

Virge Hiir

**AA-LAN AS MATERIAALSETE
PÕHIVARADE ARVESTUSE VASTAVUS
EESTI FINANTSARUANDLUSE
STANDARDILE**

LÕPUTÖÖ

Teenusmajanduse instituut
Majandusarvestuse õppekava
Juhendaja: Malle Kasearu

Mõdriku 2022

Mina, Virge Hiir,

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: Malle Kasearu

Lõputöö on kaitsmisele lubatud Tallinna Tehnikakõrgkooli Teenusmajanduse instituudi direktori korraldusega nr 1-14/56

kuupäev 04.05.2022

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Virge Hiir

sünnikuupäev: 20.02.1981

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

„AA-LAN AS materiaalse pühivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile“.

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.

Mõdriku 04.05.2022

SISUKORD

SISSEJUHATUS.....	4
1. MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS LÄHTUVALT EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDIST.....	6
1.1 Materiaalsete põhivarade mõiste ja liigitus.....	7
1.2 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine.....	9
1.3 Materiaalsete põhivarade amortisatsiooni arvestamine.....	11
1.3.1 Lineaarne meetod.....	14
1.3.2 Tegevusmahul põhinev meetod.....	15
1.3.3 Kahekordselt alaneva jäägi meetod.....	16
1.4 Materiaalse põhivara parendused, remont ja hooldus.....	18
1.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist.....	19
1.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine.....	20
1.7 Materiaalse põhivara kajastamine raamatupidamise aastaaruandes.....	21
2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA.....	24
3. AA-LAN AS MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS.....	27
3.1 Materiaalne põhivara ja selle liigitus.....	27
3.2 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine.....	29
3.3 Materiaalsete põhivarade amortisatsiooni arvestus.....	31
3.4 Materiaalsete põhivarade parendused, remont ja hooldus.....	34
3.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist.....	35
3.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine.....	36
3.7 Materiaalsete põhivarade kajastamine raamatupidamise aastaaruandes.....	37
KOKKUVÕTE.....	39
SUMMARY.....	42
VIIDATUD ALLIKAD.....	44
LISAD.....	47
Lisa 1. Intervjuu teemad	48
Lisa 2. AA-LAN AS majandusaasta aruanne „Bilanss“, eurodes.....	49
Lisa 3. AA-LAN AS „Kasumiaruanne“, eurodes.....	50
Lisa 4. AA-LAN AS raamatupidamise aastaaruande lisa 6 „Materiaalsed põhivarad“, eurodes	51
Lisa 5. AA-LAN AS Detailne põhivarade koondaruanne, eurodes	52

SISSEJUHATUS

Enamus ettevõtetel moodustavad suurema osa varadest põhivarad. Materiaalsed põhivarad on materiaalsed varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmisel või halduseesmärkidel ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta (RTJ 5 § 6). Materiaalsete põhivarade mittenõuetele vastav arvestus võib mõjutada finantsaruannetes kajastavat ettevõtte majanduslikku seisu ja eksitada finantsaruande tarbijat. Finantsseisundi aruandes kajastatud vara maksumus on väga oluline finantsanalüüsil, mida teevad maksuamet, finantsasutused ja investorid. Vara jääkväärtus on oluliseks aluseks finantseerimis- ja investeerimisotsuste tegemisel ja ettevõtte juhtimise efektiivsuse hindamisel. (Mykolaitiene *et al.* 2010)

2019. aastal alanud koroonaviiruse puhang ja selle tõkestamise meetmed, mõjutasid paljude ettevõtete tegevust ja majandusnäitajaid, mida võib pidada ka üheks põhjuseks põhivarade väärtuse languses. Oluline on pöörata erilist tähelepanu varade kajastamisel aruannetes ja arvestada kooskõla Eesti finantsaruandluse standardiga. (Raamatupidamise Toimkonna selgitused..., 2020) Põhivarad moodustavad sageli suurema osa ettevõtte varadest ja on seetõttu finantsseisundi esitamisel väga olulised (Nukka, 2017, lk 17).

Jaan ja Lehte Alver on välja toonud kaks põhilist probleemi, mis põhivarade arvestuses esile kerkivad: põhivahendi(te) soetusmaksumuse kindlaksmääramine ning põhivahendite soetusmaksumuse kuluks kandmine (Alver & Alver, 2009, lk 238-240). Põhivarade soetusmaksumuste põhjendamatult kõrge alampiir tekitab moonutused kuluobjektide (teenuste, toodete) kulude arvestamisel erinevatel ajaperioodidel, sest paljud varad mida kasutatakse pikema ajaperioodi jooksul ei ole kajastatud põhivarana, vaid otse kuluna kasumiaruandes (Karu, 2008). Sarnaselt Karu arvamusele lisab veel Ave Nukka (Nukka, 2017, lk 17), et ka ebamõistlikult madal alampiir moonutab aruande lugejale ettevõtte finantsseisundeid. Finantstulemused võivad olla head, kuid ei kajasta tegeliku olukorda õigesti. Samuti tuleb põhivarade kajastamisel ette ka juhuseid, kus parendusega seotud kulutused küll lisatakse põhivara soetusmaksumusele, kuid seejuures jäetakse amortisatsioonimäär muutmata, mis tegelikult toob kaasa põhivara järelejäänud eluea pikenemise (Veetamm, 2015). Veel võib tulla probleeme põhivara kasuliku eluea määratlemisel (Tamm, 2006, lk 35-37), mis on seoses COVID-19 puhangu ja selle tõkestamiseks kehtestatud meetmetega, millel võib olla oluline mõju varade väärtuse hindamisel. (Raamatupidamise Toimkonna selgitused..., 2020) Raamatupidamise seaduse ja Raamatupidamise Toimkonna juhendite pidevas muutumises on väga oluline, et tagatakse materiaalsete põhivarade kajastamise õigsus.

Käesoleva lõputöö uurimisobjektiks on AA-LAN AS, milles on vahetunud viimasel aastal nii raamatupidaja kui ka audiitorteenuse osutaja. Sellest tulenevalt on ettevõtte juhtkond huvitatud antud uuringust, et saada kindlustunnet ettevõtte materiaalse põhivarade kajastamise õigsuses.

Lõputöö eesmärk on välja selgitada AA-LAN AS materiaalse põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- töötada läbi ja anda ülevaade vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile ja raamatupidamise valdkonna seadustele ja kirjandusele tuginedes materiaalse põhivarade arvestuse kajastamise teoreetilised lähtekohad;
- koostada empiirilise uuringu metoodika;
- selgitada välja uuritava ettevõtte materiaalse põhivarade arvestus aastal 2020;
- viia läbi poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajaga;
- võrrelda uuritava ettevõtte materiaalse põhivarade kajastamise vastavust Eesti finantsaruandluse standardile;
- lähtuvalt uurimistulemustest esitada juhtkonnale järeldused ning vajadusel teha ettepanekud võimalike mittevastavuse vältimiseks.

Lõputöö koosneb kolmest peatükist ja alapeatükkidest. Esimeses peatükis antakse ülevaade materiaalse põhivarade teoreetilistest lähtekohtadest. Lahti seletatakse materiaalse põhivarade mõiste, esmane arvele võtmine, amortisatsiooni arvestamine, parendused, remont ja hooldus, inventeerimine, bilansist eemaldamine ja kajastamine finantsaruannetes. Teises peatükis on kirjeldatud empiirilise uuringu metoodikat. Kolmandas peatükis on kirjeldatud uuritava ettevõtte materiaalse põhivarade kajastamise vastavust Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö teoreetilise osa kajastamisel tuginetakse raamatupidamise seadusele, Raamatupidamise toimkonna juhenditele (RTJ) ja erialasele kirjandusele. Peamise allikana on kasutatud RTJ 5 „Materiaalsed ja Immateriaalsed põhivarad“. Lõputöö empiirilise uuringu koostamiseks vaadeldakse uuritava ettevõtte dokumente, mis on seotud materiaalse põhivarade arvestusega ning viiakse läbi intervjuu ettevõtte raamatupidajaga.

Dokumendivaatluse ja intervjuu käigus kogutud andmete vastavust võrreldakse Eesti finantsaruandluse standardiga ning saadud tulemused esitatakse kirjaliku tekstina.

1. MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS LÄHTUVALT EESTI FINANTSARUANDLUSE STANDARDIST

Eestis registreeritud ettevõtetal on kohustus vastavalt raamatupidamiseseadusele (RPS) korraldada oma raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, -tulemusest ja rahavoogudest (RPS, § 4). Finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis peavad olema kooskõlas RPS § 17 sätestatud nõuetega ja ühega järgmisest kahest finantsaruandluse standardist:

- Eesti finantsaruandluse standard (EFS);
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta (RPS § 17).

Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab Raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrusega toimkonna juhend (RPS § 3 lõige 7).

Eesti finantsaruandluse standard koosneb Raamatupidamise Toimkonna juhenditest, mis omakorda põhinevad Rahvusvaheliste Raamatupidamise Standardite Nõukogu (IASB) poolt väljaantud standardil väikeste ja keskmise suurusega ettevõtetele (*International Financial Reporting Standard for Small and Medium-Sized Entities*, IFRS for SME või SME IFRS) ning on eelkõige mõeldud rakendamiseks väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRSi aruannete koostamiseks. Raamatupidamise toimkonna juhendid avaldatakse alates 2017. aastast Riigi Teatajas (Rahandusministeerium, 2019).

Eesti finantsaruandluse standardi järgi tuleb materiaalse põhivarade kajastamisel tugineda Raamatupidamise Toimkonna juhendist RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad”, mille eesmärgiks on sätestada reeglid materiaalse ja immateriaalse põhivarade kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (RTJ 5, § 1). RTJ 5 tuleb rakendada materiaalse ja immateriaalse põhivarade arvestusel ja kajastamisel raamatupidamise aastaaruandes (RTJ 5, § 3). RTJ 5 ei rakendata kinnisvarainvesteeringute kajastamisel ega põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade kajastamisel (RTJ 5, § 4).

Eesti finantsaruandluse standard on mõeldud eelkõige rakendamiseks väiksematele ja keskmise suurusega ettevõtetele, kellel puudub vajadus täismahus IFRSi aruannete koostamiseks. Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetel tuginev avalikusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad toimkonna juhendid. Materiaalsete põhivarade kajastamisel tuleb tugineda Raamatupidamise Toimkonna juhendile RTJ 5 “Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad”.

1.1 Materiaalsete põhivarade mõiste ja liigitus

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 5, § 6).

RTJ 5 § 7 toob veel välja, et materiaalse põhivara alla kuuluvad ka maa ja hooned (või osa hoonetest) ning nendega seotud õigused, mida ettevõtte kasutab oma majandustegevuses -kas administratiivhoonena, teenuste osutamisel või toodete tootmisel. Materiaalse põhivarana ei loeta maad ja hoonet mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõusmise eesmärgil ja mida ta ei kasuta oma majandustegevuses.

Jaan ja Lehte Alver on kirjutanud oma raamatus Finantsarvestus, et ainealine põhivara ehk materiaalne põhivara on põhivara, millel on füüsiline substant. Sellesse rühma kuuluvad maa, ehitised, masinad, seadmed, sisseseaded jne. Materiaalset põhivara kasutatakse toodangu valmistamiseks ja teenuse osutamiseks ning seda ei kavatseta edasi müüa. (Alver & Alver, 2017, lk 243)

RTJ 5 § 9 sätestab, et lähtudes olulisuse printsiibist ei kajastata bilansis (ei kapitaliseerita) põhivaradena väheväärtuslikke varasid, isegi juhul kui nende kasutusega ületab ühte aastat. Ettevõtte kehtestab oma raamatupidamise sise-eeskirjades alampiiri, millest kõrgema soetusmaksumusega varasid tuleb kapitaliseerida põhivaradena ja madalamaga kanda kuludesse nende kasutuselevõtmise hetkel. Selle otsuse tegemisel ei tohi unustada olulisuse printsiipi (Zdobnõh, 2008). RTJ 1 § 41 ütleb, et raamatupidamise aruannetes peab kajastuma kogu oluline informatsioon, mis mõjutab raamatupidamise kohustuslase finantsseisundit, -tulemust ja rahavoogusid (RTJ1, § 41). Sander Karu (2008, lk 17) on välja toonud, et oluline on põhivarade soetusmaksumuste alampiiri kehtestamisel jälgida, et see ei oleks põhjendamatult kõrge. Põhjendamatult kõrge soetusmaksumuste alampiir tekitab moonutused kuluobjektide (toodete, teenuste) kulude arvestamisel erinevatel ajaperioodidel.

Sellisel juhul ei ole varad, millel on pikem eluiga kajastatud põhivarana vaid juba eelnevate perioodide kuluna (kasumiaruandes).

Zdobnõh (2008) on kirjeldanud materiaalse põhivara vastavust kolmele kriteeriumile:

- tegemist on varadega, millel on füüsiline vorm ja neid kasutatakse ettevõtluses pikemalt kui 1 aasta;
- materiaalseks põhivaradeks saab lugeda varasid, mida kasutatakse ettevõtte kaupade tarnimisel, tootmisel, teenuste osutamisel, halduseesmärkidel ja rendiks antavad esemed;
- materiaalsel põhivarade kasutusele võtmisel on ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas kindlaks määratud vara alampiir. Selleks, et vara klassifitseeruks materiaalseks põhivaraks, peab vara soetusmaksumus ületama raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatud vara alampiiri. Kõik varad, mis jäävad alla alampiiri kajastatakse kuluna.

J.Tikk (2016, lk 119) on toonud välja oma raamatus materiaalsete põhivarade tunnused järgnevalt:

- füüsiline substantis;
- pikk kasulik eluiga;
- on seotud kasutamise mitte edasimüügi eesmärgil;
- selle kasutamiselt saadav tulu on võimalik mõõta;
- on amortisatsiooni subjekt.

Tikku arvates iseloomustab põhivarasid nende kasulik eluiga, mis võib olla pikem kui tegevussükkel (pikem kui üks aasta) ja suhteliselt kõrge vara soetusmaksumus. Reeglina on materiaalsel põhivaral kasutusaeg piiratud ja tuleneb põhivaraühiku füüsilisest ja moraalsest vananemisest, kuid eranditeks on maa, kunstiteosed ja kasvav mets. Materiaalse põhivara ühikuteks on: maa, seadmed, veokid, hooned või hooneosa(d) ja nendega seotud õigused, mida ettevõtte kasutab põhitegevusliku tulu teenimiseks (Tikk, 2016, lk 119).

Kokkuvõtvalt võib öelda, et materiaalsed põhivarad on varad, mida ettevõtte kasutab oma igapäevases tegevuses toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmisel ja halduseesmärkidel pikema aja jooksul kui üks aasta. Materiaalsete põhivarade alla kuuluvad: seadmed, sõiduvahendid, hooned või hooneosad ja maa, kui ettevõtte kasutab neid oma põhitegevusliku tulu teenimiseks. Vastavalt soetusmaksumuse alampiirile kajastatakse kõrgema soetusmaksumusega varad põhivaradeks ja magalama maksumusega varad väheväärtuslikeks varadeks. Väheväärtuslikud varad kantakse soetamise hetkel perioodi kuluks. Põhivara soetusmaksumuse alampiiri määrab iga ettevõtte kindlaks oma raamatupidamise sise-eeskirjas.

1.2 Materiaalsete põhivarade esmane arvele võtmine

RTJ 5 § 11 kohaselt on materiaalsed põhivarad varad mis vastavad vara bilansis kajastamise kriteeriumitele ja võetakse algselt arvele nende soetusmaksumuses. Soetusmaksumus koosneb: ostuhinnast, soetamisega otseselt seotud kuludest ja vara tulevase demonteerimisega ning asukoha taastamisega seotud hinnangulistest kulutustest.

Soetusmaksumus on vara omandamisel (või ehitamise ajal) selle eest makstud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus ja kohustise võtmisel selle eest saadud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus (RTJ 5, § 6; SME IFRS, 2.34(a)).

Soetusmaksumuse printsiibist lähtudes võetakse põhivahendid arvele soetamise momendil tegelikus soetushinnas, mis koosneb ostuhinnast ja kõigist väljaminekutest, mis on vaja teha põhivaraühiku sihipärase kasutuselevõtmiseni tööasukohas (Tikk, 2016, lk 119). RTJ 5, § 12 alusel loetakse tööseisundisse ja asukohta viimise kulutusteks:

- 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).

Juhul, kui materiaalsete põhivarade objekti eest tasutakse tavapärasest maksetähtajast pikemaajalise järeelmaksuga, loetakse objekti soetusmaksumuseks makstava tasu nüüdisväärtust. Vahet tasu nominaalväärtuse ja nüüdisväärtuse vahel kajastatakse intressikuluna järeelmaksu perioodi jooksul. (RTJ 5, § 13). Nüüdisväärtuse arvutamisel võetakse aluseks sarnaste tehingute intressimäär turul. Intressimäära määrab kindlaks ettevõtte ise talle teadaoleva info alusel (Otsus-Carpenter, 2018, lk 104).

Materiaalse põhivara soetusmaksumuse hulka ei arvestata järgnevaid kulutusi (RTJ 5, § 14):

- 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.

Juhul, kui materiaalsete 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).

Laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine alustatakse kuupäevast, mil esmakordselt on täidetud kõik järgmised tingimused (RMP, 2018):

- ettevõttel esineb varaobjektiga seotud väljaminekuid (alustatakse vara tootmist, ehitamist);
- ettevõttel esineb laenukasutuse kulutusi;
- ettevõtte võtab ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks.

Juhul, kui vara soetatakse mitterahalise vahetustehingu (barterteingu) teel mingi teise vara eest, loetakse saadud vara soetusmaksumuseks tema õiglast väärtust, v.a juhul kui (RTJ 5, § 17):

- vahetatavate varaobjektide õiglase väärtus pole usaldusväärselt määratav;
- vahetustehingul puudub äriplane sisu (nt äriplanekast mittelahtuv tehing seotud osapoolte vahel teatud finantstulemuse saavutamiseks).

Vahetustehingul kajastatakse vahetusprotsessi tulemus ja tehingukasum või -kahjum. Kui tegemist on kasutusotstarbega samalaadsete varade vahetusega, eeldatakse, et vahetatavad väärtused on võrdsed ja tehingukasumit/-kahjumit ei teki. (Tikk, 2016, lk 121)

RTJ 5, § 18 ütleb aga, et kui materiaalsete põhivarade objekti olulisematel komponentidel on oluliselt erinevad kasulikud eluead, siis võetakse need komponendid raamatupidamises arvele eraldi varaobjektidena, määrates neile eraldi amortisatsioonimäärad vastavalt nende kasulikule elueale. Kui maa ja sellel paiknevad hooned soetatakse kinnistuna, siis tuleb arvestust pidada iga materiaalse põhivaraühiku kohta eraldi. Eksperthinnangule tuginedes jaotatakse kinnistu soetusmaksumus maa maksumuseks ja hoone maksumuseks. (Tikk, 2016, lk 121)

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

eluead (RTJ 5, § 19). Varuosad ja hooldusseadmed kajastatakse üldjuhul varudena ja kantakse kasutusse võtmisel kuluks (Tikk, 2016, lk 121).

Materiaalsed põhivarad võetakse algselt arvele tema soetusmaksumuses, mis koosneb: ostuhinnast, soetamisega seonduvatest otsestest kuludest ja tasudest, mis on vajalikud põhivara arvele võtmiseks. Laenukasutusel kapitaliseeritakse ainult neid kulusi, mis on põhivaraobjektile olulise mõjuga ja seda niikaua, kui objekt on valmis või kui selle valmimine on peatatud. Mitterahalise tehinguga soetatud põhivara võetakse arvele tema õiglasest väärtusest. Kui materiaalse põhivarade objektide erinevatel komponentidel on oluliselt erinevad kasutuslikud eluead, siis võetakse need arvele eraldi varaobjektidena.

1.3 Materiaalsete põhivarade amortisatsiooni arvestamine

RTJ 5 § 6 kohaselt on amortisatsioon vara amortiseeritava osa kandmine kulusse vara kasuliku eluea jooksul ja amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus miinus tema lõppväärtus. Kasulikuks elueaks on periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse ja akumulieeritud kulum on juba kulusse kantud vara amortiseeritav osa. Lehte ja Jaan Alver on oma raamatus (2017, lk 244) nimetanud materiaalse põhivara amortisatsiooni arvestust samatähendusliku terminina ainelise põhivara depretsiatsiooni arvestuseks.

Pärast esmast arvele võtmist kajastab ettevõtte kõiki materiaalse põhivara objekte soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja akumulieeritud kahjumid vara väärtuse langusest (RTJ 5, § 21). Alverid on (2017, lk 244) välja toonud paar olulist punkti, mis aitab mõista soetusmaksumuse mahaarvamise sisulist tähendust:

- depretsieerimine ehk amortiseerimine ei ole väärtustamisprotsess- soetusmaksumuse kuluks kandmisel ei lähtuta turuhinnast aasta lõpul, vaid on põhivahendi soetusmaksumuse jaotamine põhivahendi kasulikule elueale, mille sooritamisel kasutatakse teatud meetodit;
- depretsieerimine ei tekita raha;
- depretsieerimine ei tähenda, et tehakse rahalisi eraldisi põhivahendite asendamiseks, vaid näitab ainult kui palju soetusmaksumusest on juba kuluna kajastatud.

RTJ5 § 22 tulenevalt tuleb objekti amortiseeritav osa kanda kulusse objekti kasuliku eluea jooksul. Erandiks on aga piiramata kasutuseaga objektid, mida ei saa amortiseerida. Piiramata kasutuseaga objektideks loetakse: maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud. Otsus -Carpenter (2018, lk 108) on toonud näite, et kui soetatakse kinnistu, siis võetakse sellel asuv hoone

ja maa arvele eraldi, sest hoonet amortiseeritakse, kuid maad mitte. Tikk (2016, lk 123) on kirjutanud, et põhivara kasulik eluiga on aeg, mille jooksul põhivara genereerib tulu ja põhivaraühiku kasulikku eluiga võib mõõta ka näiteks kasutusaja jooksul valmistatud tooteühikutes, töötundides jne.

RTJ 5, § 26 kohaselt tuleb vara kasuliku eluea määramisel arvestada järgmise 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; ning
- juriidilised vm piirangud vara kasutamisele (nt varaga seotud rendilepingute lõppemise tähtajad).

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 5, § 27; SME IFRS 17.18) Kui aga vara lõppväärtus ületab tema bilansilist jääkmaksumust, lõpetatakse vara amortiseerimine. Amortiseerimist alustatakse uuesti hetkest, mil vara lõppväärtus on langenud alla tema bilansilise jääkmaksumuse (RTJ 5, § 27). Kasuliku eluea jooksul vara amortiseeritakse ja kui kasulikku eluiga selle kasutamise ajal muudetakse, tuleb ümber arvestada ka perioodi amortisatsioonikulu. Amortiseerimata osa kantakse kuluks valitud meetodil uue määratud kasuliku eluea jooksul. (Mykolaitiene *et al.* 2010)

RTJ 5 §30 on välja toodud märgid, 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.

Kui mõni eelnevatest märkidest esineb, peab ettevõtte üle vaatama tehtud hinnangud kasutavate amortisatsioonimäärade, amortisatsioonimeetodite ja hinnanguliste lõppväärtuste osas ja neid vajadusel muutma. Muutuste mõjusid kajastatakse kui raamatupidamislikes hinnangutes aruandeperioodis ja järgmistes perioodides. Mõjusid ei kajastata tagasiulatuvalt (RTJ 5, §30).

Materiaalse põhivara amortiseerimiseks võib kasutada erinevaid meetodeid. RTJ 5, § 24 ütleb, et amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist kasuliku eluea jooksul, mitte ilmtingimata tema väärtuse muutumist. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määrade valikul eesmärgiks mitte vara

jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus (RTJ 5, § 24).

Valitud amortisatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasuliku eluea jooksul selle kasutamisest saadava majandusliku kasu jaotumist ajas (mis ei pruugi ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas) (RTJ 5, § 23; SME IFRS 17.22).

Lehte ja Jaan Alver (2017, lk 245) kajastavad oma raamatus nelja rahvusvaheliselt aktsepteeritud meetodit. Milleks on:

- lineaarne meetod (*straight line method*);
- tegevusmahul põhinev meetod (*units-of-activity method, units of output method*);
- kahekordselt alaneva jäägi meetod (*double declining balance method, double declining method*);
- kasutusaastate järjenumbrate summa meetod (*sum of the years digits method*).

Lisaks eelnevale neljale meetodile on Juta Tikk (2016, lk 127) ja Sander Karu (2008, lk 28) lisaks toonud veel välja ühe meetodi, milleks on alaneva jäägi meetodi (*declining balance depreciation method*).

Oluline on ettevõtte finantsseisundi kajastamiseks valida sobilik materiaalse põhivara arvestusmeetod. Sobiva arvestusmeetodi valimisel peab tuginema ettevõtte oma tegevusvaldkonnale ja eripärale. Ettevõtte finantsseisu mõjutab otseselt materiaalsete põhivarade arvestusmeetod nii soetusmaksumuse kui ka amortisatsioonikulu kaudu. (Mykolaitiene *et al.* 2010)

RTJ 5, § 28 sätestab, et raamatupidamiskohustuslane sätestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestuse meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb lähtuda põhivara amortiseerimisel. Individuaalselt vähemoluliste või standardsete varaobjektide puhul võib rakendada kogu varade grupele ühesuguseid amortisatsioonimäärasid. Individuaalselt oluliste või ebastandardsete objektide puhul tuleks amortisatsioonimäär määrata igale varaobjektile eraldi, lähtudes konkreetse objekti eeldatavast kasulikust elueast.

Vara hakatakse amortiseerima alates tema kasutusvalmis saamise hetkest (s.t alates hetkest, mil ta on juhtkonna poolt kavandatud seisundis ja asukohas) ning seda tehakse kuni amortiseeritava osa täieliku amortiseerumiseni või vara lõpliku eemaldamiseni kasutusest. Ajutiselt kasutusest eemaldatud vara amortiseerimist ei peatata (RTJ 5, § 29). Juta Tikk (2016, lk 123) on välja toonud veel, et vara hakatakse amortiseerima tema kasutamisel valmis saamise hetkest, hoolimata sellest, kas varaobjekti ka tegelikult kasutatakse või mitte.

Materiaalsed põhivarad võetakse arvele ja kajastatakse bilansis tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud allahindlused. Raamatupidamiskohustuslane sätestab oma raamatupidamise sise-eeskirjas amortisatsiooniarvestus meetodid ja amortisatsioonimäärade vahemikud, millest tuleb lähtuda põhivara amortiseerimisel. Vara amortiseerimine algab tema kasutamisevalmis saamise hetkest ja kestab kuni selle amortiseeritava osa täieliku amortiseerimiseni või kuni eemaldamiseni kasutusest.

1.3.1 Lineaarne meetod

Lineaarne meetod ehk sirgjooneline, proportsionaalne meetod (*straight-line method*) on Sander Karu (2008, lk 28) arvamusel üks enamlevinum meetod, mille eeliseks on lihtsus. Seda meetodit kasutatakse selliste põhivahendite puhul, mida rakendatakse ühtlaselt kogu kasutusaja jooksul (Alver & Alver, 2017, lk 247).

Meetod lähtub eeldusest, et amortisatsioonikulu sõltub ainult põhivara kasulikust elueast ja amortisatsiooni summa on igal aastal sama. Lineaarsel meetodil kantakse igal kasutusaastal kuluks võrdne osa soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahest. Kasutusaastate jooksul akumulieeritud kulum suureneb ja põhivara jääkmaksumus väheneb. Pärast kasuliku eluea lõppemist on jääkmaksumus võrdne lõppväärtusega. (Tikk, 2016, lk 123)

Lineaarse meetodi korral arvutatakse kuluna kajastatav summa (€)valemiga (1) (Keskküla, 2021, lk 54):

$$\text{Perioodi amortisatsioonikulu} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{Eeldatav lõppväärtus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg(kuudes, aastates)}} \quad (1)$$

Sageli arvestatakse amortisatsioonikulu kasutades amortisatsioonimäära (mahaarvamise määra, amortisatsiooninormi). Amortisatsioonimäär (%) leitakse valemiga (2) (Karu, 2008, lk 29):

$$\text{Amortisatsioonimäär} = \frac{1}{\text{vara kasutusaeg}} \times 100 \quad (2)$$

Amortisatsioonikulu amortiseeritavalt osalt arvutatakse valemiga(3):

$$\text{Amortisatsioonikulu} = \text{Amortiseeritav osa} \times \text{Amortisatsioonimäär} \quad (3)$$

Keskküla (2021, lk 54-55)toob näite:

Aastase amortisatsioonikulu leidmiseks valem(1) :

$$(25000 - 5000) \div 5 = 4000€.$$

Kasutades eelnevaid algandmeid oleks Karu (2008, lk 29) näide amortisatsioonimäära abil amortisatsioonikulu leidmine valemitega (2) ja (3):

$$\text{Amortisatsioonimäär} = (1 \div 5) \times 100 = 20\%$$

$$\text{Amortisatsioonikulu} = (25000 - 5000) \times 20\% = 4000 \text{ € aastas}$$

Koostatakse raamatupidamiskanne (Leppik, 2009, lk 141):

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	4 000 €
Kreedit:	Põhivara akumuleeritud kulum	4 000 €

Arvestuse lihtsustamiseks soovitavad Lehte ja Jaan Alaver (2017, lk 246) koostada põhivara soetusmaksumuse mahaarvamise (kuluks kandmise) graafiku (Tabel 1), kus jääkmaksumuseks on põhivahendi soetusmaksumus, millest on lahutatud akumuleeritud kulum. Alljärgnev tabel on koostatud Keskküla (2021, lk 54-55) arvnäitajate põhjal.

Tabel 1. Põhivarade soetusmaksumuse lineaarne mahaarvamine, eurodes

Kasutusaasta	Amortisatsioonikulu	Akumuleeritud kulum	Jääkmaksumus aasta lõpul
1.	4 000	4 000	21 000
2.	4 000	4 000	17 000
3.	4 000	4 000	13 000
4.	4 000	4 000	9 000
5.	4 000	4 000	5 000

Igal aastal tehakse raamatupidamiskanne amortisatsiooni arvestamisel. Viienda aasta lõpul võrdub põhivahendi jääkmaksumus selle eeldatava lõpetamismaksumusega- maha arvestamisele kuuluv summa on täies ulatuses kuluks kantud. (Alver & Alver, 2017, lk 247)

1.3.2 Tegevusmahul põhinev meetod

Tegevusmahu meetodil rakendamisel on omavahel seotud soetusmaksumus, lõppväärtus ja tegevusmaht (Tikk, 2016, lk 124). Kulum sõltub kogu tegevusmahust kasutusperioodil ja tegevusmahust vastaval ajaperioodil. Amortisatsioonikulu arvestatakse amortiseeritavalt osalt ja amortiseeritav osa arvestatakse põhivara soetusmaksumuse ja lõppväärtuse vahena (Karu, 2008, lk 34). Keskküla (2021, lk 55) on lisanud veel, et tegevusmahul põhineva meetodi rakendamisel järgitakse kõige täpsemini tulude-kulude vastandamise põhimõtet. Tegevusmahupõhist meetodit on otstarbekas kasutada selliste põhivahendite puhul, mida kasutatakse ebaühtlaselt ja mille kasutamise

ulatust on võimalik mõõta (autod, lennukid, tööpingid), samuti siis, kui põhivahendi eluiga on pigem kasutusintensiivsuse kui aja funktsioon (Alver & Alver, 2017, lk 249). Tegevusmahumeetodi rakendamisel määratakse igale tootele- või teenuseühikule teatud kindel mahaarvamismäär (amortisatsioonimäär), kasutades valemit (4) (Keskküla, 2021, lk 55):

$$\text{Mahaarvamismäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus} - \text{Eeldatav lõppväärtus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg tegevusmahu ühikutes}} \quad (4)$$

Seejärel leitakse amortisatsioonikulu (€) valemiga (5) (Karu, 2008, lk 35):

$$\text{Amortisatsioonikulu} = \text{amortisatsioonimäär} \times \text{perioodi tegevusmaht} \quad (5)$$

Keskküla (2021, lk 55) näide: Ettevõtte on auto mille soetusmaksumus on 30 000 €, sh käibemaks ja eeldatav lõppväärtuseks loetakse 6000 €, sh käibemaks. Ettevõtte on registreeritud käibemaksu kohustuslasena. Autot kasutatakse 5 aasta jooksul ja eeldatakse, et selle aja jooksul sõidab auto läbi 100 000 km. Kõigepealt arvutatakse mahaarvestismäär kasutades valemit (4):

$$(25\,000 - 5\,000) \div 100\,000 = 0,20$$

Oletame, et auto on aastaga läbi sõitnud 15 000 km. Aastane amortisatsioonikulu leitakse siis (5):

$$0,20 \times 15\,000 \text{ km} = 3\,000 \text{ €}$$

Esimesel aastal tuleb teha amortisatsiooni arvestamisel järgmine kanne (Leppik, 2009, lk 142):

Deebet:	Põhivara kulum	3 000 €
Kreedit:	Põhivara akumuleeritud kulum	3 000 €

1.3.3 Kahekordselt alaneva jäägi meetod

Kahekordselt alaneva jäägi meetod on soetusmaksumuse kiirmahaarvestamise meetod. Põhivara kasutusaja esimestel aastatel kantakse kuluks suuremad summad (kuluna kajastatav summa väheneb aasta aastalt). (Alver & Alver, 2017, lk 248) Mahaarvestismäära arvutamiseks kasutatakse kahekordset lineaarset mahaarvamismäära. Esimestel aastatel ignoreeritakse põhivaraühiku amortiseerimisel tema lõppväärtust. Lõppväärtus arvutatakse kasutusaja lõpul korrigeerimiskandega nii, et põhivara ühiku jääkmaksumus ühtiks lõppväärtusega (Tikk, 2016, lk 128). Alverid (2017, lk 248) on toonud välja tegevused, mida kahekordselt alaneva jäägi meetodi puhul rakendatakse:

- tehakse kindlaks lineaarne mahaarvestismäär aasta kohta;
- lineaarne mahaarvestismäär korrutatakse kahega (Sellest tegevusest tuleneb meetodi nimetus):

$$\text{Kahekordne lineaarne mahaarvestismäär} = \frac{1}{\text{vara kasutusaeg (aastates)}} \times 2 \quad (6)$$

Viie aastase kasutuse korral oleks arvutus järgmine(6):

$$\text{Mahaarvestismäär aastas} = (1 \div 5) \times 2 = 0,4 = 40\%$$

Kahekordne lineaarne depretsatsioonimäär korrutatakse põhivahendi jooksva jääkmaksumusega. Silmas peab pidama veel, et selle meetodi puhul põhivahendi soetusmaksumusest lõpetamismaksumust ei lahutata. Aastane depretsatsioonikulu lahutatakse jääkmaksumusest ning järgmisel aastal võetakse aluseks juba uus jääkmaksumus.

Kesküla (2021, lk57) aga rakendaks kahekordselt alaneva jäägi korral meetodit:

- tehakse kindlaks lineaarne mahaarvestismäär aasta kohta (100% jagatakse eeldatava kasuliku elueaga aastates);
- lineaarne mahaarvestismäär korrutatakse kahega ;
- kahekordne lineaarne mahaarvestismäär korrutatakse vara hetke jääkmaksumusega.

Amortisatsiooni kulu arvutatakse valemiga(7):

$$\text{Kahekordne lineaarne mahaarvestimäär} = \frac{\text{Soetusmaksumus}}{\text{Eeldatav kasutusaeg (aastates)}} \times 2 \quad (7)$$

Amortisatsiooni kulu algab soetusmaksumusest. Teisel kasutusaastal lähtutakse jääkmaksumusest esimese kasutusaasta lõpuks ja kolmandal kasutusaastal lähtutakse jääkmaksumusest teise kasutusaasta lõpuks jne.

Keskküla (2021, lk 57) toob näite, kus on auto mida kasutatakse 5 aasta jooksul. Auto seotusmaksumus on ilma käibemaksuta 25 000 EUR ja eeldatav lõppväärtus on 1 000 EUR, arvutatakse amortisatsioonikulu järgmiselt kasutades valemit (7):

1. aastal	$25\,000 \div 5 \times 2 = 10\,000 \text{ €}$
2. aastal	$(25\,000 - 10\,000) \div 5 \times 2 = 6\,000 \text{ €}$
3. aastal	$(15\,000 - 6000) \div 5 \times 2 = 3\,600 \text{ €}$
4. aastal	$(9\,000 - 3\,600) \div 5 \times 2 = 2\,160 \text{ €}$
5. aastal	2 240 €

Viimasel aastal kantakse kuluks ülejäänud summa, kuigi arvutuste järgi tuleb amortisatsioonikulu väiksem.

Samade andmete põhjal Alverite (2017, lk 249) depretsatsioonikulu arvestamise graafik (Tabel 2)

Tabel 2. Põhivarade soetusmaksumuse kahekordselt alaneva jäägi meetod, eurodes

Kasutusaasta	Depretsatsioonikulu	Akumuleeritud kulum	Jääkmaksumus aasta lõpul
1.	$250\,000 \times 0,04 = 10\,000$	10 000	15 000
2.	$150\,000 \times 0,04 = 6\,000$	16 000	9 000
3.	$90\,000 \times 0,04 = 3\,600$	19 600	5 400
4.	$54\,000 \times 0,04 = 2\,160$	21 760	3 240
5.	2 400	24 000	1 000

Esimesel aastal tuleks teha amortisatsiooni arvestamisel järgnev kanne (Leppik, 2009, lk 143):

Deebet:	Põhivara kulum ja väärtuse langus	10 000 €
Kreedit:	Põhivara akumuleeritud kulum	10 000 €

Oluline on jälgida, et ettevõtte valiks endale sobiva amortisatsiooni meetodi. Lineaarne meetod sobib kasutada selliste põhivahendite puhul, mida rakendatakse ühtlaselt ja mille kasutusest saadakse tulu kogu kasutusaja jooksul. Kui aga tulu saamine on suurem kasutusaja esimestel aastatel, siis võib kaaluda kahekordselt alaneva jäägi kasutamise meetodile. Juhul, kui põhivahendit kasutatakse ebaühtlaselt ja selle kasutamise ulatust on võimalik mõõta, siis on sobilik kasutada amortisatsiooni arvestamisel tegevusmahul põhinevat meetodit. Amortisatsiooni meetodi ja -määrade valikul on oluline vara kasutamise õiglane peegeldus.

1.4 Materiaalse põhivara parendused, remont ja hooldus

RTJ5 § 31 ütleb, et hilisemate parendusetega seotud kulutused lisatakse materiaalse põhivarade soetusmaksumusele ainult juhul, kui need vastavad materiaalse põhivarade mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Kui antud tingimused ei ole täidetud, siis kantakse need kuluks arvestusperioodil (Tikk, 2016, lk 131).

Parenduskulu on väljaminek, mis vastab materiaalse põhivara arvele võtmise kriteeriumitele- ületab materiaalse põhivara alampiiri ning osaleb tulu tekkimisel tulevikus. Nendeks peetakse näiteks väljaminekuid, mis pikendavad märgatavalt põhivara kasutusiga, suurendavad tootmis potentsiaali, parandavad toodangu kvaliteeti või vähendavad tootmiskulusid. (Otsus-Carpenter, 2018, lk 109). Parendused kajastatakse bilansis kapitaliseerituna põhivara koosseisus, kas eraldi komponendina või suurendades põhivara objekti bilansilist väärtust (Villems, 2017). RTJ5 § 32 ütleb, kui materiaalse põhivarade objektile vahetatakse välja mõni komponent, siis lisatakse uue komponendi soetusmaksumus objekti soetusmaksumusele juhul, kui see vastab materiaalse põhivarade mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Asendatav komponent kantakse bilansist maha isegi

juhul, kui see ei olnud eelnevalt eraldi komponendina arvel. Kui asendatava komponendi algne soetusmaksumus (ja sellest tulenevalt tänane bilansiline jääkmaksumus) ei ole teada, võib seda hinnata lähtudes antud komponendi tänasest soetusmaksumusest, arvestades maha hinnangulise kulumi.(RTJ 5, § 32; SME IFRS 17,6-17,7) Näiteks, kui hoonele pannakse uus katus, lisatakse uue katuse maksumus hoone soetusmaksumusele, kuid vana katus kantakse kuluks (Otsus-Carpenter, 2018, lk 109). Parenduste lisamisel põhivara soetusmaksumusele hinnatakse võimalikku vara järelejäänud eluea pikenemist ning olulise muutuse korral korrigeeritakse amortisatsiooninormi (Villems, 2017).

Kokkuvõtvalt on materiaalse põhivara hilisemate parenduste korral oluline jälgida, et need vastaksid materiaalse põhivara mõiste ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Kui eelnev on täidetud, saab parendused lisada põhivara soetusmaksumusele. Kui aga kriteeriumid jäävad täitmata, tuleb parendusi (remonti ja hooldust) kajastada kuluna aruandeperioodil.

1.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

RTJ 5, § 76 tulenevalt eemaldatakse materiaalne põhivara bilansist nende müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu.

Tikk (2016, lk 137) toob oma raamatus välja 3 põhjust, millal materiaalsel põhivara eemaldada bilansist:

- kui ta muutub kasutuskõlbmatuks;
- kui ta kasulik eluiga on lõppenud (materiaalne põhivaraühik on täielikult amortiseeritud);
- kui materiaalne põhivaraühik on müüdud.

Sarnaselt Tikku põhjustele on Alverid (2017, lk 251) kirjutanud, et mingil ajamomendil ei ole põhivahend enam kasutuskõlblik, mis võib olla tingitud kulumisest, vananemisest või veel mingist muust põhjusest, millest tingituna ei ole põhivahend enam firmale kasulik. Reeglina püütakse põhivahendit müüa või teise vastu vahetada, kui see aga ei ole põhjendatud või vajalik tuleb põhivahend maha kanda.

Põhivahendi mahakandmisel krediteeritakse põhivahendi kontot ja debiteeritakse akumuleeritud kulumi kontot (Alver & Alver, 2017, lk 251).

Näiteks: firma kandis maha seadme, mille soetusmaksumus oli 100 000 eurot ja kulumit oli arvestatud 80 000 eurot. Firma teeb mahakandmisel kande (Leppik, 2009, lk 147):

Deebet:	Põhivara akumuleeritud kulum	80 000 €
---------	------------------------------	----------

Deebet:	Muud ärikulud(kahjum põhivara mahakandmisest)	20 000 €
Kreedit:	Masinad ja seadmed	100 000 €

Põhivahendi müük võib toimuda nii tema kasutusajal kui ka kasutusaja lõppedes. Kummalgi juhul tekib tavaliselt tulum (*gain*) või kadum (*loss*). Tulum tekib, kui põhivahendi eest saadud summa on suurem kui põhivahendi jääkmaksumus ja kadum siis, kui põhivahendi eest saadud summa on väiksem kui põhivahendi jääkmaksumus (Alver & Alver, 2017, lk 252).

Näiteks toovad Alverid (2017, lk 252) põhivahendi (veoauto) müügi. Põhivahendi (veoauto) soetusmaksumus oli 30 000 eurot ja akumulieeritud kulum müügi momendiks 25 000 eurot (jääkmaksumus 5 000 eurot). Tehing kirjendatakse raamatupidamises järgmiselt:

1. Kui põhivahend müüakse 7 000 euro eest, siis:

Deebet:	Pangakonto	7 000 €
Deebet:	Akumuleeritud kulum (veoauto)	25 000 €
Kreedit:	Põhivahend (veoauto)	30 000 €
Kreedit:	Tulum põhivahendi müügist	2 000 €

2. Kui põhivahend (veoauto) müüakse 3 000 euro eest, siis:

Deebet:	Pangakonto	3 000 €
Deebet:	Akumuleeritud kulum (veoauto)	25 000 €
Deebet:	Kadum põhivahendi müügist	2 000 €
Kreedit:	Veauto	30 000 €

Raamatupidamiskannetega elimineeritakse nii põhivahendi soetusmaksumus kui ka akumulieeritud kulumi summa (Alver & Alver, 2017, lk 252).

Põhivarade eemaldamine bilansist toimub varade kasutuskõlblikuks muutumisel, varade müümisel või kui nende kasulik eluiga on lõppenud. Põhivarade müük võib toimuda nii põhivahendi kasutusajal kui ka kasutusaja lõppedes. Põhivara müügist tekib vastavalt kas tulum või kadum.

1.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine

RPS § 15 lõige 3 ütleb, et aastaaruande koostamiseks inventeeritakse raamatupidamiskohustuslase varade ja kohustuste saldod, hinnatakse registrites kajastatud varade ja kohustuste väärtuse vastavust seaduse sätestatud arvestuspõhimõtetele, tehakse reguleerimis- ja lõpetamiskanded ning koostatakse põhjaruanded ja lisad.

RPS § 11 lg 1 on välja toodud, et raamatupidamiskohustuslane on kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja, mis kehtestab muuhulgas varade ja kohustiste inventeerimist.

Avaliku sektori finantsarvestuse ja aruandluse juhend §50 näeb ette, et vähemalt aastas korra viiakse läbi kõigi oluliste varade ja kohustiste põhjalik inventuur (aastainventuur). Aastainventuuride hajutamiseks korraldatakse neid kas aruandeaasta lõpu seisuga või kuni kaks kuud enne aruandeaasta lõppu varade ja kohustiste gruppide kaupa (Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend, 2003).

Põhivarade inventeerimisel on oluline, et põhivarade inventeerimisleht sisaldaks andmeid amortisatsioonimäära ja järelejäänud perioodi kohta, kuna vastasel juhul ei ole inventuuri läbiviijal võimalik inventuuri käigus anda hinnangut põhivarade järelejäänud elueaõigsuse ning võimalike alla ja ümberhindluste kohta (Antsmäe, 2013).

Andres Soosalu (2017) on oma artiklis välja toonud, et põhivarade inventuuri eesmärk on oluliselt laiem, kui lihtsalt varade üle lugemine. Tegelikult annab inventuur täiendavat informatsiooni ka põhivarade:

- hoidmis-, säilitamis- ja kasutamistingimuste kohta;
- kasutamiskõlbmatuks muutumise kohta;
- riisumiste kohta;
- kajastamise õigsuse kohta finantsarvestuses ja bilansikirjetel;
- inventuur aitab fikseerida üleliigsed ja kasutult seisvad varad, et need saaks arvestusest eemaldada.

Kokkuvõtvalt võib öelda, et inventuuri teostamise nõuded peavad olema reguleeritud iga ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas ning nende kajastamine finantsarvestuses ja bilansikirjetel peab kajastama õiglast hinnangut.

1.7 Materiaalse põhivara kajastamine raamatupidamise aastaaruandes

RPS § 14 lõige 1 sätestab, et Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandes.

RPS § 15 sätestab, et raamatupidamise aastaaruande koostamise ja avaldamise eesmärk on anda aruande kasutajale, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised,

raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ning tõepäraselt esitatud informatsiooni, mida aruande kasutaja saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhiaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest (RPS § 15 lg 1-2). Mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhiaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest (RPS § 15 lg 2¹)

Bilanss on raamatupidamisaruanne, mis kajastab teatud kuupäeva seisuga raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit (vara, kohustisi ja omakapitali) (RPS, § 18 lg 1). Materiaalseid põhivarasid kajastatakse bilansis bilansikirjetel "Materiaalsed põhivarad" (RPS Lisa 1) nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (RTJ 5, § 21).

Materiaalsete põhivarade grupid on liigitatud RTJ 2 Lisa 1 järgi:

- maa;
- ehitised (hooned, rajatised teed);
- masinad ja seadmed (tootmiseseadmed, transpordivahendid ja muud seadmed);
- muud materiaalsed põhivarad (inventar, mööbel, kontoritehnika);
- lõpetamata ehitised ja ettemaksed. (RTJ 2, Lisa 1)

Kasumiaruanne (tulude ja kulude aruanne) kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi finantstulemust (tulusid, kulusid ja kasumit või kahjumit) (RPS, §18 lg 2). Raamatupidamiskohustustlane saab ise valida, kas ta kasutab kasumiaruande skeem 1 või skeemi 2. Kasumiaruande skeem 1 on materiaalselt põhivaradelt arvestatud amortisatsioonikulu ja väärtuse langusest tekkinud kulu kajastatud kirjel „Põhivara kulum ja väärtuste langus” ja põhivara müügist tekkinud tulu või kulu kajastatakse kirjel „Muud äritulud” või „Muud ärikulud”. Skeem 2 puhul on aga põhivara amortisatsioonikulu ja allahindlused kajastatud lähtudes kulude funktsioonist erinevatel kirjetel: „Müüdud toodangu kulu“, turustuskulu või üldhalduskulu. Põhivara müügist tulenev kulu/tulu kajastatakse sarnaselt Skeem 1 (RTJ 2, Lisa 2).

Rahavoogude aruanne on raamatupidamisaruanne, mis kajastab raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi rahavoogusid (raha ja raha lähendite laekumisi ning väljamakseid) (RTJ 2, § 34). Rahavoogude aruandes kajastatakse raamatupidamiskohustuslase aruandeperioodi laekumisi ja väljamakseid, rühmitatuna vastavalt nende eesmärgile äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse

rahavooks (RTJ 2, § 35). Materiaalsete põhivarade ostu ja müüki kajastatakse otsemeetodil investeerimistegevuse rahavoogudes (RTJ 2, § 40).

RTJ 15 § 33 sätestab, et kõikide materiaalse põhivara gruppide kohta avalikustatakse aastaaruandes 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.

Aruandeperioodil läbiviidud oluliste allahindluste kohta avalikustatakse (RTJ 15 § 34):

- alla hinnatud vara või varade grupi kirjeldus;
- kas allahindlus tugines õiglasel väärtusel (miinus müügikulutused) või kasutusväärtusel;
- kaetava väärtuse leidmisel kasutatud meetodid ja olulised eeldused (sh diskontomäär juhul, kui allahindlus tugines kasutusväärtusel)

Raamatupidamiskohustuslane koostab lõppenud majandusaasta kohta majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Raamatupidamise aastaaruande avaldamise eesmärk on anda aruande kasutajatele raamatupidamiskohustuslase finantsseisundi, -tulemuse ja rahavoogude kohta asjakohast ja tõepärast informatsiooni. Materiaalseid põhivarasid kajastatakse majandusaasta aruannetes: bilansis, kasumiaruandes ja rahavoogude aruandes. Kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja amortisatsioonimäärad ning jääkmaksumuste analüüs esitatakse lisades.

2 EMPIIRILISE UURINGU METOODIKA

Lõputöö teema aktuaalsus tuleneb raamatupidamise seaduse ja Raamatupidamise Toimkonna juhenditesse sisse viidud muudatustest kui ka hiljuti tervet maailma tabanud koroonaviiruse (COVID-19) pandeemiast. Paljude ettevõtete tegevus on pandeemiast tulenevate eriolukordade kehtestamisest tugevalt häiritud ning võib mõjutada otseselt majandusnäitajaid, mis omakorda võivad põhjustada põhivarade väärtuse langust. Oluline on pöörata erilist tähelepanu varade kajastamisel aruannetes ja arvestada kooskõla Eesti finantsaruandluse standardiga (Raamatupidamise Toimkonna selgitused....., 2020). Kuna paljudel ettevõtetel on põhivarad kõige suurema osakaaluga ettevõtte varadest ja otsus, kas väljaminekud on kantud varaks või kuluks, võib avaldada mõju ka ettevõtte finantsseisundile. (Nukka, 2017, lk 17). Põhivarade arvestuses kerkib esile kaks põhilist probleemi: põhivahendi(te) soetusmaksumuse kindlaksmääramine ning põhivahendite soetusmaksumuse kuluks kandmine (Alver & Alver, 2017, lk 243). Põhivarade soetusmaksumuste põhjendamatult kõrge või siis liiga madal alampiir tekitab moonutused kuluobjektide (teenuste, toodete) kulude arvestamisel erinevatel ajaperioodidel, mis omakorda ei anna õiglast ülevaadet ettevõtte tegelikust finantsseisundist (Karu, 2008) (Nukka, 2017, lk 17). Veel võib esineda probleeme põhivara arvestuses parendustega seotud kulutuste kajastamises ning amortisatsioonimäära ja kasuliku eluea määratlemisega (Veetamm, 2015).

Lõputöö eesmärk on välja selgitada AS AA-LAN materiaalsete põhivarade arvestuspõhimõtete vastavus Eesti finantsaruandluse standardile. Antud uuringut ei ole varasemalt ettevõttes läbi viidud ja kuna ettevõttes on vahetunud nii raamatupidaja, kui ka audiitorteenuse osutaja on juhtkond huvitatud, kas ettevõttes kasutusel olevad arvestus põhimõtted on vastavuses Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö empiirilise uuringu eesmärgi saavutamiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- selgitada välja uuritava ettevõtte materiaalsete põhivarade arvestus aastal 2020;
- viia läbi poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajaga;
- võrrelda uuritava ettevõtte materiaalsete põhivarade kajastamise vastavust Eesti finantsaruandluse standardile;
- lähtuvalt uurimistulemustest esitada juhtkonnale järeldused ning vajadusel teha ettepanekud võimalike mittevastavuse vältimiseks.

Uurimiseks nimetatakse mitmesuguseid tegevusi: kaardistamist, teabe kogumist ja liigitamist, staatiliste andmete esitamist, intervjuerimisainestike kirjeldusi ja isiklike kogemuste kirjaliku esitamist (Hirsijärvi, Remes, & Sajavaara, 2005, lk 59).

Lõputöö uuringus kasutatakse kvantitatiivset uurimismeetodit. Kvantitatiivsed uuringud eeldavad sageli, et hüpoteesid tulenevad mõnest teooriast või hüpoteetilisest ülesehitusest ning on seetõttu oma olemuselt deduktiivsed. (Newman, 2000, lk 3). Kvantitatiivses uurimuses käsitletakse teavet, mida on võimalik väljendada arvude kujul (Lagerspetz, 2017, lk 122).

Kvantitatiivse uurimistöö eesmärk on koostada usaldusväärseid ja objektiivseid kirjeldusi (Õunapuu, 2014, lk 55) kasutades selleks küsitlusi, vaatlusi ja poolstruktureeritud või struktureerimata intervjuud (Ghauri & Grønhaug, 2004, lk 97).

Lõputöö uuringu andmekogumis peamiseks meetodiks on valitud dokumendivaatlust. Lisaks dokumendivaatlusele on planeeritud läbi viia poolstruktureeritud intervjuu raamatupidajaga. Dokumendivaatluse käigus tutvub autor ettevõtte raamatupidamis algdokumentide, materiaalse põhivara ostu- ja müügiarvetega ja erinevate aktidega, mis kajastavad materiaalse põhivarade inventeerimist, raamatupidamise sise-eeskirjaga ja majandusaasta aruandega. Lisaks eelnevale tutvub autor ettevõtte raamatupidamisprogrammis teostatud erinevate raamatupidamiskannete ja aruannetega: ostu-müügi kanded, pearaamatu kanded, käibeandmik, bilanss, kasumiaruanne ning põhivara kajastamise moodulis teostatud toimingud.

Vaatluste suurimaks eeliseks on võimalus saada vahetut ja otsest teavet organisatsiooni tegevuse ja käitumise kohta (Hirsijärvi, Remes, & Sajavaara, 2010, lk 200). Vaatluse puhul on tegemist uurimisega, kus uurija viibib uuritavas keskkonnas ja et mõista kuidas on korraldatud organisatsioonis tööprotsessid, võtab ta lisaks vaatlemisele osa ka selle tegevustes (Lagerspetz, 2017, lk 129-131). Vaatluste käigus on võimalik vajaolevat informatsiooni saada kiiremini kui küsitledes (Kuusik, *et al.*, 2010). Dokumendi vaatluse käigus planeerib autor vaadelda ja analüüsida raamatupidamise sise-eeskirja, erinevaid raamatupidamise algdokumente, mis on seotud materiaalse põhivarade soetamisega, põhivarade registrit, põhivarade arvestust ja erinevaid finantsaruandeid.

Poolstruktureeritud intervjuu lisa informatsiooni saamiseks viiakse läbi ettevõtte raamatupidajaga (Lisa 1). Intervjuu on vestlus, millel on eelnevalt kavandatud eesmärk, mille abil vahendatakse mõtteid, hoiakuid, seisukohti, teadmisi ja tundeid. Uurimusliku intervjuu iseloomustavateks tunnusteks võib lugeda intervjuerija kavandatavust ja teadlikust uurimisobjekti suhtes nii praktiliselt

kui ka teoreetiliselt. Poolstruktureeritud intervjuu eeliseks on paindlikus reguleerida andmekogumist vastavalt olukorrale ja vastajale (Laherand, 2008, lk 176-177). Tähtis on, et intervjuueerija ei esita täpseid küsimusi kindlas järjekorras ega ka vastusevariante, vaid intervjuu käigus käsitletakse üldisemaid teemasid, mis on eelnevalt ettevalmistatud (Lagerspetz, 2017, lk 140).

Andmeanalüüs on uuritava nähtuse tunnuste mõõtmise või registreerimisega kogutud andmetes sisalduva informatsiooni ilmutamine (Õunapuu, 2014, lk 182). Andmete analüüsimisel kasutatakse võrdlusmeetodit. Võrdlus on vastandamise viis, millega näidatakse ühe puudusi teise suhtes (Õunapuu, 2014, lk 67). Võrreldakse dokumendivaatluse ja intervjuu käigus saadud informatsiooni vastavust eelnevalt väljatoodud teooriale ja seadustele. Võrdluse käigus saadud tulemustele tuginedes tehakse järeldused, millest selgub, kas ettevõttes toimub materiaalsete põhivarade arvestus lähtudes Eesti finantsaruandluse standardist. Uurimistulemused esitatakse peamiselt kirjaliku tekstina, millele lisatakse juurde tabelid ja lisad.

3. AA-LAN AS MATERIAALSETE PÕHIVARADE ARVESTUS

AA-LAN AS on Tartu linnapiiril tegutsev väikeettevõtte, mis alustas oma tegevusega aastal 1992. Ettevõtte peamised tegevusvaldkonnad on enda kinnisvara üürile andmine, rehabilitatsiooniteenuse osutamine ja majutusteenuse pakkumine. Ettevõttes töötab 7 töötajat ja lisaks pakuvad 13 töötajat oma teenust võlaõigusliku lepingu alusel. Samuti tehakse aktiivselt koostööd rehabilitatsiooni teenuse osutamisel teiste sama valdkonna teenuse pakkujatega. Ettevõtte omanik on ainuaktsionär ja ka juhatuse liige. Ettevõttel on nõukogu, mis koosneb kolmest liikmest. Ettevõttele on raamatupidamisteenuseid osutanud vaadeldaval ajal kaks erinevat raamatupidamis bürood. Aastast 2021 on ettevõtte palgal oma raamatupidaja.

Ettevõtte majandusaasta algab 01. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Majandusaasta pikkuseks on 12 kuud. Raamatupidamise korraldamise põhimõtted ja kord on reguleeritud raamatupidamise sise-eeskirjas. Kasutatavad arvestuspõhimõtted ja info esitlusviis lähtub Eesti finantsaruandluse standardist, raamatupidamise seadusest ja raamatupidamise sise-eeskirjast. Kõik muu raamatupidamis toimingud mida sise-eeskiri ei käsitle, kehtestatakse tegevjuhi kirjaliku korraldusega.

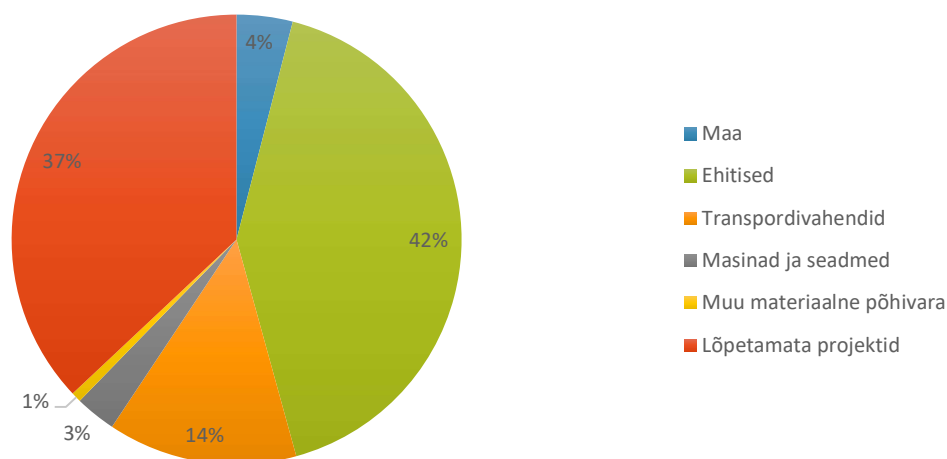
AA-LAN AS majandustehingute kirjendamine toimub kahekordse kirjendamise põhimõttel debiteeritavatel ja krediteeritavatel kontodel. Tulude ja kulude kajastamisel kasutatakse kasumiaruande skeem 1. Raamatupidamisprogrammina on kasutusel Merit Aktiva.

3.1 Materiaalne põhivara ja selle liigitus

AA-LAN AS raamatupidamise sise-eeskirja kohaselt on materiaalseks põhivaraks vara, mida kasutatakse enda majandustegevuses pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja mille soetusmaksumus on alates 2000 eurot. Vara mille soetusmaksumus on kuni 1999 eurot kajastatakse väikevara ehk väheväärtusliku varana. Raamatupidamise sise-eeskirja kohaselt peetakse väheväärtusliku, kuid pika kasutuseaga väikevarade arvestust bilansiväliselt. Materiaalsete põhivarade arvestus toimub Merit Aktiva programmi moodulis „Põhivara“.

Ettevõttel on 2020.aasta seisuga varasid kokku 7 696 087 eurot, millest põhivarasid 6 414 345 eurot. Materiaalsed põhivarad on summas 479 676 eurot, mis moodustab 7,48% ettevõtte põhivarast ja 6,23% ettevõtte koguvarast. Joonisel 1. on näidatud ettevõtte materiaalsed põhivarad osakaaludena.

Ettevõttes arvestatakse materiaalsed põhivara järgmistes gruppides: maa, ehitised, rajatised, transpordivahendid, muud masinad ja seadmed, inventar, tööriistad jms, lõpetamata projektid.



Joonis1. AA-LAN materiaalsete põhivarade osakaal 2020 aastal

Kõige suurema osakaaluga materiaalsete põhivarade kontoks on 42% ehitiste konto. Sellel kontol kajastatakse hoonet, mida ettevõtte kasutab majutus- ja rehabilitatsiooniteenuste pakkumiseks. Järgmise suurema osakaaluga on lõpetamata projektid, mis moodustavad 37% materiaalsetest põhivaradest. 14% moodustavad transpordivahendid ja ülejäänud 9% materiaalsest põhivaradest jäävad maa, masinad ja seadmed ning muud väiksemad materiaalsed põhivarad gruppidele. Kontoplaanis liigituvad materiaalse põhivara erinevate kontodena, mis jäävad numbrilisse vahemiku 1800-1870 (Tabel 3)

Tabel 3. AA-LAN AS materiaalsete põhivara kontode nimetused ja kontonumbrid

Konto number	Konto nimetus
1800	Maa
1820	Ehitised, rajatised
1821	Ehitiste , rajatiste akumulieeritud kulum
1830	Transpordivahendid
1831	Transpordivahendite akumulieeritud kulum
1834	Muud masinad ja seadmed
1835	Muude masinate ja seadmete akumulieeritud kulum
1840	Muu materiaalne põhivara
1870	Lõpetamata ehitised, projektid

Vaadeldes detailset põhivarade koondaruannet (Lisa 5) on näha, et muu materiaalse põhivara konto nimekirjast on kajastatud materiaalsed põhivara, mille soetusmaksumus on alla 2000 euro. Selliseks põhivaraks on näiteks: televiisorid, voodid, lauad, toolid ja füsioteraapiaalauad. Intervjuust raamatupidajaga selgub, et need esemed on arvele võetud ajal, millal põhivara soetusmaksumuse alampiir oli väiksem. 2014. aastal toimus ettevõttes põhivara soetuse alampiir tõstmine 640 eurolt 2000 euroni. Raamatupidamise sise-eeskirjast tulenevalt peetakse väheväärtusliku vara üle arvestust bilansiväliselt. Väheväärtuslikuks varaks ettevõttes loetakse vara, mille maksumuseks on kuni 1999 eurot ja mille kasutusaeg on pikem kui üks aasta. Dokumentide vaatlusel ja intervjuust aga selgus, et sellist arvestust tegelikult ei peeta.

RTJ 5 § 6 kohaselt on materiaalsed põhivaradeks varad, mida ettevõtte kasutab kas toodete tootmisel või teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel, pikema perioodi jooksul kui üks aasta. RTJ 5 § 9 aga kirjeldab lähtudes olulisuse printsiibist, et väheväärtusliku kuid pika kasutuseaga varade üle võib vajadusel arvestus pidada bilansiväliselt. Uuritava ettevõtte sise-eeskirja on märgitud, et väheväärtusliku, pika kasutusega väikevarade arvestust peetakse bilansiväliselt.

Vaatlusest selgus, et uuritavas ettevõttes kasutatakse materiaalseid põhivarasid teenuste osutamisel ning materiaalseid põhivarasid liigitatakse lähtudes materiaalsed põhivarade mõistest, mis on vastavuses Eesti finantsaruandluse standardiga. Väheväärtuslike varade kajastamine aga ei vasta ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas öelduga. Autor soovib teha ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas täiendused väheväärtusliku väikevara bilansivälise arvestusekorra kohta või selle info eemaldada, kui seda ei peeta oluliseks.

3.2 Materiaalsed põhivarade esmane arvele võtmine

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja kohaselt võetakse materiaalne põhivara arvele soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast, mittetagastavatest maksudest ja otseselt soetamisega seotud kütustest kui vara kasutatakse pikema aja jooksul kui üks aasta ja selle soetusmaksumus on kõrgem kui 2000 eurot.

Ettevõttes materiaalse põhivara arvele võtmise algdokumendiks on tarnija poolne arve. Dokumentide vaatlusel selgus, et aastal 2020 soetati ettevõttes kaks uut transpordivahendit: Mercedes-Benz ja kaubik Peugeot Partner.

Mercedes-Benz soetuse käigus saadi tarnijalt kokku kolm arvet. Kaks ettemaksuarvet ja üks ostumüügiarve. Ettemaksu arved kajastati raamatupidamises järgnevalt:

Arve summas 6 476,60 eurot

Deebet:	1880	Ettemaksed põhivara eest	5 397,17
Deebet:	2312	Põhivara soetuselt tasutud käibemaks	1 079,43
Kreedit:	2110	Võlad tarnijatele	6 476,60
Arve summas 64 765,99 eurot, millest eelnevalt tasutud 6476,60			
Deebet:	1880	Ettemaksed põhivara eest	-5 397,17
Deebet:	1880	Ettemaksed põhivara eest	53 971,66
Deebet:	2312	Põhivara soetuselt tasutud käibemaks	9 714,90
Kreedit:	2110	Võlad tarnijatele	58 289,39

Ostu-müügiarve alusel vähendati ettemaksete kontot ja võeti arvele materiaalne põhivara järgmise kandega:

Deebet:	1880	Ettemaksed põhivara eest	-53 971,66
Deebet:	1830	Transpordivahendid	53 971,66

Kande käigus koostatakse põhivara moodulis uuele materiaalsele põhivarale põhivara kaart. Põhivara kaardile märgitakse: põhivara nimetus, inventari number, põhivara grupp, amortisatsiooni meetod, kulumi % aastas, põhivara vastutaja, põhivara osakond ja põhivara asukoht.

Peugeot Partneri põhivara kaardilt on näha, et transpordivahendi soetus on toimunud teisest liikmesriigist. Põhivara maksumuse kujunemiseks on kokku 4 erinevat arvet: auto ostuarve summas 4539,79 eurot, auto Eestisse transportimise arve summas 165 eurot, diagnostika ja auto ülevaatus summas 122,23 eurot ning auto arvele võtmiseks riigilõiv summas 192 eurot. Nelja arve alusel on tehtud raamatupidamisse järgnev kanne:

Deebet:	1830	Transpordivahendid	4 998,65
Deebet:	2312	Põhivaralt tasutud käibemaks	20,37
Deebet:	2314	Pöördkäibemaks	940,96
Kreedit:	2310	Müügi käibemaks	940,96
Kreedit:	2110	Võlad tarnijatele	5 019,02

Dokumendi vaatluse käigus selgus, et objekti arvele võtmisel on arvestatud tema soetusmaksumust, mis koosneb: ostuhinnast, soetusega kaasnevatest kuludest ja tasudest, mis on vajalikud põhivara arvele võtmiseks. Antud näite puhul olid ostuarvele lisaks transpordiarve, diagnostika kulud ning auto arvele võtmise kulud, mis kõik on põhjendatud ja kooskõlas RTJ 5ga.

Põhivara kontole maa (Tabel 4) on arvele võetud kolm erinevat kinnistut.

Tabel 4. AA-LAN AS Detailne põhivarakonto Maa koondaruanne (eurodes)

1800 Maa	Soetusmaksumus 31.12.2019	Lisandumine perioodis	Likvideerimine perioodis	Soetusmaksumus 31.12.2019
3 Maa Linnavere tee3 (94901:006:0795)	16 750,80	0	0	16 750,80
4 Maa Rehetere tee 3 (94901:006:0796)	1 290,00	0	0	1 290,00
5 Maa Rehetare tee 5 (94901:006:0793)	1 290,00	0	0	1 290,00
1800 Maa	19 330,80	0	0	19 330,80

Intervjuus raamatupidajaga selgub, et algselt oli tegemist ühe kinnistuga. Hiljem jagati see kinnistu kolmeks erinevaks kinnistuks. Ühel kinnistu asub hoone, mida kasutatakse teenuste osutamisel. Kaks teist kinnistut hoitakse väärtuse kasvu ootel. Dokumendi vaatluse ja intervjuu tulemusena on autor arvamisel, et kolmest kinnistust on arvele võetud õige põhivara konto alla ainult üks kinnistu, kuna RTJ 5 ütleb selgelt, et põhivarade mõiste alla kuulub maa ja hooned ja nendega seotud õigused, mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuses kas toodete tootmiseks või teenuste osutamisel. Samuti on selgelt öeldud, et materiaalse põhivarade alla ei kuulu maa, mida ettevõtte hoiab renditulu teenimise või turuväärtuse tõstmise eesmärgil.

Lõputöö uuringust selgus, et ettevõtte materiaalse põhivarade arvele võtmine vaadeldaval 2020. aastal on toimunud soetusmaksumuses, mis koosneb ostuhinnast ja teistest soetamisega seotud otsestest kuludest ning on vastavuses RTJ 5 esitatud nõuetele. Lõputöö autor soovib ettevõttes materiaalse põhivarade arvestuskontol „Maa“ teha paranduskanded ning kanda sealt välja kinnistud, mis kuuluvad oma tunnustelt „Kinnisvarainvesteeringute“ põhivaragruppi.

3.3 Materiaalse põhivarade amortisatsiooni arvestus

Ettevõtte sise-eeskirja kohaselt kajastatakse materiaalsel põhivara bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Amortisatsiooni arvestus ettevõttes toimub lineaarsel meetodil. Vara amortisatsiooni arvestus hakatakse arvestama selle kasutusele võtust ja amortiseeritakse kuni amortiseeritava osa täieliku amortiseerimiseni või kuni vara eemaldamiseni kasutusest. Lisaks on veel sise-eeskirjas mainitud, et juhul kui täielikult amortiseerunud vara on veel kasutuses kajastatakse bilansis nii selle vara soetusmaksumust, kui ka akumulieeritud kulumit seni, kuni vara on lõplikult kasutusest

eemaldatud. Ettevõtte sise-eeskirjas ära toodud materiaalseste põhivara gruppide keskmine kasulik eluiga, millest lähtutakse amortisatsiooni arvestamisel (Tabel 5). Samade põhivara gruppide järgi on koostatud ka raamatupidamise aastaaruande lisas 6 „Materiaalsed põhivarad“ (Lisa 4)

Tabel 5. AA-LAN AS materiaalseste põhivarade kasuliku eluiga ja amortisatsioonimäär

Põhivara grupp	Kasulik eluiga (aastates)	Amortisatsioonimäär (%)
Maa	ei arvestata	ei arvestata
Ehitised, rajatised	20	5
Transpordivahendid	4-5	20-25
Muud masinad ja seadmed	4-10	10-25

Intervjuust raamatupidajaga selgus, et amortisatsiooni arvestus toimub kord kuus kasutades lineaarse amortisatsiooni arvestus meetodit, mis on ettevõttes kasutusel just selle lihtsuse tõttu. Lisaks mainis raamatupidaja, et kuna ettevõtte ei tegele tootmisega, siis sellest tulenevalt oleks teiste amortisatsiooniarvestus meetodite kasutamine ressursimahukas ja ei annaks oodatud tulemit. Lisaks eelnevale on ettevõttes materiaalseste põhivarade kasutus ja nende kasutusest kasumi teenimine kogu perioodi jooksul ühtlane. Amortisatsiooni määrade vahemik (Tabel 5) on määratud eelkõige sellel põhjusel, et iga põhivara arvele võtmisel lähtutakse individuaalselt objektide olulisusest ja vastavalt otsusele määratakse igale varaobjektile eraldi amortisatsiooni määr, lähtudes siiski eeldatavast kasulikust elueast. Kõik sellekohased ettepanekud ja otsused teeb ettevõtte juhatus. Põhivaradele ei ole ettevõttes määratud lõpetamismaksumust, vaid neid amortiseeritakse seni kuni vara on täielikult amortiseerunud või maha kantud. Põhivarade inventeerimisaktist võib välja lugeda, et ettevõttes on põhivara nimekirjas selliseid varasid mille jääkmaksumus on null. Kuna need varad on kõik kasutuses ja teenivad tulu kajastatakse neid materiaalseste põhivarade koosseisus nii soetusmaksumuses, kui ka samas summas akumulieeritud kulumina (Lisa 5). Kokku on selliseid materiaalseid põhivarasid summas 56 735 eurot.

Detailsest materiaalseste põhivarade koondaruandest on näha, et suurima soetusmaksumuse ja hetkel null jääkmaksumusega varaks on lift. Lifti soetati aastal 2013 ja kasulikuks elueaks on põhivara kaardil märgitud 15 aastast. RTJ 5 § 24 ütleb, et amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist kasuliku eluea jooksul. Oluline ei ole vara jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus. RTJ 5 § 26 kohaselt tuleb vara kasuliku eluea määramisel arvestada järgmise 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; ning
- juriidilised vm piirangud vara kasutamisele (nt varaga seotud rendilepingute lõppemise tähtajad).

RTJ 5 § 30 kohaselt, kui kasulik eluiga on muutunud võrreldes eelmise aruandekuupäevaga peab ettevõtte üle vaatama tehtud hinnangud kasutatavate amortisatsioonimäärade, osas ning vajadusel neid muutma. Tegemist on raamatupidamislike hinnangutega ja realistlikel hinnangutel on väga oluline osa usaldusväärsete aruannete koostamisel. Raamatupidamislike hinnangute tegemisel on ettevõtte juhtkond kohustatud arvesse võtma kõiki talle teadaolevaid asjaolusid, mis võiksid mõjutada hinnangu tulemusena aruandes kajastatavaid andmeid. Muutuseid raamatupidamislikes hinnangutes kajastatakse hinnangu muutuse toimumise perioodis (või vajadusel ka järgnevatel perioodides – nt amortisatsiooniarvestus), mitte tagasiulatuvalt. (RTJ 1 § 74-77). Antud vara eluiga aga on osutunud pikemaks kui algselt planeeritud. Ettevõtte oleks võinud vara kasuliku eluea ajal, teha otsuse ja muuta vara kasuliku eluiga ning arvutada ümber perioodi amortisatsioonikulu. Sellise otsuse tulemusena oleks amortiseerimata osa kuluks kantud uue valitud amortisatsiooni määra ja kasuliku eluea jooksul, mis oleks näidanud vara õiglast kasutamist.

Autori arvamusel, võiks ettevõttes kriitilisemalt üle vaadata materiaalseste põhivarade kasulikud eluead ja amortisatsiooni määrad, et oleks tagatud vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus. Materiaalse põhivarana arvel olevad kinnistud kuuluvad põhivaragruppi „Maa“, mis on piiramatult kasutusega põhivara ja sellelt ei arvestata amortisatsiooni.

Lõputöö autori hinnangul on uuritava ettevõtte materiaalseste põhivarade amortisatsiooni arvestusel ja edasisel kajastusel lähtutud Eesti finantsaruandluse standardist. Materiaalset põhivara kajastatakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum. Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on välja toodud nii amortisatsiooniarvestuse meetod, varagruppide kasulikud eluead, kui ka amortisatsioonimäärad. Autori arvates peaks ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas muutma varaobjektide kasuliku eluiga ja amortisatsiooni määra, et oleks tagatud vara võimalikult õiglane kasutus. Kui juba kasutusel olevate varade puhul on muutunud varade kasulik eluiga, peab ettevõtte üle vaatama tehtud hinnangud kasutatavate amortisatsioonimäärade osas ning vajadusel neid muutma.

3.4 Materiaalsete põhivarade parendused, remont ja hooldus

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on öeldud, et materiaalsete põhivarade parenduste, remondi ja hooldusega seotud kulutused lisatakse soetusmaksumusele ainult sellistel juhtudel, kui need vastavad materiaalsete põhivarade mõistele ja nende osalemine toob tulevikus majandusliku kasu. Kõik, pideva hoolduse ja remondikulud kajastatakse perioodikuluna. Dokumendi vaatlusel selgub, et ettevõttel on materiaalsete põhivarade kontole 1870- lõpetamata ehitised, projektid hakatud kajastama kulusid alates 2020. aasta veebruarist. Majandusaasta aruandest on samuti näha, et lõpetamata projektid on 2020. aastal summas 177 466 eurot (Lisa 4). Raamatupidajaga intervjuu käigus selgus, et tegemist ei ole materiaalsete põhivarade parenduskuludega, vaid hoopis kinnisvara investeeringute parendusega. Tema sõnul toimus väike eksitus, kui tehti esimene parenduskulude kanne. Automaatselt kanti ka kõiki järgmised parendus kanded sarnaselt. Veel lisas raamatupidaja, et parendusega seotud kulud on nüüd plaanis koguda kõik kuni parendustööde lõpuni sellele samale kontole ja kui objekti parendused on lõpetatud ja objekt kasutusele võetud tehakse raamatupidamises kanne, kus lõpetamata ehitised, projektid kontole kogunenud kulud eemaldatakse materiaalsete põhivarade grupist ja lisatakse kinnisvarainvesteeringute soetusmaksumusele.

RTJ 5 rakendusala ütleb aga selgelt, et RTJ 5 ei rakendata kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, mistõttu ei ole materiaalsete põhivarade parenduste kontrol kajastatud kanded õiged.

Raamatupidamise dokumentide vaatlusest selgus, et materiaalsete põhivarade jooksva hoolduse ja remondiga kaasnevad kulutusi on 2020. aastal tehtud summas 46 329 eurot. Dokumentidega tutvumisel oli näha, et kõik hoolduse ja remonditööd olid kuluks kantud tarnijate arвете alusel. Näiteks on 30.09.2020 Kaivo OÜ teostanud elektri paigaldiste remonditööd summas 1404 eurot. Raamatupidamises on arve alusel tehtud järgnev kanne:

Deebet:	4240	Ruumide hooldus, remondikulu	1170,00
Deebet	2311	Sisend käibemaks	234,00
Kreedit	2110	Võlad tarnijatele	1404,00

Dokumendi vaatlusest tulenevalt järeldab lõputöö autor, et materiaalse põhivarade parenduste, remondi ja hooldusega seotud kulutuste kajastamine on osaliselt kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Materiaalsete põhivarade kajastamisel tuleb tugineda raamatupidamise toimkonna juhendile RTJ 5 §31, mille kohaselt saab parendustega seotud kulutusi lisada materiaalsetele põhivaradele ainult siis, kui need vastavad materiaalsete põhivarade mõistele ja vara bilansis kajastamise kriteeriumitele. Selles osas oli eksitud täielikult. Kõik jooksva hoolduse ja remondiga

kaasnevad kulutudes kajastatakse perioodikuludes, mida on ettevõttes ka rakendatud. Autori arvamusel oleks vajalik teha parandus kanded ja kanda materiaalse põhivarade parenduste arvel kajastatud summad kinnisvarainvesteeringute gruppi parenduskulude alla, järgides RTJ 6 sätestatud reegleid.

3.5 Materiaalsete põhivarade eemaldamine bilansist

Uuritava ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on kirjas, et kasutuskõlbmatuks muutunud põhivara kantakse maha mahakandmisaktide alusel, kus on märgitud põhivara nimetus, inventarinumber, soetamisaeg, soetusmaksumus, akumulieeritud kulum, mahakandmise aeg ja põhjus. Kõikide mahakandmise vajadust hindab inventeerimiskomisjon ja otsustab juhtkond. Juhul kui põhivara muutub kasutuskõlbmatuks enne, kui maha kirjendamisele kuuluv summa on kuludesse kantud ning tekib kahjum põhivara likvideerimisest, siis kajastatakse seda kahjumit perioodikasumiaruandes kuluna. Veel on raamatupidamise sise-eeskirjas märgitud, et põhivara müümisel tulenev kasum või kahjum kajastatakse neto summas.

2020. aasta põhivarade koondaruandest on näha, et sellel aastal on materiaalse põhivarade grupist likvideeritud transpordivahend Mercedes-Benz. Põhivara kaardilt selgub, et likvideerimise põhjuseks on transpordivahendi müük. Sõiduk soetus toimus 2017. aastal soetusmaksumuses 48 840,36 eurot. Transpordi vahendi kasulikuks elueaks on määratud 5 aastat, millest tulenevalt on amortisatsiooni määr 20%. Põhivara kaardilt on näha, et jääkväärtus likvideerimis hetkel oli sõidukil 21 978,03 eurot. Intervjuu käigus selgus, et enne transpordivahendite müümist tellitakse sõidukile eksperthinnang või võrreldakse samaväärsete tehniliste andmetega sõidukeid ja nende turuväärtust auto24.ee portaali abil. Antud sõidukile koostas Veho AS hindamisakti, mis on võetud aluseks ostu-müügi lepingu sõlmimisel. Ostjale koostati arve summas 35 000 eurot. Raamatupidamises kajastati põhivara müügitehing ja materiaalse põhivara bilansist eemaldamine järgmiselt:

Deebet:	1200	Ostjatelt laekumata arved	35 000,00
Deebet:	1831	transpordivahendite akumulieeritud kulum	26 862,33
Deebet:	3512	Müüdud põhivara jääkmaksumus	21 978,03
Kreedit:	1830	Transpordivahendid	48 840,36
Kreedit:	3510	Põhivara müük	29 166,67
Kreedit:	2310	Müügi käibemaks	5 833,33

Ettevõtte on 2020 aastal eemaldanud bilansist transpordivahendi müümis hetkel. Materiaalse põhivara eemaldamine bilansist ja sellega seotud müügitehingud on toimunud vastavuses Eesti

finantsaruandluse standardiga. Materiaalne põhivara eemaldatakse bilansist nende müümise hetkel või kui nende edasine kasutamine ei tekita majandusliku kasu. Müügist tekkiv kasum on vahe saadud tasu netosumma ja jääkväärtuse vahel. Autori arvamusel vastab ettevõtte materiaalsete põhivarade eemaldamine bilanssist Eesti finantsaruandluse standardile.

3.6 Materiaalsete põhivarade inventeerimine

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjast selgub, et materiaalsed põhivara inventeeritakse üks kord aastas füüsilise üle lugemise ja hindamise kaudu. Raamatupidamisandmetel koostatud inventuurilehed sisaldavad varaobjektide koguseid ja maksumusi. Põhjendatud vajadusel esitab inventeerimis komisjon inventuuri lõppakti lisas juhatusele kinnitamiseks valikud andmed inventuuri kohta. Intervjuust raamatupidajaga selgus, et inventeerimine toimub iga aastaselt aasta lõpu seisuga. Tihti kontrollitakse vara olemasolu, aga selle eluea kvaliteeti ei pruugita inventuuri käigus tuvastada. Inventuuride koostamise juures viibivad tavaliselt raamatupidaja ja juhatuse liige. Muud materiaalsed põhivarasid nagu: televiisorid, voodid, kapid, toolid ja lauad inventeeritakse majutusteenuse osutamise osakonna puhastusteenindajate poolt.

Intervjuu käigus selgus veel, et just viimaste materiaalsete põhivarade inventeerimine on kõige problemaatilisem. Põhivarade arvele võtmise alampiiri tõstmisest tingituna ei võeta enam materiaalse põhivarana arvele uusi soetatud mööbliesemeid ja teisi väikevahendeid, mille väärtus jääb alla 2000 euro, kuigi nende eluiga on pikem kui üks aasta. Vanematel põhivaradel, on aga tunnusnumbrid kulunud ja nende kasutus kohad ettevõtte siseselt muudetud, mis omakorda raskendab nende inventeerimist. On tekkinud olukordi, kus jääb kõhk, kas tegemist on arvele võetud ja vähesekasutatud ning hästi säilinud materiaalse põhivaraga, või on tegemist soetus hetkel perioodi kuluks kantud väikevaraga. Samuti ei ole inventeerimise käigus hinnatud põhivarade järelejäänud kasulikkude eluiga.

Võrreldes inventeerimislehti materiaalsete põhivarade koondaruandega võib järeldada, et põhivarade inventeerimine on vastavuses Raamatupidamise seaduse §15 lg 3 ning raamatupidamise aastaaruande koostamiseks tehakse ettevõttes varade inventeerimine, mis on vastavuses raamatupidamise alusprintsipiidega. RTJ 5 § 9 kohaselt lähtudes olulisuse printsiibist võib väheväärtusliku, pika kasutuseaga varade üle arvestust pidada bilansiväliselt. Raamatupidamise seaduse §11 lg 1 kohaselt on raamatupidamise kohustuslane kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja, mis reguleerib varade inventeerimist. Ettevõttes on see nõue küll täidetud, kuid samas ei ole selgelt mõistetav raamatupidamise sise-eeskirjas kirjeldatud väikevarade mõiste ja nende arvestus kord.

Lõputöö autor soovib teha ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirja täiendused väheväärtusliku väikevara bilansivälise arvestusekorra kohta. Otsese kulu ja väheväärtusliku vara eristamiseks võiks ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas täpsemalt kirjeldada väheväärtusliku vara alampiiri ja võimalike varagruppe, mille üle peetakse arvestust bilansivälistel kirjetel. Samuti võiks kirjeldada väikevarade inventeerimis korda ja sagedust.

3.7 Materiaalsete põhivarade kajastamine raamatupidamise aastaaruandes

Uuritava ettevõtteks on väikeettevõtja, kes lähtub Eesti finantsaruandluse standardist ja kasutab võimalust koostada lühendatud raamatupidamise aastaaruannet. Raamatupidamise aastaaruandes kajastatakse materiaalseid põhivarasid kahes finantsaruandes, milleks on bilanss ja kasumiaruanne ning raamatupidamise aastaaruande lisades.

Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas on kirjeldatud, et raamatupidamise aastaaruande koostatakse kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Lisaks on välja toodud, et aruandluses kasutatakse RTJ 2 lisa 1 toodud bilansiskeemi ja lisa 2 toodud kasumiaruande skeemi nr 1. Veel on märgitud, et aruannete kirjetes tehakse täiendavaid liigendusi juhul, kui see on oluline aruandefo paremaks mõistmiseks. RPS § 18 lg 3² kohaselt lühendatud raamatupidamise aastaaruandes võib väikeettevõtja esitada käesoleva seaduse lisa 1 esitatud bilansiskeemi kirjete ja lisa 2 esitatud kasumiaruande skeemis toodud araabia numbritega tähistatud kirjete alaliigendused bilansi ja kasumiaruande asemel raamatupidamise aastaaruande lisades. Järelikult on võimalik valida kas bilanss esitatakse alakirjetega või mitte.

Ettevõtte majandusaasta pikkuseks on kaksteist kuud. Majandusaasta algab 01. jaanuaril ja lõpeb 31. detsembril. Majandus aasta lõppedes koostab ettevõtte raamatupidaja raamatupidamise aastaaruande, millele lisatakse juhtkonna poolt koostatud tegevusaruanne, mille järgselt suunatakse see auditeerimisele.

Raamatupidamise aastaaruande koostamise aluseks on majandusaasta jooksul raamatupidamise registritesse kirjendatud majandustehingud ja reguleerimiskanded. Uuring on läbi viidud ettevõtte 2020.aasta majandusaasta aruande põhjal.

Raamatupidamise aastaaruande bilansis (vt. Lisa 2) on materiaalse põhivarad kajastatud kirjel „Materiaalsed põhivarad“ soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum summas 479 0676 eurot ja neile on koostatud raamatupidamise aastaaruande lisa 6 (vt. Lisa 4), milles on näha materiaalsete põhivarade soetusmaksumust summas 1 492 236 eurot , akumulieeritud kulumit summas 1 012 560 eurot. Akumulieeritud kulum on kajastatud miinus märgiga.

Kasumiaruandes (Lisa 3) kirjel “Põhivarade kulum ja väärtuse langus” kajastatakse nii materiaalse põhivarade kui ka kinnisvarainvesteeringute amortisatsiooni kulumit ühisel real, kuid kirje täpsemad selgitused on kirjeldatud raamatupidamise aastaaruande lisades 5 ja 6.

Materiaalsete põhivarade müügist saadud kasum/kahjum kantakse kirjele „Muud äritulud“ või „Muud ärikulud“ ning kirje täpsemad selgitused on ära toodud raamatupidamise aastaaruande lisas 9.

Raamatupidamise aastaaruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“ on kirjeldatud materiaalse põhivarade kajastamist bilansis, materiaalse põhivara arvele võtmise alampiiri, amortisatsiooni määra valikut ja ka amortisatsiooni arvestus meetodit.

Uuritavas ettevõttes on koostatud majandusaasta kohta lühendatud majandusaasta aruanne, mis koosneb bilansist, kasumiaruandest ja lisadest. Ettevõtte materiaalsed põhivarad on kajastatud bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum. Amortisatsioonikulu ja müügist saadud kasum on kajastatud kasumiaruandes. Materiaalsete põhivarade müük on kajastatud müügihinnas. Kasumiaruandes kajastatud materiaalse põhivara amortisatsioonikulu ja müügist saadud kasumi kohta on koostatud eraldi lisad, mis on esitatud kahe järjestiku aasta võrdlusena. Müüdnud materiaalne põhivara on bilansist eemaldatud. Bilansikirjetel kajastatud materiaalse põhivarade summa on vastavuses lisades toodud materiaalse põhivara jääkmaksumusega. Majandusaasta aruande koostamisel on järgitud RTJ 2 nõudeid informatsiooni esitamiseks .

Ettevõtte majandusaastaaruande vaatluse käigus jõudis autor arvamusel, et materiaalse põhivarade kajastamise nõuded raamatupidamise aastaaruandes on kooskõlas Eesti finantsaruandluse standardiga. Kuna aga käesolevast uuringust selgus, et raamatupidamise dokumentatsioonis ei ole materiaalse põhivara grupis „Maa“ kajastatud andmed õiged ja ka põhivara parendus kontrol kajastatud andmed ei vasta tegelikkusele, siis võib väita, et majandusaasta aruande kirjetel kajastuvad summad ei vasta tegelikkusele. Aruande koostamisel on eksitud RPS §15 suhtes. Valesti kajastatud andmed ei mõjuta küll ettevõtte finantsaruannetes kajastatavat finantsseisundit, aga võivad olla eksitavad finantsaruande lugejale.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teemaks oli AA-LAN AS materiaalse põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputöö teema aktuaalsus tuleneb põhivarade arvestuse ja kajastuse olulisusest, kuna see mõjutab otseselt ettevõtete finantsnäitajaid. Teema valik oli põhjendatud ettevõtte juhtkonna huvist antud uuringu teostada, kuna ettevõtte on auditeeritav ja viimasel aastal on vahetunud ettevõttes nii raamatupidaja kui ka audiitor teenuse osutaja.

Lõputöö eesmärgiks oli välja selgitada AA-LAN AS materiaalse põhivarade arvestuse vastavus Eesti finantsaruandluse standardile.

Lõputööst selgus, et AA-LAN AS materiaalseks põhivaradeks on varad mida kasutatakse enda majandustegevuses pikema ajavahemiku jooksul kui üks aasta ja mille soetusmaksumus on alates 2000 eurost. Soetusmaksumus koosneb ostuhinnast, mittetagastavatest maksudest ja otseselt soetamisega seotud kultustest.

AA-LAN AS kajastab materiaalse põhivara bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum. Amortisatsiooni arvestus ettevõttes toimub lineaarsel meetodil. Vara amortisatsiooni arvestus hakatakse arvestama selle kasutusele võtust ja amortiseeritakse kuni amortiseeritava osa täieliku amortiseerimiseni või kuni vara eemaldamiseni kasutusest. Täielikult amortiseerunud vara, mis on veel kasutuses ning teenib tulu kajastatakse bilansis nii vara soetusmaksumust, kui ka samas summas akumulieeritud kulumit seni, kuni vara on lõplikult kasutusest eemaldatud.

Materiaalse põhivarade parenduste, remondi ja hooldusega seotud kulutused lisatakse soetusmaksumusele ainult sellistel juhtudel, kui need vastavad materiaalse põhivarade mõistele ja nende osalemine toob tulevikus majandusliku kasu. Kõik, pideva hoolduse ja remondikulud kajastatakse perioodikuluna.

Kasutuskõlbmatuks muutunud põhivara kantakse bilansist välja mahakandmisaktide alusel, kus on märgitud põhivara nimetus, inventarinumber, soetamisaeg, soetusmaksumus, akumulieeritud kulum, mahakandmise aeg ja põhjus.

Materiaalse põhivara inventeeritakse üks kord aastas, aasta lõpu seisuga füüsilise üle lugemise teel.

AA-LAN AS on väikeettevõtja, kes lähtub Eesti finantsaruandluse standardist ja kasutab võimalust koostada lühendatud raamatupidamise aastaaruannet. Ettevõtte majandusaasta pikkuseks on 12 kuud. Raamatupidamise aastaaruandes kajastatakse materiaalseid põhivarasid kahes finantsaruandes, milleks on bilanss ja kasumiaruanne ning raamatupidamise aastaaruande lisades.

Aruandluses kasutatakse RTJ 2 lisas 1 toodud bilansiskeemi ja lisas 2 toodud kasumiaruande skeemi nr 1. Bilansi on materiaalse põhivarad kajastatud kirjel „Materiaalsed põhivarad“ soetusmaksumuses, millest on maha arvatudakumuleeritud kulum. Kasumiaruandes kirjel „Põhivarade kulum ja väärtuse langus“ kajastatakse nii materiaalsete põhivarade kui ka kinnisvarainvesteeringute amortisatsiooni kulumit ühisel real, ühtse summana, kuid kirje täpsemad selgitused on kirjeldatud raamatupidamise aastaaruande lisades. Materiaalsete põhivarade müügist saadud kasum/kahjum kantakse kirjele „Muud äritulud/-kulud“. Raamatupidamise aastaaruande lisa 1 „Arvestuspõhimõtted“ on kirjeldatud materiaalsete põhivarade kajastamist bilansis, materiaalse põhivara arvele võtmise alampiiri, amortisatsiooni määra valikut ja ka amortisatsiooni arvestus meetodit. Lisas 6 on avalikustatud kõikide materiaalsete põhivara gruppide kohta nende jääkmaksumuste muutuse analüüs ja müüdud materiaalsed põhivarad müügihinnas.

Autori arvates vastab AA-LAN AS materiaalsete põhivarade arvestus üldjoontes Eesti finantsaruandluse standardile, kuid uurimistööd raames leidis autor ka mõned puudujäägid.

Uuringust tulenevalt selgus, et:

- materiaalse põhivara grupis maa on kajastatud sellised kinnistud, mis on oma loomult kinnisvara investeeringute tunnustega. RTJ 5 ütleb aga, et põhivarade mõiste alla liigitatakse maa ja hooned ja nendega seotud õigused, mida ettevõtte kasutab enda majandustegevuses kas toodete tootmisel või teenuste osutamisel;
- materiaalse põhivarakontol on kajastatud kinnisvara investeeringute parenduskulud. RTJ 5 aga ei rakendada kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, millest tulenevalt ei ole materiaalsete põhivarade parenduste kontol kajastatud kanded õiged;
- raamatupidamise sise-eeskirjas kajastatud amortisatsiooni arvestamisel lähtutud põhivaragruppide kasulik eluiga ja amortisatsiooni arvestamise määrad ei kajasta alati kõige õigemini vara kasutust. RTJ 5 § 24 aga ütleb, et amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist kasuliku eluea jooksul;
- ka juba kasutusel olevate varade puhul, kui on muutunud varade kasulik eluiga, peab ettevõtte vastavalt RTJ 5 § 30-le üle vaatama tehtud hinnangud kasutatavate amortisatsioonimäärade osas ning vajadusel neid muutma;

- raamatupidamise sise-eeskirjadest tulenevalt peetakse väheväärtusliku, kuid pika kasutuseaga väikevarede arvestust bilansiväliselt, kui lisainfo arvestus meetodite ja korra kohta on puudulik. RTJ 5 § 9 aga ütleb, et lähtudes olulisuse printsiibist võib väheväärtusliku, kuid pika elueaga vara üle pidada arvestust bilansiväliselt. Raamatupidamise seaduse §11 lg 1 kohaselt on raamatupidamiskohustuslane kohustatud koostama raamatupidamise sise -eeskirja, mis reguleerib varade arvestust.

Lõputöö uuringule tuginedes teeb autor ettevõttele mõned omapoolsed ettepanekud:

- teha paranduskanded materiaalse põhivarakontol „Maa“;
- teha paranduskanded materiaalse põhivarade parenduskontol ja kanda sealt välja kõik kulud, mis ei ole seotud materiaalse põhivaradega;
- vaadata üle ja vajadusel teha muudatused raamatupidamise sise-eeskirjas materiaalse põhivaragruppide amortisatsiooni arvestamisel lähtutud varade kasulikust elueast ja amortisatsiooni määrast, et oleks tagatud võimalikult õige vara kasutus;
- inventeerimise käigus hinnata ka varade järelejäänud kasulikku eluiga ja vajadusel seda muuta;
- täiendada raamatupidamise sise-eeskirjas väheväärtusliku väikevara bilansivälist arvestuskorda.

Autor on arvamusel, et lõputöö eesmärk on saavutatud.

SUMMARY

The topic of the thesis is the compliance of the accounting for tangible fixed assets of AA-LAN AS with the Estonian financial reporting standard.

The object of research of the thesis was AA-LAN AS, whose main field of activity is the leasing of its own property and provision of rehabilitation and accommodation services.

The thesis consists of three chapters, subchapters, and appendices. The first chapter provides an overview of the theoretical origins of tangible assets and explains the concept of tangible assets, its initial recognition, depreciation, improvements, repairs and maintenance, inventory, removal from the balance sheet and recording in the financial statements. The second chapter describes the methodology of the empirical study. The third chapter describes the compliance of the accounting for tangible assets of the surveyed enterprise with the Estonian financial reporting standard.

The theoretical part of the thesis is based on the Accounting Act, the Accounting Board Guides and specialist literature. The primary source used is ASBG 5 “Property, plant, and equipment and intangible assets”. For the purpose of writing the empirical part of this thesis, the author examined the accounting source documents, purchase and sales invoices of property, plant, and equipment as well as reports reflecting the compliance of the inventory of property, plant, and equipment with the internal accounting rules and the annual report. In addition to the above, the author studied various accounting entries and reports made in the accounting software of the company, such as purchase and sales entries, ledger entries, turnover data, balance sheet, income statement and documents under the section for recognising property, plant, and equipment that were related to the accounting of the former. An interview with the accountant of the company was conducted to obtain additional information.

The data collected during the document analysis and the interview is compared with the Estonian financial reporting standard to determine its compliance.

The aim of the thesis is to examine whether the accounting of tangible fixed assets of AA-LAN AS complies with the Estonian financial reporting standard. In order to achieve this aim, the following research tasks were established:

- examine the accounting of tangible fixed assets of the surveyed company in 2020;
- conduct a semi-structured interview with the accountant;

- compare the compliance of the tangible fixed assets with the Estonian financial reporting standard;
- based on the research results, present conclusions to the management and, if necessary, make proposals to avoid possible non-compliances.

As a result of the research, the author is of the opinion that the accounting of the tangible fixed assets of AA-LAN AS generally complies with the Estonian financial reporting standard but, in the course of the research, the author also found some errors and thus makes the following proposals to the company:

- make corrections under the fixed asset account “Land”;
- make adjustments to the tangible fixed assets improvement account and remove all costs not related to tangible fixed assets;
- review and, if necessary, amend the internal accounting rules in part that concern the useful life and depreciation rate of assets used to determine the depreciation of the classes of property, plant and equipment, in order to ensure that assets are used as correctly as possible;
- during the inventory, also assess the remaining useful life of the assets and, if necessary, change it;
- supplement the off-balance sheet accounting procedure for low-value small assets in the internal accounting rules.

VIIDATUD ALLIKAD

- Alver, L. ja Alver, J. (2017). *Finantsarvestus* (Kolmas trükk). Tallinn: Deebet.
- Alver, L. ja Alver, J. (2009). *Finantsarvestus* (Teine trükk). Tallinn: Deebet.
- Antsmäe, S. (16. 12. 2013). *Varade ja varude inventuuri läbiviimine*. Kasutamise kuupäev: 18.02.2021, allikas: Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/varade-ja-varude-inventuuri-labiviimine-2013-12-16>
- Avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhend. (11.12.2003: viimati muudetud 09.02.2020). Kasutamise kuupäev: 16.03.2021, allikas: Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/128102016012?leiaKehtiv>
- Ghuri, P., & Grønhaug, K. (2004). *Äriuuringute meetodid*. Tallinn: Külim.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2005). *Tutki ja kirjoita*. Hämeenlinna: Kariston.
- Hirsjärvi, S., Remes, P., & Sajavaara, P. (2010). *Uuri ja kirjuta*. Tallinn: Medicina.
- Karu, S. (2008). *Amortisatsioonikulu(kulumi)arvestuse käsiraamat*. Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ.
- Keskküla, J. (2021). *Finants- ja maksuarvestus* (Kolmas täiendatud trükk). Tallinn.
- Kuusik, A., Virk, K., Aarna, K., Sepp, L., Seppo, M., Mehine, T., & Prinshthal, I. (2010). *Teadlik turundus*. Tartu: TÜ Kirjastus.
- Lagerspetz, M. (2017). *Ühiskonna uurimise meetodid*. Tallinn: TLÜ Kirjastus.
- Laherand, M.-L. (2008). *Kvalitatiivne uurimisviis*. Tallinn.
- Leppik, E. (2009). *303 majandustehingut raamatupidamises*. Tartu: Rafiko.
- Mykolaitiene, V., Vecerskiene, G., Jankauskiene, K., & Valanciene, L. (2010). Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting. *Engineering Economics* (21(2)), lk 142-150. Kasutamise kuupäev: 14. 03 2021, allikas: Kaunas University Technology: https://www.researchgate.net/publication/266244903_Peculiarities_of_Tangible_Fixed_Assets_Accounting
- Newman, I. (2000). *A Conceptualization of Mixed Methods: A Need for Inductive/Deductive Approach to Conducting Research*. Kasutamise kuupäev 04.04.2021, allikas: Institute of Education Sciences: <https://files.eric.ed.gov/fulltext/ED443849.pdf>
- Nukka, A. (2017). Põhivara soetusmaksumuse alampiiri kehtestamine. *Raamatupidamise praktik*, 113, 17-19. Kasutamise kuupäev: 12.04.2021, allikas: Äripäev Raamatupidaja.ee: <https://static-pdf.aripaev.ee/wpPczXoJpUjz7M26tuGYFJ7zZOI.pdf>
- Otsus-Carpenter, M. (2018). *Väikeettevõtte raamatupidamine*. Tallinn: AS Äripäev

- Rahandusministeerium.* (2020). Toimkonna tegevus. Kasutamise kuupäev 20.11.2020, allikas: Rahandusministeerium: <https://www.rahandusministeerium.ee/et/easb/toimkonna-tegevus>
- Laenukasutuskulude kapitaliseerimine ja sisemine intressimäär.* (2018) (RMP). Kasutamise kuupäev: 15.11.2020, allikas: Raamatupidamis- ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/laenukasutuskulude-kapitaliseerimine-ja-sisemine-intressimaar-2018-05-15>
- Raamatupidamise seadus.* (20.11.2002; viimati muudetud 20.02.2019). Kasutamise kuupäev: 10.04.2022, allikas Riigi Teataja: <https://www.riigiteataja.ee/akt/115032019012>
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 1. Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted.* (22.12.2017; viimati muudetud 17.12.2018). Kasutamise kuupäev 02.05.2022, allikas: Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/8009/RM_17122018_m55Lisa1.pdf#
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 2. Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes.* (22.12.2017; viimati muudetud 22.12.2018). Kasutamise kuupäev 10.04.2022, allikas: Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/9026/RM_17122018_m55Lisa2.pdf
- Raamatupidamise Toimkonna Juhend 5. Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad.* (22.12.2017; viimati muudetud 18.12.2019). Kasutamise kuupäev: 10.04.2022, allikas Riigi Teataja: https://www.riigiteataja.ee/aktilisa/1201/2201/9023/RM_m63_lisa5%20.pdf#
- Raamatupidamise Toimkonna selgitused seoses koroonaviiruse ja eriolukorra mõjude kajastamisega aastaaruannetes.* (2020). Kasutamise kuupäev: 11.10.2020, allikas: Raamatupidamis- ja õigus uudisteveeb: <https://www.rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/raamatupidamise-toimkonna-selgitused-seoses-koroonaviiruse-ja-eriolukorra-m-jude-kajastamisega-aastaaruannetes>
- SME IFRS.* (2015). Kasutamise kuupäev 20.12.2020., allikas IFRS: http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf
- Soosalu, A.* (2017). *Põhivarade inventeerimine.* Kasutamise kuupäev: 13.03.2021, allikas: Raamatupidamis ja maksuinfoportaal: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/pohivarade-inventeerimine-2017-01-20>
- Tamm, L.* (2006). Loov raamatupidamine- kellele ja milleks? *Maksumaksja*, 5, 35-37. Kasutamise kuupäev: 20. 12 2020, allikas: Eesti Maksumaksjate Liit: <https://maksumaksjad.ee/ajakiri/?aasta=2006>
- Tikk, J.* (2016). *Finantsarvestus.* Tallinn: AS Pakett.

- Veetamm, H. (2015). *Kuisad kajastada põhivara parendusi?* Kasutamise kuupäev: 17.03.2021, allikas: Raamatupidamis ja maksuportaal:
<https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-ylldiselt/kuidas-kajastada-pohivara-parendusi-2015-12-18>
- Villems, T. (2017). *Materiaalse põhivara parendused*. Kasutamise kuupäev: 17.03.2021, allikas: Raamatupidamis- ja õigusuudistevveeb: <https://www.rup.ee/uudised/maksud-ja-raamatupidamine/materiaalse-p-hivara-parendused>
- Õunapuu, L. (2014). *Kvalitatiivne ja kvantitatiivne uurimisviis sotsiaalteadustes*. Kasutamise kuupäev 15.03.2021, allikas: Tartu Ülikool:
http://dspace.ut.ee/bitstream/handle/10062/36419/ounapuu_kvalitatiivne.pdf
- Äriseadustik*. (15. 02 1995). Kasutamise kuupäev: 20.12.2020, allikas: Riigi Teataja:
<https://www.riigiteataja.ee/akt/28365>
- Zdobnõh, S. (2008). *Materiaalne põhivara*. Kasutamise kuupäev: 15.01.2021, allikas: Raamatupidamis- ja õigusuudisteweeb:
<https://www.rup.ee/raamatupidamine/artiklid/materiaalne-p-hivara>

LISAD

Lisa 1. Intervjuu teemad

Lisa 2. AA-LAN AS majandusaasta aruanne „Bilanss“, eurodes

Lisa 3. AA-LAN AS „Kasumiaruanne“, eurodes

Lisa 4. AA-LAN AS raamatupidamise aastaaruande lisa 6 „Materiaalsed põhivarad“, eurodes

Lisa 5. AA-LAN AS Detailne põhivarade koondaruanne, eurodes

Lisa 1. Intervjuu teemad

1. Kuidas jaguneb ettevõttes materiaalne põhivara?
2. Millistel tingimustel ja hinnangutel määratakse raamatupidamise sise-eeskirjas põhivara soetusmaksumuse alampiir, amortisatsiooni määr ja kasulik eluiga. Kas alampiiri on viimaste aastate jooksul muudetud (kui jah, siis kui sageli ja millistel argumentidel)?
3. Materiaalsete põhivarade kajastamine ja amortisatsiooni meetodi valik?
4. Kas ja kuidas kajastatakse parendused, remont ja hooldused?
5. Kuidas toimub põhivara inventeerimine?
6. Kuidas toimub materiaalsete põhivarade mahakandmine?

Lisa 2. AA-LAN AS majandusaasta aruanne „Bilanss“, eurodes

aktsiaselts AA-LAN

2020. a. majandusaasta aruanne

Raamatupidamise aastaaruanne

Bilanss

(eurodes)

	31.12.2020	31.12.2019	Lisa nr
Varad			
Käibevarad			
Raha	1 175 185	1 245 311	2
Nõuded ja ettemaksed	105 247	154 346	
Nõuded ostjate vastu	24 964	31 875	
Maksude ettemaksed ja tagasinõuded	956	6 840	3
Muud nõuded	73 386	112 402	4
Ettemaksed	5 941	3 229	
Kokku varud	1 310	1 195	
Tooraine ja materjal	29	0	
Müügiks ostetud kaubad	1 281	1 195	
Kokku käibevarad	1 281 742	1 400 852	
Põhivarad			
Nõuded ja ettemaksed	4 600 000	4 100 000	
Muud nõuded	4 600 000	4 100 000	4
Kinnisvarainvesteeringud	1 334 669	1 402 044	5
Materiaalsed põhivarad	479 676	344 588	6
Kokku põhivarad	6 414 345	5 846 632	
Kokku varad	7 696 087	7 247 484	
Kohustised ja omakapital			
Kohustised			
Lühiajalised kohustised			
Võlad ja ettemaksed	114 974	83 736	
Võlad tarnijatele	29 478	38 231	
Võlad töövõtjatele	7 484	8 147	
Maksuvõlad	7 225	4 524	3
Muud võlad	40 258	3 472	
Muud saadud ettemaksed	30 529	29 362	
Kokku lühiajalised kohustised	114 974	83 736	
Kokku kohustised	114 974	83 736	
Omakapital			
Aktsiakapital nimiväärtuses	46 008	46 008	
Kohustuslik reservkapital	4 601	4 601	
Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)	7 083 139	6 639 325	7
Aruandeaasta kasum (kahjum)	447 365	473 814	7
Kokku omakapital	7 581 113	7 163 748	
Kokku kohustised ja omakapital	7 696 087	7 247 484	

Lisa 3. AA-LAN AS „Kasumiaruanne“, eurodes

aktsiaselts AA-LAN

2020. a. majandusaasta aruanne

Kasumiaruanne (eurodes)

	2020	2019	Lisa nr
Müügitulu	770 794	920 858	8
Muud äritulud	74 666	111 132	9
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-103 097	-103 242	10
Mitmesugused tegevuskulud	-196 301	-281 150	11
Tööjõukulud	-113 440	-164 300	12
Põhivarade kulum ja väärtuse langus	-189 886	-188 140	5,6
Muud ärikulud	0	-2 888	
Ärikasum (kahjum)	242 736	292 270	
Intressitulud	211 635	209 039	
Muud finantstulud ja -kulud	-22	5	
Kasum (kahjum) enne tulumaksustamist	454 349	501 314	
Tulumaks	-6 984	-27 500	13
Aruandeaasta kasum (kahjum)	447 365	473 814	

Lisa 4. AA-LAN AS Raamatupidamise aastaaruande lisa 6 „Materiaalsed põhivarad“, eurodes

aktsiaselts AA-LAN

2020. a. majandusaasta aruanne

Lisa 6 Materiaalsed põhivarad (eurodes)

	Maa	Ehitised			Masinad ja seadmed	Muud materiaalsed põhivarad	Lõpetamata projektid	Kokku
			Transpordivahendid	Muud masinad ja seadmed				
31.12.2019								
Soetusmaksumus	19 331	1 089 901	87 620	82 149	169 769	25 639	0	1 304 640
Akumuleeritud kulum		-835 529	-45 084	-58 747	-103 831	-20 692	0	-960 052
Jääkmaksumus	19 331	254 372	42 536	23 402	65 938	4 947	0	344 588
Ostud ja parendused	0	0	58 970	0	58 970	0	177 466	236 436
Uute ehitiste ost, uusehitus, parendused							177 466	177 466
Muud ostud ja parendused			58 970		58 970			58 970
Amortisatsioonikulu	0	-54 495	-14 106	-9 353	-23 459	-1 416	0	-79 370
Müügid (jääkmaksumuses)	0	0	-21 978	0	-21 978	0	0	-21 978
31.12.2020								
Soetusmaksumus	19 331	1 089 901	97 750	82 149	179 899	25 639	177 466	1 492 236
Akumuleeritud kulum	0	-890 024	-32 328	-68 100	-100 428	-22 108	0	-1 012 560
Jääkmaksumus	19 331	199 877	65 422	14 049	79 471	3 531	177 466	479 676

Müüdnud materiaalsed põhivarad müügihinna

	2020
Masinad ja seadmed	29 167
Transpordivahendid	29 167
Kokku	29 167

Lisa 5. AA-LAN AS Detailne põhivarade koondaruanne, eurodes

Detailne põhivarade koondaruanne

Periood 01.01.2020 - 31.12.2020

Nimetus	Soetusmaks. 31.12.2019	Lisandumine perioodis	Likvideerimine perioodis	Soetusmaks. 31.12.2020	Kogukulum 31.12.2019	Kulum perioodis	Likvid. kulum	Kogukulum 31.12.2020	Jääkmaksumus 31.12.2019	Jääkmaksumus 31.12.2020
1700 Kinnisvarainvesteeringud										
1 Maa Pikk 56 Tartu	81 243,19	0,00	0,00	81 243,19	0,00	0,00	0,00	0,00	81 243,19	81 243,19
1073 Maa Mardi kinnistu 72701:002:0192	53 000,00	0,00	0,00	53 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	53 000,00	53 000,00
2 Büroohoone Vaksali 17A	1 828 622,49	0,00	0,00	1 828 622,49	1 003 923,15	91 431,12	0,00	1 095 354,27	824 699,34	733 268,22
32 Kinnistu Tähe 104A	381 686,00	0,00	0,00	381 686,00	38 168,64	19 084,32	0,00	57 252,96	343 517,36	324 433,04
33 Maa Tähe 104a 79301:001:0094	15 370,00	0,00	0,00	15 370,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15 370,00	15 370,00
34 Maa Tähe 104a 79301:001:0095	2 944,00	0,00	0,00	2 944,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2 944,00	2 944,00
41 Maa Lemmemäe 35203:003:0201	50 000,00	0,00	0,00	50 000,00	0,00	0,00	0,00	0,00	50 000,00	50 000,00
43 Maa- Tähe tn 104e 79301:001:0194	0,00	43 140,00	0,00	43 140,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	43 140,00
555 Maa Männiku mets 2	3 600,00	0,00	0,00	3 600,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3 600,00	3 600,00
6 Maa Vaksali 17a-2706m2-79506:006:0022	27 670,00	0,00	0,00	27 670,00	0,00	0,00	0,00	0,00	27 670,00	27 670,00
1700 Kinnisvarainvesteeringud	2 444 135,68	43 140,00	0,00	2 487 275,68	1 042 091,79	110 515,44	0,00	1 152 607,23	1 402 043,89	1 334 668,45
1800 Maa										
3 Maa Linnavere tee3(94901:006:0795)-22000m2	16 750,80	0,00	0,00	16 750,80	0,00	0,00	0,00	0,00	16 750,80	16 750,80
4 Maa Rehetare tee 3(94901:006:0796) 1300m2	1 290,00	0,00	0,00	1 290,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 290,00	1 290,00
5 Maa Rehetare tee 5(94901:006:0793) 1300m2	1 290,00	0,00	0,00	1 290,00	0,00	0,00	0,00	0,00	1 290,00	1 290,00
1800 Maa	19 330,80	0,00	0,00	19 330,80	0,00	0,00	0,00	0,00	19 330,80	19 330,80
1820 Ehitised, rajatised										
7 Hoone Rehe Hotell	975 698,82	0,00	0,00	975 698,82	767 007,76	48 784,92	0,00	815 792,68	208 691,06	159 906,14
8 Vee-ja kanalisatsioonitrass/eur	114 202,43	0,00	0,00	114 202,43	68 521,08	5 710,08	0,00	74 231,16	45 681,35	39 971,27
1820 Ehitised, rajatised	1 089 901,25	0,00	0,00	1 089 901,25	835 528,84	54 495,00	0,00	890 023,84	254 372,41	199 877,41
1830 Transpordivahendid										
13 Lumepuhurid traktorile 2 tk	2 796,25	0,00	0,00	2 796,25	2 796,25	0,00	0,00	2 796,25	0,00	0,00
14 Mercedes-Benz Bluetec Avantgarde	48 840,36	0,00	48 840,36	0,00	23 606,29	3 256,04	26 862,33	0,00	25 234,07	0,00
22 Volvo XC60 D3 kinetic aut	30 566,67	0,00	0,00	30 566,67	15 792,64	3 056,64	0,00	18 849,28	14 774,03	11 717,39

Nimetus	Soetusmaks. 31.12.2019	Lisandumine perioodis	Likvideerimine perioodis	Soetusmaks. 31.12.2020	Kogukulum 31.12.2019	Kulum perioodis	Likvid. kulum	Kogukulum 31.12.2020	Jääkmaksumus 31.12.2019	Jääkmaksumus 31.12.2020
23 Škoda Roomster	5 416,67	0,00	0,00	5 416,67	2 888,96	1 083,36	0,00	3 972,32	2 527,71	1 444,35
45 Mercedes-Benz V250D (W1v44781513748591-0)	0,00	53 971,66	0,00	53 971,66	0,00	6 296,71	0,00	6 296,71	0,00	47 674,95
46 Peugeot Partner	0,00	4 998,65	0,00	4 998,65	0,00	413,35	0,00	413,35	0,00	4 585,30
1830 Transpordivahendid	87 619,95	58 970,31	48 840,36	97 749,90	45 084,14	14 106,10	26 862,33	32 327,91	42 535,81	65 421,99
1834 Muud masinad ja seadmed										
10 DTG 130-115 Eco.NOx katel	2 886,40	0,00	0,00	2 886,40	1 780,07	577,32	0,00	2 357,39	1 106,33	529,01
12 Lift Kone	22 808,63	0,00	0,00	22 808,63	22 808,63	0,00	0,00	22 808,63	0,00	0,00
15 Muruniiduk / eur	3 806,40	0,00	0,00	3 806,40	3 806,40	0,00	0,00	3 806,40	0,00	0,00
16 Niiduk 450X	3 290,80	0,00	0,00	3 290,80	1 810,05	658,20	0,00	2 468,25	1 480,75	822,55
17 Soolakamber 2tk	4 793,37	0,00	0,00	4 793,37	4 793,37	0,00	0,00	4 793,37	0,00	0,00
18 Telef.keskjaam siemens	3 973,62	0,00	0,00	3 973,62	3 973,62	0,00	0,00	3 973,62	0,00	0,00
19 Traktor Zetor Major	29 900,00	0,00	0,00	29 900,00	18 936,54	5 979,96	0,00	24 916,50	10 963,46	4 983,50
35 Katel Diematic 3	3 398,65	0,00	0,00	3 398,65	566,40	679,68	0,00	1 246,08	2 832,25	2 152,57
38 Tõstuk	3 000,00	0,00	0,00	3 000,00	200,00	600,00	0,00	800,00	2 800,00	2 200,00
39 ATV CFMOTO CFORCE 450L	4 290,84	0,00	0,00	4 290,84	71,51	858,12	0,00	929,63	4 219,33	3 361,21
1834 Muud masinad ja seadmed	82 148,71	0,00	0,00	82 148,71	58 746,59	9 353,28	0,00	68 099,87	23 402,12	14 048,84
1840 Muu materiaalne põhivara										
24 Füsioteraapiaalauad massaaž4 tk	3 579,05	0,00	0,00	3 579,05	3 579,05	0,00	0,00	3 579,05	0,00	0,00
25 Gaasipliit Diamond	2 549,90	0,00	0,00	2 549,90	1 657,50	510,00	0,00	2 167,50	892,40	382,40
26 Haagis 2000A402T182-22 PLA-EU1	2 000,00	0,00	0,00	2 000,00	2 000,00	0,00	0,00	2 000,00	0,00	0,00
27 Kontoris mööbel	2 220,63	0,00	0,00	2 220,63	2 220,63	0,00	0,00	2 220,63	0,00	0,00
28 Lauad ning toolid	2 166,06	0,00	0,00	2 166,06	2 166,06	0,00	0,00	2 166,06	0,00	0,00
29 Tarmeko mööbel u.	2 140,82	0,00	0,00	2 140,82	2 140,82	0,00	0,00	2 140,82	0,00	0,00
30 teler th42 10 tk	3 092,65	0,00	0,00	3 092,65	3 092,65	0,00	0,00	3 092,65	0,00	0,00
31 voodi AMY 10 tk	3 358,04	0,00	0,00	3 358,04	3 358,04	0,00	0,00	3 358,04	0,00	0,00
36 Piljardilaud	2 000,00	0,00	0,00	2 000,00	266,64	399,96	0,00	666,60	1 733,36	1 333,40
40 Mööbel retseptisioonilett	2 532,01	0,00	0,00	2 532,01	211,00	506,40	0,00	717,40	2 321,01	1 814,61
1840 Muu materiaalne põhivara	25 639,16	0,00	0,00	25 639,16	20 692,39	1 416,36	0,00	22 108,75	4 946,77	3 530,41
Kokku	3 748 775,55	102 110,31	48 840,36	3 802 045,50	2 002 143,75	189 886,18	26 862,33	2 165 167,60	1 746 631,80	1 636 877,90