

**RTJ 5 MATERIAALNE JA IMMATERIAALNE PÕHIVARA  
(muudetud 2016)**

<b>SISUKORD</b>	<b>paragrahvid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1-3</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>4-6</b>
<b>MÕISTED</b>	<b>7-12</b>
<b>MATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED</b>	<b>13-32</b>
Esmane arvele võtmine	13-20
Edasine kajastamine	21-30
Parendused, remont ja hooldus	31-32
<b>IMMATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED</b>	<b>33-49</b>
Esmane arvele võtmine	33-43
Edasine kajastamine	44-49
<b>MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA ALLAHINDLUSED</b>	<b>50-75</b>
Vara väärtuse langus	50-52
Väärtuse testi läbiviimise vajaduse tuvastamine	53-55
Vara väärtuse test	56-64
Raha genereeriva üksuse ja firmaväärtuse väärtuse test	65-70
Varasema väärtuse languse tühistamine	71-75
<b>MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA EEMALDAMINE</b>	
<b>BILANSIST</b>	<b>76-78</b>
<b>JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED</b>	<b>79-83</b>
<b>VÕRDLUS SME IFRS-IGA</b>	<b>84-87</b>

## 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 SME IFRSi peatükkides sätestatud põhimõtteid, sealhulgas 17 „Materiaalne põhivara“ („*Property, Plant and Equipment*“), 18 „Immateriaalsed varad, välja arvatud firmaväärtus“ („*Intangible Assets other than Goodwill*“), 19 „Äriühendused ja firmaväärtus“ („*Business Combinations and Goodwill*“), 25 „Laenukasutuse kulutused“ („*Borrowing Costs*“) ja 27 „Varade väärtuse langus“ („*Impairment of Assets*“), ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsipiibid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõisteid. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRSi paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 5 võrdlus SME IFRSiga on toodud paragrahvides 84-87. Valdkondades, kus RTJ 5 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 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 „Rendiarvestus“ sätestatud reeglitest. Sihtfinantseerimise teel või äriühenduse käigus soetatavate põhivarade soetusmaksumuse arvestusel lähtutakse lisaks käesolevale juhendile ka vastavalt juhendites RTJ 12 „Valitsusepoolne abi“ ja RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“ sätestatud reeglitest.

## MÕISTED

7. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:

Materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel (mitte äriühingust ettevõtte talle seatud eesmärkide täitmisel) ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. (SME IFRS 17.2).

Immateriaalne vara on füüsilise substantsita, teistest varadest eristatav mittemonetaarne vara. (SME IFRS 18.2).

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

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

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. (SME IFRS terminite sõnastik).

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus. (SME IFRS terminite sõnastik).

Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul. (SME IFRS terminite sõnastik).

Kasulik eluiga on:

- periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse; või
- tooteühikute (või muude sarnaste ühikute) arv, mida ettevõtte antud vara kasutamisest saab. (SME IFRS terminite sõnastik).

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

Laenukasutuse kulutused on intressikulu, mis on arvatud kasutades sisemise intressimäära meetodit nagu see on kirjeldatud juhendis RTJ 3 „Finantsinstrumendid”, ja muud võõrkapitali kasutamisega kaasnevad kulutused. (SME IFRS 25.1).

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. (SME IFRS 2.34 (b)).

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

**Kasutusväärtus on vara kasutamisest ja kasutusjärgsest müügist eeldatavalt genereeritavate rahavoogude nüüdisväärtus. (SME IFRS 27.15).**

**Kaetav väärtus on võrdne kõrgemaga vara õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused) või kasutusväärtusest. (SME IFRS 27.11).**

**Raha genereeriv üksus on väikseim eraldi identifitseeritav varade grupp, millest genereeritavad rahavood on olulises osas sõltumatud ettevõtte ülejäänud varade poolt genereeritavatest rahavoogudest. (SME IFRS 27.8).**

**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 paragrahvist 16.

**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. 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.

**11.** Lähtudes olulisuse printsiibist ei kajastata bilansis (ei kapitaliseerita) põhivarana väheväärtuslikke varasid, isegi juhul, kui nende kasutusega 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 „Aastaruande koostamise üldpõhimõtted“. Väheväärtusliku, kuid pika kasutusega varade üle võib vajadusel arvestust pidada bilansiväliselt.

**12.** Varuosad kajastatakse reeglina varudena ja kajastatakse kasumiaruandes kuluna nende kasutusele võtmise hetkel. Varuosad, mille eeldatav kasutusega on rohkem kui üks aasta või mida saab kasutada ainult konkreetse põhivara objekti juures, käsitletakse samuti materiaalse põhivarana. (SME IFRS 17.5).

## 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 (SME IFRS 17.10):**

- (a) ostuhinnast (kaasa arvatud 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 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad“ kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele.

**14. Soetamisega otseselt seotuks loetakse kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sealhulgas (SME IFRS 17.10):**

- (a) varaobjekti projekteerimis- ja muud sarnased tasud;
- (b) vara valmistamisega seoses töötajatele makstud palk ja palgamaksud;
- (c) vara valmistamisega seoses kasutatud materjalid ja töövahendid (kaasa arvatud 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. (SME IFRS 17.13).**

**16. Põhivarade soetusmaksumusse ei kapitaliseerita järgmisi kulutusi (SME IFRS 17.11):**

- (a) uue ehitise avamiskulutused;
- (b) uue toote või teenuse tutvustamise kulutused (sh reklaamikulud);
- (c) kulutused äritegevuse arendamiseks uues asukohas või uuele kliendisegmendile (sh töötajate koolituskulud);
- (d) haldus- ja muud üldkulud (e) laenukasutuse kulutused (SME IFRS 25.2) juhul, kui ettevõtte ei kasuta käesoleva juhendi paragrahvis 16A lubatud alternatiivset arvestuspõhimõtet.

**16A. Juhul, kui materiaalse põhivara objekti valmistamine toimub pikema perioodi jooksul ning seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumentiga, tohib otseselt varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida antud objekti soetusmaksumuses.**

16B. Laenukasutuse kulutused sisaldavad sisemise intressimäära meetodil (nagu seda on kirjeldatud juhendis RTJ 3 „Finantsinstrumendid“) arvestatud intresse varaobjekti valmistamise finantseerimiseks võetud laenudelt, kapitalirendilepingutelt ja muudelt võlainstrumentidelt. Laenukasutuse kulutusi tohib kapitaliseerida ainult alates hetkest, mil on tekkinud nii varaobjekti valmistamisega kaasnevad vältimatud laenukasutuse

kulutused kui kulutused vara valmistamiseks. Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse hetkest, mil vara on valmis või selle valmistamine on peatatud. Laenukapitali kulutusi kapitaliseeritakse vaid juhul, kui nende mõju objekti soetusmaksumusele on oluline.

**17. 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 usaldusväärselt 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. (SME IFRS 17.14, 18.13).**

Näide			
Ettevõtte vahetab auto, mille bilansiline jääkmaksumus on 5 000 eurot ja hinnanguline turuväärtus 8 000 eurot, traktori vastu (hinnanguline turuväärtus samuti 8 000 eurot). Eeldades, et tehing toimus sõltumatute osapoolte vahel turutingimustel, tuleb saadud vara soetusmaksumuseks lugeda 8 000 eurot.			
Kanded tehingu kajastamisel:			
D	Põhivara (traktor)	8 000	
K	Põhivara (auto)	5 000	
K	Kasum põhivara (auto) võõrandamisest	3 000	

**18. Juhul kui materiaalse põhivara objekti olulisematel komponentidel on oluliselt erinevad kasulikud eluead, võetakse need komponendid raamatupidamises arvele eraldi varaobjektidena, määrates neile eraldi amortisatsiooninormid vastavalt nende kasulikule elueale. (SME IFRS 17.16).**

**19.** 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 1 miljon eurot. 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 100 tuhat eurot. Ettevõtte võtab soetamisel väljavahetatavad komponendid arvele eraldi varaobjektina (tuhandetes eurodes):			
D	Põhivara (tootmisliin – põhiosa; amortiseeritakse 10 a jooksul)	900	
D	Põhivara (tootmisliin – vahetatavad komponendid; 3 a jooksul)	100	
K	Raha	1 000	

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 100 tuhat eurot) võetakse arvele uue varaobjektina.

**20.** Sihtfinantseerimise teel soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 12 „Valitsusepoolne abi“. Kapitalirendi teel soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 9 „Rendiarvestus“. Äriühenduse käigus soetatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse juhendist RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“.

### **Edasine kajastamine**

**21. *Materiaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (SME IFRS 17.15, 2.49).***

**22.** Materiaalse põhivara objektide amortiseeritav osa amortiseeritakse kulusse objekti kasuliku eluea jooksul. Erandiks on piiramata kasutuseaga 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.

**23. *Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasutamisest tema kasuliku eluea jooksul saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas). (SME IFRS 17.22).***

**24.** 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.

**25.** Praktikas kasutatakse materiaalse põhivara amortiseerimisel sageli lineaarset meetodit. Kaaluda tuleks ka teistsuguste meetodite (näiteks kahaneva jäägi meetod (*diminishing balance method*) ja tootmisühiku meetod (*units of production method*)) kasutamist, juhul, kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (SME IFRS 17.22).

### Näide

Ettevõtte soetab masina (soetusmaksumus 100 tuhat eurot), 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 1 600 tundi (16% kogu kasulikust elueast) ning 2. aastal 2 400 tundi (24% kogu kasulikust elueast), kajastatakse 1. aastal amortisatsioonikuluna 16 tuhat eurot ning teisel aastal 24 tuhat eurot.

**26.** Vara kasuliku eluea määramisel tuleb arvesse võtta järgmisi asjaolusid (SME IFRS 17.21):

- (a) vara eeldatav kasutamine, lähtuvalt vara oodatavast võimsusest või tootlikkusest;
- (b) vara oodatav füüsiline kulumine;
- (c) vara tehniline või moraalne iganemine, mis võib tuleneda näiteks muutustest ettevõtte tooteportfellis ja turunõudluses; ning
- (d) juriidilised vm piirangud vara kasutamisele, näiteks varaga seotud rendilepingute lõppemise tähtajad.

**27.** 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. (SME IFRS 17.18). Juhul kui vara lõppväärtus ületab tema bilansilist jääkmaksumust, lõpetatakse vara amortiseerimine; amortiseerimist alustatakse uuesti hetkest, mil vara lõppväärtus on langenud alla tema bilansilise jääkmaksumuse.

**28.** 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.

**29.** 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 või vara lõpliku eemaldamiseni kasutusest. Ajutiselt kasutusest eemaldatud vara amortiseerimist ei peatata. (SME IFRS 17.20).

**30.** Järgmised märgid võivad viidata sellele, et vara lõppväärtus või kasulik eluiga on muutunud võrreldes eelmise bilansipäevaga:

- (a) muutus vara kasutuses;
- (b) märkimisväärne ootamatu vara kulumine;
- (c) tehnoloogia areng;
- (d) muudatused turuhindades;
- (e) paragrahvis 54 toodud märgid vara väärtuse võimalikust langusest.

Juhul kui esineb selliseid märke, peab ettevõtte üle vaatama tehtud hinnangud kasutatavate amortisatsioonimäärade, amortisatsioonimeetodite ja hinnanguliste lõppväärtuste osas ning vajadusel neid muutma. Amortisatsioonimäära, amortisatsioonimeetodi või lõppväärtuse muutuse mõju kajastatakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes vastavalt juhendile RTJ 1 (st aruandeperioodis ja järgmistes perioodides, mitte tagasiulatuvalt). (SME IFRS 17.19, 17.23, 18.24, 27.10).

#### Näide

Ettevõttele kuuluvad teatud rajatised soetusmaksumusega 100 tuhat eurot, mida amortiseeritakse 20 aasta jooksul (amortisatsioonimäär 5%). Bilansipäevaks on nende rajatiste jääkmaksumus 50 tuhat eurot 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 eurot 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 50-75).

### Parendused, remont ja hooldus

**31.** 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. (SME IFRS 17.7).

**32.** Juhul kui materiaalse põhivara objektile 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. (SME IFRS 17.6, 17.7).

#### Näide

Halvas seisukorras hoonel vahetatakse välja katus (maksumus 70 tuhat eurot), ja põrandad (maksumus 20 tuhat eurot) ning värvitakse seinad (maksumus 2 tuhat eurot). 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 1 tuhat eurot. 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 2 tuhat eurot. 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)	70 000	
D	Hooned – uus põrand (amortiseeritakse 10 a jooksul)	20 000	
D	Remondikulu	2 000	
K	Raha	92 000	
D	Materiaalse põhivara allahindlus	3 000	
K	Hooned – vana katus	2 000	
K	Hooned – vana põrand	1 000	

## IMMATERIAALSE PÕHIVARA ARVESTUSPÕHIMÕTTED

### Esmane arvele võtmine

**33. Immateriaalset varaobjekti (välja arvatud arendusväljaminekuid, mille kajastamist käsitletakse paragrahvis 40) kajastatakse bilansis ainult juhul, kui:**

- (a) objekt on ettevõtte poolt kontrollitav;
- (b) on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu;
- (c) objekti soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav. (SME IFRS 18.4).

**34.** Immateriaalsete varaobjektide puhul, mis on ostetud eraldi ettevõtte välise osapoolte käest või omandatud äriühenduste käigus, kehtib eeldus, et nende soetamise hetkel on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu. (SME IFRS 18.7). Majanduslik kasu võib väljenduda ka kulude kokkuhoius.

**35. Immateriaalne põhivara võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud kulutustest (sh kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja –asukohta). (SME IFRS 18.9, 18.10).**

**36.** Immateriaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel lähtutakse analoogilistest põhimõtetest nagu materiaalse põhivara soetusmaksumuse määramisel (vt paragrahvid 13–20).

**37.** Alljärgnevaid väljaminekuid ei võeta arvele immateriaalse põhivarana, vaid need kajastatakse nende tekkimise perioodil kuludena (SME IFRS 18.15):

- (a) asutamisväljaminekud (majandusüksuse asutamisega seotud kulud, nagu näiteks riigilõivud, juristidele makstud tasud jne);
- (b) uurimistegevusega seotud väljaminekud (vt paragrahv 38);
- (c) koolitusega seotud kulutused;
- (d) reklaamile tehtud kulutused;
- (e) üldised halduskulutused;

- (f) kahjumid tootmise alfaasis;
- (g) kolimisega ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused;
- (h) kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega (samas tohib kapitaliseerida ettevõtte välistelt osapooltelt või äriühenduse käigus soetatud brände ja kliendinimekirju).

**38.** Uurimistegevus on uute teaduslike või tehniliste teadmiste või vastava informatsiooni kogumise eesmärgil läbiviidud uuringud ja teadustöö (SME IFRS terminite sõnastik). Uurimistegevusega seotud väljaminekud (ehk uurimisväljaminekud) on seotud teadusliku või tehnilise aluse loomisega uute võimalike toodete ja teenuste väljatöötamiseks ning need kajastatakse kuluna nende tekkimise hetkel. (SME IFRS 18.14).

**39.** Arendustegevus on uurimistulemuste rakendamine uute toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks (näiteks uue retsepti või tootmisprotsessi väljatöötamine). (SME IFRS terminite sõnastik). Arendustegevusega seotud väljaminekuteks (ehk arendusväljaminekuteks) ei loeta selliseid väljaminekuid, mille tulemusel luuakse uus iseseisev varaobjekt (näiteks uus tarkvara). Uue iseseisva varaobjekti loomiseks tehtud väljaminekud kapitaliseeritakse vastava varaobjekti soetusmaksumuses (näiteks uue tarkvara väljatöötamisega kajastatakse osana selle tarkvara soetusmaksumusest).

**40.** Arendustegevusega seotud väljaminekute (ehk arendusväljaminekute) kajastamisel peab ettevõtte valima ühe alljärgnevatest arvestuspõhimõtetest (valitud arvestuspõhimõtet rakendatakse järjepidevalt kõikidele arendusväljaminekutele):

- (a) kajastada kuluna nende tekkimise hetkel (välja arvatud juhul, kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele) (SME IFRS 18.14); või
- (b) kapitaliseerida immateriaalse põhivarana juhul, kui on täidetud kõik alltoodud kriteeriumid:

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

**41.** Kui uurimisfaasis tegeletakse võimalike alternatiivide otsimise, uurimise ja valikuga, siis arendusfaasis toimub töö juba konkreetselt 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.

#### Näide

Ettevõtte teeb aasta jooksul erinevaid äri edendamisele suunatud tegevusi. Milliseid alljärgnevatest kulutustest tohib kapitaliseerida immateriaalse põhivarana ja millised tuleb kajastada kuluna:

1. Turuanalüüs, uute võimalike müügikanalite ja toodete uuring, projekti äriplaani ja eelarve väljatöötamine
2. Uue müügitarkvara, mis võimaldab automatiseerida saabunud ostutaotluste läbivaatamist, üldise tehnilise lahenduse väljatöötamine
3. Müügitarkvara täiendav muutmine, viimaks programmi kooskõlla erinevate osakondade spetsiifiliste vajadustega
4. Müügitarkvarasse hetkel müüdavate toodete andmete ja kehtivate hindade sisseviimiseks tehtud kulud
5. Müügitarkvara opereerimiskulud (sh materjalide jooksev uuendamine)
6. Töötajate koolituskulud, mida tehakse uute veebilehtede kasutamise õpetamiseks
7. Tarkvara arendamise jooksul tekkinud laenukasutuse kulutused
8. Uue toote retsepti väljatöötamine (toodet kavatakse müüa järgmise 3 aasta jooksul)

Vastus: Kulutus 1 on uurimistegevusega seotud väljaminek, mis tuleb kajastada perioodikuluna. Kulutused 2–3 tehakse iseseisva uue varaobjekti (tarkvara) loomiseks, mistõttu need kapitaliseeritakse varana (vt paragrahv 39). Kulutused 4-7 ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele ja kajastatakse perioodikuluna (vt paragrahv 37). Kulutus 8 on arendusväljaminek, mille kajastamine sõltub ettevõtte poolt valitud arvestuspõhimõttest (vt paragrahv 40) – seda võib kajastada kas perioodikuluna või kapitaliseerida varana, juhul kui paragrahvis 40 loetletud tingimused on täidetud.

**42.** Sisemiselt genereeritud firmaväärtust (s.o vahet ettevõtte turuväärtuse ja tema raamatupidamisliku omakapitali vahel) ei kajastata varana ettevõtte bilansis. (SME IFRS 18.15 (f)).

**43.** Immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida varasematel perioodidel on kajastatud kuluna, ei tohi hiljem kapitaliseerida immateriaalse vara soetusmaksumusse. (SME IFRS 18.17).

### **Edasine kajastamine**

**44.** *Immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.* (SME IFRS 18.18, 19.23).

**45.** Paragrahvides 21-30 ja 31-32 materiaalse põhivara kohta sätestatud arvestuspõhimõtted kehtivad paragrahvides 46–49 kirjeldatud erisusi arvestades ka immateriaalse põhivara kohta.

**46.** Kõikidel immateriaalsetel varadel eeldatakse olevat piiratud kasulik eluiga. Juhul kui immateriaalne vara on tekkinud lepingulistest vm. õigustest, ei ole vara kasulik eluiga pikem kui nende lepinguliste õiguste kehtivusperiood, kuid võib olla sellest lühem kui ettevõtte planeerib vara kasutada lühema perioodi jooksul. Kui lepingulisi õigusi saab pikendada, võib immateriaalse vara kasulik eluiga hõlmata ka pikendatavat perioodi, eeldusel, et pikendamiseks ei ole vaja teha märkimisväärseid kulutusi. (SME IFRS 18.19).

**47.** Kui ettevõttel ei ole võimalik usaldusväärset hinnata immateriaalse vara kasulikku eluiga, amortiseeritakse see vara kuni 10 aasta jooksul. (SME IFRS 18.20, 19.23).

**48.** Immateriaalse põhivara amortiseerimisel tuleb kasutada lineaarset meetodit, välja arvatud juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (SME IFRS 18.22).

**49.** 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). (SME IFRS 18.23).

## MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA ALLAHINDLUSED

### Vara väärtuse langus

**50.** *Materiaalse ja immateriaalse põhivara objektid hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. (SME IFRS 27.5).*

**51.** Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus. Paragrahvides 53-55 on selgitatud, millistes olukordades on ettevõtte kohustatud väärtuse testi läbi viima. Paragrahvid 56-64 kirjeldavad väärtuse testi läbiviimise meetodikat üksiku varaobjekti ning paragrahvid 65-70 varade grupi (raha genereeriva üksuse) ja firmaväärtuse osas. Paragrahvid 71-75 kirjeldavad varasema väärtuse languse tühistamist.

**52.** *Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna. (SME IFRS 27.6). Kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobunud, kajastatakse kasumiaruandes tuluna siis, kui tekib hüvitisenõue. (SME IFRS 17.25).*

### Väärtuse testi läbiviimise vajaduse tuvastamine

**53.** *Igal bilansipäeval viiakse läbi vara väärtuse test nende varade suhtes, mille osas esineb väärtuse võimaliku languse märke. (SME IFRS 27.7).*

**54.** Igal bilansipäeval peab ettevõtte juhtkond kriitiliselt hindama, kas on märke, mis võiksid viidata varade väärtuse langusele. Sellisteks märkideks võivad muuhulgas olla järgmised asjaolud (SME IFRS 27.9, 17.26):

- (a) vara turuväärtus on langenud oluliselt kiiremini, kui võiks eeldada, lähtudes aja möödumisest või vara normaalkasutusest;
- (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 või müüa varasid planeeritust varem.

**55.** 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. (SME IFRS 27.8, 27.24).

### **Vara väärtuse test**

**56.** 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. (SME IFRS 27.11, 27.12).

**57. Vara õiglase väärtuse (miinus müügikulutused) hindamisel tuleb lähtuda alljärgnevatest õiglase väärtuse indikatsioonidest (SME IFRS 27.14):**

- (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.**

**58.** Juhul kui ükski ülaltoodud õiglase väärtuse indikatsioonidest ei ole usaldusväärselt hinnatav, loetakse vara kaetavaks väärtuseks tema kasutusväärtust.

**59. Vara kasutusväärtuse hindamiseks koostatakse realistlik projektsioon antud varaga seotud rahavoogude kohta järgmistel perioodidel ning arvutatakse nende rahavoogude nüüdisväärtus. (SME IFRS 27.15).**

**60.** 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. (SME IFRS 27.16, 27.17).

**61.** Vara kasutusväärtuse arvutusse kaasatavad rahavood sisaldavad kõiki vara jooksvast kasutamisest ja kasutusjärgsest müügist tulenevaid rahavoogusid, kaasa arvatud vara hoolduseks ja remondiks vajalikke rahavoogusid. (SME IFRS 27.17).

**62.** Vara kasutusväärtuse arvutusse kaasatavad rahavood ei sisalda rahavoogusid täiendavatest investeeringutest vara parendusteks (ega sellistest investeeringutest tulenevaid täiendavaid tulusid), finantseerimistegevusest (näiteks laenu tagasimaksed), tulevikus tehtavatest ümberstruktureerimistest, mille osas ettevõttel ei ole veel siduvat kohustust, ega võimalikke tulumaksu makseid. (SME IFRS 27.18, 27.19).

**63.** Rahavoogude nüüdiseväärtuse arvutamisel tuleb diskontomäärana kasutada sellist intressimäära, mida investorid eeldaksid tulususena sarnasesse projekti investeerimisel. (SME IFRS 27.20).

**64.** Rakendatav diskontomäär peaks võtma arvesse kõiki antud varaga seotud riske, sh maariski, valuutariski, hinnariski ja muid konkreetse varaga seotud spetsiifilisi riske, kuid ei pea arvesse võtma neid riske, mille osas rahavoogusid on juba korrigeeritud. (SME IFRS 27.20). 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.

### **Raha genereeriva üksuse ja firmaväärtuse väärtuse test**

**65.** 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 usaldusväärset 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. (SME IFRS 27.8).

**66.** 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.

**67.** 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. (SME IFRS 27.25). Juhul kui firmaväärtust ei ole võimalik põhjendatult üksikute raha genereerivate üksuste vahel jagada, jagab ettevõtte firmaväärtuse järgnevalt:

(a) juhul kui omandatud äritegevus ei ole sarnane ettevõtte muude tegevusvaldkondadega ning olemasolevat ja uut äritegevust ei ole integreeritud (st ühendatud), jagatakse firmaväärtus omandatud äritegevusele.

(b) juhul kui omandatud äritegevus on sarnane ettevõtte olemasoleva tegevusvaldkonnaga ning olemasolev ja uus äritegevus on integreeritud, jagatakse firmaväärtus kogu sellele tegevusvaldkonnale.

Näide

Ettevõttel on 2 tegevusvaldkonda: jaekaubandus, millega tegeleb üksus A, ning plastkomponentide tootmine, millega tegeleb üksus B. Mõlemad üksused vastavad raha genereeriva üksuse mõistele, kuna nende poolt tekitatavad rahavood on eristatavad ning ka juhtkonna poolt eraldi jälgitavad ja juhitavad.

2013. aastal soetas kontsern lisaks 2 tütarettevõtet; mõlema soetusel tekkis firmaväärtus. Ostetud ettevõtte X tegevusvaldkonnaks on samuti jaekaubandus. Kuna X-le kuuluvate poodide asukohad on ettevõtte jaoks väga sobivad, täiendades ettevõtte üksuse A poodidevõrgustikku, loodab ettevõtte tänu X soetusele saada olulisi sünergiaid nii tulude kasvu kui ka jaevõrgu juhtimiskulude kokkuhoiu tulemusena. Selle saavutamiseks on plaanis üksuse A ja soetatud ettevõtte X tegevused ja juhtimine ühendada, kuigi esialgu ei kavatsenud ettevõtte tütarettevõtet X endaga juriidiliselt ühendada.

Ostetud ettevõtte Y tegevusvaldkonnaks on mööbli tootmine. Kuigi ettevõtte Y tegevuse strateegilise juhtimise juures on plaanis kasutada üksuse B tootmis- jm spetsialistide abi, on plaanis nende tegevusvaldkondade tegevust ja tulemusi siiski eraldi jälgida.

Firmaväärtuse kaetava väärtuse testimiseks jagatakse firmaväärtus järgnevalt:

Ettevõtte X soetamisel tekkinud firmaväärtus jagatakse kogu jaekaubanduse valdkonnale vastavalt paragrahvi 67 punktile (b), st ettevõtte X varade (sh soetamisel tekkinud firmaväärtuse) ja üksuse A varade bilansilist väärtust konsolideeritud bilansis võrreldakse ettevõtte X + üksuse A kaetava väärtusega. Näiteks kasutusväärtuse leidmisel tähendab see seda, et võetakse arvesse mõlemast üksusest tulenevad rahavood.

Ettevõtte Y soetamisel tekkinud firmaväärtus jagatakse ainult ettevõttele Y vastavalt paragrahvi 67 punktile (a), st ettevõtte Y varade (sh soetamisel tekkinud firmaväärtuse) bilansilist väärtust konsolideeritud bilansis võrreldakse ettevõtte Y kaetava väärtusega.

**68.** Juhul kui ettevõtte korraldab ümber oma sisemist struktuuri, 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. Raha genereeriva üksuse (või selle osa) müümisel kantakse bilansist maha ka selle juurde kuuluv osa firmaväärtusest.

**69.** 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. (SME IFRS 27.21).

**70.** Allahindluse proportsionaalsel jagamisel ei hinnata ühtki vara allapoole summast, mis on suurim kolmest alljärgnevast näitajast:

- (a) vara õiglase väärtus miinus müügikulutused (kui seda on võimalik määrata);
- (b) vara kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata); ja
- (c) null.

Kui mõnda vara saab ülaltoodud põhjustel alla hinnata vähem kui üksuse allahindluse proportsionaalseks jagamiseks vajalik, tuleb puudujääv allahindlus jagada proportsionaalselt üksuse ülejäänud varade vahel. (SME IFRS 27.22, 27.23).



<u>Näide</u>			
Ettevõtte bilansis on tootmisüksus, mille varade bilansiline jääkmaksumus on 600 000 eurot ning antud tootmisüksuse kunagisel soetamisel tekkinud firmaväärtus bilansilise jääkmaksumusega 300 000 eurot. 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 eurodes):			
	<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
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%. Tootmiseseadmete müügist (vanarauana) 3. aasta lõpus loodetakse saada 50 tuhat eurot. 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
<b>Netorahavoog</b>	<b>250</b>	<b>200</b>	<b>200</b>

Diskonteerides antud rahavoogu 10%-ga, kujuneb rahavoo nüüdisväärtuseks (ehk raha genereeriva üksuse kasutusväärtuseks) 543 tuhat eurot. Üksuse õiglane väärtus (miinus müügikulutused) on 50 tuhat eurot (müük vanarauna). Kuna üksuse kaetav väärtus on kõrgem kasutusväärtusest ja õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused), siis on antud üksuse kaetavaks väärtuseks 543 tuhat eurot.

Arvestades, et antud raha genereeriva üksuse bilansiliseks jääkmaksumuseks on 900 tuhat eurot (600 tuhat tootmisseedmed pluss 300 tuhat firmaväärtus), siis tuleb sinna kuuluvaid varasid alla hinnata kokku 357 tuhande euro võrra (900–543). Esmalt hinnatakse alla kogu üksuse juurde kuuluv firmaväärtus (summas 300 tuhat eurot) ja seejärel proportsionaalselt üksuse juurde kuuluvaid tootmisseedmeid ja muid põhivarasid (kokku summas 57 tuhat eurot).

### Varasema väärtuse languse tühistamine

**71.** Kord alla hinnatud varade (välja arvatud firmaväärtus) 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. (SME IFRS 27.29-31).

**72.** Raha genereeriva üksuse allahindluse tühistamisel suurendatakse proportsionaalselt kõigi sinna kuuluvate varade (peale firmaväärtuse) jääkmaksumust, jälgides, et ühegi varaobjekti puhul ei ületaks jääkmaksumus eelmises paragrahvis toodud ülempiiri ega selle varaobjekti kaetavat väärtust. Kui mõne varaobjekti puhul saab seetõttu väärtuse langust tühistada väiksemas summas, kui proportsionaalse jagamise tulemusena, tuleb puudujääv allahindluse tühistamine jagada proportsionaalselt üksuse ülejäänud varade vahel. (SME IFRS 27.31 (c)).

**73.** Firmaväärtuse allahindlust ei tühistata. (SME IFRS 27.28).

**74.** Väärtuse languse tühistamisel vaatab ettevõtte üle vara amortisatsioonimäärad, (SME IFRS 27.30 (d), 27.31 (e)).

**75.** Allahindluse tühistamist kajastatakse aruandeaasta kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisena. (SME IFRS 27.30 (b), 27.31 (b)).

## MATERIAALSE JA IMMATERIAALSE PÕHIVARA EEMALDAMINE BILANSIST

**76. *Materiaalne ja immateriaalne põhivara eemaldatakse bilansist (SME IFRS 17.27, 18.26):***

**(a) *nende müümise hetkel või***

**(b) *kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu.***

**77. Põhivara müümise kuupäeva määramisel lähtutakse juhendi RTJ 10 „Tulu kajastamine“ tingimustest kaupade müügil tulu kajastamise kohta. (SME IFRS 17.29).**

**78. Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkväärtuse vahel. (SME IFRS 17.30).**

## JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED

**79. *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.***

79A. 2016. aastal muudeti käesoleva juhendi paragrahvi 16 ja lisati paragrahvid 16A ja 16B, mille tulemusel lisati laenukasutuse kulutuste kajastamisel täiendava võimalusena nende kapitaliseerimine. Nimetatud muudatus jõustub raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2015 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Juhul, kui ettevõtte otsustab lähtudes paragrahvidest 16A ja 16B laenukulutusi kapitaliseerida, võib ta seda teha kas tagasiulatuvalt (st korrigeerides võrdlusandmeid nii, nagu oleks ettevõtte arvestuspõhimõtte alati olnud laenukulutuste kapitaliseerimine) või edasiulatuvalt (st alates selle aruandeperioodi algusest, millele neid paragrahve esmakordselt rakendatakse).

**80. Juhul kui ettevõtte varasem arvestuspõhimõtte laenukasutuse kulutuste puhul oli nende kapitaliseerimine, võib ettevõtte käesoleva juhendi rakendamisel erandina teha järgneva valiku:**

**(a) laenukulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse edasiulatuvalt alates selle aruandeperioodi algusest, millele käesolevat juhendit rakendatakse; st võrdlusandmeid ei korrigeerita ja varasemalt kapitaliseeritud laenukulutusi amortiseeritakse edasi; või**  
**(b) laenukulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse tagasiulatuvalt, st võrdlusandmed korrigeeritakse nagu ettevõtte arvestuspõhimõtte oleks alati olnud laenukulutuste kandmine kulusse.**

Eeltoodud valikut rakendatakse ühtmoodi kõikidele varadele, mille soetusmaksumusse laenukulutusi kapitaliseeriti.

**81.** Käesoleva juhendi rakendamisel võib ettevõtte erandina teha valiku firmaväärtuse ja muude immateriaalsete varade, mida seni käsitleti määramata elueaga varadena, amortiseerimise alustamiseks kas:

(a) edasiulatuvalt alates selle aruandeperioodi algusest, millele käesolevat juhendit rakendatakse (st eluiga määratakse käesoleva juhendi rakendamise perioodi algbilansi kuupäeval ning sellest kuupäevast alustatakse amortiseerimist, olenemata sellest, mitu aastat tagasi on immateriaalne vara arvele võetud), võrdlusandmeid ei korrigeerita; või  
(b) alates firmaväärtuse arvelevõtmise hetkest, st võrdlusandmed korrigeeritakse nii, nagu firmaväärtust oleks alati amortiseeritud.

Eeltoodud valikut rakendatakse kõikidele ettevõtte bilansis kajastatud firmaväärtustele ühtmoodi.

**82.** Juhul kui ettevõtte bilansis on müügiotel põhivara, võib ettevõtte käesoleva juhendi rakendamisel erandina teha järgneva valiku:

(a) sellised varad klassifitseeritakse ümber materiaalseks või immateriaalseks põhivaraks ning alustatakse uuesti nende amortiseerimist alates selle aruandeperioodi algusest, millele käesolevat juhendit rakendatakse, st võrdlusandmeid ei korrigeerita; või  
(b) ümberklassifitseerimine ja amortisatsiooniarvestus tehakse tagasiulatuvalt.

**83.** Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 5 Raamatupidamise Toimkonna poolt 30.12.2011 välja antud versiooni.

## VÕRDLUS SME IFRS-IGA

**84.** Juhendis RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted materiaalsele põhivarale on kooskõlas SME IFRS peatükis 17 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud laenukasutuse kulutuste kajastamine, mille puhul Raamatupidamise Toimkond pidas vajalikuks võimaldada valikut kahe arvestusmeetodi vahel: nende kajastamine kuluna (kooskõlas SME IFRS paragrahviga 25.2) või kapitaliseerimine materiaalse põhivara soetusmaksumuses (kooskõlas IFRSiga, mis nõuab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist). Valikuvõimaluse andmine loeti põhjendatuks lähtudes sellest, et 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 kapitaliseerimine muutuda oluliseks juhul, kui suure osa ettevõtte varadest moodustab võõrkapitali poolt finantseeritud pikaajaliselt ehitatav varaobjekt.

**85.** Juhendis RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted immateriaalsele põhivarale on üldjoontes kooskõlas SME IFRS peatükis 18 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud arenduskulutuste kajastamise põhimõtted, mille puhul Raamatupidamise Toimkond pidas vajalikuks võimaldada valikut kahe arvestusmeetodi vahel: arendusväljaminekute kajastamine kuluna (kooskõlas SME IFRS peatükiga 18) või kapitaliseerimine immateriaalse põhivarana. IFRS lubab arendusväljaminekute kapitaliseerimist. Valikuvõimaluse andmine loeti põhjendatuks lähtudes sellest, et see võimaldab uuenduslikel ettevõtetel tegelda arendustegevusega ilma täiendavat omakapitali kaasamata, kui selleks pole reaalseid majanduslikke vajadusi, kuni ettevõtte hakkab väljatöötatud toote või teenuse müügist kasumit tootma.

**86.** Juhendis RTJ 5 kirjeldatud põhimõtted varade allahindluste arvutamiseks on olulises osas kooskõlas SME IFRS peatükis 27 sätestatud põhimõtetega.

**87.** Juhendis RTJ 5 sätestatud reeglid laenukasutuse kulutuste kajastamiseks kuludena on olulises osas kooskõlas SME IFRS peatükis 25 sätestatud põhimõtetega.