalusel tuleb väärtuse test läbi viia iga konkreetse varaobjekti kohta, mille väärtuse languse suhtes esineb kahtlusi. Juhul kui väärtuse test ei ole teostatav mingi üksiku varaobjekti suhtes, kuna tema kaetav väärtus ei ole usaldusväärselt määratav, viiakse väärtuse test läbi väikseima varade grupi suhtes, kuhu see vara kuulub, ja mille

jaoks on võimalik määrata kaetavat väärtust. Sellist varade gruppi nimetatakse raha genereerivateks üksusteks. (IAS 36.66)

72. Näiteks juhul, kui ei ole võimalik määrata üksiku masina kasutusväärtust, tuleks see leida masinate grupi kohta, kuhu see masin kuulub; kui ka see ei ole võimalik, siis terve tootmistehhi kohta või vajadusel kogu ettevõtte kohta. Raha genereerivad üksused tuleb identifitseerida igal perioodil lähtudes samadest alustest. (IAS 36.72).

73. Äriühenduse käigus tekkinud firmaväärtus (vt juhend RTJ 11) kujutab endast äriühenduse käigus omandatud varasid, mis ei ole eraldi identifitseeritavad. Väärtuse testide läbiviimise eesmärgil jagatakse firmaväärtus äriühenduse kajastamise hetkel kas ühele või enamale raha genereerivale üksusele (või raha genereerivate üksuste rühmadele), mis eeldatavasti saavad tulevikus kasu antud firmaväärtusest. Firmaväärtuse jagamisel raha genereerivatele üksustele lähtutakse ettevõtte sisemisest aruandlusest – firmaväärtus jagatakse madalaimale tasemele, kus teda jälgitakse ettevõtte juhtkonna poolt sisemises aruandluses. (IAS 36.80–82).

74. Juhul kui ettevõtte korraldab ümber oma sisemist struktuuri või aruandlust, nii et muutuvad senised raha genereerivad üksused (näiteks need liidetakse kokku või jagatakse osadeks), jagatakse vastavalt ümber ka üksuste juurde kuuluv firmaväärtus. Firmaväärtuse ümberjagamisel lähtutakse raha genereerivate üksuste proportsionaalsest väärtusest. (IAS 36.87). Raha genereeriva üksuse (või selle osa) müümisel kantakse bilansist maha ka selle juurde kuuluv osa firmaväärtusest. (IAS 36.86).

75. Raha genereeriva üksuse väärtuse test viiakse läbi analoogiliselt üksiku varaobjekti väärtuse testiga. Kui raha genereeriva üksuse kaetav väärtus on madalam, kui teda moodustavate varade jääkmaksumuste summa, tuleb sinna üksusesse kuuluvaid varasid alla hinnata. Esmajärjekorras hinnatakse alla raha genereeriva üksuse juurde kuuluv firmaväärtus (juhul, kui see on olemas), edasi hinnatakse proportsionaalselt alla kõiki üksusesse kuuluvaid varasid. (IAS 36.104).

Näide			
Ettevõtte bilansis on tootmisüksus, mille varade bilansiline jääkmaksumus on 600,000 krooni ning antud tootmisüksuse kunagisel soetamisel tekkinud firmaväärtus bilansilise jääkmaksumusega 300,000 krooni. Kuna tootmisüksus kavatakse 3 aasta pärast sulgeda, viitab see asjaolule, et antud tootmisüksuse varade kaetav väärtus võib olla langenud alla bilansilise väärtuse. Juhtkonna hinnangul on tootmisüksusest tulenevad eeldatavad tulud ja kulud järgmise 3 aasta jooksul järgmised (tuhandetes kroonides):			
	1. a	2. a	3. a
Toodangu müük	800	600	400
Toodete omahind (sh materjalid, palk jne)	500	350	200
	300	250	200
Masinate remont ja hooldus	50	50	50
Amortisatsioon	200	200	200
Kasum enne intressi	50	0	-50
Masinate ostuks võetud laenu intress	-100	-50	0

Puhaskasum/-kahjum	-50	-50	-50
Turu keskmine oodatav tulusus sarnase riskitasemega tootmisprojektidelt on 10%. Tootmisseedmete müügist (vanarauana) 3. aasta lõpus loodetakse saada 50 tuhat krooni. Töötavate masinate müügiks käesoleval hetkel turg puudub.			
Kas ja kui palju tuleb nimetatud masinaid alla hinnata?			
Kuna antud tootmisüksuse poolt genereeritavad rahavood on eristatavad ettevõtte ülejäänud rahavoogudest, moodustab antud tootmisüksus eraldi raha genereeriva üksuse. Väärtuse testi läbiviimiseks koostab ettevõtte üksuse poolt genereeritavate rahavoogude projektsiooni järgmiseks kolmeks aastaks, tuginedes juhtkonna poolt koostatud prognoosile. Projektsioon sisaldab ainult rahalisi kulusid ja tulusid (seega ei sisalda näiteks amortisatsiooni) ning ei sisalda finantseerimistegevusest tulenevaid rahavoogusid:			
	<u>1. a</u>	<u>2. a</u>	<u>3. a</u>
Toodangu müük	800	600	400
Toodete omahind (sh materjalid, palk jne)	-500	-350	-200
	300	250	200
Masinate remont ja hooldus	-50	-50	-50
Raha masinate müügist	0	0	50
Netorahavoog	250	200	200
Diskonteerides antud rahavoogu 10%-ga, kujuneb rahavoo nüüdiseväärtuseks (ehk raha genereeriva üksuse kasutusväärtuseks) 543 tuhat krooni. Üksuse õiglase väärtus (miinus müügikulutused) on 50 tuhat krooni (müük vanarauana). Kuna üksuse kaetav väärtus on kõrgem kasutusväärtusest ja õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused), siis on antud üksuse kaetavaks väärtuseks 543 tuhat krooni.			
Arvestades, et antud raha genereeriva üksuse bilansiliseks jääkmaksumuseks on 900 tuhat krooni (600 tuhat tootmisseedmed pluss 300 tuhat firmaväärtus), siis tuleb sinna kuuluvaid varasid alla hinnata kokku 357 tuhande krooni võrra (900-543). Esmalt hinnatakse alla kogu üksuse juurde kuuluv firmaväärtus (summas 300 tuhat krooni) ja seejärel proportsionaalselt üksuse juurde kuuluvaid tootmisseedmeid ja muid põhivarasid (kokku summas 57 tuhat krooni).			

Varasema väärtuse languse tühistamine

76. Kord alla hinnatud varade jaoks tuleb igal järgmisel bilansikuupäeval hinnata, kas võib olla tõenäoline, et vara kaetav väärtus on vahepeal tõusnud. Juhul kui see on tõenäoline, tuleb läbi viia uus väärtuse test. Kui väärtuse testi tulemusel selgub, et vara või varade grupi (raha genereeriva üksuse) kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja vara bilansilist jääkmaksumust suurendada. Ülempiiriks on sealjuures vara bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kujunenud, arvestades vahepealsetel aastatel normaalset amortisatsiooni. (IAS 36.110-111, 36.114, 36.117).

77. Raha genereeriva üksuse allahindluse tühistamisel suurendatakse proportsionaalselt kõigi sinna kuuluvate varade (peale firmaväärtuse) jääkmaksumust. Firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. (IAS 36.122-124).

78. Allahindluse tühistamist kajastatakse aruandeaasta kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä. (IAS 36.119).

MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA MÜÜK

79. Materiaalse ja immateriaalse põhivara objektid, mis väga tõenäoliselt müüakse lähema 12 kuu jooksul, klassifitseeritakse ümber müügiotel põhivaraks ning kajastatakse bilansis käibevarana. (IFRS 5.6).

80. Materiaalse ja immateriaalse põhivara objektid klassifitseeritakse bilansis ümber müügiotel põhivaraks ainult juhul, kui nad on kohe müügivalmis ning nende müük on väga tõenäoline. Müüki loetakse väga tõenäoliseks juhul, kui juhtkond on alustanud aktiivset müügitegevust ning varaobjekte pakutakse müügiks realistliku hinna eest võrreldes nende õiglase väärtusega. (IFRS 5.7–9).

81. Müügiotel põhivara kajastatakse nende bilansilises jääkmaksumuses või õiglases väärtuses (miinus müügikulutused), sõltuvalt sellest, kumb on madalam. (IFRS 5.15).

82. Müügiotel põhivara amortiseerimine lõpetatakse vara ümberklassifitseerimise hetkel. Juhul kui vara õiglase väärtus (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) on madalam tema bilansilisest jääkmaksumusest, hinnatakse müügiotel vara alla tema õiglasele väärtusele (miinus müügikulutused). Müügiotel põhivara ei amortiseerita isegi juhul, kui seda kasutatakse kuni müügini jätkuvalt ettevõtte tootmistegevuses. (IFRS 5.25).

83. Juhul kui ettevõtte muudab oma plaane ning kavandatud müüki ei toimu, klassifitseeritakse varaobjektid tagasi materiaalseks või immateriaalseks põhivaraks, kajastades neid kas endises bilansilises jääkmaksumuses (võttes arvesse vahepeal toimunud amortisatsiooni) või kaetavas väärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Võimalikku ümberklassifitseerimisega kaasnevat korrigeerimist kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes, mitte tagasiulatuvalt. (IFRS 5.26–28).

KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES

84. Materiaalset ja immateriaalset põhivara (välja arvatud müügiotel põhivara) kajastatakse bilansis selleks raamatupidamise seaduse lisas 1 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 «Maa», «Ehitised», «Masinad ja seadmed» jne) võib bilansi asemel esitada lisades. Müügiotel põhivara kajastatakse bilansis käibevara rühmas eraldi kirjel.

85. Materiaalse ja immateriaalse põhivara amortisatsioonikulu ja kahjumeid väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruande skeemis 1 selleks eraldi ettenähtud kirjel ning skeemis 2 sobivatel kirjetel sõltuvalt varade funktsioonist ettevõttes. Kasumeid/kahjumeid materiaalse ja immateriaalse põhivara müügist kajastatakse kirjetel «Muud ärikulud» / «Muud äritulud».

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

86. Kõikide materiaalse ja immateriaalse põhivara gruppide jaoks avalikustatakse aastaaruandes nende amortiseerimisel kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ning jääkmaksumuste muutuste analüüs, sh:

- (a) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;
- (b) ostud ja parendused perioodi jooksul;
- (c) kapitaliseeritud laenukulutuste summa;
- (d) lisandumised äriühenduste kaudu;
- (e) amortisatsioonikulu;
- (f) allahindlused väärtuse languse tõttu;
- (g) varasemate allahindluste tühistamised;
- (h) ümberhindlused vastavalt paragrahvile 33;
- (i) müügid;
- (j) ümberklassifitseerimised (sh müügiotol põhivaraks);
- (k) muud muutused;
- (l) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus.

87. Aruandeperioodil vastavalt paragrahvile 33 ümber hinnatud materiaalse põhivara kohta avalikustatakse:

- (a) ümberhindluse kuupäev;
- (b) ümberhindluse põhjus;
- (c) kasutatud ümberhindluse meetod ja põhilised eeldused (sh diskontomäär, juhul kui ümberhindlus tugines tulevikurahavoogudele);
- (d) ümberhindluse läbiviijad.

88. Aruandeperioodil läbiviidud oluliste allahindluste kohta avalikustatakse:

- (a) alla hinnatud vara või varade grupi kirjeldus;
- (b) kas allahindlus tugines õiglasele väärtusele (miinus müügikulutused) või kasutusväärtusele;
- (c) kaetava väärtuse leidmisel kasutatud meetodid ja põhilised eeldused (sh diskontomäär, juhul kui allahindlus tugines kasutusväärtusele).

89. [Kehtetu]

90. Soovitav on avalikustada selliste materiaalse ja immateriaalse põhivara objektide kirjeldus ja hinnang nende õiglasele väärtusele, mille õiglase väärtus on oluliselt suurem nende bilansilisest jääkmaksumusest.

JÕUSTUMINE

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

92. Paragrahvis 33 kirjeldatud teatud materiaalse põhivara objektide ümberhindlust tohib läbi viia kuni 31.12.2005. Ümberhindluse läbiviimisel ei korrigeerita tagasiulatuvalt eelmiste perioodide võrdlusandmeid.

93. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 5 eelmist versiooni (RTL 2005, 66, 952; 2005, 117, 1852). Käesoleva juhendi jõustumisel kaotab RTJ 5 eelmine versioon kehtivuse.

VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

94. Juhendis RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted materiaalsele põhivarale on kooskõlas standardis IAS 16 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud asjaolu, et IAS 16 kohaselt lubatakse ümberhindluse meetodit rakendada alternatiivse arvestuspõhimõttena kõigile materiaalse põhivara objektidele, samal ajal kui RTJ 5 kohaselt on ümberhindlus lubatud ainult ühekordse erandina teatud põhivara objektide jaoks (eesmärgiga korrigeerida varasemaid puudujääke raamatupidamisarvestuses). IAS 16 kohaselt tuleks ümberhindluse meetodi rakendamisel teostada ümberhindlusi regulaarselt, RTJ 5 kohaselt viiakse ümberhindlus läbi ainult juhul, kui puuduvad usaldusväärsed andmed põhivara objekti tegeliku (inflatsiooniga korrigeeritud) soetusmaksumuse kohta. Raamatupidamise Toimkond ei näe vajadust ümberhindluse meetodi regulaarseks lubamiseks, küll aga võib ümberhindlus osutada vajalikuks «ue» korrektse soetusmaksumuse leidmiseks juhul, kui bilansis seni kajastatav maksumus on aruande lugejate jaoks eksitav. IAS 16 kohaselt kajastatakse ümberhindluse meetodi rakendamisel üleshindluse vahesid omakapitali kirjel «Ümberhindluse reserv» (mida omakorda amortiseeritakse ümberhinnatud põhivara järelejäänud eluea jooksul jaotamata kasumisse), RTJ 5 kohaselt kajastatakse selliseid vahesid omakapitali kirjel «Eelmiste perioodide jaotamata kasum/kahjum».

95. Juhendis RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted immateriaalsele põhivarale on kooskõlas standardis IAS 38 sätestatud arvestuspõhimõtetega. IAS 38 lubab turul aktiivselt kaubeldavate immateriaalsete varade arvestusel rakendada alternatiivse arvestuspõhimõttena ka ümberhindluse meetodit, kuid RTJ 5 seda ei luba.

96. Juhendis RTJ 5 kirjeldatud põhimõtted varade allahindluste arvutamiseks on olulises osas kooskõlas standardis IAS 36 sätestatud põhimõtetega, kuigi nimetatud standard kirjeldab antud valdkonda põhjalikumalt.

96.¹ Juhendis RTJ 5 kirjeldatud põhimõtted laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimiseks erinevad standardis IAS 23 toodud põhimõtetest selle poolest, et käesolevas juhendis on lubatud selliseid laenukasutuse kulutusi, mis tuleb standardi IAS 23 kohaselt kapitaliseerida, kajastada ka perioodikuluna. See tähendab, et standardi IAS 23 kohaselt ei ole ettevõtetel valikut, kuidas kirjeldatud laenukasutuse kulutusi kajastada, aga juhendi RTJ 5 kohaselt on ettevõtetel võimalus valida kahe erineva arvestuspõhimõtte vahel – kapitaliseerida vara soetusmaksumuna või kajastada perioodikuluna. Raamatupidamise Toimkond ei pidanud vajalikuks Eesti heas raamatupidamistavas võtta ära ettevõtetelt arvestuspõhimõtte valiku võimalust, kuna laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine praktikas on sageli keeruline ja selleks tehtud kulutused ei pruugi vastata aruannete kasutajatele loodud lisaväärtusele.

97. Juhendis RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted müügioteel põhivara arvestuseks on kooskõlas standardi IFRS 5 arvestuspõhimõtetega. Erinevalt standardist IFRS 5 ei käsitle juhend RTJ 5 lõpetatavate tegevusvaldkondade ja müügioteel varade gruppide esitust bilansis ja kasumiaruandes (standardis IFRS 5 kirjeldatud esitusviis on soovituslik, kuid mitte kohustuslik ka Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatud aruannetes).

98. Erinevalt juhendist RTJ 5 ei sätesta IFRS konkreetseid reegleid materiaalse ja immateriaalse põhivara esitusele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite esitusele kasumiaruandes.

99. IAS 16, 38, 23, 36 ja IFRS 5 nõuavad suurema hulga informatsiooni avalikustamist lisades, kui seda teeb RTJ 5.