

Inge Vill

**MATERIAALSETE PÕHIVARADE
JUHTIMINE JA SEOS
FINANTSSUHTARVUDEGA MERLING
REISID OÜ NÄITEL**

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut
Majandusarvestuse õppekava
Juhendaja: Ave Nukka

Mõdriku 2023

Autori deklaratsioon ja lihtlitsents

Mina, Inge Vill 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: Ave Nukka .../allkirjastatud digitaalselt/....

Lõputöö on kaitsmisele lubatud Tallinna Tehnikakõrgkooli Teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/54 kuupäev 04.05.2023.a.

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Inge Vill, sünnikuupäev: 07.01.1980

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose

Materiaalsete põhivarade juhtimine ja seos finantssuhtarvudega Merling Reisid OÜ näitel

(lõputöö pealkiri)

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.

Tallinnas 04.05.2023.a.

/allkirjastatud digitaalselt/

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 LÕPUTÖÖ METOODIKA.....	7
2 MATERIAALSETE PÕHIVARADE JUHTIMISE TEOREETILISED PÕHIMÕTTED JA SEOS FINANTSSUHTARVUDEGA MERLING REISID OÜ NÄITEL	11
2.1 Materiaalsete põhivarade mõiste ja olemus	11
2.2 Materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiiri ja eluea määramine ning amortisatsiooni arvestamise meetodid.....	13
2.2.1 Materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiir ja selle kehtestamine	13
2.2.2 Materiaalsete põhivarade eluea määramine ja lõppväärtus	19
2.2.3 Materiaalsete põhivarade amortisatsiooni meetodid.....	25
2.2.4 Juhtkonna hinnang materiaalsete põhivarade väärtuse hindamisel	35
2.3 Materiaalsete põhivaradega seotud peamised finantssuhtarvud ja juhtimisotsused	40
KOKKUVÕTE.....	47
SUMMARY	50
VIIDATUD ALLIKAD	52
LISAD.....	56
Lisa 1. Dokumendi vaatlusplaan	57
Lisa 2. Intervjuu küsimustik	58
Lisa 3. Merling Reisis OÜ varadega seotud finantssuhtarvud ja nende arvutamise alusandmed	59

SISSEJUHATUS

Materiaalsed põhivarad on varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ nr 5, punkt 6).

Materiaalsete põhivaradega seondult tuleb ettevõtte juhtkonnal teha pikaajalise finantsmõjuga otsuseid- kehtestada soetusmaksumuse alampiir, määrata eeldatav kasutusaeg ja valida amortisatsioonimeetod. Ettevõtetel, kes peamise osa müügitulust teenivad materiaalse põhivara kasutusega, on eeldatavasti suhteliselt suur põhivara osakaal koguvaras. Kuigi põhivara on pikaajaline ja vähem likviidne varaliik, siis suurem põhivara osakaal tähendab paremat varalist seisukorda, ettevõtte kõrgemat oodatavat likviidsusväärtust ja tõenäoliselt ka väiksemaid võimalikke pankrotikuluseid. (Nukka, 2021, lk 18-21)

Kõiki neid eelnimetatud asjaoluseid arvesse võttes on materiaalsed põhivarade juhtimise temaatika oluliseks tõstatunud nii möödunud pandeemias kui ka käimasolevas majandus-ja energiakriisis, kuna teatud tegevusvaldkondades seisab suur hulk põhivara tulutult. Lisaks seab transpordisektori suure surve alla Euroopa Liidu kliima-ja keskkonnanäesmärgid ning otsus alates 2035.a. keelustada uute bensiini-ja diiselsõidukite müük. Lisaks on Raamatupidamise Toimikond rõhutanud, et paljude ettevõtete puhul põhjustas koroonaviiruse puhangud ja eriolukorra majanduslikud mõjud tõenäoliselt põhivarade (materiaalne ja immateriaalne põhivara), aga võimalik, et ka käibevarade väärtuse languse kriteeriumi täitumise (nt. tulude või prognoositavate laekumiste vähenemine) (Heinpalu, 2020). Paljud kõnealuse sektori ettevõtted on silmitsi küsimusega, kuidas vähendada amortiseerimisega seotud kulusid või kas muuta amortisatsiooni arvestamise meetodit. Näiteks on Arenguseire Keskus oma 2020.a. uuringus „Viiruskriisi mõju Eesti majandusele. Stsenaariumid aastani 2030“ välja toonud, et veonduses ja laonduses sai suurima löögi reisijateveo sektor, mille taastumist lähiajal ette näha ei ole. Uusi võimalusi pakub küll alternatiivsete kütuste kasutuselevõtt ja transpordi elektrifitseerimine, kuid kriis võib mõjutada võimekust uutesse tehnoloogiatesse investeerida. (Viiruskriisi mõju Eesti majandusele. Stsenaariumid aastani 2030, 2020) Ühtlasi on rõhutanud Arenguseire Keskus, tuues välja, et Vene-Ukraina sõja mõju jõuab ettevõteteni ka kaudselt läbi kodumaalt ostetavate, kuid Vene-Valgevene toormest sõltuvate toodete-teenuste hinnatõusuga (nt. energia) (Vene-Ukraina sõja pikaajalised mõjud Eestile. Rahvastik, lõimimine, väliskaubandus, 2022). Transpordi ja liikuvuse arengukava 2021-2035 kohaselt on suurimad väljakutsed

maanteetranspordis seotud hajaasustusega ning äärealade teeninduskvaliteedi tagamise ja tõstmisega kulutõhusa ühistranspordi korralduse ning vajaduspõhise liinivõrgu loomisega, Euroopa Liidu seatud kliimaeesmärkide täitmisega aastaks 2035. aastaks, kus transpordisektori kasvuhoonegaase soovitakse võrreldes 2018.aastaga vähendada 23–38% (Transpordi-ja liikuvuse arengukava 2021-2035, 2021). Kõik eeltoodu mõjutab reisijateveo sektori ettevõtete põhivaradesse investeerimise otsuseid. Seega on teema valitud uurimisobjekti puhul aktuaalne.

Auditortegevuse järelevalve nõukogu on 2020/21.a. kvaliteedikontrolli tähelepanekutes (Kvaliteedikontrolli tähelepanekud 2020/21, punkt 1.14.14) välja toonud, et puudujääke esineb kallimate põhivarade seisukorra uurimises ning põhivara kontode jääkides. Teema aktuaalsust rõhutab ka asjaolu, et kuigi COVID-19 kriis on sisuliselt lõppenud, oleme liikunud järgmisesse kriisi, milleks on nii energiakriis kui ka ülemaailmne majanduskriis, mille käigus on transpordisektori ettevõtete müügitulud langenud ja kulud kasvanud.

Varade haldamine käesolevas majanduslikus olukorras on oluline. Äriühenduste tavapärane toimimine on raskendatud, varade väärtus võib olla langenud. (Tikk J. , 2020, lk 15-19) Villems (2020) on rõhutanud, et raamatupidamise aastaaruannetes peavad kõik sellised ettevõtted, kelle tegevus on eriolukorrast märkimisväärselt või oluliselt mõjutatud (turism ja reisijate veoga tegelevad ettevõtted), koostama eraldi lisa aruandekuupäevadele järgsete sündmuste kohta.

Materiaalsete põhivarade soetamine on üldjuhul kallis ja pikaaegne investeering. Sellelaadsed otsused peavad olema põhjendatud, kuna soetamine nõuab suures ulatuses rahalisi vahendeid või tõstab pika- ja lühiajaliste kohustiste hulka. See omakorda mõjutab ettevõtte majandusnäitajaid. Ettevõtte edukaks juhtimiseks on vajalik, et ettevõtte juhtkond teadvustaks materiaalsete põhivaradega seotud otsustega kaasnevaid mõjusid finantsnäitajatele. Teema on aktuaalne sest käimasolevas energiakriis on langetanud kasumlikkust, kuna energiakandjatega seotud kulud on tõusnud, kulumiga seotud kulud on valdavalt konstantsed. Teisalt nõuavad riigihangetes seatud vastavustingimused aina uuemaid ja keskkonnasõbralikemaid sõidukeid, mis tihtilugu on kordades kallima soetushinnaga (Ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi-, gaasihübriid-, diiselhübriid- ja elektribusside tasuvusuuring, 2014, lk 29).

Lõputöö eesmärk on selgitada välja materiaalsete põhivarade juhtimise põhimõtted ning seosed finantssuhtarvudega, mis on aluseks juhtimissoovitustele reisijateveo ettevõttele Merling Reisid OÜ. Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised ülesanded:

- esitada lõputöö metoodika;
- anda ülevaade materiaalse põhivarade juhtimise teoreetilistest põhimõtetest ja valitud finantssuhtarvudest;
- kirjeldada ja hinnata materiaalse põhivarade juhtimist ning peamisi finantssuhtarve ettevõttes Merling Reisid OÜ;
- tuua välja seosed materiaalse põhivarade juhtimisotsuste ja finantssuhtarvude vahel ning vajadusel esitada juhtimissoovitusi Merling Reisid OÜ-le.

Lõputöö koosneb kahest peatükist. Esimeses peatükis selgitatakse lõputöö metoodikat- töö eesmärki, ülesandeid, uurimis- , andmete kogumise ja analüüsi metoodikat. Lõputöö teine peatükk keskendub põimitult nii teoreetilistele käsitletele kui ka empiirilise uuringu käigus ilmnenule- antakse ülevaade materiaalse põhivarade juhtimise teoreetilistest põhimõtetest ning nende seostest finantssuhtarvudega ning samal ajal selgitatakse uuritavas ettevõttes toimuvat. Ettevõtte materiaalse põhivarade juhtimise analüüsimisel võrreldakse teoreetilist baasi ettevõttes kasutatava praktikaga ja dokumentatsiooniga, selgitatakse materiaalse põhivarade juhtimisotsuste mõju valitud finantssuhtarvudele. Lõputöö rakenduslik väärtus ettevõttele Merling Reisid OÜ seisneb materiaalse põhivarade juhtimisalaste otsuste ja arvestuse teadlikkuse tõstmises erinevate arvestusmeetodite mõjudest majandustulemustele läbi juhtimissoovituste.

1 LÕPUTÖÖ METOODIKA

Materiaalne põhivara on olulise soetusmaksumusega pikaajaline vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmiseks, teenuste pakkumisel või halduseesmärgil. Materiaalsete põhivarade soetamine on üldjuhul kallis ja pikaajaline investeering ning sellelaadsed otsused peavad olema põhjendatud, kuna soetamine nõuab suures ulatuses rahalisi vahendeid või tõstab pika- või lühiajaliste kohustiste hulka. See omakorda mõjutab ettevõtte majandusnäitajaid. Ettevõtte edukaks juhtimiseks on vajalik teada ja tunda põhivara juhtimisega kaasnevat mõjusid. Juhtkonnal tuleb teha pikaajalise mõjuga otsuseid - kehtestada soetusmaksumuse alampiir, määrata põhivarade eeldatav kasutusaeg/eluiga ja valida amortisatsioonimeetod. Ettevõttel, kes peamise osa müügitulust teenivad põhivara kasutusega, on suhteliselt suur põhivara osakaal koguvaras. Reisijateveo sektoris moodustab materiaalne põhivara suurema osa varadest.

Põhivarade juhtimise temaatika on oluliseks tõstatunud nii käimasolevas majandus- ja energiakriisis kui ka möödunud COVID-19 kriisis. Ennekõike on sellisteks ettevõteteks reisijateveo sektor, mida on rõhutanud Arenguseire Keskus oma 2020.a. uuringus „Viiruskriisi mõju Eesti majandusele. Stsenaariumid aastani 2030“, väites, et veonduses ja laonduses sai suurima löögi reisijateveo sektor. OÜ Merling Reisid on reisijateveo teenust pakkuv pereettevõtte, mis on saanud tugevalt mõjutada eelnevatest kriisidest. Kriisi puhkemisel tühistati rahvusvahelised juhuveod 100%-liselt ning rahvusvaheline kommertsliinivedu seiskus. Ettevõtte müügitulu langes võrreldes 2019.aastaga 2020.a. ca 35%. Samas moodustavad ettevõtte varadest materiaalsed põhivarad 79,5%, keskmine materiaalse põhivara maksumusega 21 701 eurot. Sellest lähtuvalt on kõnealuses ettevõttes päevakorrale tõusnud materiaalsete põhivarade juhtimine. Materiaalsete põhivarade juhtimisel pole varasemalt väga põhjalikult hinnatud iga soetatavale põhivarale määratavat kasulikku eluiga ning sageli on määratud nõ. kõigile üks määr. Probleemi tähtsust rõhutab ka Audiitortegevuse järelevalve nõukogu 2020/21.a. kvaliteedikontrolli tähelepanekutes (Kvaliteedikontrolli tähelepanekud 2020/21, punkt 1.14.14), tuues välja, et esineb puudujääke kallimate põhivarade seisukorra uurimises, põhivara kontode jääkides. Paljud reisijateveo sektori ettevõtted on silmitsi küsimusega, kuidas vähendada kulusid või kas muuta amortisatsiooni arvestamise meetodit.

Lõputöö eesmärk on selgitada välja materiaalsete põhivarade juhtimise põhimõtted ning seosed finantssuhtarvudega, mis on aluseks juhtimissoovitustele reisijateveo ettevõttele Merling Reisid OÜ. Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse järgmised ülesanded:

- esitada lõputöö metoodika;
- anda ülevaade materiaalse põhivarade juhtimise teoreetilistest põhimõtetest ja valitud finantssuhtarvudest;
- kirjeldada ja hinnata materiaalse põhivarade juhtimist ning peamisi finantssuhtarve ettevõttes Merling Reisis OÜ;
- tuua välja seosed materiaalse põhivarade juhtimisotsuste ja finantssuhtarvude vahel ning vajadusel esitada juhtimissoovitusi Merling Reisis OÜ-le.

Lõputöö tehakse OÜ Merling Reisis, kui reisijateveo teenust pakkuva ettevõtte näitel. Tegemist on 2008.a. asutatud pereettevõttega, kes pakub nii rahvusvahelist kui siseriiklikku reisijatevedu juhuvedudena, vedu vallaliinidel ja rahvusvahelist kommertsliinivedu ning osutab sotsiaaltransportteenust. Ettevõtte asub hajaasustusega piirkonnas. Ettevõtte peamine põhivarade grupp on materiaalsed põhivarad, mille moodustavad transpordivahendid- suured ja väikesed reisibussid ning sotsiaaltranspordiks kohandatud erisõidukid. Ettevõtte omab arvestatavad bussipark- ettevõttel on 4 suurt turismibussi, 7 väikebussi ning 7 sotsiaaltransportteenuse osutamiseks kohaldatud sõidukit. Bussipargi koosseisu kuulub nii uusi busse kui ka kasutatult soetatud transpordivahendeid. Osad bussid on soetatud kapitalirendiga. Enne COVID-19 kriisi puhkemist moodustas kõnealuse ettevõtte peamise müügitulu rahvusvaheline reisijatevedu ning rahvusvaheline kommertsliinivedu. Rahvusvaheline kommertsliinivedu pole praeguseni taastunud ja seoses Vene-Ukraina sõja puhkemisega on kommertsliini taaskäivitamine ebatõenäoline. Energiakriisi puhkemisega on energiakandjate hinnad ja kulud nendele oluliselt kasvanud. Ettevõtted on silmitsi küsimusega, kuidas vähendada kulusid või kas muuta kulumi arvestamise meetodit, et ettevõtte tegevus jääks kasumisse, olukorras, kus põhivara kulumiga seotud kulud on väga suured ja mis otseselt mõjutavad kasumi/kahjumi kujunemist. Varasemalt pole ettevõttes samalaadseid uuringuid läbi viidud.

Lõputöö koostamisel kasutatakse deduktiivset lähenemisviisi. Õunapuu (2014, lk 47) käsitluse kohaselt on deduktsioon üksikjuhu kohta järgeldamine üldise ja teadaoleva põhjal. Antud lõputöö puhul tähendab see seda, et ettevõtte materiaalse põhivarade juhtimisalaseid otsuseid võrreldakse teoreetiliste käsitlustega. Esmalt antakse ülevaade teemakohasest teooriast, millele järgneb andmete kogumine ja analüüs valitud ettevõtte näitel.

Lõputöö teoreetilises osas käsitletakse materiaalse põhivarade juhtimise teoreetilisi põhimõtteid ning nende seoseid finantssuhtarvudega. See sisaldab ülevaadet materiaalse põhivarade kajastamist reguleerivatest õigusaktidest ning normidest, materiaalse põhivara arvestuspõhimõtetest, põhivaraga seotud finantssuhtarvudest ja nende seostest bilansi ning kasumiaruandega. Valdavalt tuginetakse raamatupidamise seadusele ning Raamatupidamise Toimkonna juhenditele nr 1, 2, 5 ja 15 ning autorite L. Alver, R. Ilisson, S. Karu, A. Nukka, M. Otsus-Carpenter, K. Teearu ja J. Tikk seisukohtadele.

Empiirilise uuringu jaoks andmete kogumisel kasutatakse dokumendivaatlust ja poolstruktureeritud intervjuud. Dokumendivaatlus on andmete kogumise meetod, millega registreeritakse teavet, mis võimaldab mõista ja anda uuritavatele andmetele tähendusi (Õunapuu, 2014, lk 159). Dokumendivaatluse käigus töötatakse läbi raamatupidamise sise-eeskiri, materiaalse põhivara soetamisega seotud dokumendid (arved, ostu-müügi lepingud, kapitalirendi lepingud), parendustega seotud dokumendid, raamatupidamise register, põhivara arvestuskaardid, inventuuride aktid, raamatupidamise aastaaruanded (bilanss, kasumiaruanne ja nende lisad) ja selle käigus otsitakse vajalikke andmeid materiaalse põhivara arvestuse kohta. Saadud tulemuste põhjal arvutatakse materiaalse põhivaraga seotud peamised suhtarvud. Kasutatakse teiseid andmeid. Dokumendivaatlus viiakse läbi vastavalt lisas 1 esitatud dokumendi vaatlusplaanile (Lisa 1).

Dokumendivaatluse käigus saadud andmeid täiendatakse läbiviidavate intervjuudega. Õunapuu (2014, lk 172) soovib kasutada poolstruktureeritud intervjuusid uuringutes, kus soovitakse uurida varjatud nähtusi ja nende tunnuseid. Poolstruktureeritud intervjuu on andmekogumise meetod, mille all mõeldakse seda, et küsimused esitatakse küsimustikule vastavas järjekorras, kuid vastatakse vabalt (Lagerpetz, 2017). Intervjuud viiakse läbi ettevõtte kahe juhatuse liikmega, kuna nemad langetavad materiaalse põhivarade juhtimise ja soetamisega seotud otsused, määravad materiaalse põhivaradele eluea, amortisatsioonimeetodi ja -määra. Intervjuude läbiviimiseks kasutatakse lisas 2 esitatud intervjuu küsimustikku (Lisa 2). Küsimustik on koostatud lähtuvalt lähenemisviisist, et sellega püütakse saada täiendavaid andmeid, mis ei selgu dokumendivaatluse käigus ning mille käigus püütakse leida ja aru saada eelnevatest otsustest.

Andmete analüüsimisel kasutatakse võrdlust. Võrdluse all mõistetakse tegevust, millega näidatakse ühe puudusi teise suhtes (Õunapuu, 2014, lk 67). Võrdlus antud töös tähendab, et ühest küljest võrreldakse praktilise uuringu käigus saadud andmeid teoreetiliste käsitletutega ja teisalt püütakse võrrelda käesolevat olukorda võimalike alternatiivide ja kasutamata võimalustega. Suhtarvude

tulemusi võrreldakse teoorias välja toodud hindamiskriteeriumitega, aga ka erinevate ajaperioodide suhtarvude tulemusi omavahel. Kasutatakse sisuanalüüsi, mis tähendab ainesesse talletatud informatsiooni nähtavaks tegemist süstemaatiliste protseduuride abil (Õunapuu, 2014, lk 160). Uurimistulemuste tõlgendamisel ja esitamisel kasutatakse sõnalist teksti, mida illustreeritakse tabelitega.

Lõputöö rakenduslik väärtus ettevõttele seisneb materiaalsete põhivarade juhtimisalaste otsuste ja arvestuse teadlikkuse tõstmises ning erinevate arvestusmeetodite mõjude teadvustamises majandustulemustele ja finantssuhtarvudele. Need teadmised on juhtkonnale abiks tegemaks teadlikumalt pikaajalise mõjuga otsuseid põhivarade juhtimisel.

2 MATERIAALSETE PÕHIVARADE JUHTIMISE TEOREETILISED PÕHIMÕTTED JA SEOS FINANTSSUHTARVUDEGA MERLING REISID OÜ NÄITEL

Materiaalne põhivara on olulise soetusmaksumusega pikaajaline vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmiseks, teenuste pakkumisel või halduseesmärgil. Materiaalsete põhivaradega seonduvalt tuleb ettevõtte juhtkonnal teha pikaajalise finantsmõjuga otsuseid- kehtestada soetusmaksumuse alampiir, määrata eeldatav kasutusaeg ja valida amortisatsioonimeetod. Ettevõtetel, kes peamise osa müügitulust teenivad materiaalse põhivara kasutusega, on eeldatavasti suhteliselt suur põhivara osakaal koguvaras. Kuigi põhivara on pikaajaline ja vähem likviidne varaliik, siis suurem põhivara osakaal tähendab paremat varalist seisukorda, ettevõtte kõrgemat oodatavat likviidsusväärtust ja tõenäoliselt ka väiksemaid võimalikke pankrotikuluseid. (Nukka, 2021, lk 18-21)

Käesolevas peatükis antakse ülevaade materiaalse põhivarade juhtimise teoreetilistest käsitlustest ning nendega seotud olulisematest finantssuhtarvudest ning teoreetilise käsitlusi võrreldakse Merling Reisid OÜ-s rakendatava praktikaga, millest lähtuvalt püütakse võimalusel teha ettevõttele parendusettepanekuid antud valdkonnas.

2.1 Materiaalsete põhivarade mõiste ja olemus

Materiaalsed põhivarad on materiaalsed varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ nr 5, punkt 6).

Materiaalse põhivara tunnusteks on pikaajaline kasutusiga ja väiksem likviidsus, nad on soetatud kasutamise eesmärgil, mitte edasimüügiks, materiaalse põhivara kasutamisest saadav tulu on võimalik mõõta ja nad on amortisatsiooni subjektiks (Tikk J. , Finantsarvestus, 2016). Lisaks iseloomustab materiaalsed põhivara füüsiline substant (Alver & Alver, 2017). Seega säilitab materiaalne põhivara oma füüsilise kuju kasuliku eluea lõpuni, mis on alati pikem kui aasta (Tikk J. , 2020, lk 15-21). Näiteks kuuluvad materiaalse põhivarade hulka maa, ehitised, masinad, seadmed, sisseseade jne. (Alver & Alver, 2017).

Materiaalsete põhivarade kajastamist raamatupidamise aastaaruannetes reguleerib Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 5 “Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“. Ettevõtetel on tavaliselt mitut

eri tüüpi vara, millel on erinev väärtus ja kasulik eluiga. Tegevusharust ja ettevõtte suurusest tulenevalt on see vägagi varieeruv (Toots A. , 2018). Näiteks ei kuulu materiaalse põhivarade mõiste alla maa ja hooned, mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõusmise eesmärgil ja mida ta ei kasuta enda majandustegevuses. (RTJ nr 5, punkt 7).

Seega on materiaalse põhivara tunnusteks pikem eluiga kui üks aasta, füüsiline substants, väiksem likviidsus, nende soetamise eesmärkideks on nende kasutuselevõtt ja tulu teenimine, nendest saadavat tulu on võimalik mõõta, nad on amortiseerimise subjektiks ja nad säilitavad füüsilise kuju kasuliku eluea lõpuni.

Uuritavas ettevõttes on arvel üksnes materiaalne põhivara, milleks on transpordivahendid- suured turismibussid, väikebussid, sotsiaaltransportteenuse osutamiseks kohandatud sõidukid, teenindamiseks vajalikud abivahendid (nt. trepironijad) ning rajatised. Dokumendivaatlusest selgus, et ettevõttel on seisuga 31.12.2022.a. arvel kokku materiaalsel põhivara 20 ühikut soetusmaksumusega 434 036,97 eurot ja jääkmaksumusega 263 905,96 eurot. Materiaalsel põhivara kasutatakse teenuste osutamiseks, st. reisijate transportteenuse osutamiseks nii riigisisestel, rahvusvahelistel juhuvedudel, vallasistestel õpilasliinidel, kommertsliinivedudel kui ka sotsiaaltransportteenuse osutamiseks. Kõiki materiaalseid põhivarasid, mis on arvele võetud kasutatakse pikemalt kui üks aasta, neil on füüsiline substants ja seega vastavad arvel olevad varad materiaalse põhivara tunnustele. Ainetut põhivara ja finantsinvesteeringuid ettevõttel ei ole.

Transpordivahendeid on soetatud nii kasutatult kui ka uutena ning sellest lähtuvalt määratakse materiaalsele põhivarale kasulik eluiga, mille jooksul ta amortiseeritakse. Materiaalse põhivara soetamisel on kasutatud nii liisingulepinguid kui ka ettevõtte likviidseid vahendeid realiseerides masinate eest tasumisel. Materiaalsete põhivarade eluiga ja amortisatsioonimäärad on fikseeritud ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas. Kõikide materiaalse põhivarade kasutusaeg on minimaalselt neli aastat või pikem ning kasutusaja määramine sõltub soetatud põhivara vanusest, seisukorrast, maksumusest ja prognoosist, kaua vara saab kasutada. Materiaalne põhivara võetakse arvele soetamise hetkest, st. kui transpordivahend on ettevõttele üle tulnud Liiklusregistri andmetel või vara on saadud enda valdusesse. Lähtuvalt sellest, kumb sündmus enim toimub, alustatakse amortisatsiooni arvestust päeva täpsusega.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et on oluline mõista materiaalse põhivarade olemust, mis laiemalt tähendab ka ettevõtte varalist olukorda. Materiaalse põhivarana saab käsitleda vaid arvele võetud vara

ning varade arvelevõtt peab olema arusaadavalt korraldatud ning järjepidevalt rakendatav. Materiaalsete põhivarade puhul on tegemist pikaajalise varaga ja sellega seotud otsused on pikaajalise mõjuga. Seega peab juhtkond mõistma oma otsuste tagajärgi.

2.2 Materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiiri ja eluea määramine ning amortisatsiooni arvestamise meetodid

Materiaalsete põhivarade soetamisel tuleb määrata põhivarale soetusmaksumuse alampiir, kasulik eluiga/ amortisatsioonimäär, amortisatsioonimeetod ja vajadusel amortiseerimise lõppväärtus. Käesolevas peatükis antakse ülevaade materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiiri määramise teoreetilistest käsitlustest, amortisatsiooni arvestamise meetoditest ja materiaalse põhivara väärtuse languse kajatamise nõuetest ning eelnimetatud teemade käsitluse kohta uuritavas ettevõttes.

2.2.1 Materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiir ja selle kehtestamine

Soetusmaksumus on materiaalse põhivarade 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 nr 5, punkt 11). Materiaalsete põhivarade määratluses on kaks kriteeriumit: soetusmaksumuse alampiir ja kasutusaeg (Nukka, 2017, lk 17-19). Soetusmaksumuse printsiibist lähtudes võetakse materiaalsed põhivarad arvele soetamise momendil tegelikult soetushinnas (Alver & Alver, 2017).

Materiaalsete põhivarade tunnustele vastavad varade soetusmaksumus koosneb alljärgnevatest kuludest: (RTJ nr 5, punkt 11)

- ostuhinnast (k.a tollimaks ja muud mittetagastatavad maksud);
- soetamisega otseselt seotud kulutustest;
- vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega (nt. maa rekultiveerimine) seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtuses juhul, kui selle kajastamine vastab RTJ nr 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“ kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele.

Eelnevalt esitatud materiaalse põhivara soetusmaksumuse komponentide puhul tuleks arvesse võtta seda, et kui ettevõtte on otsustanud materiaalse põhivara arvele võtta vaid ostuhinnas ja soetamisega otseselt kaasnevad kulud perioodikuluna kajastada, siis amortiseeritav summa on väiksem.

Soetamisega otseselt seotud kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, on loetletud alljärgnevalt: (RTJ nr 5, punkt 12)

- varaobjekti projekteerimis- ja muud sarnased tasud;
- vara valmistamisega seoses töötajatele makstud palk ja palgamaksud;
- vara valmistamisega seoses kasutatud materjalid ja töövahendid;
- vara valmistamiseks kasutatud põhivara amortisatsioon;
- transpordikulud seoses vara viimisega tema tööasukohta;
- vara asukoha ettevalmistamise ja installeerimisega seotud kulutused;
- vara testimisega seotud kulutused (miinus testimise käigus toodetud toodete müügist saadud tulu);
- vara soetamisega otseselt seotud teenustasud (mh. notaritasud, riigilõivud).

Eelnevalt tuginedes saab öelda, et soetamisega otseselt seotud kulutused sisaldavad nii kulutusi, mis on otseselt vajalikud vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta. Soetusmaksumuse hulka ei arvata haldus-ja muid üldkulusid, uue ehitise avamiskulutusi, töötajate koolituskulusid, reklaamikulusid. (Toots A. , 2018, lk 24-25)

Juhul kui materiaalse põhivara objekti eest tasutakse tavapärasest maksetähtajast pikemaajalise järelmaksuga, loetakse objekti soetusmaksumuseks makstava tasu nüüdisväärtust. Vahet tasu nominaalväärtuse ja nüüdisväärtuse vahel kajastatakse intressikuluna järelmaksu perioodi jooksul. (RTJ 5, punkt 13)

Vastavalt Raamatupidamise Toimkonna juhendile nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punkt 14-le ei kapitaliseerita materiaalsete põhivarade soetusmaksumusse järgmisi kulutusi:

- uue ehitise avamiskulutused;
- uue toote või teenuse tutvustamise kulutused (sh. reklaamikulud);
- kulutused äritegevuse arendamiseks uues asukohas või uuele kliendisegmendile (sh. töötajate koolituskulud);
- haldus- ja muud üldkulud;
- laenukasutuse kulutused (v.a juhul kui materiaalse põhivara objekti valmimine toimub pikema perioodi jooksul ja seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumendiga).

Siinkohal on oluline esitada ka erisused lähtuvalt sellest, millisest finantsaruandluse standardist raamatupidamise aastaaruandeid koostatakse. Rahvusvaheline Finantsaruandluse Standard sätestab

kõigi laenukasutuse kulutuste kajastamise nende tekkimise perioodi kasumiaruandes. Eesti Finantsaruandluse Standard lubab siiski laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida. Majandusüksus ei tohi valikuliselt kapitaliseerida ainult teatud varaobjektiga seotud laenukasutuse kulutusi, ta kas kapitaliseerib laenukasutuse kulutused kõigi varaobjektide ehitamisel või ei tee seda ühegi varaobjekti ega laenukulutuse puhul. Sel juhul kajastatakse viimased perioodi kasumiaruandes. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Laenukasutuse kapitaliseerimise eelisteks on suurem põhivara soetusmaksumus ja tulevikus ka suurem põhivara kulum. Puuduseks on varaobjekti soetusmaksumuse sõltuvus finantseerimisviisist. (Toots A. , 2021, lk 21-26) Seega võimaldavad põhjalikud teadmised erinevate standardite põhimõtetest ning sama standardi valikuvõimalustest paremini võrrelda eri majandusüksuste majandustulemusi ja finantsseisundit ning teha teadlikumaid finantsotsuseid (Toots A. , 2021, lk 21-26).

Dokumendivaatluse käigus selgus, et uuritavas ettevõttes lähtutakse raamatupidamise aastaaruannete koostamisel Eesti Finantsaruandluse Standardist. Põhivarade soetusmaksumuse hulka arvestatakse vara soetamisega ning töökorda seadmisega kaasnevad kulud. Nendeks on näiteks transpordikulud (nt. cargo, ülevedu laevaga, välisriigist transportimise kulud jne), sõidukite arvele võtmise ja sõiduki tegevuslubade tõestatud koopiate taotlemise kulud. Põhivarade soetamist pole finantseeritud pikaajase laenuga, kasutatud on kapitalirendi lepinguid. Liisingulepingute puhul on materiaalse põhivara hulka arvestatud üksnes põhivaraobjekti maksumus. Maksumuse hulka pole arvestatud lepingutasusid ega intressi kulusid, need kantakse kuludesse ja kajastatakse kasumiaruandes. Uuritavas ettevõttes dokumendivaatluse käigus liisingu pakkumiste ja lepingu detailsemal vaatlusel selgub, et teatud kulud on arvestatud liisingulepingu maksumuse ehk siis materiaalse põhivara maksumuse hulka. Näiteks on 2023.a. soetatud suur turismibuss Setra S 516HD, mille müüja poolne pakkumine sisaldab juba ka transporti Eestisse summas 2800 eurot, pangakulusid summas 44,85 eurot, registreerimistasusid summas 299,00 eurot, lihtpesu summas 25,00 eurot, vahendustasu summas 2883,20 eurot. Sõiduki maksumuse hulka on arvestatud kõik need kulud ning vara maksumus kapitalirendi lepingus on märgitud 153 257,50 eurot ilma käibemaksuta.

Sihtfinantseerimise teel soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ nr 12 „Sihtfinantseerimine“. Kapitalirendi teel soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ nr 9 „Rendiarvestus“. Äriühenduse käigus soetatud materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse määramisel lähtutakse RTJ nr 11 „Äriühendused ning tütar- ja sidusettevõtete kajastamine“ (RTJ nr 5, punkt 20).

Dokumendivaatluse käigus selgus, et ettevõte on sihtfinantseerimise teel soetanud 2018.a. uue väikebussi Mercedes Benz maksumusega 70 000 eurot. Tegemist oli PRIA poolt jagatava LEADER meetme toetusega maapiirkondade väikeettevõtete toetamiseks. Vastavalt toetusotsusele toetas PRIA eelnimetatud sõiduki soetamist 21 000 euroga, mis maksti välja pärast sõiduki väljaostmist. Sõiduki väljaostmisel kasutati omakorda kapitalirenti. Sihtfinantseerimine võeti üles pikaaegse kohustisena (periood 4 aastat, mis võrdus liisingulepingu kehtivuse pikkusega) ja pärast perioodi möödumist 2022.a. kanti sihtfinantseering tuludesse.

Põhivara soetusmaksumuse kujunemisel määrab olulist rolli ka asjaolu, kas raamatupidamiskohustuslane on käibemaksukohustuslane või mitte. Käibemaksukohustuslase arvestuses ei sisalda põhivara soetusmaksumus käibemaksu, kuid käibemaksu mittekohustuslane lülitab ka käibemaksu soetusmaksumusse (Tikk J. , 2021, lk 14-16). Sellest lähtuvalt on sama maksumusega põhivara käibemaksukohustuslasele väiksema soetusmaksumusega kui mittekäibemaksukohustuslasele. See omakorda mõjutab tulevikus amortisatsioonikulusid, mis väiksema põhivara maksumuse puhul on ka väiksemad.

Merling Reisis OÜ on käibemaksukohustuslane ja seega materiaalse põhivara maksumuse hulka ei arvestata käibemaksu. See omakorda vähendab bilansis materiaalse põhivara maksumust, kuid hoiab ka amortisatsioonikulud väiksemana võrreldes samas tegevusvaldkonnas tegutseva ettevõttega, kes ei ole käibemaksukohustuslane.

Põhivara soetusmaksumuse alampiiri määramisel on ettevõtjatele jäetud otsustusvabadus (Nukka, 2017, lk 17-19). Iga ettevõtte kehtestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega varasid tuleb kapitaliseerida materiaalsete põhivaradena ja madalamaga kanda kuludesse nende kasutuselevõtmise hetkel (RTJ nr 5, punkt 9). Olulisuse printsiibist lähtudes ei kajastata bilansis ehk ei kapitaliseerita põhivarana väheväärtuslikke varasid, isegi siis kui nende kasutusega ületab ühte aastat (Nukka, 2017, lk 17-19).

Näiteks on selgunud Ave Nukka poolt 2013.-2015.a. majandusaasta aruannete analüüsimisel, et aritmeetiline keskmine põhivara maksumus oli vaatluse all olevatel ettevõtetel 918 eurot. Suurim soetusmaksumuse alampiir oli 2500 eurot (mobiilioperaator) ja väikseim alampiir 128 eurot (ravimimüügi ettevõtte). Samas on avaliku sektori kehtestatud põhivara alampiiriks 5000 eurot ja alates 2023.a. kehtib 10 000 eurone alampiir (Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend, 11.12.2003; viimati muudetud 30.11.2022, lk § 41). Uuringust selgus, et suhteliselt kõrge ehk 2000

eurose materiaalse põhivara soetusmaksumusega alampiiriga ettevõtete tegevusvaldkonnaks oli jäätmevedu, õli -ja rasvapüüdurite ning restrennide ja trappide müük, kaubandus (ehitusmaterjalid, tööriistad, aiakaubad), metalltoodete valmistamine. Suhteliselt madala põhivara alampiiri (200 eurot) olid näiteks märkinud jaemüügi (toidukaubad), lasteaiateenuse ja transporditeenuse pakkujad. Suurim põhivara mahuga ettevõtte, mille tegevusvaldkonnaks oli kergete tööriiete tootmine, oli märkinud põhivara alampiiriks 320 eurot. Suurima müügituluga ettevõtte uuritud valimis tegeles tanklate haldamisega ja põhivara alampiiri oli määratud summas 700 eurot. (Nukka, 2017, lk 17-19)

OÜ Merling Reisid on raamatupidamise sise-eeskirjas fikseerinud, et materiaalne põhivara võetakse arvele alates maksumusest 320 eurot ilma käibemaksuta. Materiaalse põhivara alampiir on kehtestatud ettevõtte asutamisel (aastal 2008) ning seda pole muudetud. See fakt kinnitab ka eeltoodud uuringu tulemusi, mille kohaselt põhivara alampiir transportteenuse pakkujate hulgas on suhteliselt madal.

Leidmaks uuritava ettevõtte materiaalse põhivarade aritmeetilist keskmist maksumust jagatakse ettevõtte arvel olev materiaalse põhivara soetusmaksumus arvel olevate ühikute arvuga. 31.12.2022.a. seisuga oli ettevõttel arvel olevate materiaalse põhivarade soetusmaksumus 434 036,97 eurot ja arvel oli 20 ühikut. Transpordivahendite soetusmaksumus oli 385 743,90 eurot ja arvel olevaid sõidukeid on 17. Materiaalse põhivarade aritmeetiline keskmine maksumus uuritavas ettevõttes on seega $434\,036,97 : 20 = 21\,701,84$.- eurot ning transpordivahendite aritmeetiline keskmine maksumus $385\,743,90 : 17 = 22\,690,82$.- eurot. Seega on arvel olevate materiaalse põhivarade maksumus oluliselt kõrgem kui kehtestatud alampiir.

Ebamõistlikult kõrge põhivara soetusmaksumuse alampiiri kehtestamine kannab endas mõju nii bilansile kui kasumiaruandele. Sellisel juhul paljud põhivara tunnustega varad ei kajastu bilansis ning suurendavad kulu kasumiaruandes. Lõpptulemuseks on põhivarade vähene maht ning tegelikkusele mittevastav finantstulemus. Samuti pole ebamõistlikult suured kulud kasumiaruandes vastavuses tulude-kulude printsiibiga ning majandusaasta tulemused ei anna õiglast ülevaadet raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist ja-tulemustest. Eeltoodud stsenaarium kasumi vähendamiseks võib oluliseks tõstatuda ettevõtete kasumi tulumaksustamise rakendumisel. Praktikas esineb sageli aga vastupidine olukord, kus põhivara maksumuse alampiir on ebamõistlikult väike. Antud olukorras on bilansi maht küll suur, kuid finantsseisund on moonutatud ja ei kirjelda tegelikku olukorda. (Nukka, 2017, lk 17-19)

Uurides Merling Reaside OÜ materiaalsete põhivarade nimekirja, ilmneb, et kõige väiksema maksumusega materiaalne põhivara on 1142 eurot ilma käibemaksuta (järelhaagis). Intervjuust juhatuse liikmetega selgus, et materiaalsete põhivaradena ongi antud ettevõttel arvel eelkõige transpordivahendid, haagis, sotsiaaltranspordi teenuse abivahendid ja rajatised ehk nõ. kallid varad. Alampiir on jäänud sellest ajast, kui Eesti kroon vahetus euro vastu. Seega kehtis eelnevalt materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiiri 5000 Eesti krooni. Bilansivälisena peetakse arvestust kontoriseadmete üle nt. sülearvuti, printer jne. Neid seadmeid on vähe ja nende soetusmaksumus on 400 eurot.

Dokumendivaatluse käigus saadud andmeid analüüsides saab järeldada, et materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiir võiks olla uuritavas ettevõttes kõrgem. Näiteks võiks tõsta materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiiri 1000 kuni 1500 euroni. Nimetatud muudatus ei tooks kaasa olulisi muutusi finantstulemustes. Muutus viiks vastavusse ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatud materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiiri ja tegeliku materiaalse põhivarade arvestuse. Sellisel juhul jääksid odavamad materiaalsed põhivarad nt. järelhaagised arvele materiaalse põhivaradena. Kui aga tõsta materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiiri veelgi kõrgemaks, ei kajastata materiaalse põhivaradena enam odavaid materiaalseid põhivaraid, bilansis materiaalse põhivarade jääkmaksumus oleks väiksem, kulud kasumiaruandes suuremad ja ühtlasi ka kasum väiksem. See omakorda nõuaks ka ettevõttelt bilansivälist arvestust teatud põhivarade üle nt. järelhaagised jne.

Raamatupidamise sise-eeskirjaga varem kehtestatud põhivara soetusmaksumuse alampiiri võib tõsta või langetada, kui see on põhjendatud, näiteks siis, kui äritegevuse maht on muutunud. Vastavalt sellele tuleb muuta ka raamatupidamise sise-eeskirja (edasiulatuvalt). RTJ nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punkt 9 sätestab, et alampiiri muutust käsitletakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes, mille aluseks on RTJ nr 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“.

Kord valitud arvestuspõhimõtet tuleb rakendada järjepidevalt aastast aastasse, kuid RTJ nr 1-s on nimetatud juhud, mille korral on lubatud arvestuspõhimõtet muuta. Näiteks kui arvestuspõhimõtte muutus on tingitud uuest või muudetud toimkonna juhendist, raamatupidamise seadusest või Rahvusvahelisest Finantsaruandluse Standardist või kui uus arvestuspõhimõte võimaldab objektiivselt kajastada raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, - tulemust ja rahavoogusid. (RTJ nr 1, punkt 50) Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud avalikustama raamatupidamise

aastaruande lisades aruande koostamisel kasutatud olulised arvestuspõhimõtted (Raamatupidamise seadus, § 21 lg 1 p 2). Muudetud soetusmaksumuse alampiiri rakendatakse edasiulatuvalt, alates kehtestamisele järgnevast aruandlusperioodist ning möödunud aruandlusperioodide andmeid ei ole vaja korrigeerida. Lähtuda tuleb seejuures olulisuse printsiibist. (Tikk J. , 2021, lk 14-16) Dokumendivaatluse käigus selgus, et uuritav ettevõtte on avalikustanud raamatupidamise aastaruande lisas materiaalse põhivara maksumuse alampiiri. Arvestuspõhimõtteid pole muudetud.

Eelnevat kokkuvõtvalt saab öelda, et materiaalse põhivarade arvestuses on raamatupidamiskohustuslastele jäetud seadusandja poolt suhteliselt vabad käed, mis omakorda annab võimalusel materiaalse põhivarade kajastamisel moonutada ettevõtte majandustulemusi. Materiaalse põhivarade soetusmaksumuse määramisel on juhtkonnal otsustusvabadus. Juhul kui raamatupidamiskohustuslane ei kapitaliseeri kõiki otseselt soetamisega seotud kulutusi ja need kantakse jooksvalt aruandeaasta kuludesse või kui materiaalse põhivarase soetusmaksumuse alampiir seatakse väga kõrge, saab materiaalse põhivara maksumust hoida bilansis madalana, kasumiaruandes kulud suurena ja seega kasumit vähendada ja vastupidi. Eeltoodud stsenaarium kasumi vähendamiseks võib oluliseks tõstatuda ettevõtete kasumi tulumaksustamise rakendumisel. Kaaluda võiks uuritavas ettevõttes materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiiri tõstmist, mis viiks raamatupidamise sise-eeskirja vastavusse tegeliku arvestusega. Muudatusega ei kaasneks mõjusid finantsnäitajatele ja tulemustele.

2.2.2 Materiaalse põhivarade eluea määramine ja lõppväärtus

Kasulik eluiga on periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse või tooteühikute (või muude sarnaste ühikute) arv, mida ettevõtte antud vara kasutamisest saab (RTJ nr 5, punkt 6). Materiaalse põhivarade soetamise eesmärk on, et seda vara kasutatakse tootmiseks, teenindamiseks või halduseesmärkidel. Iga vara mida kasutatakse, kulub. Ettevõtte juhtkonnal tuleks määratleda, milline on ajaperiood, mil soetatud põhivara suudab tulu tekitada. Põhivara ajaline määratlus (st. kasutusaeg üle ühe aasta) on RTJ nr 5 üheselt kirjeldatud (Nukka, 2017, lk 17-19). Seadus aga ei reguleeri materiaalse põhivara kasutuse maksimumaega.

Kasulikku eluiga mõõdetakse üldjuhul aastates, kuid selleks võib olla ja näiteks tooteühikute või muude sarnaste ühikute arv (läbitud kilomeetrid, töötunnid vms.), mida ettevõtte selle varaobjekti kasutamisest saab. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Lähtuvalt Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punkt 26, tuleb materiaalse põhivara kasuliku eluea määramisel arvesse võtta järgmisi asjaolusid:

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

Materiaalsete põhivarade eluiga on piiratud (erandiks on maa ja kunstiteosed). Kasutusaja piiratus tuleneb nii põhivarade füüsilisest kulumisest kui ka moraalsest vananemisest. (Alver & Alver, 2017). Raamatupidamise Toimkonna juhendid põhivara maksimaalsele elueale piiranguid ei kehtesta. Seda, kui kaua kavatakse konkreetset põhivara kasutada, otsustab juhtkond. Põhivara eluea määramisel tuleb lähtuda vara kasutamise intensiivsusest ja tulu teenimise võimest, mitte vara turuväärtuse muutumisest ajas. RTJ nr 5-s „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punkt 28 on märgitud, et üldjuhul sätestab raamatupidamiskohustuslane oma raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestuse meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb lähtuda põhivara amortiseerimisel. Individuaalselt oluliste või ebestandartsete objektide puhul tuleks amortisatsioonimäär (eluiga) määrata igale varaobjektile eraldi, lähtudes konkreetse objekti eeldatavast kasulikust elueast. (RTJ nr 5, punkt 28), (Nukka, 2021, lk 18-21) Sander Karu on oma raamatus „Kulude juhtimise ja arvestuse tulemuslikkusele suunatus organisatsioonis I osa“ välja toonud sageli kasutatavate põhivara liikide eluead. (Tabel 1)

Tabel 1. Sageli kasutatavad põhivara eluead liikide lõikes (Karu, 2008, lk 185)

Põhivara liik	Kasulik eluiga, aastates
Hooned ja ehitised	15-50
Rajatised	10-60
Masinad ja seadmed	3-10
Transpordivahendid	5-12
Inventar	2-10
Arvutustehnika	2-3
Immateriaalne põhivara	2-25

Käsitlusi on siiski erinevaid. Rita Ilisson on oma raamatus „Finantsanalüüs-ja planeerimine“ toonud välja, et näiteks transpordivahenditele rakendatav amortisatsioonimäär aastas võiks olla vahemikus 10-20% (5-10 aastat), hoonetel 2,5-15% (7-40 aastat), masinatel ja seadmetel 10-25% (4-10 aastat) (Ilisson, 2004). Oma soovitus on andnud ka riik avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendis soovituslike amortisatsiooni normidele ja kasulikele eluigadele (Tabel 2).

Tabel 2. Avaliku sektori finantsarvestuse ja-aruandluse juhendist soovituslikud amortisatsiooni normid ja kasulikud eluead (Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend, § 42 lg 2)

Põhivara liik	Eeldatava eluiga, aastates	Amortisatsiooni norm, protsentides
Hooned	20-50	2-5
Rajatised	10-40	2,5-10
Masinad ja seadmed	5-10	10-20
Inventar	2-10	10-50
Arvutustehnika	2-3	33-50

Siinkohal on oluline välja tuua ka tootjapoolsed soovituslikud kasulikud eluead. Näiteks on ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi-, gaasihübriid-, diiselhübriid-ja elektribusside tasuvusuuringus aluseks võetud kasulik eluiga uute busside puhul 12 aastat (amortisatsiooni määr 8,33% aastas) sõltumata sellest, millist energia liiki buss kasutab. (Ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi-, gaasihübriid-, diiselhübriid-ja elektribusside tasuvusuuring, 2014, lk 25 ja 29) Seega kõigub masinate ja seadmete kasulik eluiga erinevate allikate põhjal 5-12 aastani.

Dokumendivaatluse käigus selgus, et uuritavas ettevõttes on raamatupidamise sise-eeskirjas määratud bussidele järgmised kasulikud eluead:

- kasutatud bussid soetamise hetkel vanusega üle 10 aasta- eluiga 5 aastat (amortisatsiooninorm 20% aastas);
- kasutatud bussid soetamise hetkel vanusega 5-10 aastat- eluiga 7 aastat (amortisatsiooninorm 14,29% aastas);
- uued bussid soetamise hetkel vanusega 0-5 aastat- eluiga 10 aastat (amortisatsiooninorm 10% aastas).

Eelnevast saab järeldada, et ettevõttes rakendatavad kasuliku eluead on kooskõlas teoreetiliste käsitlustega. Intervjuude käigus püüti selgitada välja, kuidas ja millest lähtuvalt busside eluea kehtestamisel lähtutakse. Intervjuude käigus antud selgituste kohaselt võetakse eluea määramisel aluseks bussi vanus, läbisõit ja võrreldakse nii ettevõtte varasema teadaoleva infoga kui ka tootja poolt antava infoga. Üks juhatuse liikmetest on 20 aastase töökogemusega reisijateveo sektoris ning esmase ettepaneku bussi kasutamise eluea kohta teeb tema. Seda hinnatakse koos raamatupidajaga (vaadeldakse olemasolevat turuolukorda, tehnoloogias ja maailmas toimuvaid muutusi nt. keskkonnanõuded jne.), kellega koos määratakse bussile kasutusaeg. Senini pole ettevõtte muutnud materiaalse põhivarade eluigasid. Sellest lähtuvalt saab öelda, et raamatupidamislikke hinnanguid pole muudetud. Eraldiseisvaid olulisi komponente pole arvele võetud. Näiteks on busside rehvid suure maksumusega ja võiks lugeda eraldiseisvaks komponendiks, siis uuritavas ettevõttes kantakse nad kuludesse kohe peale paigaldamist, kuigi neid saaks kasutada mõnikord ka kahel järjestikkusel hooajal. Juhatuse seisukohal, et uus rehvikomplekt ei pikenda busside kasulikku eluiga ning eraldiseisev rehvikomplekt kui varaobjekt ettevõttele tulu ei teeni.

Juhul kui materiaalse põhivarade objekti olulisematel komponentidel on oluliselt erinevad kasulikud eluead, võetakse need komponendid raamatupidamises arvele eraldi varaobjektidena, määraes neile eraldi amortisatsioonimäärad vastavalt nende kasulikule elueale. Kui detailselt materiaalne põhivaraobjekt komponentideks jaotatakse, otsustab juhtkond. Kindlasti ei ole põhjendatud kõikide komponentide eristamine. Lähtuda tuleb olulisuse printsiibist, see tähendab, et ebaolulises maksumusega komponente ei ole vaja eraldi arvele võtta isegi juhul, kui neil on erinev kasulik eluiga. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Materiaalse põhivara 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. Juhul kui vara lõppväärtus on ebaoluliselt väike, võib seda lugeda nulliks. Olulise lõppväärtusega varaobjektide puhul amortiseeritakse kasuliku eluea jooksul kulusse ainult soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahelist amortiseeritavat osa. (RTJ nr 5, punkt 25)

Seega väga kõrge eluea määramise korral on põhivara jääkmaksumus bilansis kõrge, seeläbi bilansi maht suur ja kasumiaruandes kulum väike. Liiga väikese eluea korral on põhivara väärtus bilansis kiiresti alanev ning kasumiaruandes kulud suured. Praktikas esineb olukordi, kus pärast

amortisatsiooniperioodi lõppu kasutatakse materiaalet põhivara edasi ning seeläbi tekib suurem kasum. Sellisel juhul on materiaalse põhivara kasulikku eluiga valesti hinnatud.

Uuritavas ettevõttes selgus dokumendivaatluse käigus, et põhivarad võetakse arvele ilma lõppväärtust neile määramata. Intervjuus antud selgituste kohaselt on see tingitud sellest, et ettevõtte on suutnud valdavalt senimaani soetada ja kasuliku eluea lõpuni kasutada sõidukeid, mis on soetatud juba kasutatuna. Sellistel sõidukitel on suhteliselt madal nõudlus järelturul. Praktikas on välja kujunenud, et sageli kasutatakse amortiseeritud sõidukeid nõ. doonoritena teiste busside remondiks. Busside varuosadele on arvestatav järelturg ning spetsiifilised varuosad väga nõutud nt. mootori ajad, pakettklaasid, istmed jne. Neid püütakse võimaluse korral kasutada oma bussipargi hooldamisel, remondis või siis võimalusel müüa, kuid see on prognoosimatu. Tehnoloogia areng on väga kiire, mistõttu ka kallid varuosad nt. mootorid ja ajad võivad olla 4-5 aasta pärast iganenud ning tarbetud. Fakti, et bussidele ei määrata lõppväärtust, kinnitab ka ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi, gaasihübriid-, diiselhübriid-ja elektribusside tasuvusuuringus esitatud andmed, mille kohaselt arvestusperioodi lõpuks on jääkväärtus võrdne nulliga (Ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi-, gaasihübriid-, diiselhübriid-ja elektribusside tasuvusuuring, 2014, lk 25).

Lisaks selgus juhatuse liikmetega läbiviidud intervjuudest, et valdavalt kasutab ettevõtte ühte tüüpi busse- suurte turismibusside puhul Volvo`d ning väikebusside puhul uued Mercedes Benz`id. Suurte busside puhul on langenud valik Volvo kasuks, kuna neil on juhtkonna hinnangul pikem sõidukindlus, hea kohapealne järeleteenindus ja selle hea logistiline asukoht. Kuigi nimetatud sõidukid on soetamise hetkel pisut kallimad, hoitakse hilisemalt kokku remondikuludes ja reisirõõrgete kompenseerimistelt.

Eeltoodust lähtuvalt on siinkohal mõistlik käsitleda hilisemaid parendusi ning nende kapitaliseerimist. Vastavalt Eesti Finantsaruandluse Standardile lubatakse hilisemate parendustega seotud kulutused lisada materiaalse põhivarade soetusmaksumusele ainult juhul kui need vastavad materiaalse põhivarade mõistele ja vara RTJ nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ bilansis kajastamise kriteeriumitele (sh. tõenäoline osalemine tulevikus majandusliku kasu tekitamisel) (RTJ nr 5, punkt 31). Lisakulutusi võib kapitaliseerida ka siis, kui põhivara jääkmaksumus on ebaoluliselt väike, kuid kindlasti peavad tehtud kulutused vastama eeltoodud tingimustele (Tikk J. , 2020, lk 15-21).

Jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutused kajastatakse perioodikuludes. Juhul kui materiaalse põhivarade objektil vahetatakse välja mõni komponent, lisatakse uue komponendi soetusmaksumus objekti soetusmaksumusele juhul, kui see vastab materiaalse põhivarade mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. (RTJ 5, punkt 31) Asendatav komponent kantakse bilansist maha isegi juhul, kui see ei olnud eelnevalt eraldi komponendina arvel. Juhul kui asendatava komponendi algne soetusmaksumus (ja sellest tulenevalt tänane bilansiline jääkmaksumus) ei ole teada, võib seda hinnata, lähtudes antud komponendi tänasest soetusmaksumusest, arvestades maha hinnangulise kulumini. Soetusmaksumuse jagamisel komponentideks tuleb lähtuda olulisuse printsiibist, st. ebaolulise maksumusega komponente ei ole vaja eraldi arvele võtta isegi juhul kui neil on erinevad kasulikud eluead. (RTJ nr 5, punkt 32)

Dokumendivaatlusest selgus, et uuritavas ettevõttes suuremate parenduste puhul nt. mootorite vahetusel kantakse tehtud kulud kohe kuluks. Juhatuse liikmetega läbiviidud intervjuust selgu, et see on ettevõttes väljakujunenud praktika, kuna ilma vastavat kulu tegemata poleks transpordivahendit võimalik enam kasutada, buss jääks seisma ja tulu ei teeniks. Materiaalse põhivarade soetusmaksumuse hulka kantakse üksnes kereremondi tööd, kuid juhatuse liikmete selgituste kohaselt esineb neid harva ja on üldjuhul kaskokindlustuse poolt kaetavad. Juhtkonna sõnutsi ei kanta materiaalse põhivara soetusmaksumuse hulka transpordivahendite remondi ja hooldusega seotud kulusid, kuna need ei pikenda transpordivahendite eluiga, vaid tegemist on jooksva remondiga. Suurte busside kasutatud mootorid maksavas suurusjärgus kuni 6500 eurot. Kaaluda võiks selliste remontide lisamist materiaalse põhivarade soetusmaksumuse hulka, mille tulemusena bilansis materiaalse põhivara väärtus kasvab ja kulud on väiksemad ning aruandeaasta kasum suurem. Otse kuludesse kandmisel on mõju kasumiaruandele ja vähendatakse aruandeaasta kasumit.

Eelnevat kokkuvõtvalt saab öelda, et nii era-kui avaliku sektori ettevõtetes määratakse materiaalsele põhivaradele üldjuhul samas suurusjärgus amortisatsiooni määrad ja eluead, mis jäävad transpordivahendite puhul 10-20% vahele. Ehk teisisõnu öelduna on transpordivahendite eluiga keskmiselt 5-10 aastat, mõningate erialaspetsialistide hinnangul kuni 12 aastat. Seega ühtib erialaspetsialistide poolt välja öeldu uuritavas ettevõttes rakendatavaga, kus transpordivahendite eluiga on 5-10 aastat. Materiaalse põhivara eluiga sõltub seadme vanusest, eeldatavast ajast, kaua teda saab kasutada, füüsilisest kulumisest ja tehnilisest ning moraalsest vananemist. Kõnealuses ettevõttes on viimane näitaja väga tähtsal kohal. Materiaalse põhivaradega soetud juhtimisotsustes

määrab suurt rolli, kui pikk on varadele määratav kasulik eluiga. Mida pikem on kasulik eluiga, seda väiksemad on kasumiaruandesse kantavad kulud ja seda suurem on kasum. Liiga lühike kasulik eluiga suurendab perioodi kulusid, bilansis on materiaalse põhivarade jääkmaksumus väiksem ja aruandeaasta kasum väiksem. Oluline on ka, kas ja kuidas parendusi kapitaliseeritakse. Parenduste kapitaliseerimine võimaldab materiaalse põhivara seotusmaksumust tõsta ja kasumit suurendada, kuna kulutusi ei kanta kohe kuluks.

2.2.3 Materiaalsete põhivarade amortisatsiooni meetodid

Materiaalsete põhivaraobjektide amortiseeritav osa kantakse kulusse objekti kasuliku eluea jooksul (RTJ nr 5, punkt 22). Materiaalse põhivara soetusmaksumuse mahaarvamise eesmärk on soetamiseks tehtud kulutuste vastavusse viimine vara kasutamisest saadava tuluga. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määra valikul eesmärgiks põhivaraobjekti jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedasena tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus tulude tootmisele. Tulude ja kulude vastavuse printsiibi kohaselt arvestatakse aruandeperioodi tuludest maha nendesamade tulude tekkega seotud kulud (RTJ nr 1, punkt 53). Tulude ja kulude vastavuse printsiibi järgimiseks kapitaliseeritakse materiaalse põhivara soetusmaksumus finantsseisundi aruandesse ja amortiseeritav osa jaotatakse kuludesse materiaalse põhivara kasuliku eluea jooksul. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Vara hakatakse amortiseerima alates tema kasutusvalmis saamise hetkest (st. alates hetkest, mil ta on juhtkonna poolt kavandatud seisundis ja asukohas) ning seda tehakse kuni amortiseeritava osa täieliku amortiseerumiseni või vara lõpliku eemaldamiseni kasutusest. Ajutiselt kasutusest eemaldatud vara amortiseerimist ei peatata. (RTJ nr 5, punkt 29)

Materiaalsete põhivarade amortiseerimine mõjutab nii bilanssi kui kasumiaruannet. Mida suuremad on amortiseerimise kulud, seda väiksem on materiaalse põhivara väärtus bilansis ja suuremad kulud kasumiaruandes ja vastupidi. Materiaalse põhivara edasine kajastamine bilansis toimub jääkmaksumuses, st. tema soetusmaksumusest lahutatakse akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tulenevad allahindlused. (RTJ 5, punkt 21) Kontode vaatest tähendab see, et iga materiaalse põhivaraobjekti kohta peetakse eraldi arvestust kahel kontol. Kontole materiaalse põhivara soetusmaksumus algselt kantud soetusmaksumuse üldjuhul ei muutu kuni vara kasulike eluea lõpuni (sinna võib siiski kasutamise käigus lisada parenduseks tehtud kulutused, kui need vastavad vara finantsseisundi aruandes kajastamise tingimustele). (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Lähtuvalt RTJ nr 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ punkt 33 tuleb raamatupidamise aastaaruandes iga materiaalse põhivaraobjekti kohta avalikustada amortiseerimisel kasutatav amortisatsioonimeetod ja- määr ning jääkmaksumuse muutuste analüüs (RTJ nr 15, punkt 33). Ka väikeettevõtja peab lühendatud raamatupidamise aastaaruande lisades kajastama informatsiooni materiaalse põhivara muutuste kirjelduse rühmade kaupa (soetusmaksumus, akumuleeritud kulum ning jääkväärtus perioodi alguses ja lõpus; perioodi jooksul soetatud, müüdud ja üle kantud põhivara; perioodi kulum ja muud muutused) (Raamatupidamise seadus, § 21 lg 3 pkt 10).

Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasuliku eluea jooksul selle kasutamisest saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas). Amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist kasuliku eluea jooksul, mitte ilmtingimata tema väärtuse muutumist. (RTJ 5, punktid 23 ja 24) Praktikas kasutatakse materiaalsete põhivarade amortiseerimisel sageli lineaarset meetodit. Kaaluda tuleks ka teistsuguste meetodite nt. kahaneva jäägi meetodi ja tootmisühiku meetodi kasutamist juhul kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale. (RTJ nr 5, punkt 25). Tootmisühiku meetod on nimetatud ka tegevusmahupõhiseks meetodiks (Alver & Alver, 2017). Degressiivsed ehk kiirendatud amortisatsioonimeetodid on kahaneva jäägi meetod ja kahekordse alaneva jäägi meetod (Tikk J. , 2020, lk 15-21).

Antud lõputöö teoreetilises osas leiab käitlemist amortisatsioonimeetoditena lineaarne, tootmisühiku ja kahaneva jäägi meetod.

Linearse meetodi korral kantakse amortiseeritav osa kuluks võrdsetes osades põhivara kasuliku eluea jooksul. Lineaarne amortisatsioonimäär kujutab endast konstantset normi, mis arvutatakse lähtudes materiaalse põhivara kasulikust elueast aastates. Näiteks kui seadme kasulik eluiga on 10 aastat, on iga-aastane amortisatsioonimäär $1/10$ ehk 10% seadme amortiseeritavast osast. (Tikk J. , 2020, lk 15-21) Praktikas kasutatakse põhivarade amortiseerimisele valdavalt lineaarset meetodit (Reeve, Warren, & Dychac, 2012, lk 450).

Uuritavas ettevõttes kasutatakse amortisatsiooni arvestamisel lineaarset meetodit. Ettevõtte kasutab raamatupidamisprogrammi Merit Aktiva. Intervjuudest juhatuse liikmetega selgus, et kasutatav amortisatsioonimeetod on senini vastanud tulude-kulude vastavuse printsiibile ning taganud järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibi täitmist. Probleemid ilmnesisid koroonakriisi aastatel, kui tehnika seisis ning kulud olid konstantsed. Materiaalsete põhivarade amortiseerimist alustatakse kohe

peale nende kasutusele võtmist, st. kui sõiduk on registreeritud Transpordiametis. Jääkmaksmust, nagu eelnevalt on juba mainitud, pole senini materiaalsele põhivaradele määratud. Ettevõtte on kaalunud muuta materiaalse põhivarade amortisatsioonimeetodit nüüdseks möödunud COVID-19 kriisi, kui müügitulud väga järsult langesid kui ka käimasolevas majandus-ja energiakriisis. Juhatus on otsustanud senini amortisatsioonimeetodit mitte muuta põhjendusega, et vaatamata käimasolevatele kriisidele vananeb põhivara moraalselt siiski ja ühiskonna surve sellest kvaliteedile ei vähene. Seega pole muudetud ka arvestuspõhimõtteid.

Tootmisühiku meetodi ehk tegevusmahupõhise meetodi korral kasulikku eluiga mõõdetakse planeeritavates tooteühikutes, töötundides või läbitavates kilomeetrites (Tikk J. , 2020, lk 15-21). Intervjuudest selgus, et uuritavas ettevõttes on olnud kaalumisel üle minna tegevusmahupõhisele amortisatsioonimeetodile. Teema muutus aktuaalseks, kui kriisiaastad algasid ning müügi mahud oluliselt langesid ning arvestatava amortisatsioonikulu näol tootis ettevõtte kahjumit. Samasugust soovitus jagavad Alverid (Alver & Alver, 2017), et transpordivahendite kasutamisel võiks kaaluda tegevusmahul põhinevat meetodit, kuna kulumine on füüsilist laadi. Intervjuudest juhatuse liikmetega selgus, et paraku ei võimalda ettevõttes kasutusel olev raamatupidamisprogramm Merit Aktiva seda meetodit rakendada, mis omakorda tähendaks, et kui ettevõtte sooviks üle minna mõnele teisele amortisatsioonimeetodile, kaasneksid sellega programmi vahetusega kaasnevad kulud või siis tuleks arvestust pidada eraldi Excelis.

Degressiivsete ehk kiirendatud amortisatsioonimeetodite korral kantakse esimestel perioodidel kuluks suuremad summad kui hilisematel perioodidel. Eeldatakse, et põhivara tootlikkus on algperioodil kõrgem ja sellega kaasneb suurem tulu. Samuti arvestavad kiirendatud meetodid asjaolu, et kiiresti muutuva tehnoloogiaga ettevõtetes väheneb põhivara tootlikkus väga järsult. (Tikk J. , 2020, lk 15-21) Kiirendatud amortisatsioonimeetodid on kahekordse alaneva jäägi meetod ja kasutusaastate järjekorranumbrite summa meetod. Kahekordse alaneva jäägi meetodi korral arvutatakse amortisatsioonimäär nii, et 200% jagatakse materiaalse põhivaraobjekti kasuliku eluea aastates. Amortisatsioonimäär on küll periooditi sama, kuid seda kohaldatakse algul soetusmaksumusele, järgnevatel aastatel aga jääkmaksumusele. Seega amortisatsioonikulu pidevalt väheneb. Lõppväärtusega arvestatakse kasuliku eluea lõpul, mil amortisatsioonikulu korrigeeritakse nii, et põhivaraobjekti jääkmaksumus ühtiks lõppväärtusega. (Tikk J. , 2020, lk 15-21) Seda meetodit on nimetatud ka kiirmahaarvestuse meetodiks (Alver & Alver, 2017).

Kasutusaastate järjekorranumbrite summa meetodi korral arvutatakse amortisatsioonikulu ikka amortiseeritavast osast, kuid sellele kohaldatav amortisatsioonimäär on periooditi erinev ja seepärast on see meetod kasutamiseks ebamugav. Seetõttu ei ole ka RTJ nr 5 seda lisanud soovituslike meetodite hulka, kuid keelatud see ei ole. Kasutusaja jooksul võib amortisatsioonimeetodit muuta ja minna üle näiteks lineaarsele meetodile, millega kaasneb viimastel kasutusaastatel ühesugune amortisatsioonikulu. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Uuritava ettevõtte juhtkonnaga läbiviidud intervjuudest selgus, et ettevõtte pole kaalunud minna üle kiirendatud amortisatsioonimeetoditele, kuna selle rakendamisele seab piirid õigusaktides kehtestatud nõuded. Bussiettevõtete puhul ei saa eeldada, et ettevõtte tootlikus bussidel on esimestel aastatel suurem kui viimastel aastatel. Bussijuhtidele kehtivad karmid töö-ja puhkeaja nõuded, mis tähendab, et igal arvestusperioodil saab sõita maksimaalselt samas suurusjärgus sõidutunde. Paljud riigid on kehtestanud öise sõidu keelu, mis tähendab, et sõiduaega ei saa tekitada juurde ka öötundidest. Iga seitsmepäevase perioodi jooksul peab olema juhil 48 tundi katkematut puhkeaega, iga 4,5 tunnise sõidu järel peab juht puhkama vähemalt 45 minutit ning buss peab ööpäevas seisma vähemalt 11 tundi, sest juhul kui see liigub ja juhid viibivad bussis, kuid vahetuvad, ei loeta seda juhtide puhkeajaks. Samas on oluline märkida, et uuemaid busse saab kasutada rahvusvahelistel vedudel, vanemaid aga siseriiklikel juhuvedudel, vallasiseste liinide teenindamiseks. Intervjuust selgus, et juhatuse liikmed pole teadlikud, et ettevõttes kasutatav raamatupidamisprogramm Merit Aktiva võimaldab rakendada ühekordse alaneva jäägi amortisatsioonimeetodit.

Oluliseks argumendiks kiirendatud amortisatsiooni meetodite kasutamise sobimatuse osas on asjaolu, et ettevõttes kasutusel olevad transpordivahendid on üsna kallid, eriti suured turismibussid. Juhul kui kasutada kiirendatud amortisatsioonimeetodit, siis esimestesse aastatesse langeks suur hulk amortisatsioonikulu, mis vähendab kasumit. Samas müügitulu ühe sõiduki kohta on valdavalt konstantne. Seega on tõenäoline, et antud meetodit kasutades oleks ettevõtte kasum esimestel aastatel väike või tegevus oleks kahjumis ning viimastel aastatel oleks kasum suur.

Amortisatsioonikulu on aastate lõikes eri meetodite puhul erinev, kuid kokkuvõttes kantakse kuluks ühesugune summa. Kiirmeetodite puhul (kahekordse alaneva jäägi ja kasutusaastate järjekorranumbrite summa meetod) kantakse esimestel aastatel kuluks suhteliselt suurem osa põhivara soetusmaksumusest. Need meetodid on otstarbekas kasutusele võtta siis, kui põhivahendi kasutamisest saadav tulu on suurem põhivahendi kasutusaja alguses. Need meetodid aitavad kaasa tulude ja kulude vastavuse printsiibi rakendamisele. Transpordivahendite, tööpinkide,

paljundusseadmete puhul on mõistlik rakendada tegevusmahul põhinevat meetodit, kuna kulumine on füüsilist laadi. (Alver & Alver, 2017)

Hindamaks, milliseid mõjusid kannab endas erinevate amortisatsioonimeetodite rakendamine, tehakse käesolevas töös arvutused läbi ettevõttes kasutusel oleva bussiga.

2016.a. soetati reisibuss Volvo 9900 B12B soetusmaksumusega 55 000 eurot ilma käibemaksuta. Soetamise hetkel anti bussile hinnang, et seda kasutatakse järgnevat 7 aastat, kuna bussi vanus oli alla 10 aasta (väljalaske aasta 2006.a. lõpp). Jääkmaksumust ei määratud ja soetamise kuupäev oli 12.03.2016.a. Ettevõttes on kasutusel lineaarne amortisatsioonimeetod, aastane amortisatsioonimäär kehtestati 14,29%. Alljärgnevas tabelis (Tabel nr 3) esitatakse eelnimetatud turismibussi amortisatsiooni arvestus lineaarsel meetodil kasutusliku elueaga 7 ja 10 aastat.

Tabel nr 3. Reisibuss Volvo 9900 B12B amortisatsiooni arvestus lineaarsel meetodil aastate lõikes 7 ja 10 aastase kasuliku eluea korral (autori koostatud)

Aastad	Kulum, eurodes	Jääkmaksumus, eurodes	Kulum, eurodes	Jääkmaksumus, eurodes
	Eluiga 7 aastat	Eluiga 7 aastat	Eluiga 10 aastat	Eluiga 10 aastat
2016	6 547,52	48 452,78	4 583,33	50 416,67
2017	7 857,14	40 595,64	5 500,00	44 916,67
2018	7 857,14	32 738,50	5 500,00	39 416,67
2019	7 857,14	24 881,36	5 500,00	33 916,67
2020	7 857,14	17 024,22	5 500,00	28 416,67
2021	7 857,14	9 167,08	5 500,00	22 916,67
2022	7 857,14	1 309,94	5 500,00	17 416,67
2023	1 309,94	0,00	5 500,00	11 916,67
2024			5 500,00	6 416,67
2025			5 500,00	916,67
2026			916,67	0,00

Soetamise hetkel oli sõiduki läbisõit 646 018 km. Tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamiseks on vajalik teada, kui palju kilomeetreid on bussi võimalik tööiga. Ettevõtte juhtkond prognoosis eelnevale kogemusele tuginedes kõnealuse bussi eluaegseks töömahuks ca 1 500 000 km, mis tähendab, et amortiseeritav töömaht on 853 982 km. Ühe kilomeetri amortisatsioonikulu on seega $55\,000/853\,982\text{ km} = 0,064404$ eurot. Alljärgnevas tabelis (Tabel nr 4) esitatakse sama bussi Volvo 9900 B12 läbisõidud, tegevusmahul põhinev kulum aastate lõikes ning jääkmaksumused.

Tabel nr 4. Reisibuss Volvo B12B amortisatsiooni arvestus tegevusmahul põhineval meetodil aastate lõikes (autori koostatud)

Aasta	Spidomeetri näit, kilomeetrites	Aastane läbisõit, kilomeetrites	Kulum, eurodes	Jääkmaksumus, eurodes
15.03.2016	646 018,00			55 000,00
31.12.2016	720 680,00	74 662,00	4 808,54	50 191,46
31.12.2017	807 771,00	87 091,00	5 609,02	44 582,44
31.12.2018	890 265,00	82 494,00	5 312,96	39 269,48
31.12.2019	956 780,00	66 515,00	4 283,84	34 985,64
31.12.2020	977 392,00	20 612,00	1 327,50	33 658,14
31.12.2021	999 266,00	21 874,00	1 408,78	32 249,36
31.12.2022	1 046 981,00	47 715,00	3 073,04	29 176,32
31.12.2023	1 116 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	24 668,04
31.12.2024	1 186 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	20 159,76
31.12.2025	1 256 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	15 651,48
31.12.2026	1 326 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	11 143,20
31.12.2027	1 396 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	6 634,92
31.12.2028	1 466 981,00	70 000,00 (prognoos)	4 508,28	2 126,64

31.12.2029	1 500 000,00	33 019,00 (prognoos)	2 126,64	0,00
------------	--------------	-------------------------	----------	------

Nagu kahe eelneva amortisatsioonimeetodi võrdlusest nähtub, siis lineaarse amortisatsioonimeetodi rakendamise (kasulik eluiga 7 aastat) korral on kõnealuse sõiduki jääkmaksumus 2022.a. lõpuks 1 309,94 eurot, 10 aastase kasuliku eluea korral 16 500,00 eurot ja tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi puhul 29 176,32 eurot. Erinevused on väga suured. Lineaarse meetodi rakendamise puhul ei lähtu kulumise arvestus tulude-kulude vastavuse printsiibist. Tegemist on ühtlase kuluga ning mõju kasumile on sarnane kogu põhivara kasutamise ajaperioodil. Tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi puhul sõltub kulum läbitud kilometraazist. Mida suurem on läbisõit, seda suurem on kulum. Kõnealune meetod on kõige rohkem kooskõlas tulude-kulude vastavuse printsiibiga ja mõju kasumile on seda suurem, mida suurem on läbisõit. Kui buss sõidaks pidevalt ja ühtlaselt maksimaalse läbisõidu piiril, siis oleks tulu ja kulu enam-vähem kooskõlas, aga sellist ideaalset olukorda paraku valdavalt ei eksisteeri. Nõudlus muutub pidevalt ja koroonaaeg oli üks olulise muutuse näide.

Erinevate amortiseerimismeetodite rakendamine muudel võrdsetel tingimustel annab jooksval aastal tulemuseks erineva kasumi, kuigi põhivaraühiku kasuliku eluea vältel akumulereeritakse kuludeks kogu amortiseeritav osa. Lineaarse meetodi puhul on läbi ühtlase kulu mõju kasumile sarnane kogu põhivara kasutamise ajaperioodi. Kiirmahaarvestuse meetodite puhul on mõju kasumiaruandele põhivara kasutamise esimestel aastatel suurem kui viimastel aastatel, st. et kulud on suuremad esimestel aastatel ja kasum väiksem. (Tikk J., 2016) Tootmisühiku meetodi puhul sõltub kulu suurus tootmismahust ehk ühikute arvust. Samas on see meetod ka kõige raskemini ette prognoositavam ja vajab majandusaasta lõpul kulu korrigeerimist, kui esialgne läbisõidu hinnang osutub erinevaks tegelikust.

Uuritava ettevõtte juhtkonnaga läbiviidud intervjuude käigus eelnimetatud arvutusi läbi vaadates leidis juhtkond, et erinevused on kahe meetodi puhul liiga suured. Seniste teenusemahtude juures, mida antud sõiduk on viimase nelja aasta jooksul läbi sõitnud (kuigi ajavahemikku jääb ka väga väikese tegevusmahuga aastad nt. Covid-19 kriis), peaks tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi kasutamise korral sõidukit kasutuses hoidma veel järgnevat 6,5 aastat, kuid see on vastuolus ettevõtte tegevuse strateegiatega. Ettevõtte ei planeeri tegevuses hoida üle 20 aasta vanuseid sõidukeid. Lineaarse amortisatsioonimeetodi puhul bussi eluaega 10 aastat, tuleks sõidukit

kasutada kuni 2025.a. lõpuni, et sõiduk saaks täielikult amortiseeritud (bussi vanus oleks siis 20 aastat). Juhtkonna hinnangul võiks see reaalselt võimalik olla, kuid nõuaks lisainvesteeringuid bussi seisukorra parandamiseks. Näiteks oleks vaja teha salongikangaste vahetus, mõningasi kereremondi töid. Selleks, et mõlemad meetodid annaks enam-vähem samas suurusjärgus tulemusi, peaks juhtkonna arvates alla 10 aasta vanustele sõidukitele soetamise hetkel määrama kasutatavaks elueaks ca 10-14 aastat vastavalt kasutatavale amortisatsioonimeetodile. See on aga juhtkonna hinnangul liiga pikk aeg ja ei oleks kooskõlas ettevõtte eesmärkide ja reisijateveo sektoris valitseva väga kiire tehnoloogia arenguga. Lisaks tõid juhatuse liikmed intervjuus välja asjaolu, et kõnealust sõidukit pole sellise turuhinnaga võimalik müüa nagu on sõiduki jääkväärtus lineaarse meetodi puhul 10 aastase kasuliku eluea korral ja tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodit rakendades (võetakse aluseks 2022.a.lõpus jääkväärtus). Näiteks sõidukite müügiportaali Auto24 pakkumiste otsing (seisuga 28.01.2023) annab tulemuseks, et Volvo 9700 H B12B, väljalaske aastaga 2008.a., läbisõiduga 1 485 000 km, on müügis hinnaga 15 900 eurot ilma käibemaksuta. Juhatuse liikmed jäid seisukohale, et tegevusmahul põhinev amortisatsioonimeetod nõuab pikema eluea määramist kui lineaarse meetodi kasutamine.

Juhtkond nõustus, et tegevusmahul põhineva meetodi rakendamine oleks aidanud kaasa koroonakriisis ettevõtte majandustulemusi paremana näidata. Ainuüksi ühe bussi põhjal arvutused näitavad, et amortisatsioonikulu oleks olnud 2020.a. 6 529,64 eurot väiksem (7 857,14 – 1327,50) ja selle summa võrra oleks saanud kahjumit vähendada. Tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamine oleks andnud võimaluse kriisi aastatel kahjumit vältida (2020.a. kahjum oli 4 634 eurot). Ettevõtte eesmärgiks on amortisatsiooni pigem arvestada rohkem kui vähem, sest tehnika kiire areng seab sõidukite kasutamisele piirid ja selleks, et pakkuda klientidele kvaliteetsemat teenust, tuleb tehnoloogia arenguga kaasas käia. Samale seisukohale on jäänud Vaksmaa, öeldes, et kiire tehnilise arengu tingimustes on otstarbekas arvestada amortisatsiooni rohkem. Väheneb kasum, kuid kasutatavad põhivarad saab kiiremine asendada tehniliselt täislikumatega (Vaksmaa, 1999, lk 67).

Eelnevat kokkuvõtvalt saab esitada tabeli (Tabel nr 5), mis toob välja käesolevas töös kõnealuste amortisatsioonimeetodite mõjud bilansile ja kasumiaruandele.

Tabel 5. Erinevate amortisatsiooni arvestamise meetodite mõju bilansile ja kasumiaruandele (autori koostatud erinevate allikate põhjal)

Amortisatsiooni meetod	Seos bilansiga (jääkmaksumusele)	Seos kasumiaruandega (läbi kulude kasumile)
Lineaarne	Ühesugune põhivara jääkmaksumuse vähenemine	Ühesugune kulumise suurus kogu amortisatsiooni arvestamise perioodi jooksul
Tegevusmahu põhine meetod	Põhivara jääkmaksumus sõltub tegevusmahust perioodi jooksul	Kulumi suurus sõltub tegevusmahust perioodi jooksul
Kahekordse alaneva jäägi meetod	Esimestel aastatel põhivara jääkmaksumuse kiirem vähenemine kui viimastel aastatel (suurem mõju bilansile esimestel aastatel võrreldes kasutusaastate järjekorranumbri meetodiga)	Kulum suurem esimestel aastatel kui viimastel aastatel (suurem kulum esimestel aastatel võrreldes kasutusaastate järjekorranumbri meetodiga)
Kasutusaastate järjekorranumbrite summa meetod	Esimestel aastatel põhivara jääkmaksumuse kiirem vähenemine kui viimastel aastatel	Kulum suurem esimestel aastatel kui viimastel aastatel

Amortisatsiooniperioodi muutuse tõttu muutub amortisatsioonikulu aruande-ja järgnevatel perioodidel. Tagasiulatuvalt amortisatsioonikulu ümber ei arvutata. Kui vara võetakse kasutusele kuu esimesel poolel, arvestatakse amortisatsioonikulu selle kuu algusest, kui aga kuu teisel poolel, siis järgmise kuu algusest. Akumuleeritud kulum on juba kuluks kantud põhivara amortiseeritav osa. Seejuures tuleb meele pidada, et kulum ei tähenda kulumist, vaid kuluna kajastamist ja akumuleeritud kulum näitab, kui suures summas on amortisatsioonikulu arvestatud põhivara kasutuselevõtmisest alates. Jääkmaksumus näitab üldjuhul, kui suures summas saab põhivaraobjekti amortisatsioonikulu tulevikus veel arvestada. Materiaalse põhivaraobjekt eemaldatakse finantsseisundi aruandest müümisel või juhul, kui tema edasisest kasutamisest tõenäoliselt ei teki majanduslikku kasu. Seda nimetatakse ka mahakandmiseks. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Müügist või mahakandmisest tekkiv kasum või kahjum on vahe saadud või saadaoleva tasu ning põhivara jääkmaksumuse vahel (RTJ nr 5, punkt 78).

Kui müügihind on jääkmaksumusest kõrgem, tekib kasum põhivara müügist, vastupidisel juhul on tegemist kahjumiga. Põhivara müügist saadud kasum või kahjum kajastatakse kasumiaruande kirjetel „Muu äritulu“ või „Muu ärikulu“. Põhivara suhteliselt kõrge soetusmaksumuse alampiir põhjustab seda, et majandusüksuse jooksvad kulud kasumiaruandes võivad väheväärtusliku vara soetuskuul olla ebatavaliselt kõrged võrreldes kulude tavapärase tasemega. See võib tekitada ettevõtte finantsseisust moonutatud pildi. Materiaalne põhivara kantakse maha, kui ta on muutunud kasutamiskõlbmatuks. Kande aluseks on juhtkonna kinnitatud mahakandmisakt, milles näidatakse materiaalse põhivaraobjekti väljalangemise/mahakandmise põhjused. Siinjuures eristatakse täielikult amortiseeritud ja osaliselt amortiseeritud varaobjekte. Osaliselt amortiseeritud varaobjektide amortiseerimata osa kajastatakse kahjumina põhivara likvideerimisest kasumiaruandes kirjel põhivara kulum või väärtuse langus kasumiaruande skeemi 1 kasutamisel ning kasumiaruande skeemi 2 kasutamise korral kajastatakse samuti kahjumina, kuid vastavalt sellele, kas tegemist on tootmises või administreerimisega seotud materiaalse põhivaraga. Esimesel juhul kantakse see müüdud kaupade kuluna, teisel juhul üldhalduskulude kirjel. (Tikk J. , 2020, lk 15-21)

Dokumendivaatluse käigus selgus, et uuritavas ettevõttes pole materiaalsete põhivaradena arvel ühtegi vara, mis oleks täielikult amortiseeritud ning mis oleks jätkuvalt kasutuses. Materiaalseid põhivarasid oma eluajal pole maha kantud ning sellest pole ettevõttele kahjumit tekkinud. Küll on ettevõtte müünud põhivara nende kasuliku eluaja jooksul. Müügitehinguid on olnud erinevaid. Müüdud on nii kahjumi tekkimisega kui ka kasumlikult. Juhatuse liikmete selgituste kohaselt sõltub tehingu maksumus üldjuhul sellest, millises tehnilises olukorras sõiduk on. Juhul kui materiaalse põhivara eluea jooksul puruneb mõni väga kallis osa (mootor, käigukast), siis viiakse enne remondi teostamist läbi hindamine, kuivõrd majanduslikult otstarbekas antud tegevus on. Juhul, kui selgub et remont osutub väga kalliks ning põhivara eluea lõpuni on lühike aeg ja mahakandmisest tekkiv kahjum on väiksem kui remondi kulu, siis pannakse põhivara müüki. Põhivara müügist laekub mingi osa tulu, mis katab müügist saadavat kahjumit ning sellisel juhul tehakse tehing, mis lõppkokkuvõttes on kahjumlik. Samas on teatud marki sõidukitel arvestatav järelturg varuosade näol ning neid on suudetud müüa kasumlikult (nt. Volvo).

Eelnevat kokkuvõtvalt saab öelda, et materiaalsete põhivaradele õige amortisatsioonimeetodi valik kannab endas olulist mõju finantsaruannetele. Majandustulemusi saab põhivara juhtimisotsustega

oluliselt mõjutada, kui raamatupidamiskohustuslane on valinud amortisatsioonimeetodi, mis ei vasta tulude ja kulude vastavuse printsiibile. Kuigi uuritava ettevõtte puhul on kaalutud tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi kasutamist ning selle saadavat mõju majandustulemustele, saab jääda seisukohale, et tegevusmahul põhinev amortisatsioonimeetodi rakendamine antud ettevõttes annaks küll ettenägematute kriiside ja tegevusmahtude kõikumise puhul hea efekti kuid ei vastaks ettevõtte arengueesmärkidele. Siin omakorda mängib suurt rolli asjaolu, millised tegevuseesmärgid ettevõttel on. Kui ettevõtte soovib kiiresti oma põhivara amortiseerida ning tehnoloogia arenguga kaasa minna, siis tuleb teha ka vastavad juhtimisotsused. Tegevusmahul põhinev amortisatsioonimeetod on reisijateveo sektori ettevõtete puhul raskesti prognoositav. Kuigi eeldatakse, et tegevusmahul põhinev amortisatsioonimeetod on rohkem töömahukam, siis transpordisektoril lasub juba niigi kohustus fikseerida läbisõite ja vastavaid aruandeid esitada Statistikaametile. Seega tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamine ei tõstaks halduskoormust. Eelnevatest arvutustest lähtuvalt võiks kaaluda osade transpordivahendite eluea pikendamist nt. alla 10 aasta vanuste sõidukite eluea pikendamist 7 aastalt 10 aastale. Oluline on siinkohal märkida, et piirangud erinevate amortisatsioonimeetodite rakendamisele seab kasutatavate raamatupidamisprogrammide võimekus.

2.2.4 Juhtkonna hinnang materiaalse põhivarade väärtuse hindamisel

Majandusaasta lõpus lasub raamatupidamiskohustuslasel kohustus läbi viia inventuur. Vastavalt raamatupidamise seaduse § 11 lg 1 peab raamatupidamiskohustuslane koostama raamatupidamise sise-eeskirja, milles muuhulgas kehtestatakse varade ja kohustiste inventeerimise kord (Raamatupidamise seadus § 11 lg 1). Materiaalsete põhivarade vaatepunktist tähendab põhivarade inventuur selle õiglase väärtuse väljaselgitamist, mille käigus vaadatakse üle amortisatsiooninormid, kasulik eluiga ja hinnatakse, kas materiaalne põhivara on kajastatud õiglases väärtuses või mitte. Tegemist on juhtkonna poolt antavate hinnangutega. Vara õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus (RTJ nr 5, punkt 6). Parim indikaator vara õiglase väärtuse kohta on selle turuväärtus. Aktiivse turuna saab käsitleda turgu, kus normaaltingimustes on võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning hinnainfo on avalikkusele kättesaadav. (Tikk J. , 2020, lk 31-34)

RTJ nr 5 punkt 7 esitatud definitsiooni kohaselt on põhivara kaetav väärtus võrdne:

- kas vara õiglase väärtusega (miinus müügikulutused) või
- kasutusväärtusega, sõltuvalt sellest, kumb on kõrgem. (Otsus-Carpenter, 2019, lk 12-19)

Õiglase väärtuse hindamise aluseks võivad olla vara müügikuulutused, sõltumatute ekspertide poolt koostatud kasutusväärtuse prognoosid. Kui materiaalse põhivaraobjekti õiglane väärtus erineb oluliselt tema jääkmaksumusest, st. on madalam jääkmaksumusest, tuleks finantsseisundi aruande adekvaatsuse tagamiseks põhivara ümber hinnata (Tikk J. , 2020, lk 15-19). Märkid, mis viitavad sellele, et vara lõppväärtus või kasulik eluiga on muutunud võrreldes eelmise aruandekuupäevaga:

- muutus vara kasutuses;
- märkimisväärne ootamatu vara kulumine;
- tehnoloogia areng;
- muudatused turuhindades;
- RTJ nr 5 punkt 54 toodud märkid vara väärtuse võimalikust langusest.

Juhul kui esineb selliseid märke, peab ettevõtte üle vaatama tehtud hinnangud kasutatavate amortisatsioonimäärade, amortisatsioonimeetodite ja hinnanguliste lõppväärtuste osas ning vajadusel neid muutma. Amortisatsioonimäära, amortisatsioonimeetodi või lõppväärtuse muutuse mõju kajastatakse kui muutust raamatupidamislikes hinnangutes vastavalt RTJ nr 1 (s.t aruandeperioodis ja järgmistes perioodides, mitte tagasiulatuvalt). (RTJ nr 5, punkt 30)

Tikk (2020) on välja toonud, et varade haldamisel tuleb praeguses majandussituatsioonis erilist tähelepanu pöörata, sest majandusüksuste tavapärane toimimine on koroonaviirusest põhjustatud piirangute mõjul tugevasti häiritud, mis omakorda langetab varade väärtust. Koroonakriisi mõjude käsitlest saab ülekantud tähenduses rõhutada ka hetkel käimasolevas majanduskriisis. 2020.aasta alguses alguse saanud majanduskeskkonna kiire muutumise mõjud ettevõtte tegevuse jätkuvusele on tegevusvaldkondade lõikes väga erinevad. 2019.aasta raamatupidamise aastaaruannetes oleks pidanud kõik sellised ettevõtted, kelle tegevus on eriolukorrast märkimisväärselt või oluliselt mõjutatud (turism ja reisijate veoga tegelevad ettevõtted), koostama eraldi lisa aruandekuupäevajärgsete sündmuste kohta. (Villems, 2020, lk 18-28)

RTJ nr 5 punkt 54 kohaselt peab ettevõtte juhtkond aruandekuupäeval kriitiliselt hindama, kas on märke, mis võiksid viidata varade väärtuse langusele. Sellisteks märkideks võivad muu hulgas olla järgmised asjaolud:

- vara turuväärtus on langenud oluliselt kiiremini kui aja möödumise või vara tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada;
- üldine majanduskeskkond ja turusituatsioon on halvenenud, mistõttu on tõenäoline, et varast genereeritav rahavoog/tulu väheneb;

- turu intressimäärad on tõusnud, mistõttu varade kasutusväärtuse arvutamisel kasutatav diskontomäär on tõusnud ja vara kasutusväärtus langenud;
- ettevõtte netovara väärtus on suurem ettevõtte hinnangulisest õiglasest väärtusest;
- varade füüsiline seisund on järsult halvenenud;
- varast või varade grupist saadavad tulud on väiksemad planeeritust;
- ettevõtte kavatab lõpetada mõningaid tegevusvaldkondi või sulgeda mõningaid osakondi või müüa varasid planeeritust varem. (RTJ nr 5, punktid 54 ja 55)

Vara väärtuse languse kahtluse korral tuleb läbi viia vara väärtuse test. Vara väärtuse test tehakse väikseima eristatavaid rahavoogusid genereeriva põhivara suhtes. Selleks võib olla üksik varaobjekt. Kui selle varaobjekti genereerivad rahavood ei ole eristatavad, tehakse test raha genereeriva üksuse suhtes, kuhu põhivaraobjekt kuulub. Vara väärtuse testiga selgitatakse välja vara kaetav väärtus. Selleks hinnatakse kõigepealt testitava vara õiglane väärtus (miinus müügikulutused) ja kasutusväärtus. (Tikk J. , 2020, lk 15-19)

Materiaalse põhivara objekt hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. RTJ nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punktid 56-64 kirjeldavad väärtuse testi läbiviimise metoodikat üksiku varaobjekti ning punktid 65-70 varade grupi (raha genereeriva üksuse) ja firmaväärtuse osas. (RTJ 5, punktid 56-70)

Väärtuse langust esineb kõige rohkem materiaalse põhivarade klassis, mis on seletatav sellega, et paljudel majandusüksustel on märkimisväärselt materiaalseid põhivarasid, samas aga immateriaalseid põhivarasid pole sageli üldse. Majandusaasta aruande lisades tuleb muuhulgas kõikide materiaalse põhivara gruppide kohta avalikustada allahindlused väärtuse languse tõttu ja varasemate allahindluste tühistamised. (Tikk J. , 2020, lk 15-19).

RTJ nr 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ punktid 71-75 kirjeldavad varasema väärtuse languse tühistamist (RTJ nr 5, punktid 71-75). Kord alla hinnatud põhivarade lõikes tuleb igal järgneval aruandekuupäeval hinnata võimalik varaobjekti väärtuse vahepealne tõus (Keskküla, 2018). Kui nüüd vara väärtuse test näitab, et vara väärtus on tõusnud jääkmaksumusest kõrgemaks, tuleb varasem allahindlus tühistada ja varade jääkmaksumust suurendada. Allahindlust kajastatakse aruandeaasta kasumiaruandes põhivara väärtuse langusest põhjustatud kulu vähendamisena. (Tikk J., 2020, lk 15-19)

Allahindluse tühistamine ei tähenda vara üleshindamist. Allahindluse tühistamise ülempiir on vara bilansiline jääkväärtus, mis oleks varal juhul, kui allahindlust poleks toimunud ning vara oleks vahepealse perioodil normaalkorras amortiseeritud. (Otsus-Carpenter, 2019, lk 12-19) Eesti Finantsaruandluse Standardi kohaselt on lubatud põhivara korral teha üksnes allahindlusi, vara üleshindlus pole lubatud. Ainuke võimalus on sellise olukorra tekkimist ennetada, kui määrata põhivarale tegelikule vastavad amortisatsiooninormid, need normid regulaarselt üle vaadata ning vajaduse korral muuta. Kuigi sõna-sõnalt sellist keeldu juhendist ei leia, tuleb see selgelt välja kajastamise reeglitest, mis nõuavad allahindlust väärtuse languse puhul, kuid ei maini üleshindlusi. (Otsus-Carpenter, 2019, lk 12-19)

Varade allahindlusi kajastatakse aruandeperioodi kuluna (RTJ nr 5, punkt 52). Kasumiaruandes kajastatakse väärtuse langusest tekkinud kulu kirjel „Põhivara kulum ja väärtuse langus“, kuid pearaamatus oleks selleks mõistlik avada vastav konto (Otsus-Carpenter, 2019, lk 12-19). Suuremahulised varade allahindlused mõjutavad oluliselt aruandeaasta majandusnäitajad ja vähendavad kasumit. Allahindlused kannavad endas mõju ka bilansile, kuna põhivarade jääkmaksumus väheneb, mis läbi väheneb ka bilansi maht.

Uuritavas ettevõttes jälgitakse väga täpselt ettevõttes arvel olevat põhivara ning nende väärtusi. Inventuurid viiakse läbi kord aastas novembri kuus. Inventuuride läbiviimine pole kuigi töömahukas, kuna materiaalsete põhivarade objekte on arvel vähe, nende asukoht ning tehniline olukord on väga täpselt teada. Üldjuhul püütakse transpordivahendid hoida kiires ringluses, et vähendada kahjumit sõidukite moraalsest vananemisest. Kõigi hilisema ajaga põhivara objekt ettevõttes on soetusaastaga 2016.a. Olulist rolli mängib siin ka tehnoloogia kiire areng ning uutel kütustel toimivad transpordivahendid. See omakorda paneb suurema surve ettevõtetele, soetamaks uuemaid ja keskkonnasäästlikke varasid.

Dokumendivaatluse käigus selgus, et uuritavas ettevõttes pole põhivara allahindlusi tehtud. Vara väärtuse teste pole läbi viidud, kuigi koroonakriisis üldine majanduskeskkond ja turusituatsioon halvenesid ning varast genereeritav rahavoog vähenes. Inventuuri käigus võrreldakse, kas ettevõttes arvel olevate sõidukite eluiga kattub prognoosiga, kaua ettevõtte plaanib nimetatud sõidukeid kasutada. See on nõ. kasutusaja hindamine. Lisaks püütakse anda hinnang juhatuse liikme poolt, kes tegeleb igapäevaselt sõidukite tehnilise poolega, kas bussi tehniline olukord võimaldab transpordivahendit tema eluea lõpuni kasutada ja tulu teenida või mitte. Hinnatakse sõiduki tuluteenimiseks vajaliku remondi-ja hooldusvajadust ja rahalist mahtu. Siinkohal on oluline märkida,

et kuigi transpordivahendite hooldus-ja remondivajadust on üldjoontes võimalik hinnata ja prognoosida, siis teatud rikked pole prognoositavad ja ei anna eelnevalt endast märku. Paraku on aga sellised rikked seotud käigukastide, ajude, mootori riketega ning on üldjuhul väga finantsmahukad. Lisaks sellele võrreldakse sõidukite jääkmaksumusi turul valitseva olukorraga. Sõidukite hindamisel võetakse aluseks erinevate sama margi sõidukite müügikuulutused müügiportaalides. Seejärel võrreldakse saadud tulemusi arvel oleva materiaalse põhivara jääkmaksumusega ning püütakse anda hinnang, kas arvel olevat sõidukit on tänasel päeval võimalik müüa sellise hinna eest, mis on tema jääkmaksumus.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et materiaalse põhivarade nõuetekohane kajastamine raamatupidamisaruannetes kannab endas väga olulist rolli. Nõuetekohane kajastamine tagab raamatupidamiskohustulase kohta õiglase finantsinfo. Samas on mitmeid tegureid, mis mõjutavad materiaalse põhivarade väärtust bilansis või kasumiaruandes, lähtuvalt sellest, kas kulud kantakse otse kuludesse või neid kapitaliseeritakse- kehtestatud materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiir, soetusmaksumuse hulka arvestatavad kulud, raamatupidamiskohustulase käibemaksukohustus, materiaalse põhivaradele määratud kasulik eluiga ja lõppväärtus, kasutatav amortisatsiooni meetod. Nõuetekohane materiaalse põhivarade arvestus omakorda välistab hilisemad vajadused ümberhindluseks. Materiaalse põhivarade väärtust bilansis mõjutab ka see, kas raamatupidamiskohustulane lähtub aruandluse koostamisel Eesti Finantsaruandluse Standardist või Rahvusvahelisest Finantsaruandluse Standardist. Materiaalse põhivarade juhtimises on ettevõtetele suures osas otsustusvabadus- materiaalsele põhivaradele pole seadusandja määranud eluea ülemist piiri, kohustuslikku amortisatsioonimeetodit ega -määra. Uuritavas ettevõttes kasutatakse materiaalse põhivarade amortiseerimisel lineaarset meetodit, raamatupidamise sise-eeskirjas on määratud materiaalse põhivarade kasulikud eluead. Eelnevas peatükis on esitatud arvutuskäigud, kui lineaarset amortisatsioonimeetodit rakendades pikendada osade materiaalse põhivarade kasuliku eluiga (alla 10 aastased sõidukid) 7 aastalt 10 aastale. Sellest lähtuvalt võiks kaaluda mõningate materiaalse põhivarade kasuliku eluea pikendamist. Juhul kui materiaalsele põhivaradele määratakse liiga lühike kasulik eluiga, võib sellega kaasneda olukord, kus arvel on 0 eurose jääkmaksumusega materiaalsed põhivarad, mis teenivad tulu. Kui aga määratakse liiga pikk kasulik eluiga, kaasneb sellega pikk amortiseerimisperiood ja arvel on materiaalsed põhivarad, mille jääkmaksumus on üle turuhinna, mis müügi korral tekitavad kahjumit. Ühtlasi leiti arvutuste tulemusena, et uuritavas ettevõttes pole mõistlik üle minna tegevusmahul põhinevale amortisatsioonimeetodile, kuna see ei täida ettevõtte eesmärke.

2.3 Materiaalsete põhivaradega seotud peamised finantssuhtarvud ja juhtimisotsused

Finantssuhtarv on erinevate bilansi-ja kasumiaruande kirjete korrutamine või jagamine (Tearu K. , 2018). Finantsanalüüsi meetodite abil saab minevikusündmusi tõlgendada ja finantstulemustega seostada ning selle põhjal tulevikuotsuseid teha. Tulemusi saab omakorda võrrelda möödunud perioodide, eelarve ja konkurentidega ning tegevusala keskmiste näitajatega. Finantsanalüüsi väärtus seisneb tehtud järeldustes, mida on võimalik rakendada firma edaspidises tegevuses. Väikeettevõtetele võib soovitada perioodilist finantsanalüüsi, mis tõlgendaks minevikku, hindaks olevikku ja annaks suunised tulevikuks. Näiteks võiks kord aastas arvutada ja tõlgendada olulisemaid finantssuhtarve. (Nukka, 2018, lk 10-13) Eelnevatest peatükkidest on teada, et kasumit mõjutab amortisatsiooni arvestus läbi kulude ning bilansi mahtu omakorda materiaalsete põhivarade jääkmaksumus, mis on otseselt seotud põhivarade soetusmaksumuse ja elueaga.

Peamised materiaalsete põhivaradega seotud suhtarvud, mida saab kasutada tavapärase ettevõtte finantstulemuste analüüsimiseks on (Peterson, 2020, lk 16-23):

- kasumlikkus- ehk rentaablussuhtarvud;
- toimise- ehk efektiivsussuhtarvud.

Rentaablus on ettevõtte võime teenida kasumit ehk kui efektiivselt suudetakse kasutada ettevõtte varasid ning hoida kulusid kontrolli alla, et saavutada oodatud tulemus. Kasumlikkuse analüüsimisel vaadatakse tavaliselt kasumi osakaalu müügitulust, varadest ja omakapitalist. Peamine varadega seotud rentaablu suhtarv on varade ehk kogukapitali puharentaablus (edaspidi ROA). ROA näitab ettevõtte varade kasutamise efektiivsust puhaskasumi teenimiseks ehk kui palju kasumit teenib iga ettevõtte varadesse investeeritud üks euro (Nukka, 2018, lk 10-13). Seda näitajat kasutatakse ka raha mahu määramiseks, mida ettevõtte genereerib oma varade mahu koha (Bragg, 2005). Seega osalevad ROA arvutamisel nii käibe-kui põhivarad. Oluline on siinjuures mõista, kui suure osakaalu varade kogumahust moodustavad materiaalsed põhivarad ja kuidas materiaalsetele põhivaradele määratud pikk kasulik eluiga ning madal soetusmaksumuse alampiir paisutavad materiaalsete põhivarade väärtust bilansis. Teadma peab, et materiaalsete põhivaradele määratud kõrge soetusmaksumuse alampiir ja lühike eluiga suurendavad perioodi kulusid ning vähendavad kasumit.

ROA leidmiseks jagatakse kasumiaruande kirje "Puhaskasum" bilansi kirjega "Varad (aktiva) kokku". (Sloog, 2008) (Valem 1)

$$\text{Kogukapitali puhasrentaablus (ROA)} = \frac{\text{Puhaskasum}}{\text{Keskmine varade maksumus}} \times 100\% \quad (1)$$

Lisas nr 3 tabelist selgub, et ROA väärtus uuritavas ettevõttes oli 2018.a. 5,84%, 2019.a. 12,60%, 2020.a. oli -2,26%, 2021.a. 19,11% ja 2022.a. 44,08%, mis tähendab, et iga varadesse investeeritud euro kohta teeniti nt. 2022.a. 44,08 eurosentit puhaskasumist. Seega on kogukapitali puhasrentaablus olnud valdavalt positiivne. 2020.a. oli tulemus negatiivne, sest ettevõtte lõpetas majandusaasta kahjumiga. Tegemist oli Covid-19 kriisi puhkemise aastaga, kus ettevõtte müügitulu langes ca 35%. Ettevõtte on siiski suutnud oma kogukapitali puhasrentaabluse näitaja taas kasvule pöörata alates 2021.a. Peamised antud perioodi juhtimisotsused olid seotud müügitulu suurendamisega, riskide maandamisega, uute turgude leidmisega ja teenuste pakkumisega. Sõlmiti mitmeid kasumlike lepinguid. Nagu bilansi andmetest nähtub, siis 2022.a. suurendati materiaalse põhivarade väärtust 107,39% soetades uusi sõidukeid, kuna vahepealsed aastad ei võimaldanud investeerida. Hea müügitöö võimaldas kasvatada müügitulu 117,52%, perioodi puhaskasum kasvas 252,85%. Covid-19 kriisi aegsed materiaalse põhivaradega soetud juhtimisotsused olid, et püütakse säilitada olemasolev masinapark, investeeringud lükati edasi. Kõrge kogukapitali puhasrentaabluse suhtarvu tingis ka see, et eelmise aasta varade maksumus oli väike ning seetõttu oli perioodi keskmine varade maksumus madalam. Eelnimetatud juhtimisotsused mõjutasid ka materiaalse põhivarade puhasrentaabluse suhtarvu kujunemist.

Eelnevast valemist saab omakorda tuletada materiaalse põhivarade puhasrentaabluse valemi. Materiaalse põhivarade puhasrentaablus näitab põhivarade kasutamise efektiivsust puhaskasumi teenimiseks ehk kui palju kasumit teenib iga ettevõtte põhivaradesse investeeritud üks euro. Materiaalse põhivarade puhasrentaabluse leidmiseks jagatakse kasumiaruande kirje „Puhaskasum“ bilansi rea materiaalse põhivarade keskmise maksumusega (aasta keskmine) (Valem 2).

$$\text{Materiaalse põhivarade puhasrentaablus} = \frac{\text{Puhaskasum}}{\text{Materiaalse põhivarade keskmine maksumus}} \times 100\% \quad (2)$$

Uuritavas ettevõttes oli materiaalse põhivara puhasrentaablus 2018.a. 7,69%, 2019.a. 16,58%, 2020.a. -2,96%, 2021.a. 25,41% ja 2022.a. 61,48 %. Nagu juba kogukapitali puhasrentaabluse tulemuste juures välja toodi, on 2020.a. tulemused negatiivsed, kuna majandusaasta lõppes uuritavas ettevõttes

kahjumiga. Samas on nii eelnevad kui ka epideemiale järgnevad aastad positiivsed, mis tähendab, et materiaalne põhivara on tootnud puhaskasumit. Näiteks 2022.a. tootis iga materiaalsesse põhivaradesse investeeritud euro 61,48 eurosenti puhaskasumit, mis on väga hea ja tugev näitaja. Põhivarade puhasrentaablus uuritava ettevõtte puhul on aasta-aastalt kasvanud, v.a. kriisi aasta.

Arvutatud suhtarvudest lähtuvalt saab järeldada, kui palju teenivad varadesse paigutatud rahalised vahendid kokku puhaskasumit ja omakorda materiaalsesse põhivaradesse paigutatud vahendid puhaskasumit. Eelnimetatud näitajate tõlgendamiseks on oluline teada, et mida kõrgem on saadud näitaja, seda efektiivsemalt varasid kasutatakse (Tearu & Krumm, 2005).

Toimimissuhtarvud näitavad ettevõtte varade kasutamise efektiivsust ehk toimimissuhtarvu abil vaadatakse, kui palju müügitulu teenitakse ühe varasse investeeritud rahaühiku kohta (Peterson, 2020, lk 16-23). Suhtarve võib arvutada nii vara kohta tervikuna kui ka vara liikide lõikes (Nukka, 2018, lk 10-12).

Peamised varadega seotud toimimissuhtarvud on koguvara käibekordaja ja põhivarade käibekordaja. Koguvara käibekordaja näitab, kui efektiivselt kasutab ettevõtte oma vara ehk siis koguvara käibekordaja iseloomustab kogu vara kasutamist tervikuna. Varade kasutamine on seda efektiivsem, mida kõrgem on näitaja. (Peterson, 2020, lk 16-23) Koguvarade käibekordaja leidmiseks jagatakse müügitulu keskmise varade maksumusega bilansis (Valem 3) (Nukka, 2018, lk 11)

$$\text{Koguvara käibekordaja} = \frac{\text{Müügitulu}}{\text{Varade keskmine maksumus}} \quad (3)$$

Uuritavas ettevõttes oli koguvara käibekordaja 2018.a. 1,35, 2019.a. 1,23, 2020.a. 0,85, 2021.a. 1,28 ja 2022.a. 1,82. Nimetatud näitajaid vaadeldes saab anda järelduse varade tootluse kohta ehk mitu müügitulu netokäibe eurot teenitakse ühe varadesse investeeritud euro kohta. Saab järeldada, et näiteks kriisiaastal 2020 tootlus vähenes, kuid tootlust on suudetud uuesti tõsta. Näiteks 2022.a. teeniti iga varadesse investeeritud euro kohta müügitulu 1,82 eurot.

Lähtuvalt eelnevast valemist saab leida toimimissuhtarve iga vara liigi kohta. Hindamaks, kui efektiivselt ettevõtte kasutab materiaalseid põhivarasid müügitulu saamiseks, tuleb leida põhivara käibekordaja. Põhivarade käibekordaja leidmiseks jagatakse müügitulu keskmise põhivara jääkmaksumusega bilansis (Valem 4). (Jones, Mowen, Hansen, Heitger, & Rich, 2012, lk 332)

Siinkohal on oluline välja tuua, et uuritavas ettevõttes põhivarad ja materiaalsed põhivarad on samatähenduslikud, kuna ettevõtte põhivarad koosnevad üksnes materiaalistest põhivaradest.

$$\text{Materiaalsete põhivarade käibekordaja} = \frac{\text{Müügitulu}}{\text{Materiaalsete põhivarade keskmine maksumus}} \quad (4)$$

Uuritavas ettevõttes oli materiaalsete põhivarade käibekordaja 2018.a. 1,78, 2019.a. 1,62, 2020.a. 1,12, 2021.a. 1,70 ning 2023.a. 2,53. Nende andmete põhjal saab anda hinnangu, kui efektiivselt ettevõtte kasutab oma materiaalseid põhivarasid. Covid-19 kriisi efektiivsus langes, kuna langes müügitulu. 2021.a. alates on materiaalsete põhivarade kasutamise efektiivsus paranenud. Näiteks 2021.a. teeniti iga materiaalsesse põhivarasse investeeritud euro kohta müügitulu 1,70 eurot, 2022.a. oli sama näitaja juba 2,53.

Eelnevalt esitatud kahe näitaja erinevus seisneb selles, et koguvara käibekordaja arvutamises osalevad kõik varad (nii käibe-kui põhivarad), põhivarade käibekordaja arvutamisel aga üksnes materiaalsed põhivarad. Seega saame teha järeldusi materiaalsete põhivarade käibekordaja puhul, kui suures ulatuses osalevad põhivarad müügitulu teenimisel. Leitud suhtarvu suur väärtus tähendab, et ettevõtte kasutab oma põhivara efektiivselt. Väike suhtarvu väärtus tähendab liigset investeerimist põhivarasse võrreldes sellest saadava müügituluga. Ettevõttel tuleks üle vaadata oma põhivara nimekiri, kas kõik arvel olevad põhivarad ikkagi on tulu teenimiseks rakendatud. Põhivara käibekordaja väärtust mõjutavad ka valitud amortisatsioonimeetod ja -määr ning põhivara soetamine või müük aruandeperioodil. Oluline on siinkohal märkida, et keskmise vara leidmiseks tuleb vara maksumusele majandusaasta alguses liita vara maksumus majandusaasta lõpus ja saadud tulemus jagada kahega. (Nukka, 2018, lk 10-12)

Lisa 3 tabelist selgub, et varade kasutamise efektiivsus oli 2018.a. kõrgem kui 2019.a., mis tähendab, et iga varadesse investeeritud euro kohta teenitav müügitulu langes 2019.a. Intervjuust juhatuse liikmetega selgus, et ettevõtte pole varasemalt arvutanud eelnimetatud suhtarve. Nimetatud näitajate väljatoomine oli juhatuse liikmetele väga huvipakkuv. Juhatuse pole kunagi hinnanud, kui palju üks või teine vara liik tulu teenib. Peamiselt on materiaalseid põhivarasid soetatud vajadusest, kuid kordagi pole hinnatud kui efektiivselt materiaalsed põhivara kasutatakse. Leidmaks põhjuseid, miks materiaalsete põhivarade efektiivsusnäitajad langesid, tõi juhatuse välja ühe põhjusena 2019.a. tehtud keskmiselt kallima materiaalse põhivara soetuse. Soetati suur turismibuss maksumusega 49 000 eurot, kuid müügitulu ei kasvanud samas suurusjärgus. Seega oli nii kogu varadelt kui materiaalsetelt põhivaradelt teenitav müügitulu väiksem. Siit lähtuvalt saab välja tuua seose materiaalsete põhivarade

juhtimisotsuste ja finantssuhtarvude vahel. Kui soetatakse suure maksumusega materiaalseid põhivarasid ja müügitulu ei kasva samas suurusjärgus, siis varade kasutamise efektiivsuse näitajad nt. koguvara käibekordaja ja materiaalse varade käibekordaja väheneb. 2020.a. koguvarade käibekordaja langus on tugevas seoses COVID-19 kriisi mõjudega- ettevõtte müügitulu langes ca 35% võrreldes varasema aastaga. Ettevõtte on suutnud 2021.a. ja 2022.a. on majandustegevuse taaskäivitada ning oma koguvara puhasrentaabluse ja- käibekordaja ning materiaalse põhivarade puhasrentaabluse ning -käibekordaja näitajad kasvule pöörata. Aasta-aastalt kasutatakse vara efektiivsemalt, näiteks 2022.a. teeniti iga materiaalsesse põhivaradesse investeeritud euro kohta 2,53 eurot müügitulu ja 44,08 eurosentit puhaskasumit.

Eelnevas peatükis on esitatud ühe reisibussi põhjal arvutus, milline oleks sõiduki bilansile jääkmaksumus, kui kasutatakse lineaarset amortisatsioonimeetodit sõiduki kasulike elueaga 7 aastat ja 10 aastat või tegevusmahul põhinevat amortisatsioonimeetodit. Nagu arvutustest ilmnes, on tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamise korral põhivara jääkmaksumus kõrgem. Sellest lähtuvalt saab anda hinnangu erinevate meetodite ja kasuliku eluea mõjudest töös käsitletavatele finantssuhtarvudele. Vale on eeldada, et suurem materiaalse põhivara väärtus tagab ettevõttele paremad finantssuhtarvud.

Näiteks oleks kõnealuse reisibussi jääkmaksumus bilansis lineaarset amortisatsioonimeetodit kasutades 10 aastase kasuliku eluea puhul 2022.a. lõpus 16 500 eurot ehk praeguse määratud 7 aastase kasuliku elueaga võrreldes 15 190,06 euro võrra kõrgem. Sama väärtuse võrra suureneksid ka koguvarade maksumus bilansis. Sellest lähtuvalt oleks 2022.a. materiaalse põhivara jääkmaksumus bilansis 279 096,06 eurot ja keskmine materiaalse põhivarade maksumus 203 175,03 eurot, kogu varade maksumus 381 445,06 eurot ja varade keskmine maksumus 280 362,03 eurot.

Kulum oleks 10 aastase kasuliku eluea puhul 2022.a. olnud 5500 eurot ehk siis 2 357,14 euro võrra väiksem, mille võrra oleks suurenenud puhaskasum, olles lõppväärtusega 122 591,14 eurot. Siit lähtuvalt saab esitada finantssuhtarvud praegu kasutatava amortisatsioonimeetodi ja 7.a. kasuliku eluea korral ning siis kui jätkatakse lineaarse amortisatsioonimeetodiga, kuid kõnealuse sõiduki kasulikkude eluiga pikendatakse 10 aastale (Tabel nr 6).

Tabel 6: Merling Reisid OÜ varadega seotud peamised finantssuhtarvud ja arvestuspõhimõtetega kaasnevad muutused (autori koostatud)

Finantssuhtarvud /aasta	2018	2019	2020	2021	2022	2022 (kasulik eluiga 10 aastat)
Kogukapitali puhasrentaablus (ROA)	5,84%	12,60%	-2,26%	19,11%	44,08%	43,73%
Materiaalsete põhivarade puhasrentaablus	7,69%	16,58%	-2,96%	25,41%	61,48%	60,34%
Koguvara käibekordaja	1,35 €	1,23 €	0,85 €	1,28 €	1,82 €	1,76 €
Materiaalsete põhivarade käibekordaja	1,78 €	1,62 €	1,12 €	1,70 €	2,53 €	2,44 €

Tabelist nr 6 selgub, et 2022.a. vaatlusalused suhtarvud on kasuliku eluea tõstmise korral järgmised: ROA 43,73%, materiaalsete põhivarade puhasrentaablus 60,34%, koguvara käibekordaja 1,76 ja materiaalsete põhivarade käibekordaja 2,44. Lisas 3 ja Tabelis nr 6 esitatud andmete analüüsimisel saab välja tuua, et lineaarse amortisatsioonimeetodi kasutamisel, kus ainuüksi ühe sõiduki kasulikkude eluiga tõsteti 10 aastale, annab tulemusi finantssuhtarvudes. Kõik 2022.a. vaatlusalused näitajad langesid. Materiaalsetele põhivarade kasuliku eluea pikendamise otsus suurendab ettevõtte puhaskasumit, kuid tõstab ka materiaalse põhivarade jääkmaksmust bilansis. Nimetatud kasuliku eluea pikendamise otsus vähendab seega nii kogukapitali puhasrentaablust 0,35% kui ka materiaalse põhivarade puhasrentaablust 1,14%. Analüüsides materiaalse põhivaradega seotud juhtimisotsuste mõju koguvara käibekordajale ja materiaalse põhivarade käibekordajale, saab välja tuua seose, et kasuliku eluea pikenemisel suureneb bilansis materiaalse põhivarade jääkmaksumus ja sama müügitulu näitajate juures finantssuhtarvu väärtus väheneb. Koguvara käibekordaja vähenes 0,06% ja materiaalse põhivarade käibekordaja 0,09%. Seega saab öelda, et materiaalse põhivarade amortisatsioonimeetod ja varadele määratud kasulik eluiga kannavad endas mõju majandusnäitajatele.

Kokkuvõtvalt saab öelda, et finantssuhtarvude leidmine on igale ettevõttele aegajalt vajalik ja otstarbekas. Suhtarvude abil saab hinnata minevikusündmusi ning selle põhjal teha tulevikuotsuseid. Eristatakse kasumlikkus- ehk rentablussuhtarve ning toimimis-ehk efektiivsussuhtarve. Siinjuures

on oluline mõista suhtarvude tähendust ja erinevate majandustehingute ning arvestuspõhimõtete mõju nendele. Uuritava ettevõtte puhul saab öelda, et tõenäoliselt on lineaarne amortisatsioonimeetod parim võimalik amortisatsioonimeetod, mis toetab ettevõtte arengueesmärke ja väärtusi. Siiski võiks kaaluda mõningate materiaalse põhivarade kasuliku eluea pikendamist nt. soetamise hetkel alla 10 aasta vanuste sõidukite eluea pikendamist 7 aastalt 10 aastale. Nimetatud muudatus kannaks endas minimaalset mõju peamistele varade ja materiaalse põhivaradega seotud finantssuhtarvudele.

KOKKUVÕTE

Lõputöö eesmärk oli selgitada välja materiaalse põhivarade juhtimise põhimõtted ning seosed finantssuhtarvudega, mis on aluseks juhtimissoovitustele reisijateveo ettevõttele Merling Reisid OÜ.

Materiaalse põhivaraga seonduvalt tuleb ettevõtte juhtkonnal teha pikaajalise finantsmõjuga otsuseid-kehtestada soetusmaksumuse alampiir, määrata eeldatav kasulik eluiga ja valida amortisatsioonimeetod. Ettevõtetel, kes peamise osa müügitulust teenivad materiaalse põhivarade kasutusega, on eeldatavasti suhteliselt suur põhivara osakaal koguaras. Suurem põhivarade osakaal tähendab paremat varalist seisukorda, ettevõtte kõrgemat oodatavat likviidsusväärtust ja tõenäoliselt ka väiksemaid võimalikke pankrotikuluseid.

Kõiki neid eelnimetatud asjaoluseid arvesse võttes on materiaalse põhivarade juhtimise temaatika oluliseks tõstatunud käimasolevates kriisides, kuna teatud tegevusvaldkondades seisab suur hulk põhivara tulutult. Seega omab valitud teema kui uurimisobjekt uudsust. Paljud ettevõtted on silmitsi küsimusega, kuidas vähendada kulusid või kas muuta amortisatsiooni arvestamise meetodit ja kuidas nimetatud muudatused mõjutavad ettevõtte peamisi varadega seotud finantssuhtarve.

Majandustulemustele tõlgenduste saamiseks on oluline pöörata tähelepanu finantssuhtarvudele. Suhtarvude abil saab hinnata minevikusündmusi ning selle põhjal teha tulevikuotsuseid. Eristatakse kasumlikkus- ehk rentaablussuhtarve ning toimumis-ehk efektiivsussuhtarve. Siinjuures on oluline mõista suhtarvude tähendust ja erinevate majandustehingute ning arvestuspõhimõtete mõju nendele.

Uuringu läbiviimisel kasutati deduktiivset lähenemisviisi, mis käesolevas lõputöös tähendab, et üksikjuhu kohta tehti järeldusi üldise ja teadaoleva põhjal. Uuritava ettevõtte materiaalse põhivarade juhtimisalaseid otsuseid võrreldi teoreetiliste käsitlustega. Esmalt anti ülevaade teemakohasest teooriast, millele järgnes andmete kogumine. Teoreetilises osas oli oluline roll seadusandlusel, mida täiendati erialaspetsialistide tõlgenduste ja selgitustega. Lõputöö koostamisel kasutati vertikaalset ülesehitust.

Andmete kogumiseks kasutati dokumendivaatlust ja poolstruktureeritud intervjuuseid. Dokumendivaatluse käigus töötati läbi dokumendivaatlusplaanis kirjeldatud dokumendid (Lisa 1). Kasutati teiseseid andmeid. Dokumendivaatluse käigus saadud andmeid täiendati läbiviidud poolstruktureeritud intervjuudega. Poolstruktureeritud intervjuuseid soovitatakse kasutada uuringutes,

kus soovitakse uurida varjatud nähtusi ja nende tunnuseid, kus küsimused esitatakse küll kindlas järjekorras, kuid neile vastatakse vabalt. Intervjuud viidi läbi ettevõtte kahe juhatuse liikmega, kuna nemad langetavad materiaalse põhivarade juhtimise ja soetamisega seotud otsused. Intervjuude läbiviimiseks kasutati lisas 2 esitatud intervjuu küsimustikku (Lisa 2). Küsimustik oli koostatud lähtuvalt lähenemisviisist, et sellega püütakse saada täiendavaid andmeid, mis ei selgu dokumendivaatluse käigus ning mille käigus püütakse leida ja aru saada eelnevatest otsustest. Tulemused ja ettepanekud esitati kirjeldava tekstina.

Lõputöö tehti OÜ Merling Reisid, kui reisijateveo teenust pakkuva ettevõtte näitel. Enne koroonakriisi puhkemist moodustas kõnealuse ettevõtte peamise müügitulu rahvusvaheline reisijatevedu ning rahvusvaheline kommertsliinivedu. Kriisi puhkemisel tühistati rahvusvahelised juhuveod 100%-liselt ning rahvusvaheline kommertsliinivedu seiskus. Ettevõtte müügitulu langes võrreldes 2019.aastaga 2020.a. ca 35%. Samas omab ettevõtte arvestatavad bussipark- ettevõttel on 4 suurt turismibussi, 7 väikebussi ning 7 sotsiaaltransportteenuse osutamiseks kohaldatud sõidukit.

Ettevõtte kasutab amortisatsiooni arvestamisel lineaarset meetodit ning kehtestatud materiaalse põhivarade soetusmaksumuse alampiir on 320 eurot. Siinkohal on ettevõttele ettepanek materiaalse põhivarade alampiiri tõsta, kuna nii väikese maksumusega põhivarasid tegelikult arvele ei võeta. Ettepanek on tõsta materiaalse põhivarade alampiiri 1000 kuni 1500 euron.

Materiaalsetele põhivaradele on raamatupidamise sise-eeskirjas määratud kasutusaeg aastates, mis sõltub soetatud bussi vanusest. Uuringu läbiviimisel selgus, et ettevõtte on kaalunud kriisi aastatel materiaalse põhivara amortisatsioonimeetodit muuta, et vähendada kulumist tekkivaid kulusid ja seega ka kahjumit. Lõputöö käigus viidi läbi arvutused lineaarse amortisatsioonimeetodi rakendamisel 7 ja 10 aastase kasuliku eluea korral ning tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamisel. Tegevusmahul põhineva amortisatsioonimeetodi rakendamise arvutused näitasid ja sellest lähtuvalt jõuti järeldusele, et antud meetodi puhul oleks küll arvestatav kulum väike, kuid see tekitab olukorra, kus ettevõttel on arvel palju moraalselt vananenud põhivara. Ettevõtte juhtkond jäi seisukohale, et kõnealuses ettevõttes ei ole võimalik tegevusmahul põhinevat amortisatsioonimeetodit rakendada, sest see on prognoosimatu ning ei toeta ettevõtte pikaajaseid eesmärke. Ettevõtte soovib kasutusele võtta uuemaid ja kaasaegsemaid transpordivahendeid, olulise surve sektorile seab tehnoloogia kiire areng, kliimaeesmärgid, rohepööre. Ettepanek on soetamise hetkel alla 10 aasta vanuste materiaalse põhivarade puhul lineaarse amortisatsioonimeetodi rakendamisel kasuliku eluea pikendamist 7 aastalt 10 aastale. See tõstab bilansis materiaalse põhivara

jääkväärtust, arvestatav kulum on väiksem ja puhaskasum suurem. See materiaalse põhivaradega seotud juhtimisotsus kannavad endas mõju finantssuhtarvudele. Kõik finantssuhtarvud langevad, kuid minimaalselt. Kogukapitali puhasrentaablus (ROA) väheneb 0,35% ja materiaalse põhivarade puhasrentaablus 1,14%. Suurem materiaalse põhivarade maksumus sama müügitulu juures annab väiksema koguvara käibekordaja (-0,06%) ja ka materiaalse põhivarade käibekordaja (-0,09%). Ühtlasi leiti, et kuigi lineaarse amortisatsioonimeetodiga kaasnevad konstantsed amortisatsioonikulud, mis on sageli suured, on see parim võimalik amortisatsioonimeetod kõnealusele bussiettevõttele.

Seega on lõputöö eesmärk antud tulemuste näol täidetud.

SUMMARY

Thesis „Management of tangible fixed assets and its relation to financial ratios, using the example of Merling Reisd OÜ” total volume is 59 pages including cited sources, summary and appendices. The paper consists of 6 tables and 3 appendices. 40 different sources have been cited in the thesis. It is with a vertical structure, a deductive approach is used and it consists of two chapters. The first chapter provides an overview of the methodology that is used, the purpose of the study, tasks, research-, data collection and the methodology of analysis. The second chapter concentrates intertwinedly on both theoretical approaches and also what emerged during the study- an overview of the theoretical principles of tangible fixed assets management and their connections with financial ratios and at the same time there is explained what is happening in the company.

Management of tangible fixed assets matter has been relevant in the past pandemic as well in the ongoing economic- and energy crisis and in the light of the climate- and environmental goals of the European Union by banning the sale of new gasoline and diesel vehicles by 2035. In addition to that it has been emphasized that the economic effects of the coronavirus outbreak and the state of emergency are reflected in fixed assets by declining in value. There are problems in examining the condition of more expensive tangible fixed assets and in the balances of fixed assets accounts.

The purpose of the thesis was to find out the principles of the management of tangible fixed assets and the connections with financial ratios that are the basis for management recommendations for the passenger transport company Merling Reisd OÜ.

To achieve the goal following tasks were set:

- to present the thesis methodology;
- to provide an overview of the theoretical principles of management of tangible fixed assets and selected financial ratios;
- to describe and evaluate the management of tangible fixed assets and the main financial ratios in the company Merling Reisd OÜ;
- to point out the connections between management decisions of tangible fixed assets and financial ratios and submit management recommendations to Merling Reisd OÜ if necessary.

The thesis was conducted based on the passenger transport company Merling Reisd OÜ. Before the outbreak of the corona crisis the main sales revenue was formed by international passenger transport and international commercial line transport. When the crisis broke out, all the international occasional transportation was cancelled 100% and the international commercial line transport stopped, sales revenue decreased 35% and the company ended the financial year with a loss. However, depreciation expenses remained constant. Merling Reisd OÜ uses the linear method in calculating depreciation and the established material and the minimum acquisition cost of fixed tangible assets is 320 euros. During the thesis calculations were made for the application of the depreciation method based on the volume of activity and the linear depreciation method in the case of a useful life of 7 and 10 years as well as the main financial ratios related to assets and tangible fixed assets.

The following management recommendations were presented to the company:

- to raise the lower limit of the acquisition cost of tangible fixed assets to 1000 to 1500 euros;
- to increase the useful life of tangible fixed assets that are less than 10 years old at the time of acquisition from 7 years to 10 years.

The extension of useful life increases the residual value of tangible fixed assets on the balance sheet, the estimated depreciation is lower and the net profit is higher. Net profitability of total capital (ROA) decreases accordingly 0,35% and net return on tangible fixed assets 1,14%, but the decline is minimal. The higher residual cost of tangible fixed assets at the same sales revenue gives a lower turnover ratio of total assets (-0,06%) and also a turnover ratio of tangible fixed assets (-0,09%), but the impact is minimal. It was also found that although the linear depreciation method entails constant depreciation costs which are often high, it is the best possible depreciation method for that company. The applied value of the thesis for Merling Reisd OÜ consists in raising awareness of management decisions and accounting of tangible fixed assets about the impact of different accounting methods on economic results through management recommendations.

VIIDATUD ALLIKAD

Alver, L., & Alver, J. (2017). *Finantsarvestus*. Tallinn: OÜ Deebet.

Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend. (11.12.2003; viimati muudetud 30.11.2022).
(Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 17.02.2023, allikas Riigi Teataja:
<https://www.riigiteataja.ee/akt/109122022029>

Bragg, M. S. (2005). *Uus finantsjuhtimise käsiraamat*. OÜ Fontese Kirjastus.

Heinpalu, O. (2020). *Raamatupidamise Toimkonna selgitused seoses koroonaviiruse ja eriolukorra mõjude kajastamisega aastaaruannetes*. Kasutamise kuupäev: 31.10.2021, allikas rmp.ee:
<https://www.rmp.ee/uudised/raamatupidamine-uudised/raamatupidamise-toimkonna-selgitused-seoses-koroonaviiruse-ja-eriolukorra-mojude-kajastamisega-aastaaruannetes>

Ilisson, R. (2004). *Finantsanalüüs ja planeerimine*. Tallinn: Printon Trükikoda AS.

Jones, J., Mowen, M., Hansen, D., Heitger, D., & Rich, J. (2012). *Financial and Managerial Accounting. The Cornerstones of Business Decisions*. (Kd. II). South-Western Cengage Learning.

Karu, S. (2008). *Kulude juhtimine ja arvestus tulemuslikkusele suunatud organisatsioon* I osa. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ.

Keskküla, J. (2018). *Finants-ja maksuarvestus*. Tallinn.

Kvaliteedikontrolli tähelepanekud 2020/21 hooajal. (2021). Kasutamise kuupäev: 13.02.2023, allikas Audiitortevuse Järelevalve Nõukogu: <https://ajn.ee/uudised/kvaliteedikontrolli-tahelepanekud-2020-21-hooajal>

Lagerpetz, M. (2017). *Ühiskonna uurimise meetodid*. Tallinn: TLÜ Kirjastus.

Nukka, A. (2017). Põhivara soetusmaksumuse alamipiiri kehtestamine. *Raamatupidamise Praktik*, märts 2017/113, 17-19.

Nukka, A. (2018). Finantsanalüüs: mineku tõlgendus annab juhised tulevikuks II osa. *Raamatupidamise Praktik*, veebruar 2018/127, 10-12.

- Nukka, A. (2018). Finantsanalüüs: mineviku tõlgendus annab juhised tulevikuks I osa. *Raamatupidamise Praktik*, september 2018/127, 10-13.
- Nukka, A. (2018). Peamised finantssuhtarvud tegevusaruandes. *Raamatupidamise Praktik*, november 2018/129, 11-12.
- Nukka, A. (2021). Põhivara arvestuse kajastamine aastaaruandes. *Raamatupidamise Praktik*, mai 2021/155, 18-21.
- Otsus-Carpenter, M. (2019). Põhivara allahindlus ja ümberhindamine. *Raamatupidamisuudised*, mai 2019/196, 12-19.
- Peterson, A. (2020). Suhtarvide analüüs COVID-19 võtmes. *Raamatupidamisuudised*, august 2020/207, 16-23.
- Raamatupidamise seadus*. (20.11.2002; viimati muudetud 13.04.2022). Kasutamise kuupäev: 11.01.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/123112021003>
- Reeve, J., Warren, C., & Dychac, J. (2012). *Accounting printsiplines using excel for success 2.e.* (Kd. II). South-Western Cengage Learning.
- RTJ 1. Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. (22.12.2017; viimati muudetud 22.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (R. m. 105, Produtsent) Kasutamise kuupäev: 17.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042>
- RTJ 15. Lisades avalikustatav informatsioon. (22.12.2017; viimati muudetud 22.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 14.02.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042>
- RTJ 2. Nõuded informatsiooni esitlusviisile raamatupidamise aastaaruande. (22.12.2027; viimati muudetud 22.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 29.03.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042>

- RTJ 5. Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad. (22.12.2017; viimati muudetud 22.12.2020). *Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine*. (Rahandusministri määrus nr 105) Kasutamise kuupäev: 11.01.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/129122020042>
- Sloog, U. (2008). *Milline on finantssuhtarvude roll... 2.osa*. Kasutamise kuupäev: 28.04.2022, allikas raamatupidaja.ee: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2008/09/03/milline-on-finantssuhtarvude-roll-2-osa>
- Tearu, A., & Krumm, E. (2005). *Ettevõtte finantsjuhtimine*. Tallinn: Pegasus.
- Tearu, K. (2018). *Finantsjuhtimine lihtsalt ja selgelt*. Pilvebüroo OÜ.
- Tikk, J. (2016). *Finantsarvestus*. Tallinn: AS Pakett trükikoda.
- Tikk, J. (2020). Materiaalse põhivara arvestus ja kajastamine. *Raamatupidamisuudised, oktoober 2020/6 (205)*, 31-34.
- Tikk, J. (2020). Materiaalse põhivara arvestus ja kajastamine. *Raamatupidamise Praktik, oktoober 2020/148*, 15-21.
- Tikk, J. (2020). Põhivara väärtuse languse kajastamine. *Raamatupidamise Praktik, detsember 2020/150*, 15-19.
- Tikk, J. (2021). Põhivara soetusmaksumuse alampiir. *Raamatupidamise Praktik, mai 2021/155*, 14-16.
- Toots, A. (2018). Mõningad olulised aspektid materiaalse põhivara esmasel ja edasisel kajastamisel. *Raamatupidamise Praktik, mai 2018/125*, 24-25.
- Toots, A. (2021). Põhivara kajastamise valikuvõimalused. *Raamatupidamisuudised, märts 2021/210*, 21-26.
- Transpordi-ja liikuvuse arengukava 2021-2035*. (2021). Kasutamise kuupäev: 14.02.2023, allikas Majandus-ja Kommunikatsiooniministeerium: <https://www.mkm.ee/transport-ja-liikuvus/transpordi-tulevik>

Vaksmäa, E. (1999). *Finantsjuhtimise õpik*. Tallinn: Tallinna Kommertsikool.

Vene-Ukraina sõja pikaajalised mõjud Eestile. Rahvastik, lõimumine, väliskaubandus. (2022). (Arenguseire Keskus) Kasutamise kuupäev: 13.02.2023, allikas Arenguseire Keskus: <https://arenguseire.ee/raportid/vene-ukraina-soja-pikaajalised-mojud-eestile-rahvastik-loimumine-valiskaubandus/>

Viiruskriisi mõju Eesti majandusele. Stsenaariumid aastani 2030. (2020). (Arenguseire Keskus) Kasutamise kuupäev: 10.04.2022, allikas Riigikogu: <https://www.riigikogu.ee/ask/covid19/>

Villems, T. (2020). Vead aastaaruandes ja koroonaviirus. *Raamatupidamisuudised, aprill 2020/201*, 18-28.

Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Tartu: Tartu Ülikool.

Ühistranspordis kasutatavate diisel, (bio)gaasi-, gaasihübriid-, diiselhübriid-ja elektribusside tasuvusuuring. (2014). (Mõnus Minek OÜ) Kasutamise kuupäev: 08.03.2023, allikas Tartu Linnavalitsus: <https://www.tartu.ee/et/uurimused/uhistranspordis-kasutatavate-diisel-bio-gaasi-gaasihubriid-diiselhubriid-ja>

LISAD

Lisa 1. Dokumendi vaatlusplaan

Dokumendi nimetus	Vaadeldavad andmed
Raamatupidamise sise-eeskiri	Materiaalsete põhivarade soetusmaksumuse alampiir, materiaalsete põhivarade amortisatsiooni arvestamise meetod, eluead, amortisatsioonimäär.
Materiaalsete põhivarade ostu-müügi dokumendid	Tehingute sisu, arvestus
Kapitalirendi lepingud	Tehingute sisu
Raamatupidamise register	Materiaalsete põhivaradega seotud majandustehingute kajastamine
Põhivarade arvestuskaardid	Amortisatsiooni arvestus, korrektsus, regulaarsus.
Parendusi kajastavad dokumendid (arved, lepingud)	Materiaalsete põhivarade parenduste arvele võtmine, soetusmaksumusele lisamine, amortiseerimine.
Inventuuride aktid	Inventuuride käigus tehtud ümberhindlused, mahakandmised jne.
Raamatupidamise aastaaruanded	Valitud finantssuhtarvude arvutamine, informatsioon lisadest.
Transpordisektori müügikeskkonnad	Sõidukite müügikuulutused

Lisa 2. Intervjuu küsimustik

1. Milliseid meetmeid olete võtnud kasutusele, et koroonakriisist tulenevalt materiaalsete põhivarade kulumit ja seeläbi kahjumit vähendada?
2. Mis põhjustel kasutate praegu kasutusel olevat amortisatsioonimeetodit?
3. Millised on varasemalt kasutuses olnud amortisatsiooni meetodit ja mis põhjustel on neid muudetud?
4. Millistest kriteeriumitest lähtuvalt määrate busside eluead uutel bussidel ja/või kasutatud bussidel nende soetamise järgselt?
5. Millest lähtuvalt määratakse materiaalsetele põhivaradele amortiseerimise lõppväärtust? Kui lõppväärtust ei määrata, siis mis põhjustel?
6. Milliseid parendusega seotud kulusid kapitaliseeritakse Teie ettevõttes materiaalse põhivara soetusmaksumuse hulgas? Põhjendage.
7. Kui sageli on inventuuride käigus selgunud vajadus materiaalsel põhivara alla hinnata?
8. Missugused tegurid on põhjustanud materiaalsete põhivarade allahindluse vajaduse?
9. Kui sageli õnnestub materiaalsete põhivara pärast nende mahakandmist müüa?
10. Kui sageli ettevõtte praktikas arvutatakse finantssuhtarve ja milliseid?
11. Millised finantssuhtarve võetakse aluseks majandustulemuste hindamisel ja võrdlemisel?
12. Kuivõrd võetakse materiaalsete põhivarade juhtimisel ja nendega seotud otsuste tegemisel aluseks eelmiste perioodide finantssuhtarve?

Lisa 3. Merling Reisid OÜ varadega seotud finantssuhtarvud ja nende arvutamise alusandmed (autori koostatud erinevate allikate põhjal)

	2018	2019	2020	2021	2022
Materiaalsed põhivarad	155 843,00	171 984,00	140 958,00	127 254,00	263 906,00
Materiaalsete põhivarade keskmine maksumus	121 559,00	163 914,00	156 471,00	134 106,00	195 580,00
Varad	198 891,00	232 523,00	177 400,00	179 279,00	366 255,00
Varade keskmine maksumus	160 061,00	215 707,00	204 962,00	178 340,00	272 767,00
Puhaskasum	9 351,00	27 177,00	-4 634,00	34 075,00	120 234,00
Müügitulu	215 738,00	265 720,00	174 753,00	227 871,00	495 667,00
Kogukapitali puhasrentaablus (ROA)	5,84 %	12,60 %	-2,26 %	19,11 %	44,08 %
Materiaalsete põhivarade puhasrentaablus	7,69 %	16,58 %	-2,96 %	25,41 %	61,48 %
Koguvara käibekordaja	1,35	1,23	0,85	1,28	1,82
Põhivarade käibekordaja	1,78	1,62	1,12	1,70	2,53