

## **RTJ 5 MATERIAALSED JA IMMATERIAALSED PÕHIVARAD**

| <b>SISUKORD</b>                                                              | <b>punktid</b> |
|------------------------------------------------------------------------------|----------------|
| <b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>                                          | <b>1-2</b>     |
| <b>RAKENDUSALA</b>                                                           | <b>3-5</b>     |
| <b>MÕISTED</b>                                                               | <b>6-10</b>    |
| <b>MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSPÕHIMÕTTED</b>                           | <b>11-32</b>   |
| Esmane arvele võtmine                                                        | 11-20          |
| Edasine kajastamine                                                          | 21-30          |
| Parendused, remont ja hooldus                                                | 31-32          |
| <b>IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSPÕHIMÕTTED</b>                         | <b>33-49</b>   |
| Esmane arvele võtmine                                                        | 33-43          |
| Edasine kajastamine                                                          | 44-49          |
| <b>MATERIAALSETE JA IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE<br/>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>MATERIAALSETE JA IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE<br/>EEMALDAMINE BILANSIST</b> | <b>76-78</b>   |
| <b>VÕRDLUS SME IFRS-GA</b>                                                   | <b>79-83</b>   |

## EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 5 “Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad” eesmärgiks on sätestada reeglid materiaaalsete ja immateriaalsete põhivarade kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 5 võtab arvesse mitmetes SME IFRS-i peatükkides sätestatud põhimõtteid, sh 17 „Materiaalne põhivara“ („*Property, Plant and Equipment*“), 18 „Immateriaalsed varad, v.a 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 alusprintsüübid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõisteid. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 5 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktides 79-82. Valdkondades, kus RTJ 5 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

## RAKENDUSALA

3. ***RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ tuleb rakendada materiaaalsete ja immateriaalsete põhivarade arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aastaaruandes.***

4. RTJ 5 ei rakenda kinnisvarainvesteeringute kajastamisel (vt RTJ 6 „Kinnisvarainvesteeringud“) ega põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade kajastamisel (vt RTJ 7 „Bioloogilised varad“).

5. Renditavate põhivarade arvestusel lähtutakse lisaks käesolevale juhendile ka RTJ 9 „Rendiarvestus“ sätestatud reeglitest. Sihtfinantseerimise teel või äriühenduse käigus soetatavate põhivarade soetusmaksumuse arvestusel lähtutakse lisaks käesolevale juhendile ka vastavalt RTJ 12 „Sihtfinantseerimine“ ja RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“ sätestatud reeglitest.

## MÕISTED

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

***Materiaalsed põhivarad on materiaalsed varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. (SME IFRS 17.2)***

**Immateriaalsed varad** on füüsilise vormita, teistest varadest eristatavad mitterahalised varad. (SME IFRS 18.2)

**Immateriaalsed põhivarad** on immateriaalsed varad, mida ettevõtte kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta.

**Soetusmaksumus** on vara omandamisel (või ehitamise ajal) selle eest makstud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus ja kohustise võtmisel selle eest saadud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus. (SME IFRS 2.84)

**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:

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

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

**Laenukasutuse kulutused** on intressikulud, mis on arvutatud kasutades sisemise intressimäära meetodit nagu see on kirjeldatud RTJ 3 „Finantsinstrumendid”, ja muud võõrkapitali kasutamise kaasnivad kulutused. (SME IFRS 25.1)

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

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

**Müügikulutused** on raha genereeriva üksuse või vara 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)***

7. Materiaalsete põhivarade mõiste alla kuuluvad muuhulgas maa ja hooned (või osa hoonest) ja nendega seotud õigused (nt ehitusload), mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuses (ükskõik, kas toodete tootmisel, teenuste osutamisel või administratiivhoonena). Materiaalsete põhivarade 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”). Hoonestusõiguse ja kasutusvalduse kajastamisel lähtutakse nende majanduslikust sisust, milleks on enamasti maa (ja sellel asuvate võimalike ehitiste) rent, millisel juhul neid kajastatakse kui kasutus- või kapitalirenti lähtudes RTJ 9 punktist 15.

8. Immateriaalsete põhivarade mõiste alla kuuluvad muuhulgas arvuti tarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid ja muud sarnased varad. Teatud juhtudel võib vara omada nii materiaalsed põhivarade kui ka immateriaalsete põhivarade tunnuseid. Sellisel juhul liigitatakse vara vastavalt sellele, millistele tunnustele ta rohkem vastab. Näiteks arvutitarkvara liigitatakse materiaalseks põhivaraks juhul kui see on lahutamatu seotud teatud riistvaraga. Juhul kui arvutitarkvara kasutamine on sõltumatu riistvarast, liigitatakse see immateriaalseks põhivaraks.

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

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

## **MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSPÕHIMÕTTED**

### **Esmane arvele võtmine**

***11. Materiaalsed põhivarad, mis vastavad vara bilansis kajastamise kriteeriumitele (vt RTJ 1 punkte 10-16), võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses, mis koosneb (SME IFRS 17.10):***

- (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 RTJ-s 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“ kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele.***

**12.** Soetamisega otseselt seotuks loetakse kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sh (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;
- (d) vara valmistamiseks kasutatud põhivara amortisatsioon;
- (e) transpordikulud seoses vara viimisega tema tööasukohta;
- (f) vara asukoha ettevalmistamise ja installeerimisega seotud kulutused;
- (g) vara testimisega seotud kulutused (miinus testimise käigus toodetud toodete müügist saadud tulu); ja
- (h) vara soetamisega otseselt seotud teenustasud (mh notaritasud, riigilõivud).

**13.** Juhul kui materiaalse põhivarade 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)

**14.** Materiaalsete 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 (v.a juhul kui ettevõtte kasutab käesoleva juhendi punktis 15 lubatud alternatiivset arvestuspõhimõtet). (SME IFRS 25.2)

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

**16.** Laenukasutuse kulutused sisaldavad sisemise intressimäära meetodil (nagu seda on kirjeldatud RTJ-s 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 (barterteingu) teel mingi teise vara eest, loetakse saadud vara soetusmaksumuseks tema õiglast väärtust, v.a juhul kui:*

- (a) vahetatavate varaobjektide õiglane väärtus pole usaldusväärselt määratav; või
- (b) vahetustehingul puudub äriine sisu (nt äriloogikast 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 1 – vara soetamine mitterahalise vahetustehingu teel                                                                                                                                                                                                                                                   |                                                  |       |  |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------|-------|--|
| 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                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Materiaalne põhivara (traktor)                   | 8 000 |  |
| K                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Materiaalne põhivara (auto)                      | 5 000 |  |
| K                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | Kasum materiaalse põhivara (auto) võõrandamisest | 3 000 |  |

**18. Juhul kui materiaalsete põhivarade objekti olulisematel komponentidel on oluliselt erinevad kasulikud eluead, võetakse need komponendid raamatupidamises arvele eraldi varaobjektidena, määraates neile eraldi amortisatsioonimäärad vastavalt nende kasulikule elueale. (SME IFRS 17.16)**

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

| Näide 2 – soetusmaksumuse jagamine komponentide vahel                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                |           |  |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------|-----------|--|
| Ettevõtte soetab tootmisliini soetusmaksumusega 1 000 000 eurot. Tootmisliini kasulik eluiga on vähemalt kümme aastat, kuid see sisaldab teatud komponente, mis tuleb välja vahetada iga kolme aasta tagant. Väljavahetatavate komponentide hinnanguline soetusmaksumus on 100 000 eurot. |                                                                                |           |  |
| Ettevõtte võtab soetamisel väljavahetatavad komponendid arvele eraldi varaobjektina:                                                                                                                                                                                                      |                                                                                |           |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Materiaalne põhivara<br>(tootmisliin – põhiosa; amortiseeritakse 10 a jooksul) | 900 000   |  |
| D                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Materiaalne põhivara<br>(tootmisliin – vahetatavad komponendid; 3 a jooksul)   | 100 000   |  |
| K                                                                                                                                                                                                                                                                                         | Raha                                                                           | 1 000 000 |  |
| Kolme aasta pärast kantakse väljavahetatavate komponentide jääkmaksumus (juhul kui see veel ei ole jõudnud nullini amortiseeruda) kuludesse ning uute komponentide soetusmaksumus (mis võib olla ka suurem või väiksem kui 100 000 eurot) võetakse arvele uue varaobjektina.              |                                                                                |           |  |

**20.** Sihtfinantseerimise teel soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ 12 „Sihtfinantseerimine“. Kapitalirendi teel soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ 9 „Rendiarvestus“. Äriühenduse käigus soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“.

## Edasine kajastamine

**21. Materiaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (SME IFRS 17.15A)**

**22.** Materiaalse põhivara objekti amortiseeritav osa kantakse kulusse objekti kasuliku eluea jooksul. Erandiks on piiramata kasutuseaga objektid (nt maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud), mida ei amortiseerita. Kujunduseesmärgil soetatud kunstiobjekte, 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 kasuliku eluea jooksul selle kasutamisest saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas). (SME IFRS 17.22)**

**24.** Amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist kasuliku eluea jooksul, 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 (nt kahaneva jäägi meetodi (*diminishing balance method*) ja tootmisühiku meetodi (*units of production method*)) kasutamist juhul kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (SME IFRS 17.22)

### Näide 3 – amortisatsioonimeetodi valik

Ettevõtte soetab masina (soetusmaksumus 100 000 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 esimesel aastal töötas masin 1 600 tundi (16% kogu kasulikust elueast) ning teisel aastal 2 400 tundi (24% kogu kasulikust elueast), kajastatakse esimesel aastal amortisatsioonikuluna 16 000 eurot ning teisel aastal 24 000 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 (nt 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.** Üldjuhul sätestab raamatupidamiskohustuslane raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestuse meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb lähtuda põhivara amortiseerimisel. Individuaalselt vähemoluliste 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 (s.t 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 aruandekuupäevaga:

- (a) muutus vara kasutuses;
- (b) märkimisväärne ootamatu vara kulumine;
- (c) tehnoloogia areng;
- (d) muudatused turuhindades;
- (e) punktis 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 RTJ 1 (s.t aruandeperioodis ja järgmistes perioodides, mitte tagasiulatuvalt). (SME IFRS 17.19, 17.23, 18.24, 27.10)

#### Näide 4 – hinnangu muutus vara kasuliku eluea osas

Ettevõttele kuuluvad teatud rajatised soetusmaksumusega 100 000 eurot, mida amortiseeritakse 20 aasta jooksul (amortisatsioonimäär 5%). Aruandekuupäevaks on nende rajatiste jääkmaksumus 50 000 eurot ning järelejäänud eluiga 10 aastat. Vahetult enne aruandekuupäeva võeti vastu otsus nimetatud rajatised viie aasta pärast välja vahetada.

Lähtudes antud otsusest hinnatakse rajatiste järelejäänud eluiga ümber viiele aastale ning rajatiste jääkmaksumus amortiseeritakse kulusse viie aasta jooksul (10 000 eurot aastas). Varasemate perioodide amortisatsioonikulu ei muudeta.

Asjaolu, et rajatised kavatakse viie aasta pärast välja vahetada, võib viidata nende väärtuse langusele. Selgitamaks, kas lisaks amortisatsiooniperioodi muutmisele on vaja rajatisi alla hinnata, tuleb läbi viia varade väärtuse test (vt punkte 50-75).

#### **Parendused, remont ja hooldus**

**31.** Hilisemate parendustega seotud kulutused lisatakse materiaalsete põhivarade soetusmaksumusele ainult juhul kui need vastavad materiaalsete põhivarade 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 materiaalsete põhivarade objektil vahetatakse välja mõni komponent, lisatakse uue komponendi soetusmaksumus objekti soetusmaksumusele juhul kui see vastab materiaalsete põhivarade 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 kulumini. (SME IFRS 17.6, 17.7)

| Näide 5 – komponendi väljavahetamise kajastamine põhivara arvestusel                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              |                                                                    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------|
| Halvas seisukorras hoonel vahetatakse välja katus (maksumus 70 000 eurot) ja põrandad (maksumus 20 000 eurot) ning värvitakse seinad (maksumus 2 000 eurot). Uue katuse eeldatav kasulik eluiga on 30 aastat (ühtib hoone järelejäänud elueaga). Uue põranda eeldatav kasulik eluiga on kümme aastat, mille järel tuleb põrand uuesti välja vahetada. Seinu värvitakse vastavalt vajadusele iga 1–3 aasta tagant. |                                                                    |
| Nii katuse kui põranda komponent vastavad nii materiaalsete põhivarade 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 1 000 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 2 000 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                                          | Materiaalsete põhivarade allahindlus                | 3 000  |  |
| K                                          | Hooned – vana katus                                 | 2 000  |  |
| K                                          | Hooned – vana põrand                                | 1 000  |  |

## IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSPÕHIMÕTTED

### Esmane arvele võtmine

**33. Immateriaalse põhivara objekt (v.a arendusväljaminekuid, mille kajastamist käsitletakse punktis 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.**

**34.** Immateriaalse põhivara objekti puhul, mis on ostetud eraldi ettevõttevälise osapoole 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. Immateriaalsed põhivarad võetakse algselt arvele nende 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.** Immateriaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse sarnastest põhimõtetest nagu materiaalsed põhivarade soetusmaksumuse määramisel (vt punkte 11-20).

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

- (a) ettevõtte asutamisega seotud kulud (nt riigilõiv, õigusnõustamise tasu);
- (b) uurimistegevusega seotud väljaminekud (vt punkti 38);
- (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 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 (edaspidi *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 (nt uue retsepti, tarkvara või tootmisprotsessi väljatöötamine). (SME IFRS terminite sõnastik)

**40.** Arendusväljaminekute kajastamisel peab ettevõtte valima ühe alljärgnevatest arvestuspõhimõtetest:

(a) kajastada kuluna nende tekkimise hetkel (v.a 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 suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta.

Valitud arvestuspõhimõtet rakendatakse järjepidevalt kõikidele arendusväljaminekutele.

**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 tagasiulatuvalt kapitaliseerida.

#### Näide 6 – uurimistegevusega seotud ja arendusväljaminekud

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 kolme aasta jooksul).

Vastus: Kulutus nr 1 on uurimistegevusega seotud väljaminek, mis tuleb kajastada perioodikuluna. Kulutused nr 2, 3 ja 8 on arendusväljaminekud, mille kajastamine sõltub ettevõtte poolt valitud arvestuspõhimõttest (vt punkti 40) ning neid võib kajastada kas perioodikuluna või kapitaliseerida varana juhul, kui punktis 40 loetletud tingimused on täidetud. Kulutused nr 4-7 ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele ja kajastatakse perioodikuluna (vt punkti 37).

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

**43.** Immateriaalsetele varadele tehtud kulutusi, mida varasematel perioodidel on kajastatud kuluna, ei tohi hiljem kapitaliseerida immateriaalsete varade soetusmaksumusse, välja arvatud juhul, kui toimub olulise vea tagasiulatuv korrigeerimine vastavalt juhendile RTJ 1.82-85 või uue arvestuspõhimõtte tagasiulatuv rakendamine vastavalt juhendile RTJ 1.69-73. (SME IFRS 18.17)

#### **Edasine kajastamine**

**44.** *Immateriaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. (SME IFRS 18.18)*

**45.** Punktides 21-32 materiaalse põhivarade kohta sätestatud arvestuspõhimõtted kehtivad punktides 46-49 kirjeldatud erisusi arvestades ka immateriaalsete põhivarade kohta.

**46.** 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 usaldusväärselt hinnata immateriaalsete varade kasulikku eluiga, amortiseeritakse see vara kuni kümne aasta jooksul. (SME IFRS 18.20, 19.34)

**48.** Immateriaalsete põhivarade amortiseerimisel tuleb kasutada lineaarset meetodit, v.a juhul kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (SME IFRS 18.22)

**49.** Amortiseeritavate immateriaalsete põhivarade lõppväärtuseks loetakse null, v.a juhul kui on äärmiselt tõenäoline, et vara on võimalik pärast selle kasuliku eluea lõppu müüa (nt varale eksisteerib aktiivne turg või kolmandad osapooled on kohustunud vara välja ostma). (SME IFRS 18.23)

## **MATERIAALSETE JA IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ALLAHINDLUSED**

### **Vara väärtuse langus**

**50.** *Materiaalse ja immateriaalse põhivara objekt 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. Käesoleva juhendi punktides 53-55 on selgitatud, millistes olukordades on ettevõtte kohustatud väärtuse testi läbi viima. Punktides 56-64 kirjeldavad väärtuse testi läbiviimise meetodikat üksiku varaobjekti ning punktid 65-70 varade grupi (raha genereeriva üksuse) ja firmaväärtuse osas. Punktides 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 hüvitisnõue. (SME IFRS 17.25)**

#### **Väärtuse testi läbiviimise vajaduse tuvastamine**

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

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

- (a) vara turuväärtus on langenud oluliselt kiiremini kui aja möödumise või vara tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada;
- (b) üldine majanduskeskkond ja turusituatsioon on halvenenud, mistõttu on tõenäoline, et varast genereeritav rahavoog/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 hinnangulisest õiglasest väärtusest;
- (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 punktis 54 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 hinnang antud varaga seotud rahavoogude kohta järgmistel perioodidel ning arvutatakse nende rahavoogude nüüdisväärtus. (SME IFRS 27.15)**

**60.** Rahavoogude hinnangu aluseks võetakse võimalusel juhtkonna poolt kinnitatud eelarved või prognoosid järgmiste perioodide kohta (üldjuhul mitte üle viie 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 hinnangute koostamisel tuleb veenduda, et neis ei esineks põhjendamatuid 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, k.a vara hoolduseks ja remondiks vajalikke rahavoogusid. (SME IFRS 27.17)

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

**63.** Rahavoogude nüüdisväärtuse 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 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 genereerivaks üksuseks. (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 genereeriv üksus tuleb identifitseerida igal aruandeperioodil lähtudes samadest alustest.

**67.** Äriühenduse käigus tekkinud firmaväärtus (vt RTJ 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“) 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 genereeriva üksuse rühmale), 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 7 – firmaväärtuse jaotamine kaetava väärtuse testimiseks

Ettevõtte AB on kaks 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.

Kontsern soetas lisaks kaks tütarettevõtet, mõlema soetusel tekkis firmaväärtus. Ostetud ettevõtte X tegevusvaldkonnaks on jaekaubandus. Kuna X-le kuuluvate poodide asukohad on ettevõtte AB jaoks väga sobivad, täiendades üksuse A poodidevõrgustikku, loodab ettevõtte AB tänu ettevõtte X soetusele saada olulist sünergia 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 kavatse 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 punkti 67 alapunktile (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 ettevõtte Y vastavalt punkti 67 alapunktile (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 (nt 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 sarnaselt 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 õiglane 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)

| Näide 8 – allahindluse jaotamine raha genereerivas üksuses                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |      |      |      |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------|------|------|
| 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 kavatsetakse kolme 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 kolme aasta jooksul järgmised (tuhandetes eurodes):                                                                                                                                                                                                                                               |      |      |      |
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 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) kolmanda aasta lõpus loodetakse saada 50 000 eurot. Töötavate masinate müügiks käesoleval hetkel turg puudub.

Kas ja kui palju tuleb nimetatud masinaid alla hinnata?

Vastus: 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 hinnangu järgmiseks kolmeks aastaks, tuginedes juhtkonna poolt koostatud prognoosile. Hinnang 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) 543 000 eurot. Üksuse õiglane väärtus (miinus müügikulutused) on 50 000 eurot (müük vanarauana). Kuna üksuse kaetav väärtus on kõrgem kasutusväärtusest ja õiglasest väärtusest (miinus müügikulutused), siis on antud üksuse kaetavaks väärtuseks 543 000 eurot.

Arvestades, et antud raha genereeriva üksuse bilansiliseks jääkmaksumuseks on 900 000 eurot (600 000 tootmisseedmed pluss 300 000 firmaväärtus), siis tuleb sinna kuuluvaid varasid alla hinnata kokku 357 000 euro võrra (900 000 – 543 000). Esmalt hinnatakse alla kogu üksuse juurde kuuluv firmaväärtus (summas 300 000 eurot) ja seejärel proportsionaalselt üksuse juurde kuuluvaid tootmisseedmeid ja muid põhivarasid (kokku summas 57 000 eurot).

### Varasema väärtuse languse tühistamine

**71.** Kord alla hinnatud varade (va firmaväärtus) jaoks tuleb igal järgmisel aruandekuupäeval 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 punktis 71 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 põhivarade allahindluse kahjumi vähendamisenä. (SME IFRS 27.30 (b), 27.31 (b))*

## **MATERIAALSETE JA IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE 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 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 netosumma ning põhivara jääkväärtuse vahel. (SME IFRS 17.30)

## **VÕRDLUS SME IFRS-GA**

**79.** RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted materiaalsele põhivaradele on kooskõlas SME IFRS peatükis 17 sätestatud arvestuspõhimõtetega, v.a laenukasutuse kulutuste kajastamine, mille puhul toimikond pidas vajalikuks võimaldada valikut kahe arvestusmeetodi vahel: (a) nende kajastamine kuluna (kooskõlas SME IFRS paragrahviga 25.2) või (b) kapitaliseerimine materiaalse põhivarade soetusmaksumuses (kooskõlas IFRS-ga, mis nõuab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist). Valikuvõimaluse andmine loeti põhjendatuks lähtudes sellest, et see võimaldab ettevõtetel olla kooskõlas IFRS põhimõtetega (nt juhul kui ettevõtte on osa suuremast gruppist, 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.

**80.** RTJ 5 sätestatud arvestuspõhimõtted immateriaalsetele põhivaradele on üldjoontes kooskõlas SME IFRS peatükis 18 sätestatud arvestuspõhimõtetega, v.a arenduskulutuste kajastamise põhimõtted, mille puhul toimikond pidas vajalikuks võimaldada valikut kahe arvestusmeetodi vahel: (a) arendusväljaminekute kajastamine kuluna (kooskõlas SME IFRS peatükiga 18) või (b) kapitaliseerimine immateriaalsete põhivaradena. 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.

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

**82.** RTJ-s 5 sätestatud reeglid laenukasutuse kulutuste kajastamiseks kuludena on olulises osas kooskõlas SME IFRS peatükis 25 sätestatud põhimõtetega.

**83.** Erinevalt RTJ 5 lubab SME IFRS peatükk 17 põhivarade kajastamisel kasutada lisaks soetusmaksumuse meetodile ka ümberhindluse meetodit. Toimikond leidis, et ümberhindluse meetodi võimaldamisega seotud kulud ja ohud aruannete võrreldavusele ei kaalu üles selle rakendamisest saadavat tulu ning ei pidanud seetõttu ümberhindluse meetodi kasutamist põhivarade kajastamisel Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavas aruandes põhjendatuks.