

Robin Reinpalu

**MATERIAALSETE PÕHIVARADE
ARVESTUSE VASTAVUS EESTI
FINANTSARUANDLUSE STANDARDILE
TOOTMISETTEVÕTTE NÄITEL**

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut
Majandusarvestuse õppekava

Mõdriku 2021

Mina Robin Reinpalu, tõendan, et lõputöö on minu kirjutatud. Töö koostamisel kasutatud teiste autorite, sh juhendaja teoste on viidatud õiguspäraselt.

Kõik isiklikud ja varalised autoriõigused käesoleva lõputöö osas kuuluvad autori/te/le ainuisikuliselt ning need on kaitstud autoriõiguse seadusega.

Juhendaja Malle Kasearu

Lõputöö on kaitsmisele lubatud teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/59 kuupäev 07.05.2021

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Robin Reinpalu,

sünnikuupäev: 20.04.2001

annan Tallinna Tehnikakõrgkoolile (edaspidi kõrgkool) tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Materiaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti Finantsaruandluse Standardile tootmisettevõtte näitel“.

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

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

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

Tallinnas

10.05.2021

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1 MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSE TEOREETILISED ALUSED	6
1.1 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine.....	6
1.2 Materiaalsete põhivarade edasi kajastamine	11
1.2.1 Lineaarne amortisatsioonimeetod	12
1.2.2 Tegevusmahu amortisatsioonimeetod	13
1.2.3 Kasutusaastate järjenumbrite summa amortisatsioonimeetod.....	14
1.2.4 Kahekordse alaneva jäägi amortisatsioonimeetod	14
1.2.5 Alaneva jäägi amortisatsioonimeetod	15
1.3 Materiaalsete põhivarade parendused, remont ja hooldus	16
1.4 Materiaalsete põhivarade allahindlus	17
1.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist	19
1.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine.....	20
1.7 Materiaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes	21
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	23
3 MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSE VASTAVUS EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDILE TOOTMISETTEVÖTTES	25
3.1 Ettevõtte tutvustus ja raamatupidamise korraldus.....	26
3.2 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine.....	27
3.3 Materiaalsete põhivarade edasi kajastamine	30
3.4 Materiaalsete põhivarade parendused, remont, hooldus	33
3.5 Materiaalsete põhivarade allahindlus	35
3.6 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist	35
3.7 Materiaalsete põhivarade inventeerimine.....	37
3.8 Materiaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes	38
KOKKUVÕTE.....	41
SUMMARY	44
VIIDATUD ALLIKAD.....	46
LISAD	48
Lisa 1. Intervjuu küsimused uuritava ettevõtte raamatupidajale.....	49

SISSEJUHATUS

Materiaalne põhivara ehk materiaalsed põhivarad, on vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmiseks, teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ettevõtte kavatseb kasutada või hoida rohkem kui üheks aastaks (RTJ 5 § 7).

Lõputöö teemaks on materiaalse põhivarade arvestuse teoreetilised alused. Teema on aktuaalne, sest enamikule ettevõtetele kuulub põhivara ning omandamisega kaasneb ettevõttel kohustus kajastada oma raamatupidamises materiaalse põhivara arvestust. Materiaalse põhivara arvestus näitab ettevõtte varalist seisust ning see tõttu on oluline, et arvestuse pidamine oleks õige. Materiaalse põhivara arvestusel peavad ettevõtted lähtuma Eesti finantsaruandluse standardist ning Raamatupidamise Toimkonna juhendist 5, mis ajas muutub ning materiaalse põhivara õigeks kajastamiseks on oluline, et ettevõtted jälgiksid neid muudatusi.

Autorid Jaan ja Lehte Alver (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 244) on öelnud oma raamatus „Finantsarvestus”, et peamiselt kerkib põhivara arvestusega kaks probleemi, milleks on:

- soetusmaksumise kindlaks määramine ja;
- soetusmaksumuse ehk põhivara mahakandmine.

Lõputöö teema on aktuaalne kuna praktikas esineb sageli vigu ja ebakorrektseid arvestusi:

- raamatupidamise sise-eeskirjas puudub informatsioon materiaalse põhivara arvestuse osas;
- on arvel põhivarad, mis on amortiseerunud või väheväärtuslikud;
- raamatupidamise andmeid pole korrigeeritud peale inventuuri leitud vigadest;
- ettemaksed pole maha kantud ja põhivara pole arvele võetud, kuid põhivara on olemas;
- renoveerimiseks tehtud kulutusi pole arvele võetud;
- põhivara amortisatsioonikulud ei vasta kasulikule eluajale (Auditi käsiraamat, 2008, lk 122-123).

Lõputöö eesmärk on välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalse põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgnevad uurimisülesanded:

- läbi töötada Raamatupidamise Toimkonna Juhendit 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ ja erialakirjandust, et välja selgitada ning esitada teoreetilist ülevaadet materiaalse põhivarade arvestusest;

- koostada empiirilise uuringu metoodika;
- tutvuda ning läbi töötada ettevõtte 2019. aasta materiaalse põhivaradega arvestusega seotatud ning kasutatava dokumentisatsiooniga;
- uurida ja välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse vastavust Eesti Finantsaruandluse Standardile;
- teha järeldusi ja ettepanekuid ettevõtte materiaalsete põhivarade arvestuse parandamiseks ja arendamiseks.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist. Esimene peatükk „Materiaalsete põhivarade teoreetilised alused“ tugineb Raamatupidamise Toimkonna juhendile 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ ja erialakirjandusele, et välja selgitada ning esitada teoreetilist ülevaadet materiaalsete põhivarade arvestusest. Teine peatükk „Empiirilise uuringu metoodika“, sätestab antud uuringu eesmärgid ning nende eesmärkide saavutamiseks püstitatud uurimisülesandeid. Kolmas ja viimane peatükk „Materiaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti Finantsaruandluse Standardile tootmisettevõtte näitel“ selgitab välja Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse vastavust Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö teoreetiliste aluste peatüki koostamisel tugineb autor seadusandlusele, raamatutele, artiklitele ja internetiallikatele. Enam kasutatud allikad on: raamatupidamise seadus (RPS), Raamatupidamise toimkonna juhend (RTJ) 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“, Lehte ja Jaan Alver „Finantsarvestus“, Juta Tikk „Finantsarvestus“ ja Enn Leppik „303 Majandustehingut raamatupidamises“.

Uurimuslikus osas viiakse läbi intervjuu pearaamatupidajaga ja vaadeldakse Tallinna Raamatutrükikoja OÜ sise-eeskirja ja põhivaraga seotud dokumente (ostuarved, ettemakse arved, müügiarved, vastuvõtuaktid, müügiaktid), remondi ja hooldusega seotud dokumente (ostuarved, vastuvõtuaktid), põhivara mahakandmisakte, põhivara arvestuskaarte, inventuuriga seotud dokumente (lugemislehed ja lõpuakti) ja finantsaruandeid (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne, aastaaruande lisad).

Dokumendivaatluse ja intervjuu käigus saadud raamatupidamise algdokumentide, registrite ja finantsaruannete andmeid analüüsitakse ning võrreldakse nende vastavust raamatupidamise seaduse ja Raamatupidamise toimkonna juhenditele. Järeldusteni jõudmiseks kasutatakse deduktiivset lähenemist. Uuringu tulemusi esitatakse kirjaliku tekstina ning tabelite ja jooniste abil.

1 MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSE

TEOREETILISED ALUSED

Materiaalne põhivara ehk materiaalsed põhivarad, on varad mida ettevõtte kasutab toodete tootmiseks, teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja mida ettevõtte kavatseb kasutada või hoida rohkem kui üheks aastaks (RTJ 5 § 7). Materiaalsete põhivarade hulka kuuluvad ka maa ja hooned ja nendega tulenevad õigused (nt hoonestusõigused, kasutusvaldused), mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuse toetamise eesmärgil (nt toodete toomiseks, teenuse osutamiseks), kuid mitte tulu teenimiseks (RTJ 5 § 8).

Materiaalse põhivara tunnused on:

- füüsiline olemus;
- kasulik eluiga üle aasta;
- kasutamise eesmärk;
- kasutamisest saadud tulu on mõõdetav;
- kuulub amortisatsiooni arvestusele (Tikk 2009, lk 119).

Järgides olulisuse printsiipi ei kajastata bilansis põhivarana väheväärtuslikke varasid, isegi kui eluiga on üle ühe aasta. Iga ettevõtte määrab enda sise-eeskirjas soetusmaksumuse alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega varasid tuleb kajastada põhivara ja millest madalamaga kanda kulusse nende kasutuvõtmise momendil. Pikema kasutusajaga väheväärtuslikke varasid võib vajadusel pidada arvestust bilansiväliselt (RTJ 5 § 9).

Materiaalne põhivara ehk materiaalsed põhivarad, on varad, mida ettevõtted kasutavad toodete tootmiseks, teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ning, mida ettevõtted kavatsevad kasutada või hoida rohkem kui üks aasta.

1.1 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine

Materiaalsed põhivarad, mis vastavad ettevõtte vara bilansis kajastamise kriteeriumitele, võetakse algselt arvele soetusmaksumuses, mis koosnevad ostuhinnast, otseselt soetamisega seotud kulutustest ja vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega (nt maa rekultiveerimine) seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest juhul, kui selle kajastamine vastab RTJ-s 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“ on kirjeldatud eraldiste moodustamise põhimõtetele (RTJ 5 § 11).

Otseselt seotud kulutused, mida loetakse vajalikuks vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sealhulgas:

- vara projekteerimis- ja muud seotud kulud;
- vara valmistamisega seotud töötajatele makstud palgad ja maksud;
- vara valmistamisele kasutatud materjalid ja töövahendid;
- vara valmistamisele arvestatud põhivara amortisatsioon;
- transpordikulud vara töö asukohta;
- vara ettevalmistamisega ja paigaldamisega seotud kulud;
- vara testimisega seotud kulud (miinus testimise käigus toodetud toodete müügist saadud tulu);
- vara soetamisega seotud teenustasud (nt riigilõivud, notaritasud) (RTJ 5 § 12).
- Otseselt seotud kulutused, mida ei loeta vajalikuks vara viimiseks tema tööseisundisse ja -asukohta, sealhulgas:
 - uue ehitise avamiskulud;
 - uue toote või teenuse tutvustamise kulud (sh turustuskulud);
 - äritegevuse arendamisega uue asukohaga seotud kulud või uue kliendisegmendiga (sh tehtud kulud töötaja koolitamiseks);
 - haldus- ja muud üldkulud;
 - laenukulud (RTJ 5 § 14).

Ettevõtte (käibemaksukohustuslane) ostis tööpinke summas 100 000 eurot (koos käibemaksuga). Tööpinkide kohaletoimetamise kulud olid 2 000 eurot (koos käibemaksuga). Firma teeb tööpinkide ostu eest järgneva kande:

Deebet:	Masinaid ja seadmed	85 000	
Deebet:	Käibemaks	17 000	
Kreedit:	Võlad tarnijatele	102 000	(Leppik, 2005, lk 125)

Materiaalse põhivara eest pikaajalisema järelmaksimisega, loetakse objekti soetusmaksumuseks makstava nüüdisväärtust. Vahe, mis võib tekkida nominaal- ja nüüdisväärtuse vahel kajastatakse intressikuluna järelmaksu perioodi jooksul (RTJ 5 § 13).

Kui materiaalsel põhivara valmistatakse pikema ajal jooksul kui üks aasta ning seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumendiga, on lubatud otsese varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida antud varaobjekti soetusmaksumuses (RTJ 5 § 15). Laenukohustuse kulutusi tohib ainult kapitaliseerida sellest hetkest kui on tekkinud varaobjekti

valmistamisega kaasnevad vältimatud laenukasutuse kulutused ja kulutused vara valmistamiseks. Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine lõpeb sellest hetkest kui vara on valmis või selle valmistamine on peatatud. Laenukapitali kulutuste kapitaliseerimist olulisust hinnatakse mõju objekti soetusmaksumusele (RTJ 5 § 16).

Kui vara soetatakse mitterahalise vahetustehinguga (bartertehing) teel teise vara eest, võetakse vara arvele tema õiglasest väärtusest, v.a kui õiglane väärtus pole usaldusväärselt mõõdetav või vahetustehingul puudub ärintulu (RTJ 5 § 16).

Ettevõtte vahetab tööpingi, mille soetusmaksumus oli 40 000 ja akumuliseeritud kulum on 10 000 eurot, traktori vastu. Traktori turuväärtus on 40 000 eurot.

Deebet:	Masinad ja seadmed (traktor)	40 000	
Deebet:	Akumuleeritud kulum	10 000	
Kreedit:	Masinad ja seadmed (tööpink)	40 000	
Kreedit:	Muud ärintulud (kasum tööpingi võõrandamisest)	10 000	(Leppik, 2005, lk 125-126)

Kui materiaalse põhivara ühik koosneb erinevatest komponentidest, mis vastavad põhivara kriteeriumitele ja mille kasulik eluiga erineb, võetakse komponendid arvele eraldi põhivaraobjektina. Iga komponenti amortiseeritakse eraldi, lähtudes nende kasulikust elueast ja amortisatsiooni arvestusmeetodist. Järgides olulisuse printsiipi, ei pea ebaolulise maksumusega komponente arvele võtma, isegi juhul kui nende kasulik eluiga erineb (Tikk, 2009, lk 111).

Ettevõtte soetab tootmisliini soetusmaksumusega 100 000 eurot. Tootmisliini kasulik eluiga on kümme aastat, kuid tuleb vahetada teatud komponente iga kahe aasta tagant. Väljavahetatavate komponentide soetusmaksumus on 10 000 eurot. Ettevõtte võtab soetatud komponendid eraldi arvele varaobjektina.

Deebet:	Masinad ja seadmed (tootmisliini põhiosa)	90 000	
Deebet:	Masinad ja seadmed (väljavahetatavate komponendid)	10 000	

Kreedit:	Arvelduskonto	100 000	(RTJ 5 § 19).
----------	---------------	---------	---------------

Kahe aasta pärast kantakse väljavahetatavate komponentide jääkmaksumus (juhul kui see veel ei ole jõudnud nullini amortiseeruda) kuludesse ning uute komponentide soetusmaksumus (mis võib olla ka suurem või väiksem kui 10 000 eurot) võetakse arvele uue varaobjektina (RTJ 5 § 19).

Juhul, kui ettevõtte soovib komponente vahetada enne nende täis amortiseerimist tuleb kajastada vahetus ning uute komponentide soetusmaksumus. Eeltoodud näite puhul, kujutame ette, et ettevõtte soovib 2 000 euro jääkmaksumuses komponente vahetada uute komponentide vastu mille väärtus on 12 000 eurot. Tehingu edasi kajastamiseks tehakse järgnevaid kanded:

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	2 000	
Deebet:	Põhivara akumulieeritud kulum	8 000	
Deebet:	Masinad ja seadmed (ehk komponendid)	12 000	
Kreedit:	Masinad ja seadmed	10 000	
Kreedit:	Arvelduskonto	12 000	(Leppik, 2005, lk 130-131)

Materiaalset põhivara saab soetada kapitali rentimise kaudu. Kapitalirent on rent, mille puhul kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Omandiõigus võib, kuid ei pruugi, lõppkokkuvõttes rentnikule üle minna (RTJ 9 § 5).

Kapitalirendi puhul kannab rendileandja sisuliselt kõik olulised renditava vara omandiga seonduvad riskid ja hüved üle rentnikule, mistõttu rendileandja eemaldab välja renditava vara oma bilansist ja asendab selle kapitalirendinõudega (ehk „kapitalirenti tehtud netoinvesteeringuga”) (RTJ 9 § 18).

Rentnik kajastab rendiperioodi alguses kapitalirendi oma bilansis vara ja kohustisena renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel on diskontomääraks rendi sisemine intressimäär või kui selle määramine ei ole lihtsasti leitav, siis kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära (RTJ 9 § 34).

Oletame, et ettevõtte soetas kapitali rentimise kaudu masina mille turuväärtus on 200 000 eurot. Intress oli 15% aastas ja rendiperiood 4 aastat. Põhivara arvele võtmiseks tehakse järgmine kanne (Leppik, 2005, lk 129):

Deebet:	Kapitalirendi teel soetatud põhivara enne võlakohustuste täielikku tasumist	200 000	
Kredit:	Pikaajalised kapitalirendi kohustised	175 942	
Kredit:	Pikaajaliste võlakohustuse tagasimaksed järgmisel perioodil	44 058	(Leppik, 2005, lk 129)

Kui võlg on täielikult makstud siis võetakse kapitalirendi korras saadud masin arvele järgneva kandega (Leppik, 2005, lk 128):

Deebet:	Masinad ja seadmed	220 000	
Kredit:	Kapitalirendi teel soetatud põhivara enne võlakohustuste täielikku tasumist	220 000	(Leppik, 2005, lk 128)

Hoone ostude puhul, tuleb võtta eraldi arvele maa ja hoone ehk arvestust tuleb pidada iga materiaalse põhivara objekti kohta eraldi. Ekspert hinnangute kaudu on ettevõtted võimelised hindama maa ja hoone soetusmaksumust. Ekspertid hindavad ise eraldi hoone ja maa osakaalu ostuhinnast ehk soetusmaksumusest (Tikk, 2009, lk 111).

Firma ostab hoone 500 000 euro eest ning ekspertide hinnangul moodustab ostuhinnast hoone hind 80% ja maa 20%. Firma tasub 2 000 eurot notari tasu eest. Tehingut kajastatakse järgmise lausendiga:

Deebet:	Maa	100 000	
Deebet:	Hooned	400 000	
Kredit:	Arvelduskonto	500 000	(Leppik, 2005, lk 132)

Tasuta saadud põhivara puhul võetakse põhivara arvele tema soetusmaksumuses ehk nullina. Tasuta saadud põhivara edasimüüki kajastatakse muud ärituluna (RTJ 5 § 7).

Ettevõttel on võimalik ka valmistada iseendale materiaalselt põhivara. Valmistamise puhul võetakse arvele kõik põhivaraobjektiga seotud kulutused (RTJ 5 § 12). Juhul, kui materiaalse põhivarade

objekti valmistamine toimub pikema perioodi jooksul ning seda finantseeritakse laenu või mõne muu võlainstrumendiga, tohib otseselt varaobjekti valmistamisega seotud laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida antud objekti soetusmaksumuses (RTJ 5 § 15).

On soovitatav, et peale materiaalse põhivara ostu vormistada põhivahendite kaart, mis koosneb põhivara nimetustest, soetus ajast, soetusmaksumusest, amortisatsiooni määra ja akumulieeritud kulumist (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 244).

Materiaalsed põhivarad, mis vastavad vara bilansis kajastamise kriteeriumitele, võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast, otseselt soetamisega seotud kulutustest ja vara tulevase demonteerimisega ja asukoha taastamisega seotud hinnanguliste kulutuste nüüdisväärtusest.

1.2 Materiaalsete põhivarade edasi kajastamine

Materiaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (RTJ 5 § 21). Soetusmaksumusest mahaarvatava meetodi otsustab ja määrab ettevõtte ise ja seda tuleb kehtestada ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas. Sise-eeskirjas tuleb kehtestada ka amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb lähtuda põhivara amortiseerimisel (RTJ 5 § 28). Amortisatsioonimeetodi valimisel tuleb lähtuda tulude/kulude vastavuse printsiibist (Tikk, 2009, lk 112). Reeglina on põhivahenditel ehk põhivaral piiratud kasutusaeg, mis võib tuleneda kasutamisest, aja möödumisest ja muudest olulistest mõjudest (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 244).

Põhivara soetamisel määrab ettevõtte iga põhivahendi kasuliku eluea. Kasuliku eluea hindamisel lähtutakse eelnevatest kogemustest samalaadsete põhivahenditega. Kasuliku eluiga on võimalik hinnata füüsilise kuluna ehk ajaühikutes, tootmismahuna, läbisõidu jne või moraalse vananemise kuluna, kus on tavaliselt tegemist elektrooniliste seadmetega. Näiteks arvutitehnika võib-olla töökorras, kuid kiire tehnilise progressiga muutvad nad ajaga ebaefektiivseks (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 244, 245).

Põhivara lõppmaksumus ehk lõppväärtus on summa, mida ettevõtte saaks põhivara müügi puhul (miinus vara müügiga seotud kulutused), juhul, kui vara oleks sama vana ja samas seisukorras, nagu ta eeldatavasti tema kasuliku eluea lõppedes (RTJ 5 § 6). Lõppmaksumus võib-olla ka null, mis tähendab, et põhivara on tema kasuliku eluea lõpuks muutunud realiseerimiskõlbmatuks (Tikk, 2009, lk 112).

Mahaarvestamise puhul arvestatakse põhivara soetusmaksumuse ja lõpetamismaksumuse vahet. Põhivara soetusmaksumuse mahaarvestamiseks (kulu kajastamiseks) on aktsepteeritud mitu rahvusvahelist meetodit. Nendeks on:

- lineaarne meetod;
- tegevusmahu meetod;
- kasutusaastate järjenumbrate summa meetod;
- kahekordse alaneva jäägi meetod on (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 244 – 245).

Kõigi meetodite puhul on mahakantavad summad erinevad, kuid kuluks kantav kogusumma on sama (põhivahendite soetusmaksumuse – lõpetamismaksumuse vahe) (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 246).

Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasuliku eluea jooksul selle kasutamisest saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (RTJ 5 § 23). Praktikas sageli kasutatakse materiaalse põhivara amortiseerimiseks lineaarset meetodit tänu oma lihtsusele. Kaaluda tuleks ka teistsuguste meetodite kasutamist juhul kui need peegeldavad objektiivsemalt varast saadava majandusliku kasu jagunemist vara kasulikule elueale (RTJ 5 § 25). Põhivarad tuleb kajastada bilansis tema jääkmaksumuses. Põhivarade jääkmaksumus on summa, milles vara on bilansis kajastatud (RTJ 5 § 6).

1.2.1 Lineaarne amortisatsioonimeetod

Lineaarse ehk ühtlase meetodi (Straight line method) rakendamise puhul kantakse igal kasutusaastal kuluks konstantne osa soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahest (Keskküla, 2019, lk 54). 9

Kasutusaastate jooksul suureneb akumulieeritud kulum ning selle võrra väheneb põhivara jääkmaksumus. Pärast kasuliku eluea lõpetamist on jääkmaksumus võrdne lõpetamismaksumusega (Tikk, 2009, lk 113).

Amortisatsiooni leidmiseks tuleb jagada põhivara soetusmaksumust (miinus lõppväärtus) põhivara kasutusajaga aastates (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 246).

$$\text{Aasta depretsiatsioonimäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus-lõpetamisemaksumus}}{\text{Kasutusaeg (aastates)}} \quad (1)$$

Pärast arvestamist võetakse amortisatsioonikulud raamatupidamises arvele amortisatsioonikulu konto deebetina ja akumulieeritud amortisatsioon konto kreditiina. Akumulieeritud kulum on kontraaktiiv, mis tähendab, et see on omavahel seotud põhivarakontoga ja vähendab konto saldot. (Bragg, 2018).

Näiteks firma arvestab masinalt soetusmaksumusega 4 000 eurot amortisatsiooni, kasutades lineaarset meetodit. Masina kasutusaeg on 4 aastat. Firma arvestab iga aasta amortisatsiooni 1 000 eurot. Raamatupidamises tehakse järgnev kanne:

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	1 000
Kredit:	Akumuleeritud kulum	1 000 (Leppik, 2005, lk 133)

Neljanda aasta lõpuks võrdub masina jääkmaksumus viimase kande summaga ehk eeltoodud näite puhul ei ole määratud lõppväärtust ehk amortisatsioonile kuuluv summa arvestatakse kuni masina jääkmaksumus on null.

1.2.2 Tegevusmahu amortisatsioonimeetod

Tegevusmahul põhineva meetodi (units of output method) rakendamisel puhul on seotud soetusmaksumus, lõpetamismaksumus ja tegevusmaht (Tikk 2009, lk 114).

Igale toote või teenusühikele määratakse kindel amortisatsioonisumma ehk depretsatsioonimääraks. Depretsatsioonimäär leitakse põhivahendite soetusmaksumuse ja kasulik eluea jagatisena (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 247).

$$\text{Depretsatsioonimäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus-Lõpetamise maksumus}}{\text{Eeldatav kasulik eluiga}} \quad (2)$$

Näiteks firma arvestab veoautolt soetusmaksumusega 100 000 eurot, kasulik elueaks on määratud 5 aastat (läbisõit selle aja jooksul 200 000 km), Pärast kasuliku eluea möödumist on firmal võimalik müüa veoautot 10 000 euro eest. Veoauto läbisõit esimesel aastal on 30 000 km, teisel 40 000 km, kolmandal 25 000 km, neljandal 50 000 km ja viiendal aastal 55 000 km). Depretsatsioonimääraks tuleb 4,5% $((100\,000 - 10\,000)/200\,000 = 4,5)$. Esimesel aastal tehakse raamatupidamises järgnev raamatupidamiskanne:

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	13 500
Kredit:	Akumuleeritud kulum	13 500 (Leppik, 2005, lk 133-134)

Tegevusmahupõhine meetod sobib hästi ettevõtetele, mis kasutavad toote valmistamiseks masinaid või seadmeid ehk rakendada põhivahenditele, mida kasutatakse ebaühtlaselt ja mille kasutamise ulatust on võimalik mõõta, samuti siis, kui põhivahendite eluiga sõltub rohkem kasutusest kui ajast (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 248). See võib anda kasumist ja kahjumist täpsema pildi, jaotades selliste varade maksumuse aastate jooksul kasutamise põhjal.

1.2.3 Kasutusaastate järjenumbrite summa amortisatsioonimeetod

Kasutusaastate järjenumbrite summa meetodi kasutatakse põhivaraobjekti kiirmahaarvestamise meetodid, mille rakendamisel väheneb iga aasta amortisatsioonikulu. Meetodi rakendamisega on seotud soetusmaksumus, lõpetamismaksumus ja kasulik eluiga. Arvestatav amortisatsioonikulu sõltub põhivara kasutusaastate ning kasutusaastate järjenumbrite summast (Tikk 2009, lk 115).

$$\text{Depretsatsioonikulu} = \frac{(\text{Põhivahendite kasutusaeg} + 1) - \text{Kasutusaasta järjenumber}}{\text{Kasutusaastate järjenumbrite summa} \times (\text{soetusmaksumus} - \text{lõpetamismaksumus})} \quad (3)$$

Mõistlik oleks kasutada kasutusaastate järjenumbrite summa meetodit, kui vara kaotab suurema osa oma väärtusest oma kasuliku eluea alguses – nagu näiteks autod ja arvutid.

1.2.4 Kahekordse alaneva jäägi amortisatsioonimeetod

Kahekordse alaneva jäägi meetodiga on ka tegemist kiirmahaarvestamise meetodid. Amortisatsioonikulu leidmiseks korrutakse põhivahendite jääkmaksumust kindla mahaarvestismääraga, milleks on kahekordne lineaarne mahaarvestismäär.

Mahaarvestismäära leidmiseks tuleb esmalt leida lineaarne mahaarvestismäär aasta kohta, teiseks tuleb korrutada lineaarne mahaarvestismäär kahega, kolmandaks tuleb korrutada kahekordne lineaarne depretsatsioonimäär põhivahendi jooksva jääkmaksumusega. Aastase depretsatsioonikulu leidmiseks lähtutakse jääkmaksumusest ning järgneval aastal võetakse aluseks uus jääkmaksumus.

$$\text{Kahekordne lineaarne mahaarvestismäär} = \frac{1}{\text{Vara kasutusaeg}} \times 2 \quad (4)$$

Juhul kui materiaalsed põhivara soetatakse majandusaasta keskel, arvestatakse amortisatsiooni kantav kulu arvestusperioodi lõpul proportsionaalselt põhivara tegeliku kasutusajaga. Kui põhivara soetatakse kuu keskel, siis enne 15 kuupäeva soetatud põhivara hakatakse arvestama järgneva kuu algusest ja teise kuu poolel soetatud põhivara hakatakse amortiseerima järgmisest kuust (Tikk 2009, lk 117).

Esimese aasta amortisatsiooni leidmiseks, tuleb amortisatsioonikulu korrutada aasta osaga, mille jooksul vara oli kasutatud. Selgitav näide: Ettevõtte soetas esimesel oktoobril hoone, mille soetusmaksumus oli 100 000 eurot. Hoone kasulik eluiga on 20 aastat, lõpetamismaksumus on 10

000 eurot. Majandusaasta lõpeb seisuga 31. detsember, amortisatsioonikulu leidmiseks kasutatakse lineaarset meetodit. Esimese aasta amortisatsioonikulu leidmiseks tuleb amortisatsioonikulu korrutada selle ajaga, millega vara oli kasutusel ehk 3 kuud (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 251).

$$\text{Amortisatsioonikulu} = \frac{100\,000 - 10\,000}{20} \times \frac{3}{12} = 4\,500 \times \frac{1}{4} = 1\,125\text{€}$$

Antud näite puhul on esimese aasta ehk kolme kuu amortisatsioonikulu 1125 eurot.

1.2.5 Alaneva jäägi amortisatsioonimeetod

Alaneva jäägi meetodi puhul on ka tegemist kiirmahaarvestusmeetodiga. Tähtis on teada, et alaneva jäägi meetodit pole võimalik rakendada kui põhivaraobjekti lõppväärtus on hinnatud nulliks (Tikk, 2016 lk 127).

Amortisatsiooni leidmiseks kasutatakse järgnevat valemit: (Karu 2008, lk 30-31).

$$\text{Amortisatsioonimäär} = \frac{1}{\text{vara kasutusaeg}} \times \text{koefitsient} \quad (5)$$

Amortisatsioonikulu = (soetusmaksumus – akumulieeritud kulum) x amortisatsioonimäär.

Näiteks firma ostab seadme soetusmaksumusega 10 000 eurot, kasuliku eluigaks määrati 4 aastat. Amortisatsiooni arvestatakse üks kord aastas. Lõppväärtus on 400 eurot.

$$\text{Amortisatsioonimäär} = \frac{1}{4} \times 1 = 0,25 = 25\% \text{ aastas}$$

Antud tabel näitab alaneva jäägi meetodi efektiivsust kiirmahaarvestusmeetodina:

Tabel 1. Amortisatsioonikulu alaneva jäägi meetodil (Tikk, 2016 lk 128).

Aasta	Amortisatsioonikulu	Akumuleeritud kulum	Jääkmaksumus perioodi lõpus
20X1	2500	2500	7500
20X2	1875	4375	5625
20X3	1406.25	5781.25	4218.75
20X4	3818.75	9600	400

Amortisatsiooni arvestamisel on iga kasutusaasta mahaarvestusmäär sama ning arvestatakse jääkmaksumusega kuid viimasel kasutusaastal tuleb määr korrigeerida juhul kui jääkmaksumus ei võrdu lõppväärtusega (Tikk, 2016 lk 128).

Alaneva jäägi meetod sobib ideaalselt materiaalse põhivarade jaoks, mis kaotavad oma väärtus või paratamatult vananevad kiirelt. Üldjuhul selline meetod sobib arvutiseadmete, mobiiltelefonide ja muude tehnoloogiliste toodete kohta, mis tavaliselt kaotavad oma kasulikkuse vähese ajaga kiirelt muutuva ja areneva turu tõttu. (Kenton, 2020).

Materiaalset põhivara kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.

1.3 Materiaalsete põhivarade parendused, remont ja hooldus

Peale soetamist tehtud remondid ja parendused lisatakse soetusmaksumusele ainult juhul kui need vastavad materiaalse põhivara mõistele ja materiaalse põhivara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Kõik muud tehtud kulutused, mis on seotud põhivara hoolduse või remondiga, kajastatakse perioodi kuludes (RTJ 5 § 31).

Kui materiaalse põhivaral vahetatakse välja mõni komponent, lisatakse uue komponendi soetusmaksumus põhivarale juhul kui see vastab materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Asendatav komponent tuleb bilansist maha kanda isegi juhul kui see ei olnud eelnevalt eraldi arvel, Olukorras, kus ei ole teada komponendi algselt soetusmaksumust, võib komponendi hinnata tänases soetusmaksumuses, arvestades maha hinnangulise kulumi (RTJ 5 § 32).

Näide komponendi väljavahetamise kajastamine põhivara arvestusel:

Halvas seisukorras hoonel vahetatakse katus (maksumus 70 000 eurot) ja põrand (maksumus 20 000 eurot) ning värvitakse üle (maksumus 2 000 eurot). Uue katuse kasulik eluiga on 30 aastat, uue põranda kasulik eluiga on 10 aastat ning autot tuleb värvida uuesti üle viie kuni seitsme aasta pärast. Katuse kui põranda komponendid vastavad nii materiaalse põhivarade mõistele kui vara bilansis kajastamise kriteeriumitele; nad osalevad tõenäoliselt tulevikus majandusliku kasu tekitamisel, nende soetusmaksumus on usaldusväärselt määratav ja neid kasutatakse pikema perioodi jooksul kui üks aasta. Vana katuse bilansiline jääkmaksumus oli 1 000 eurot, eelmise põranda jääkmaksumus on teadmata, kuid lähtudes bilansilisest jääkmaksust ja katuse hinnangulisest osast selles, võib eeldada vana katuse hinnanguliseks jääkmaksumuseks 2 000 eurot. Samaaegselt uue katuse ja põranda kajastamisega kantakse kulusse vana katus ja põrand. Värvimine on jooksva hoolduse ja remondiga seotud kulutus, mida kajastatakse lähtudes olulisuse printsiibist perioodikuludes. Raamatupidamises tehakse järgmised kanded:

Deebet:	Hooned – uus katus (amortiseeritakse 30 a jooksul)	70 000	
Deebet:	Hooned – uus põrand (amortiseeritakse 10 a jooksul)	20 000	
Deebet:	Remondikulu	2 000	
Deebet:	Materiaalsete põhivarade allahindlus	3 000	
Kreedit:	Raha	92 000	
Kreedit:	Hooned – vana katus	2 000	
Kreedit:	Hooned – vana põrand	1 000	(RTJ 5 § 32)

Peale soetamist tehtud remondid ja parendused lisatakse soetusmaksumusele ainult juhul kui need vastavad materiaalse põhivara mõistele ja materiaalse põhivara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Kõik muud tehtud kulutused, mis on seotud põhivara hoolduse või remondiga, kajastatakse perioodi kuludes.

1.4 Materiaalsete põhivarade allahindlus

Materiaalse põhivara objekti hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul, kui põhivara kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus (RTJ 5 § 50-51). 1 Vahe leidmiseks, leitakse põhivara netorealiseerimisväärtust ja vara kasutusväärtus ning selle puhul tehakse otsus põhivara allahindluse vajaduseks (Tikk 2009, lk 124).

Aruande kuupäeval viiakse läbi vara väärtuse test põhivarades, millel esineb võimalikud väärtuse languse märke. Näitajateks võivad muuhulgas olla järgmised asjaolud:

- põhivara ootamatu kiirem turuväärtuse langus;
- üldine majanduskeskkond ja turusituatsioon on languses;
- turu intressimäärade tõus;
- ettevõtte netovara väärtus on suurem ettevõtte hinnanguliselt õiglasest väärtusest;
- põhivara füüsiline seisund on järsult halvenenud;
- põhivara või põhivarade grupist tegelikkuses saadud tulud on madalam kui prognoositud;
- ettevõtte kavatseb lõpetada mõningaid tegevusvaldkondi või sulgeda mõningaid osakondi või müüa põhivara varem kui ette planeeritud (RTJ 5 § 53-54).

Materiaalset põhivara hinnatakse vara kaetavale väärtusele, mis on võrdne kõrgemaga kahest järgnevast näitajast:

- vara neto realiseerimisväärtus või;
- vara kasutusväärtus (Tikk 2009, lk 124).

Oletame, et ettevõttele kuulub hoone, mille soetusmaksumus on 1 000 000 eurot. Hoone kasulik eluiga on 40 aastat. Amortisatsioonikulu arvestamiseks kasutatakse lineaarset meetodit. Hoone on 5 aastat kasutuses olnud ja akumulieeritud kulum on 125 000 eurot ning hoone jääkmaksumus on 875 000 eurot. Ekspertide hinnangu käigus on hoone uus turuväärtus 900 000 eurot. Raamatupidamises tehakse põhivara allahindluseks järgnev kanne:

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	100 000	
Kredit:	Põhivara akumulieeritud kulum	100 000	(Leppik 2005 lk 139)

Iga allahinnatud põhivarale tuleb igal järgmisel bilansipäeval hinnata vara kaetava väärtuse suurenemise tõenäosust ning selle tõenäosuse tekitamisel tuleb läbi viia uus väärtuse testi. Kui väärtuse testi tulemus näitab, et põhivara väärtus on oluliselt suurenenud, tuleb varasem allahindlus tühistada ja põhivara bilansilist jääkmaksumust suurendada, kuid mitte kõrgemaks kui põhivara bilansilisest jääkmaksumusest (Tikk, 2009, lk 124).

Allahindluse tühistamise puhul suurendatakse kõikide põhivarade jääkmaksumust proportsionaalselt ja korrigeeritakse jooksva aasta kasumiaruandes põhivara allahindlusest tingitud kahjumit (Tikk, 2009, lk 124).

Selgitavale eelnevale näitele tuginedes, on hoone iga aastane amortisatsioonikulu 25 000 eurot, viie aasta pärast on hoone jääkmaksumus ($1\,000\,000 - 125\,000 - 100\,000 - 125\,000 =$) 650 000 eurot. Ekspertide hinnangu kaudu on hoone turuväärtus tõusnud ja varasem tehtud allahindlus pole õigustatud.

Korrigeerimiseks tehakse kanne:

Deebet:	Põhivara akumulieeritud kulum	250 000	
Kredit:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	250 000	(Leppik 2005 lk 140)

Materiaalse põhivara objekti hinnatakse alla nende kaetavale väärtusele juhul kui põhivara kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. Vara võimaliku allahindluse vajaduse tuvastamiseks viiakse läbi vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara kaetav väärtus.

1.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

Mingist ajahetkest pole põhivara ettevõttele enam kõlblik ega kasulik, see võib-olla põhjustatud kulumisest, vananemisest või mingist muust põhjusest, kuid reeglina püütakse kasutuskõlbmatu põhivara ära müüa või vahetada. Kui põhivara pole võimalik ära müüa või vahetada, põhivara tuleb maha kanda. Oletame, et viimasel kasutusaastal ettevõtte auto, mille soetusmaksumus oli 20 000 eurot ja lõpetamismaksumus oli koheselt null, avarii tõttu läheb auto mahakandmisele. Auto akumulieeritud kulum on 20 000. Auto mahakandmiseks tehakse kanne:

Deebet:	Akumulieeritud kulum	20 000	
Kredit:	Auto	20 000	(Alver L. & Alver, J., 2017, lk 251)

Kui põhivara muutub kasutuskõlbmatuks enne, kui tema kogumaksumus on kuluks kantud, tekib kadum ehk kahjum põhivarade likvideerimisest. Oletame, et auto läks mahakandmisele, mil selle akumulieeritud kulum oli 18 000 eurot. Tehakse raamatupidamises kanne:

Deebet:	Akumulieeritud kulum	18 000	
Deebet:	Kahjum põhivara likvideerimisest	2 000	
Kredit	Auto	20 000	(Alver L. & Alver, J., 2017, lk 251)

Materiaalne põhivara eemaldatakse bilansist müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine või müük tõenäoliselt ei tekita majanduslikku kasu (RTJ 5 § 76). 1 Kui põhivara soetusmaksumus pole täielikult kuluks kantud tekib mahakandmisega kahjum, mis võrdub põhivara jääkmaksumusega mahakandmise hetkest (Keskküla, 2019, lk 60).

Põhivara müügist võib tekkida kasum, kui põhivara müügist saadud summa on suurem kui tema eeldatav jääkmaksumus, kahjum tekib kui müügist saadud summa on väiksem kui eeldatav jääkmaksumus (Alver L. & Alver, J., 2017, lk 252).

Oletame, et masin, mille soetusmaksumus oli 20 000 eurot ja akumulieeritud kulum müügi momendil oli 15 000 eurot ehk jääkmaksumus on 5 000 eurot. Ettevõtte müüb masina 7 000 euro eest. Raamatupidamises kajastatakse müüki kandega:

Deebet:	Arvelduskonto	7 000	
Deebet:	Akumulieeritud kulum	15 000	
Kredit:	Masin	20 000	
Kredit:	Kasum põhivara müügist	2 000	(Alver L. & Alver, J., 2017, lk 252)

Selle näite puhul oletame, et ettevõtte müüb põhivara 4 000 euro eest kandega:

Deebet:	Arvelduskonto	4 000	
Deebet:	Akumuleeritud kulum	15 000	
Deebet:	Kahjum	põhivara	1 000
	müügist		
Kreedit:	Masin	20 000	(Alver L. & Alver, J., 2017, lk 252)

Materiaalne põhivara eemaldatakse bilansist müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine või müük tõenäoliselt ei tekita majanduslikku kasu.

1.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine

Raamatupidamise aastaaruande koostamise aluseks on raamatupidamisregistrites kirjendatud majandusaasta majandustehingud ja reguleerimiskanded. Aastaaruande koostamiseks inventeeritakse raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustiste saldod, hinnatakse registrites kajastatud varade ja kohustiste väärtuse vastavust raamatupidamise seaduse §-des 16 ja 17 sätestatud arvestuspõhimõtetele, tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded ning koostatakse põhjaruanded ja lisad (RPS §15, lg 3).

Raamatupidamiskohustuslane, välja arvatud mikroettevõtja, on kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja ning peab kirjeldama varade ja kohustiste inventeerimist seal hulgas materiaalsed põhivarad (RPS §11, lg 1).

Põhivarade inventeerimist korraldatakse vähemalt üks kord aastas. Inventeerimisega tehakse kindlaks ja fikseeritakse inventeerimisaktides. Inventeerimis tulemuste põhjal võrreldakse põhivarade üle- või puudujääke. Vajadusel tehakse raamatupidamises vastavaid parandusi (Tikk 2016, lk 91).

Põhivarade inventuuri eesmärk on veenduda varade olemasolus, ning annab ettevõtetele informatsiooni põhivarade hoidmise, säilitamise, kasutamistingimuste, kõlbluse, väärtuse, olemasolu ja kajastamist õigesse kohta finantsarvestuses ja bilansikirjetel (Soosalu, 2017).

Materiaalsete põhivarade inventeerimine peab olema raamatupidamise seaduse §11 kohaselt sise-eeskirjas kirjeldatud. Materiaalsete põhivarade inventeerimist tuleb läbi viia vähemalt üks kord aastas ning selle eesmärk on anda ülevaade materiaalsed põhivarade olemasolust ja väärtusest. Vajadusel tehakse raamatupidamises vastavaid parandusi.

1.7 Materiaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes

Raamatupidamise seadus (RPS § 15 lg 1) ütleb et, aastaaruande koostamise ja avaldamise eesmärk on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised, raamatupidamiskohustulase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest (RPS § 15 lg 2).

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustulase finantsseisundit (vara, kohustusi ja omakapitali) (RPS § 18 lg 1). Materiaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (RTJ 5 § 21). Materiaalsed põhivarad kajastatakse bilansis kirjel „Materiaalsed põhivarad“ (RPS, lisa 1).

Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustulase aruandeperioodi finantstulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit) (RPS § 18 lg 2). Kasumiaruandes skeem ühes kajastatakse materiaalselt põhivaradelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest (allahindlustest ja/või mahakandmistest) tekkinud kulu kirjel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“. Kasumiaruandes skeem kahes kajastatakse kirjetel „Müüdud kaupade (teenuste) kulu“, „Üldhalduskulud“ ja „Turustuskulud“. Materiaalsete põhivarade müügilt saadud kasum/kahjum kajastatakse mõlemas skeemis kirjetel „Muud äritulud/Muud ärikulud“ (RTJ 2, lisa 2).

Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustulase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha lähendite laekumisi ning väljamakseid) (RPS § 19 lg 1).

Kaudmeetodi rakendamise puhul kajastatakse materiaalse põhivara kulum ja väärtuse langus ning kasum/kahjum põhivarade müügist äritegevuse rahavoogudes ärikasumi korrigeerimisena (RTJ 2 § 39).

Investeeringistegevuse rahavoogudes esitatakse brutosummana kõik põhilised investeeringistegevusega seotud laekumiste ja väljamaksete liigid ning nende hulka kuulub ka materiaalse põhivara ost ja müük (RTJ 2 § 40).

Kõikide materiaalsete põhivara gruppide kohta avalikustatakse aastaaruande lisades nende amortiseerimisel kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ning jääkmaksumuste muutuse analüüs, sh:

- soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;
- ostud ja parendused perioodi jooksul, sh eraldi tuuakse välja kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, kui ettevõtte on valinud vastava arvestuspõhimõtte;
- lisandumised äriühenduste kaudu;
- amortisatsioonikulu;
- allahindlused väärtuse languse tõttu;
- varasemate allahindluste tühistamised;
- müügid;
- ümberliigitamised;
- muud muutused;
- soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus. Jääkmaksumuste muutuse analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta (RTJ 15 § 33).

Materiaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes. Raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatakse põhivara gruppide amortisatsioonimeetodid ja -määrad ning jääkmaksumuste muutuse analüüs.

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Lõputöö teemaks on materiaalse põhivara arvestus uuritava ettevõtte näitel. Materiaalne põhivara on oluline näitaja, mis näitab ettevõtte varalist seisu ning on tähtis, et ettevõtte materiaalse põhivara arvestus oleks õiglane ja vastaks Eesti finantsaruandluse standardile.

Uuring on kavas läbi viia ettevõttes, millele kuulub materiaalsed põhivara ning mis tegeleb tootmisvaldkonnas.

Lõputöö teema on aktuaalne kuna praktikas sageli esineb vigu ja ebakorrektsed arvestusi:

- raamatupidamise sise-eeskirjas puudub informatsioon materiaalse põhivara arvestuse osas;
- on arvel põhivarad, mis on amortiseerunud või väheväärtuslikud;
- raamatupidamise andmeid pole korrigeeritud peale inventuuri leitud vigadest;
- ettemaksed pole maha kantud ja põhivara pole arvele võetud, kuid põhivara on olemas;
- renoveerimiseks tehtud kulutusi pole arvele võetud;
- põhivara amortisatsioonikulud ei vasta kasulikule eluajale (Auditi käsiraamat, 2008, lk 122-123).

Lõputöö metoodika õigeks ja korrektseks läbiviimiseks on autor eelnevalt koostanud materiaalse põhivara arvestuse teoreetilise osa.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö eesmärk saavutatakse järgnevate uurimisülesannetega:

- tutvuda ning läbi töötada ettevõtte 2019. ja 2020. aasta materiaalse põhivaradega arvestusega seotud ning kasutatava dokumentatsiooniga;
- uurida ja välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse vastavust Eesti Finantsaruandluse Standardile;
- teha järeldusi ja ettepanekuid ettevõtte materiaalsete põhivarade arvestuse parandamiseks ja arendamiseks.

Uurimistöös lähtub autor deduktiivsest lähenemisviisist. Deduktiivne lähenemisviis tähendab üldiselt üksikule järelduste tegemine ning annab tõeste eelduste puhul tõese tulemuse (EE, 2006, *sub deduktsioon*).

Uuringu läbiviimiseks kasutab autor kvantitatiivset uurimismeetodit. Kvantitatiivse uurimismeetodi puhul on kesked varasemad teooriad ning vaatlusandmete statistilise analüüsi põhjal tehtud järeldused (Hirsjärvi, Remes, & Sajavaara, 2010, lk 131).

Andmete kogumiseks kasutatakse dokumendivaatlust. Vaadatakse ettevõtte raamatupidamise siseeeskirja, kõiki põhivaraga seotud algdokumente, remondi ja hooldusega seotud dokumente, põhivara maha kandmise akte, põhivara allahindluse akte, põhivara kaarte, kõiki inventuuriga seotud dokumente ning finantsaruandeid. Dokumendivaatluses kasutab ning analüüsib autor dokumente konkreetsete uurimisküsimuste vastamiseks (Frey, 2018).

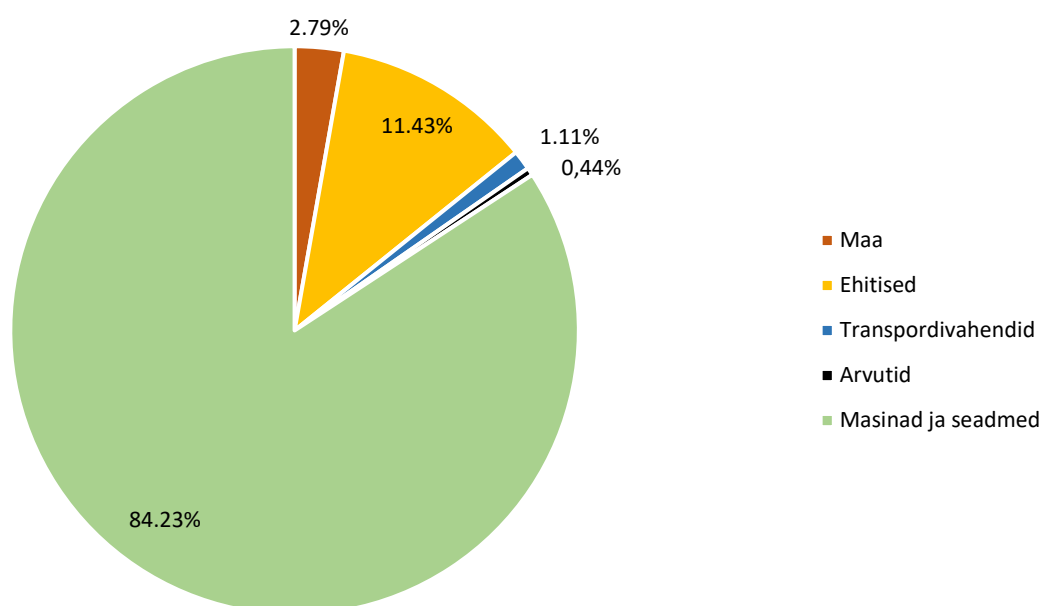
Täpsemate vastuste leidmiseks, viiakse läbi ettevõtte raamatupidamisega poolstruktureeritud intervjuu (Lisa 1), et saada põhjuseid arusaamatusele, mis võivad tekkida dokumendivaatluse käigus. Poolstruktureeritud intervjuus intervjuerija ei järgi vormistatud küsimuste loetelu. Selle asemel esitab intervjuerija intervjueritavale rohkem avatud küsimusi, võimaldades intervjueritavaga arutelu, mitte otsest küsimuste ja vastuste vormi (Doyle, 2020).

Dokumentivaatluse ja intervjuu käigus saadud andmeid võrreldakse algdokumentide, registrite ja finantsaruannete vastavust Eesti finantsaruandluse standardile ehk raamatupidamise seadusele ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditele. Analüüsi põhjal tehakse järeldusi ja ettepanekuid ettevõtte materiaalsete põhivarade arvestuse parandamiseks ja arendamiseks.

Uurimistulemused esitatakse kirjaliku tekstina ning andmete esitamisel kasutatakse abistavaid jooniseid ja tabelleid.

3 MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUSE VASTAVUS EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDILE TOOTMISETTEVÕTTES

Uuringu eesmärk on välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade vastavus Eesti Finantsaruandluse standardile. Uurimistulemuseni jõutakse dokumendivaatluse ning intervjuu abil ettevõtte pearaamatupidajaga, mille käigus vaadeldakse ettevõtte 2019. aasta materiaalsete põhivaradega seotud dokumentatsiooni ning saadetakse täiendavaid selgitusi Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse kohta.



Joonis 1. Põhivara liikide osakaal kogu materiaalsetest põhivaradest 2019. aastal

Ettevõttele kuulub materiaalset põhivara summas 3 131 354 eurot, mis moodustab 41,7% kogu ettevõtte varast. Ettevõtte põhivara gruppide osakaalud on esitatud joonisel 1. Suurem osakaal (84,23%) põhivaradest moodustab ettevõtte masinad ja seadmed summas 2 637 500, mida kasutatakse raamatute tootmiseks ning trükkimiseks. Ettevõtte ehitised moodustavad 11,43% kogu ettevõtte materiaalsetest põhivaradest summas 357 939 eurot. Ülejäänud 4,34% materiaalsest põhivarast koosneb maast (2,79%), transpordivahenditest (1,11%) ning arvutitest (0,44%).

3.1 Ettevõtte tutvustus ja raamatupidamise korraldus

Osaühing Tallinna Raamatutrükikoda asutati 1985. aastal ja oli esimene raamatute trükkimiseks-kõitmiseks ehitatud trükikoda Eestis. Tänapäevaks on Tallinna Raamatutrükikoja OÜ Eesti erakapitalil põhinev tootmisettevõtte, mille peamine tegevusala on trükiteenuste osutamine Eesti ja välisturgudele. Põhitoodanguks on erinevas teostuses raamatud ja peamised turud Eesti turu kõrval on Skandinaaviamaad. Trükikoja klientideks on raamatukirjastajad. Lisaks raamatute kirjastajatele tellivad ka kliendid ajakirju, märkmikke, kalendreid, aastaraamatuid, plakateid ja reklaam materjale. Tallinna Raamatutrükikoda OÜ kuulub ka Eesti liidrite hulka ja 2014. – 2018. aasta majandusandmete põhjal on firma viis aastat hoidnud järjepidevalt kõrget A-grupi krediitdireitingut, mis on tõeliselt eduka ettevõtte aumärk. Stabiilselt kõrge krediitdireiting on märk sellest, et ettevõtte on usaldusväärne, millel on hea majanduslik seisukord, tublid finantstulemused ja korrektne maksekäitumine. Ettevõtte täidab kolm tuhat tellimust aastas, millest kuusteist on raamatukorraldused, kokku trükitakse 4 miljonit eksemplari. Ekspordi tellimuste osakaal ületab 60% trükikäibest. Ettevõtte kliendid on pärit kogu Euroopast, aga ka teistest maailma piirkondadest näiteks Ameerikast. Firma kasutab sertifitseeritud, kvaliteetseid materjale, mis on keskkonnasõbralikud ja on pühendunud jätkusuutlikkusele. Firma on sotsiaalselt vastutustundlik ettevõtte, mis on saanud ISO9001, ISO14001, FSC ja PEFC juhtimis- ja keskkonnakaitse sertifikaadid. Firmat jätkuvat auditeerivad Disney Company ja Apple trükitööde valmistamiseks.

Raamatupidamise sise-eeskiri määrab kindlaks raamatupidamise korraldamise põhimõtteid ja aruandluse korraldamise põhimõtteid ettevõtte finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest olulise, objektiivse ja võrreldava info saamise eesmärgi. Kasutatavad arvestuspõhimõtted ja info esitusviis lähtub ettevõtte Eesti finantsaruandluse standardile, raamatupidamise seadusest ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditest ning firma kasutatav eeskirjast. Selliseid raamatupidamist ja finantsaruandlust reguleerivad korrad, mida ettevõtte sise-eeskiri ei käsitle, kehtestatakse juhatuse esimehe kirjaliku korraldusega. Tallinna Raamatutrükikojas töötas 2019.a. põhitöökohaga 126 töötajat.

Ettevõtte majandusaasta algab esimest jaanuarist ja lõpeb 31. detsembril. Ettevõttel on kasutuses raamatupidamise tarkvara „Balanss+“, mis koosneb seitsmest erinevast moodulitest ja on ostetud RV Soft OÜ-lt. Raamatupidamiskohustustase tegevust ja raamatupidamise korraldamist juhivad ettevõtte tegevjuhtkond.

Raamatupidamistööd juhib ja korraldab raamatupidamisosakonna juhataja ehk pearaamatupidaja. Ettevõttele kuulub finantsteenistus, mida juhib pearaamatupidaja, kelle alluvuses töötab üks raamatupidaja. Ettevõtte pearaamatupidaja on ettevõtte juhatuse liige ning vastutab kogu ettevõtte raamatupidamise eest. Raamatupidaja vastutab:

- ametijuhendis tööülesannete nõuetekohase, täpse ja tulemusliku täitmise eest;
- töövahendite korrashoiu ja säilimise eest;
- edastatava info õigsuse ja operatiivsuse eest;
- konfidentsiaalsuse eest.

Ettevõtte majandustehinguid kirjendatakse algdokumentide või nende põhjal koostatud koonddokumentide alusel. Majandustehinguid kajastavaid dokumente käsitletakse tõendusdokumentide, dokumendi- ja andmeohjetega vastavuses ja vastavalt asjaajamisjuhendile raamatupidamisregistrites. Majandustehingud kirjendatakse ettevõtte raamatupidamisregistrites mõistliku aja jooksul pärast majandustehingu toimumist, et tagada aruannete tähtaegne esitamine. Ettevõtte sise-eeskirjas on välja toodud kõiki nõudeid seoses ettevõtte algdokumentidega.

Ettevõtte sise-eeskiri määrab dokumendikäive eest vastutavaid isikuid ning nende esitamise tähtaegu raamatupidamisse (vaata lisa 1). Kõik ettevõtte algdokumendid on kontrollitud ning enne säilitamist peab olema vähemalt ühe juhatuse liikme allkiri. Raamatupidamise algdokumente säilitatakse seitsmeks aastaks, alates sellest majandusaasta lõpust, millal algdokument kajastati raamatupidamises.

3.2 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine

Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et „Materiaalne põhivara võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja otseselt seotud kulutustest, mida kasutatakse enda majandustegevuses pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja mille soetamismaksumus on 640 eurot või kõrgem“.

Vaadates ettevõtte 2020. a põhivarade inventuuri lõppakti selgub, et enamik ettevõtte materiaalistest põhivaradest on masinad, mis on vajalikud raamatute trükkimiseks ning valmistamiseks ning muud materiaalsed põhivarad, mis on vajalikud ettevõtte äritegevuseks, nt hoone ventilaatorid, mööbel ja ettevõtte arvutid.

Kontoplaanist selgus ettevõtte kasutatavad põhivarakontod ja numbrid:

Tabel 2. Materiaalse põhivara konto liigid ja numbrid

Põhivarakonto
190100 Maa
190200 Hooned ja rajatised
190300 Masinad ja seadmed
190400 Transpordivahendid
190500 Arvutid ja arvutisüsteemid
190600 Muu inventar

Ettevõtte sise-eeskirjas on välja toodud, et materiaalsete põhivarade alla kuuluvad lisaks tööriistad, tööstus- ja majandusinventar ja tarvikud ja ettemaksed materiaalse põhivara eest, kuid neid pole kontoplaanis. Intervjuus selgus, et antud põhivara objekte pole arvele võetud ligi 5 aastat. Autor on teinud pearaamatupidajale soovitusel selles osas ettevõtte sise-eeskirja uuendada.

Materiaalse põhivarana võetakse arvele tarnija arved ja ostu-müügilepingute alusel. Intervjuus selgus, et materiaalsed põhivara ei soetata kapitalirendi alusel. Materiaalsete põhivarade arvelevõtmine toimub ostu moodulis ning materiaalsete põhivarade arvestus toimub põhivara moodulis.

Materiaalse põhivara objekti soetamise ajal koostatakse põhivara arvestuskaart. Tarkvara programmis on võimalik avada iga objekti kohta eraldi arvestuskaart. Arvestuskaart sisaldab objekti kohta järgnevat informatsiooni, soetamise aeg, soetusmaksumus, amortisatsiooni meetod ja määr, kasulik eluiga, kulusumma aastas ja kulusumma kokku, jääkmaksumus, asukoht, vastutav isik, kontonumbrid, liikumisi.

Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et varaobjektid, mis kasutatakse vähem kui üks aasta ja mille soetusmaksumus on kuni 640 eurot kantakse ostuarve alusel kohe kuludesse. Säilitamisele kuuluvad väheväärtuslik vara fikseeritakse vastavas loetelus asukohtade lõikes ja näidatakse bilansivälisel kontrol. Vaadates ettevõtte bilansivälist arvestust selgus, et väheväärtuslikud varad mille maksumus on üle 640 eurot ning vastavad materiaalse põhivara mõistele ei ole arvele võetud. Intervjuus selgus, et antud põhivarad ei ole arvele võetud, sest tänaseks ettevõtte ei võta arvele põhivara, mille maksumus on alla 1000 eurot. Pearaamatupidaja tegi märkuse, et arvele võetakse ainult tööstuslikud ja kallid arvutid ning arvele ei võeta samuti mööblit, mille maksumus on üle 640 eurot.

Vaadates ettevõtte põhivaraga seotud dokumentatsiooni selgus, et objekti arvele võtmisel on soetusmaksumuses lisatud transpordi, paigaldamise ja muud kulutused, mis on vajalikud materiaalse põhivara tööseisundisse ja -asukoha viimiseks.

Järgnevalt näide materiaalse põhivara ostu ning arvelevõtmise kohta. Ettevõtte ostis arve alusel 2020001000 alusel konditsioneer Mitsubishi MSZ-AP50, arve kokku summas 2076 eurot.

Konditsioneer ostuarve põhjal tehti raamatupidamises ostu moodulis järgnev kanne:

Deebet:	199800	Kapitaalmahutused	1730,00
Deebet:	240107	Ostu käibemaks	1730,00
Kredit:	220100	Võlad hankijatele	2076,00

Konditsioneer arvelevõtmiseks tehti raamatupidamises põhivara moodulis järgnev kanne:

Deebet:	190301	Masinate ja seadmete soetusmaksumus	1730,00
Kredit:	199800	Kapitaalmahutused	1730,00

Järgnevalt toob autor näite materiaalse põhivara ettemakse ning arvelevõtmise kohta. Ettevõtte otsis ettemaksega 13.08.2020 arve alusel Hiinast eeslehe kleepimise masina summas 14420 eurot.

Raamatupidamises tehti ettemakse kohta järgnev kanne:

Deebet:	199900	Põhivara ettemaksed	14420,00
Kredit:	113090	LHV pank	14420,00

Kleepimise masin võeti arvele 29.10.2020 järgneva kandega:

Deebet:	190301	Masinate ja seadmete soetusmaksumus	14420,00
Kredit:	199900	Põhivara ettemaksed	14420,00

Uuringust selgus, et ettevõtte materiaalsete põhivara arvele võtmine vastab Raamatupidamise Toimkonna juhendis 5 esitatud nõuetele. Materiaalne põhivara võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja otseselt soetamisega seotud kulutustest. Autor teeb soovitusel ettevõttele lisada, kes otsustab, millised objektid võetakse arvele ning uuendada oma sise-eeskirjas välja toodud materiaalsete põhivara maksumuse alampiiri. Samuti soovib autor ettevõttele teha oma sise-eeskirjas märkus, millised objektid on väheväärtuslikud varad.

3.3 Materiaalsete põhivarade edasi kajastamine

Vaadates ettevõtte sise-eeskirja selgus, et materiaalne põhivara kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et põhivara amortisatsiooni arvestamisel lähtutakse põhivaragruppide keskmisest kasulikust elueast vastavalt normidele. Sise-eeskirja lisades on välja toodud materiaalse põhivarade liigid ning amortisatsiooni määrad.

Intervjuus selgus, et ettevõttes kasutatakse lineaarset amortisatsiooni meetodit tänu selle lihtsusele. Amortisatsioonimeetodi valimisel tuleb lähtuda tulude/kulude vastavuse printsiibist ehk tuleb valida amortisatsiooni meetod mis peegeldab põhivara objekti kasutamist. Tootmisprotsessi uuringu käigus selgus, et masinad ja seadmed on mõeldud raamatute trükkimiseks ja valmistamiseks ning neid ei kasutata aasta ringselt võrdselt, vaid kasutatakse vastavalt nõudluse. Ettevõtte näeb igal sügisel ja talvel suuremat nõudlust ning masinate kasutamise koormus on märkimisväärselt kõrgem, samuti väheneb tootmismasinate võimsus iga aastaga. Autor leiab, et lineaarne meetod ei peegelda kõikide materiaalse põhivara liikidest saadavat majandusliku kasu. Autor on teinud ettevõtte pearaamatupidajale ettepaneku amortisatsioonimeetodi vahetamiseks teatud põhivara objektidele. Ettevõtte majandusaasta aruandes on välja toodud erinevate materiaalse põhivarade kasulikud eluead milleks on:

Tabel 3. Kasulik eluiga põhivara gruppide lõikes

Põhivara grupp	Kasulik eluiga (aastates)
Maa	ei arvestata
Hooned ja rajatised	17
Masinad ja seadmed	16
Arvutid	4
Transpordivahendid	7
Muu inventar	5

Ettevõtte sise-eeskirjas on välja toodud erinevate materiaalse põhivara amortisatsiooni määrad milleks on:

Tabel 4. Põhivara liigid ja amortisatsiooninormid

Põhivara grupp	Amortisatsioonimäär (aastas)
Maa	ei arvestata
Hooned ja rajatised	6 – 15%
Masinad ja seadmed	10 – 25%
Arvutid	25 – 40%
Transpordivahendid	15%
Muu inventar	15 – 20%

Intervjuus selgus, et ettevõtte ei kasuta eksperdihinnanguid põhivaraobjektide kasuliku eluiga määramiseks, selle põhjendusega, et ettevõttes on kaks juhatuse liiget, kes on Saksamaal läbinud trükitööstuse kõrghariduse ning nendel on antud teadmised ja kogemused kasuliku eluiga määramiseks. Vaadates ettevõtte põhivara arvestuskaarte selgus, et mõnede põhivaraobjektide amortisatsiooninormid ei vasta sise-eeskirjas välja toodud amortisatsiooni normidele. Autor on teinud soovitusel ettevõtte pearaamatupidajale vaadata üle majandusaasta aruandes toodud materiaalse põhivara kasuliku eluea aastates ja uuendada raamatupidamise sise-eeskirja, kus on toodud amortisatsioonimäärad protsentides, mis omavahel ei ühti.

Järgnevas tabelis toob autor välja ettevõttes kasutatavaid kulumikontode numbrid ja nende numbrid:

Tabel 5. Akumuleeritud kulumikontode numbrid ja liigid

Kulumikonto
190202 Hoonete kulum
190302 Masinate kulum
190402 Transpordivahendite kulum
190502 Arvutite kulum
190602 Inventari kulum

Autor rakendab erinevaid amortisatsioonimeetodeid, et anda parem ülevaade sellest, miks lineaarne meetod ei vasta ettevõttes tulude/kulude vastavuse printsiibile. Amortisatsioonikulu tulemustega teeb autor ettevõttele soovitusi amortisatsiooni meetodi vahetamiseks.

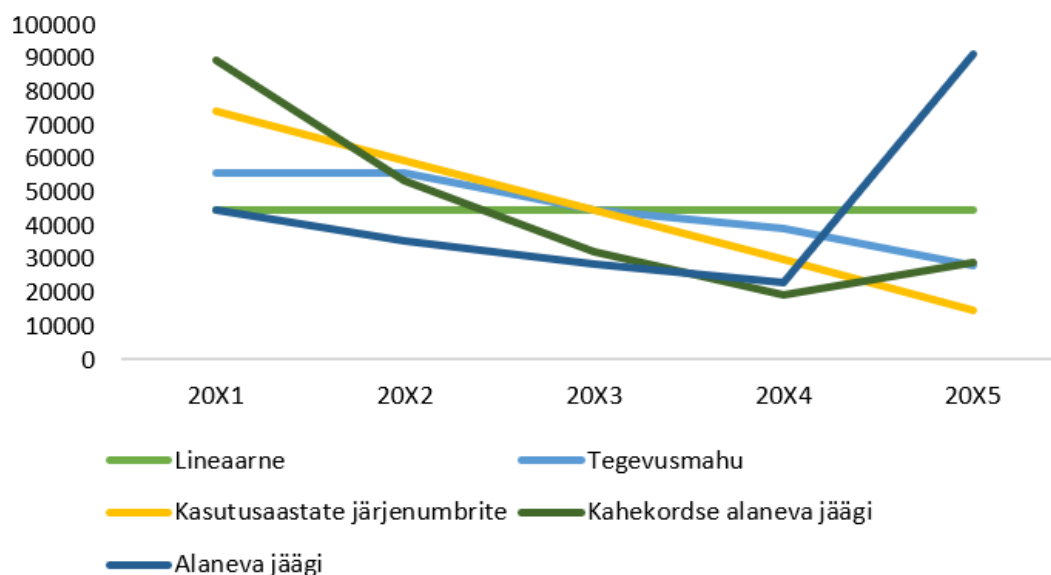
Näide: Ettevõtte soetas 2018. aastal plaadiprinteri Agfa Avalo N-8-90, mille soetusmaksumus oli 233 259 eurot, lõpetamismaksumus on 10 000 eurot. Amortisatsioonimäär on 20% ja eeldatav töömaht 200 000 trükiplaati. Juhatuse otsusel on planeeritav trükkplaatide arv 1. aastal 50.000 tk, 2. aastal 50 000 tk, 3. aastal 40 000 tk, 4.aastal 35 000 tk, 5.aastal 25 000 tk. Töömahu vähenemine on seotud sellega, et vananedes laser väsib ja töö kiirus väheneb igal aastal.

Järgnevas tabelis on välja toodud erinevate meetodite amortisatsioonikulu summad.

Tabel 6. Amortisatsioonikulu erinevate amortisatsioonimeetodite rakendamisel.

Meetod	20X1	20X2	20X3	20X4	20X5	Jääkmaksumus
Lineaarne	44 652	44 652	44 652	44 652	44 652	10 000
Tegevusmahu	55 815	55 815	44 652	39 070	27 907	10 000
Kasutusaastate järjenumbrite	74 420	59 536	44 652	29 768	14 884	10 000
Kahekordse alaneva jäägi	89 304	53 582	32 149	19 290	28 934	10 000
Alaneva jäägi	44 652	35 721	28 577	22 862	91 447	10 000

Järgnev joonis näitab iga amortisatsioonimeetodi kulude trendi.



Joonis 2. Amortisatsioonikulu meetodite trend.

Lähtuvalt eelnevast tabelist ning joonisest leiab autor, et antud põhivara objektile enam vastav tulude/kulude printsiibile meetod on tegevusmahu meetod. Tegevusmahu meetod peegeldab masina tegelikku kasutamist kõige paremini kuna masina eeldatav töömaht väheneb märkimisväärselt peale teise aasta kasutamist. Ettevõttes kasutatav lineaarne meetod sobib autori arvates paremini odavamatele objektile, mille eeldatavat töömahtu pole võimalik või on raske hinnata. Autor on teinud soovitusel ettevõttele kaaluda amortisatsiooni meetodi vahetamist oma tootmismasinadele.

Amortisatsiooni arvutatakse nii kasutuses kui ka laos olevatelt põhivaradelt. Uutelt põhivaradelt hakatakse amortisatsiooni arvutama kasutuselevõtmise kuust, mahakantud põhivaradelt lõpetatakse amortisatsiooni arvutamine mahakandmise kuust. Täielikult amortiseerunud põhivaralt amortisatsiooni arvutamine lõpetatakse. Kui ilmneb, et vara tegelik kasulik eluiga on oluliselt erinev esialgu hinnatust, muudetakse selle vara amortisatsiooniperioodi aruandeaasta alguses. Ettevõtte sise-eeskirjas ning ettevõtte dokumentatsioonis pole kirjas kui tihti peetakse amortisatsiooni arvestust. Intervjuu käigus selgus, et amortisatsiooni arvestatakse iga kuu lõpus.

Eeltoodud näite plaadiprinteri Agfa Avalo N-8-90 puhul tehakse lineaarse meetodiga iga kuu raamatupidamises järgnev kanne:

Deebet:	556000	Põhivahendite kulum	3721,00
Kreedit:	190302	Masinate kulum	3721,00

Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade edasi kajastamine on kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Autor soovib ettevõttele lisada oma sise-eeskirja, milline amortisatsiooni meetod on kasutusel, lisada kasulike eluigade aja vahemikud ning kaaluda amortisatsiooni meetodi vahetamist oma tootmismasinadele.

3.4 Materiaalsete põhivarade parandused, remont, hooldus

Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et materiaalse põhivara hilisemate parandustega seotud kulutusi lisatakse soetusmaksumusele ainult juhul kui need vastavad materiaalse põhivara mõistele ja tõenäoliselt pikendavad vara kasulik eluiga, suureneb tootmispotentsiaal, toob toodangu kvaliteedi tõusu või toomise kulutused vähenevad. Pideva hoolduse ja remondi kulu on perioodikulu. Intervjuus selgus, et paranduskulutusi tehakse ainult ettevõtte hoonele. Parandusi võetakse arvele ostumoodulis ning programm hindab automaatselt amortisatsiooni ümber.

Näiteks 22.09 teostati arve alusel 200922KPP ettevõtte tootmishoone B-korpusele kanalisatsioonitrasside renoveerimist summas 4 802,74 eurot.

Raamatupidamises kajastati arve järgnevalt:

Deebet:	199800	Kapitalimahutused	4 002,28
Deebet:	240107	Ostu Käibemaks	800,46
Kreedit:	220100	Võlg hankijatele	4802,74

Raamatupidamises võeti renoveerimine arvele järgnevalt:

Deebet:	199801	Hooned ja rajatiste soetusmaksumus	4 002,28
Kreedit:	220100	Kapitalimahutused	4 002,28

Antud näite puhul selgub, et raamatupidamises võetakse parandusi esialgselt arvena kapitalimahutusena ning pärast kanalisatsioonitrasside renoveerimist võetakse arvele materiaalse põhivarana kontrol hooned ja rajatised.

Raamatupidamise Toimkonna juhend 5 ütleb, et materiaalse põhivaral vahetatakse välja mõni komponent, lisatakse uue komponendi soetusmaksumus põhivarale juhul kui see vastab materiaalse põhivara mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Asendatav komponent tuleb bilansist maha kanda isegi juhul, kui see ei olnud eelnevalt eraldi arvel. Olukorras, kus ei ole teada komponendi algselt soetusmaksumust, võib komponenti hinnata tänases soetusmaksumuses, arvestades maha hinnangulise kulumi.

Vaadeldes ettevõtte põhivara arvestuskaarte ja põhivaraga seotud dokumentisastiooni selgus, et ettevõttes asendatud komponendid on maha kantud. Uued komponendid on võetud arvele materiaalse põhivarana ning on lisatud materiaalse põhivara soetusmaksumusele.

Autor järeldab, et ettevõtte materiaalsete põhivarade parendused, remont, hooldus on kooskõlas RTJ 5 § 31 ja 32 ning vastab Eesti finantsaruandluse standardile. Autor soovib uuendada sise-eeskirjas punkt 9.1.2 vastavalt RTJ 5 § 31 parenduse mõistele ning lisada oma sise-eeskirja materiaalsete põhivarade komponentide välja vahetamine vastavalt RTJ 5 § 32.

3.5 Materiaalsete põhivarade allahindlus

Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et kui on kahtlusi mõne varaobjekti väärtuse langemise suhtes alla selle bilansilise väärtuse, tehakse vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara neto müügihind ja vara kasutusväärtus ning hinnatakse vajadust vara allahindluseks.

Igal järgmisel bilansikuupäeval hinnatakse, kas on tõenäoline, et kord alla hinnatud varade kaetav väärtus on vahepeal tõusnud. Kui see on tõenäoline, tuleb korraldada uus väärtuse test. Kui selle tulemusel selgub, et vara kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja vara bilansilist maksumust suurendada. Ülempiiriks on sealjuures vara bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kujunenud vahepealsetel aastatel normaalset amortisatsiooni arvestades. Allahindluse tühistamist kajastatakse aruandeaasta kasumiaruandes põhivara allahindluse kahjumi vähendamisenä. Juhatus vastav otsus on aluseks muudatuste tegemiseks raamatupidamisandmetes.

Intervjuus selgus, et ettevõtte pole siiani teinud oma materiaalsetele põhivaradele allahindlusi. Samuti, ei ole ettevõtte läbi viinud põhivara väärtuse testi, kuna juhatus ei näe selle läbiviimist vajalikuks.

Võrreldes ettevõtte sise-eeskirja Raamatupidamise Toimkonna juhend 5 §50 – 52, järeldab autor, et ettevõtte materiaalse põhivaraga seonduvad allahindlused on kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardi RTJ-ga 5 § 50 – 52.

3.6 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

Ettevõtte sise-eeskirjas on öeldud, et kasutamiskõlbmatuks muutunud põhivara kantakse maha mahakandmisaktide alusel. Mahakandmisakt sisaldab põhivara nimetust, numbrit, soetusmaksumust, soetamise kuupäeva, amortisatsiooninormi, akumuleeritud kulumit, jääkmaksumust, põhivara objekti iseloomustust ja komisjoni otsust. Mahakandmisakti allkirjastavad komisjoni liikmed, kellest üks on juhatuse liige.

Autor toob näite amortiseerunud arvuti kohta. Aastal 2020 eemaldati bilansist Laserprinter HP Color LaserJet 5500 EN Mac mis oli amortiseerunud. Laserprinter soetusmaksumus summas 3068 eurot. Amortisatsiooni norm oli 15% ning 2020. a inventuuri käigus selgus et, laserprinter on amortiseerunud. Mahakandmisaktis on välja toodud, et seade on füüsiliselt ja moraalselt kulunud ning selle taastamine pole otstarbekas. Komisjon otsustas laserprinteri maha kanda ning mahakandmisakti

on allkirjastanud komisjoni liikmed, sh kaks juhatuse liiget. Allkirjastatud akti alusel tehti raamatupidamises järgnev kanne:

Deebet:	190502	Arvutite akumulieeritud kulum	3068,00
Kreedit:	190501	Arvutite soetusmaksumus	3068,00

Mahakandmise vajadust hindab inventeerimiskomisjon ja otsustab juhatus. Juhul, kui põhivara muutub kasutuskõlbmatuks enne kui kogu mahakandmisele kuuluv summa on kuludesse kantud, tekib kahjum põhivara likvideerimisest. Jääkmaksumusega maha kantud materiaalsed põhivarad kajastatakse perioodi kasumiaruandes kuluna.

Aastal 2019 otsustas inventeerimiskomisjon maha kanda voltimismasina, millel oli jääkmaksumus. Mahakandmisaktis on välja toodud, et voltimismasinal on veekahjustus ning selle taastamine pole otstarbekas. Komisjon otsustas voltimismasina maha kanda ning mahakandmisakti on allkirjastanud komisjoni liikmed, sh üks juhatuse liige. Allkirjastatud akti alusel tehti raamatupidamises järgnev kanne:

Deebet:	718012	Põhivara mahakandmine	4 002,28
Deebet:	19302	Masinate ja seadmete kulum	800,46
Kreedit:	19301	Masinate ja seadmete soetusmaksumus	4802,74

Materiaalsete põhivarade müügi tulemus kajastatakse perioodi kasumiaruandes muu äritulu tulu või kuluna. Arveldusi ostjatega peetakse müügimoodulis. Põhivara objekti müügi puhul koostatakse põhivahendi müügiakt, mis sisaldab põhivara nimetust, numbrit, soetusmaksumust, soetamise kuupäeva, amortisastiooni normi, akumulieeritud kulumit, jääkmaksumust, põhivara objekti iseloomustust, komisjoni otsust. Müügiakti allkirjastab komisjoni liikmed millest üks on juhatuse liige.

Kuupäeval 25.03.2020 koostati ostjale arve summas 1440 eurot. Arve 313676 esitamise ajal oli kartongilõikur amortiseerunud ning tehingu müügitulemuse tõttu tekkis 1200 eurot kasum.

Raamatupidamises kajastati majandustehing järgnevalt:

Deebet:	130505	Muud nõuded	1440,00
Deebet:	721012	Põhivara müük (muud äritulud)	1200,00
Kreedit:	240101	Müügikäibemaks	240,00

Kartongilõikuri mahakandmiseks tehti raamatupidamises järgnev kanne:

Deebet:	190302	Masinate kulum	5500,00
Deebet:	190301	Masinate soetusmaksumus	5500,00

Uuringus selgus, et ettevõtte materiaalsete põhivarade mahakandmise ja müügi tehingute kajastamine on kooskõlas RTJ 5 § 76 ning seega on lähtunud Eesti finantsaruandluse standardist.

3.7 Materiaalsete põhivarade inventeerimine

Ettevõtte sise-eeskiri määrab ettevõtte materiaalsete põhivarade inventeerimist ning inventuur viiakse läbi aasta lõpu seisuga või kuni 2 kuud enne aasta lõppu. Möödunud aastal toimus ettevõtte materiaalsete põhivarade inventuur ajavahemikus 29.10.2020 kuni 30.11.2020.

Materiaalsete põhivarade inventeerimise komisjon peab olema vähemalt kolmeliikmeline ning selle üks liige on kontrollitava vara eest vastutav isik. Raamatupidaja annab komisjonile juhendid inventuuri tegemiseks kehtivate nõuete kohta ning valmistab raamatupidamisandmete alusel ette varade inventeerimise lehed. Intervjuu käigus selgus, et inventuuri juhend sisaldab:

- asukohta;
- objekti nimetus;
- liiki;
- inventari numbrit;
- soetusmaksumust;
- soetamise kuupäeva;
- akumuleeritud kulumit;
- jääkmaksumust;
- põhivara eest vastutavat isiku nime.

Kui inventuuri andmete võrdlemisel raamatupidamisandmetega ilmneb erinevusi (üle- või puudujääke) selgitab vastutav isik nende põhjusi kirjalikult ja koostatakse akt. Üle- või puudujäägi kohta teeb juhatus kirjalikud otsused, mis on aluseks raamatupidamiskannetele. Inventuuri käigus kogutud andmed põhivarade moraalse ja füüsilise seisukorra kohta on komisjonile aluseks varude põhivarade allahindluse ettepaneku tegemisel. Ettevõtte juhatuse poolt kinnitatud varude allahindluse akt on alus raamatupidamiskannetele. Põhivara inventeerimisel hinnatakse tegelikku kasulik eluiga iga põhivara kohta ja kui see on oluliselt erinev esialgu hinnatust, siis tehakse ettepanek amortisatsiooninormi muutmiseks.

Ettevõtte materiaalse põhivarade inventuuris on minevikus leitud põhivara objekte, mis ei ole enam kasutuskõlblikud. Aasta 2020 inventuuris leiti kaks põhivara objekti, mis olid kasutuskõlbmatud ning neile koostati mahakandmisakt. Põhivara objektid olid raamatupidamises maha kantud vastavat eelneva alapealkirja „Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist“ välja toodud näitele.

Autor järeldeb, et ettevõtte materiaalse põhivarade inventeerimine vastab RPS §15 lg 3 ja §11 lg 1 ehk on kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Autor soovib ettevõttel uuendada oma siseeeskirja ning lisada inventuuri juhendi ehk inventeerimislehtede sisu.

3.8 Materiaalsete põhivarade kajastamine finantsaruannetes

Tallinna Raamatutrukikoja OÜ-s kajastuvad materiaalsed põhivarad järgnevates finantsaruannetes:

- bilanss;
- kasumiaruanne;
- rahavoogude aruanne;
- ja raamatupidamise aastaaruande lisades.

Ettevõtte majandusaasta on 12 kuud ning algab 1. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Pärast majandusaasta lõppu alustab ettevõtte pearaamatupidaja raamatupidamise aastaaruande koostamist. Intervjuus selgus, et pearaamatupidaja peab raamatupidamise aastaaruande koostamisel tähtsaks tõepärast informatsiooni ettevõtte finantsseisundi ja -tulemuse kohta ning õigeaegset esitamist äriregistrisse.

Vaadeldud on 2019. aasta majandusaasta aruanne kuna 2020. aasta majandusaasta aruanne ei olnud uuringu teostamise ajaks veel koostatud.

Ettevõtte lähtub raamatupidamise seaduse lisas 1 esitatud bilansiskeemist. Ettevõtte materiaalsed põhivarad on kajastatud bilansikirjel „Materiaalsed põhivarad“. Ettevõtte materiaalse põhivarade soetusmaksumus kokku on 8 281 548 eurot, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum summas 5 595 352 eurot, andes bilansis oleva summa 3 131 354 eurot ehk põhivara jääkmaksumuse. Registris kajastatud summa on bilansis oleva materiaalse põhivarade summaga omavahel vastavuses. Ettevõtte bilanss vastab raamatupidamise seaduse lisas 1 esitatud bilansiskeemile.

Tabel 7. Materiaalse põhivarade kajastamine Tallinna Raamatutrukikoja OÜ 2019. bilansis.

Bilanss (eurodes)	31.12.2019	31.12.2018	Lisa nr
Materiaalsed põhivarad	3 131 354	3 531 807	9

Ettevõtte kasutab raamatupidamise seaduse lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemi 1. Ettevõtte kajastab oma amortisatsioonikulu, mahakandmist ning allahindlusest tulevad kulud kirjel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“.

Tabel 8. Materiaalsete põhivarade kulumi kajastus Tallinna Raamatutrükikoja OÜ 2019. a kasumiaruandes.

Kasumiaruanne (eurodes)	2019	2018	Lisa nr
Põhivarade kulum ja väärtuse langus	-640 744	-581 920	8,9

Ettevõtte ei müünud aastal 2019 materiaalsel põhivara, kuid müügist tulenevat kasum/kahjumit kajastatakse kirjel „Muud äritulud“ või „Muud ärikulud“ vastavalt müügitulemusele.

Ettevõtte rahavoogude aruande koostamiseks on kasutatud kaudmeetodit. Põhivara akumulieeritud kulum ja allahindlused on kajastatud kirjel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“ äritegevuse korrigeerimisena. Ettevõtte kajastatud summa vastab registris kajastatud kulu summaga, samuti vastav rahavoogudes kajastatud summa kasumiaruandes kajastatud summaga ehk 640 744 eurot. Ettevõtte on kajastanud 2019. aastal ostetud materiaalsel põhivara investeerimistegevusega seotud kirjel „Tasutud materiaalsel ja immateriaalsel põhivarade soetamisel“ summas 298 671 eurot. Investeerimistegevusega kajastatud summa on vastav registris oleva summale. Materiaalse põhivara müügi puhul kajastatakse investeerimistegevuse kirjel „Laekunud materiaalsel ja immateriaalsel põhivarade müügist“ kuid aastal 2019 ei kajastatud laekumisi.

Tabel 9. Materiaalsete põhivarade ostu ja müügi kajastus Tallinna Raamatutrükikoja OÜ 2019. a rahavoogude aruandes.

Rahavood investeerimistegevusest (eurodes)	2019	2018	Lisa nr
Tasutud materiaalsel ja immateriaalsel põhivarade soetamisel	-298 671	-1 255 970	8,9
Laekunud materiaalsel ja immateriaalsel põhivarade müügist	0	86 283	
Kokku rahavood investeerimistegevusest	-298 671	-1 169 687	

Ettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisas 1 „Arvestuspõhimõtted“ on esitatud kasutatavat amortisatsiooni meetodit ja kasulik eluiga põhivara gruppide lõikes. Aastaaruandes kajastatud kasulikud eluead ei vasta ettevõtte sise-eeskirjas välja toodud amortisatsiooni normidega. Intervjuu käigus kinnitas pearaamatupidaja, et aastaaruandes on kirja pandud ligikaudsed eluead, mis alati ei

vasta ettevõtte põhivara materiaalse põhivarade tegelikele eluigadele. Aastaruandes lisas 9 „Materiaalsed põhivarad“ on välja toodud jääkmaksumuste muutuse analüüs, milles kajastuvad:

- soetusmaksumus;
- akumulieeritud kulum;
- jääkmaksumus;
- ostud ja parandused;
- amortisatsioonikulu;
- müügid;
- ümberliigitamised.

Alaliigendustega bilansikirjete summad vastavad bilansis esitatud summale 3 131 354 eurot. Aastaruandes on võrdluseks välja toodud kolm aastat ehk antud majandusaasta aruande lisas on välja toodud 2018.a ja 2017. a võrdlemiseks.

Uuringust selgus, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalse põhivara kajastus finantsaruannetes ja aastaruande lisades on kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardile.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli „Materiaalsete põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile tootmisettevõtte näitel”. Teema valik oli tingitud sellest, et materiaalsed põhivarad on ühed olulisemad bilansikirjed ning materiaalne põhivara puudutab peaaegu iga ettevõtte finantsaruandlust. Raamatupidamise seadust ja Raamatupidamise Toimkonna juhendeid muudetakse pidevalt ning sellega tuleb arvestada ja peab olema pidevatest muutustest teadlik, et pidada arvestust õigesti. Ka leidub erialases kirjanduses probleeme materiaalsete põhivarade kajastamisel.

Lõputöös lähtus autor deduktiivsest lähenemisviisist ja kvantitatiivset uurimismeetodist. Andmete kogumisel kasutati peamiselt dokumendivaatlust ja andmete analüüsil võrdlust.

Lõputöö eesmärk oli välja selgitada Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalsete põhivarade arvestuse vastavust Eesti finantsaruandluse standardile ning leida võimalikud kohti, et vajadusel parandada ja arendada ettevõtte materiaalsete põhivarade arvestust.

Uuringust selgus, et:

- materiaalne põhivara ehk materiaalsed põhivarad, on varad, mida ettevõtted kasutavad toodete tootmiseks, teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ning mida ettevõtted kavatsevad kasutada või hoida rohkem kui üks aasta;
- suurema osa uuritava ettevõtte põhivaradest moodustavad tootmiseks vajalikud masinad ja seadmed. Ülejäänud põhivarad on ehitised, maa, transpordivahendid ning arvutid;
- sise-eeskirja kohaselt on materiaalsed põhivarad varad, mida kasutatakse enda majandustegevuses pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja mille soetamismaksumus on 640 eurot või kõrgem;
- materiaalne põhivara võetakse arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja otseselt soetamisega seotud kulutustest;
- materiaalset põhivara kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Ettevõtte kasutab lineaarset meetodit amortisatsiooni arvestamiseks;
- materiaalsete põhivarade hilisemate parandustega seotud kulutusi lisatakse soetusmaksumusele ainult juhul, kui need vastavad materiaalse põhivara mõistele ja tõenäoliselt pikendavad vara kasulikku eluiga, suureneb tootmispotentsiaal, toob toodangu kvaliteedi tõusu või vähendab tootmiskulutusi;

- kahtlusel, et varaobjekti väärtus langeb alla selle bilansilise väärtuse, tehakse vara väärtuse test, mille käigus leitakse vara neto müügihind ja vara kasutusväärtus ning hinnatakse vajadust vara allahindluseks;
- kasutamiskõlbmatuks muutunud põhivara kantakse maha mahakandmisaktide alusel;
- ettevõtte materiaalse põhivarade inventeerimist viiakse läbi kord aastas ning aasta lõpu seisuga või kuni 2 kuud enne aasta lõppu;
- ettevõtte majandusaasta on 12 kuud ning algab 1. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Ettevõtte lähtub raamatupidamise seaduse lisas 1 esitatud bilansiskeemist ja ettevõtte materiaalsed põhivarad on kajastatud bilansikirjel „Materiaalsed põhivarad“. Ettevõtte kasutab raamatupidamise seaduse lisas 2 esitatud kasumiaruande skeemi 1. Ettevõtte kajastab oma amortisatsioonikulu, mahakandmist ning allahindlusest tulenevad kulud kirel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“. Ettevõtte rahavoogude aruanne koostamiseks on kasutatud kaudmeetodit. Põhivara amortisatsioonikulu ja allahindlused on kajastatud kirjel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“ äritegevuse korrigeerimisena. Ettevõtte on kajastanud 2019. aastal ostetud materiaalsed põhivara investeerimistevõimega seotud kirjel „Tasutud materiaalse ja immateriaalse põhivarade soetamisel“. Ettevõtte raamatupidamise aastaaruande lisas 1 „Arvestuspõhimõtted“ on esitatud kasutatava amortisatsiooni meetod ja kasulik eluiga põhivara gruppide lõikes. Aastaruandes lisas 9 „Materiaalsed põhivarad“ on välja toodud jääkmaksumuste muutuse analüüs.

Uuringu läbiviimisest selgus, et Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalse põhivarade arvestus vastab üldjoontes Eesti finantsaruandluse standardile.

Järgnevalt on välja toodud autori läbiviidud uuringu tulemuste põhjal tehtud ettepanekud ettevõttele:

- tõsta raamatupidamise sise-eeskirjas materiaalse põhivarade alampiiri 640 eurolt 1000 euroni;
- lisada sise-eeskirjas märkus, millised objektid on väheväärtuslikud varad;
- lisada sise-eeskirja ettevõttes kasutatav amortisatsioonimeetod;
- kaaluda amortisatsiooni meetodi muutmist meetodile, mis vastab paremini tulude/kulude vastavuse printsiibile;
- vaadata üle raamatupidamise aastaaruandes välja toodud materiaalse põhivarade kasulikud eluead aastates ja raamatupidamise sise-eeskirja määrad protsentides;
- uuendada sise-eeskirjas parenduste, remontide ja hoolduse mõistet vastavalt RTJ 5 § 32 mõistele;
- lisada sise-eeskirjas täpsemaid juhiseid ja lisa informatsiooni materiaalse põhivarade inventeerimise kohta.

Lõputöös esitatud teoreetiline osa materiaalse põhivarade arvestuspõhimõtete kohta ning rakendusuuringu tulemused kinnitavad Tallinna Raamatutrükikoja OÜ materiaalse põhivarade arvestuse vastavust Eesti finantsaruandluse standardile. Autor arvates on lõputöö eesmärk saavutatud.

SUMMARY

The topic for the following thesis is “The compliance of tangible fixed assets accounting with the Estonian financial reporting standard on the example of a manufacturing company“. The following thesis is divided into three chapters, seven subchapters and eight subpoints. For better overview of the researched data, the author has included a total of nine tables and two charts.

The theoretical chapter relies on legislation, professional literature, articles, and internet sources. The most frequently used sources are: The Law of Accountancy, The instructions of accountancy 5 “Property, plant and equipment and intangible assets”, Lehte and Jaan Alver’s “Financial accounting”, Juta Tikk’s “Financial accounting” and Enn Leppik’s “277 book entries in accounting”.

The research of the thesis includes a conducted interview with the chief accountant of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ and the documents related to the company’s internal rules and tangible assets (invoices, prepayment invoices, sales invoices, acceptance certificates, sales notes), repair and maintenance related documents (purchase invoices, acceptance certificates), (reading sheets and final report) and financial statements (balance sheet, income statement, cash flow statement, appendices to the annual report).

The theme is relevant because most companies own tangible assets, and the acquisition entails an obligation for the company to report its accounting of tangible assets in its accounting reports. The most commonly made mistakes in recent times regarding tangible assets are:

- The internal accounting rules of companies do not contain enough information regarding the accounting of tangible assets.
- Tangible assets that are depreciated or of too low value are recorded in financial statements;
- Errors found during the inventory process are not recorded nor corrected in the accounting data of companies.
- Prepayments for tangible assets have not been written off nor have the tangible assets been recorded.
- Renovation costs have not been taken into account.
- Depreciation costs of tangible assets often do not correspond to its useful life.

The aim of the thesis is to review the compliance of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ's accounting of tangible assets with the Estonian financial reporting standard. To achieve the given objective of the thesis, the following tasks have been set:

- Study and review the documentation related to the accounting of the company's tangible assets in 2019;
- Analyse and review the compliance of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ accounting of tangible assets with the Estonian Financial Reporting Standard.
- To make conclusions and proposals for the improvement and development for the accounting of the company's tangible assets.

The author has used a deductive approach and quantitative research for the following thesis. Data collection was mainly based on document reviewing and data analysis was used for comparison of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ accounting for tangible assets with the Estonian financial reporting standard.

The results of the thesis concluded that the accounting of the tangible assets of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ generally complies with the Estonian financial reporting standard. The following proposals have been made to the company based on the research results conducted by the author:

- Raise the minimum value of tangible assets from 640 euros to 1,000 euros.
- Include information about which assets are deemed low-value assets in the companies internal rules.
- Include the depreciation method used in the company and the useful life of the tangible assets in the company's internal rules.
- Consider changing the depreciation method to a method that is more in line with the income / expense principle.
- Not to present the false useful lives of various fixed assets in the 2020 annual report.
- Renew the definition of improvements, repairs and maintenance in the internal rules in accordance with the definition presented in § 32 of RTJ 5.
- Include more detailed instructions and additional information on the inventory of tangible assets in the company's internal rules.

It can be concluded that the aim of the thesis was achieved as the theoretical chapter on the accounting principles of tangible assets and the results of the research confirm the compliance of the accounting of tangible assets of Tallinna Raamatutrükikoja OÜ with the Estonian financial reporting standard.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, L. ja Alver, J. (2017). *Finantsarvestus*. (3.trükk). Tallinn: Deebet.
- Auditikäsiraamat*. (15.04.2008). Kasutamise kuupäev: 02.06.2020, allikas Riigikontroll:
<http://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=VolfAiO3mOM%3d&ta bid = 112 ja 706 keskpaike & keel = et-EE & sunnitud laadimine-tõsi: http://www.riigikontroll.ee/LinkClick.aspx?fileticket=VolfAiO3mOM%3D&t abid = 112 ja mid3D706 & ...>
- Bragg, S. (s.a.). *Straight Line Depreciation*. Kasutamise kuupäev: 22. 07. 2020, allikas Accounting tools: <http://www.accountingtools.com/straight-line-depreciation>
- Doyle, A. (27.06.2020). *What Is a Semi-Structured Interview?*. Kasutamise kuupäev: 25.04.2021, allikas: <https://www.thebalancecareers.com/what-is-a-semi-structured-interview-2061632#:~:text=A%20semi%2Dstructured%20interview%20is,straightforward%20question%20and%20answer%20format>.
- Eesti Entsüklopeedia*. (2006). Kasutamise kuupäev: 29. 07. 2020, allikas <http://entsyklopeedia.ee/artikkel/deduktsioon2>
- Frey, B. (2018). Document Analysis. Kasutamise kuupäev: 25.04.2021, allikas SAGE researchmethods: <https://methods.sagepub.com/reference/the-sage-encyclopedia-of-educational-research-measurement-and-evaluation/i7603.xml>
- Hirsjärvi, S., Remes, P., Sajavaara, P. (2010). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: Medicina. Kaasik, L., & Soosalu, A. (20. 01 2017).
- Karu, S. (2008). *Amortisatsioonikulu (kulumi) arvestuse käsiraamat*. Tartu: Rafiko.
- Kenton, W. (22.08.2020). *Declining balance method definition*. Kasutamise kuupäev: 05. 03. 2021, allikas Investopedia: <https://www.investopedia.com/terms/d/decliningbalancemethod.asp>
- Keskküla, J. (2019). *Finants- ja maksuarvestus*. (2. trükk). Tallinn: Janek Keskküla.
- Leppik, E. (2005). *277 Majandustehingute raamatupidamises*. Tartu: Rafiko.
- Raamatupidamise seadus*. (22.11.2002). Viimati muudetud 20.02.2019. Kasutamise kuupäev: 20.07.2020, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/115032019012?leiaKehtiv>
- Raamatupidamise Toimkonna juhend 2. Nõuded teavete esitusviisile raamatupidamise aastaaruannetes*. (01. 01 2019). Kasutamise kuupäev: 22. 07. 2020, allikas Riigiteataja: https://www.riigiteataja.ee/akt/1201/2201/8011/RM_17122018_m55Lisa2.pdf#
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 5. Materiaalne ja immateriaalne põhivara*. (01. 01 2020). Kasutamise kuupäev: 05. 06. 2020, allikas Raamatupidamise toimikond: https://www.riigiteataja.ee/akt/1201/2201/9026/RM_m63_lisa5%20.pdf#

Raamatupidamise Toimkonna juhend 8. Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad.

(01. 01 2020). Kasutamise kuupäev: 26. 06. 2020, allikas Riigiteataja:

https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/9026/RM_m63_lisa8.pdf#

Raamatupidamise Toimkonna juhend 9. Rendiarvestus. (01. 01 2020). Kasutamise kuupäev: 24. 07

2020, allikas Riigiteataja:

https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/9026/RM_m63_lisa9.pdf#

Raamatupidamise Toimkonna juhend 15. Lisades avalikustatav informatsioon.. (01. 01 2020).

Kasutamise kuupäev: 25. 07. 2020, allikas Riigiteataja:

https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/9026/RM_m63_lisa15.pdf#

Soosalu, A. (20.01.2017). *Põhivarade inventeerimine*. Kasutamise kuupäev: 07. 03. 2021, allikas

Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal:

<https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-ylldiselt/pohivarade-inventeerimine-2017-01-20>

Tikk, J. (2008). *Finantsarvestus*. (1.trükk). Tallinn: Valgus.

Tikk, J. (2016). *Finantsarvestus*. (3.trükk). Tallinn: Valgus.

LISAD

Lisa 1. Intervjuu küsimused uuritava ettevõtte raamatupidajale.

1. Kuidas on ettevõtte raamatupidamine korraldatud?
2. Mis reguleerib ettevõtte materiaalse põhivara arvestust?
3. Kui tihti uuendatakse ettevõtte sise-eeskirja materiaalse põhivarade osas?
4. Kas ettevõtte kasutab kapitali rentimist? Kui jah, siis kuidas seda kajastatakse?
5. Mis on ettevõtte kasutatava amortisatsioonimeetodi põhjus(ed)?
6. Kuidas toimub materiaalse põhivarade kasulike eluigade hindamine? Kas ebakindluse korral kasutatakse spetsialiste?
7. Kuidas kajastatakse materiaalse põhivarade tehtud allahindlusi?
8. Millal ja kuidas toimub ettevõtte materiaalse põhivarade mahakandmine?
9. Kuidas kajastab ettevõtte oma materiaalse põhivarade arvestust?
10. Kas ettevõttel on olemas ebaregulaarseid tavaid seoses materiaalse põhivarade arvestusega?