

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Helena Paimla

**MATERIAALSE PÕHIVARA KAJASTAMISEL  
KASUTATAVAD MEETODID IFRSI RAKENDAVATES EESTI  
ETTEVÕTETES**

Magistritöö

Õppekava Äriahandus ja majandusarvestus, peeriala Audiitortegevus

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA

Tallinn 2020

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 11 047 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Helena Paimla .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 163208TARM

Üliõpilase e-posti aadress: [helena.paimla@gmail.com](mailto:helena.paimla@gmail.com)

Juhendaja: Monika Nikitina-Kalamäe, MA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

## SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE .....	5
SISSEJUHATUS .....	6
1. MATERIAALSE PÕHIVARA OLEMUS JA KAJASTAMINE .....	8
1.1. Materiaalse põhivara olemus .....	8
1.2. Materiaalse põhivara arvestusmeetodid – esmane kajastamine .....	11
1.3. Materiaalse põhivara arvestusmeetodid – edasine kajastamine .....	15
1.4. Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodi rakendamine ja selle tulemused teistes riikides .....	22
2. UURING MATERIAALSE PÕHIVARA KAJASTAMISEL KASUTATAVATEST MEETODITEST IFRSI RAKENDAVATES EESTI ETTEVÕTETES .....	27
2.1. Uuringu meetodite tutvustus .....	27
2.2. Tulemused – soetusmaksumuse vs ümberhindluse meetod .....	31
2.3. Tulemused – muud arvestusmeetodid .....	35
2.4. Arutelu ja järeldused .....	39
KOKKUVÕTE .....	44
SUMMARY .....	47
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU .....	50
LISAD .....	54
Lisa 1. Nimekiri ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi .....	54
Lisa 2. Küsimustik .....	56
Lisa 3. Taustainfo ettevõtete kohta, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi .....	63
Lisa 4. Küsitluse tulemused – küsimuste 1-3 vastused .....	65
Lisa 5. Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodi kasutajate jaotus (ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi) .....	66
Lisa 6. Küsitluse tulemused – küsimuse 4 vastused ja vastajate jaotus tegevusalade lõikes ....	68
Lisa 7. Küsitluse tulemused – küsimuste 24-25 vastused .....	69
Lisa 8. Majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse käigus kogutud andmed vara väärtuse testimise ja allahindluste kohta .....	70
Lisa 9. Majandusaasta aruannete vaatluse käigus kogutud andmed ümberhindluse meetodi kasutamise kohta .....	71
Lisa 10. Küsitluse tulemused – küsimuste 5-19 vastused .....	72
Lisa 11. Majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse käigus kogutud andmed materiaalse põhivara ümberhindluste kohta .....	75

Lisa 12. Küsitluse tulemused – küsimuse 33 vastused.....	78
Lisa 13. Andmed materiaalse põhivara amortisatsioonimeetodi kohta.....	79
Lisa 14. Andmed materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäära kohta .....	80
Lisa 15. Andmed materiaalse põhivara kasuliku eluea kohta .....	81
Lisa 16. Küsitluse tulemused – küsimuste 34-37 vastused .....	83
Lisa 17. Kokkuvõtliku tabeli koostamise alusinfo .....	84
Lisa 18. Lihtlitsents .....	86

## LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on selgitada välja materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavad meetodid IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes ja leida meetodite valikute põhjused. Eesmärgi saavutamiseks püstitati järgnevad uurimisülesanded:

- a) selgitada välja, milliseid uuringuid seoses materiaalse põhivara arvestusmeetoditega on tehtud mujal maailmas ja milliseid meetodeid materiaalse põhivara arvestuses kasutatakse;
- b) selgitada välja, millistel põhjustel ja kui paljudes IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes materiaalsel põhivara ümber hinnatakse ja kui tihti seda tehakse;
- c) selgitada välja, milliseid materiaalse põhivara arvestuse meetodeid uuritavates ettevõtetes kasutatakse.

Lisaks on autoril kaks hüpoteesi: a) enamikus IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes ei kasutata materiaalse põhivara arvestuses ümberhindluse meetodit vaid rakendatakse soetusmaksumuse meetodit ning b) IFRSi rakendavad ettevõtted, kes kasutavad materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse meetodit, ei ole rakendanud ümberhindluse meetodit, pidades viimast liiga keerukaks ja kulukaks ning sellega kaasnevat avalikustamise mahtu liiga suureks.

Uurimisülesannete täitmiseks ja hüpoteeside kontrollimiseks uurib autor varem tehtud materiaalse põhivara seonduvaid uuringuid, vaatleb IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete majandusaasta aruandeid ning korraldab küsitluse. Küsitlus tehakse *Google Forms* keskkonnas ja see on suunatud uuritavate ettevõtete raamatupidajatele.

Uuringu tulemusena selgub, et ettevõtetes ei pöörata erilist tähelepanu materiaalse põhivara arvestusele. Enamik IFRSi rakendavatest Eesti ettevõtetest kasutab materiaalse põhivara arvestuses samu meetodeid, mis ei võta arvesse ettevõtte ega tegevusala eripära. Nende ettevõtete majandusaasta aruannete info kasutamisel tuleb arvesse võtta võimalikke arvestusmeetodist tulenevaid mõjutusi. Töös tehtud uuringu tulemused ei erine oluliselt mujal maailmas tehtud uuringute tulemustest. Esimene töös püstitatud hüpotees leiab täieliku ja teine osalise kinnituse.

Võtmesõnad: materiaalne põhivara, IFRS, arvestusmeetodid, arvestusmeetodi valik

## SISSEJUHATUS

Eestis registreeritud ettevõtetel on valikuvõimalus finantsarvestuses lähtuda kas Eesti finantsaruandluse standardist, edaspidi EFS, või rahvusvahelistest finantsaruandluse standarditest (*International Financial Reporting Standards*), edaspidi IFRSi. Kui juhtkond on otsustanud kasutada IFRSi põhise arvestussüsteemi, avaneb materiaalse põhivara arvestuses võimalus kasutada ümberhindluse meetodit, mis on üks suuremaid erinevusi IFRSi ja EFSi vahel. Kui soetusmaksumuse meetodi puhul on võimalik vaid vara väärtuse allahindlus, siis ümberhindluse meetodi korral võib põhivara klassi regulaarselt turuhinnale viimiseks ka ülespoole ümberhinnata ning kajastada nii omakapitali reaalses väärtuses. (Siling, Viks 2017). Alates 2005. aastast, mil Euroopas esimest korda IFRSi rakendada hakati, üle maailma tehtud uuringutest on selgunud, et valdavalt eelistatakse soetusmaksumuse meetodit, kuigi on võimalus rakendada ka ümberhindluse meetodit.

Magistritöö on uudne, kuna praegu puudub piisav ülevaade IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete arvestusmeetodite valikutest. Seda valdkonda pole Eestis siiani põhjalikult uuritud. Aktuaalsust lisab teemale ka Maarja Kampuse (2019) bakalaureusetöös tehtud järeldus, et EFSi kasutatavates ettevõtetes pööratakse vara väärtuse hindamisele vähe tähelepanu, kuna enam kui pooltes neist ei tehta isegi vara väärtuse testi üks kord aastas.

Magistritöö eesmärk on selgitada välja materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavad meetodid IFRSi kasutatavates Eesti ettevõtetes. Töös selgitatakse välja, kui paljudes kasutatakse ümberhindluse meetodit ja kui paljudes on jäädud soetusmaksumuse meetodi juurde ning leitakse põhjused, miks on sellised valikud tehtud. Lisaks selgitatakse välja, milliseid muid arvestusmeetodeid kasutavad uuritud ettevõtted materiaalse põhivara klasside arvestuses.

Eesmärgi saavutamiseks püstitatakse töös kolm uurimisülesannet:

1. Selgitada välja, milliseid uuringuid seoses materiaalse põhivara arvestusmeetoditega on tehtud mujal maailmas, ning nende põhjal uurida, milliseid meetodeid materiaalse põhivara arvestuses kasutatakse.

2. Selgitada välja, millistel põhjustel ja kui paljudes IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes kasutatakse võimalust materiaalse põhivara regulaarseks ümberhindluseks ja kui tihti seda tehakse.
3. Selgitada välja, milliseid materiaalse põhivara arvestuse meetodeid uuritavates ettevõtetes kasutatakse ehk millist põhivara arvelevõtmise määra ja amortiseerimise meetodit rakendatakse ning kui pikk on erinevate materiaalse põhivara klasside kasulik eluiga.

Lisaks on autoril kaks hüpoteesi, mis töö tulemusel kas kinnitatakse või lükatakse ümber:

1. Enamikus IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes ei kasutata materiaalse põhivara arvestuses ümberhindluse meetodit vaid rakendatakse soetusmaksumuse meetodit.
2. IFRSi rakendavad ettevõtted, kes kasutavad materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse meetodit, ei ole rakendanud ümberhindluse meetodit, pidades viimast liiga keerukaks ja kulukaks ning sellega kaasnevat avalikustamise mahtu liiga suureks.

Töö eesmärk saavutatakse kvantitatiivse uuringu tulemusel. Magistritöö koosneb kahest peatükist, millest esimeses antakse ülevaade materiaalse põhivara arvestusmeetoditest. Selles defineeritakse põhivara ja materiaalse põhivara terminid, kirjeldatakse materiaalse põhivara arvestusmeetodeid, mis on lubatud IFRSi kohaselt, ning esitatakse varem teistes riikides materiaalse põhivara arvestusmeetodite kohta tehtud uuringute tulemused. Teine peatükk on praktilise väärtusega ning selles tutvustatakse töö eesmärgi täitmiseks tehtud majandusaasta aruannete vaatlust ja küsitlust, ning tulemuste töötlemise protsessi. Selgitatakse, kuidas valiti ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi ja kirjeldatakse küsimustiku koostamise põhimõtteid. Esitatakse majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse tulemused koos jooniste, arutelu ja järeldustega.

Töö praktiline väärtus on suunatud peamiselt majandusaasta aruannete info tarbijatele, kes saavad põhjaliku ülevaade materiaalse põhivara arvestusest ja sellest, kuidas erineva materiaalse põhivara arvestusmeetodi rakendamine mõjutab ettevõtte finantstulemusi. Nad saavad ülevaate, milliseid meetodeid IFRSi rakendavad Eesti ettevõtted kasutavad ning saavad seda arvesse võtta finantsotsuste langetamisel. Lisaks on töö praktiline väärtus ka ettevõtetele, kes on mõelnud materiaalse põhivara arvestusmeetodi vahetusele.

Magistritöö teoreetiline osa on koostatud tuginedes teaduslikele allikatele, erialasele kirjandusele, standarditele ja õigusaktidele. Empiiriline osa on koostatud IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete seast valitud ettevõtete majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse käigus nende raamatupidajatelt saadud vastuste põhjal.

# 1. MATERIAALSE PÕHIVARA OLEMUS JA KAJASTAMINE

Esimeses peatükis avatakse põhivara ja materiaalse põhivara mõisted. Esimeses alapeatükis määratletakse mõiste materiaalne põhivara, mida selles tähenduses käesolevas töös käsitletakse. Tuginedes kirjandusele selgitatakse teises alapeatükis materiaalse põhivara arvestuse olemust ja probleeme selle esmase kajastamise korral. Kolmandas alapeatükis kirjeldatakse arvestusmeetodeid materiaalse põhivara edasisel kajastamisel ja viimases alapeatükis tutvustatakse varem teistes riikides tehtud materiaalse põhivaraga seonduvate uuringute tulemusi ja tuuakse näiteid arvestusmeetodite kasutamisest.

## 1.1. Materiaalse põhivara olemus

Igal ettevõttel on vara. Vara on olemasolev ressurss, mida majandusüksus kontrollib eelnevate sündmuste tulemusena (Conceptual Framework ... 2010, A36). Vara eelduseks on majandusüksusele tulevikus majandusliku kasu tekitamine ning seda liigitatakse mitme omaduse alusel. Vara võib olla lühi- või pikaajaliselt hoitav, esineda füüsilise vormina või mitte ning see võib olla töösse rakendatud või ootel. Vara kolm peamist omadust on omandiõiguse ja majandusliku väärtuse olemasolu ning võime luua majanduslikku kasu. Vara liigitatakse likviidsuse astme, füüsilise eksistentsi ja kasutusotstarbe järgi. (What are the main... 2020)

IFRSi kohaselt liigitatakse vara käibe- ja põhivaraks. Käibevara on mõeldud kasutamiseks või tarbimiseks ettevõtte tavapärase äritsükli jooksul või hoitakse seda kauplemise eesmärgil. Käibevara on raha ja raha ekvivalent, millega arveldamine ühe aasta jooksul pärast aruandeperioodi lõppkuupäeva pole piiratud. Kui vara ei vasta ühelegi käibevara kriteeriumile, liigitatakse see põhivaraks. (IAS 1 § 57) Põhivara on pikaajaline materiaalne, immateriaalne ja finantsvara (IAS 1 § 58). Põhivara mõistet võidakse erinevalt tõlgendada kohalikus finantsarvestusstandardis, rahvusvahelises standardis ja maksuseaduses, kuid enamasti käsitletakse sellena materiaalsel vara, mida plaanitakse kasutada kauem, kui üks aasta. Ka teadlaste lähenemisviisid põhivara mõistele on erinevad, kuid enamasti lähtuvad need siiski õigusaktidest. (Stupnytska *et al.* 2018)



Seega peamine erinevus käibe- ja põhivara vahel on realiseerimise aeg. Lühiajalise varana kajastatakse raha, lühiajalised nõuded, varud, lõpetamata toodang, valmis müügiototel toodang ja muud likviidsed ressursid, mida on kerge rahaks vahetada. See on teine suur erinevus põhivarast, mis on palju vähem likviidne vara. (Kolias, Arnis 2019) Iga varaobjekti soetamisel tuleb vastavalt kasutusajale ja -eesmärgile otsustada, kas kajastada see käibe- või põhivarana. Olenevalt ettevõtte tegevusvaldkonnast või eripäradest võib sama objekt olla ühes ettevõttes käibe- ja teises põhivara.

Põhivara korrektseks kajastamiseks on oluline klassifitseerimine. Kõige enam jaotatakse põhivara tööstusharu, funktsiooni, kuuluvuse ja kasutusastme ( uus, kasutatud, vana või väljavahetamisele kuuluv) järgi. Finantsarvestusstandardid, maksuarvestuse õigusaktid, statistika- ja finantsaruannete regulatsioonid ja erialane kirjandus annavad liigituseks palju võimalusi ning tuleb leida endale sobivaim viis. (Stupnytska *et al.* 2018) Põhivara klass on laadilt ja kasutuselt sarnaste varaobjektide rühm. (IAS 16 § 37)

Laias plaanis liigitatakse põhivara finants- ja kinnisvarainvesteeringuteks, immateriaalseks ning materiaalseks põhivaraks. Finantsinvesteeringud ehk finantsvara on kas raha, osalus teises majandusüksuses, lepingupõhine õigus või leping, mida on võimalik arveldada ettevõtte enda aktsiate või osadega (IAS 32 § 11). Finantsvara on näiteks antud laenud, võlakirjad, börsiaktiivid, investeeringud teistesse ettevõtetesse ja ühisrahastus (Tearu 2016). Finantsvara esindab viisi ettevõtte vaba raha pikaajaliselt tootlikuks muutmiseks, suunates seda teistesse ettevõtetesse, kus on vaba käibevara vajadus (Ciumag 2012). Autor on arvamusel, et kui ettevõtte vaba raha seisab arvel, kaotab see ajas kiiresti väärtust. Selle vältimiseks tasub soetada finantsvara, mille abil on võimalik raha väärtus säilitada või seda suurendada.

Kinnisvarainvesteeringud on maa ja ehitised või selle osad, mida renditakse või plaanitakse tulevikus kasutusrendi tingimustel rentima hakata, mida hoitakse väärtuse kasvamise eesmärgil või mille tulevane kasutusotstarve pole veel kindlaks määratud (IAS 40 § 5) Kinnisvara, mis ei vasta eelnimetatud tingimustele, liigitatakse vastavalt eesmärgile varudeks käibevaras või materiaalseks põhivaraks. Tearu (2016) on lihtsustatult kokku võtnud, et kui hoone, korteri või maa rendist saadakse renditulu või hoitakse seda väärtuse kasvatamise eesmärgil, on tegemist kinnisvarainvesteeringuga, ning kui seda kasutatakse oma ettevõtluse tarbeks, siis materiaalse põhivaraga.

Selline vara, nagu tarkvara või patendid ja kaubamärgid on väga olulised sisendid ettevõtte protsessides, kuid neil puudub füüsiline vorm. Nad ei ole materiaalsed esemed, kuid on kergesti

identifitseeritavad mittemateriaalsed sisendid. Seetõttu nimetatakse neid immateriaalseks põhivaraks. Järjest enam püütakse leida võimalusi immateriaalse põhivarana aruannetes kajastada ka inimeste teadmisi, kogemusi, võimeid ja oskusi, mille väärtust on väga keeruline hinnata. Head võõrkeele-, suhtlemis- ja meeskonnatöö oskust, võimet genereerida uusi ideid ning strateegilist mõtlemisvõimet peetakse järjest tähtsamateks teguriteks majanduse arengus. Leedus tehtud uuringust selgus, et kuigi inimesed ise ei näe enesearengus suurt potentsiaali, siis tegelikult mõjutab nende oskuste ja võimete pidev arendamine majandustulemusi oluliselt. (Kazlauskienė *et al.* 2017)

On ettevõtteid, mille asutajal on plaan ja nägemus, mida soovitakse ellu viia, kuid puuduvad selleks vajalikud oskused, kogemused ja kontaktid. Selleks leitakse oskustega inimesed, kes on selle ettevõtte võibolla kõige olulisem vara, kuna ilma nendeta ettevõtte ei toimiks. Vara on lihtne soetada, kui on piisavalt raha, kuid väärtuslike oskuste ja kogemustega inimest on raske leida. Seetõttu püütakse leida võimalusi, kuidas sedavõrd olulist immateriaalset vara ka aruannetes kajastada.

Materiaalse põhivarana käsitletakse materiaalsel vara, mida kasutatakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel, mida renditakse, millel on halduseesmärk või mida hoitakse kauem kui üks aruandeperiood (IAS 16 § 6). Teiste finantsarvestusstandarditega reguleeritud vara nagu müügiotel põhivara, bioloogiline vara või maavara, ei kajastu materiaalse põhivarana kirjel (IAS 16 § 3).

Materiaalne on vara, millel on füüsiline vorm. Materiaalseks põhivaraks liigitamisel on olulisteks teguriteks hind ja kasutamise eesmärk. Ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjas sätestatakse materiaalse põhivarana klassidele alammäärad, millest kõrgema soetusmaksumusega esemed kajastatakse finantsseisundi aruandes materiaalse põhivarana. Väiksema maksumuse korral kajastatakse eseme väärtus kasumiaruandes perioodi kuluna. Materiaalse põhivarana kajastatakse vara juhul, kui see soetatakse eesmärgiga toota uusi kaupu, tarnida tooteid, osutada selle abil teenuseid, anda rendile, kui see ei ole kinnisvara, või kui sellel on halduseesmärk. Kui vara soetamise eesmärk ei ole ettevõtte tegevuse tarbeks kasutamine, pole tegemist materiaalse põhivaraga. Materiaalse põhivarana oluline omadus on füüsilise vormi säilitamine kogu oma kasuliku eluea jooksul. Selle kvaliteet võib langeda, kuid ka väga pika kasutusaja jooksul ei saa see otsa, ei vähene ega muutu millekski teiseks. (Zdobnõh 2008)

IFRS pakub järgneva materiaalse põhivara liigituse: maa; maa koos ehitistega; masinad ja seadmed; kontoritarbed; autod; laevad; lennukid ning mööbel ja muud esemed (IAS 16 § 37) Ciumag (2012) arvates on materiaalse põhivara peamised klassid maa, ehitised, masinad ja seadmed ning mööbel ja varustus. Maa on määramata kasutuseaga ajas üldjuhul väärtust koguv vara, mis ei hävi ega saa otsa, seega ei amortiseeru. Maana kajastatakse ka maakorraldusobjektid, mis amortiseeruvad. Maa liigitatakse: põllumajandusmaa, metsamaa, hoonestamata maa, maa-aluste maardlatega maa, ehitise alune maa ja muu maa. (*Ibid.*) Riikide lõikes võib liigitus olla erinev. Näiteks erineb IFRSi käsitlusest Rumeenia lähenemine, kus direktiivi OMFP 1802/2014 kohaselt kajastatakse maa ja ehitise alati eraldi, olenemata sellest, kas need soetati koos või mitte. Maa hoitakse eraldi, et selle väärtuse kasv ei mõjutaks ehitise väärtust ning vastupidi. (Socoliuc 2018)

Kõik teised materiaalse põhivara klassid amortiseeruvad. Ehitised on kinnisvara, mida kasutatakse pikka aega ettevõtte enda tarbeks. Masinad ja seadmed jaotatakse järgnevateks alamkategoriateks: tehnikaseadmed (masinad, tööriistad); mõõte-, kontrolli- ja regulatsiooniseadmed ning transpordivahendid. Mööbli ja varustusena kajastatakse kontori sisustus ja muu materiaalne põhivara. (Ciumag 2012)

Materiaalne põhivara moodustab enamikus ettevõtetes suurema osa varast, mis osaleb tootmisprotsessis majandusliku kasu tekitamise eesmärgil ning sellega kaasnevad märkimisväärsed amortisatsioonikulud, mis vähendavad maksustamiseelset kasumit. Seetõttu on oluline materiaalse põhivara korrektne kajastamine finantsaruannetes. (Mykolaitiene *et al.* 2010) Aruandes kajastatav perioodikasum võib olla tegelikust suurem, kui materiaalne põhivara on alahinnatud, mille tõttu perioodi amortisatsioonikulud on väiksemad. Perioodikasum võib olla amortisatsiooni kulude arvelt tegelikust ka väiksemana kajastatud, kui materiaalne põhivara on ülehinnatud.

Järgnevates alapeatükkides keskendutakse materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavatele meetoditele ja nende mõjule majandusaasta aruannetes.

## **1.2. Materiaalse põhivara arvestusmeetodid – esmane kajastamine**

Kui soetatud varaobjekt vastab materiaalse põhivara kriteeriumitele, tuleb IFRSi rakendavates ettevõtetes see arvele võtta vastavalt standardile IAS 16, mis sätestab nõuded materiaalse põhivara arvestuslikule käsitlusele nii, et nendesse tehtud investeeringud ja muutused investeeringutes

oleksid kajastatud aruannete kasutajatele arusaadavalt ja annaksid vajalikku informatsiooni finantsotsuste tegemiseks (IAS 16 § 1).

Varieerudes mõningal määral majandusharude lõikes, on enamikul ettevõtetel suur osa varast kajastatud finantsseisundi aruandes materiaalse põhivarana. Seetõttu võib iga materiaalse põhivaraga seonduva tehingu valesti kajastamine viia aruande info kasutajate ebaõigete finantsotsusteni. (Mortură, Dreghiciu 2018) Kreditorid ja investorid võivad langetada ettevõtte suhtes negatiivsed investeerimis- ja finantseerimisotsused, kuid parem ei ole olukord ka siis, kui materiaalse põhivara seis arvestades tehakse finantsotsus ettevõtte kasuks, teadmata, et materiaalse põhivara turuväärtus on väiksem, kui aruandes kajastatud. Ettevõttes võivad tekkida raskused kohustuste täitmisel, mis kahjustab ettevõtte mainet. Seetõttu peaks olema igal juhul ettevõtte huvides aruandes kajastada turuväärtusele vastavat materiaalse põhivara väärtust.

Materiaalse põhivara arvestus algab vara soetuse või ehitusega ning esmasel kajastamisel võetakse see arvele soetusmaksumuses (IAS 16 § 15). Soetusmaksumuses kajastatakse materiaalse põhivara eest tasutud summa koos impordi- ja tagastamatute kulutustega pärast hinnasoodustuste maha arvamist ja muud kulutused, mis on tehtud selleks, et vara jõuaks ettenähtud kohta ja seisukorda. Soetusmaksumusse kuuluvad ka demonteerimise ja teisaldamise kulutused. Need on materiaalse põhivara maksumuse komponendid (IAS 16 § 16). Materiaalse põhivara maksumusse on lubatud arvestada näiteks otsesed tööjõu-, ettevalmistus -, tarne- ja paigalduskulutused. Samuti lisatakse soetusmaksumusse vara testimisega seotud kulutused, teenustasud ning näidustuse korral ka vara regulaarne ülevaatus vigade avastamise ja ennetamise eesmärgil (IAS 16 § 14, 17). Vara avamiskulutusi, reklaami ja müügitoetusega ning turuosa laiendamise seotud kulutusi, tavapäraseid hooldus-, haldus- või muid üldisi kulutusi põhivara maksumusse ei arvata (IAS 16 § 19)

Eraldi kajastatakse vara, millel on iseseisev väärtus või ülesanne. Kui esemel puudub iseseisev kasutusväärtus, kuid vastab muudele põhivara tunnustele, on tegemist põhivara komponendiga, mis kajastatakse selle põhivara soetusmaksumuses, mille juurde see kuulub. Näiteks monitor, millel arvutist eraldatuna puudub otstarve, kajastatakse arvuti maksumuses. Kui komponent vajab vahetust, eemaldatakse see põhivara maksumusest ja lisatakse asemele uus. (Zdobnõh 2008)

IFRSis toodud tingimustele vastava vara soetusmaksumuses on võimalik kapitaliseerida ka sellega otseselt seotud laenuintressid ja muud laenuga seotud kulutused kuni hetkeni, mil vara on valmis kasutamiseks või müümiseks (IAS 23 § 25). „Tingimustele vastab vara, mille otstarbekohasesse

kasutus- või müügivalmidusse viimine võtab olulisel määral aega“ (IAS 23 § 4). Enamasti loetakse oluliseks määraks pikemat perioodi kui 6 kuud (van Staden, van der Merwe 2012). Laenukasutuse kulutusi võib kapitaliseerida näiteks tehaste ja elektriijaamade ehitamisel või soetamisel, mille müügivalmis seadmine võtab palju aega. (IAS 23 § 6)

Vara puhul, mis on juba ettevõtte valdusesse tulemisel kasutus- või müügivalmis või mida toodetakse lühikese ajavahemiku jooksul palju, ei ole kapitaliseerimine lubatud (*Ibid.*). Soetusmaksumuses kajastatakse laenukasutuse kulutusi, millel on potentsiaali aidata kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele (IAS 23 § 12). 2012. aastal tehtud uuringust selgus, et ettevõtete arvates jätab standard mitmes kohas piisavalt selged juhised jätmata ja seetõttu on paljudele keeruline otsustada, millisel juhul on võimalik intresse kapitaliseerida ja millisel mitte ning samuti võib osutada keeruliseks õigel hetkel laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine lõpetada. (van Staden, van der Merwe 2012)

Rumeenias tehtud uuringust selgus, et ligi 40% ettevõtetest ei kajasta soetusmaksumuses laenuintressi ega ka transpordi- ja paigalduskulutusi, mille põhjal võib üldistada, et sageli ei kajastata kõiki asjakohaseid kulutusi soetusmaksumuses. Ka vara edasisel kajastamisel kantakse kapitaliseeritavad kulutused tihti kasumiaruandes kuludeks. (Dumbrava, Csongor, 2012) Csongor ja Dumbrava (2014a) märkisid, et edasisel kajastamisel materiaalse põhivaraga seotud kulutuste kapitaliseerimise kaudu on lihtne vara jääkväärtust mõjutada, kuna juhtkonnal on võimalus ise otsustada, kas liita hilisemad kulutused materiaalse põhivara jääkväärtusesse, et aruandes näidata vara väärtust suuremana või vastupidi – kanda need kuludeks juhul, kui soovitakse näidata aruandes väiksemat vara väärtust.

Kui materiaalne põhivara saadakse mitterahalisest tehingust, mõõdetakse selle soetusmaksumust õiglasel väärtuses. Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset leida, kajastatakse omandatud vara võrdsena võõrandatud vara jääkväärtusega. (IAS 16 § 24). Kui lepatakse kokku vara eest tasumises pikema perioodi möödumisel, tuleb arvesse võtta raha ajaväärtuse kontseptsiooni. Soetusmaksumus kajastatakse tulevikumaksete nüüdisväärtuses. (Muresan *et al.* 2013)

Soetusmaksumuse õige määratlemine on oluline, kuna tihti sõltub sellest, kas vara kapitaliseeritakse või kantakse perioodikuludeks. Raamatupidamise sise-eeskirjas kehtestatakse alampiir, millest kõrgema soetusmaksumusega varaobjektid kajastatakse materiaalse põhivarana. (Zdobnõh 2008) Mõni riik sätestab lisanõudeid vara materiaalse põhivarana kajastamiseks.

Näiteks Rumeenias võib valitsuse otsuse alusel materiaalse põhivarana kajastada vara, mille soetusmaksumus on vähemalt 2500 kohalikku rahaühikut. (Buculescu, Velicescu 2014) IFRSi ja enamiku teiste standardite kohaselt otsustab määrata juhtkond vastavalt oma äranägemisele, võttes arvesse olulisuse printsiipi, kuid mida suurem on ettevõtte tulu, seda kõrgem peaks olema ka alampiir. (Zdobnõh 2008)

Materiaalse põhivara arvelevõtmise alampiiri määramisel on oluline arvesse võtta ettevõtte suurust ja iseloomu. Liiga madala määrata korral võib tekkida olukord, kus materiaalse põhivara objekte on nii palju, et nende aruannetes kajastamiseks on vaja palgata eraldi töötaja. Samuti suureneb raamatupidamiskannete arv ning tulemusena kasvavad palga- ning muud kulud. Seega ei ole ettevõttele majanduslikult otstarbekas sätestada liiga madalat alammäära. (*Ibid.*)

Kuigi alammäär on enamasti juhtkonna otsustusallas, kujunevad igas riigis ka teatud normid, milliseid määrasid tavaliselt rakendatakse. Näiteks Leedus kasutatakse enamasti miinimummäära olenevalt materiaalse põhivara klassist vahemikus 500–1000 eurot. Vaid muu materiaalse põhivara arvestuses rakendatakse väiksemat miinimummäära. 1000 eurost kõrgemat määrata rakendatakse sageli ehitiste arvelevõtmisel. (Legenzova *et al.* 2016)

Kui vara vastab materiaalse põhivara kriteeriumitele, tuleb sellele määrata eeldatav kasulik eluiga, mis on ajaperiood, mille jooksul vara kasutatakse, või ühikute arv, mille tootmises või saamises see osaleb, ja lõppväärtus, ehk hinnanguline summa, mis saadakse vara müügist selle eluea lõpus (IAS 16 § 6). Varaklassidele määratakse väga erinev kasulik eluiga, milles võetakse arvesse kõik tegurid, mis võivad kasutusiga lühendada ning hinnatakse vara planeeritavat kasutamise intensiivsust ja selle mõju kasutuseale. Perioodi pikkuse määrab juhtkond vastavalt oma soovile.

Autori arvates on kasuliku eluea pikkuse määramine üks lihtsamaid viise periooditulemuste moonutamiseks. Kui ettevõtte soovib kajastada suuremat kasumit, võib ta materiaalsele põhivarale määrata võimalikult pika kasuliku eluea, mille tulemusel saavutatakse väiksemad perioodi amortisatsioonikulud. Riikides, kus kasum on maksustatav tekkimisel, on maksukoormust võimalik vähendada suurenenud amortisatsioonikulude kaudu, kui materiaalsele põhivarale määrata võimalikult lühike kasulik eluiga.

Leedus on kehtestatud perioodide pikkustele maksimummäärad, et kasumlikkust minimaalselt vähendada. Ehitistele määratakse seal sageli elueaks enam kui 20 aastat ja mitte kunagi vähem kui 3 aastat. Sõidukite kõige tavalisem määratud eluiga on kuni 10 aastat. Muu liigitamata materiaalse põhivara kasulikuks elueaks määratakse tavaliselt kas 3 või 5 aastat. (Legenzova *et al.* 2016)

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)

Lõppväärtus määratakse, et leida vara amortiseeritav osa. Õige lõppväärtuse määramine on eriti oluline masinate ja seadmete puhul, mis on üldjuhul võimalik kasutusea lõpus märkimisväärse rahasumma eest müüa. Ligi 70% Leedu börsil noteerimata ettevõtetest rakendab kõige sagedamini 1 euro suurust lõppväärtust. Ülejäänud määravad lõppväärtuseks kuni 10% soetusmaksumuselt. Üksikudel juhtudel rakendatakse suuremat lõppväärtust. (Legenzova *et al.* 2016)

Kui kõik hinnangud ja valikud esmasel kajastamisel on tehtud, on üks materiaalse põhivara kajastamise peamisi etappe läbitud. Sellele järgneb edasine kajastamine, millega seonduvaid arvestusviise, probleeme ja nüansse kirjeldatakse järgmises alapeatükis.

### **1.3. Materiaalse põhivara arvestusmeetodid – edasine kajastamine**

Vara edasiseks kajastamiseks annab IFRS kaks valikuvarianti – soetusmaksumuse meetod või ümberhindluse meetod. Ettevõtte finantsseisundi täpseks kajastamiseks on oluline valida materiaalse põhivara arvestusmeetod, mis toimib kõige paremini konkreetse ärimudeli puhul. Juhtkond langetab meetodi valikul otsuse lähtuvalt ettevõtte tegevusalast ja eripäradest. Materiaalse põhivara arvestusmeetod mõjutab kogu ettevõtte finantsseisu eelkõige soetusmaksumuse ja amortisatsioonikulu kaudu. 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)

Materiaalse põhivara arvestus tugineb olulisel määral hinnangutele. Arvestusspetsialistide hinnangul on peamised viis materiaalse põhivaraga seonduvat otsustusvaldkonda definitsioon ja kajastamine, määratlus ja koostis, mõõtmiskriteeriumid, kulumi arvestus ja meetodid ning hindamine ja väärtuse langus (Buculescu, Velicescu 2014). Vara esmasel kajastamisel hinnatakse, millised kulutused kapitaliseerida soetusmaksumusse ja millised kajastada kuludena, seejärel hinnatakse eeldatavat kasulikku eluiga, püütakse ennustada müügihinda kasutusaja lõpul ja potentsiaali vara väärtuse kiireks kasvuks või languseks ning sellest tulenevalt valitakse arvestusmeetod. Igal aruandeperioodi lõppkuupäeval hinnatakse, kas vara väärtus on langenud või tõusnud (Teinberg 2017). Taolised hinnangud mõjutavad nii ettevõtte majandustulemust kui ka

audiitorkontrolli (Dreghiciu, Putan 2016). Muresan *et al.* (2013) on arvamusel, et materiaalse põhivara hindamises mängib peamist rolli inimtegur.

Hinnangute ja valikute kaudu on lihtne aruandes tulemusi moonutada. Ettevõtted võivad aruannete tarbijate mõjutusel olla huvitatud finantstulemuste ilustamisest. Paljud investorid peavad olulisimaks finantsvõimekuse näitajaks puhaskasumit ja nii võib ettevõttel tekkida motivatsioon näidata puhakasumit suuremana. Seetõttu tuleb aruannetes esitatavat infot tõlgendada hoolikalt. (Tinta 2013) Dreghiciu ja Putan (2016) arvavad, et hinnangutel põhinevaid materiaalse põhivara arvestusmeetodeid eelistavad need, kellel on soov aruannetes näidata suuremat omakapitali, mis aitab saada laenu või maksta rohkem omanikutulu. Paljudes ettevõtetes kasutatakse hinnanguid seadusliku võimalusena majandustulemuste kohendamiseks. Kuna hinnangutes on võimalik arvesse võtta ka majanduskeskkonna ja tegevusala eripärasid, on nii finantsolukorda võimalik kajastada usaldusväärsemalt kui hinnanguid mitte arvestavate meetodite korral (*Ibid.*).

Ungaris ja Rumeenias küsitletud audiitorid märkisid, et oma töös kohtavad nad materiaalse põhivara hinnangutega seonduvalt palju probleeme. Kõige sagedasemaks probleemiks on, et hinnatakse eraldi vaid üht materiaalsset põhivara, mitte tervet materiaalse põhivara klassi korraga. Amortisatsiooni arvestamisel ei võeta arvesse varaga seotud majanduslikku kasu, määratakse ebakorrektselt soetusmaksumus, kaetav väärtus, kasulik eluiga ja lõppväärtus. Kajastatakse ümberhinnatud väärtust, mis ei vasta turuväärtusele ning nii esmasel kui edasisel kajastamisel materiaalse põhivara maksumusse kapitaliseeritavad kulutused kantakse perioodikuludeks. Samuti jäetakse sageli kajastamata materiaalse põhivara väärtuse langus. Kõik sellised juhtumid mõjutavad finantsseisundi aruandes kajastatava vara väärtust, millest on mõjutatud tõese ja ausa kajastamise põhimõte. (Csongor, Dumbrava 2014a)

Arvestusmeetodi valik on keeruline, kuna IFRS annab üsna laia valikuvabaduse. Üks valik välistab teise ja nii puudub ideaalne lahendus. Kui valik on tehtud, ei soovi juhtkond seda üldjuhul enam muuta. Selleks ollakse valmis üksnes juhul, kui veendutakse, et mõne teise meetodiga on võimalik finantsseisundit, jätkusuutlikkust ja rahakäivet esitada õigemini ja asjakohasemalt. (Tinta 2013) Autori arvates võib põhjuseks olla ka see, et ettevõtted ei pruugi näha meetodi vahetamises piisavat kasutegurit isegi, kui see olemas on. Meetodi vahetamise keerukus või kaasnev avalikustamise nõuete hulga suurenemine nullivad oodatava kasu ja nii otsustatakse jääda vana meetodi juurde.

Soetusmaksumuse meetodi korral kajastatakse materiaalsset põhivara soetusmaksumuses, millest on maha arvestatud kulum ja väärtuse langusest tulenevad kadumid (IAS 16 § 30).



Soetusmaksumuse meetod on aastakümneid vana ning selle kohaselt ei hinnata vara väärtust kasuliku eluea jooksul ülespoole. (Tinta 2013) Sellegipoolest, üks kord arvestusperioodi jooksul tuleb vara väärtust hinnata ning vastavalt vajadusele finantsseisundi aruandes korrigeerida. Maarja Kampuse (2019) tehtud uuringust selgus, et ainult väike osa ettevõtetest testib vara üks kord aastas ja enamasti tehakse seda vaid juhul, kui on tuvastatud vara järsk seisukorra halvenemine, mille tõttu on varaklassi üldjuhul ka allahinnatud.

Isegi kui ollakse teadlikud, et vara väärtus finantsseisundi aruandes ei vasta enam turuväärtusele, ei soovita neid alati alla hinnata. Kardetakse aruannete info tarbijate negatiivset reaktsiooni. Vara allahindlusega kaasneb kasumi vähenemine või koguni kahjum ja sellest tulenevalt paljude suhtarvude halvenemine. Lisaks võib juhtkonnal olla raske tunnistada aasta ebaedu ning ka vara väärtuse testimise protsess on väga keeruline. Need võivad olla vara testimata jätmise põhjused. (Mortură, Dreghiciu 2018) Enamik IFRSi rakendavatest ettevõtetest on auditeeritavad ja ei saa standardist tulenevaid nõudeid nii lihtsalt täitmata jätta. Materiaalse põhivara hindamise kontrollimine on audiitorite töös oluline osa ja vara hindamise protsessis puuduste või hindamata jätmise tuvastamise korral ei väljasta nad modifitseerimata aruannet (*Ibid.*).

Vara väärtuse testimiseks on mitu erineva detailsuse astmega meetodit. Kerge on vara väärtust leida juhul, kui eksisteerib aktiivne turg, millel toimuvate tehingute alusel määratakse vara reaalväärtus. Selle puudumisel on vaja prognoosida tulevast rahakäivet, mis võib paljudele raamatupidajatele keeruliseks osutuda. (Karulin, Laas 2009). Aktiivne on turg, millel kaubeldakse samalaadsete toodetega, ostjad ja müüjad on igal ajal olemas ja hinnad on avalikud (IAS 36 § 6).

IFRSi kohaselt loetakse vara väärtust langenuks, kui jääkväärtus on kõrgem selle kaetavast väärtusest (IAS 36 § 1). Kaetav väärtus on vara müügist saadav summa või kasutusväärtus juhul, kui see on müügihinnast kõrgem. Jääkväärtus on finantsseisundi aruandes kajastatav vara väärtus, millest on maha arvestatud kulum ja väärtuse langusest tulenev kadum. (IAS 16 § 6) Igal aruandeaastal tuleb hinnata, kas esineb indikatsioone võimalikust vara väärtuse langusest, ning nende esinemise korral koostada dokumenteeritud hinnang väärtuse languse kohta (IAS 36 § 8-9). Viimast nimetatakse vara väärtuse testiks. Vara väärtuse langusele viitavad indikatsioonid võivad olla ettevõtte välised, nagu üldine negatiivne majanduskasv, pankade vähenenud laenude väljastamine või kõrge inflatsioon ja suurenev tööpuudus, või sisemised, nagu ettevõtte kahjum, negatiivne rahakäive ja töötajate koondamine. (Karulin, Laas 2009) Üldjuhul hinnatakse vara väärtust vahetult enne aruandeperioodi lõppkuupäeva (Ciumag 2012).

Kui tuvastatakse vara väärtuse langus, vähendatakse vara jääkväärtust selle kaetava väärtuseni ja vastav kadum kajastatakse kasumiaruandes (IAS 36 § 60). Kui ilmneb, et varem kajastatud vara väärtuse langus ei eksisteeri enam või on see vähenenud, on võimalik teatud tingimustel väärtuse langus tühistada (IAS 36 § 114).

Soetusmaksumuse meetod näitab vara soetamise hetke väärtust ning ei kajasta selle reaalselt väärtust, mis võib olla kordades suurem ning ei väljenda seega ettevõtte tegelikku võimekust. Seda eelkõige teenuste osutamise ja kõrgtehnoloogia valdkonnas. Samuti kõrge inflatsiooniga majanduskeskkonnas, nagu Rumeenia, ei anna soetusmaksumuse meetod aruannetes õiget pilti ettevõtte finantsseisundist. Euroola kohalike finantsarvestuse regulatsioonide järgijad seavad finantsarvestuses järjest enam hinnangute aluseks õiglast väärtust ning samas suunas liigub ka IFRSi kasutajaskond. (Tinta 2013).

Soetusmaksumuse meetodi alternatiiviks on ümberhindluse meetod. Selle meetodi juures on oluliseks terminiks õiglane väärtus, mis kajastab vara tegelikku väärtust ehk summat, mis saadakse aruandeperioodi lõppkuupäeval vara müügist (IAS 16 § 6). Õiglase väärtuse finantsaruannetes kajastamise aluseks on põhjendatud hinnang. Selle leidmiseks analüüsitakse nii turu hetkehindasid kui ka muud jälgitavat ja mittejälgitavat turuinfot. Mittejälgitava turuinfo analüüsimiseks on vaja kaasata eksperte. Vara õiglane väärtus määratakse mitme tunnuse kaudu, nagu näiteks oodatav tulu vara müügist tulevikus (Tinta 2013).

Ümberhindluse meetodi valimise korral kajastatakse materiaalselt põhivara ümberhindluse kuupäeval õiglaselt väärtuses juhul, kui viimast on võimalik usaldusväärset mõõta. Ümberhindlusi tuleb teha piisavalt sagedasti, et jääkväärtuse ja ümberhinnatud õiglase väärtuse vahel ei tekiks suurt erinevust. (IAS 16 § 31) Millise ajaühiku tagant on piisavalt sagedasti, tõlgendatakse erinevalt ja seetõttu esineb olukordi, kui vajalik hindamine jäetakse tegemata või tehakse liiga pika perioodi tagant, mis mõjutab tugevasti finantsaruannete vastavust tegelikkusele. (Morturá, Dreghiciu 2018) Tavapraktikas loetakse üldjuhul piisavaks ümberhindlust iga kolme kuni viie aasta tagant (Kiigemägi, 2013).

Kui ümberhindluse tulemusena selgub, et vara väärtus on muutunud, tehakse finantsaruannetes korrigeerimiskanded. Ümberhindlusi kajastatakse omakapitalis ümberhindluse reservi kontol, mis ei kuulu jaotatavasse kasumisse vaid näidatakse koondkasumiaruandes muu koondkasumina (Muresan *et al.* 2013). Kui ümberhinnatud väärtus on jääkväärtusest suurem ja hinnatakse esimest korda või eelneval hindamisel ei tuvastatud väärtuse vähenemist, kajastatakse ümberhindluse

reservi suurenemine. Kui varem on kajastatud väärtuse vähenemisest tulenev kadum, kajastatakse väärtuse kasvu jooksva perioodi tulumina eelnevalt kajastatud kadumiga võrdses summas ning ümberhindluse reservi suurendatakse ülejäänud summas. Kui ümberhinnatud väärtus on jääkväärtusest väiksem ja väärtuse langust kajastatakse esimest korda või kui eelnevatest hindamistest ei ole tekkinud vara väärtuse kasvu, kajastatakse see kulumina. Kui varem on kajastatud ümberhindluse reserv, kajastatakse langus selle vähenemisena reservi ulatuses ja ülejäänu kulumina. (Ciumag 2012)

Kui ümberhindlusel tuvastatakse vara väärtuse kasv, on akumulieeritud kulumi korrigeerimiseks kaks varianti. Esimese puhul arvutatakse ümber nii soetusmaksumus kui akumulieeritud kulum nii, et jääkväärtus vastaks turuväärtusele. Teise variandi puhul elimineeritakse senine akumulieeritud kulum ja suurendatakse samas summas vara kontot nii, et jääkväärtus vastaks turuväärtusele. Viimase variandi puhul tuleb korrigeerida ka edaspidise amortisatsiooni arvestamise määra. Ümberhindluste vahepealsel ajal amortiseeritakse vara nii nagu soetusmaksumuse meetodi puhul (Kaldjärv 2011). Ümberhindluse reservi jääki vähendatakse vara kasutamise perioodil osade kaupa proportsionaalselt maksumuse kuluks kandmisega. Lõplikult kantakse ümberhindluse tulem kasumisse vara müügil või maha kandmisel. (Teinberg 2017).

Juhatusel on võimalik iga materiaalse põhivara klassi kajastamiseks valida sobiv meetod (Kaldjärv 2011). Ümberhinnatakse samal ajal kogu materiaalse põhivara klassi (Ciumag 2012). Kui minnakse soetusmaksumuse meetodilt üle ümberhindluse meetodile, ei korrigeerita võrdlusandmeid aruandes. Vastupidisel juhul tuleb kõik eelnevad ümberhindlused ja amortisatsioonikulud tagasi pöörata, et aruandes esitatavad andmed oleksid võrreldavad. (Kaldjärv 2011). Võrdlusandmed tuleb esitada nii paljude eelnevate perioodide kohta kui võimalik (Tinta 2013).

Ümberhindluse meetodi rakendamisel nõuab IFRS täiendava informatsiooni avalikustamist aruandes. Aruandes tuleb esitada ümberhindluse kuupäev, info sõltumatu eksperdi hindamisprotsessis osalemise kohta ning kirjeldada meetodeid ja eeldusi, millele tuginedes õiglane väärtus leiti. Lisaks tuleb esitada info, millisel määral võeti õiglase väärtuse hindamisel aluseks aktiivsel turul toimunud tehingud ja millises ulatuses kasutati muid hindamistehnikaid. Iga materiaalse põhivara klassi maksumus tuleb esitada täiendavalt ka eeldusel, kui need oleksid kajastatud soetusmaksumuse meetodil. Eraldi tuleb välja tuua ümberhindluse reservis perioodi jooksul toimunud muutused ja piirangud, mis on seotud reservi arvelt omanikele tehtavate väljamaksetega. (IAS 16 § 77)

Juhtkonna initsiatiiviks vara kõrgema väärtuse kajastamisel võivad olla vähenevad finantsvõimenduse näitajad. Lisaks võib juhtkond ekslikult arvata, et vara väärtuse kasvuga suureneb kasum ja dividendide maksmise võimalus või hindavad analüütikud majandustulemust paremini. (Yao *et al.* 2015). Teinberg (2017) rõhutab, et ümberhindluse meetodi kaudu kasumit suurendada siiski võimalik ei ole. Kui ümberhindluse tulemusel määratakse ümberhinnatud väärtus vara uueks soetusmaksumuseks ja seni kogunenud akumulieeritud kulum elimineeritakse, on uue väärtuse järgi arvatud perioodi amortisatsioonikulu suurem kui eelmine ning ümberhindluse perioodi kasum hoopis väiksem. (Kiigemägi 2013)

Ümberhindluse meetodi valikuga, kui puudub aktiivne turg ja vara väärtust hindavad juhtkond või eksperdid, kaasneb ka auditeerimise kulude kasv. Hinnangute kaudu on võimalik aruandes tuludega manipuleerida ja seetõttu on väärkajastamise risk suurem ning väheneb auditi efektiivsus. Auditi tasud suurenevad enam, kui vara väärtust hinnatakse kõrgemaks väga sagedasti või kui vara õiglast väärtust hindab juhtkond, kellel võib olla tahe aruande tulemusi moonutada. Valeinfo esitamise välistamine eeldab täiendavaid teste, mistõttu suureneb audiitori töökoormus. (Yao *et al.* 2015)

Nii soetusmaksumuse kui ümberhindluse meetodi korral tuleb vara maksumus kuluks kanda. Amortisatsiooni arvestamiseks on IFRSi kohaselt võimalik kasutada kolme meetodit, milleks on lineaarne, kahaneva jäägi ja tootmisühiku meetod. Esimese korral kajastatakse vara soetusmaksumus kuluna ühtlaselt kogu sellele määratud kasuliku eluea jooksul. Kahaneva jäägi ehk kiirmahaarvestusmeetodi puhul kantakse soetusmaksumust kuluks rohkem vara esimestel ja vähem viimastel kasutusaastatel. Tootmisühiku meetodi puhul sõltub kuluks kantava osa suurus sellest, millise osa määratud tooteühikutest tootmises vara arvestusperioodil osales. (IAS 16 § 62).

Amortisatsiooni arvestamise meetodi valik mõjutab otseselt ettevõtte kasumlikkust amortisatsioonikulu ja valitud kasuliku eluea pikkuse kaudu. Lineaarse meetodi puhul on amortisatsioonikulu igal aastal võrdne ja kahaneva jäägi meetodil esimestel aastatel oluliselt suurem. Mida pikem kasulik eluiga materiaalsele põhivarale määratakse, seda väiksem on iga-aastane amortisatsioonikulu. Amortisatsioonimeetodi valikuga on seaduslikult võimalik vähendada tulumaksukohustist ning riikides, kus kasum on maksustatav, võib olla huvi valida meetod, millega perioodi amortisatsioonikulu oleks võimalikult suur. (Mykolaitiene *et al.* 2010) Kuna Eestis kasumit ei maksustata tekkimisel, võib siin olla huvi valida lineaarne meetod ja võimalikult pikk kasulik eluiga, et perioodi kasum võimalikult vähe kahaneks.

Amortisatsiooni arvestuse meetod määratakse varaklasside lõikes, võttes arvesse tegevusala eripärasid ning täpsuse, operatiivsuse ja optimaalsuse printsiipi. Varale määratakse eeldatav kasutusaeg või ühikute arv, mille tootmiseks seda kasutada plaanitakse. Amortisatsiooni arvestamise meetodi mõju ulatub ka tulevastes arvestusperioodidesse ja selle valikul tuleks arvestada, et amortisatsioon oleks seotud perioodi tuluga. (*Ibid.*)

Erinevad amortisatsiooni arvestamise meetodid annavad sama arvestusperioodi kohta varieeruvad tulemused. Juba esimesel vara kasutamise aastal võib vastavalt valitud meetodile amortisatsioonikulu varieeruda 120% ulatuses. Järgneval kasutusaastal on vastav määr 50% ning kui vara on kasutatud enam kui pool selle kasulikust elueast, on amortisatsioonikulu kõikide meetodite puhul sarnane. Linearse meetodi puhul on palju vastuolusid, kuna igal perioodil kantakse kuluks täpselt sama suur osa vara maksumusest, ning arvesse ei võeta seda, milline oli vara reaalne osalus majandusliku kasu tekitamises. (*Ibid.*) Seega võib üldistada, et enamasti ei kajasta majandusaasta aruanded korrektselt majandusliku kasu jaotumist varale (Csongor 2013).

Umbes 90% Leedus tehtud uuringus osalenutest kasutas lineaarset või tegevusmahul põhinevat amortisatsiooni arvestuse meetodit. (Mykolaitiene *et al.* 2010) Neid kasutati enim muu materiaalse põhivara ja sõidukite amortiseerimiseks. Veidi üle 10% osalenutest eelistas eelkõige masinate ja seadmete kulumi arvestamiseks muid meetodeid. (Legenzova *et al.* 2016) Rumeenias eelistas veidi üle 80% keskmise suurusega ettevõtetest samuti lineaarset meetodit (Dumbrava, Csongor, 2012) ning väikestes ettevõtetes oli see ainsaks valikuks (Csongor 2013). Sertifitseeritud Rumeenia raamatupidajad eelistasid vastupidiselt kahaneva jäägi meetodit. Üle 70% kõrge kvalifikatsiooniga raamatupidajatest vastas küsitluses, et kasutavad või oleksid võimalusel valmis kasutama viimast. (Buculescu, Velicescu 2014). Kahaneva jäägi meetodi kasuks otsustamist põhjendasid raamatupidajad sooviga näidata varast tuleneva majandusliku kasu jaotumist või vähendada majandusaasta kasumit väiksema maksukoormuse eesmärgil. (Dumbrava, Csongor, 2012) Kahaneva jäägi meetodi rakendamine võimaldab suurema osa vara maksumusest kuluks kanda juba selle esimeste kasutusaastate jooksul. (Mykolaitiene *et al.* 2010)

Kui materiaalse põhivara arvestusmeetod on valitud, tuleb pidevalt hinnata ärikeskkonda ja jälgida ettevõtte käekäiku ja arengut selle pilguga, kas meetod on jätkuvalt sobilik. Kui valitud meetodi rakendamist ei kontrollita võib ühel hetkel selle positiivne mõju jääda vaid teoreetiliseks. (*Ibid.*)

Kuna muutusi muudes arvestusmeetodites tehakse vähe ja populaarseim amortisatsiooni arvestusmeetod on lineaarne, võib arvata, et tõenäoliselt ei osata või soovita materiaalse põhivara

arvestusmeetodeid enda kasuks tööle panna. Valitakse meetod, mis on kõige lihtsam. Milline on olukord soetusmaksumuse ja ümberhindluse meetodi rakendamisel, kirjeldatakse järgmises alapeatükis.

#### **1.4. Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodi rakendamine ja selle tulemused teistes riikides**

Eestis on IFRSi kasutataval ettevõtetel võimalus materiaalse põhivara arvestuses valida soetusmaksumuse ja ümberhindluse meetodi vahel. Kuigi valdav enamus siinsetest ettevõtetest kasutab Eesti finantsaruandluse standardit, mis lubab rakendada vaid soetusmaksumuse meetodit, siis vähesed, kes kasutavad IFRSi, rakendavad ka ümberhindluse meetodit juhul, kui materiaalse põhivara õiglane väärtus on usaldusväärset leitud. (Kaldjärv 2011)

Autor on arvamisel, et materiaalsel põhivara tuleks regulaarselt ümberhindata, et selle majandusaasta aruannetes kajastatav väärtus oleks usaldusväärne baas tegemaks finantsotsuseid. Materiaalse põhivara objekti väärtus, mida on ettevõtte aruannetes kajastatud aastaid, ei pruugi vastata turuhinnale. Seda eelkõige ehitiste puhul, mille väärtus aja jooksul üldjuhul kasvab, kuid aruannetes vastupidiselt kaotavad aastatega väärtust. Nii võib ettevõttel olla vara väärtus oluliselt suurem, kui aruandes kajastatud. Materiaalse põhivara väärtus on finantsotsuste langetamisel oluliseks teguriks ning nii võivad sündida ettevõtte jaoks negatiivsed finantseerimis- või investeerimisotsused. See omakorda mõjutab ettevõtte edasist käekäiku.

2011. aastal, kui Nele Kaldjärv uuris Tallinna börsil noteeritud ettevõtete IFRSi põhimõtetele vastavalt koostatud aruandeid, selgus, et vaid üksikudel juhtudel hinnati põhivara regulaarselt ümber. Teadusallikatest selgub, et ka mujal maailmas kasutatakse ümberhindluse meetodit väga vähe. Paljudes riikides, nagu Leedus, Rumeenias, Ungaris, Suurbritannias ja Austraalias, võimaldab ümberhindluse meetodit rakendada ka kohalik standard. Sellegipoolest on enamuse valikuks soetusmaksumuse meetod. Tuginedes 2016. aastal Leedus tehtud uuringule, kasutab ümberhindluse meetodit vähem kui 20% kõikide tegevusalade ettevõtetest. Kõige enam kasutatakse viimast ehitiste ja maa arvestuses ning väga vähe muu materiaalse põhivara klassis. (Legenzova *et al.* 2016).

Rumeenias lähtutatakse alates 2015. aastast direktiivist OMFP 1802/2014, mille kohaselt on materiaalse põhivara ümberhindlused lubatud. (Muresan *et al.* 2013). Ligi 20% sealsetest börsiettevõtetest kasutavad ehitiste arvestuses ümberhindluse meetodit. Teiste materiaalse

põhivara klasside arvestuses kasutatakse soetusmaksumuse meetodit veelgi suuremal määral. Cristea (2017) arvates ei nähta ümberhindluse meetodis piisavat majanduslikku kasu, mis kaaluks üle õiglase väärtuse leidmise protsessi kulukuse ja seetõttu eelistatakse soetusmaksumuse meetodit. Kinnisvara klassis rakendatakse ümberhindluse meetodit, kuna sellele on Rumeenias likviidne turg, mille tõttu on õiglast väärtust lihtne hinnata (*Ibid.*). Ehitiste aluse maa väärtust hinnatakse Rumeenias enamasti tuginedes eksperthinnangule ning eraldiseisvat maad üldjuhul ümber ei hinnata (Dumbrava, Csongor 2012). Eraldiseisvat maad ja muud materiaalsed põhivara hindavad harva ümber vaid väikese suurusega ettevõtted. (Csongor 2013) Kõige enam kasutatakse ümberhindluse meetodit Rumeenias finantssektorisse ja muu tööstuse valdkonda kuuluvates ettevõtetes. (Cristea 2017)

Ehitiste ümberhindluse populaarsust põhjendatakse kõige enam maksustatava väärtuse kindlaks tegemise vajadusega, kuid suured ettevõtted ka sooviga aruannetes kajastada tõest ja ausat infot vara väärtuse kohta. Kuigi enamik Rumeenia keskmise suurusega ettevõtteid kajastab materiaalsed põhivara aruannetes vastavalt maksuseaduse nõuetele, ei ole kõik sellega rahul. Näiteks, kuigi maksuseadus nõuab vara ümberhindlust iga kolme aasta tagant, peavad paljud õigeks ümberhindlusi vastavalt vajadusele, kui vara turuväärtus on oluliselt muutunud. Maksuseaduse nõuete vastased arvavad, et maksukeskne arvestusviis ignoreerib vara reaalsel väärtust. (Csongor 2013)

Ükski Rumeenia ettevõtte ei kasuta ümberhindluse meetodit kõikide varaklasside arvestuses. Ümberhindlustes kasutatakse enamasti eksperthinnangut, kuna sõltumatu hindaja suudab paremini määrata vara õiglase väärtuse ja samas on boonuseks vastutuse üleminek hindajale. (Dumbrava, Csongor 2012) Kui mõnedes keskmise suurusega ettevõtetes hinnatakse vara ümber komisjoni avamuse alusel, siis väikestes kasutatakse eranditult sõltumatu eksperdi abi (Csongor 2013). Kui on valitud ümberhindluse meetod, on üldjuhul vara ka ülespoole hinnatud ning enam hinnatakse vara ümber ettevõtetes, mille periooditulu on üle saja tuhande euro. (Dumbrava *et al.* 2012)

Ungaris eelistab 75% väikestest ning 67% suurtest ja keskmise suurusega ettevõtetest soetusmaksumuse meetodit. Väikestes ettevõtetes kasutatakse ümberhindlustes enamasti sõltumatu eksperdi abi ja ümber hinnatakse vaid ehitiste ja masinate klassi kuuluvat vara. Keskmise suurusega ja suurtes ettevõtetes hinnatakse ümber kõiki materiaalse põhivara klasse ning sõltumatut eksperti üldjuhul ei kaasata. (Csongor 2014)

Kui materiaalse põhivara arvestusmeetodi valikul ei ole ettevõtte suurusel määravat tähtsust, siis riikide vahel esineb erinevusi. Kui Ungaris kajastatakse enim väärtuse langusi mootorsõidukite klassis, siis Rumeenias on enamus neist seotud maaga. Rumeenlased, erinevalt ungarlastest, kasutavad ümberhindlustes üldjuhul sõltumatu eksperdi hinnangut. Ungaris kajastatakse materiaalse põhivara maksumuses transpordi ja muid seotud kulutusi ning ka hilisemaid hooldus ja remondikulutusi märgatavalt rohkem kui Rumeenias. Rumeenia väikesed ettevõtted määravad lõppväärtuse vaid mootorsõidukite klassile, kuid Ungaris tehakse seda nii ehitiste, seadmete, masinate kui ka mootorsõidukite klassis. (*Ibid.*)

Suurbritannias kasutab ümberhindluse meetodit vaid 5% ettevõtetest ning kõik kajastavad vähemalt ühte materiaalse põhivara klassi soetusmaksumuse meetodil. (Christensen, Nikolaev 2013) Olenemata sellest peavad kohalikud raamatupidajad ümberhindluse meetodi võimaldamist oluliseks. Kui 2015. aastal võeti Suurbritannias kohaliku standardi FRS 102 alusena kasutusele väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele mõeldud IFRS ehk *IFRS for SMEs*, mis võimaldas materiaalse põhivara arvestuses rakendada vaid soetusmaksumuse meetodit, lisati sellele ka ümberhindluse meetodi rakendamise võimalus. (Buculescu, Velicescu 2014) 2015. aastal tehtud muudatustega võimaldati ümberhindluse meetodi rakendamine ka rahvusvahelise standardi puhul (IASB Issues... 2015).

Suurbritannias oli materiaalse põhivara ümberhindlus populaarsem enne IFRSi kasutusele võtmist. Pärast IFRSile üleminekut ümberhindluse meetodi kasutamise populaarsus langes. Kui enne kasutas 5% börsiettevõtetest ümberhindluse meetodit, siis pärast IFRSile üleminekut tegi seda vaid 2% neist. (Cairns *et al.* 2011) 5–6% börsil noteerimata ettevõtetest kasutab ümberhindluse meetodit olenemata sellest, kas rakendatakse kohalikku standardit või IFRSi. Pärast IFRSile üleminekut vahetas 44% ettevõtetest ümberhindluse meetodi soetusmaksumuse meetodi vastu. Vastupidine muutus toimus vaid 1% ettevõtetes. Nimetatud muutust võib põhjendada meetodi vahetusega kaasnevate kulude ja nõuete suure hulgaga, sest IFRSile üleminekuga samal ajal on meetodi muudatust oluliselt lihtsam sisse viia. (Christensen, Nikolaev 2013)

Austraalia börsiettevõtted kasutavad vähesel määral ümberhindluse meetodit, ka seal on peamiseks valikuks soetusmaksumuse meetod. Kui enne IFRSi rakendamist kasutas lähtudes kohalikest standardist ümberhindluse meetodit 12% Austraalia konsolideerivatest ettevõtetest, siis IFRSile ülemineku hetkel valisid peaaegu pooled neist soetusmaksumuse meetodi. (Cairns *et al.* 2011) Põhjuseks võib olla asjaolu, et kohaliku standardi kohaselt ei olnud väärtuse hindamisel nõutud eksperthinnangut. Juhtkond ise võis hinnata vara turuväärtuse selliseks, nagu parasjagu



kasulik, olenemata sellest, et tegemist ei olnud õiglase väärtusega. Samuti ei olnud määratletud ümberhindluste sagedus. (Yao *et al.* 2015) IFRS võimaldab ümberhindlusi teha usaldusväärsetel mõõdetavatel alustel ja korrapäraselt (IAS 16 § 31). Autori arvates võib põhjuseks olla ka see, et IFRSist tulenevaid ümberhindlustega seonduvaid avalikustamise nõudeid on oluliselt rohkem kui kohaliku standardi kohaselt. Seetõttu valitakse IFRSi rakendamisel soetusmaksumuse meetod, millega seonduvaid avalikustamise nõudeid on vähem.

Ligi veerandis ümberhindluse meetodit kasutavatest Austraalia ettevõtetest hinnatakse vara ümber igal aruandeaastal ning enam kui pooled neist on vara väärtust kõrgemaks hinnanud. Kõige aktiivsemalt kasutatakse ümberhindluse meetodit materjali, tarbe- ja esmatarbekaupade tööstusharus ning töötlevas tööstuses. Vähe kasutatakse seda ka infotehnoloogia ja tervishoiu valdkonnas, kuid energia- ja jäätmetööstuse ning telekommunikatsiooni valdkonnas kasutatakse vaid soetusmaksumuse meetodit. (Yao *et al.* 2015)

Saksamaa kohalik standard ümberhindluse meetodit kasutada ei võimalda ning vaid 1% IFRSi kasutajatest rakendavad ümberhindluse meetodit vähemalt ühe materiaalse põhivara klassi kajastamiseks. Vaid üks 2013. aastal tehtud uuringus osalenud ettevõtte kasutas kõikide materiaalse põhivara klasside arvestuses ümberhindluse meetodit. Kõik ülejäänud kasutasid vähemalt ühe kajastamiseks soetusmaksumuse meetodit. Uuringu autorid tegid järelduse, et ümberhindluse meetod on ebapopulaarne, kuna ettevõtete juhtkonnad ei suuda selles meetodis näha võimalikku tekkivat kasu. Pigem peetakse meetodi rakendamist kulukaks ja seega majanduslikult väheotstarbekaks. Kõige enam kasutatakse Saksamaal ümberhindluse meetodit ehitiste ning kõige harvemini maa ja muu materiaalse põhivara klassis. (Christensen, Nikolaev 2013)

2007. aastal uuriti *S&P Europe 350 Indexi* kuuluvate Euroopa ettevõtete materiaalse põhivara arvestusmeetodeid ning leiti, et esimest korda IFRSi kohaselt aruandeid koostades valitakse enamasti soetusmaksumuse meetod ning üle poolte neist kasutas seda ka enne IFRSile üleminekut. Vaid 4% uuritud ettevõtetest valis esimesel aastal ümberhindluse meetodi. Meetodit vahetas vaid üks varem soetusmaksumuse meetodit kasutanud ettevõtte ja üle 90% varem ümberhindluse meetodit rakendanud ettevõtetest. Soetusmaksumuse meetodiga jätkamist võib põhjendada harjumusega, mida ei kinnita statistika, mille kohaselt enamik ümberhindluse meetodi kasutajatest otsustas pärast IFRSi kasutuselevõtmist minna üle soetusmaksumuse meetodile. Ümberhindluse meetodi vähese populaarsuse põhjuseks võib olla ka sellega kaasneva rohkema info avalikustamise nõue ja rangem hindamisele seatud regulatsioon. (Fonseca 2007)

2007. aastal tehtud uuringust selgus, et üle kolmandiku kinnisvarainvesteeringute arvestuses õiglase väärtuse meetodit rakendanud Euroopa ettevõtetest valisid materiaalse põhivara arvestuseks ümberhindluse meetodi. Kes materiaalist põhivara kajastasid soetusmaksumuse meetodil, eelistasid seda ka kinnisvarainvesteeringute arvestuses. (*Ibid.*) Uuringust, kus vaadati 12 riigi 514 ettevõtte aruandeid, leiti, et IAS 16 kohaselt kajastati kinnisvara ümberhindluse meetodil enim Suurbritannias ja Austraalias ning vähem Kanadas ja Hong Kongis. Hiinas, Prantsusmaal, Hispaanias, Itaalias, Šveitsis, Lõuna-Aafrikas ja Lõuna-Koreas kasutati vaid soetusmaksumuse meetodit. Ka kõik nimetatud uuringus osalenud Saksamaa ettevõtted kasutasid ainult soetusmaksumuse meetodit. (Nobes, Stadler 2013) Ümberhindluse meetodi vähesel kasutamisel on positiivne mõju rahvusvahelise finantsarvestuse ühtlustamise vaatenurgast. Enamasti valitakse soetusmaksumuse meetod nii kohaliku standardi kui IFRSi rakendamisel, seega on aruanded paremini võrreldavad. (Cairns *et al.* 2011)

Kuigi üle maailma levib arvamused, et vara kajastamine õiglase väärtuse baasil kogub populaarsust, on see materiaalse põhivara seisukohast müüt. Enamasti kasutatakse nimetatud kontseptsiooni finantsvara arvestuses ja materiaalse põhivara kajastamisel kasutatakse ümberhindluse meetodit endiselt väga vähe. (Nobes 2015) Kuigi mitmest uuringust selgus, et ollakse selle poolt, et aruannetes avalikustatav info vastaks tõese ja ausa kajastamise põhimõttele, peetakse sellise info kajastamist aeganõudvaks, kulukaks ja keeruliseks ning pigem ei soovita sellele ressursse kulutada.

Kõikides töös mainitud riikides eelistatakse ülekaalukalt soetusmaksumuse meetodit alternatiivile. Kuna peamiseks põhjuseks tuuakse harjumust, siis võib arvata, et nii on see ka Eestis. Eesti kohalik finantsaruandluse standard ei võimalda materiaalse põhivara arvestuses ümberhindluse meetodi rakendamist mistõttu ollakse harjunud kasutama soetusmaksumuse meetodit. Kuna Eestis kasum tekkimisel maksustatav ei ole, võiksid ümberhindlused teatud juhtudel siiski ettevõtte finantsseisundile positiivset mõju avaldada.

## **2. UURING MATERIAALSE PÕHIVARA KAJASTAMISEL KASUTATAVATEST MEETODITEST IFRSI RAKENDAVATES EESTI ETTEVÕTETES**

Magistritöö teises peatükis tutvustatakse töö eesmärgi täitmiseks tehtud uuringus kasutatavaid meetodeid. Selles selgitatakse välja materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavad meetodid IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes. Praktiline osa on koostatud tuginedes töö esimeses peatükis käsitletule. Tulemuste esitamisel võrreldakse neid teiste riikide tulemustega.

### **2.1. Uuringu meetodite tutvustus**

Töö uurimiseesmärkide täitmiseks ja hüpoteeside kontrollimiseks kasutab autor kaht meetodit – küsitlus ja majandusaasta aruannete vaatlus. Majandusaasta aruandeid uuris autor selleks, et saada ülevaade materiaalse põhivara arvestuses kasutatavatest meetoditest, ning küsitlus on tehtud eesmärgiga saada lisainfot ja põhjendusi kasutatavate meetodite rakendamise kohta. Mõlemad uurimismeetodid täiendavad teineteist ja mõlema tulemustele tuginedes saadakse kokku vastused töös püstitatud uurimisülesannetele.

Uurimisülesannete täitmiseks küsis autor äriregistrist nimekirja IFRSi rakendavatest Eesti ettevõtetest. Uurimisaluste ettevõtete valimisel võeti aluseks kõik 271 saadud nimekirjas olevat ettevõtet. (Somov 2019). Nendest eemaldati 55 ettevõtet, mille aruannete vaatlusel selgus, et need on koostatud vastavuses EFSiga või ei täida ka sellest tulenevaid nõudeid. Järelejäänud 216 ettevõttest välistati need, kes olid magistritöö koostamise ajal kas likvideerimisel, registrist kustutatud või asutatud nii vähe aega tagasi, et ühtegi majandusaasta aruannet registrile veel esitatud pole. Lisaks välistati ettevõtted, millel 2018. aasta aruandes puudus materiaalne põhivara või oli seda nii vähe, et selle kohta puudus eraldi lisa, ja konsolideerivad üksused, mille konsolideeritud aruandes kajastatud materiaalne põhivara kuulub täielikult tütarettevõtetele. Lõplik nimekiri ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, koosneb 128-st erineva

suuruse ja tegevusala ettevõttest. Nimekiri ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, on toodud lisas 1.

Autor kasutas majandusaasta aruannete vaatluseks ettevõtete 2018. aasta majandusaasta aruannetes esitatud infot. Aruannetest toodi välja ettevõtet identifitseerivad andmed ja materiaalse põhivara arvestuses kasutatavad meetodid ja andmed töödeldi mahukas *exceli* tabelis. Kõik töös kasutatavad andmed vormistati eraldi tabelitesse absoluutarvudena, mille kõrvale lisati osatähtsused ühiste tunnustega grupist.

Aruannetest vaadati, kas ettevõtetes kasutatakse soetusmaksumuse või ümberhindluse meetodit. Uuriti, kas on testitud materiaalse põhivara kaetavat väärtust ja seda allahinnatud. Kui aruandes oli märgitud, et kasutatakse ka ümberhindluse meetodit, vaadati, millistes materiaalse põhivara klassides seda rakendatakse ja kas on kajastatud ümberhindluse reserv. Lisaks vaadati aruannetest muud ümberhindlustega seonduvat avalikustatud infot, nagu ümberhindluste sagedus ja sõltumatu eksperdi kaasamine. Samuti vaadati, millist amortisatsioonimeetodit ja arvelevõtmise alammäära kasutatakse ning milline kasulik eluiga põhivara klassidele määratakse.

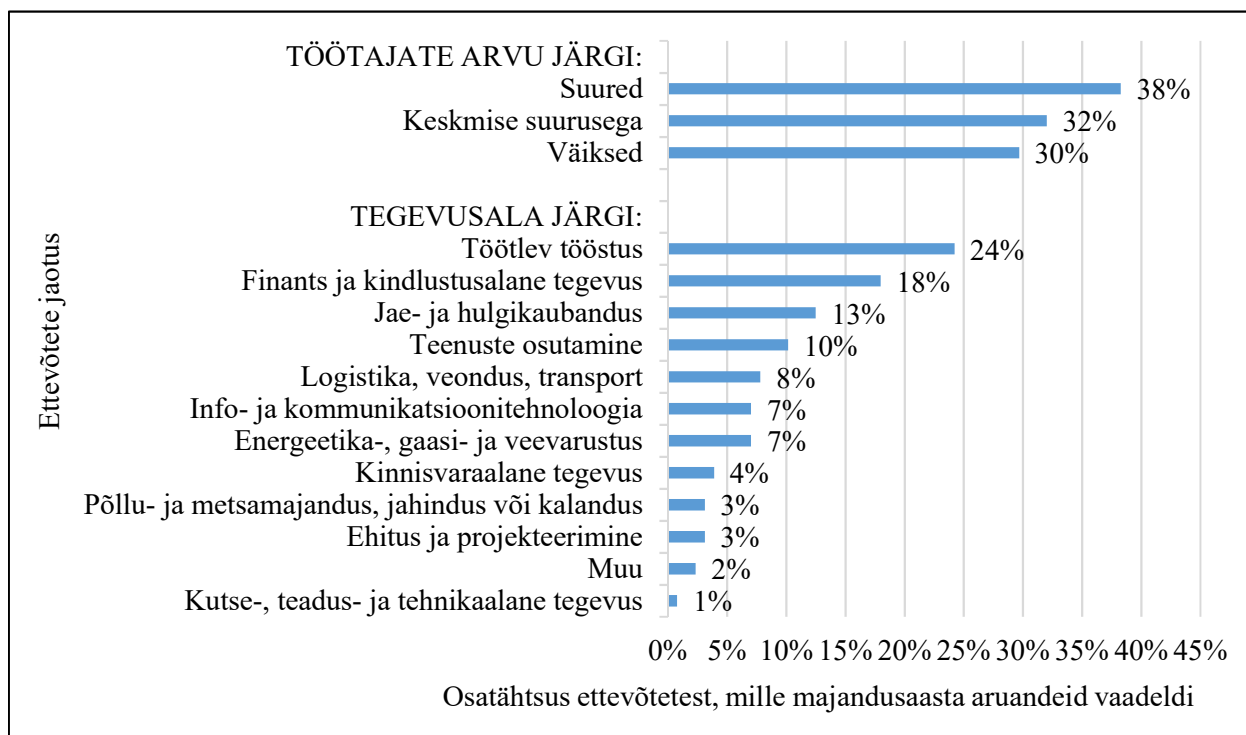
Et selgitada välja kasutatavate meetodite põhjused ja saada lisainfot, koostas autor küsimustiku (vt lisa 2). Küsimustik koostati ja saadeti laiali Google *Forms* keskkonnas 128 ettevõttele, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, ja oli avatud vahemikus 26.02.–16.03.2020. Küsimustikule vastas 22 ettevõtet, seega vastamise määr on umbes 17%. Seetõttu ei saa küsimustiku põhjal teha järeldusi üldkogumi kohta, kuid selle tulemused on töös oluliseks lisainformatsiooni allikaks.

Vastaja jaoks sõltus küsimustiku pikkus tema vastustest ning võttis aega 10–15 minutit. Kokku sisaldas küsimustik 38 küsimust, mis olid jagatud 10 jaotisesse. Küsimustik koosnes peamiselt kohustuslikest valikvastustega küsimustest ja mitme juures oli võimalik vastuseid põhjendada. Lisaks sisaldas küsimustik paljusid vabatahtlikke lahtisi küsimusi, milles vastaja sai põhjendada arvestusmeetodi valikuid. Küsimustik sisaldas viite märkeruudustikku, et selgitada välja arvestusmeetodi valikud materiaalse põhivara klasside lõikes.

Esimeste küsimustega täpsustati ettevõtte suurust ja tegevusala ning küsiti, kas ettevõttel on materiaalsel põhivara. Järgnevate küsimustega uuriti, kas ettevõtte kasutab materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse või ka ümberhindluse meetodit ning järgnesid spetsiifilised küsimused kasutatava meetodi kohta. Ümberhindluse meetodi kasutajatelt küsiti, milliseid materiaalse põhivara klasse ja mis põhjustel ümber hinnatakse, ning uuriti, kui tihti seda tehakse, millised on olnud ümberhindluste tulemused ning kas ja millistel põhjustel on kaasatud

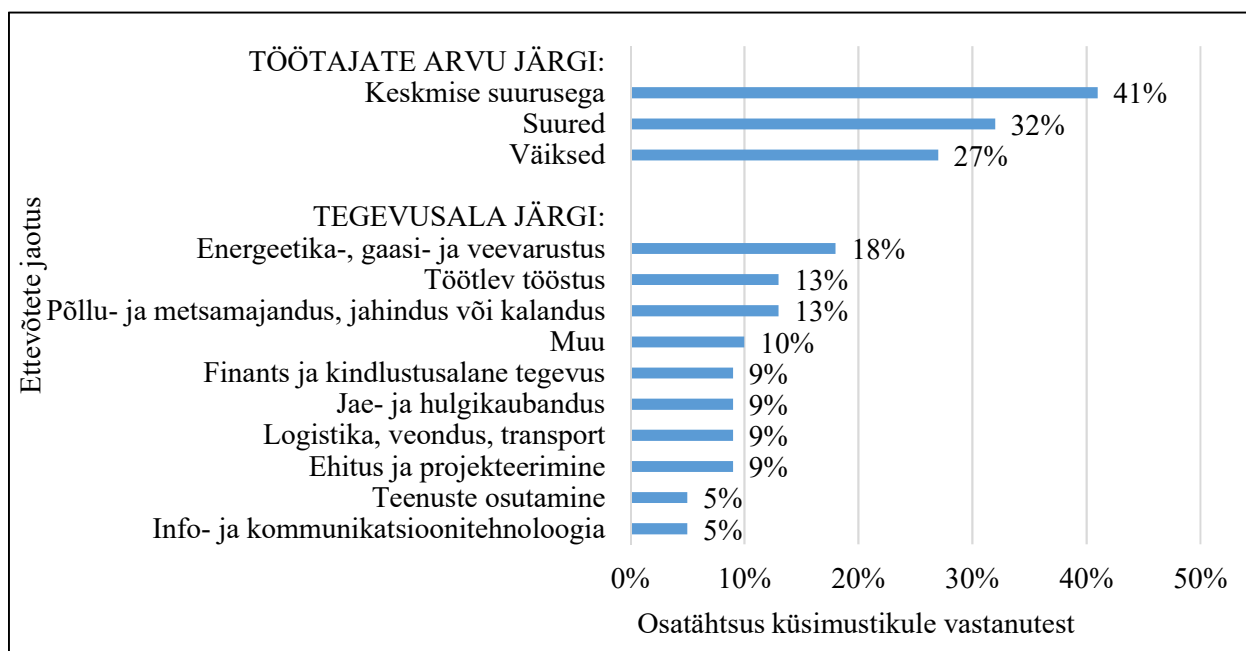
eksperthinnangut. Soetusmaksumuse meetodi kasutajatelt uuriti selle meetodi kasutamise põhjuseid ja millistel tingimustel oleksid nad valmis meetodit vahetama. Samuti küsiti, kas ettevõttes on testitud ja kajastatud materiaalse põhivara väärtuse langust. Viimaste küsimustega küsiti, millist amortisatsioonimeetodit, arvelevõtmise alammäära ja kasulikku eluiga materiaalse põhivara klassides rakendatakse ning kas meetodites on toimunud muutusi. Küsimustiku lõpus andis autor vastajatele võimaluse soovi korral midagi lisada või täpsustada.

Ettevõtete, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, välja arvatud ühe, majandusaasta aruanded on auditeeritud (vt lisa 3). 30% neist on töötajate arvu järgi liigitatult väikesed, vähem kui 50 töötajaga ettevõtted. Keskmise suurusega, ehk 51–250 töötajaga ettevõtted moodustavad 32% ning suurim osa on üle 250 töötajaga suured ettevõtted. 95% ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, on aktsiaseltsid ja osühingud. Ülejäänud esindavad muude juriidiliste isikute liike, nagu MTÜ, sihtasutus, ühistu ja Euroopa äriühing. 45% on konsolideerimisgrupid. Üle 40% ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, moodustavad töötleva tööstuse ning finants- ja kindlustusalase tegevuse valdkonna ettevõtted. 23% tegutsevad teenuste osutamise või jae- ja hulgikaubanduse valdkonnas ning ülejäänud 35% on teiste tegevusalade ettevõtted (vt joonis 1).



Joonis 1. Ettevõtete jagunemine suuruse ja tegevusala järgi  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 3 esitatud andmetele

41% küsimustikule vastanud ettevõtetest on töötajate arvu järgi liigitatuna keskmise suurusega ning 32% suured ettevõtted (vt lisa 4). Kõige vähem vastasid küsimustikule väikesed ettevõtted. Küsimustikule vastanutest 44% esindavad energeetika-, gaasi- ja veevarustuse, töötleva tööstuse ning põllu- ja metsamajanduse, jahinduse või kalanduse valdkonda. Küsimustikule ei saadud ühtegi vastust kinnisvaraalse tegevuse ega kutse-, teadus- ja tehnikaalse tegevuse valdkonna ettevõtelt. (Vt joonis 2)



Joonis 2. Küsimustikule vastanud ettevõtete jagunemine suuruse ja tegevusala järgi  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 4 esitatud andmetele

Autor korrastas mõlema meetodiga kogutud andmed ning koostas nende esitamiseks tabelid lisades 5 kuni 16, et anda ülevaade kasutatavate meetodite rakendamisest ja leida seoseid ning põhjuseid valitud meetodite kasutamiseks. Tulemused on esitatud järgmistes alapeatükkides.

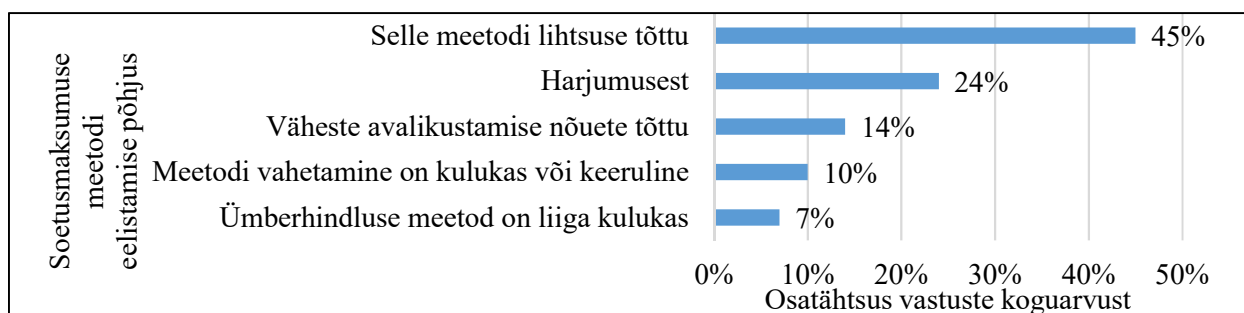
Töös on läbivalt kasutatud kuut materiaalse põhivara klassi – maa, ehitised, masinad ja seadmed, transpordivahendid, arvutid ja IT-seadmed ning muu materiaalne põhivara. Nimetatud klassid valis autor välja põhjusel, et majandusaasta aruannete vaatluses selgus, et neid klasse kasutatakse aruannetes kõige sagedamini.

## 2.2. Tulemused – soetusmaksumuse vs ümberhindluse meetod

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemusel selgus, et 81% IFRSi rakendavatest Eesti ettevõtetest kasutab materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse meetodit ning 19% kasutab ka ümberhindluse meetodit (vt lisa 5). 41% ainult soetusmaksumuse meetodi kasutajatest tegutsevad töötleva tööstuse või finants- ja kindlustusalase tegevuse valdkonnas. 38% ka ümberhindluse meetodit kasutavatest ettevõtetest tegutsevad töötleva tööstuse valdkonnas. Kõik põllu- ja metsamajanduse, jahinduse või kalanduse valdkonda kuuluvad IFRSi rakendavad ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, kasutavad vähemalt ühe materiaalse põhivara klassi arvestuses ümberhindluse meetodit. Kõik teenuste osutamise, info- ja kommunikatsioonitehnoloogia, ehituse ja projekteerimise ning kutse-, teadus- ja tehnikaalase tegevuse valdkonna ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, kasutavad materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse meetodit. (Vt lisa 5)

Küsimustikule vastanutest 77% kasutab materiaalse põhivara arvestuses ainult soetusmaksumuse meetodit (vt lisa 6). Viies ettevõttes rakendatakse ka ümberhindluse meetodit. Küsimustikule vastanute seas kasutavad ainult soetusmaksumuse meetodit kõige enam energeetika-, gaasi- ja veevarustuse ning töötleva tööstuse valdkonna ettevõtted ning ümberhindluse meetodit põllu- ja metsamajanduse, jahinduse või kalanduse valdkonna ettevõtted.

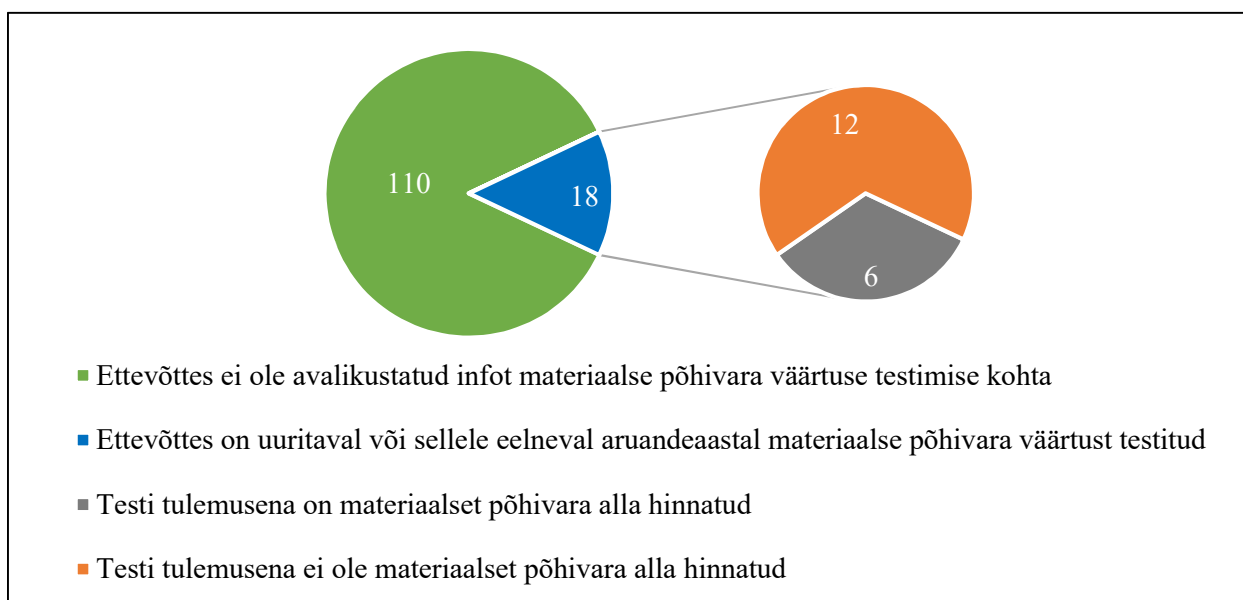
Küsimustikule vastanud ainult soetusmaksumuse meetodi kasutajad põhjendasid nimetatud meetodi eelistamist kõige sagedamini selle lihtsusega (vt lisa 7). Seitse ettevõtet märkis, et soetusmaksumuse meetodit kasutatakse harjumusest ning harvemini toodi põhjuseks ka väheseid avalikustamise nõudeid, meetodi vahetamise kulukust või keerulisust ja ümberhindluse meetodi rakendamise kaasnevat liigset kulukust. Kuigi küsimustikus oli võimalus lisada omalt poolt muu põhjus, ei kasutatud seda. (Vt joonis 3)



Joonis 3. Soetusmaksumuse meetodi eelistamise põhjused  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 7 toodud andmetele

Küsitlusest selgus, et soetusmaksumuse meetodit eelistavad ettevõtted oleksid nõus ümberhindluse meetodile üle minema vaid juhul, kui see muutuks kohustuslikuks (vt lisa 7). Üks ettevõtte vastas, et ei ole meetodi vahetusele vajaduse puudumise tõttu mõelnud ning teine ei näe ühtegi põhjust meetodi vahetamiseks.

Enamus ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, ei ole avalikustanud infot materiaalse põhivara väärtuse testimise kohta (vt lisa 8). Vaid 14% neist on majandusaasta aruandes avalikustanud, et uuritava või sellele eelneval aruandeaastal on materiaalse põhivara väärtust testitud ning vaid 33% testinutest on seda alla hinnanud (vt joonis 4). Küsimustikule vastanutest 29% on materiaalse põhivara väärtust testinud ning vaid 20% neist on materiaalselt põhivara alla hinnanud. Seda tehti masinate ja seadmete klassis, kuna hindamise tulemusel tuvastati väärtuse langus.

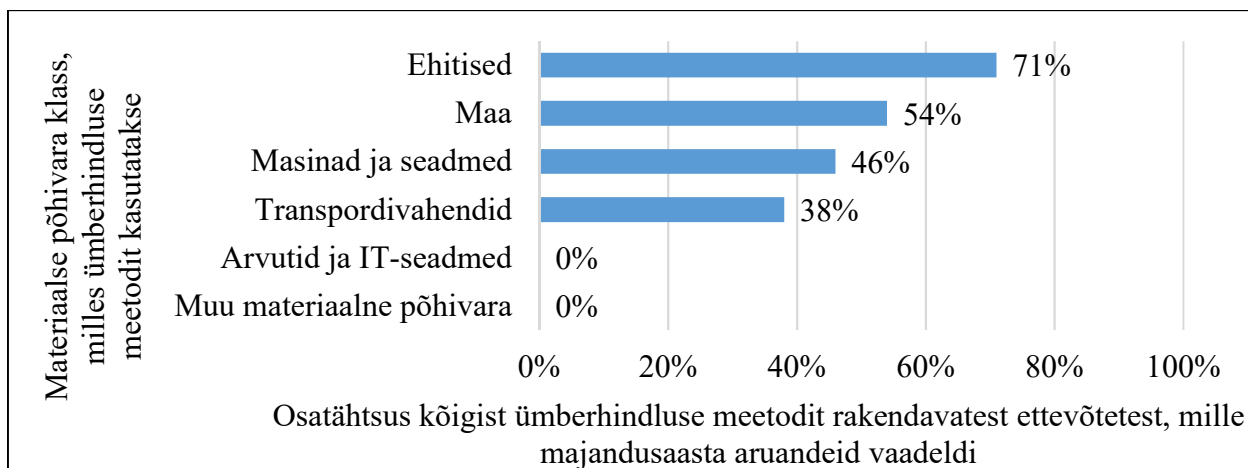


Joonis 4. Materiaalse põhivara väärtuse testimine ja selle tulemusel vara allahindlus ettevõtetes, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 8 toodud andmetele

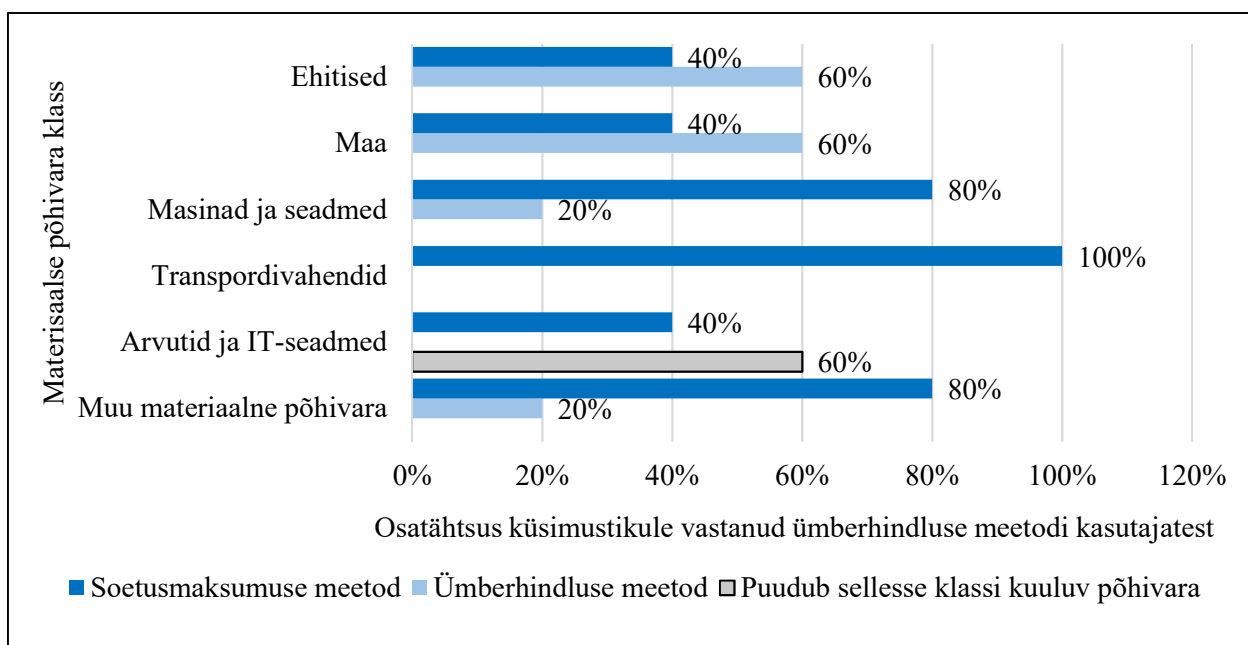
Vastavalt majandusaasta aruannete vaatlusele on 92 protsendil ümberhindluse meetodi kasutajatest omakapitalis ümberhindluse reserv (vt lisa 9). Ümberhindluse meetodit kasutatakse enim ehitiste klassis ning seejärel maa, masinate ja seadmete ning transpordivahendite arvestuses. Ehitiste klassi hindab ümber 71% kõigist ümberhindluse meetodit rakendavatest ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi. (Vt joonis 5) Arvutite ja IT-seadmete ning muu materiaalse põhivara klasse ümber ei hinnata. 71% ümberhindluse meetodi kasutajatest hindab ümber kahte või kolme materiaalse põhivara klassi.





Joonis 5. Ümberhindluse meetodi kasutatavus materiaalse põhivara klasside lõikes  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 9 toodud andmetele

60% küsimustikule vastanud ümberhindluse meetodit kasutavatest ettevõtetest hindavad ümber maad ning ehitisi (vt lisa 10). Masinaid ja seadmeid ning muud materiaalselt põhivara hindab ümber 20% küsimustikule vastanud ümberhindluse meetodi kasutajatest. Transpordivahendite, arvutite ja IT-seadmete arvestuses küsimustikule vastanud ettevõtetes ümberhindluse meetodit ei rakendata. (Vt joonis 6) Ühes küsimustikule vastanud ettevõttes arvestatakse soetusmaksumuse meetodil ka lõpetamata ehitisi ja ettemakseid.



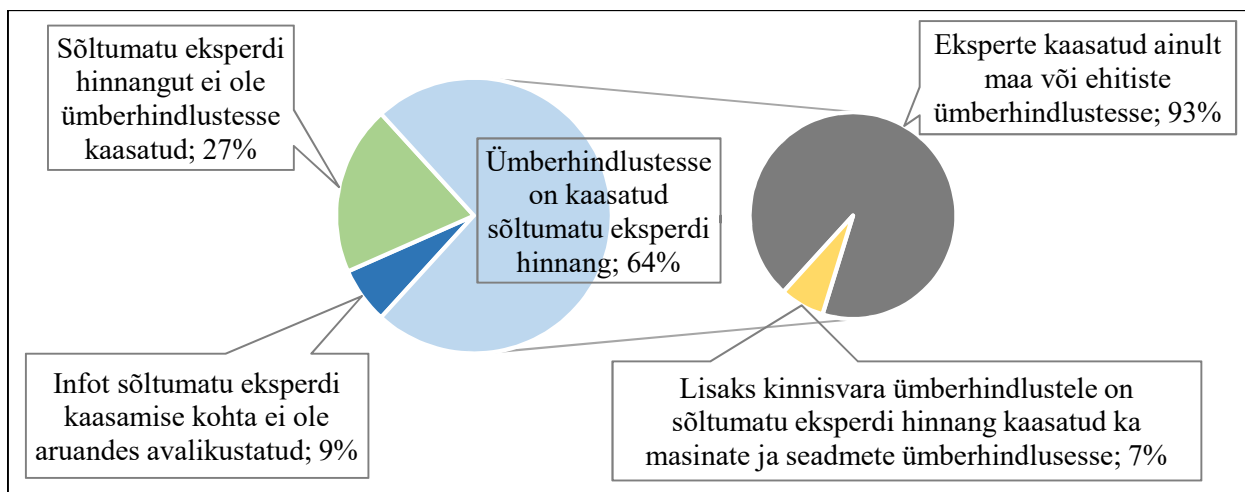
Joonis 6. Ümberhindluse meetodi rakendamine materiaalse põhivara klasside lõikes vastavalt küsitluse tulemustele  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 10 toodud andmetele

Maa ümberhindluste põhjuseks märgiti selle piiramatu kasulik eluiga, mille tõttu ümberhindluse meetod kajastab maa väärtust õiglasemalt. Maad soetusmaksumuse meetodil arvestamist põhjendati riigiraamatupidamiskohustuslase kohustusega riigi maad soetamishinnas arvestada. Teiseks põhjuseks märgiti, et maa on hiljuti ostetud, mistõttu soetusmaksumus kajastab õiglast väärtust. Ehitiste ning masinate ja seadmete puhul ümberhindluse meetodi kasutamist põhjendati nende sagedase alahindamisega aruannetes. Masinaid, seadmeid, transpordivahendeid, arvuteid ja IT-seadmeid arvestatakse soetusmaksumuse meetodil nende lühikese kasutusperioodi tõttu, millest tulenevalt ei ole hindamine otstarbekas. Kõik küsitluses antud põhjendused materiaalse põhivara klassides valitud meetodi kasutamiseks on toodud lisa 10.

Kõik küsimustikule vastanud ümberhindluse meetodi kasutajad põhjendasid nimetatud meetodi kasutamist sooviga, et vara väärtus finantsseisundi aruandes vastaks õiglasele väärtusele (vt lisa 10). Kaks ettevõtet märkisid lisaks, et ümberhindluse meetodit rakendatakse seetõttu, et esitada aruanded vastavuses tõese ja ausa kajastamise põhimõttega. Ükski ettevõtte ei märkinud põhjuseks, et selle meetodi abil soovitakse omakapitali suurendada, finantsaruannete põhjal arvutatavaid suhtarve parendada või laenu saada. Samuti ei esitatud muid põhjuseid.

Kolm küsimustikule vastanud ümberhindluse meetodit kasutavat ettevõtet kajastavad maad ümberhindluse meetodil ja kõik nad on seda ülespoole ümber hinnanud (vt lisa 11). Kaks neist on ümberhindlusesse kaasanud sõltumatu eksperdi hinnangu. Ehitisi on ümber hinnanud samuti kõik kolm vastajat, kes selles klassis ümberhindluse meetodit rakendavad. Ühes nendest hinnati ehitiste väärtust madalamaks ja kahes kõrgemaks. Kaks ettevõtet on ehitiste hindamisse kaasanud sõltumatu eksperdi hinnangu. Masinate ja seadmete ning muu materiaalse põhivara arvestuses rakendab ümberhindluse meetodit üks küsimustikule vastanud ettevõtte ja mõlemad märkisid, et ümberhindlusi on tehtud nii juhtkonna kui sõltumatu eksperdi hinnangu alusel.

Sõltumatu eksperdi hinnanguid on kaasanud 64% materiaalist põhivara ümber hinnanud ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi (vt lisa 11). 27% on materiaalist põhivara ümber hinnanud juhtkonna hinnangu alusel. 93% ümberhindlustes sõltumatu eksperdi hinnangut kasutanud ettevõtetest on kaasanud ainult kinnisvaraeksperte maa või ehitiste hindamiseks. Nendes klassides on ka IFRSi järgi soovituslik pädevate litsentseeritud hindajate kaasamine (IAS 16 § 32). Ülejäänud 7% on sõltumatu hindaja arvamust kasutanud lisaks ka masinate ja seadmete klassi ümberhindlusel. Muid põhivara klasse on ümber hinnanud juhtkonnad (vt joonis 7).



Joonis 7. Sõltumatu eksperdi hinnangu kaasatavus ümberhindlustes majandusaasta aruannetes avalikustatud info põhjal

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 11 toodud andmetele

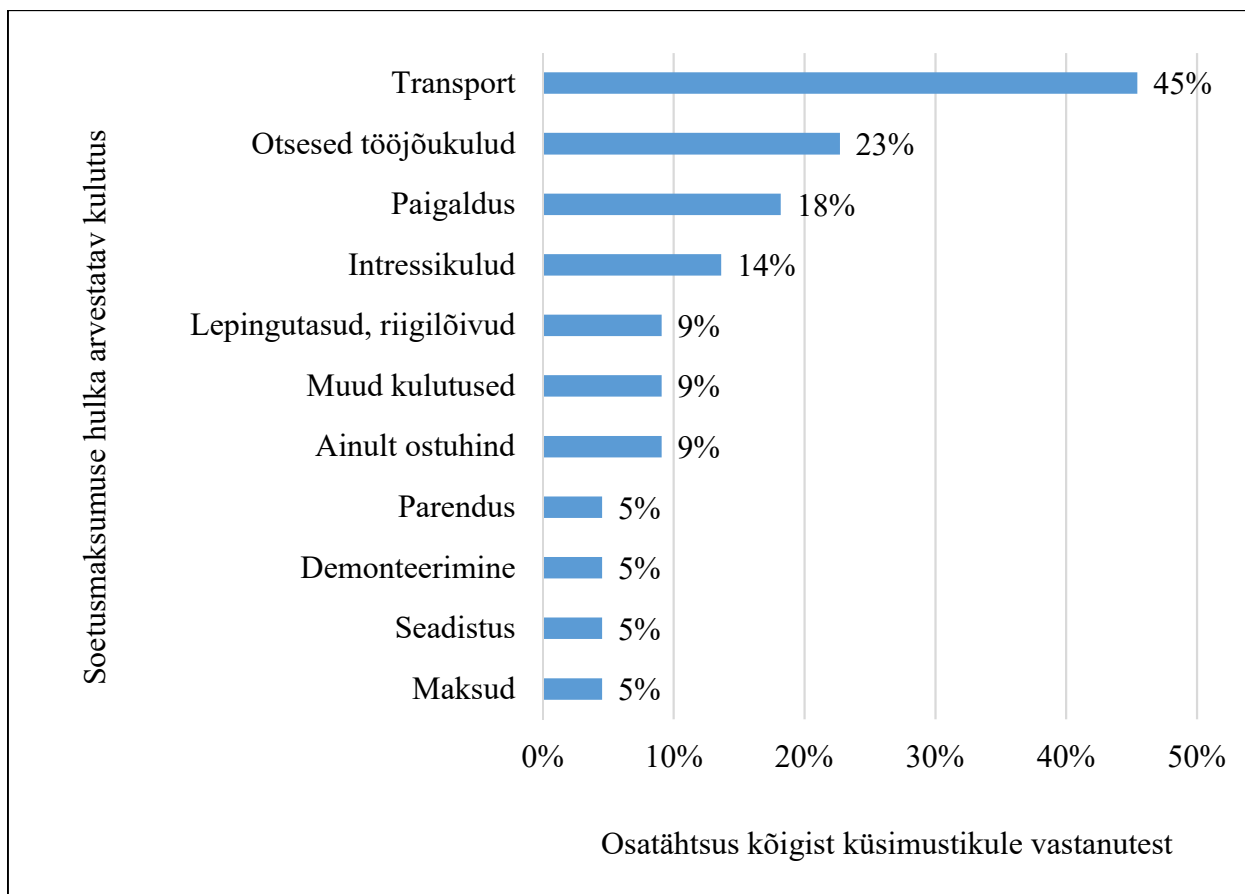
Peamise põhjusena sõltumatu eksperdi kaasamiseks märkisid kaks küsimustikule vastanut soovi, et aruannetes kajastatav info vastaks tõese ja ausa kajastamise põhimõttele (vt lisa 11). Üks vastaja põhjendas sõltumatu hindaja kaasamise vajalikkust sellega, et juhtkond ei ole pädev ise vara hindama. Keegi ei märkinud põhjuseks hinnatavale varale aktiivse turu puudumist. Kes sõltumatut eksperti ümberhindlustesse ei kaasa, on arvamusel, et juhtkond on ise pädev vara väärtust hindama.

Kõik, kes küsitluses märkisid materiaalse põhivara klasside ümberhindluse sageduse, hindavad materiaalselt põhivara ümber igal aruandeaastal (vt lisa 11). Ükski küsimustikule vastaja ei märkinud üheski materiaalse põhivara klassis, et seda hinnataks ümber harvemini.

Vastavalt majandusaasta aruannete vaatlusele arvestab 42% ümberhindluse meetodit kasutavatest ettevõtetest ümberhindlustes amortisatsiooni ümber varasema akumuleeritud kulumi elimineerimise viisil (vt lisa 11). 33% ümberhindluse meetodi kasutajatest pole majandusaasta aruandes avalikustanud, kuidas varasemat akumuleeritud kulumit ümberhindluste korral korrigeeritakse.

### 2.3. Tulemused – muud arvestusmeetodid

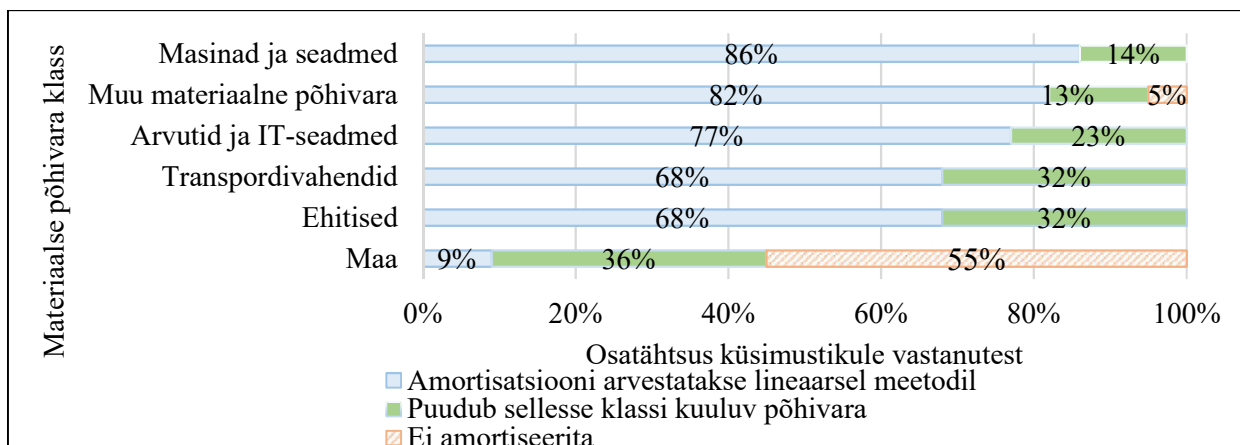
Vastused küsimusele, milliseid kulutusi ettevõttes arvestatakse soetusmaksumusse, on esitatud lisa 12. Joonisel 8 on näha soetusmaksumusse arvestatavad kulutused vastavalt küsitluse tulemusele.



Joonis 8. Soetusmaksumusse arvestatavad kulutused küsimustikule vastanud ettevõtetes  
Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 12 toodud andmetele

45% küsimustikule vastanutest arvestab lisaks ostuhinnale materiaalse põhivara soetusmaksumusse kulutused transpordile. (Vt lisa 12) 23% arvestab sinna materiaalse põhivaraga seotud otsesed tööjõukulud ning 18% ka paigalduskulud. Harvem soetusmaksumusse arvestatavad kulutused on näha joonisel 8.

97% ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, kasutavad amortisatsiooni arvestuseks lineaarset ja 1% kahaneva jäägi meetodit (vt lisa 13). Üks ettevõtte on aruandes märkinud, et teatud kõrge maksumusega seadmete arvestuses kasutatakse tooteühiku meetodit. Kõik küsimustikule vastanud ettevõtted kasutavad ainult lineaarset amortisatsiooni arvestusmeetodit. Kuigi maad üldjuhul ei amortiseerita, siis 9% küsimustikule vastanutest teevad seda lineaarsel meetodil. 5% vastanutest ei amortiseeri muu materiaalse põhivara klassi. Ülejäänud klassidesse kuuluvat vara on vähemalt 68 protsendil vastajatest ja seda amortiseeritakse lineaarsel meetodil. (Vt joonis 9)

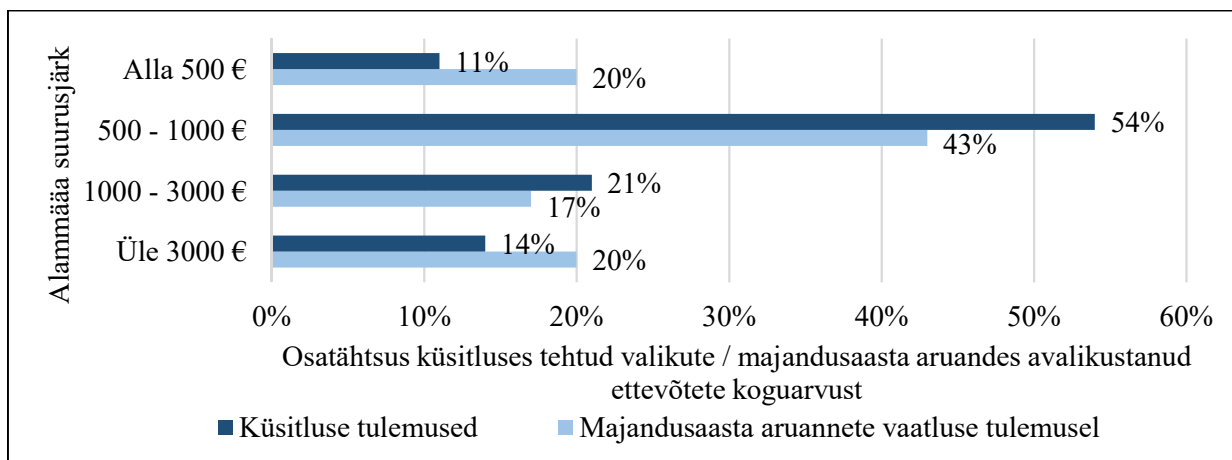


Joonis 9. Amortisatsiooni arvestusmeetod materiaalse põhivara klasside lõikes küsimustikule vastanud ettevõtetes

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 13 toodud andmetele

Materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäära on majandusaasta aruandes avalikustanud 40 ettevõtet, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi. (vt lisa 14). 43% neist rakendavad kõikides materiaalse põhivara klassides alammäära vahemikus 500 kuni 1000 eurot. Kõige vähem rakendatakse alammäära vahemikus 1000–3000 eurot.

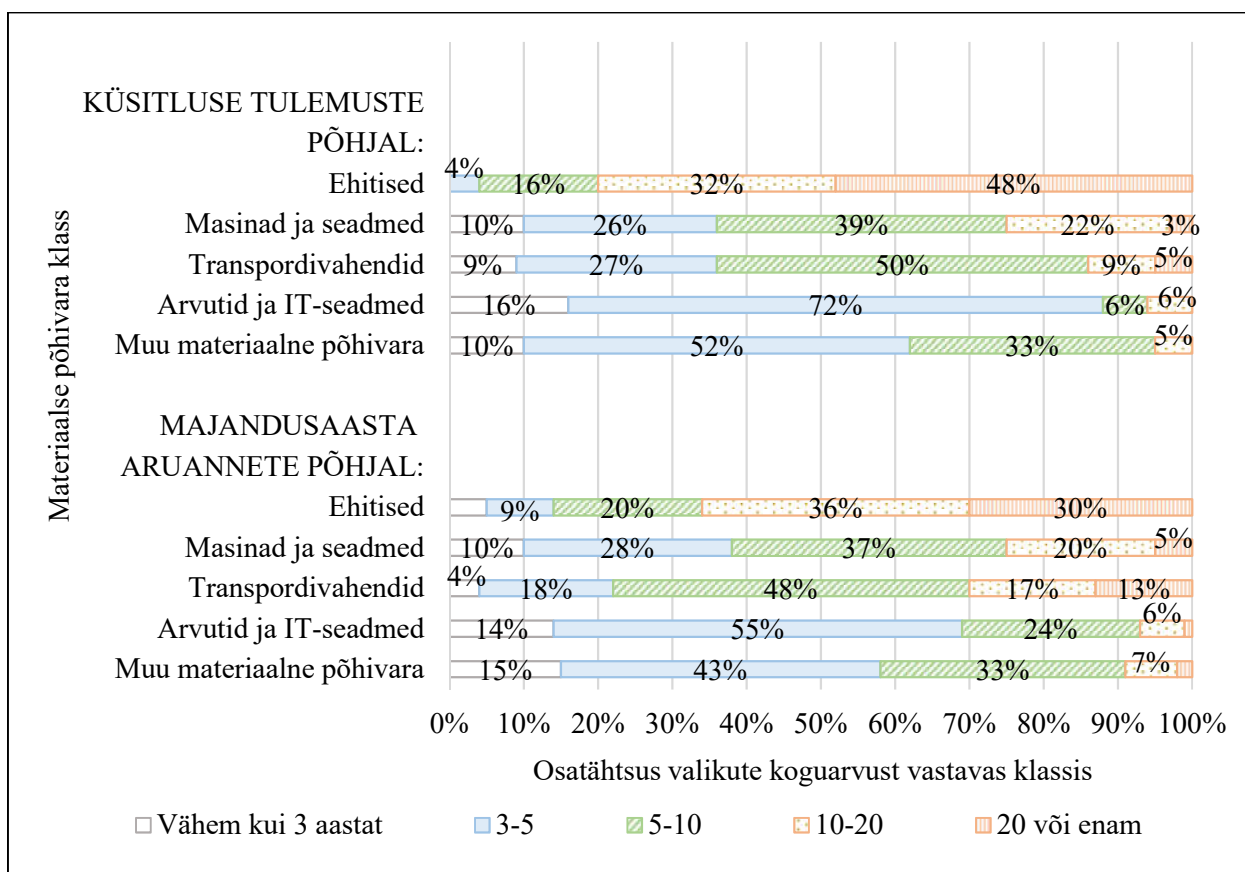
Vastavalt küsitluse tulemustele rakendab kõige vähem, vaid 11% vastanutest, alla 500 euro suurust alammäära (vt lisa 14). Populaarseimat alammäära vahemikus 500 – 1000 eurot rakendab 54% küsimustikule vastanutest. Alammäära vahemikus 1000 kuni 3000 eurot rakendab 21% ja üle 3000 eurost alammäära 14% küsimustikule vastanutest. Joonisel 10 on toodud majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse tulemuste võrdlus.



Joonis 10. Materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäärad

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 14 toodud andmetele

Ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, rakendavad materiaalse põhivara klasside arvestuses väga erineva pikkusega kasulikke eluigasid. Nende majandusaasta aruannete vaatlusel selgus, et mõnes klassis rakendatav kasulik eluiga võib olla 2–100 aastat. Kõige sagedamini määratakse materiaalse põhivara kasulik eluiga vahemikus 3 kuni 5 või 5 kuni 10 aastat ning alla 3 või üle 20 aasta pikkust kasulikku eluiga rakendatakse kõige vähem (vt lisa 15). Teistest erineb ehitiste klass, milles rakendatakse kõige sagedamini 10 aastast pikemat kasulikku eluiga. 30% ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, ja 48% küsimustikule vastanutest rakendavad ehitiste arvestuses üle 20 aasta pikkust kasulikku eluiga (vt joonis 11). Joonis ei kajasta maad, mida kolm ettevõtet erandina amortiseerivad. Üks neist rakendab maale 10 kuni 20 aasta ja kaks üle 20 aasta pikkust kasulikku eluiga.



Joonis 11. Materiaalse põhivara klassidele määratud kasulik eluiga

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisa 15 toodud andmetele

28% küsimustikule vastanutest on teinud materiaalse põhivara arvestusmeetodites muudatusi (vt lisa 16). Muudetud on materiaalse põhivara klasside kasulikke eluigasid, amortisatsioonimäärasid, ja arvelevõtmise alammäära. Üks ettevõtte märkis, et maa arvestuses on kasutusele võetud

ümberrhindluse meetod. Üks vastaja märkis, et tulevikus on ettevõttes plaanitud teha muutusi materiaalse põhivara arvestusmeetodites, kuid ei täpsustanud, milliseid.

Muudes materiaalse põhivara arvestusmeetodites esineb ettevõtete vahel, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, mõningaid erinevusi. Vaadates tulemusi materiaalse põhivara klasside lõikes, esinevad suuremad erinevused võrreldes teistega maa ja vähemal määral ka ehitiste arvestuses. Ülejäänud klassides kasutatavad meetodid on väga sarnased.

## 2.4. Arutelu ja järeldused

Kuna küsitluse valim ei ole esinduslik, ei saa selle tulemuste põhjal teha järeldusi üldkogumi kohta. Seevastu ettevõtteid, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, on selleks piisavalt.

Et anda ülevaade ning teha üldistusi ja järeldusi IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes kasutatavatest materiaalse põhivara arvestusmeetoditest, on koostatud kokkuvõtlik tabel 1. Selles on välja toodud kõige populaarsemad arvestusmeetodid materiaalse põhivara klasside lõikes. Tabeli koostamiseks kasutatud andmed on esitatud lisan 17.

Tabel 1. Populaarseimad arvestusmeetodid materiaalse põhivara klasside lõikes IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes

<b>Materiaalse põhivara klass</b>	<b>Populaarseim arvestusmeetod</b>	<b>Populaarseim arvelevõtmise alammäära suurusjärg</b>	<b>Populaarseim amortisatsiooni-meetod</b>	<b>Populaarseim kasulik eluiga</b>
Maa	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	ei määrata
	90%	43%	97%	0%
Ehitised	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	10-20 aastat
	87%	43%	97%	36%
Masinad ja seadmed	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	5-10 aastat
	91%	43%	97%	37%
Transpordi- vahendid	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	5-10 aastat
	93%	43%	97%	48%
Arvutid ja IT- seadmed	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	3-5 aastat
	100%	43%	97%	55%
Muu materiaalne põhivara	Soetusmaksumuse	500-1000 EUR	Lineaarne	3-5 aastat
	100%	43%	97%	43%

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisan 17 esitatud andmetele

Ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, välja arvatud mõned erandid, kasutavad väga sarnaseid arvestusmeetodeid. Erinevusi esineb enim põhivara arvelevõtmise alammäära suuruses ja kasuliku eluea pikkuses. Peamine arvestusmeetod ja amortisatsioonimeetod on enamuses ettevõtetes sama, seega nende osas on uuritavate ettevõtete aruanded võrreldavad.

Arvestusmeetodite valikutes esineb erinevusi materiaalse põhivara klasside lõikes. Kõige enam erinevad teistest maa arvestuses kasutatavad meetodid, kuna enamikus ettevõtetes seda ei amortiseerita. Samuti rakendatakse ümberhindluse meetodit kõige sagedamini maa arvestuses. Ehitiste arvestuses rakendatakse teistest klassidest oluliselt pikemat kasulikku eluiga. Kuna muude materiaalse põhivara klasside vahel olulisi erinevusi ei esine, võib üldistada, et maa ning ehitiste arvestuses lähtutakse ettevõtte tegevusalast ja iseloomust, samuti varaklassi iseärasustest, kuid muudes materiaalse põhivara klassides pigem mitte.

Vastavalt tabelile 1 võtab niinimetatud keskmine IFRSi rakendav Eesti ettevõtte arvele materiaalse põhivara maksumusega alates 500 eurot, määrab kasuliku eluea vahemikus 3 kuni 5 või 5 kuni 10 aastat ja arvestab seda edaspidi soetusmaksumuse meetodil. Amortiseeritakse materiaalset põhivara lineaarselt. Maad üldjuhul ei amortiseerita, kuna on piiramatult kasuliku elueaga. Ehitiste soetamisel keskmine ettevõtte valib enamasti samad arvestusmeetodid nagu muudes materiaalse põhivara klassides, kuid rakendab pikemat kasulikku eluiga. (Vt lisa 17)

Nii majandusaasta aruannete vaatluse kui küsitluse tulemusel leidis kinnitust fakt, et kuigi IFRS võimaldab kasutada ümberhindluse meetodit, tehakse seda vähe. Sama selgus Leedu, Rumeenia, Ungari, Suurbritannia, Austraalia ja Saksamaa uuringutest, mida esimeses peatükis käsitleti. Ka maad, mida piiramatult kasutusea tõttu ei amortiseerita ja mille väärtus ajas kasvab, hindavad ümber vaid üksikud ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi. Soetusmaksumuse meetodit eelistatakse peamiselt harjumuse ja meetodi lihtsuse tõttu. Soetusmaksumuse meetod ei anna aruannetes täpset pilti ettevõtte tegelikust finantsseisundist ja seega ei saa öelda, et IFRSi rakendavad Eesti ettevõtted lähtuksid üldise arvestusmeetodi valikul ettevõtte eripäradest või tegevusaladest. Erandiks on põllu- ja metsamajanduse valdkond, millesse kuuluvad ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, kasutavad kõik ümberhindluse meetodit. Soetusmaksumuse meetodit kasutavate ettevõtete aruannetes, eriti neil, kellel on ka maad ja ehitisi, ei pruugi materiaalse põhivara jääkväärtus vastata turuväärtusele. Lisaks leidis küsitluse tulemusel kinnitust Tinta (2013) arvamus, et kui meetod on kord valitud, ei soovita seda enam vahetada. Kinnitust leidis see ka *S&P Europe 350 Indexi* kuuluvate ettevõtete seas tehtud uuringust. Muutuseks ollakse valmis ainult juhul, kui see oleks kohustuslik.



Nagu Rumeenias, ei kasuta ka ükski IFRSi rakendav Eesti ettevõtte ümberhindluse meetodit kõikides materiaalse põhivara klassides. Seda tehakse enamasti kahes kuni kolmes klassis ja teisi arvestatakse soetusmaksumuse meetodil. Majandusaasta aruannete vaatlusel selgus, et nii nagu Leedus ja Rumeenias, kasutatakse ka Eestis ümberhindluse meetodit kõige enam maa ja ehitiste klassi arvestuses. Võrreldes Saksamaaga, kus 2013. aastal vaid 1% IFRSi kasutajatest rakendas ümberhindluse meetodit, on Eestis ümberhindluse meetod populaarsem, kuigi mõlemas riigis ühtemoodi on ümberhindluse meetodit võimalik kasutada ainult IFRSi rakendavatel ettevõtetel.

Kinnitust leidis ka Maarja Kampuse bakalaureusetöös (2019) tehtud üldistus, et vara väärtust testitakse harva. Kuna IFRS nõuab igal majandusaastal materiaalse põhivara väärtuse langusele viitavate indikatsioonide olemasolu hindamist, piirduaksegi enamasti sellega. Nimetatud indikatsioone, mille alusel on tehtud vara väärtuse languse test, on esinenud vähestel ettevõtetel ning vaid üksikud on testi tulemusel materiaalselt põhivara alla hinnanud.

Peaaegu kõik IFRSi rakendavad Eesti ettevõtted, kes kasutavad ümberhindluse meetodit, on materiaalse põhivara väärtust kõrgemaks ümberhinnanud. Enamik neist on kaasanud sõltumatu eksperdi hinnangu, seda eelkõige maa ja ehitiste ümberhindlustes. Sama selgus ka Rumeenia uuringutest. Sõltumatu eksperdi kaasamise kõrge populaarsus viitab Rumeenia uuringutest selgunud ümberhindluste põhjuseks olevale soovile, et vara väärtus finantsseisundi aruandes vastaks õiglasele väärtusele ning tõese ja ausa kajastamise põhimõttele. Kuna Eestis kasum tekkimisel maksustatav ei ole, on välistatud teine Rumeenia ettevõtete põhjendus, et soovitakse välja selgitada maksustatav baas. Seetõttu võib üldistada, et ettevõtete soov aruannetes esitada tõese ja ausa kajastamise põhimõttele vastavat infot on tõene.

Küsitluses ei selgunud, millistel põhjustel on otsustatud hindamisse sõltumatu ekspert kaasamata jätta, kuna juhtkonna hinnangu alusel ümberhindlusi põhjendati sellega, et juhtkond on pädev ise hindama. Kuigi küsimustikule vastanud ettevõtted seda ei märkinud, võib autori arvates tegelikult põhjuseks olla ka soov hindamiskulutusi vältida. Materiaalse põhivara väärtuse hindamise aluseid ja usaldusvärsust on võimalik edasi uurida tulevikus tehtavate uurimustööde raames.

Küsitluses selgus, et esimest korda arvelevõtmisel kajastatakse soetusmaksumuses lisaks ostuhinnale enamasti transpordi- ja paigalduskulutused. Mitmed küsimustikule vastanud ettevõtted märkisid, et soetusmaksumuses kajastatakse kõik materiaalse põhivara ostu või ehitusega otseselt seotud kulutused. Ainult paar ettevõtet märkisid, et soetusmaksumusse arvestatakse ainult ostuhind. Seetõttu võib üldistada, et IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete

majandusaasta aruannetes kajastab materiaalse põhivara soetusmaksumus kõiki asjakohaseid kulutusi. See ei vasta Rumeenias tehtud uuringule, kus selgus, et kõiki asjakohaseid kulutusi pigem soetusmaksumuses ei kajastata.

Majandusaasta aruannete vaatlusel selgus, et materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäära avalikustab aruandes vaid üks ettevõtte kolmest ning rakendatavad alammäärade suurusjärgud erinevad ettevõtete vahel märkimisväärselt. Igas materiaalse põhivara klassis on alla 500 kui ka üle 3000 eurost määra rakendavaid ettevõtteid. Kuna alammäärad ettevõtete vahel varieeruvad oluliselt, võib järeldada, et valikul võetakse arvesse ettevõtte iseloomu ja suurust. Kuigi IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete seas, nagu ka Leedu ettevõtetes, on populaarseim alammäära suurusjärk 500 kuni 1000 eurot, kasutatakse sageli ka sellest erinevaid alammäärasid.

Kinnitust leidis fakt, et populaarseim amortisatsioonimeetod on lineaarne, nagu töös käsitletud Leedu ja Rumeenia uuringutest selgus. Töötleva tööstuse valdkonnas, kus tooteühiku meetod annaks täpsemat infot materiaalse põhivara kasutamisest, eelistatakse lineaarset meetodit rohkem, kui autor oleks osanud arvata. Leedus kasutab muid meetodeid umbes 10% ettevõtetest, Eestis aga vaid 1% ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi. Lineaarne meetod ei võta arvesse ettevõtte tegevusala ja eripärasid ega peegelda, kuidas varast saadavat tulevast majanduslikku kasu tarbitakse, mistõttu saab üldistada, et amortisatsioonimeetodi valikuga IFRSi rakendavad ettevõtted ei väljenda soovi, et majandusaasta aruannetes esitatav info kajastaks materiaalse põhivara osalust majandusliku kasu tekitamisel. Küsitlusest ei selgunud lineaarse meetodi eelistamise põhjused, kuid autori arvates võivad selleks olla meetodi lihtsus ja harjumus või soov enamate dividendide maksmise eesmärgil võimalikult vähe perioodi kasumit vähendada.

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemusel selgus, et kõige suuremad erinevused materiaalse põhivara klasside arvestuses esinevad kasuliku eluea perioodides. Leidis kinnitust fakt, et materiaalse põhivara klassidele määratakse väga erinevad kasulikud eluead. Maad enamasti ei amortiseerita, kuid ehitiste eeldatavaks kasulikuks elueaks määratakse vähemalt 10 ja sageli enam, kui 20 aastat. Masinate ja seadmete ning transpordivahendite kasulikuks elueaks peetakse enamasti 5 kuni 10 aastat, arvutite ja IT-seadmete ning muu materiaalse põhivara elueaks aga 3 kuni 5 aastat. Seega autor järeldab, et kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse tegureid, mis võivad kasutusiga mõjutada ning hinnatakse kasutamise tulevast intensiivsust. Samuti arvestatakse varaklassi iseärasusi. Välistada ei saa võimalust, et määratava kasuliku eluea kaudu soovitakse mõjutada perioodi kulude suurust. Seda eelkõige juhul, kui majandusaasta aruandes avalikustatud varaklassile määratava kasuliku eluea vahemik on väga pikk. Eestis ei ole kasulikule elueale

kehtestatud maksimummäära, nagu Leedus ja seetõttu võib selleks olla ka 100 aastat, mis annab ideaalse võimaluse kasumlikkuse mõjutamiseks.

Uuringu tulemusel võib järeldada, et IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes, hoolimata standardist tulenevatest võimalustest, ei pöörata piisavalt tähelepanu materiaalse põhivara arvestusele. Ettevõtted täidavad IFRSist tulenevaid miinimumnõudeid, kuid ei kasuta selle võimalusi oma huvides. Enamik uuritud ettevõtetest kasutab materiaalse põhivara arvestuses samu meetodeid, mis ei võta arvesse ettevõtte ega tegevusala eripärasid. Seetõttu tuleb nende ettevõtete majandusaasta aruannete info kasutamisel arvesse võtta võimalikke arvestusmeetodist tulenevaid mõjutusi.

Töös oli seatud kaks hüpoteesi:

1. Enamikus IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes ei kasutata materiaalse põhivara arvestuses ümberhindluse meetodit vaid rakendatakse soetusmaksumuse meetodit.
2. IFRSi rakendavad ettevõtted, kes kasutavad materiaalse põhivara arvestuses soetusmaksumuse meetodit, ei ole rakendanud ümberhindluse meetodit, pidades viimast liiga keerukaks ja kulukaks ning sellega kaasnevat avalikustamise mahtu liiga suureks.

Esimene hüpotees leidis kinnitust sellega, et 81% kõikidest ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, kasutavad vastavalt aruandes avalikustatule ainult soetusmaksumuse meetodit ja vaid 23% küsimustikule vastanutest kasutab ühe kuni kolme materiaalse põhivara klassi arvestuses ümberhindluse meetodit. Teine hüpotees leidis osalise kinnituse. Ainult soetusmaksumuse meetodit kasutavad IFRSi rakendavad Eesti ettevõtted põhjendasid valikut eelkõige meetodi lihtsuse ja harjumusega. Soetusmaksumuse meetodi eelistamist põhjendati harvemini ka keerukuse, kulukuse ja suure avalikustamise mahuga, kuid need ei olnud peamised põhjused. Peamiseks võib lugeda meetodi lihtsust, kuna 17 ettevõttest 13, kes küsimustikus märkisid soetusmaksumuse meetodi eelistamist, märkisid põhjenduseks selle.

## KOKKUVÕTE

Käesoleva magistritöö eesmärk oli selgitada välja materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavad meetodid IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes ja leida meetodite valikute põhjused. Eesmärgi saavutamiseks uuris autor varem mujal maailmas tehtud materiaalse põhivaraga seonduvaid uuringuid, vaatles IFRSi rakendavate Eesti ettevõtete majandusaasta aruandeid ning korraldas küsitluse ettevõtete seas, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi. Varem tehtud uuringute põhjal tutvustati maailmas kasutusel olevaid materiaalse põhivara arvestusmeetodeid. Majandusaasta aruannete vaatlusega selgitas autor välja uuritavates ettevõtetes kasutatavad materiaalse põhivara arvestusemeetodid ning küsitlusega püüti selgitada välja põhjuseid valitud meetodite rakendamiseks.

Kui ettevõttel on materiaalsel põhivara, siis olenevalt, millisest standardist finantsarvestuses lähtutakse on selle arvestuseks erinevaid meetodeid. Esmasel kajastamisel võetakse materiaalne põhivara arvele soetusmaksumuses, millesse arvestatakse erinevaid varaobjektiga seotud kulutusi, nagu teistsaldus-, paigaldus- ja transpordi- või laenukasutuse kulutused. Soetatud varaobjekt kajastatakse materiaalse põhivarana, kui selle soetusmaksumus ületab raamatupidamise siseeeskirjas sätestatud arvelevõtmise alammäära. Sellele määratakse eeldatav kasulik eluiga, mille jooksul varaobjekti amortiseeritakse valitud meetodil. Varaklasside lõikes rakendatakse erinevaid kasulikke eluigasid, kuid amortiseeritakse enamasti lineaarselt. Kõikides töös käsitletud riikides kajastatakse vara edasi enamasti ainult soetusmaksumuse meetodil, kuid vähe rakendatakse ka ümberhindluse meetodit, mille korral on võimalik materiaalse põhivara väärtust majandusaasta aruandes ümber hinnata kõrgemaks.

Mujal maailmas tehtud uuringute kohaselt on materiaalse põhivara arvestusmeetodite valikute kaudu võimalik majandusaasta aruannetes esitatavat infot tahtlikult moonutada. Seda eelkõige amortisatsioonikulu suuruse kaudu. Viimast on võimalik otseselt mõjutada varaobjektile määratava kasuliku eluea pikkuse ja amortisatsiooni arvestusmeetodiga. Aruannetes esitatava info mõjutamine on võimalik ka materiaalse põhivara ümberhindluste või soetusmaksumusse arvestatavate kulutuste kaudu. Seetõttu tuleb majandusaasta aruannete info tarbijatel olla tähelepanelik.

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemusel selgus, et nagu mujal maailmas, kasutatakse ka IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes materiaalse põhivara arvestuses enamasti ainult soetusmaksumuse meetodit. Küsitluses selgus, et soetusmaksumuse meetodit eelistatakse selle lihtsuse tõttu või lihtsalt harjumusest ning meetodit vabatahtlikult vahetada ei soovita.

Ümberhindluse meetodit kasutab vähem kui viiendik ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi, ja seda tehakse enam ehitiste ja maa arvestuses. Küsitluses selgus, et ümberhindluse meetodit kasutatakse maa arvestuses, kuna sellel on piiramatult kasulik eluiga ja ümberhindluse meetod kajastab selle väärtust õiglasemalt. Ehitisi hinnatakse ümber, kuna need on aruannetes sageli alahinnatud. Ümberhindluse meetodi rakendamist põhjendatakse sooviga, et vara väärtus finantsseisundi aruandes vastaks õiglasele väärtusele, ning et aruanded vastaksid tõese ja ausa kajastamise põhimõttele. Soetusmaksumuse meetodit eelistatakse vara lühikese kasutusperioodi tõttu.

Enamik materiaalselt põhivara ümber hinnanud ettevõtetest on kaasanud sõltumatu eksperdi hinnangu, kuid enamasti vaid maa või ehitiste hindamiseks. Küsitluses selgus, et eksperte kaasatakse sooviga, et aruannetes kajastatav info vastaks tõese ja ausa kajastamise põhimõttele. Teiseks põhjuseks on asjaolu, et juhtkond ei ole pädev ise vara väärtust hindama.

IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes arvestatakse materiaalse põhivara soetusmaksumusse palju erinevaid kulusi ja küsitluses selgus, et kõige sagedamini arvestatakse sinna transpordi-, paigaldus- ja otsesed tööjõukulutused. Seega võib üldistada, et soetusmaksumuses kajastatakse kõik asjakohased kulutused.

Uuringust selgus, et sarnaselt teiste riikide ettevõtetega arvestavad peaaegu kõik IFRSi rakendavad Eesti ettevõtted amortisatsiooni lineaarsel meetodil. Kahjuks ei selgunud uuringus selle põhjused, mida on võimalik uurida tulevikus tehtavate uuringute raames. Materiaalse põhivara maksumuse alammäär on kõige sagedamini vahemikus 500 kuni 1000 eurot ja kasulik eluiga määratakse enamasti vahemikus 3 kuni 10 aastat.

Teistest materiaalse põhivara klassidest erineb kõige enam maa arvestus. Viimast tavaliselt ei amortiseerita, sellele määratakse piiramatult kasulik eluiga ja ümberhindluse meetodit rakendatakse maa arvestuses sagedamini kui teiste varaklasside arvestuses. Ka ehitiste klass erineb teistest mõnevõrra pikema kasuliku eluea ja regulaarsete ümberhindluste tõttu.

Lähtuvalt töö tulemustest tegi autor järelduse, et IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes, hoolimata standardist tulenevatest võimalustest, ei pöörata piisavalt tähelepanu materiaalse põhivara arvestusele. Täidetakse küll standardist tulenevaid miinimumnõudeid, kuid ei kasutata selle võimalusi oma huvides. Enamik IFRSi rakendavatest Eesti ettevõtetest kasutab materiaalse põhivara arvestuses samu meetodeid, mis ei võta arvesse ettevõtte ega tegevusala eripärasid. Nii ei pruugi nende aruanded anda õiglast infot ja seetõttu tuleb nende ettevõtete majandusaasta aruannete info kasutamisel arvesse võtta võimalikke arvestusmeetodist tulenevaid mõjutusi.

Teemat on võimalik edasi uurida, leides rohkem põhjendusi valitud meetodite rakendamiseks. On võimalik teha põhjalikumaid intervjuusid IFRSi rakendavates ettevõtetes, et välja selgitada rohkem juhtkonna valikute tagamaid. Lisaks on võimalik täpsemalt uurida juhtkonna hinnangute alusel ümberhindluste ja väärtuse languste kajastamisi, mida käesolevas töös põgusalt käsitleti.

## **SUMMARY**

### **METHODS USED IN RECOGNITION OF TANGIBLE FIXED ASSETS IN ESTONIAN COMPANIES APPLYING IFRS**

Helena Paimla

Companies registered in Estonia have the option to base their financial accounting on either the Estonian Financial Reporting standards (EFS), or the International Financial Reporting Standards (IFRS). If management has decided to use the IFRS-based accounting system, it is possible to use the revaluation method in the accounting of property, plant and equipment (PPE). This is one of the biggest differences between IFRS and EFS. Unlike the historical cost method which allows only the value of an asset to be written down, the revaluation method also allows a class of PPE to be regularly revalued upwards in order to bring them to market price and thereby reflect equity in real value. Since 2005, when IFRS was first-time adopted in Europe, surveys around the world have shown, that the historical cost method is overwhelmingly preferred, although it is possible to apply the revaluation method.

Currently, there is no overview of the choices of accounting methods for PPE of Estonian companies applying IFRS, because this field has not been thoroughly studied in Estonia so far. The practical value of this paper is mainly targeted to annual reports information consumers, who will receive a comprehensive overview of the accounting for PPE and how the application of different PPE accounting method affects the company's financial results. They get overview of what methods are used by Estonian companies applying IFRS and take it into account when making financial decisions.

The aim of this paper was to determine the methods used in recognizing PPE in Estonian companies applying IFRS and to find out the reasons for the choices. To achieve this goal, it was studied research related to PPE previously made elsewhere in the world, reviewed the annual reports of Estonian companies applying IFRS and composed a questionnaire among the companies, whose annual reports were reviewed. Based on earlier research, the accounting

methods of PPE used in the world were introduced. By reviewing the annual reports, the author determined the accounting methods of PPE used in studied companies, and by the questionnaire it was expected to find the reasons for applying the chosen methods.

As a result of the review of the annual reports, it turned out that in Estonian companies applying IFRS, similarly to companies from other countries of the world, the historical cost method is mostly used in the accounting of PPE as the only choice. The questionnaire responses revealed that the historical cost method is preferred because of its simplicity or its users habit, and it is not wanted to change the method voluntarily.

The revaluation method is used by less than one-fifth of the companies whose annual reports were reviewed, and is more so in the case of buildings and land. The questionnaire responses revealed that the revaluation method is used in land accounting because it has an unlimited useful life and the revaluation method reflects its value more fairly. Buildings are revalued because they are often underestimated in the reports. The use of the revaluation method is justified by the desire that the value of the asset in the statement of financial position correspond to the fair value and that financial statements present the true and fair view. The historical cost method is preferred due to the short useful life of the asset.

Most companies that have revalued PPE have involved an independent expert in the valuation, but mostly only for the valuation of land or buildings. The questionnaire responses revealed that experts are involved with the wish that the information reflected in the reports present true and fair view. The second reason is the fact that the management is not enough competent to assess the value of PPE itself.

In Estonian companies applying IFRS, many different expenses are included into PPE acquisition cost and the questionnaire responses revealed, that expenses for transport, installation and direct labour expenses are included most frequently. Thus, it can be generalized that all relevant expenses are recognized at cost.

The survey revealed that almost all Estonian companies applying IFRS, similarly to companies from other countries, calculate depreciation on a straight-line basis. Unfortunately, the study did not reveal the reasons for this, which can be investigated in future studies. The minimum value for recognition PPE in Estonian companies applying IFRS is usually in the range of 500 to 1000 EUR and the useful life is usually determined in the range between 3 and 10 years.



Land accounting differs most from other classes of PPE. Land is generally not depreciated, has an indefinite useful life and the revaluation method is applied more frequently to land than to other PPE classes. The class of buildings also differs from others due to a slightly longer useful life and regular revaluations.

Based on the results it was concluded that in Estonian companies applying IFRS, not enough attention is paid to the accounting of PPE, in spite of the possibilities arising from the standard. Although the minimum requirements of the standard are met, the opportunities offered by it are not used to their advantage. Most of Estonian companies applying IFRS use the same methods for accounting for PPE that do not take into account the specifics of the company or industry. Thus, their reports may not provide fair information and therefore the possible effects of the accounting policy must be taken into account when using the information in the annual reports of these companies.

For the future studies the topic can be further investigated by finding more justifications to applying the chosen methods. It is possible to conduct more comprehensive interviews in companies applying IFRS in order to find out more about the management choices. In addition, it is possible to further investigate the recognition of revaluations and impairment losses based on management's estimates, which were briefly discussed in this paper.

## KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Buculescu, C. M. M., Velicescu, B. N. (2014). An analysis of the convergence level of tangible assets (PPE) according to Romanian national accounting regulation and IFRS for SMEs. *Accounting & Management Information Systems / Contabilitate Si Informatica de Gestiune*, 13 (4), 774–799.
- Cairns, D., Massoudi, D., Taplin, R., Tarca, A. (2011). IFRS fair value measurement and accounting policy choice in the United Kingdom and Australia. *The British Accounting Review*, 43 (1), 1–21.
- Ciumag, M. (2012). Accounting and Taxation of the Tangible Fixed Assets' Revaluation. *Analele Universității Constantin Brâncuși Din Târgu Jiu : Seria Economie*, 2 (2), 48–53.
- Cristea, V. G. (2017). Fair Value Accounting or Historical Cost Accounting for Property, Plant and Equipment? *Valahian Journal of Economic Studies*, 8 (4), 23–30.
- Christensen, H., Nikolaev, B. (2013). Does fair value accounting for non-financial assets pass the market test? *Review of Accounting Studies*, 18 (3), 734–775.
- Conceptual Framework for Financial Reporting. (2010). IASB.* Kättesaadav: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/framework.pdf>, 23.02.2020
- Csongor, C. (2013). Findings Regarding Differentiating of Accounting Policies at Small and Medium Entities in Covasna County. *Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti*, 10 (20), 54–63.
- Csongor, C., Dumbrava, P. (2014a). Creative Accounting Methods Used for Tangible Assets from the Point of View of Auditors. *Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti*, 11 (22), 28–34.
- Csongor, C., Dumbrava, P. (2014b). Evaluation Methods Used for Tangible Assets by Economic Entities. *Cross-Cultural Management Journal*, 16 (1), 79–87.
- Dreghiciu, A. E., Puțan, A. (2016). Specific Procedures and Techniques of the Creative Accounting Concerning Tangible Assets Reevaluation. *Ovidius University Annals: Economic Sciences Series*, 16 (1), 509–514.
- Dumbravă, P., Csongor, C. (2012). Accounting Policies Applied by Entities and the Value of Fixed Assets. *Studia Universitatis Vasile Goldis Arad, Seria Stiinte Economice*, 22 (1), 62–76.

- Dumbravă, P., Albert, M., Csongor, C. (2012). Tangible Assets Revaluation and the Fair View. *Young Economists Journal / Revista Tinerilor Economisti*, 9 (18), 50–61.
- Fonseca, M. (2007). *Fair value or cost-based measurement for PPE and IP: Evidence from accounting practice under IFRS*. Kättesaadav: <http://hdl.handle.net/10400.14/5300>, 28.01.2020.
- IAS 1 – *Presentation of Financial Statements*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-1-presentation-of-financial-statements/>, 31.01.2020.
- IAS 16 – *Property, Plant and Equipment*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-16-property-plant-and-equipment/>, 31.01.2020.
- IAS 23 – *Borrowing Costs*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-23-borrowing-costs/>, 31.01.2020.
- IAS 32 – *Financial Instruments: Presentation*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-32-financial-instruments-presentation/>, 31.01.2020.
- IAS 36 – *Impairment of Assets*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-36-impairment-of-assets/>, 31.01.2020.
- IASB Issues finalised amendments to the IFRS for SMEs. Deloitte Global Services Limited. Kättesaadav: <https://www.iasplus.com/en/news/2015/05/smes>, 22.04.2020.
- Kaldjärv, N. (2011). Põhivara ümberhindluse meetod. *Raamatupidamise Praktik: Rp.*, 54, 14–17.
- Kampus, M. (2019). *Materiaalse põhivara väärtuse hindamine Eesti finantsaruandluse standardit rakendavates ettevõtetes*. (Bakalaureusetöö) TalTechi majandusteaduskond, Tallinn.
- Karulin, I., Laas, E. (2009). *Vara väärtuse languse test*. Kättesaadav: <https://www.raamatupidaja.ee/uudised/2009/04/01/vara-vaartuse-languse-test>, 28.01.2020.
- Kazlauskienė, E., Bartusevičienė, I., Tamulienė, V. (2017). The potential / opportunities for leveraging competences: The intangible assets dimension. *Montenegrin Journal of Economics*, 13 (1), 51–62.
- Kiigemägi, I. (2013). *Kasumi suurendamine põhivara ümberhindluse arvelt?* Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/uudised/raamatupidamine-uudised/kasumi-suurendamine-pohivara-umberhindluse-arvelt-2013-05-14>, 29.01.2020.
- Kolias, G., Arnis N. (2019). The optimal allocation of current assets using mean-variance analysis. *Accounting and Management Information Systems*, 18 (1). 50–72.

- Legenzova, R., Gaigalienė, A., Vilkaitė, I. (2016). Harmonization of Accounting Practices: the Case of Accounting for PPE in Lithuanian Non-Listed Companies. *Proceedings of the 5th International Conference on Accounting, Auditing, and Taxation (ICAAAT 2016)*, 285–296.
- Mortură, L. A., Dreghiciu, A. E. (2018). Study Concerning Evaluation and Audit of Tangible Assets. *SEA: Practical Application of Science*, 6 (16), 89–95.
- Muresan, M., Nistor, C. S., Filip, C. (2013). Convergence or Divergence Between National and International View on Tangible Assets. *Studia Universitatis Vasile Goldis Arad, Seria Stiinte Economice*, 23 (1), 89–99.
- Mykolaitiene, V., Vecerskiene, G., Jankauskiene, K., Valanciene, L. (2010). Peculiarities of Tangible Fixed Assets Accounting. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 21 (2), 142–150.
- Nobes, C., Stadler, C. (2013). How arbitrary are international accounting classifications? Lessons from centuries of classifying in many disciplines, and experiments with IFRS data. *Accounting, Organizations and Society*, 38 (8), 573–595.
- Nobes, C. (2015). IFRS Ten Years on: Has the IASB Imposed Extensive Use of Fair Value? Has the EU Learnt to Love IFRS? And Does the Use of Fair Value make IFRS Illegal in the EU?. *Accounting in Europe*, 12 (2), 153–170.
- Siling, S., Viks, M. (2017). *Kolm põhjust, miks koostada raamatupidamise aastaaruanne IFRS-i kohaselt*. Kättesaadav: <https://www.bdo.ee/et-ee/artiklikogu/aritugiteenused/kolm-pohjust,-miks-koostada-raamatupidamise-aastaaruanne-ifs-i-kohaselt> , 08.01.2020.
- Socoliuc, M. (2018). *Evaluation of Tangible Assets in the National Accounting Legislation and IFRS*. Kättesaadav: <http://ecoforumjournal.ro/index.php/eco/article/view/818>, 28.01.2020.
- Somov, V. Registrate ja Infosüsteemide Keskuse, Ettevõtete aruandluse infosüsteemide talituse, Infosüsteemi halduri 14. oktoobri 2019. a. e-kiri.
- Stupnytska, T., Yevtushevska, O., Pryimak, V. (2018). The Analysis of Approaches to the Essence and Classification of Fixed Assets. *Ekonomika Harčovoi Promislovosti*, 10 (2), 102–108.
- Zdobnõh, S. (2008). Materiaalne põhivara. *Raamatupidamis uudised*, 7(110). Kättesaadav: <https://www.rup.ee/raamatupidamine/artiklid/materiaalne-p-hivara>
- Tearu, K. (2016). *Mida peaks teadma investeringute raamatupidamisest?* Kättesaadav: <https://pilvebyroo.ee/mida-peaks-teadma-investeringute-raamatupidamisest/#3>, 13.01.2020
- Teinberg, R. (2017). *Kas arvestustava vahetus võib olla päästerõngas kehvast seisust olevale ettevõttele?* Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/raamatupidamine-yldiselt/kas-arvestustava-vahetus-voib-olla-paasterongas-kehvas-seisus-olevale-ettevottele-2017-12-18>, 20.01.2020.

- Ṭinta, A. E. (2013). The Influence of Accounting Policies Over the Entities' Result. *Annals of the University of Petrosani: Economics*, 13 (2), 259–270.
- Van Staden, L., Van Der Merwe, N. (2012). Capitalisation of borrowing costs: An investigation into technical uncertainties in IAS 23. *South African Journal of Accounting Research*, 26 (1), 95-117.
- What are the main types of assets?* Corporate Finance Institute. Kättesaadav: <https://corporatefinanceinstitute.com/resources/knowledge/accounting/types-of-assets/>, 02.03.2020
- Yao, D., Percy, M., Hu, F. (2015). Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11 (1), 31–45.

## LISAD

### Lisa 1. Nimekiri ettevõtetest, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi

Uuringus osalevad järgnevad ettevõtted:

Abja Farmid OÜ	Ergo Insurance SE
Adcash OÜ	Eskaro AS
Admiral Markets AS	Estonian Cell AS
APL Production AS	Ets Nord AS
Arca Nova Ehitus OÜ	Euroapteek OÜ
Arca Nova Element OÜ	Eurobio Lab OÜ
Arca Nova OÜ	Farmi Piimatööstus AS
Arco Vara AS	Favor AS
Baltfarma OÜ	Fleming OÜ
Baltic Group International OÜ	Graanul Biotech OÜ
Baltika AS	Graanul Invest AS
Barrus AS	Harju Elekter AS
Bauhof Group AS	Helme Graanul OÜ
Bauroc AS	Holm Bank AS
Benu Apteek Eesti OÜ	Horizon" Tselluloosi ja Paberi AS
Bigbank AS	Härjanurme Mõis OÜ
Biofuel OÜ	Hüpoteeklaen AS
Bondora AS	Ibm Eesti Osühing
Bresc OÜ	If P&C Insurance AS
City Service SE	Inges Kindlustus AS
Compensa Life Vienna Insurance Group SE	IuteCredit Europe AS
Coop Pank aktsiaselts	Kit Finance Europe AS
Eastman Specialties OÜ	Klick Eesti AS
Eesti Energia Aktsiaselts	Lennuliiklusteeninduse Aktsiaselts
Eesti Gaas AS	Lhv Pank AS
Eesti Liikluskindlustuse Fond MTÜ	Liwathon E.O.S. AS
Eesti Post AS	Lpp Estonia OÜ
Eesti Raudtee AS	Mainor Ülemiste AS
Ekspress Grupp AS	Maxima Eesti OÜ
Ekspress Meedia AS	Merko Ehitus AS
ElectroAir OÜ	Merko Ehitus Eesti AS
ElectroAir Trade OÜ	Mogo OÜ
Elering AS	My Fitness AS
Elisa Teleteenused AS	Nordecon AS
Enefit Green AS	Nortal AS
Enefit Outotec Technology OÜ	Operail AS
Energate OÜ	Operail Leasing AS

Osula Graanul OÜ  
Paldiski Sadamate AS  
Pharma Group OÜ  
Pharma Holding OÜ  
Piletilevi AS  
PlusPlus Baltic OÜ  
PlusPlus Capital AS  
Pocopay AS  
Post11 OÜ  
Premia Tallinna Külkhoone AS  
Premier Restaurants Eesti OÜ  
Redgate Capital AS  
Repo Vabrikud AS  
Retn Baltic AS  
Saarte Liinid AS  
Saku Õlletehase Aktsiaselts  
Salva Kindlustuse AS  
Seb Pank AS  
Seesam Insurance AS  
Sihtasutus Avatud Eesti Fond  
Skano Fibreboard Osühing  
Skeleton Technologies Group OÜ  
Spacecom AS  
Spacecom Trans AS  
Swedbank AS  
Tallink Grupp AS  
Tallinna Farmaatsiatehase AS  
Tallinna Kaubamaja Grupp AS  
Tallinna Lennujaam AS  
Tallinna Sadam AS  
Tallinna Vesi AS  
Tavid AS  
Tere AS  
Thermory AS  
Toggl OÜ  
Tomra Service OÜ  
Toode AS  
Toom Tekstiil AS  
Transpordi Varahaldus OÜ  
Tuuleenergia Osühing  
Uss Security Eesti AS  
Varstu Piimaühistu  
Webinfluence Group AS  
Vesta Terminal Tallinn OÜ  
Viru keemia grupp AS  
Viru Rmt OÜ  
Vkg Elektrivõrgud OÜ

Vkg Energia OÜ  
Vkg Kaevandused OÜ  
Vkg Logistika OÜ  
Vkg Oil AS  
Vkg Soojus AS  
Õhtuleht Kirjastus AS  
Ühinenud Farmid AS

## Lisa 2. Küsimustik

- 1) Kas ettevõttel oli 2018. aasta seisuga majandusaasta aruandes kajastatud materiaalsel põhivara?
- a) Jah
  - b) Ei

*\*Kui vastatakse b), on küsitlus vastaja jaoks lõppenud. Kui vastatakse a), siis küsitlus jätkub.*

### Ettevõtte määratlus

- 2) Kui suur on Teie ettevõtte?
- a) Väike (Vähem kui 50 töötajat)
  - b) Keskmine (51–250 töötajat)
  - c) Suur (Rohkem kui 250 töötajat)
- 3) Millises valdkonnas Teie ettevõtte tegutseb?
- a) Töötlev tööstus
  - b) Jae- ja hulgikaubandus
  - c) Finants ja kindlustusalane tegevus
  - d) Logistika, veendus, transport
  - e) Ehitus ja projekteerimine
  - f) Kinnisvaraalaane tegevus
  - g) Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus
  - h) Energeetika-, gaasi- ja veevarustus
  - i) Kutse-, teadus- ja tehnikaalaane tegevus
  - j) Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia
  - k) Muu \_\_\_\_\_

- 4) Millist meetodit kasutatakse ettevõttes materiaalse põhivara arvestuses?
- a) Ainult soetusmaksumuse meetodit
  - b) Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodit

*\* Kui vastatakse a), liigub vastaja edasi 24. küsimuse juurde. Kui vastatakse b), jätkab vastaja 5. küsimusega.*

### Arvestusmeetodi valik materiaalse põhivara klasside lõikes

- 5) Maa arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole maad materiaalse põhivarana aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit
- 6) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud maa arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 7) Ehitiste arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole ehitisi aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit



- 8) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud ehitiste arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 9) Masinate ja seadmete arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole masinaid ega seadmeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit
- 10) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud masinate ja seadmete arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 11) Transpordivahendite arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole transpordivahendeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit
- 12) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud transpordivahendite arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 13) Arvutite ja IT-seadmete arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole arvuteid ega IT-seadmeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit
- 14) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud arvutite ja IT-seadmete arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 15) Muu materiaalse põhivara arvestuses kasutatakse:
- a) Ettevõttel ei ole muud materiaalselt põhivara aruandes kajastatud
  - b) Soetusmaksumuse meetodit
  - c) Ümberhindluse meetodit
- 16) Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud muu materiaalse põhivara arvestuses kasutada valitud meetodit.
- 17) Ümberhindluse meetodit kasutatakse lisaks eelpool nimetatutele veel järgnevate materiaalse põhivara klasside arvestuses:
- 18) Soetusmaksumuse meetodit kasutatakse lisaks eelpool nimetatutele veel järgnevate materiaalse põhivara klasside arvestuses:

### **Ümberhindluse meetod**

- 19) Ettevõttes kasutatakse ümberhindluse meetodit järgnevatel põhjustel (võimalik valida mitu vastusevarianti):
- a) Et esitada aruanded vastavuses tõese ja ausa kajastamise põhimõttega
  - b) Et vara väärtus finantsseisundi aruandes vastaks õiglasele väärtusele

- c) Et suurendada omakapitali
- d) Et saada laenu
- e) Et parendada ettevõtte finantsaruannete põhjal arvatavaid suhtarve
- f) Muu: \_\_\_\_\_

20) Palun märkida iga materiaalse põhivara klassi kohta sobiv väide (igas põhivara klassis võib olla mitu valikut).

Materiaalse põhivara klass	Ettevõttel puudub sellesse klassi kuuluv materiaalne põhivara	Selles klassis peetakse arvestust soetusmaksumuse meetodil	Selles klassis ei ole vara ümberhinnatud	On ülespoole ümberhinnatud	On allapoole ümberhinnatud	Ümberhindlustes on kaastatud sõltumatu eksperdi hinnangut	Vara on ümberhinnatud tuginedes juhtkonna hinnangule
Maa							
Ehitised							
Masinaid ja seadmed							
Transpordivahendid							
Arvutid ja IT-seadmed							
Muu materiaalne põhivara							

21) Millistel põhjustel on ümberhindlustes kasutatud sõltumatu eksperdi abi? (Võimalik valida mitu vastusevarianti)

- a) Ei ole kasutatud sõltumatu eksperdi abi
- b) Et aruannetes kajastatav info vastaks tõese ja ausa kajastamise põhimõttele
- c) Juhtkond ei ole pädev ise hinnangut andma
- d) Hinnatavale varale puudub aktiivne turg
- e) Muu: \_\_\_\_\_

22) Millistel põhjustel ei ole ümberhindlustes kasutatud sõltumatu eksperdi abi? (Võimalik valida mitu vastusevarianti)

- a) On kaasatud sõltumatu eksperdi hinnang
- b) Et hindamiskulusid vähendada
- c) Juhtkond on ise pädev hindama
- d) Turuhind on väga kergesti määratletav
- e) Muu: \_\_\_\_\_

## lisa 2 järg

23) Palun märkida, millise ajaperioodi tagant hinnatakse ümber igat põhivara klassi. (Märkida igas põhivara klassis üks vastus)

Materiaalse põhivara klass	Selles klassis ei hinnata vara ümber	Igal aruandeaastal	Iga 3–5 aasta tagant	Harvemini, kui iga 5 aasta tagant
Maa				
Ehitised				
Masinad ja seadmed				
Transpordivahendid				
Arvutid ja IT-seadmed				
Muu materiaalne põhivara				

*\*Pärast 23. küsimusele vastamist liigub vastaja edasi 30. küsimuse juurde.*

### Soetusmaksumuse meetod

24) Miks eelistatakse ettevõttes soetusmaksumuse meetodit? (Võimalik valida mitu vastusevarianti)

- a) Harjumusest
- b) Selle meetodi lihtsuse tõttu
- c) Ümberhindluse meetod on liiga kulukas
- d) Meetodi vahetamine on liiga kulukas või keeruline
- e) Väheste avalikustamise nõuete tõttu
- f) Ei eelistata soetusmaksumuse meetodit
- g) Muu: \_\_\_\_\_

25) Millistel tingimustel oleksite valmis ümberhindluse meetodile üle minema?

26) Kas ettevõttes on tehtud materiaalse põhivara väärtuse languse testi?

- a) Jah
- b) Ei

27) Kas ettevõtte aruannetes on kajastatud materiaalse põhivara väärtuse langust?

- a) Jah
- b) Ei

*\*Kui vastatakse a), liigub vastaja edasi järgmise küsimuse juurde. Kui vastatakse b), liigub vastaja 30. küsimuse juurde.*

### Väärtuse languse kajastamine

28) Millistel põhjustel olete materiaalse põhivara väärtuse langust kajastanud? (Võimalik valida mitu vastusevarianti)

- a) Hindamise tulemusel tuvastati väärtuse langus
- b) Põhivara objekti hävimine või kahjustumine
- c) Muu: \_\_\_\_\_

## lisa 2 järg

- 29) Millistes materiaalse põhivara klassides on tuvastatud väärtuse langust? (Võimalik valida mitu vastusevarianti)
- a) Maa
  - b) Ehitised
  - c) Masinad ja seadmed
  - d) Transpordivahendid
  - e) Arvutid ja IT-seadmed
  - f) Muu materiaalne põhivara
  - g) Muu: \_\_\_\_\_

### Muud arvestusmeetodid

- 30) Palun märkida iga materiaalse põhivara klassi arvestuses kasutatav amortisatsioonimeetod. (Märkida igas põhivara klassis üks vastus)

Materiaalse põhivara klass	Lineaarne meetod	Tootmisühiku meetod	Kahaneva jäägi meetod	Ei amortiseerita	Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara
Maa					
Ehitised					
Masinad ja seadmed					
Transpordivahendid					
Arvutid ja IT-seadmed					
Muu materiaalne põhivara					

- 31) Palun märkida iga põhivara klassi arvestuses kasutatava arvelevõtmise alammäära suurusjärg. (Märkida igas põhivara klassis üks vastus)

Materiaalse põhivara klass	Alla 500 €	500–1000 €	1000–3000 €	Üle 3000 €	Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara
Maa					
Ehitised					
Masinad ja seadmed					
Transpordivahendid					
Arvutid ja IT-seadmed					
Muu materiaalne põhivara					

## **lisa 2 järg**

32) Palun märkida igale materiaalse põhivara klassile seatav kasulik eluiga. (Märkida igas põhivara klassis üks vastus)

Materiaalse põhivara klass	Vähem kui 3 aastat	3 kuni 5 aastat	5 kuni 10 aastat	10 kuni 20 aastat	20 aastat või enam	Ei amortiseerita	Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara
Maa							
Ehitised							
Masinad ja seadmed							
Transpordivahendid							
Arvutid ja IT-seadmed							
Muu materiaalne põhivara							

33) Millised kulutused arvestatakse Teie ettevõttes vara esmasel kajastamisel soetusmaksumusse lisaks ostuhinnale?

34) Kas ettevõttes on materiaalse põhivara arvestusmeetodites toimunud muutusi?

- a) Ei
- b) Jah, soetusmaksumuse meetod on vahetatud ümberhindluse meetodi vastu või vastupidi
- c) Jah, on muudetud põhivara arvelevõtmise alammäära
- d) Jah, on muudetud põhivara klassi eeldatavat kasulikku eluiga
- e) Jah, on muudetud amortisatsiooni arvestamise meetodit
- f) Jah, on tehtud muid muudatusi
- g) Jah, on tehtud mitu muudatust

*\*Vastates a), liigub vastaja edasi 36. küsimuse juurde. Vastates b)–f), liigub vastaja edasi järgmise küsimuse juurde.*

### **Arvestusmeetodites tehtud muudatused**

35) Palun täpsustada, millised muudatused on täpsemalt materiaalse põhivara arvestusmeetodites tehtud (näiteks: on mindud üle lineaarselt amortisatsiooni arvestusmeetodilt tootmisühiku meetodile):

### **Planeeritud muudatused**

36) Kas ettevõttes on plaanitud teha muudatusi materiaalse põhivara arvestusmeetodites?

- a) Ei
- b) Jah

*\*Vastates a), liigub vastaja edasi 38. küsimuse juurde. Vastates b), liigub vastaja järgmise küsimuse juurde.*

**Planeeritud muudatuste kirjeldus**

- 37) Palun täpsustada, milliseid muudatusi on ettevõtte materiaalse põhivara arvestuses planeeritud teha.
- 38) Kui soovite midagi lisada, tehke seda siin:

### Lisa 3. Taustainfo ettevõtete kohta, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi

Majandusaasta aruannetes esitatud info õigsust on kontrollinud audiitor/revident:

Majandusaasta aruanne:	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Auditeeritud	127	99%
Revideeritud	1	1%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Ettevõtete suurus töötajate arvu järgi:

Suurus töötajate arvu järgi 2018. aastal	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Väike (vähem, kui 50 töötajat)	38	30%
Keskmise suurusega (50 kuni 250 töötajat)	41	32%
Suur (rohkem, kui 250 töötajat)	49	38%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Ettevõtete ärivormid:

Õiguslik vorm 2018. aastal	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Aktsiaselts	79	62%
Osühing	43	33%
Mittetulundusühing	1	1%
Sihtasutus	1	1%
Ühistu	1	1%
Muud vormid	3	2%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Info ettevõtete konsolideerimise kohta:

Info konsolideerimise kohta 2018. aastal	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Konsolideerimisgrupp	58	45%
Iseseisev ettevõte	70	55%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

## lisa 3 järg

Ettevõtete jaotus tööstusharude lõikes:

<b>Tegevusalad 2018. aastal</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Töötlev tööstus	31	24%
Finants ja kindlustusalane tegevus	23	18%
Jae- ja hulgikaubandus	16	13%
Teenuste osutamine	13	10%
Logistika, veondus, transport	10	8%
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	9	7%
Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia	9	7%
Kinnisvaraalane tegevus	5	4%
Ehitus ja projekteerimine	4	3%
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	4	3%
Muu tegevusala	3	2%
Kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus	1	1%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele



#### Lisa 4. Küsitluse tulemused – küsimuste 1-3 vastused

<b>1. Kas ettevõttel oli 2018. aasta majandusaasta aruandes kajastatud materiaalsed põhivara?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Jah	22	100%
Ei	0	0%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>2. Kui suur on Teie ettevõte?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Keskmine (51–250 töötajat)	9	41%
Suur (Rohkem kui 250 töötajat)	7	32%
Väike (Vähem kui 50 töötajat)	6	27%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>3. Millises valdkonnas Teie ettevõtte tegutseb?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	4	18%
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	3	13%
Töötlev tööstus	3	13%
Ehitus ja projekteerimine	2	9%
Finants ja kindlustusalane tegevus	2	9%
Jae- ja hulgikaubandus	2	9%
Logistika, veendus, transport	2	9%
Holding	1	5%
Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia	1	5%
Teenuste osutamine	1	5%
Valve- ja turvavaldkond	1	5%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 5. Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodi kasutajate jaotus (ettevõtted, mille majandusaasta aruandeid vaadeldi)

Ettevõtete jaotus materiaalse põhivara arvestuses kasutatava meetodi järgi:

Ettevõttes kasutatav arvestusmeetod	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Ainult soetusmaksumuse meetod	104	81%
Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetod	24	19%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Ainult soetusmaksumuse meetodit kasutavate ettevõtete jaotus tegevusalade lõikes:

Ainult soetusmaksumuse meetodit kasutava ettevõtte tegevusvaldkond	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Töötlev tööstus	22	21%
Finants ja kindlustusalane tegevus	21	20%
Jae- ja hulgikaubandus	14	13%
Teenuste osutamine	13	12%
Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia	9	9%
Logistika, veondus, transport	8	8%
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	6	6%
Ehitus ja projekteerimine	4	4%
Kinnisvaraalaane tegevus	4	4%
Muu	2	2%
Kutse-, teadus- ja tehnikaalaane tegevus	1	1%
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	0	0%
Kokku	104	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Ümberhindluse meetodit kasutavate ettevõtete jaotus tegevusalade lõikes:

<b>Ümberhindluse meetodit kasutava ettevõtte tegevusvaldkond</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Töötlev tööstus	9	38%
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	4	17%
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	3	13%
Finants ja kindlustusalane tegevus	2	8%
Jae- ja hulgikaubandus	2	8%
Logistika, veondus, transport	2	8%
Kinnisvaraalane tegevus	1	4%
Muu	1	4%
Teenuste osutamine	0	0%
Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia	0	0%
Ehitus ja projekteerimine	0	0%
Kutse-, teadus- ja tehnikaalane tegevus	0	0%
Kokku	24	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

**Lisa 6. Küsitluse tulemused – küsimuse 4 vastused ja vastajate jaotus tegevusalade lõikes**

<b>4. Millist meetodit kasutatakse ettevõttes materiaalse põhivara arvestuses?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Ainult soetusmaksumuse meetodit	17	77%
Ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodit	5	23%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>Ainult soetusmaksumuse meetodit kasutava vastaja tegevusvaldkond</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus ainult soetusmaksumuse meetodit kasutavate vastajate koguarvust</b>
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	3	17%
Töötlev tööstus	3	17%
Ehitus ja projekteerimine	2	12%
Finants ja kindlustusalane tegevus	2	12%
holding	1	6%
Info- ja kommunikatsioonitehnoloogia	1	6%
Jae- ja hulgikaubandus	1	6%
Logistika, veondus, transport	1	6%
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	1	6%
Teenuste osutamine	1	6%
valve- ja turvavaldkond	1	6%
Kokku	17	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>Ümberhindluse meetodit kasutava vastaja tegevusvaldkond</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus ümberhindluse meetodit kasutavate vastajate koguarvust</b>
Põllu- ja metsamajandus, jahindus või kalandus	2	40%
Energeetika-, gaasi- ja veevarustus	1	20%
Jae- ja hulgikaubandus	1	20%
Logistika, veondus, transport	1	20%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 7. Küsitluse tulemused – küsimuste 24-25 vastused

<b>24. Miks eelistatakse ettevõttes soetusmaksumuse meetodit?</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Selle meetodi lihtsuse tõttu	13	45%
Harjumusest	7	24%
Väheste avalikustamise nõuete tõttu	4	14%
Meetodi vahetamine on kulukas või keeruline	3	10%
Ümberhindluse meetod on liiga kulukas	2	7%
Ei eelistata soetusmaksumuse meetodit	0	0%
Muu põhjus	0	0%
Kokku	29	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>25. Millistel tingimustel oleksite valmis ümberhindluse meetodile üle minema?</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Kui muutub kohustuslikuks	2	50%
Ei ole sellele mõelnud, kuna pole vajadust olnud	1	25%
Praegu ei näe ühtegi põhjust, miks sooviks üle minna	1	25%
Kokku	4	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 8. Majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse käigus kogutud andmed vara väärtuse testimise ja allahindluste kohta

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – materiaalse põhivara väärtuse testimise populaarsus:

<b>Materiaalse põhivara väärtust testitud</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Jah	18	14%
Pole avalikustatud	110	86%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – allahindlused materiaalse põhivara väärtuse testi tulemusel:

<b>Materiaalse põhivara testi tulemusel vara väärtust alla hinnatud</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Jah	6	33%
Ei	12	67%
Kokku	18	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Küsitluse tulemused – küsimuste 26-29 vastused:

<b>26. Kas ettevõttes on tehtud materiaalse põhivara väärtuse testi?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Jah	5	29%
Ei	17	71%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>27. Kas ettevõtte aruannetes on kajastatud materiaalse põhivara väärtuse langust?</b>	<b>Vastajate arv</b>	<b>Osatähtsus vastajate koguarvust</b>
Jah	1	20%
Ei	4	80%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

\* Küsimusele 28 vastas üks ettevõtte, et materiaalse põhivara väärtust on allahinnatud, kuna hindamise tulemusel tuvastati väärtuse langus. Sama vastaja täpsustas küsimuse 29 juures, et väärtuse langust kajastati masinate ja seadmete klassis.

## Lisa 9. Majandusaasta aruannete vaatluse käigus kogutud andmed ümberrhindluse meetodi kasutamise kohta

Ümberrhindluse reservi olemasolu ümberrhindluse meetodit kasutavate ettevõtete majandusaasta aruannetes:

<b>Ümberrhindluse reserv kajastatud omakapitalis</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Jah	22	92%
Ei	2	8%
Kokku	24	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Ümberrhindluse meetodi rakendamine materiaalse põhivara klasside lõikes:

<b>Ümberrhindluse meetodit rakendatakse järgnevatel põhivara klassides:</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ümberrhindluse meetodi kasutajate koguarvust (24)</b>
Ehitised	17	71%
Maa	13	54%
Masinad ja seadmed	11	46%
Transpordivahendid	9	38%
Arvutid ja IT-seadmed	0	0%
Muu materiaalne põhivara	0	0%
Kokku	50	208%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

<b>Mitmes materiaalse põhivara klassis ümberrhindluse meetodit rakendatakse?</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus ettevõtete koguarvust</b>
Ühes	6	25%
Kahes	7	29%
Kolmes	10	42%
Pole avalikustatud	1	4%
Kokku:	24	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

## Lisa 10. Küsitluse tulemused – küsimuste 5-19 vastused

<b>5. Maa arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttel ei ole maad materiaalse põhivarana aruandes kajastatud	0	0%
Soetusmaksumuse meetod	2	40%
Ümberhindluse meetod	3	60%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>7. Ehitiste arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttel ei ole ehitisi materiaalse põhivarana aruandes kajastatud	0	0%
Soetusmaksumuse meetod	2	40%
Ümberhindluse meetod	3	60%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>9. Masinate ja seadmete arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttel ei ole masinaid ega seadmeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud	0	0%
Soetusmaksumuse meetod	4	80%
Ümberhindluse meetod	1	20%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>11. Transpordivahendite arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttel ei ole transpordivahendeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud	0	0%
Soetusmaksumuse meetod	5	100%
Ümberhindluse meetod	0	0%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

<b>13. Arvutite ja IT-seadmete arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttel ei ole arvuteid ega IT-seadmeid materiaalse põhivarana aruandes kajastatud	3	60%
Soetusmaksumuse meetod	2	40%
Ümberhindluse meetod	0	0%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele



<b>15. Muu materiaalse põhivara arvestuses kasutatakse:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ettevõttele ei ole muud materiaalist põhivara aruandes kajastatud	0	0%
Soetusmaksumuse meetod	4	80%
Ümberhindluse meetod	1	20%
Kokku	5	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

**6. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud maa arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna riigiraamatupidamiskohustuslasena on maa arvestatud maksustamishinnas
- 2) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna maa on soetatud õiglasel väärtusel tänasel päeval
- 3) Kasutatakse ümberhindluse meetodit, kuna maal on piiramatult kasulik eluiga ja juhtkonna hinnangul kajastab ümberhindluse meetod õiglasemalt ettevõtte maade väärtust.

**8. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud ehitiste arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse ümberhindluse meetodit, kuna vanad ehitised on sageli alahinnatud.

**10. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud masinate ja seadmete arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna sellesse klassi kuuluval varal on üldjuhul lühem kasutusaeg ning hindamine ei ole otstarbekas.
- 2) Kasutatakse ümberhindluse meetodit, kuna vanad masinad ja seadmed on sageli alahinnatud.

**12. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud transpordivahendite arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna nendel on lühike kasutusperiood.

**14. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud arvutite ja IT-seadmete arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna nendel on lühike kasutusperiood.

**16. Palun põhjendada, miks on ettevõttes otsustatud muu materiaalse põhivara arvestuses kasutada valitud meetodit.**

- 1) Kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, kuna nendel on lühike kasutusperiood.

**18. Soetusmaksumuse meetodit kasutatakse lisaks eelpool nimetatutele veel järgnevate materiaalse põhivara klasside arvestuses:**

- 1) Lõpetamata ehitiste ja ettemaksete klassi.

\* Ükski küsimustikule vastanud ettevõtte ei vastanud 17. küsimusele.

**lisa 10 järg**

<b>19. Ettevõttes kasutatakse ümberhindluse meetodit järgnevatel põhjustel:</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Et vara väärtus finantsseisundi aruandes vastaks õiglasele väärtusele	5	100%
Et esitada aruanded vastavuses tõese ja ausa kajastamise põhimõttega	2	40%
Et suurendada omakapitali	0	0%
Et saada laenu	0	0%
Et parendada ettevõtte finantsaruannete põhjal arvutatavaid suhtarve	0	0%
Muu põhjus	0	0%
Kokku	7	140%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 11. Majandusaasta aruannete vaatluse ja küsitluse käigus kogutud andmed materiaalse põhivara ümberhindluste kohta

Küsitluse tulemused – küsimuse 20 vastused:

20. Palun märkida iga materiaalse põhivara klassi kohta sobiv väide	Vastajate arv						Vastajate osatähtsus vastajate koguarvust					
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Ettevõttel puudub sellesse klassi kuuluv materiaalne põhivara	0	0	0	0	2	0	0%	0%	0%	0%	40%	0%
Selles klassis peetakse arvestust soetusmaksumuse meetodil	1	2	4	5	3	4	20%	40%	80%	100%	60%	80%
Selles klassis ei ole vara ümberhinnatud	1	0	0	0	0	0	20%	0%	0%	0%	0%	0%
On ülespoole ümberhinnatud	3	2	1	0	0	1	60%	40%	20%	0%	0%	20%
On allapoole ümberhinnatud	0	1	0	0	0	0	0%	20%	0%	0%	0%	0%
<b>Kokku</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>5</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
Vara on ümberhinnatud tuginedes juhtkonna hinnangule	1	0	1	0	0	1	33%	0%	50%	0%	0%	50%
Ümberhindlustes on kaastatud sõltumatu eksperdi hinnangut	2	2	1	0	0	1	67%	100%	50%	0%	0%	50%
<b>Kokku</b>	<b>3</b>	<b>2</b>	<b>2</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>0%</b>	<b>0%</b>	<b>100%</b>

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – sõltumatu hindaja kaasamine ümberhindlustesse:

Ümberhindlustes kasutati sõltumatu eksperdi hinnangut	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Jah	14	64%
Ei	6	27%
Aruandes pole infot avalikustatud	2	9%
<b>Kokku</b>	<b>22</b>	<b>100%</b>

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

## lisa 11 järg

\* Tabelist on välja jäetud 2 ümberhindluse meetodit kasutavat ettevõtet, kes märkisid aruandes, et pole materiaalselt põhivara ümber hinnanud.

<b>Sõltumatu eksperdi hinnangut kasutati järgnevate materiaalse põhivara klasside arvestuses</b>	<b>Ettevõtete arv</b>	<b>Osatähtsus sõltumatu eksperdi hinnanguid kaasanud ettevõtete koguarvust</b>
Maa või ehitised	13	93%
Maa, ehitised, masinad ja seadmed	1	7%
Kokku	14	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

\* Üks ehitiste ümberhindluses eksperthinnanguid kaasanud ettevõtte märkis aruandes, et kaasatud on laevamaaklereid laevade ümberhindluses.

Küsitluse tulemused – küsimuste 21-23 vastused:

<b>21. Millistel põhjusel on ümberhindlustes kasutatud sõltumatu eksperdi abi?</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Et aruannetes kajastatav info vastaks tõese ja ausa kajastamise põhimõttele	2	67%
Juhtkond ei ole pädev ise hinnangut andma	1	33%
Kokku	3	100%
<b>Ülejäänud vastusevariandid:</b>		
Ei ole kasutatud sõltumatu eksperdi abi	2	–
Hinnatavale varale puudub aktiivne turg	0	–

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

\* 2 vastajat, kes märkisid 21. küsimuse vastuseks, et ümberhindlustesse sõltumatut eksperti ei kaasata, märkisid 22. küsimuse vastuses põhjuseks, et juhtkond on ise pädev vara väärtust hindama. Ükski vastaja ei märkinud 22. küsimuse vastuseks et sõltumatut eksperti pole ümberhindlustesse kaasatud hindamiskulude vähendamise eesmärgil ega seetõttu, et turuhind on väga kergesti määratletav.

23. Millise ajaperioodi tagant hinnatakse ümber igat põhivara klassi?	Vastajate arv						Vastajate osatähtsus vastajate koguarvust					
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Selles klassis ei hinnata vara ümber	2	2	4	5	5	4	40%	40%	80%	100%	100%	80%
igal aruandeaastal	3	3	1	0	0	1	60%	60%	20%	0%	0%	20%
iga 3-5 aasta tagant	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%	0%
harvemini, kui 5 aasta tagant	0	0	0	0	0	0	0%	0%	0%	0%	0%	0%
Kokku	5	5	5	5	5	5	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ümberhindlustes akumulieritud kulumi ümberarvestamiseks kasutatavad viisid:

Kasutatav meetod	Ettevõtete arv	Osatähtsus kõigist vara ümber hinnanud ettevõtetest
Varasem akumulieritud kulum elimineeritakse	10	42%
Ümber hinnatakse ainult maad, mida ei amortiseerita	4	17%
Aruandes pole vastavat infot avalikustatud	8	33%
Materiaalset põhivara pole ümber hinnatud	2	8%
Kokku	24	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

## Lisa 12. Küsitluse tulemused – küsimuse 33 vastused

- 1) Transport, seadistus, otsesed tööjõukulud;
- 2) Transpordikulud jm vara kasutuselevõtmiseks tehtud kulud;
- 3) Vara soetamise ja valmistamisega otseselt seotud tööjõukulu, lepingutasud, riigilõivud;
- 4) Otsesed juriidiliste teenuste kulud, transpordikulud;
- 5) Kõik kulud, mis on tekkinud antud põhivaraobjekti töösse seadmisel;
- 6) Transport;
- 7) Kõik otsesed kulud, mis tehakse vara kasutusele võtmiseks;
- 8) Otsesed tööjõukulud ja transpordikulud;
- 9) –;
- 10) Soetamisega seotud otsesed kulutused ja otsesed intressikulud;
- 11) Otsesed transpordi-, tööjõu, intressikulutused;
- 12) Otsesed tööjõukulud ja muud vara kasutusele võtuks vajalikud kulutused, tulevased demonteerimiseks tehtavad hinnangulised kulutused, laenukasutuse kulutused;
- 13) Transport, paigaldus, kõik kasutusse võtmisele eelnevad kulud;
- 14) Maksud ja vara tööseisundisse ja –asukohta viimiseks tehtud kulutused;
- 15) Ei arvestata;
- 16) Paigaldus, transport;
- 17) Transpordi- ja paigalduskulud, muud soetamisega seotud otsese kulud;
- 18) Kasutusele võtmiseiga seotud kulutused;
- 19) Transport ja paigaldus;
- 20) Parendused suuremad;
- 21) Soetamisega seotud otsesed kulutused, mis on vajalikud vara viimiseks tööseisundisse ja -asukohta;
- 22) Kuna meie põhivarad on põhiliselt IT tehnilised, a la programmid jne, siis üldjuhul mingeid kulutusi nende soetamisega ei kaasne.

Allikas: uuringu raames tehtud küsitlus

Ülal esitatud vastuste seas välja toodud kulutuste esinemissagedused:

Kulutus	Vastuste arv	Osatähtsus kõigist küsimustikule vastanutest
Transpordikulutused	10	45%
Otsesed tööjõukulud	5	23%
Paigaldus	4	18%
Intressikulud	3	14%
Ainult ostuhind	2	9%
Muud vara kasutuselevõtmiseks tehtud kulutused	2	9%
Lepingutasud, riigilõivud, juriidiliste teenuste kulud	2	9%
Maksud	1	5%
Seadistus	1	5%
Demonteerimiskulutused	1	5%
Parendus	1	5%
Kokku	32	145%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 13. Andmed materiaalse põhivara amortisatsioonimeetodi kohta

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ettevõtetes kasutatav amortisatsioonimeetod:

Kasutatav amortisatsioonimeetod	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Lineaarne meetod	124	97%
Lineaarne (tooteühiku meetod järeltöötamise seadmetele maksumusega üle 320 000 euro)	1	1%
Kahaneva jäägi meetod	1	1%
Aruandes pole vastavat infot avalikustatud	2	1%
Kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Küsitluse tulemused – küsimuse 30 vastused:

30. Palun märkida iga materiaalse põhivara klassi arvestuses kasutatav amortisatsioonimeetod.	Vastajate arv						Vastajate osatähtsus vastajate koguarvust					
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Ei amortiseerita	12	0	0	0	0	1	55%	0%	0%	0%	0%	5%
Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara	8	7	3	7	5	3	36%	32%	14%	32%	23%	13%
Lineaarne meetod	2	15	19	15	17	18	9%	68%	86%	68%	77%	82%
Kokku:	22	22	22	22	22	22	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 14. Andmed materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäära kohta

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ettevõtetes rakendatavad materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäärad:

Majandusaasta aruandes avalikustatud arvelevõtmise alammäär	Ettevõtete arv	Osatähtsus aruandes avalikustanud ettevõtete koguarvust
500 - 1000 €	17	43%
Alla 500 €	8	20%
Üle 3000 €	8	20%
1000 - 3000 €	7	17%
Kokku	40	100%
Vastavaid andmeid pole aruandes avalikustatud avalikustanud	88	–

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

Küsitluse tulemused – küsimuse 31 vastused:

31. Palun märkida iga põhivara klassi arvestuses kasutatava arvelevõtmise alammäära suurusjärk.	Valikute arv							Valikute osatähtsus valikute koguarvust						
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	kokku	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	kokku
Alla 500 €	2	1	2	2	2	2	11	2%	1%	2%	2%	2%	2%	11%
500 - 1000 €	8	8	10	7	10	10	53	8%	8%	10%	8%	10%	10%	54%
1000 - 3000 €	2	4	4	3	3	4	20	3%	4%	4%	3%	3%	4%	21%
Üle 3000 €	2	2	3	2	2	3	14	2%	2%	3%	2%	2%	3%	14%
<b>Kokku:</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>19</b>	<b>14</b>	<b>17</b>	<b>19</b>	<b>98</b>	<b>15%</b>	<b>15%</b>	<b>19%</b>	<b>15%</b>	<b>17%</b>	<b>19%</b>	<b>100%</b>
Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara	8	7	3	8	5	3	34							–

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele



## Lisa 15. Andmed materiaalse põhivara kasuliku eluea kohta

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ettevõtete rakendatav kasulik eluiga materiaalse põhivara klasside lõikes:

Rakendatav kasulik eluiga (aastates)	Valikute arv					Valikute osatähtsus valikute koguarvust vastavas klassis				
	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Vähem kui 3	8	24	4	10	32	5%	10%	4%	14%	15%
3-5	17	71	20	39	90	9%	28%	18%	55%	43%
5-10	36	92	53	17	68	20%	37%	48%	24%	33%
10-20	64	50	19	4	15	36%	20%	17%	6%	7%
20 või enam	54	12	15	1	3	30%	5%	13%	1%	2%
Kokku:	179	249	111	71	208	100%	100%	100%	100%	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes majandusaasta aruannetes avalikustatud andmetele

\* Tabeli koostamisel on aluseks võetud autori määratud kasuliku eluea vahemikud. Kui uuritava ettevõtte majandusaasta aruandes oli märgitud materiaalse põhivara klassis rakendatavaks kasulikuks elueaks 2–100 aastat, siis autori loodud süsteemi kohaselt vastab see kõigile töös kasutatavatele vahemikele ning täidab seega 5 valikut.

\* Igast põhivara klassist on välja jäetud ettevõtted, mille aruandes vastavas klassis rakendatavat kasulikku eluiga pole avalikustatud.

Küsitluse tulemused – rakendatav kasulik eluiga materiaalse põhivara klasside lõikes:

32. Palun märkida iga materiaalse põhivara klassile seatav kasulik eluiga (aastates).	Valikute arv						Valikute osatähtsus valikute koguarvust vastavas klassis					
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Vähem kui 3	0	0	3	2	3	2	0%	0%	10%	9%	16%	10%
3-5	0	1	8	6	13	11	0%	4%	26%	27%	72%	52%
5-10	0	4	12	11	1	7	0%	16%	39%	50%	6%	33%
10-20	1	8	7	2	1	1	33%	32%	22%	9%	6%	5%
20 või enam	2	12	1	1	0	0	67%	48%	3%	5%	0%	0%
<b>Kokku:</b>	<b>3</b>	<b>25</b>	<b>31</b>	<b>22</b>	<b>18</b>	<b>21</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>	<b>100%</b>
Puudub sellesse klassi kuuluv põhivara	8	7	3	8	5	3						–
Ei amortiseerita	12	0	0	0	0	1						

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

## Lisa 16. Küsitluse tulemused – küsimuste 34-37 vastused

<b>34. Kas ettevõttes on materiaalse põhivara arvestusmeetodites toimunud muutusi</b>	<b>Vastuste arv</b>	<b>Osatähtsus vastuste koguarvust</b>
Ei	16	72%
Jah, on muudetud põhivara klassi eeldatavat kasulikku eluiga	3	14%
Jah, on tehtud mitu muudatust	2	9%
Jah, on muudetud põhivara arvelevõtmise alammäära	1	5%
Kokku	22	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes küsitluse tulemustele

Küsimuse 35 vastused:

- 1) Põhivara kasuliku eluea muutmine
- 2) Amortisatsiooni normid jms
- 3) Maa arvestuses võetud kasutusele ümberhindluse meetod
- 4) Meetodit muudetud ei ole, küll aga põhivara arvelevõtmise alampiiri on tõstetud kõrgemale

\* Üks vastaja märkis 36. küsimuse vastuses, et ettevõttes on plaanitud teha muudatusi materiaalse põhivara arvestusmeetodites, kuid ei soovinud 37. küsimuse vastuses täpsustada, milliseid.

## Lisa 17. Kokkuvõtliku tabeli koostamise alusinfo

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ümberhindluse ja soetusmaksumuse meetodi rakendamise määrad materiaalse põhivara klasside lõikes:

Kasutatav meetod	Ettevõtete arv						Osatähtsus ettevõtete koguarvust					
	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara	maa	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Ümberhindluse meetod	13	17	11	9	0	0	10%	13%	9%	7%	0%	0%
Soetusmaksumuse meetod	115	111	117	119	128	128	90%	87%	91%	93%	100%	100%
Kokku	128	128	128	128	128	128	100%	100%	100%	100%	100%	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisas 9 esitatud tabelile

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – rakendatavad materiaalse põhivara arvelevõtmise alammäärad:

Rakendatava alammäära vahemik (€)	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Alla 500	8	20%
500 - 1000	17	43%
1000 - 3000	7	17%
Üle 3000	8	20%
Kokku	40	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisas 14 esitatud andmetele

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ettevõtetes rakendatav amortisatsioonimeetod:

Kasutatav amortisatsioonimeetod	Ettevõtete arv	Osatähtsus ettevõtete koguarvust
Lineaarne meetod	124	97%
Ettevõtteid kokku	128	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisas 14 esitatud andmetele

## lisa 17 järg

Majandusaasta aruannete vaatluse tulemused – ettevõtetes materiaalse põhivara klassidele määratavate kasulike eluigade populaarsused:

Rakendatav kasulik eluiga (aastates)	Valikute osatähtsus valikute koguarvust vastavas klassis				
	ehitised	masinad ja seadmed	transpordivahendid	arvutid ja IT-seadmed	muu materiaalne põhivara
Vähem kui 3	5%	10%	4%	14%	15%
3-5	9%	28%	18%	<b>55%</b>	<b>43%</b>
5-10	20%	<b>37%</b>	<b>48%</b>	24%	33%
10-20	<b>36%</b>	20%	17%	6%	7%
20 või enam	30%	5%	13%	1%	2%
Kokku:	100%	100%	100%	100%	100%

Allikas: Autori koostatud tuginedes lisas 15 esitatud andmetele

\* Kasulike eluigade originaaltabel koos absoluutarvudega on esitatud lisas 15.

## Lisa 18. Lihtlitsents

### Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks<sup>1</sup>

Mina, Helena Paimla,

1. annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose Materiaalse põhivara kajastamisel kasutatavad meetodid IFRSi rakendavates Eesti ettevõtetes, mille juhendaja on Monika Nikitina-Kalamäe,

1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh TalTechi raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;

1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks TalTechi veebikeskkonna kaudu, sealhulgas TalTechi raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.

2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.

3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.

---

<sup>1</sup>*Lihtlitsents ei kehti juurdepääsupiirangu kehtivuse ajal, välja arvatud ülikooli õigus lõputööd reprodutseerida üksnes säilitamise eesmärgil.*