

Kristiina Tambre

**IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE
ARVESTUS
TARKVARAARENDUSETTEVÕTETE
NÄITEL**

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut
Majandusarvestuse õppekava
Juhendaja: Siiri Luts

Mõdriku 2023

Autori deklaratsioon ja lihtlitsents

Mina, Kristiina Tambre,

tõendan, et lõputöö on minu kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teostele on viidatud õiguspäraselt.

Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autorile ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja: Siiri Luts

Lõputöö on kaitsmisele lubatud Teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/54.

Kuupäev: 04.05.2023

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Kristiina Tambre

sünnikuupäev: 02.06.1996

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Immateriaalsete põhivarade arvestus tarkvaraarendusettevõtete näitel“

1. reprodutseerimiseks paberkandjal kõrgkooli raamatukogus avaldamise ja säilitamise eesmärgil;
2. elektroonseks avaldamiseks kõrgkooli repositooriumi kaudu;
3. kui lõputöö avaldamisele on instituudi direktori korraldusega kehtestatud tähtajaline piirang, lõputöö avaldada pärast piirangu lõppemist.

Olen teadlik, et nimetatud õigused jäävad alles ka autorile ja kinnitan, et:

1. lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest tulenevaid ega muid õigusi;
2. PDF-failina esitatud töö vastab täielikult kirjalikult esitatud tööle.

Mõdrikul 04.05.2023

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSTE TEOREETILINE KÄSITLUS	6
1.1 Immateriaalsete põhivarade mõiste ja liigitus	7
1.2 Immateriaalsete põhivarade esmane arvele võtmine	10
1.3 Immateriaalsete põhivarade kasutusiga ja amortiseerimine	14
1.4 Immateriaalsete põhivarade allahindlus	19
1.5 Immateriaalsete põhivarade eemaldamine bilansist	21
1.6 Immateriaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes	21
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	24
3 IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS EESTI ETTEVÕTETE NÄITEL	26
3.1 Immateriaalsete põhivarade mõiste ja liigitus	28
3.2 Immateriaalsete põhivarade esmane arvele võtmine	30
3.3 Immateriaalsete põhivarade kasutusiga ja amortiseerimine	34
3.4 Immateriaalsete põhivarade allahindlus	37
3.5 Immateriaalsete põhivarade eemaldamine bilansist	38
3.6 Immateriaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes	39
KOKKUVÕTE.....	43
SUMMARY	46
VIIDATUD ALLIKAD.....	48
LISAD	50
Lisa 1. Poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajale	51
Lisa 2. Ettevõtte A bilanss.....	52
Lisa 3. Ettevõtte A kasumiaruanne.....	53
Lisa 4. Ettevõtte A kapitaliseeritud kulude amortisatsiooni arvestus	54
Lisa 5. Dokumendivaatluse kava	57

SISSEJUHATUS

Lõputöö teemaks on immateriaalsete põhivarade arvestus tarkvaraarendusettevõtete näitel. Teema on aktuaalne, kuna immateriaalne põhivara ei ole olnud varasemalt Eestis nii levinud, kuid tänapäeva majanduses aina suureneb selle tähtsus. Seda on enim mõjutanud infotehnoloogia kiire areng. (Nukka, 2019)

Tehnoloogia ning info- ja kommunikatsioonivaldkonna kiire areng suunab liikumist teadmismahukama majanduse poole. Konkurentsipüsivuse ja kasumlikult tegutsemise nimel on vaja kasutusele võtta moodne tehnoloogia ja nutikad lahendused. See on immateriaalne põhivara, mille loomisel on peamine roll intellektuaalsel kapitalil. (Nukka, 2019)

Tuntumad immateriaalsete varaobjektide näited on patendid, kaubamärgid, autoriõigused, litsentsid ja frantsiisid. Informatsiooniajastul peavad majandusüksused looma ja kasutama üha uusi immateriaalseid väärtuseid – näiteks kliendisuhteid, töötajate oskusi ja teadmisi ning infotehnoloogiat (tarkvara). Immateriaalsed väärtused on muutunud küll üheks olulisemaks konkurentsieeliseks, kuid selle nähtuse enda ja selle abil loodava väärtuse kirjeldamiseks on veel vähe vahendeid. Suurim probleem seisneb selles, et immateriaalse vara väärtus sõltub selle organisatsioonilisest kontekstist ja majandusüksuse strateegiast. Sellise immateriaalse vara väärtust, nagu näiteks klientide andmebaas, ei saa vaadelda eraldiseisvana organisatsioonilistest protsessidest, mis seda ja teisi varaobjekte – nii materiaalseid kui immateriaalseid – klientide hüvanguks ja majandusüksuse tuluks ümber töötada aitavad. Väärtus ei peitu ühes immateriaalses varaobjektis. Väärtus tekib varaobjektide kombinatsioonist ja strateegiast, mis neid ühendab. Seega on väga aktuaalne üha olulisemaks muutuvate immateriaalsete väärtuste hindamine ja kajastamine majandusüksuste aruannetes, et anda kõigile huvirühmadele piisav ülevaade majandusüksuse hetke olukorrast. (Leppenen, 2014)

Raamatupidamisteenuseid osutava ettevõtte juhi sõnul tehakse immateriaalsete põhivarade arvestamisel vigu, kuna raamatupidajatel ei ole veel piisavalt kogemusi selle arvestamise kohta nii, et see vastaks Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile kahe tarkvaraarendusega tegeleva ettevõtte seas, et teha järeldusi ja vajadusel esitada ettepanekuid ettevõtete raamatupidajatele immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavusse viimiseks.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- tuua välja immateriaalsete põhivarade olemus, arvele võtmine, edasine kajastamine ning maha kandmine;
- koostada metoodika empiirilise uuringu läbi viimiseks;
- kaardistada immateriaalsete põhivarade arvestamise põhimõtted kahe tarkvaraarendusettevõtte seas;
- välja selgitada ja analüüsida ettevõtete immateriaalsete põhivarade arvestamise vastavust seadusest tulenevatele nõuetele;
- teha järeldusi ja vajadusel esitada ettepanekuid tarkvaraarendusettevõtete raamatupidajatele immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavusse viimiseks.

Lõputöö jagatakse kolmeks peatükiks. Esimeses osas kirjeldatakse immateriaalsete põhivarade arvestuse teoreetilist käsitlust. Tuuakse välja immateriaalse põhivara mõiste ja liigitus, selle esmane arvele võtmine, kasutamisega ning amortiseerimine. Samuti ka põhivara allahindlus, bilansist eemaldamine ning finantsaruannetes kajastamine. Teises osas esitatakse empiirilise uuringu metoodika. Kolmandas osas viiakse läbi uuring, analüüsitakse immateriaalsete põhivarade kajastamise vastavust Eesti finantsaruandluse standardile ning tehakse järeldusi ja ettepanekuid.

Lõputöö teoreetilise osa kirjutamisel lähtutakse peamiselt Raamatupidamise Toimkonna juhendist 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ (edaspidi RTJ 5). Autoritest kasutatakse enim Lehte ja Jaan Alveri ning Jutta Tiku poolt koostatud allikaid. Empiirilise uuringu koostamiseks vaadeldakse kahe tarkvaraarendusega tegeleva ettevõtte raamatupidamise dokumente (põhivara ostuarveid, põhivara nimekirju, aastaaruandeid, bilanssi, kasumiaruannet) ning raamatupidajatega viiakse läbi intervjuu.

1 IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSTE TEOREETILINE KÄSITLUS

Kaasaegses majanduses on immateriaalsel varal väga suur ja määrav roll- see tagab õigusi ning teenib tulu. Kasumi teenimiseks peavad kõik ettevõtted tagama oma klientidele positiivse arusaama selles valdkonnas, milles nad tegutsevad. Tegelikult on edukate ettevõtete kõige olulisemad varad just immateriaalsed varad, kuna need on radikaalselt muutnud globaalset majandust. (Gheta, 2017)

Maailmamajanduse globaliseerumine on tekitanud ettevõtete hulgas tugeva konkurentsi, kus ainsaks eeliseks on innovaativsus nii toodete ja teenuste kui ettevõtte struktuuri arendamisel. Innovatsiooni peamine eeldus on investering immateriaalsesse varasse (uurimine ja arendus, töötajate arendamine, klientide hõlvamine). Et see toimuks optimaalselt, on vaja need varad identifitseerida ning mõõta nende kasutamise efektiivsust. Immateriaalse vara küsimustega on tegeletud aastakümneid. Praegune huvi tõus on suuresti ajendatud ettevõtete bilansilise väärtuse ja turukapitalisatsiooni kasvavast vahest. Põhjus, miks immateriaalse vara väärtuse mõõtmise ja kajastamise võimalused on tulnud päevakorda, on innovatsiooni ja teadmistemahuka majandussektori osa suurenemine. (Valk & Maspanov, 2002, lk 5)

Varad ja kohustused klassifitseeritakse bilansis lühi- ja pikaajalisteks varadeks ja kohustustusteks. Lühiajalisi varasid nimetatakse käibevaraks ning pikaajalisi varasid nimetatakse põhivaraks. (Karu, 2008, lk 15) Kontseptuaalselt võib ettevõtte põhivara jagada kaheks: materiaalne ja immateriaalne. Sõna „materiaalne” viitab vara füüsilisele substantstile ning „immateriaalne” selle puudumisele. Seega võib immateriaalset vara nimetada ka ainetuks varaks. (Tikk, 2020)

Ainetuid varaobjekte võib liigitada järgmiselt (Alver & Alver, 2017, lk 263):

- turundusega seonduvad ainetud varaobjektid, mida kasutatakse peamiselt toodete või teenuste turustamiseks ja reklaamimiseks (nt kaubamärgid ja kaubanimed, ajalehtede kujundatud pealdised, interneti domeeninimed);
- klientidega seonduvad ainetud varaobjektid (nt kliendinimistud, lepingulised ja mittelepingulised kliendisuhted);
- kunstiga seonduvad ainetud varaobjektid (nt piltide, fotode, videomaterjalide, näidendite, heliloomingu, kirjandusliku loomingu omamisõigused);
- lepingutega seonduvad ainetud varaobjektid, mis esindavad lepingutest tulenevate õiguste väärtust (frantsiisi- ja litsentsilepingud, ehituslepingud, raadio- ja teleülekannete õigused, teenindus- ja tarnelepingud);

- tehnika ja tehnoloogiaga seonduvad ainetud varaobjektid, mis on seotud innovatsiooni ja tehnilis-tehnoloogiliste eelistega (nt patenteeritud tehnoloogia, salajane valem).

V. Nikolova-Minkova on välja toonud näiteks kaubamärgi kasulikkuse ühiskonna ning tarbijate jaoks (Nikolova-Minkova, 2021):

- ühiskonna jaoks- kuulsad ja turustatud kaubamärgid toetavad mitmeid sotsiaalseid eesmärke, osalevad sotsiaalselt kasulikes algatustes ja on sotsiaalselt olulise poliitika elluviimise vahendiks (näiteks: Audi, Nike, McDonalds, Coca Cola);
- tarbijate jaoks- kaubamärgid aitavad tarbijatel teha ostuprotsessis teadlikke ja põhjendatud otsuseid. Bränditooteid seostatakse sageli sarnastest toodetest kõrgema kvaliteediga ja see annab tarbijatele kindlustunde. Lisaks aitab see kaasa madala kvaliteediga tooteid pakkuvate ettevõtete turult väljatõrjumisele või täiustamispüüdlustele.

Maailmamajanduses on immateriaalsel põhivaral väga suur ja määrav roll- see tagab õigusi ning teenib tulu. Immateriaalsed varad on radikaalselt muutnud globaalset majandust. Põhjus, miks immateriaalse vara väärtuse mõõtmise ja kajastamise võimalused on tulnud päevakorda, on innovatsiooni ja teadmistemahuka majandussektori osa suurenemine. Immateriaalseid varaobjekte võib liigitada viieks: turundusega; klientidega; kunstiga; lepingutega ning tehnika ja tehnoloogiaga seonduvateks varaobjektideks.

1.1 Immateriaalsete põhivarade mõiste ja liigitus

Immateriaalsed varad on füüsilise vormita, teistest varadest eristatavad mitterahalised varad (RTJ 5, §6). Kuigi ta ei ole füüsiliselt määratlev, peab ta genereerima ettevõttele tulevikus tulu (Keskküla, 2018, lk 57). Immateriaalsed põhivarad on immateriaalsed varad, mida ettevõtte kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ 5, §6).

Immateriaalse tähendus on lai, olenedes kontekstist ja valdkonnast, ning mõiste „immateriaalne” võib olla mitmeti tõlgendatav. Raamatupidamisalases kirjanduses kasutatakse mõistet „immateriaalne põhivara”, majandusteadlastel on kasutusel väljend „teadmistel põhinev vara”, juhtimis- ja õiguselases kirjanduses aga „intellektuaalne kapital”. (Nukka, 2019)

Intellektuaalne kapital on laiem mõiste, immateriaalne vara on ainult üks osa sellest – see, mis on ettevõtte raamatupidamises varana kapitaliseeritud. Kuigi nende mõistete kasutusvaldkond on erinev, taandub nende lõplik sisu siiski samale tähendusele – ainetule varale, mis tulevikus kasu loob. (Nukka, 2019)

Intellektuaalne kapital ehk inimkapital hõlmab endas teadmisi, uuendusi, töötajate oskusi. Struktuurne kapital koosneb patentidest, litsentsidest või ettevõtte tarkvarast. Need mõlemad komponendid on võtmeelemendiks ettevõtte hea maine ning põhiväärtuse loomisel. Need tagavad klientidele kindluse teatud teenuste või toodete kasutamiseks ning võimaldavad teenida ettevõttel tavapärasest suuremat kasumit. (Gheta, 2017)

J. ja L. Alver on välja toonud ainetu põhivara iseloomulikud tunnused (Alver & Alver, 2017, lk 261):

- identifitseeritavus;
- füüsilise substantsi puudumine;
- tulevikus saadava tulu suhteline ebakindlus;
- üldjuhul soetatakse ainetut põhivara majandusüksuse põhitegevuse tarbeks;
- oodatav tuluperiood on limiteeritud kas seaduse, kasutusaja või lepinguga;
- ainetu põhivara omab sageli väärtust vaid antud majandusüksusele;
- ainetu põhivaraobjekti väärtus võib oluliselt kõikuda, kuna tema kasulikkus tugineb suuresti konkurentsieelisele.

Vaatamata immateriaalse vara mõiste mitmekesisusele ja erinevatele tõlgendustele võib arvestusalastele terminitele tuginedes üldistada, et immateriaalne kapital on varade loomise allikas ning immateriaalne vara tuleviku kasu (rahavoogude) genereerimise alus. (Nukka, 2019)

Teatud juhtudel võib varal olla nii materiaalse põhivara kui ka immateriaalse põhivara tunnuseid. Sellisel juhul liigitatakse vara vastavalt sellele, kumma tunnustele ta rohkem vastab. Näiteks arvutitarkvara klassifitseeritakse materiaalseks põhivaraks juhul, kui see on lahutamatu seotud teatud riistvaraga. Juhul kui arvutitarkvara kasutamine on sõltumatu riistvarast, klassifitseeritakse see immateriaalseks põhivaraks. Näiteks raamatupidamisprogramm kajastatakse tavaliselt immateriaalse põhivarana, sest selle kasutamine üldjuhul ei sõltu konkreetsest riistvarast, vaid seda saab kasutada iga arvutiga. (Leppenen, 2014)

Finantsarvestuses ja -aruandluses on nõuande- ja eksperdirühm arvestusalase õiguskindluse tagamiseks välja töötanud normdokumendid ehk standardid, mis annavad juhtnööre arvestuse pidamiseks. EL-is kohalduvad arvestusvaldkonnas rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid IFRS (International Financial Reporting Standards) ja rahvusvahelised raamatupidamisstandardid IAS (International Accounting Standards). Immateriaalse vara arvestuslikku käsitlust kajastab IAS 38. Selle standardi eelkäija oli 1978. aastal vastu võetud standard IAS 9 Accounting for Research and Development Activities. Aastal 1993 standardit muudeti ja see sai pealkirja IAS 9 Research and

Development Costs. 1998. aastal asendati IAS 9 standardiga IAS 38 Intangible Assets. Rahvusvahelised standardid on olnud aluseks Raamatupidamise Toimkonna juhendite (RTJ) väljatöötamisel. (Nukka, 2019)

Standardi kohaselt saab eristada immateriaalseid ressursse ja immateriaalset vara. Immateriaalse ressursi tähendus on laiem kui immateriaalse vara mõiste. Immateriaalsete ressursside abil (kuid mitte ainult) luuakse immateriaalset vara. Standardis tuuakse näiteks, et immateriaalseid ressursse, näiteks teaduslikke või tehnilisi teadmisi, kasutatakse uute protsesside või süsteemide projekteerimiseks ja juurutamiseks, litsentside, intellektuaalomandi, turukogemuse ja kaubamärkide omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. RTJ 5 selgitab, et immateriaalse põhivara mõiste alla kuuluvad muuhulgas arvutitarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid jms. (Nukka, 2019)

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 (RTJ 5, §6).

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 (RTJ 5, §6).

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus. Amortisatsioon on vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul. (RTJ 5, §6)

Kasulik eluiga on (RTJ 5, §6):

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

Akumuleeritud kulum on põhivara soetusmaksumusest kuluna kajastatud (amortiseeritud) osa (samatähenduslik mõistega „akumuleeritud amortisatsioon”) (RTJ 5, §6).

Materiaalset ja immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis selleks ettenähtud kirjetel. Lubatud on lisada täiendavaid alakirjeid või täpsustada nimetusi, juhul kui see tuleb kasuks bilansi informatiivsusele ja loetavusele. Bilansikirjete alaliigendusi (näiteks „Patent“, „Litsents“) võib bilansi asemel esitada lisades. Müügiootel põhivara kajastatakse bilansis käibevara rühmas eraldi kirjel. (Karu, 2008, lk 19)

AS Rafiko on kirjutanud, et immateriaalset põhivara saab esitada viiel kirjel (AS Rafiko, lk 28):

- asutamisväljaminekud;
- arenguväljaminekud;
- ostetud kontsessioonid, patendid, litsentsid, kaubamärgid jne;
- firmaväärtus;
- ettemaksed immateriaalse põhivara eest.

Immateriaalsed varad on füüsilise vormita, teistest varadest eristatavad mitterahalised varad. Kuigi nad ei ole füüsiliselt määratletavad, peavad nad genereerima ettevõttele tulevikus tulu. Ettevõtte kasutab antud vara pikema kui ühe aastase perioodi jooksul. Kui varal on nii materiaalseid kui immateriaalseid tunnuseid, liigitatakse vara vastavalt sellele, kumma tunnustele ta rohkem vastab. Immateriaalse põhivara mõiste alla kuuluvad muuhulgas arvutitarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad jms.

1.2 Immateriaalsete põhivarade esmane arvele võtmine

Immateriaalse põhivara objekt (v.a arendusväljaminekuid, mille kajastamist käsitletakse RTJ 5 punktis 40) kajastatakse bilansis ainult juhul kui (RTJ 5, §33):

- objekt on ettevõtte poolt kontrollitav;
- on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu;
- objekti soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav.

A. Nukka on oma avaldatud artiklis tingimused põhjalikumalt lahti seletanud (Nukka, 2019):

- see peab olema eristatav – seda saab majandusüksusest eraldada või lahutada, eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, või see tuleneb lepingulistest või muudest juriidilistest õigustest;
- see peab olema kontrollitav – majandusüksusel on vara üle kontrolli siis, kui tal on õigus kontrollida sellest ressursist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule;
- sellest peab tulevikus saama majanduslikku kasu, mis võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või majandusüksuse poolt vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu;
- selle soetusmaksumust peab olema võimalik usaldusväärselt mõõta.

RTJ 5 juhendis on esitatud näiteid väljaminekutest, mille kapitaliseerimisel saab arvele võtta immateriaalset põhivara, ja kuludest, mis tuleb kajastada kasumiaruandes nende tekkimise hetkel. Üldtunnustatud raamatupidamistavade järgi võib raamatupidamises kajastada ainult soetatud immateriaalset vara. Ettevõtte sees tehtud kulu (v.a arendustegevus) immateriaalse vara loomiseks kulude kapitaliseerimise teel varana arvele ei võeta. (Nukka, 2019)

Lisaks kohustab RTJ 5 ettevõtte sees määrama põhivara kapitaliseerimiseks (arvele võtmiseks) kaks kriteeriumit: kasutusea ja soetusmaksumuse alampiiri. Kui põhivara ajaline määratlus on toimekonna juhendis üheselt esitatud (üle ühe aasta), siis soetusmaksumuse alampiiri kehtestamisel on ettevõttele jäetud suhteliselt suur otsustusvabadus. Ainus tingimus on, et alampiiri kehtestamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist, eristamaks väheväärtuslikku vara põhivarast. (Nukka, 2019)

Oluline on selline informatsioon, mille avaldamata jätmine või ebakorrektnel avaldamine võib mõjutada aruannete kasutajate poolt aruannete põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruandes kajastada lihtsustatud viisil. (RTJ 1, §41) Olulisuse hindamisel tuleb võtta arvesse nii summa suurust, kui informatsiooni olemust. Lubamatu on tahtlik manipuleerimine väheoluliste summadega, saavutamaks teatud kindlat finantstulemust. (RTJ 1, §43)

Kui ettevõtte kehtestab oma tegevusspetsiifikat arvestades liiga kõrge põhivara soetusmaksumuse alampiiri, siis põhitootmis- või teenindusprotsessi tarbeks või halduseesmärkidel soetatud pikaajaline vara, mis kantakse otse kuludesse, ei kajastu bilansis ja suurendab perioodi kulu kasumiaruandes. Tulemuseks on vähene põhivara maht ja tegelikkusele mittevastav finantstulemus. Ebamõistlikult suur kulu aruandeaastal pole kooskõlas tulude-kulude printsiibiga ning majandusaasta tulemused ei anna õiglast ülevaadet raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist ja -tulemusest. (Nukka, 2019)

Konkreetsel summana on põhivara soetusmaksumuse piirmäär kirjas avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendis, mis sätestab materiaalse ja immateriaalse põhivara kapitaliseerimise alampiiriks avaliku sektori asutuses 5000 eurot (ilma käibemaksuta). Eesti mikro- ja väikeettevõtjatele võib see piirmäär olla ebamõistlikult kõrge ning aruanded seetõttu moonutatud näitajatega. (Nukka, 2019)

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. Majanduslik kasu võib väljenduda ka kulude kokkuhoius. (RTJ 5, §34)

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) (RTJ 5, §35). Immateriaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse sarnastest põhimõtetest nagu materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel (RTJ 5, §36).

Alljärgnevaid väljaminekuid ei võeta arvele immateriaalsete põhivaradena, vaid need kajastatakse nende tekkimise perioodil kuludena (RTJ 5, §37):

- ettevõtte asutamisega seotud kulud (nt riigilõiv, õigusnõustamise tasu);
- uurimistegevusega seotud väljaminekud (vt RTJ 5 punkti 38);
- koolitusega seotud kulutused;
- reklaamile tehtud kulutused;
- üldised halduskulutused;
- kahjumid tootmise algfaasis;
- kolimisega ja ettevõtte ümberstruktureerimisega seotud kulutused;
- kulutused seoses ettevõtte siseselt loodud brändidega, kliendinimekirjadega ja muude sarnaste objektidega (samas tohib kapitaliseerida ettevõtte välistelt osapooltelt või äriühenduse käigus soetatud brände ja kliendinimekirju).

D. Barfield on kirjutanud kliendisuhete olulisusest ning pärandplaani immateriaalse varana arvele võtmise kasulikkusest järgnevalt (Barfield, 2020):

Arvestades traditsioonilist vara planeerimise ebaefektiivsust tulenevalt maksukärbete ja seaduste muudatuste ning automatiseerimise kahekordsest mõjust, peaksid varaplaneerijad oma meetodeid ümber hindama, et tõsta immateriaalse vara osakaalu tähtsust oma töös. Selle käigus peaksid varaplaneerijad lisama oma klienditeenindus tööriistade arsenalile pärandplaani. Pärandplaanidest saavad kasu nii advokaadid kui ka kliendid, luues tervikliku lähenemise üksikisiku ja pereettevõtte planeerimisele, põimides üksikisikule või ettevõttele olulised immateriaalsed väärtused ja järgmisesse põlvkonda liikuva materiaalse vara. Kuigi pärandplaani koostamiseks pole konkreetset valemit ja pärandplaanidel puudub õiguslik jõustatavus, tagavad need siiski suurima tõenäosuse, et pärand või ettevõtte säilib üle kolme põlvkonna.

Põhivara arvestuse pidamine raamatupidamisprogrammis on võimalik kahel viisil (Koov, 2003, lk 144):

- sisestad vajalikud amortisatsiooni kirjendid käsitsi Kirjendite registrisse;
- programmis on olemas eraldi automaatne põhivara arvestus.

Automaatsel arvestusel koostad iga põhivara kohta omaette kaardi. Sellel näitad kõik vajalikud andmed. Kui lisad veel põhimõtte, mille alusel amortisatsiooni arvestada, ja õpetad programmile vajalikud kontod selgeks, siis ongi vajalikud eeltööd tehtud. Põhivaraga kaasnevad ka mahakandmine või ümberhindlus, lisaks kõikvõimalik aruandlus. Kõige krooniks on muidugi vajaliku amortisatsioonikirjendi saamine ja seda loomulikult automaatselt. (Koov, 2003, lk 144-145)

Enn Leppik on välja toonud praktilised näited immateriaalse põhivara arvele võtmise kohta (Leppik, 2009, lk 168-170):

- Patendi arvestus

Firma ostis 200A jaanuaris patendi, makstes selle eest 272 000 krooni. Patendi juriidiline eluiga on 17 aastat, kuid see osteti aasta pärast registreerimise kuupäeva. Patendi soetamise nõustamine läks maksma 10 000 krooni.

Patendi ostja kanded:

Deebet: Patendid	282 000 (272 000+10 000)
Kreedit: Pangakonto	282 000

- Arvuti tarkvara arvestus

Ettevõtte ostis aruandeaasta alguses arvuti tarkvara, mis võimaldab oluliselt parandada ettevõtte arvestuse ja finantsjuhtimise süsteemi. Tarkvara eest tasuti IT firmale 400 000 krooni. Lisaks tasuti veel kõnesoleva programmi installeerimise ja häälestamise eest 150 000 krooni. Tarkvara kavatsetakse kasutada 4 aastat.

Raamatupidamiskanne arvuti tarkvara soetamisel:

Deebet: Immateriaalne põhivara (arvuti tarkvara)	550 000
Kreedit: Pangakonto	550 000

Immateriaalset põhivara arvele võttes peab see vastama järgnevatele tingimustele: see peab olema eristatav; see peab olema kontrollitav; sellest peab tulevikus saama majanduslikku kasu ning selle soetusmaksumust peab olema võimalik usaldusväärselt mõõta. Ettevõtte peab põhivara kapitaliseerimiseks määrama kasutusea ja soetusmaksumuse alampiiri. 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).

1.3 Immateriaalsete põhivarade kasutusega ja amortiseerimine

Nagu eelnevalt täheldatud, võib immateriaalse varaobjekti eluiga olla üpris ebamäärane. RTJ is 5 eeldatakse, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud. Ettevõtte peab immateriaalse varaobjekti kasulikkude eluiga hindama usaldusväärsetele andmetele tuginedes. Näiteks juhul, kui immateriaalne vara on tekkinud lepingulistest vm õigustest, tuleb kasuliku eluea määramisel lähtuda sellest. IAS 38 esitab näiteid teguritest, mida võtta arvesse immateriaalse põhivara kasuliku eluea määramisel: vara eeldatav kasutamine majandusüksuses ja asjaolu, kas seda vara suudaks tõhusalt hallata ka teise koosseisuga juhtkond; vara tüüpiline elutsükel ja avalikud andmed sarnasel viisil kasutatava samasuguse varaobjekti hinnangulise kasuliku eluea kohta; tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemine. Immateriaalse varaobjekti kasuliku eluea usaldusväärse väärtuse saamine sõltub hindaja kompetentsist, andmete kättesaadavusest ja muudest teguritest. (Nukka, 2019)

Immateriaalse põhivara kasulik eluiga on üldjuhul piiratud ajaliselt, kuid see võib olla ka ajalise pikkusega piiramata. Piiramata pikkusega on kasulik eluiga siis, kui lähitulevikus ei ole ette näha majandusliku kasu genereerimise lõppemist. Mõnel juhul võib näiteks ostetud kaubamärkide kasulik eluiga olla piiramata ajalise pikkusega. Immateriaalseid põhivarasid kas ostetakse või luuakse ise. (Tikk, 2016, lk 138)

Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga erinev. Näiteks arvutitarkvara ja muude digilahenduste kasulik eluiga on lühike, sest infotehnoloogia areneb pidevalt ning tehnoloogiline vananemine on kiire. Näiteks kaubamärgi kasulik eluiga võib aga olla ennustamatult pikk. (Nukka, 2019)

Amortisatsioon ja depretsiatsioon on raamatupidamisterminid, mida kasutatakse vara väärtuse aja jooksul kahanemise arvestamiseks. Näiteks sõidukid lihtsalt kuluvad ära olenemata sellest, kui hästi neid hooldatakse. Ent näiteks tarkvara võib vananeda ja tuleb asendada uuega, isegi kui see töötab veel väga hästi. Seda sellepärast, et müügile on tulnud parem toode ja vana kasutamise kulu on suurem kui uuel. Seega peavad raamatupidajad hindama vara ostmisel selle kasulikkude eluiga- oma parema äranägemise järgi. Kui nad hindavad vara väärtust üle, on vara tegelik väärtus väiksem. Mõni vara on aga oodatavast elueast vastupidavam ja sel on tegelikku väärtust ka aastaid hiljem, ehkki seda pole enam bilansilehel kirjas. (Cinnamon, Helweg-Larsen, & Cinnamon, 2011, lk 110)

Amortisatsioon ja depretsatsioon on summad, mille võrra varade väärtus iga aruandeperioodi jooksul väheneb. See kirjutatakse kasumiaruandesse püsikuluna. (Cinamon, Helweg-Larsen, & Cinamon, 2011, lk 110)

Põhivara amortiseerimise meetodeid on erialakirjanduse põhjal viis: lineaarne, kahaneva jäägi, kahekordselt kahaneva jäägi, tootmisühiku ja kasutusaastate järjenumbrite summa meetod (Nukka, 2019). Immateriaalsete põhivarade amortiseerimisel tuleb kasutada lineaarset meetodit, v.a juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale (RTJ 5, §48). Laialdaselt kasutatava lineaarse amortisatsiooniarvestuse meetodi suurimaks puuduseks tuleb pidada asjaolu, et see põhineb ajal, mitte kasutamise intensiivsusel ega tulu genereerimisel. Lineaarne meetod ei peegelda alati vara kasuliku eluea jooksul selle kasutamisest saadava majandusliku kasu jaotumist ajas. (Nukka, 2019)

See tähendab, et kui arvel olevat vara ajutiselt ei kasutata, siis amortisatsioonikulu tekib ikka, sest kulu tekkimise tingib aeg. Ka kaubamärgi puhul, kui näiteks kakskümmend aastat tegutsenud ettevõtte kaubamärk on eelneva kümne aasta jooksul kuludesse amortiseeritud, kuid müügitulu põhineb paljuski tuntud ja usaldusväärsele kaubamärgil. (Nukka, 2019)

Immateriaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (RTJ 5, §44).

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 märkimisväärsed kulutusi. (RTJ 5, §46) Kui ettevõttel ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata immateriaalsete varade kasulikkude eluiga, amortiseeritakse see vara kuni kümne aasta jooksul (RTJ 5, §47).

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 (RTJ 5, §29). 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) (RTJ 5, §49).

Immateriaalne põhivara võib olla identifitseeritav (nt patendid, litsentsid, kaubamärgid) või mitteidentifitseeritavad (nt äriühendustes tekkinud firmaväärtus). (Tikk, 2016, lk 138)

J. Tikk on lahti seletanud ka erinevate immateriaalsete põhivarade mõisted (Tikk, 2016, lk 138-140):

Patent on eksklusiivne õigus kasutada, toota või müüa patendiga kaitstud toodet või teenust. Patendi soetusmaksumusse kuuluvad patendi soetuskulud koos lisanduvate teenustasudega (õigusabi jms). Kui patendi kasutusajal tekivad kulud tema kasutamise seaduslikkuse tõendamiseks, lisatakse need patendi jääkmaksumusele (kapitaliseeritakse) ja amortiseeritakse patendi järelejäänud kasutusaja jooksul juhul, kui lahend on positiivne. Kaotatud vaidluste kulusid ei kapitaliseerita, neid käsitletakse perioodikuludena. Kui majandusüksus töötab patendi ise välja, siis käsitletakse patenti väljatöötamiskulusid üldjuhul perioodikuludena (uurimistegevus). Kapitaliseeritakse patendi registreerimisega (seadustamisega) seotud kulud.

Autoriõigus annab autorile ainuõiguse kasutada ja lubada teistel isikutel kasutada oma teost. Autoriõigus kehtib teose looja eluea jooksul ja 70 aastat pärast tema surma. Autoriõigust võib ka müüa. Autoriõiguse soetuskulud kantakse kas kohe kuluks, kui need on ebaolulised, või kapitaliseeritakse.

Kaubamärk on toodet ja majandusüksust iseloomustav sümbol(id) ja/või sõna(d). Kaubamärgi eluiga on teoreetiliselt piiramatult. Kaubamärgi registreerimisega seotud väljaminekud kantakse kohe kuluks (mitteolulised) või kapitaliseeritakse.

Frantsiis on õigus müüa kaubamärgiga kaitstud toodet või teenust (tavaliselt piiratud perioodil). Frantsiisilepingu objektiks on kasutusõiguse andmine frantsiisiandja poolt välja töötatud süsteemile, kuhu kuuluvad kaubamärk, oskusteave jms. Frantsiisivõtja peab tagama valmistatavate kaupade või osutatavate teenuste identsed omadused. Frantsiiside maksumus on tavaliselt väga kõrge. Kui frantsiisilepingu järgi peab majandusüksus maksma frantsiisiandjale jooksvalt teatud summasid (nt mitmesugused teenused, reklaamikampaania vms), kantakse need kuluks arvestusperioodil.

Litsents on luba, mis annab õiguse kasutada intellektuaalsest varast tulenevaid õigusi kokkulepitud ulatuses ja territooriumil kokkulepitud tasu eest. Eristatakse tavalitsentsi ja ainulitsentsi. Tavalitsentsi müümise korral antakse teistele vara kasutusõigus ja ühtlasi jäetakse ka endale oma vara kasutusõigus. Ainulitsentsi soetamise puhul on tegemist vara monopoolse kasutusõigusega litsentsiga piiratud mahu. Litsentsi eriliik on patendilitsents, mis tähendab patendivaldaja luba kindla tasu eest kasutada leiutist, patenti, kaubamärki või kaubanime. Litsentsi soetusmaksumus kapitaliseeritakse,

kui soetusväljaminekud on olulised. Kui litsentsi soetusmaksumus on mitteoluline, kantakse see kohe kuluks.

Asutamisväljaminekud on majandusüksuse asutamisega seotud väljaminekud (lõivud, juristide tasud, audiitorite tasud, aktsiaemissiooni kulud jms), mida käsitatakse perioodikuludena.

Uurimistegevuse tulemusena tekkinud immateriaalset vara ei kajastata finantsseisundi aruandes. Uurimistegevusega seotud väljaminekud kantakse kuluks nende tekkimise perioodil.

Arendusväljaminekud on kulud uue tehnoloogia arendamisele ning selle rakendamisele toodete ja teenuste tootmiseks. Arendusväljaminekud kapitaliseeritakse juhul, kui majandusüksus suudab tõestada, et tal on antud arendusprojekti teostamiseks vajalikud ressursid ja on tõenäoline, et väljaminekute tegemise tulemusena tekib tulu. Samuti peab ta tõestama, et immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks saamine on tehniliselt võimalik ja et sellele varale eksisteerib turg. Kui majandusüksus seda tõestada ei suuda, käsitletakse arendusväljaminekuid perioodikuludena.

Firmaväärtus on ainus mitteidentifitseeritav immateriaalse põhivara liik, mis on unikaalne seetõttu, et ta pole eraldiseisev objekt, vaid paljude elementide koosmõju resultaat. Firmaväärtus on vahe omandatud osaluse soetusmaksumuse ja omandatud netovara õiglase väärtuse vahel. Firmaväärtus võib olla nii positiivne kui ka negatiivne. Positiivne firmaväärtus tekib sellest, et koos majandusüksuse varadega omandab ostja lisaväärtusena näiteks hea turupositsiooni, aktsepteeritud toote, kogemustega personali, tipptehnoloogia vms. Positiivne firmaväärtus kajastatakse konsolideeritud finantsseisundi aruandes immateriaalse põhivarana, kuigi ta ei vasta immateriaalse põhivara definitsioonile. Negatiivne firmaväärtus, kui see äriühenduse käigus tekib, kantakse kohe täies ulatuses konsolideeritud kasumiaruandes tuluks. Ettevõttesiseselt genereeritud firmaväärtust aga finantsseisundi aruandes ei kajastata.

RTJ 5-st selgub lisaks (RTJ 5, §38-39):

Uurimistegevus on uute teaduslike või tehniliste teadmiste või vastava informatsiooni kogumise eesmärgil läbiviidud uuringud ja teadustöö. Uurimistegevusega seotud väljaminekud on seotud teadusliku või tehnilise aluse loomisega uute võimalike toodete ja teenuste väljatöötamiseks ning need kajastatakse kuluna nende tekkimise hetkel.

Arendustegevus on uurimistulemuste rakendamine uute toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks (näiteks uue retsepti või tootmisprotsessi väljatöötamine). Arendustegevusega seotud väljaminekuteks ei loeta selliseid

väljaminekuid, mille tulemusel luuakse uus iseseisev varaobjekt (näiteks uus tarkvara). Uue iseseisva varaobjekti loomiseks tehtud väljaminekud kapitaliseeritakse vastava varaobjekti seotusmaksumuses (nt uue tarkvara väljatöötamise väljaminekud kajastatakse ühe osana selle tarkvara seotusmaksumuses).

Arendusväljaminekute kajastamisel peab ettevõtte valima ühe alljärgnevatest arvestuspõhimõtetest (RTJ 5, §40):

- kajastada kuluna nende tekkimise hetkel (v.a juhul kui need kulud moodustavad osa mingist muust varaobjektist, mis vastab varana kajastamise tingimustele);
- kapitaliseerida immateriaalse põhivarana juhul kui on täidetud kõik järgnevad kriteeriumid: on olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ning positiivne kavatsus projekti elluviimiseks; ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat vara; immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata (sh turu olemasolu projekti elluviimisel tekkivate toodete ja teenuste jaoks); arendusväljaminekute suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta.

Kui uurimisfaasis tegeletakse võimalike alternatiivide otsimise, uurimise ja valikuga, siis arendusfaasis toimub töö juba konkreetset 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 kulusi lugeda uurimisväljaminekuteks ning kajastada kuluna nende toimumise hetkel. Juhul kui hiljem selgub, et osa kulusid siiski vastas kapitaliseerimise kriteeriumitele, ei tohi neid tagasiulatuvalt kapitaliseerida. (RTJ 5, §41)

Eelmises peatükis on välja toodud kanded põhivara arvele võtmise kohta. Nüüd toome välja Enn Leppik’u poolt praktilised näited samade ülesannete põhjal immateriaalse põhivara amortiseerimise kohta (Leppik, 2009, lk 168-170):

- Patendi arvestus

Firma ostis 200A jaanuaris patendi, makstes selle eest 272 000 krooni. Patendi juriidiline eluiga on 17 aastat, kuid see osteti aasta pärast registreerimise kuupäeva. Patendi soetamise nõustamine läks maksma 10 000 krooni.

Amortiseerimine 200A lõpul:

Deebet: Põhivara kulum ja väärtuse langus	17 625
Kreedit: Patendi akumulieeritud kulum	17 625 (282 000:16 aastat=17 625)

- Arvuti tarkvara arvestus

Ettevõtte ostis aruandeaasta alguses arvuti tarkvara, mis võimaldab oluliselt parandada ettevõtte arvestuse ja finantsjuhtimise süsteemi. Tarkvara eest tasuti IT firmale 400 000 krooni. Lisaks tasuti veel kõnesoleva programmi installeerimise ja häälestamise eest 150 000 krooni. Tarkvara kavatsetakse kasutada 4 aastat.

Raamatupidamiskanne aruandeperioodi lõpul immateriaalse põhivara amortisatsiooni arvestuse kohta:

Deebet: Põhivara kulum ja väärtuse langus	137 500
Kreedit: Immateriaalse põhivara kulum	137 500

Immateriaalse varaobjekti eluiga võib olla üpris ebamäärane. RTJ 5 kohaselt eeldatakse, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud. Piiramata pikkusega on kasulik eluiga siis, kui lähitulevikus ei ole ette näha majandusliku kasu genereerimise lõppemist. Ettevõtte peab immateriaalse varaobjekti kasulikkude eluiga hindama usaldusväärsetele andmetele tuginedes. RTJ 5 kohaselt tuleb immateriaalse põhivara amortiseerimisel kasutada lineaarset meetodit, v.a juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. Amortiseeritavate immateriaalsete põhivarade lõppväärtuseks loetakse null, v.a juhul kui on äärmiselt tõenäoline, et vara on võimalik pärast selle kasuliku eluea lõppu müüa.

1.4 Immateriaalsete põhivarade allahindlus

Immateriaalne põhivara objekt hinnatakse alla tema kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest (RTJ 5, §50). Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus. RTJ 5 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. (RTJ 5, §51)

Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna. 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. (RTJ 5, §52)

J. Tikk on kirjutanud firmaväärtuse väärtuse languse arvestamisest järgnevalt (Tikk, 2016, lk 142): Firmaväärtuse õiglast väärtust ei saa otseselt mõõta, sest see ei ole eraldiseisev kauplemise objekt. Ka ei tekita ta majandusüksusele rahavoogusid, mis on sõltumatud teiste varade rahavoogudest. Seega peab firmaväärtuse õiglase väärtuse tuletama raha genereeriva(te) üksus(t)e, kuhu firmaväärtus kuulub, õiglase väärtuse põhjal. Vara väärtuse languse testimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast emettevõtte kõikidele raha genereerivatele üksustele, mis eeldatavasti saavad äriühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatud majandusüksuse varasid või kohustisi nendes üksustes kajastatakse.

Lisaks lisab J. Tikk (Tikk, 2016, lk 142), et kui firmaväärtust ei saa usaldusväärselt jaotada üksikutele raha genereerivatele üksustele (või raha genereerivate üksuste rühmadele), teeb emettevõtte firmaväärtuse languse testi, hinnates kaevatavat väärtust

- kogu omandatud majandusüksuse kohta, kui firmaväärtus on seotud omandatud majandusüksusega, mis ei ole integreeritud (integreerimine tähendab seda, et omandatud äritegevus on ümber struktureeritud või liidetud emettevõtte või tema tütarettevõtetega);
- kogu ettevõtete rühma kohta, välja arvatud mitteintegreeritud ettevõtted, kui firmaväärtus on seotud integreeritud ettevõttega.

Firmaväärtuse väärtuse languse arvestamise korral peab aruandev ettevõtte jaotama firmaväärtuse firmaväärtuseks, mis on seotud integreeritud ettevõtetega, ja firmaväärtuseks, mis on seotud mitteintegreeritud ettevõtetega. Samuti peab ettevõtte järgima nõudeid raha genereerivatele üksustele, kui ta arvutab omandatud ettevõtte või ettevõtete rühma kuuluvate varade kaetavat väärtust ning jaotab väärtuse langusest tulenevaid tehingukahjumeid ja nende tühistamisi. Firmaväärtuse langusest tulenevat tehingukahjumit ei tühistata järgnevatel perioodidel. (Tikk, 2016, lk 142)

Firmaväärtuse allahindluse kohta on J. Tikk välja toonud järgneva finantskande näite (Tikk, 2016, lk 136):

Deebet: tehingukahjum vara väärtuse langusest

Kreedit: firmaväärtus

Immateriaalne põhivara objekt hinnatakse alla tema kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus. Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna.

1.5 Immateriaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

Immateriaalne põhivara eemaldatakse bilansist (RTJ 5, §76):

- nende müümise hetkel;
- kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu.

Põhivara müümise kuupäeva määramisel lähtutakse RTJ 10 „Tulu kajastamine“ tingimustest kaupade müügil tulu kajastamise kohta (RTJ 5, §77). Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu netosumma ning põhivara jääkväärtuse vahel (RTJ 5, §78).

Immateriaalse põhivara müügi kohta on Enn Leppik välja toonud järgneva näite (Leppik, 2009, lk 170):

Firmal on patent toote valmistamiseks. Patendi seotusmaksumus on 300 000 krooni ja akumuleeritud kulum 170 000 krooni. Patent müüdi ära 150 000 krooni eest.

Tehing kirjendatakse järgmiselt:

Deebet: Pangakonto	150 000
Deebet: Patendi akumuleeritud kulum	170 000
Kreedit: Patendid	300 000
Kreedit: Muud äritulud	20 000

Finantskannet immateriaalse põhivara eemaldamisest bilansist põhivara täielikul amortiseerimisel on aretatud J. Tikk poolt toodud näitest (Tikk, 2016, lk 137):

Deebet: kaubamärgi akumuleeritud kulum

Kreedit: kaubamärk

Immateriaalne põhivara eemaldatakse bilansist nende müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu. Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu netosumma ning põhivara jääkväärtuse vahel.

1.6 Immateriaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest (Raamatupidamise seadus, §14 lg1). Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest. Eesti finantsaruandluse

standardist lähtuva mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest. (Raamatupidamise seadus, §15 lg2)

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustustlase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali). Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustustlase aruandeperioodi finantstulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit). Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab RTJ 2 Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes 3 raamatupidamiskohustustlase aruandeperioodi rahavoogusid. (RTJ 2, §4)

Immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis samanimelisel kirjel, bilansilise väärtuse leidmiseks on soetusmaksumusest lahutatud akumulieeritud kulum ning allahindlused (RTJ 2, lisa 1). Immateriaalsete põhivarade grupid on järgnevad (RTJ 2, lisa 1):

- firmaväärtus (äriühenduste käigus tekkinud firmaväärtus vastavalt RTJ 11);
- muud immateriaalsed põhivarad;
- ettemaksed immateriaalsete põhivarade eest.

Kõikide immateriaalsete põhivara gruppide kohta tuleb raamatupidamisaruande lisas välja tuua kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ning jääkmaksumuse muutuse analüüs, sh (RTJ 15, §33):

- soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;
- ostud ja parendused perioodi jooksul, sh eraldi tuuakse välja kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, kui ettevõtte on valinud vastava arvestuspõhimõtte;
- lisandumised äriühenduste kaudu;
- amortisatsioonikulu;
- allahindlused väärtuse languse tõttu;
- varasemate allahindluste tühistamised;
- müügid;
- ümberliigitamised;
- muud muutused;
- soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus.

Kasumiaruandes kajastatakse immateriaalsetelt põhivaradelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest tekkinud kulu kontol „Põhivara kulum ja väärtuse langus.“ Konto „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel“ kohta on lisatud täpsustav

lause: materjalid ja teenused, mida on kasutatud põhivarade valmistamiseks ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena (“negatiivse kuluna”). (RTJ 2, lisa 2)

Rahavoogude aruandes kajastatakse immateriaalset põhivara nii rahavood äritegevusest (korrigeerimised: põhivarade kulum ja väärtuse langus; kasum (kahjum) põhivara müügist) kui ka rahavood investeerimistegevusest (tasutud immateriaalsete põhivarade soetamisel, laekunud immateriaalsete põhivarade müügist) all. (RTJ 2, lisa 3)

Immateriaalse vara kajastamisel finantsaruannetes peetakse põhiliseks takistuseks küsimust, kuidas seda vara mõõta. Uuringud näitavad, et antud momendil on sama põletavaks küsimuseks, mida mõõta. (Valk & Maspanov, 2002, lk 5)

Seda, milliseid andmeid avalikustades ettevõtte immateriaalse põhivara arvestust aruandes kajastab, otsustab aruande koostaja. Kuna immateriaalse põhivara arvestus on paljuski ettevõttespetsiifiline ja hinnanguline, siis mida rohkem sellekohast infot avalikustatakse, seda võrreldavamad on nii praktika kui ka aruandeandmed. (Nukka, 2019)

Laias laastus võib öelda, et finantsaruandluse eesmärk on anda juhtkonnale infot tulude saamiseks tehtud kulude kohta; immateriaalse vara arvestuse eesmärk peaks aga olema võimalike strateegiliste valikute - kuidas luua ja realiseerida väärtust – mõistetavaks tegemine. (Valk & Maspanov, 2002, lk 6)

Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest. Immateriaalset põhivara kajastatakse bilansis samanimelisel kirjel. Kasumiaruandes kajastatakse immateriaalsetelt põhivaradelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest tekkinud kulu kontol „Põhivara kulum ja väärtuse langus.“ Seda, milliseid andmeid avalikustades ettevõtte immateriaalse põhivara arvestust aruandes kajastab, otsustab aruande koostaja.

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Lõputöö uurimisobjektiks on Financial Services OÜ kahe kliendi, kes tegelevad tarkvara arendusega, raamatupidamise dokumendid. Financial Services OÜ on raamatupidamisteenuseid pakkuv ettevõte, kelle mitmed kliendid omavad immateriaalsete põhivarade arvestust.

Kaubamärgi YourOffice all pakub õigusnõu Legal Services OÜ, raamatupidamis- ja finantsjuhtimisteenuseid Financial Services OÜ, bürooteenuseid Office Services OÜ, personaliga seotuid teenuseid HR & Training Services OÜ (YourOffice). Ettevõtte alustas tegevust 2004.aastal õigusabi ja bürooteenuste pakkujana. 2005.aastal laiendasid oma äri ja lisasid raamatupidamisteenused. Alates 2008.aastast pakuvad finantsjuhtimise teenuseid. 2015.aastal alustati ka personaliga seotud teenuste pakkumist. Grupis töötab 27 spetsialisti, neist 15 raamatupidamisosakonnas.

Teema on aktuaalne, kuna tänapäeva moderniseerivas ja globaliseerivas majanduses aina suureneb immateriaalse põhivara tähtsus ja osakaal majandusüksuste kogumises (Nukka, 2019).

Raamatupidamisteenuseid osutava ettevõtte juhi sõnul tehakse immateriaalsete põhivarade arvestamisel vigu, kuna raamatupidajatel ei ole veel piisavalt kogemusi selle arvestamise kohta nii, et see vastaks Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile kahe tarkvaraarendusega tegeleva ettevõtte seas, et teha järeldusi ja vajadusel esitada ettepanekuid ettevõtete raamatupidajatele immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavusse viimiseks.

Lõputöö empiirilise uuringu läbiviimiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- kaardistada immateriaalsete põhivarade arvestamise põhimõtted kahe tarkvaraarendusettevõtte seas;
- välja selgitada ja analüüsida ettevõtete immateriaalsete põhivarade arvestamise vastavust seadusest tulenevatele nõuetele;
- teha järeldusi ja vajadusel esitada ettepanekuid tarkvaraarendusettevõtete raamatupidajatele immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavusse viimiseks.

Üldine lähenemisviis uuringule on deduktiivne. See on teooriast ja/või varasematest uurimustest lähtuv analüüs, mida iseloomustab konkreetsete uurimisküsimuste olemasolu ning

analüüsikategooriate loomine enne analüüsi põhiosa läbiviimist (Kalmus, Masso, & Linno, 2015). Deduktiivse uurimisstrateegia korral liigutakse üldiselt üksikule. Üheks peamiseks eesmärgiks on kontrollida väljatöötatud teooriaid. See tingib nõude, et uurimisküsimused peavad olema teooriast lähtuvad, s.o. põhinema konkreetse uurimuse teoreetilisel mudelil. Seega uurimisvälja määramise etapis sõnastatakse juba alguses kohe väga konkreetsed uurimisküsimused, millele asutakse vastuseid otsima. Uurimisküsimusi protsessi käigus ei muudeta. (Õunapuu, 2014, lk 122)

Andmeid kogutakse nii kvantitatiivse (dokumendivaatlusena) kui ka kvalitatiivse meetodina (intervjuuna). Kvantitatiivne teadus seab esikohale vaatluse, mis tugineb kindlale teooriale; niisamuti peab teooriapõhine olema ka andmete kogumise metoodika (Õunapuu, 2014, lk 24). Vaadatakse ettevõtte Financial Services OÜ klientide immateriaalsete põhivarade tehingutega seotud raamatupidamisdokumente (näiteks põhivara ostuarveid, põhivara nimekirja, aastaaruandeid, bilanssi, kasumiaruannet) (Lisa 5), võrreldakse vastavust Eesti finantsaruandluse standarditele ning tehakse järeldusi ja ettepanekuid.

Kvalitatiivne uurimistöö on mõeldud teadmiste hankimiseks, et mõista paremini inimsüsteeme. Kvalitatiivse uurimistöö tüüpilised meetodid on intervjuu ja vaatlused. Uurimine korraldatakse loomulikes tingimustes, st keskkonnaga manipuleerimata. Tavaliselt annab uurimistöö rikkalikke detailseid kirjeldusi inimeste käitumisest ja arvamustest. (Õunapuu, 2014, lk 52) Vaatlus, nagu nimigi ütleb, on uurimisviis, kus uurija jälgib vahetult keskkonda ja tegevusi, kogudes infot kõigi meelte abil, eeskätt aga huvipakkuva nähtuse süstemaatilise ja eesmärgistatud vaatamise ning kuulamise kaudu (Vihalemm, 2014). Autor intervjuuerib ettevõtte raamatupidajaid (Lisa 1).

Andmeanalüüsimeetodina kasutatakse võrdlust, kas arvestus vastab Eesti finantsaruandluse standarditele. Võrdlus on vastandamise kõige iseloomulikum viis, millega näidatakse ühe puudusi teise suhtes (Õunapuu, 2014, lk 67).

Saadud tulemused esitatakse raamatupidajatele, et nad omakorda esitaksid need klientide ettevõtete juhtidele.

3 IMMATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS EESTI ETTEVÕTETE NÄITEL

Lõputöö on koostatud raamatupidamisteenuseid pakkuva ettevõtte kahe kliendi näitel. Ettevõtte tegutseb 2004.aastast, kuid raamatupidamisteenuseid hakkasid pakkuma 2005.aastast.

Ettevõtte majandusaasta kestab 12 kuud, algab 1.jaanuaril ning lõpeb 31.detsembril.

Ettevõtte tegutseb neljal tegevussuunal ning nendeks on:

- õigusabi pakkumine;
- raamatupidamine ja finantsjuhtimine;
- bürooteenused;
- personaliteenused.

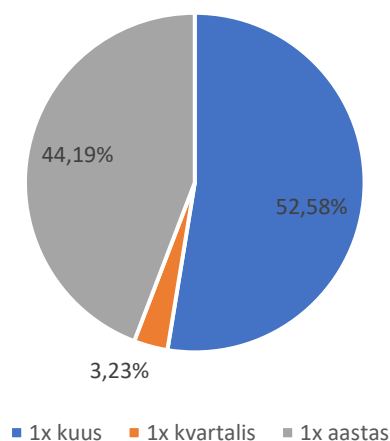
Ettevõttes töötab 15 raamatupidajat, kes on erinevatel ametiastmetel, alustades nooremraamatupidajast kuni raamatupidamisjuhini välja. Raamatupidamises proovitakse jälgida nelja-silma printsiipi ehk kliendi raamatupidamisega tegeleb üks raamatupidaja, kuid majandusaasta aruande antud kliendile esitab teine raamatupidaja, nii saab teine raamatupidaja värske pilguga kogu raamatupidamise üle vaadata. Sedasi loodetakse leida ja vältida vigu.

Vaadeldes raamatupidamisteenuseid pakkuva ettevõtte sise-eeskirja selgus, et ettevõtte poolt pakutavad peamised raamatupidamise teenused on järgnevad:

- raamatupidamise sisseseadmine, eeskirjade ja kontoplaanide koostamine alustavale ettevõttele;
- dokumentide käsitlemine (müügiarved, ostuarved, pangakanded);
- raamatupidamise üldine korraldamine;
- töötajatega seotud kanded;
- põhivarade arvestus;
- riiklik aruandlus (deklaratsioonid jm);
- ettevõtte juhtimiseks vajalik igakuine aruandlus;
- raamatupidamisalane nõustamine.

Töötajad lähtuvad klientidele raamatupidamisteenust osutades sellest samast eelpool mainitud sise-eeskirjast, raamatupidamise seadusest (edaspidi RPS) ning teistest maksundusega seotud dokumentidest.

Ettevõtte on koostatud Exceli fail nimega „Lepingute register“, kust saab infot kliendilepingute staatuse ning muude lepingu oluliste punktide kohta. Lisaks on seal märgitud teenuse osutamise sagedus. Antud failist selgus, et ettevõttelt ostab raamatupidamisteenust 310 klienti, neist igakuiselt 163, kvartaalselt 10 ja aastaselt 137. (Joonis 1)



Joonis 1. Klientide arv teenuse osutamise sageduse suhtes

Lisaks on sise-eeskirjas märgitud, et raamatupidamisteenuse hinna kujunemisel on aluseks põhipakett, mis sisaldab järgnevaid teenuseid:

- raamatupidamise põhitoiminguid:
 - dokumentide käsitlemine (ostuarved, müügiarved, pangakanded jne);
 - töötajatega seotud arvestused ja kanded;
 - üldine raamatupidamise korraldamine;
 - põhivarade arvestus.
- riiklik aruandlus:
 - tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioon koos lisadega;
 - käibemaksudeklaratsioon;
 - majandusaastaruanne (eeldusel, et kogu majandusaasta raamatupidamine on toimunud Financial Services OÜ).
- ettevõtte juhtimiseks vajalik igakuine aruandlus:
 - bilanss;
 - kasumiaruanne;
 - rahavoogude aruanne;
 - müügireskontro ja ostureskontro. Kokkuleppel ka sagedamini kui kord kuus.
- igakuine raamatupidamisalane nõustamine kuni 1 tund.

Ettevõttel on mitmeid kliente, kellel on kasutusel immateriaalne põhivara. Antud klientide raamatupidamist teostatakse raamatupidamisprogrammis Standard Books. Põhivara arvestamiseks kasutatakse enamjaolt Exceli programmi, see annab suuremad võimalused põhjalikumaks analüüsiks.

Lõputöös keskendutakse ettevõtte kahele kliendile: ettevõtte A ja ettevõtte B. Vaadeldakse ettevõtete varasemaid aastaaruandeid, põhivarade nimekirja, immateriaalsete põhivarade ostu- ja müügiarveid, amortisatsiooni arvestamise faile ning intervjuueeritakse raamatupidajaid.

Ettevõtte A tegevusaruandest selgus, et ettevõtte tegeleb enda-nimelise tarkvara arendamise ja väljatöötamisega. Ettevõtte on autoriseeritud sõidukite maaletoojatele, edasimüüjatele ja kolmandatele osapooltele, sh rendi-, liising- ja kindlustusettevõtetele väljatöötatud lahendus, mis koondab kokku erinevate osapoolte tegevused/andmed ja süsteemselt võimaldab osapoolte omavahelist suhtlust.

Ettevõtte B tegevusaruandes on kirjas, et ettevõtte pakub mitmekülgset äritarkvara, mis võimaldab klientidel paremini organiseerida oma tööd läbi projektijuhtimise, klientide halduse, aja planeerimise ning aruandluse võimaluste. Lisaks on ettevõtte tugevdanud aasta-aastalt oma positsiooni rahvusvahelisel turul.

Mõlema ettevõtte tulude ja kulude arvestamiseks kasutatakse kasumiaruande skeemi 1. Ettevõtte B puhul on tegemist kontserni kuuluva emaettevõttega, kelle puhul koostatakse konsolideeritud majandusaasta aruanne.

3.1 Immateriaalsete põhivarade mõiste ja liigitus

Intervjuu käigus küsiti ettevõtte A ja ettevõtte B raamatupidajatelt, et millised on peamised immateriaalsed põhivarad ettevõtetes. Vastuseks saadi, et antud klientidel on mitmeid erinevaid immateriaalseid põhivarasid, kuid peamised neist on:

- kapitaliseeritud kulud;
- kaubamärk;
- patent;
- veebileht;
- erinevatesse võõrkeeltesse tõlgitud tarkvara;
- domeen.

Vaadeldes ettevõtte A raamatupidamise aastaaruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“ selgus, et:

- immateriaalset vara (arenguväljaminekud, patendid, litsentsid, kaubamärgid, tarkvara) kajastatakse bilansis siis, kui vara on Äriühingu poolt kontrollitav, tema kasutamisest saadakse tulevikus majanduslikku kasu ning vara soetusmaksumus on usaldusväärselt mõõdetav;
- arendusväljaminekud on kulutused, mida tehakse uurimistulemuste rakendamisel uute konkreetsete toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks. Arendusväljaminekuid kapitaliseeritakse juhul kui eksisteerivad tehnilised ja finantsilised võimalused ning positiivne kavatsus projekti elluviimiseks, Äriühing suudab kasutada või müüa loodavat vara ning arendusväljaminekute suurust ja immateriaalsest varast tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik usaldusväärselt mõõta;
- tarkvara. Immateriaalse varana kajastatakse ostetud arvutitarkvara, mis ei ole seonduva riistvara lahutamatu osa. Arvutitarkvara arenduskulud kajastatakse immateriaalse varana, kui need on otseselt seotud selliste tarkvaraobjektide arendamisega, mis on eristatavad, Äriühingu poolt kontrollitavad ning mille kasutamisest saadakse tulevast majanduslikku kasu pikema aja kui ühe aasta jooksul. Kapitaliseeritavad arvutitarkvara arenduskulud hõlmavad tööjõukuluseid ning muid arendamisega otseselt seotud kulutusi. Arvutitarkvara jooksva hooldusega seotud kulud kajastatakse kasumiaruandes kuludena;
- muu immateriaalne põhivara. Kulutused patentide, kaubamärkide, litsentside ja sertifikaatide soetamiseks kapitaliseeritakse, kui on võimalik hinnata neilt kulutustelt tulevikus saadavat tulu.

Dokumendivaatlusest selgus, et ettevõtte A puhul on immateriaalse põhivarana arvele võetud kapitaliseeritud kulud ja muu immateriaalne põhivara.

Ettevõtte B konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande lisast 3 „Kokkuvõtte olulisematest arvestuspõhimõtetest“ selgus:

- immateriaalset vara kajastatakse konsolideeritud finantsseisundi aruandes siis, kui vara on kontserni poolt kontrollitav, selle kasutamisest saadakse tulevikus majanduslikku kasu ning vara soetusmaksumus on usaldusväärselt mõõdetav;
- immateriaalse varana kajastatakse renditud arvutitarkvara, mis ei ole seonduva riistvara lahutamatu osa. Renduskulud kajastatakse immateriaalse varana, kui need on otseselt seotud selliste tarkvaraobjektide rendimisega, mis on eristatavad, ettevõtte poolt kontrollitavad ning mille kasutamisest saadakse tulevast majanduslikku kasu pikema aja kui ühe aasta jooksul;
- kapitaliseeritavad arvutitarkvara renduskulud hõlmavad tööjõukuluseid ning muid rendimisega otseselt seotud kulutusi. Tarkvara tootespetsialistide ja rendajate tööjõukulud arvestatakse

osaliselt tarkvara soetusmaksumuse hulka. Selleks hindab juhtkond, kui suur osa nende tööajast on seotud kapitaliseerimisele kuuluva tarkvara loomisega. Arvutitarkvara jooksva hooldusega seotud kulud kajastatakse kasumiaruandes kuludena.

Ettevõtte B puhul selgus dokumendivaatluse käigus, et ettevõttel on immateriaalse põhivarana arvele võetud kaubamärk, domeen, erinevatesse võõrkeeltesse tõlgitud tarkvara, patent, veebileht, muud immateriaalsed põhivarad. Ning tarkvara väärtuse arvestamiseks kapitaliseeritud kulud.

Mõlemal ettevõttel on immateriaalse põhivarana arvel kapitaliseeritud kulud, kus tarkvara arendusega seotud töötajate palgakulud ning muud otseselt seotud kulud kapitaliseeritakse immateriaalseks põhivaraks.

Dokumendivaatlusest selgus, et ettevõttes A ja ettevõttes B arvele võetud immateriaalsed põhivarad on Äriühingu poolt kontrollitavad, nende kasutamisest saadakse tulevikus majanduslikku kasu, vara soetusmaksumus on usaldusväärselt mõõdetav. Kapitaliseeritavad arvutitarkvara arenduskulud hõlmavad endas tööjõukulusid ning muid arendamisega otseselt seotud kulusi. Seega leiab autor, et uuritavates ettevõtetes kajastatakse immateriaalseid põhivarasid varadena, mis vastavad Eesti finantsaruandluse standardile.

Lisaks tuli uuringust välja, et antud ettevõtetele on kulude kapitaliseerimine tähtis, kuna need omavad suurt osa ettevõtete varadest ning kapitaliseeritav summa võib mõjutada oluliselt finantsaruannete tulemust.

3.2 Immateriaalsete põhivarade esmane arvele võtmine

Vaadeldes ettevõtte A aastaaruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“ näeb, et omandatud immateriaalne põhivara võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja otseselt soetamisega seotud kulutustest. Arvele võtmise järel kajastatakse immateriaalset vara selle soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Lisaks on seal välja toodud, et ettevõtte põhivarade arvele võtmise alammäär on 640€.

Ettevõtte A puhul võeti 31.12.2017.aastal immateriaalse põhivarana arvele automüügi infosüsteem ning müügijärgne teeninduse infosüsteem. Need võeti arvele soetusmaksumuses. Lisaks hakati 2017.aastal ka kapitaliseeritud kulusid kajastama immateriaalse põhivarana. Ettevõtte tegeleb tarkvara arendusega ning antud arendusega seotud tööliste palgakulud kapitaliseeritakse.

Dokumendi vaatlusest selgus, et nii automüügi infosüsteemi kui ka müügijärgse teeninduse infosüsteemi arvele võtmisel kasutati samuti palgakulude kapitaliseerimist. 31.12.2017 kuupäevaga on tehtud järgnev kanne:

Deebet: Muu immateriaalse põhivara soetusmaksumus	186 795,00
Deebet: Muu immateriaalse põhivara soetusmaksumus	83 740,00
Kreedit: Palgakulu	186 795,00
Kreedit: Kulud- alltöövõttud	37 132,05
Kreedit: Sotsiaalmaksu kulu	46 607,95

Põhivara nimekirjast näeb, et automüügi infosüsteem, summas 186 795€, ja müügijärgne teeninduse infosüsteem, summas 83 740€, on arvele võetud muu immateriaalse põhivarana. RTJ 5 kohaselt on tegemist arendusväljaminekutega.

Edasi on kulude kapitaliseerimist kasutatud tarkvara väärtuse hindamiseks. Näiteks 2022.aastal on kulusid kapitaliseeritud summas 133 618,41€ (Tabel 1, lk 35), need kulud on otseselt seotud tarkvara arendamisega ning jagunevad järgnevalt:

- alltöövõtu kulud 64 530,68€;
- muud teenuste kulud 4 676,09€;
- palgakulu 48 140,29€;
- palgamaksud 16 271,35€.

Kasumiaruandes (Lisa 3) on see summa kajastatud tööjõukulude arvestuses, kuna tegemist on kulukontoga, on see miinusmärgiga. Kuna aastaaruannet koostades ei saa komakohti lisada, on summa ümardatud 133 619€-ni. Lisaks on sama summa, kuid plussmärgiga, kajastatud ka tulukontona „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel“ kontol.

Ettevõtte B aastaaruandes on kirjas, et immateriaalne põhivara on konsolideeritud finantsseisundi aruandes näidatud soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuliseeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Immateriaalse vara soetusmaksumus koosneb ostuhinnast ning otseselt soetamisega seotud kulutustest.

Ettevõtte B puhul ei ole üheski dokumendis kirjalikult määratud põhivara alammäär, kuid kõige väiksema soetusmaksumusega on arvele võetud 32,58-eurone immateriaalne põhivara. Kuna alammäär on väga madalaks lastud, on ettevõttel palju põhivarasid. Tegemist oli tarkvara leedukeelse tõlkega. Tarnija on esitanud arve ning raamatupidaja on selle ostuarvena sisestanud kasutades järgnevaid kontosid:

1910	Muu immateriaalse põhivara seotusmaksumus	32,58 (käibemaksukood 12)
9988	Teenused EList	32,58 (käibemaksukood 12)
9988	Teenused EList	-32,58 (käibemaksukood 11)
1510	Käibemaks (sisend)	6,52 (käibemaksukood 12)
2511	Käibemaks (müügil arvestatud)	-6,52 (käibemaksukood 12)

Käibemaksukood 11 on mittekäive ning 12 pöördkäibemaks. Kuna arve esitaja on Läti riigis käibemaksukohustuslane, tekkis vajadus tehingu pöördkäibemaksustamiseks.

Ka teised muud immateriaalsed põhivarad on tulnud sisse ostuarvetena. Näiteks on ettevõtte B raamatupidamisse jõudnud dokument patendi ostu kohta, summas 1 100€. Algdokumendiks on ostuarve ning kui raamatupidaja on arve raamatupidamisprogrammi sisestanud, lisab ta ostuarve numbri faili nimesse ning arhiveerib selle SharePointis vastavasse kliendikausta.

Programmis ostuarve kinnitamisega on tekkinud järgnev finantskanne:

Deebet: Muu immateriaalse põhivara seotusmaksumus	916,67
Deebet: Käibemaks (sisend)	183,33
Kreedit: Võlad tarnijatele	1 100,00

Tarnijale võla tasumist näeb raamatupidaja pangaväljavõtte pealt. Kui seal on antud tarnijale tasumine ja selgituses sama arvenumber, seob raamatupidaja raamatupidamisprogrammis tasumiste all tehingu. Raamatupidaja peab määrama kuupäeva, valima tasumisviisi ja õige ostuarve, soovi korral saab ka selgituse lahtrisse kirjutada, kande seerianumber tuleb automaatselt peale kuupäeva määramist. Tasumiskaardi kinnitamisel tekib kanne:

Deebet: Võlad tarnijatele	1 100,00
Kreedit: Pangakonto	1 100,00

Immateriaalse põhivara arvele võtmisel raamatupidamisprogrammis Standard Books luuakse uus põhivara kaart. Seda saab teha otse Põhivara moodulis kui ka kinnitatud ostuarve pealt. Ostuarve pealt uue põhivara loomiseks tuleb vajutada „Koosta“ ning sealt valida Põhivara (Foto 1, lk 33).

Avanenud põhivara kaardile märgitakse inventari number ja nimetus, põhivara grupp, soetamise kuupäev, soetusmaksumus, amortisatsiooni alguskuupäev ning amortisatsioonimäär.

Põhivara moodulis on kergesti leitavad nii põhivarade nimekiri, mis annab ülevaate inventari numbrist, kategooriast, tarnija koodist, põhivara objekti kirjeldusest, kui ka amortisatsiooni aruanne.

Amortisatsiooni aruandes on välja toodud põhivara number, nimi, ostukuupäev, amortisatsiooni alguskuupäev, soetusmaksumus, algsaldo, ümberhindamine, amortisatsiooni mudel, neto amortisatsioon, lõppsaldo.



Foto 1. Põhivara kaardi koostamine ostuarve pealt

Ettevõtte B puhul võetakse kapitaliseeritud kulud immateriaalse põhivarana arvele igakuiselt ning näiteks detsembrikuu töötasude kapitaliseerimise kohta on 31.12.2022 tehtud finantskanne:

Deebet: Kapitaliseerimistest tulenevad põhivarad	190 366,29
Kreedit: Kapitaliseeritud väljaminekud PV valmistamiseks	190 366,29

Debiteeritakse bilansikontot ning krediteeritakse kasumiaruande kontot. Nii tekib olukord, kus tööjõukulud kasumiaruandes vähendavad aruandeaasta kasumit, kuid samal ajal võetakse tarkvara arendusega seotud kulud bilansis immateriaalse põhivarana arvele ning kasumiaruandes tekib samas summas tulukonto. Kokkuvõttes kulude kapitaliseerimine kasumiaruandes kasumi väärtust ei muuda, kuna arendusega tegelevate töötajate töötasud on miinusemärgiga ning samas summas plussmärgiga on kapitaliseerimise tulukonto.

Kuni 2019.a lõpuni hoiti nii kapitaliseeritud vara kui ka muud immateriaalsed vara koos „Muu immateriaalse põhivara seotusmaksumuses“ kontol, aga alates 2020.aastast on töötasu kapitaliseerimine tõstetud eraldi kontole. Nii on kergem aruandeid lugeda ning põhivara amortiseerida.

Intervjuust raamatupidajatega selgus, et immateriaalsed põhivarad võetakse esmalt arvele nende soetusmaksumuses. Peamiselt tulevad immateriaalsed põhivarad ettevõtte raamatupidamisse ostuarvetena, v.a. kapitaliseeritud kulud. Selleks kasutatakse ostudokumenti, mis tõestab ostu toimumist ning vajadusel esitab ettevõtte juht ka muud kuludokumendid, mis kuuluvad põhivara

seotusmaksumuse arvestusse. Ettevõtte A puhul toimub kulude kapitaliseerimise arvestus objektipõhiselt raamatupidamisprogrammis. Tarkvara arendusega seotud kulud seotakse selleks ettenähtud objektiga. Nii näeb aruandeaastat sulgedes kasumiaruandest antud objekti kulusid, samas summas debiteeritakse bilansis immateriaalse põhivara kontot ning krediteeritakse kapitaliseerimise tulukontot. Nii tekib olukord, kus kasumiaruandes on arendusega seotud tulud ja kulud võrdsed ning kasum/ kahjum null. Küsimusele, et miks just nii, saadi vastuseks, et raamatupidamisprogrammis objektipõhine arvestus on kõige kiirem ja turvalisem, nii saab kindel olla, et antud objekti kõik kulud on arvesse võetud.

Uuringust selgus, et immateriaalsete põhivaradena on arvele võetud põhivarad, mis on ettevõtte poolt kontrollitavad, need toovad ettevõttele tulevikus majanduslikku kasu ning nende seotusmaksumused on usaldusväärselt hinnatavad. Lisaks on põhivarad arvele võetud nende soetusmaksumustes, mis koosnevad ostuhindadest ja soetamisega otseselt seotud kulutustest. Ka konto „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel“ kohta on RTJ 2 lisas 2 välja toodud täpsustav lause: materjalid ja teenused, mida on kasutatud põhivarade valmistamiseks ning mis on kajastatud mõnel teisel kasumiaruande kirjel kuluna, kajastatakse sellel kirjel kulude vähendusena (“negatiivse kuluna”). Autor leiab, et immateriaalsete põhivarade arvele võtmine vastab Eesti finantsaruandluse standardile.

Lisaks selgus uuringust, et ettevõtte B põhivara alammäär on liiga madal. See võib tekitada moonutusi finantsaruannetes, kui osad põhivarad peaksid hoopis kuludesse kantud olema. Autor teavitas oma tähelepanekust raamatupidajat ning andis soovituselt kliendi ettevõtte juhiga põhivara alammäär üle vaadata.

3.3 Immateriaalsete põhivarade kasutusiga ja amortiseerimine

Ettevõtte A aastaaruannet vaadeldes selgus, et immateriaalset vara amortiseeritakse lineaarsel meetodil, lähtudes vara eeldatavast kasulikust elueast. Arvutitarkvara kulud amortiseeritakse hinnangulise kasuliku eluea jooksul, mille pikkus on kuni 5 aastat. Muu immateriaalne põhivara kantakse kuluks lineaarselt eeldatava kasuliku eluea jooksul, mille pikkus ei ületa 5 aastat.

Ettevõtte A puhul oli immateriaalse põhivara kasutusiga 15 aastat, kuid 01.01.2018 otsustas juhatus muuta selle 5 aasta peale. Ehk kui varasemalt oli amortisatsioonimäär 7%, siis nüüd on see 20%. Kuna muudatus tehti tagasiulatuvalt, on raamatupidaja sellega seoses teinud korrigeerimiskande:

Deebet: Immateriaalse põhivara kulum	53 070,53
Kreedit: Muu immateriaalse põhivara akum. kulum	53 070,53

Antud korrigeerimiskande jaoks summa leidmisel on raamatupidaja Exceli programmis arvestanud kokku esialgse amortisatsioonimääraga juba raamatupidamises kajastatud immateriaalse põhivara akumulieeritud kulum, korrigeerimiseks uue amortisatsioonimäära järgi saadava kulum ning lahutanud sellest esialgse kulum, nii on saadud vahe lahtrisse tulemuseks 53 070,53€.

Amortiseerimisel kasutatakse lineaarset meetodit. Kapitaliseeritud kuludelt alustati amortisatsiooni arvestamist alles 2021.aastal ning amortiseeriti kõikide aastate kapitaliseeritud kulusid korraga. Näide kapitaliseeritud kulude amortisatsiooni arvestamise kohta on välja toodud tabelis 1.

Tabel 1. Kapitaliseeritud kulude amortisatsiooni arvestus

KAPITALISEERITUD KULUD																
Jrk nr	Arvele võetud	Nimetus	Perioodi algsaldo			Amort. norm%	Amort.periood		Objekt	Perioodi soetus	Likvid. PV kulum	Perioodi kulum	Perioodi lõppsaldo			
			Põhivara soetus- maksumus	Põhivara akumul. kulum	Põhivara jääk- väärtus		Algus	Lõpp					Põhivara soetus- maksumus	Põhivara akumul. kulum	Põhivara jääkväärtus	
1		Kapitaliseeritud kulud 31.10.17	100 000,00	20 000,00	80 000,00	20%			SAAS	0,00		20 000,00	100 000,00	40 000,00	60 000,00	
2	31.12.18	Tarkvara arendus	210 098,00	42 019,60	168 078,40	20%			SAAS	0,00		42 019,60	210 098,00	84 039,20	126 058,80	
3	31.12.19	Tarkvara arendus	177 305,00	35 461,00	141 844,00	20%			SAAS	0,00		35 461,00	177 305,00	70 922,00	106 383,00	
4	31.12.20	Tarkvara arendus	202 096,45	40 419,29	161 677,16	20%			SAAS	0,00		40 419,29	202 096,45	80 838,58	121 257,87	
5	31.12.21	Tarkvara arendus	210 955,47	0,00	210 955,47	20%			SAAS			42 191,09	210 955,47	42 191,09	168 764,33	
6	31.12.22	Tarkvara arendus	0,00	0,00	0,00	20%			SAAS			0,00	133 618,41	0,00	133 618,36	
					0,00					0,00		0,00	0,00	0,00	0,00	
			900 454,92	137 899,89	762 555,03					0,00	0,00	180 090,98	1 034 073,33	317 990,87	716 082,36	
Põhivara jääkväärtus perioodi lõpus				762 555,03										716 082,46		
sh soetusmaksumus				900 454,92										1 034 073,33		
akumuleeritud kulum				-137 899,89										-317 990,87		

Kuigi antud näite peal on aastase amortisatsiooni andmed, siis tegelikult käib arvestus igakuiselt. Igakuine kapitaliseeritud kulude arvestus on välja toodud lisas (Lisa 4).

Tabelist (Tabel 1) on näha, et iga aasta lõpus, kui aastased tööjõukulud on kokku liidetud, kapitaliseeritakse need kulud immateriaalse põhivarana. Tegemist on tarkvara arendusega tegelevate töötajate töötasudega. Perioodi algsaldo plokis on väljatoodud põhivara soetusmaksumus ehk tööjõukulud; akumulieeritud kulum ehk varasemate perioodide amortisatsioonikulu ning ka põhivara jääkväärtus, mis leitakse kui soetusmaksumusest lahutada akumulieeritud kulum. Lisaks on välja toodud amortisatsiooni norm %, milleks on hetkel kõikide aastate puhul 20% ehk kasulikuks elueaks on määratud 5 aastat. Amortisatsiooni perioodi alguse ja lõpu kuupäevad on tühjaks jäetud. Raamatupidajalt uurides, et miks need lahtrid on täitmata jäänud, saadi vastuseks et kapitaliseeritud kulud võetakse arvele aasta viimasel päeval, amortisatsiooni alustatakse järgmisel päeval ehk uue aasta esimesel päeval. Igal aastal on see samamoodi ja raamatupidaja ei näinud vajadust lahtrite täitmiseks. Välja on toodud ka objekti tähis ning perioodi kulum. Ning lõppsaldo plokki all põhivara soetusmaksumus; akumulieeritud kulum, kuhu on sisse arvestatud ka aruandeaasta kulum ning lõpetuseks põhivara jääkväärtus.

Lisaks on tabelist (Tabel 1) näha, et kapitaliseeritud kulude aastane kulum on 180 090,98€, aastas on 12 kuud, seega igakuine kulum on 15 007,58€. Igakuiselt on tehtud raamatupidamisprogrammi amortiseerimise kohta kanne:

Deebet: Immateriaalse põhivara kulum	15 007,58
Kreedit: Kapitaliseeritud kulude akum. kulum	15 007,58

Alates 2023.aastast on igakuine immateriaalse põhivara amortisatsioonikanne kapitaliseeritud kulude kohta järgnev:

Deebet: Immateriaalse põhivara kulum	17 234,56
Kreedit: Kapitaliseeritud kulude akum.kulum	17 234,56

Ettevõtte B aastaaruande lisast 3 „Kokkuvõtte olulisematest arvestuspõhimõtetest“ selgub, et immateriaalse põhivara amortiseerimisel kasutatakse lineaarset meetodit lähtudes vara kasulikust tööeast järgnevalt: arvutitarkvara 4-5 aastat ja kaubamärgid 5-10 aastat.

Nukka (Nukka, 2019) on oma artiklis öelnud, et immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga erinev. Näiteks arvutitarkvara ja muude digilahenduste kasulik eluiga on lühike, sest infotehnoloogia areneb pidevalt ning tehnoloogiline vananemine on kiire. Näiteks kaubamärgi kasulik eluiga võib aga olla ennustamatult pikk.

Ettevõtte B dokumente vaadeldes on näha, et tarkvara kasulikuks elueaks on märgitud 5aastat, samas kaubamärgi kasulik eluiga on 10aastat.

Intervjuust ettevõtte A raamatupidajaga selgus, et põhivara kasulik eluiga on üle vaadatud ning korrigeeritud, kuna 15 aastat oli liiga pikk aeg. Leiti et mõistlik aeg oleks 5aastat. Lisaks tuli raamatupidajaga suheldes välja, et Exceli tabelis on amortisatsiooni perioodi algus- ja lõppkuupäev märkimata, kuna iga aasta on see samasuguse süsteemi järgi ning raamatupidaja ei näe antud plokki täitmiseks vajadust. Autor aga leiab, et kuna amortisatsiooni hakati arvestama alles 2021.aastal, siis ei ole tegemist ühesuguse süsteemiga ning hea oleks tabelis need read siiski täita. Kapitaliseeritud kuludelt, mis on arvele võetud kuni 31.12.2020, alustati amortisatsiooni 01.01.2021. Iga järgnev aasta tuleb sama süsteemi järgi, kus aastalõpu kuupäevaga võetakse kapitaliseeritud kulud arvele ning päev hiljem, järgmise aasta esimesel päeval hakatakse amortisatsiooni arvestama. RTJ 5 §29 on kirjast, et vara hakatakse amortiseerima alates tema kasutusvalmis saamise hetkest (s.t alates hetkest, mil ta on juhtkonna poolt kavandatud seisundis ja asukohas), uuringust aga selgus, et kapitaliseeritud kulud võeti immateriaalse põhivarana arvele juba 2017.aastal, kuid amortisatsiooni hakati arvestama alles 2021.aastal. Intervjuust raamatupidajaga selgus, et arvutitarkvara sai kasutusvalmis 31.12.2020

seisuga ning alates 2021.a hakati sellelt amortisatsiooni arvestama. Autor teavitas oma tähelepanekust raamatupidajat ning leiab et arvestus vastab Eesti finantsaruandluse standarditele.

3.4 Immateriaalsete põhivarade allahindlus

Ettevõtte B konsolideeritud aastaaruande lisa 4 „Juhtkonnapoolsed hinnangud“ all on kirjeldatud immateriaalsete põhivarade väärtuse hindamist järgnevalt: immateriaalse põhivara väärtust testitakse juhul, kui leiab aset mõni sündmus või ilmneb asjaolu, mis viitab vara väärtuse langusele. 31.12.2021 ja 31.12.2020 seisuga juhtkonna hinnangul vara väärtuse languse indikatsioone ei esinenud, mistõttu vara väärtuse teste ei koostatud. Ka intervjuust ettevõtte B raamatupidajaga selgus, et ettevõtte juht pole näinud vajadust testi teostamiseks.

RTJ 5 §50 ütleb, et immateriaalse põhivara objekt hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. §51 ütleb, et vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus. Ning §53 et aruandekuupäeval viiakse läbi vara väärtuse test nende varade suhtes, mille osas esineb väärtuse võimaliku languse määrke.

J. Tikk on kirjutanud oma raamatus (Tikk, 2016, lk 142), et firmaväärtuse õiglast väärtust ei saa otseselt mõõta, sest see ei ole eraldiseisev kauplemise objekt. Ka ei tekita ta majandusüksusele rahavoogusid, mis on sõltumatud teiste varade rahavoogudest. Seega peab firmaväärtuse õiglase väärtuse tuletama raha genereeriva(te) üksus(t)e, kuhu firmaväärtus kuulub, õiglase väärtuse põhjal.

Ettevõtte B puhul on tegemist kontserni kuuluva emaettevõttega. Ning selle kohta on J. Tikk (Tikk, 2016, lk 142) kirjutanud, et vara väärtuse languse testimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast emaettevõtte kõikidele raha genereerivatele üksustele, mis eeldatavasti saavad äriühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatud majandusüksuse varasid või kohustisi nendes üksustes kajastatakse.

Lisaks lisab J. Tikk (Tikk, 2016, lk 142), et kui firmaväärtust ei saa usaldusväärselt jaotada üksikutele raha genereerivatele üksustele (või raha genereerivate üksuste rühmadele), teeb emaettevõtte firmaväärtuse languse testi, hinnates kaevatavat väärtust

- kogu omandatud majandusüksuse kohta, kui firmaväärtus on seotud omandatud majandusüksusega, mis ei ole integreeritud (integreerimine tähendab seda, et omandatud äritegevus on ümber struktureeritud või liidetud emaettevõtte või tema tütaretevõtetega);

- kogu ettevõtete rühma kohta, välja arvatud mitteintegreeritud ettevõtted, kui firmaväärtus on seotud integreeritud ettevõttega.

Intervjuust ettevõtte A raamatupidajaga selgus, et ettevõtte juht pole pidanud vajalikuks läbi viia vara väärtuste testi, kuna enamuse immateriaalsetest põhivaradest moodustavad kapitaliseeritud kulud ning muud immateriaalset põhivara on väga vähe.

Autor tegi ettevõtte B raamatupidajale ettepaneku, et ta suhtleks sel teemal ettevõtte juhiga ning kuigi võib tunduda, et ei esine võimalikke vara languse märke, siis mitu aastat järjest nad seda testi tegemata ei jätnud ning aeg-ajalt siiski teeksid pistelisi kontrolltste.

3.5 Immateriaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

Vaadeldes ettevõtte A ja ettevõtte B immateriaalsete põhivarade ostu- ja müügitehinguid, põhivarade nimekirja ning põhivarade amortisatsiooni arvestust selgus, et müügiarved puuduvad. Ettevõtted ei ole oma immateriaalseid põhivaraeid müünud ega ka maha kandnud. Küll aga esineb neil põhivaraeid, millest osad on juba aastaid tagasi amortiseerunud.

Intervjuu käigus raamatupidajad nõustasid autori leiuga. Samuti selgus intervjuudest raamatupidajatega, et immateriaalsed põhivarad tuleb bilansist välja kanda nende müümise hetkel või kui vara edasine kasutamine ei too ettevõttele enam majanduslikku kasu. Autor tegi raamatupidajatele ettepaneku vaadata immateriaalsete põhivarade nimekiri üle ning kui leidub varasid, mis ei ole enam aktiivsed ettevõtte jaoks, kanda need bilansist välja.

Nädal aega peale intervjuu toimumist leidis autor, et ettevõtte B SharePointis asuvasse kliendikausta põhivarade alla on ilmunud juhatus otsus põhivara mahakandmiseks ning mahakandmise akt. Kaubamärk, mis oli juba 2013.aastal soetatud ja täielikult amortiseerunud, oli maha kantud. Mahakandmise aktis oli välja toodud immateriaalse põhivara järjekorra number, põhivara klass, nimi, arvele võtmise kuupäev, mudel (amortisatsioonimäär), soetusmaksumus ning jääkväärtus. Raamatupidaja on koostanud raamatupidamisprogrammi järgneva finantskande:

Deebet: Muu immateriaalse põhivara akum.kulum	1 750,00
Kreedit: Muu immateriaalse põhivara seotusmaksumus	1 750,00

Kuna kaubamärk oli täielikult amortiseerunud, puudus sellel bilansiline väärtus ning seega ei mõjuta maha kandmine kuidagi finantsaruandeid.

RTJ 5 §76-st selgus, et immateriaalsed põhivarad tuleb bilansist välja kanda nende müümise hetkel või kui vara edasine kasutamine ei too ettevõttele enam majanduslikku kasu. Seda viimast arvati ka maha kantud kaubamärgi kohta. Autor soovitas raamatupidajatel koos ettevõtete juhtidega amortiseerunud immateriaalsed põhivarad põhjalikult veel üle vaadata ning vajadusel maha kanda.

3.6 Immateriaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes

Vaadeldes ettevõtte A 2022.aasta majandusaasta aruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“ selgus, et ettevõtte raamatupidamise aastaaruanne on Eesti finantsaruandluse standardist lähtuv väikeettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruanne. Eesti finantsaruandluse standardi põhinõuded on kehtestatud Raamatupidamise seadusega ning seda täiendavad Raamatupidamise Toimkonna poolt väljaantavad juhendid. Raamatupidamise aastaaruande koostamisel on lähtutud soetusmaksumuse printsiibist. Kasumiaruanne on koostatud Raamatupidamise seaduse lisas 2 toodud kasumiaruande skeemi nr 1 alusel. Raamatupidamise aastaaruanne on koostatud eurodes ning hõlmab perioodi 01.01.2022 kuni 31.12.2022.a.

Lisaks selgus aastaaruandest bilanssi vaadeldes, et ettevõtte põhivarad koosnevad ainult materiaalistest ja immateriaalistest põhivaradest. Tabelis nr 2 on välja toodud põhivarade kajastamine bilansis. Immateriaalsed põhivarad kajastuvad bilansis jääkmaksumuses, soetusmaksumusest on lahutatud akumulieeritud kulum.

Tabel 2. Ettevõtte A põhivarade kajastamine bilansis, eurodes

Põhivara	31.12.2022	31.12.2021
Materiaalne põhivara	4 787	2 827
Immateriaalne põhivara	743 662	816 662
Põhivarad kokku	748 449	819 489

Tabelist 2 näeme, et immateriaalsed põhivarad omavad väga suurt rolli ettevõtte põhivarade arvestuses. Immateriaalsed põhivarad moodustavad 99,36% kogu ettevõtte põhivarast ning arvestades, et ettevõtte varad kokku on 859 804€, on immateriaalsed põhivarad sellest 86,49%.

Aastaaruande lisas 6 „Immateriaalsed põhivarad“ on ettevõtte esitanud täpsemad andmed immateriaalsete põhivarade liikumiste kohta. Välja on toodud 31.12.2021.a. seisuga arvutitarkvara soetusmaksumus ja akumulieeritud kulum ning jääkmaksumus, mille leidmisel on soetusmaksumusest

lahutatud akumulieeritud kulum. Järgnevad 2022.aasta ostud ja parendused ning amortisatsioonikulu. Lõpetuseks on välja toodud 31.12.2022.a. seisuga arvutitarkvara soetusmaksumus, kus eelmise perioodi summale on lisatud aruandeaasta ostud ja parendused summa; akumulieeritud kulum, kus eelmise perioodi summale on liidetud aruandeaasta amortisatsioonikulu; jääkmaksumus. Antud andmetega saab tutvuda tabelis 3.

Tabel 3. Aastaruande lisa 6 „Immateriaalsed põhivarad,“ eurodes

31.12.2021	Arvutitarkvara	Kokku
Soetusmaksumus	1 420 405	1 420 405
Akumulieeritud kulum	-603 743	-603 743
Jääkmaksumus	816 662	816 662
Ostud ja parendused	133 618	133 618
Amortisatsioonikulu	-206 618	-206 618
31.12.2022		
Soetusmaksumus	1 554 024	1 554 024
Akumulieeritud kulum	-810 362	-810 362
Jääkmaksumus	743 662	743 662

Ettevõtte A kasumiaruandes (Lisa 3) on tulukontona välja toodud konto „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel“, millel on märgitud 2022.aasta tuluks 133 619 eurot, see sama summa on immateriaalsete põhivarade liikumiste tabelis (Tabel 3) välja toodud arvutitarkvara ostud ja parendused real ümardatult 133 618 eurole.

Ka ettevõtte B aastaruandes on välja toodud immateriaalsete põhivarade liikumine (Tabel 4, lk 41).

„Kontsernisiseselt arendatud“ real (Tabel 4) 1 580 000€ kajastub rahavoogude aruandes investeerimistegevuse all miinusemärgiga „Tasutud kontsernisiseselt arendatud immateriaalse põhivara eest“ real.

Tabel 4. Aastaruande lisa 9 „Immateriaalsed põhivarad,“ eurodes

31.12.2020	Kontsernisiseselt loodud tarkvara	Muud immateriaalsed põhivarad	Kokku
Soetusmaksumus	3 904 000	224 000	4 128 000
Akumuleeritud kulum	-1 482 000	-137 000	-1 619 000
Jääkmaksumus	2 422 000	87 000	2 509 000
Ostud ja parendused	0	64 000	64 000
Kontsernisiseselt arendatud	1 580 000	0	1 580 000
Amortisatsioonikulu	-903 000	-48 000	-951 000
31.12.2021			
Soetusmaksumus	5 484 000	288 000	5 772 000
Akumuleeritud kulum	-2 385 000	-185 000	-2 570 000
Jääkmaksumus	3 099 000	103 000	3 202 000

Emaettevõtte konsolideerimata bilansist, mis asub aastaruande lisa 21 „Emaettevõtte konsolideerimata finantsinformatsioon,“ jagunevad põhivarad järgmiselt (Tabel 5):

Tabel 5. Ettevõtte B põhivarade kajastamine bilansis, eurodes

Põhivarad	31.12.2021	31.12.2020
Tütarettevõtete aktsiad või osad	205 000	98 000
Vara kasutamiseõigus	563 000	572 000
Materiaalsed põhivarad	209 000	167 000
Immateriaalsed põhivarad	3 202 000	2 509 000
Muud varad	554 000	489 000
Kokku põhivarad	4 733 000	3 835 000

Ettevõtte B puhul on pilt kirjum, kuna ettevõttel on rohkem erinevaid põhivaraasid. Immateriaalsed põhivarad moodustavad põhivaradest 67,65%. Ning 49,08% varadest, mille bilansiline väärtus on 6 524 000€.

Uuringust selgus, et ettevõtte A koostab Eesti finantsaruandluse standardist lähtuvalt väikeettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruande. Ettevõtte B koostab konsolideeritud majandusaasta aruande. Bilansis kajastatakse immateriaalset põhivara jääkmaksumuses, soetusmaksumusest on lahutatud akumulieeritud kulum. Antud ettevõtete puhul kasutatakse kasumiaruande skeemi 1, kus põhivarade amortisatsioonikulu kajastatakse kontol „Põhivara kulum ja väärtuse langus“. Lisaks on kasumiaruandes tulukontona välja toodud „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel“ konto, millel märgitud summa on aastaaruande lisas immateriaalsete põhivarade liikumiste tabelis välja toodud Arvutitarkvara „ostud ja parendused“ real. Vaadeldes aruandeid ning võrreldes neid omavahel, leiab autor, et ettevõtte A ja ettevõtte B immateriaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes vastab nõuetele.

Uuringust saame järeldada, et kulude kapitaliseerimine immateriaalse varana on väga oluline mõlemale ettevõttele, kuid eriti ettevõttele A, kuna see moodustab 86% ettevõtte kogu varadest. Seega on antud ettevõtete väärtuse hindamisel tähtis, et immateriaalsete põhivarade arvestust on korrektselt, vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile peetud.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli immateriaalsete põhivarade arvestus tarkvaraarendusettevõtete näitel. Lõputöö eesmärk oli välja selgitada immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile kahe tarkvaraarendusega tegeleva ettevõtte seas, et teha järeldusi ja vajadusel esitada ettepanekuid ettevõtete raamatupidajatele immateriaalsete põhivarade arvestuse vastavusse viimiseks. Lähenemisviis uuringule oli deduktiivne. Uuringu läbiviimisel kasutati nii kvantitatiivset kui ka kvalitatiivset meetodit, andmeid koguti dokumendivaatluse ning intervjuu käigus, andmeid analüüsiti võrdlusmeetodil. Uuringutulemused esitati raamatupidajatele.

Lõputöö on jaotatud kolmeks peatükiks. Esimeses peatükis kirjeldati immateriaalsete põhivarade arvestuse teoreetilist käsitlust. Toodi välja immateriaalse põhivara mõiste ja liigitus, selle esmane arvele võtmine, kasutusega ning amortiseerimine. Samuti ka põhivara allahindlus, bilansist eemaldamine ning finantsaruannetes kajastamine. Teises peatükis esitati empiirilise uuringu metoodika. Kolmandas peatükis viidi läbi uuring, analüüsiti immateriaalsete põhivarade kajastamise vastavust Eesti finantsaruandluse standardile ning tehti järeldusi ja ettepanekuid.

Lõputöö on koostatud raamatupidamisteenuseid pakkuva ettevõtte klientide näitel, keskendatud on kahele ettevõttele: ettevõtte A ja ettevõtte B, mõlema ettevõtte peamiseks tegevussuunaks on arvutitarkvara arendamine.

Ettevõtte A raamatupidamise aastaaruande lisas 1 „Arvestuspõhimõtted“ on kirjas, et immateriaalset vara kajastatakse bilansis siis, kui vara on Äriühingu poolt kontrollitav, tema kasutamisest saadakse tulevikus majanduslikku kasu ning vara soetusmaksumus on usaldusväärselt mõõdetav. Arvutitarkvara arenduskulud kajastatakse immateriaalse varana, kui need on otseselt seotud selliste tarkvaraobjektide arendamisega, mis on eristatavad, Äriühingu poolt kontrollitavad ning mille kasutamisest saadakse tulevast majanduslikku kasu pikema aja kui ühe aasta jooksul. Kapitaliseeritavad arvutitarkvara arenduskulud hõlmavad tööjõukulusid ning muid arendusega otseselt seotud kulusi.

Ettevõtete peamiseks immateriaalseteks põhivaradeks on kapitaliseeritud kulud, kaubamärk, veebileht, erinevatesse vöörkeeltesse tõlgitud tarkvara, domeen, patent. Mõlemal ettevõttel on tarkvara väärtuse hindamiseks immateriaalse põhivarana arvel kapitaliseeritud kulud, kus tarkvara arendusega seotud töötajate palgakulud ning muud otseselt seotud kulud kapitaliseeritakse immateriaalseks põhivaraks.

Immateriaalsed põhivarad võetakse antud ettevõtetes arvele soetusmaksumustes, mis koosnevad ostuhindadest ning soetamisega otseselt seotud kulutustest. Enamasti tehakse seda ostuarve alusel. Kapitaliseeritud kulude leidmiseks arvestab raamatupidaja kokku tarkvara arendamisega otseselt seotud kulutused. Edasi kajastatakse põhivarasid soetusmaksumustes, millest on maha arvestatud akumulieeritud kulumid ning kui tulevikus tekib põhivarade allahindlusi, arvestatakse ka need maha.

Põhivarade amortiseerimisel kasutatakse lineaarset meetodit, kasulikuks elueaks on määratud 5 aastat, kaubamärgi puhul 10 aastat. Amortisatsiooniarvestus toimub igakuiselt ning seda tehakse seni, kuni immateriaalsed põhivarad on täielikult amortiseerunud või maha kantud.

Ettevõtte B konsolideeritud aastaaruande lisa 4 „Juhtkonnapoolsed hinnangud“ ütleb, et immateriaalse põhivara väärtust testitakse juhul, kui leiab aset mõni sündmus või ilmneb asjaolu, mis viitab vara väärtuse langusele. 31.12.2021 ja 31.12.2020 seisuga juhtkonna hinnangul vara väärtuse languse indikatsioone ei esinenud, mistõttu vara väärtuse teste ei koostatud. Intervjuust raamatupidajaga selgus, et ka ettevõtte B juht pole näinud vajadust testi teostamiseks.

Dokumendivaatlusest selgus, et kumbki ettevõtte ei ole oma varasid müünud ega ka maha kandnud, sama kinnitasid ka raamatupidajad. Lisaks ütlesid nad, et immateriaalsed põhivarad tuleb bilansist välja kanda nende müümise hetkel või kui vara edasine kasutamine ei too ettevõttele enam majanduslikku kasu. Autori soovitusel vaadati amortiseerunud immateriaalsed põhivarad üle ning ettevõtte B kandis 2013.aastal soetatud kaubamärgi põhivara nimekirjast maha.

Bilansis kajastatakse immateriaalset põhivara jääkmaksumuses, soetusmaksumusest on lahutatud akumulieeritud kulum. Antud ettevõtete puhul kasutatakse kasumiaruande skeemi 1, kus põhivarade amortisatsioonikulu kajastatakse kontol „Põhivara kulum ja väärtuse langus“. Lisaks on kasumiaruandes tulukontona välja toodud „Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel“ konto, millel märgitud summa on aastaaruande lisas immateriaalsete põhivarade liikumiste tabelis välja toodud Arvutitarkvara „ostud ja parendused“ real.

Uuringu käigus tekkisid autoril erinevad järeldused ja ettepanekud:

- autori arvates on ettevõtte B põhivara alammäär liiga madal ning see võib tekitada moonutusi finantsaruannetes, kui osad põhivarad peaksid hoopis kuludesse kantud olema;
- põhivara amortisatsiooni tabelis on jäetud amortisatsiooni algus- ja lõppkuupäev märkimata, kuna igal aastal pidi see samamoodi olema ning raamatupidaja ei näe selle täitmiseks vajadust. Autor aga leiab, et kuna amortisatsiooni hakati arvestama alles 2021.aastal, siis ei ole tegemist samasuguse süsteemiga ning hea oleks tabelis need read siiski täita;

- autor tegi ettevõtte B raamatupidajale põhivarade allahindluse alapeatükis ettepaneku, et ta suhtleks ettevõtte juhiga ning kuigi võib tunduda, et põhivaradel ei esine võimalikke vara languse märke, siis mitu aastat järjest nad vara väärtuste testi tegemata ei jätaks ning aeg-ajalt siiski teeksid pistelisi kontrolltesti;
- autor soovitas raamatupidajatel koos ettevõtete juhtidega amortiseerunud immateriaalsed põhivarad veel põhjalikult üle vaadata ning vajadusel maha kanda.

Uuringu käigus tehti selgeks, et kahe uuritava tarkvaraarendusettevõtte seas vastab immateriaalsete põhivarade arvestus Eesti finantsaruandluse standardist tulenevatele nõuetele.

Autori arvates on lõputöö eesmärk täidetud.

SUMMARY

The topic of the thesis is *the accounting of intangible assets on the example of software development companies*. The thesis is prepared on the example of two clients of a company providing accounting services: company A and company B, both of which are mainly engaged in the development of computer software. The topic is relevant because in today's modernizing and globalizing economy, the importance of intangible fixed assets and proportion in total assets of economic entities is increasing.

The aim of the thesis was to determine the compliance of intangible fixed assets accounting with the Estonian financial reporting standard among two software development companies, to draw conclusions and, if necessary, to make proposals to the companies accountants for bringing the accounting of intangible fixed assets into compliance.

To achieve the aim of the thesis, the following research tasks were set:

- bring out the essence, accounting, reflecting and writing-off of intangible fixed assets;
- to develop a methodology for conducting an empirical study;
- to map out the principles of accounting for intangible fixed assets among two software development companies;
- to determine and analyze the compliance of the companies accounting for intangible fixed assets with the requirements stipulated by the law;
- to draw conclusions and, if necessary, to make proposals to the accountants of software development companies for bringing the accounting of intangible fixed assets into compliance.

The data was collected through document analysis and by interviewing the accountants. The accounting documents related to the transactions of the intangible fixed assets of two software development companies were reviewed (e.g. purchase invoices of fixed assets, list of fixed assets, annual reports, balance sheet, income statement), their compliance with Estonian financial reporting standards was compared and conclusions and proposals were made.

The following conclusions and proposals were brought out:

- the minimum threshold for fixed assets in company B is too low, which can create distortions in financial statements;
- the accountant should fill in the start and end date fields for amortization of intangible fixed assets in the table, as it may not be under the same system every year;

- the accountant should communicate with the company's manager, and although it may seem that there are no signs of possible impairment of the assets, they should not skip the asset impairment test for several years in a row;
- accountants should review the fully depreciated intangible assets thoroughly together with the company's management and write them off if necessary.

Based on the results of the study, the author concludes that the accounting of intangible fixed assets in the two software development companies under investigation is in compliance with the requirements of the Estonian financial reporting standards.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, L., & Alver, J. (2017). *Finantsarvestus*. Tallinn: Deebet.
- AS Rafiko. (kuupäev puudub). *Kuidas koostada majandusaasta aruannet?* Tartu. Kasutamise kuupäev: 11.05.2022
- Barfield, D. (2020). A Wil(L)Ful Legacy; The Necessity of Including Intangible Assets in a 21St Century Estate Plan. *Real Property, Trust & Estate Law Journal*, 55(2), 275-303. Kasutamise kuupäev: 12.05.2022
- Cinnamon, R., Helweg-Larsen, B., & Cinnamon, P. (2011). *Kuidas mõista ettevõtte finantse*. AS Äripäev. Kasutamise kuupäev: 11.05.2022
- Gheta, I. M. (2017). Theoretical and Methodological Considerations Regarding the Evaluation of Intangible Assets. *Contemporary Readings in Law & Social Justice*, 9(2), 373-376. Kasutamise kuupäev: 09.05.2022
- Kalmus, V., Masso, A., & Linno, M. (2015). *Sotsiaalse analüüsi meetodite ja metodoloogia õpibaas*. Kasutamise kuupäev: 10.04.2023, allikas Tartu Ülikool: <https://samm.ut.ee/kvalitatiivne-sisuanalyys>
- Karu, S. (2008). *Amortisatsioonikulu (kulumi) arvestuse käsiraamat*. Tartu: RAFIKO Kirjastus OÜ. Kasutamise kuupäev: 09.05.2022
- Keskküla, J. (2018). *Finants- ja maksuarvestus*. Tallinn.
- Koov, H. (2003). *Raamatupidamine arvutil*. Tallinn: OÜ Multico.
- Leppenen, K. (2014). *Immateriaalne põhivara: raamatupidamislik käsitus*. Tallinn: Tallinna Tehnikaülikool. Kasutamise kuupäev: 06.05.2022
- Leppik, E. (2009). *303 majandustehingut raamatupidamises*. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ. Kasutamise kuupäev: 09.05.2022
- Nikolova-Minkova, V. (2021). Global Brands under the Influence of Covid-19. *Trakia Journal of Sciences*, 19, 99-106. <https://doi.org/10.15547/tjs.2021.s.01.014>. Kasutamise kuupäev: 12.05.2022
- Nukka, A. (25.11.2019.a.). *Immateriaalse põhivara kajastamine ettevõtete aruannetes*. Kasutamise kuupäev: 08.01.2022, allikas Raamatupidaja.ee Praktik: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2019/11/25/immateriaalse-pohivara-kajastamine-ettevotete-aruanntes>
- Nukka, A. (04.11.2019.a.). *Immateriaalse põhivara olemus, arvestus ja kajastamine aruannetes*. Kasutamise kuupäev: 20.12.2021, allikas Raamatupidaja.ee Praktik:

- <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2019/11/04/immateriaalse-pohivara-olemus-arvestus-ja-kajastamine-aruanetes>
- Raamatupidamise seadus*. (20.11.2002, viimati muudetud: 01.02.2023). Kasutamise kuupäev: 20.04.2023, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/125052012016?leiaKehtiv>
- Raamatupidamise toimkonna juhend 1. Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted*. (01.01.2018, viimati muudetud: 01.01.2021). Kasutamise kuupäev: 21.04.2023, allikas Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/akt/1291/2202/0042/RM_17122018_m55Lisa1.pdf#
- Raamatupidamise toimkonna juhend 15. Lisades avalikustatav informatsioon*. (01.01.2018, viimati muudetud: 01.01.2021). Kasutamise kuupäev: 19.04.2023, allikas Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/akt/1291/2202/0042/RM_m63_lisa15.pdf#
- Raamatupidamise toimkonna juhend 5. Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad*. (01.01.2018, viimati muudetud: 01.01.2021). Kasutamise kuupäev: 05.11.2021, allikas Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/akt/1291/2202/0042/RM_m63_lisa5%20.pdf#
- Raamatupidamise toimkonnajuhend 2. Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruandes*. (01.01.2018, viimati muudetud: 01.01.2021). Kasutamise kuupäev: 21.04.2023, allikas Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/akt/1291/2202/0042/RM_17122018_m55Lisa2.pdf#
- Tikk, J. (2016). *Finantsarvestus*. Tallinn: AS Pakett trükikoda.
- Tikk, J. (20.10.2020.a.). *Immateriaalse põhivara olemus ja kajastamine arvestuses*. Kasutamise kuupäev: 08.01.2022, allikas <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2020/10/19/immateriaalse-pohivara-olemus-ja-kajastamine-arvestuses>
- Valk, S., & Maspanov, I. (2002). *Mittemateriaalse vara hindamise meetodid*. rmt: T. Tehnikaülikool, *Majandusarvestus & finantsjuhtimine* (lk 5-14). Tallinn: AS Atlex. Kasutamise kuupäev: 10.05.2022
- Vihalemm, T. (2014). *Sotsiaalse analüüsi meetodite ja metodoloogia õpibaas*. Kasutamise kuupäev: 11.04.2023, allikas Tartu Ülikool: <https://samm.ut.ee/vaatlus>
- Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikool. Kasutamise kuupäev: 13.05.2022
- YourOffice*. (kuupäev puudub). Kasutamise kuupäev: 01.02.2023, allikas <https://youroffice.ee/meist/>

LISAD

Lisa 1. Poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajale

Lisa 2. Ettevõtte A bilanss

Lisa 3. Ettevõtte A kasumiaruanne

Lisa 4. Ettevõtte A kapitaliseeritud kulude amortisatsiooni arvestus

Lisa 5. Dokumendivaatluse kava

Lisa 1. Poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajale

Millised on ettevõtte peamised immateriaalsed põhivarad?

Kuidas toimub immateriaalsete põhivarade arvestus (programmis/ excelis vms)? Miks just nii?

Kuidas toimub immateriaalsete põhivarade esmane arvele võtmine?

Milline on ettevõtte immateriaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiir?

Millist amortisatsioonimeetodit kasutatakse?

Kuidas toimub põhivara müügi ja mahakandmise arvestus?

Ettevõtte A raamatupidajale:

Miks alles 2021.aastal alustati kapitaliseeritud kulude amortiseerimist?

Lisa 2. Ettevõtte A bilanss

Raamatupidamise aastaaruanne

Bilanss

(eurodes)

	31.12.2022	31.12.2021	Lisa nr
Varad			
Käibevardad			
Raha	103 697	110 788	2
Nõuded ja ettemaksed	7 658	7 076	3
Kokku käibevardad	111 355	117 864	
Põhivarad			
Materiaalsed põhivarad	4 787	2 827	5
Immateriaalsed põhivarad	743 662	816 662	6
Kokku põhivarad	748 449	819 489	
Kokku varad	859 804	937 353	
Kohustised ja omakapital			
Kohustised			
Lühiajalised kohustised			
Laenukohustised	82 500	0	7
Võlad ja ettemaksed	75 015	79 719	8
Kokku lühiajalised kohustised	157 515	79 719	
Pikaajalised kohustised			
Laenukohustised	153 600	153 600	7
Kokku pikaajalised kohustised	153 600	153 600	
Kokku kohustised	311 115	233 319	
Omakapital			
Osakapital nimiväärtuses	5 205	5 205	
Ülekurss	941 866	941 865	
Kohustuslik reservkapital	250	250	
Muud reservid	642 000	642 000	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	-885 286	-752 236	
Aruandeaasta kasum (kahjum)	-155 346	-133 050	
Kokku omakapital	548 689	704 034	
Kokku kohustised ja omakapital	859 804	937 353	

Lisa 3. Ettevõtte A kasumiaruanne

Kasumiaruanne

(eurodes)

	2022	2021	Lisa nr
Müügitulu	349 593	305 979	10
Muud äritulud	3	1 198	
Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivarade valmistamisel	133 619	210 956	
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-140 338	-153 552	
Mitmesugused tegevuskulud	-11 233	-58 160	
Tööjõukulud	-277 437	-244 075	11
Põhivarade kulum ja väärtuse langus	-209 158	-194 567	5; 6
Olulised käibevara allahindlused	0	-650	
Muud ärikulud	-52	-168	
Ärikasum (kahjum)	-155 003	-133 039	
Intressitulud	6	16	
Intressikulud	-349	-27	
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	-155 346	-133 050	
Aruandeaasta kasum (kahjum)	-155 346	-133 050	

Lisa 4. Ettevõtte A kapitaliseeritud kulude amortisatsiooni arvestus

KAPITALISEERITUD KULUD															
Jrk nr	Arvele võetud	Nimetus	Perioodi algsaldo			Amort. norm%	Amort.periood		Objekt	Jaanuar		Veebruar		Märts	
			Põhivara soetus- maksumus	Põhivara akumul. kulum	Põhivara jääk- väärtus		Algus	Lõpp		Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum
		Kapitaliseeritud kulud													
1	31.10.17		100 000.00	20 000.00	80 000.00	20%			SAAS		1 666.67		1 666.67		1 666.67
2	31.12.18	Tarkvara arendus	210 098.00	42 019.60	168 078.40	20%			SAAS		3 501.63		3 501.63		3 501.63
3	31.12.19	Tarkvara arendus	177 305.00	35 461.00	141 844.00	20%			SAAS		2 955.08		2 955.08		2 955.08
4	31.12.20	Tarkvara arendus	202 096.45	40 419.29	161 677.16	20%			SAAS		3 368.27		3 368.27		3 368.27
5	31.12.21	Tarkvara arendus	210 955.47	0.00	210 955.47	20%			SAAS		3 515.92		3 515.92		3 515.92
6	31.12.22	Tarkvara arendus	0.00	0.00	0.00	20%			SAAS		0.00		0.00		0.00
			900 454.92	137 899.89	762 555.03					0.00	15 007.58		15 007.58	0.00	15 007.58
Põhivara jääkväärtus perioodi lõpus				762 555.03							747 547.45		732 539.87		717 532.28
sh soetusmaksumus				900 454.92							900 454.92		900 454.92		900 454.92
akumuleeritud kulum				-137 899.89							-152 907.47		-167 915.05		-182 922.64

April		Mai		Juuni		Juuli		August		September		Oktoober		November	
Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum	Soetus	Kulum
	1 666,67		1 666,67		1 666,67		1 666,67		1 666,67		1 666,67		1 666,67		1 666,67
	3 501,63		3 501,63		3 501,63		3 501,63		3 501,63		3 501,63		3 501,63		3 501,63
	2 955,08		2 955,08		2 955,08		2 955,08		2 955,08		2 955,08		2 955,08		2 955,08
	3 368,27		3 368,27		3 368,27		3 368,27		3 368,27		3 368,27		3 368,27		3 368,27
	3 515,92		3 515,92		3 515,92		3 515,92		3 515,92		3 515,92		3 515,92		3 515,92
	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
	0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00
0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58	0,00	15 007,58
	702 524,70		687 517,12		672 509,54		657 501,96		642 494,37		627 486,79		612 479,21		597 471,63
	900 454,92		900 454,92		900 454,92		900 454,92		900 454,92		900 454,92		900 454,92		900 454,92
	-197 930,22		-212 937,80		-227 945,38		-242 952,96		-257 960,55		-272 968,13		-287 975,71		-302 983,29

Detsenber				Perioodi lõppsald			
Soetus	Kulum	Perioodi soetus	Likvid. PV kulum	Perioodi kulum	Põhivara soetus-maksumus	Põhivara akumul. kulum	Põhivara jääkväärtus
	1 666,67	0,00		20 000,00	100 000,00	40 000,00	60 000,00
	3 501,63	0,00		42 019,60	210 098,00	84 039,20	126 058,80
	2 955,08	0,00		35 461,00	177 305,00	70 922,00	106 383,00
	3 368,27	0,00		40 419,29	202 096,45	80 838,58	121 257,87
	3 515,92			42 191,09	210 955,47	42 191,09	168 764,33
133 618,41	0,00			0,00	133 618,41	0,00	133 618,36
	0,00	0,00		0,00	0,00	0,00	0,00
133 618,41	15 007,58	0,00	0,00	180 090,98	1 034 073,33	317 990,87	716 082,46
	716 082,41						
	1 034 073,33					1 034 073,33	
	-317 990,87					-317 990,87	

Lisa 5. Dokumendivaatluse kava

Ettevõte	Dokument	Vaatlusobjektid
Financial Services OÜ	Sise-eeskiri	Ettevõtte tegevusala, teenuse hinna kujunemine
	Lepingute register	Ettevõtte kliente puudutav informatsioon
Ettevõtte A ja ettevõtte B	Immateriaalsete põhivarade nimekiri	Põhivara klass, nimi, arvele võtmise kuupäev, amortisatsioonimäär, soetusmaksumus, jääkväärtus
	Immateriaalsete põhivarade ostuarve	Soetusmaksumus, soetamise kuupäev
	Põhivara kaart	Inventari number ja nimetus, põhivara grupp, soetamise kuupäev, soetusmaksumus, amortisatsiooni alguskuupäev ning amortisatsioonimäär
	Tegevusaruanne	Ettevõtete tutvustused
	Bilanss	Immateriaalsete põhivarade jääkväärtus
	Kasumiaruanne	Immateriaalsete põhivarade kulum ja väärtuse langus
Ettevõtte A	Raamatupidamise aastaaruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“	Ettevõtte üldine informatsioon, peamised arvestuspõhimõtted, põhivara soetusmaksumuse alammäär, immateriaalse põhivara kasulik eluiga
	Raamatupidamise aastaaruande lisa 6 „Immateriaalsed põhivarad“	Immateriaalse põhivara soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkmaksumus perioodi algul; ostud ja parendused, amortisatsioonikulu; soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkmaksumus perioodi lõpus
Ettevõtte B	Põhivara mahakandmise akt	Maha kantud immateriaalse põhivara järjekorra number, põhivara klass, nimi,

		arvele võtmise kuupäev, mudel (amortisatsioonimäär), soetusmaksumus ning jääkväärtus
	Rahavoogude aruanne	Immateriaalsete põhivarade ost, põhivarade kulum ja väärtuse langus
	Konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande lisa 3 „Kokkuvõtte olulisematest arvestuspõhimõtetest“	Kokkuvõtte olulisematest arvestuspõhimõtetest, immateriaalse põhivara kasulik eluiga
	Konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande lisa 4 „Juhtkonnapoolsed hinnangud“	Immateriaalse põhivara kapitaliseerimine, kasulik eluiga, väärtuse hindamine
	Konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande lisa 9 „Immateriaalsed põhivarad“	Immateriaalse põhivara soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkmaksumus perioodi algul; ostud ja parendused, kontsernisiseselt arendatud, amortisatsioonikulu; soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ning jääkmaksumus perioodi lõpus
	Konsolideeritud raamatupidamise aastaaruande lisa 12 „Emaettevõtte konsolideerimata finantsinformatsioon“ alt bilanss	Põhivarade jagunemine