

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Mari Angerjas

**ARENDUSKULUTUSTE KAJASTAMINE EESTIS
PROGRAMMEERIMISEGA TEGELEVATE ETTEVÕTETE
FINANTSARUANNETES**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2016

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Mari Angerjas

Üliõpilase kood: 132596TARMM

Üliõpilase e-posti aadress: mari.angerjas@gmail.com

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. ARENDUSKULUTUSE MÕISTE NING ARVESTUSPÕHIMÕTTED	7
1.1. Arenduskulutuse mõiste ja erinevus teaduskulutusest.....	7
1.1.1. Immateriaalne vara – definitsioon ja klassifikatsioon.....	7
1.1.2. Teadus- ja arenduskulutused – definitsioon ja erinevus.....	10
1.2. Arenduskulutuste arvestuspõhimõtted juhendmaterjalides	13
1.2.1. Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud arvestuspõhimõtted.....	13
1.2.2. Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid.....	17
1.2.3. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard	22
1.2.4. Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendid.....	24
1.2.5. Standardite võrdlus.....	28
2. ARENDUSKULUTUSTE NING MUUDE IMMATERIAALSETE VARAOBJEKTIDE FINANTSARUANNETES KAJASTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID	32
2.1. Arenduskulutuste kajastamise olulisus finantsaruannetes	32
2.2. Informatsiooni asümmeetria arenduskulutuste kajastamisel	37
2.3. Finantsaruannete ja kasumi kvaliteedi tagamine arenduskulutuste kajastamisel	41
3. PROGRAMMEERIMISEGA TEGELEVATE ETTEVÕTETE ARENDUSKULUTUSTE KOHTA TEHTUD UURINGU TULEMUSED	46
3.1. Uurimuse metoodika.....	46

3.2. Programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate seas tehtud küsitluse vastuste analüüs	50
3.2.1. Ülevaade vastajatest ja nendega seotud ettevõtetest	50
3.2.2. Kulutused, mida arendustegevuse käigus tehakse ning nende kajastamine finantsaruannetes	54
3.2.3. Konkreetse kajastamisviisi valiku põhjused	60
3.2.4. Ettevõtete esindajate suhtumine arenduskulutuste kajastamist reguleerivatesse juhendmaterjalidesse	67
KOKKUVÕTE	71
SUMMARY	74
VIIDATUD ALLIKAD	77
LISAD	80
Lisa 1. Ankeetküsitlus: Arendusväljaminekute kajastamine programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes	80
Lisa 2. Ettevõtete tausta kohta esitatud küsimuste vastused.....	86
Lisa 3. Vastused küsimustele, mis selgitavad välja, milliseid kulutusi arendustegevuse käigus tehakse	87
Lisa 4. Vastused arenduskulutuste kajastamisviise puudutavatele küsimustele.....	89
Lisa 5. Vastused küsimustele, mis uurivad arenduskulutuste erinevate kajastamisviiside põhjuseid.....	91
Lisa 6. Küsimuste vastused, mis võimaldavad analüüsida finantsspetsialistide suhtumist RTJ-idesse 5 ja 15.....	93

ABSTRAKT

Magistritöö on kirjutatud teemal „Arenduskulutuste kajastamine Eestis programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes”. IT sektori ettevõtetes ning eelkõige programmeerimisega tegelevates ettevõtetes on intensiivse arendustegevuse tõttu oluliseks arvestusalaseks küsimuseks arenduskulutuste kajastamine. Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, milliseid kulutusi Eestis tegutsevates programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas neid finantsaruannetes kajastatakse ja miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti tehti kindlaks programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumine olemasolevatesse juhendmaterjalidesse. Eesmärgi täitmiseks anti ülevaade kehtivatest arvestuspõhimõtetest ning toodi teadusartiklitest lähtuvalt välja arenduskulutuste kajastamisega seotud probleemid ja analüüsiti, kas kehtivad arvestuspõhimõtted nende probleemide esinemist vähendavad. Samuti küsitleti Eestis programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsspetsialiste. Küsitluse tulemusi analüüsisid selgus, et üle poole arendustegevuse käigus tehtud kulutustest tehakse tööjõule, samuti tehakse kulutusi teenustele, materjalidele ja kaupadele ning materiaalsetele ja immateriaalsetele varaobjektidele. Tehtud arenduskulutusi eelistatakse kajastada tekkepõhiselt kuluna näiteks seetõttu, et arenduskulutustest tekkiv tulevane majanduslik kasu on ebakindel ning seega ei vasta tehtud kulutused tavaliselt kajastamiskriteeriumitele. Lisaks on neile kriteeriumitele vastamise hindamine kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu. Programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsspetsialistide jaoks on juhendmaterjalid kaugeks jäänud, sest enamasti juhendmaterjalide kohta arvamust avaldada ei soovitud.

Märksõnad: raamatupidamine, immateriaalne vara, teadus- ja arenduskulutused, finantsaruandlusstandardid, programmeerimisettevõtted, IT sektor, väärtuse olulisus, informatsiooni asümmeetria, kasumi kvaliteet.

SISSEJUHATUS

IT sektori osatähtsus kasvab pidevalt nii maailma kui ka Eesti majanduses, mistõttu muutuvad järjest aktuaalsemaks valdkonnaga seotud arvestuse küsimused. Lisaks on valdkond arvestuse seisukohast üsna kompleksne, sest enamuse IT sektori ettevõtete varast moodustavad immateriaalsed varaobjektid. Nende arvele võtmine ja edasine kajastamine võib osutuda keeruliseks, sest varaobjektid on tihti unikaalsed ning tuleb kasutada subjektiivseid hinnanguid. Seega on oluline immateriaalse vara arvestuspõhimõtteid uurida, et teha kindlaks, kuidas immateriaalset vara aruannetes kajastama peab ning kas arvestuspõhimõtted suudavad tagada avalikustatava info asjakohasuse ja tõepärasuse.

IT sektori ettevõtetes ning eelkõige programmeerimisega tegelevates ettevõtetes on oluliseks arvestusalaseks küsimuseks arenduskulutuste kajastamine, sest neis ettevõtetes tegeletakse intensiivselt arendustegevusega. Finantsaruandlusstandarditest lähtudes on arenduskulutusi võimalik finantsaruannetes kajastada mitmel viisil. Seega võib väita, et uuring arenduskulutuste kajastamise teemal on asjakohane – üldise arvestusalase konsensuseni pole veel jõutud. Mõned aastad tagasi oli ka Eestis arenduskulutuste teemaatika päevakajaline. 2011. aastal Raamatupidamise Toimkonna juhendite (RTJ) uuendamise käigus toimusid muutused ka arenduskulutuste arvestuspõhimõtetes. Muudetud RTJ on kehtinud kolm aastat (alates 2013. aastast), seega on paslik uurida, kas juhend rahuldab aruandekoostajate vajadusi ja kumba lubatud kajastamisviisidest eelistatakse ja miks.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, milliseid kulutusi Eestis tegutsevates programmeerimisega tegelevates (EMTAK 62011) ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas neid finantsaruannetes kajastatakse ja miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti tehakse kindlaks programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumine olemasolevatesse juhendmaterjalidesse. Eesmärgi täitmiseks püstitati järgmised uurimisülesanded:

- 1) esitada lähtuvalt mitmesugustest allikatest terminite *immateriaalne vara* ning *teadus- ja arenduskulutused* definitsioonid ja anda ülevaade arenduskulutuste arvestuspõhimõtetest lähtuvalt Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud arvestuspõhimõtetest (US GAAP), rahvusvahelistest finantsaruandlusstandarditest (IFRS),

väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelisest finantsaruandlusstandardist (SME IFRS) ja RTJ-ist;

- 2) tuua teadusartiklitest lähtuvalt välja arenduskulutuste kajastamisel tekkivad probleemid ning uurida, kas kehtivad arvestuspõhimõtted suudavad neid probleeme vähendada;
- 3) küsitleda programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsspetsialiste.

Magistritöö uurimisobjektideks on arenduskulutused ja nende arvestuspõhimõtted.

Jaotises 1 defineeritakse esmalt termin *immateriaalne vara*. Definitsioonid tuuakse välja teatmeteostest, majandusteoreetilistest kontseptsioonidest, erialakirjandusest ning kehtivatest üldtunnustatud arvestuspõhimõtetest lähtuvalt. Samuti defineeritakse terminid *teadus- ja arenduskulutused*, et nende kahe mõiste erinevus üheselt mõistetav oleks. Defineerimisel lähtutakse teatmeteostest ning finantsaruandlusstandarditest. Seejärel kirjeldatakse standardites sätestatud arvestuspõhimõtteid US GAAP-ist, IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist lähtuvalt. Arenduskulutuste arvestuspõhimõtteid vaadeldakse varaobjekti terve eluea lõikes – uuritakse, kuidas toimub arvele võtmine ja kuidas edasine kajastamine. Lõpuks analüüsitakse põhilisi erinevusi juhendmaterjalide vahel.

Jaotises 2 kirjeldatakse enim uuritud arenduskulutuste kajastamisega seotud probleeme ning analüüsitakse, kas kehtivad arvestuspõhimõtted aitavad neid probleeme vähendada. Tuuakse välja arenduskulutustega pidevalt seostatavad väärtuse olulisuse, infomatsiooni asümmeetria ning finantsaruannete ja kasumi kvaliteedi küsimused. Jaotises toetatakse mitmete autorite uuringutele. Kasutatud ning analüüsitud on Aboody'i ja Lev'i (1998), Lev'i ja Sougiannis'e (1996), Cazavan-Jeny'i ja Jeanjean'i (2006), Mohd'i (2012), Ciftci'i (2010) ning Healy'i jt. (1999) uuringuid.

Jaotis 3 keskendub tehtud uuringuga seonduvale. Esmalt tuuakse välja uuringustrateegia, seejärel kirjeldatakse valimi ning küsimustiku koostamist. Jaotise põhirõhk on programmeerimisega tegelevate ettevõtete raamatupidajate, pearaamatupidajate, finantskontrollerite ning finantsjuhtide seas tehtud küsitluse tulemuste analüüsil. Uuringu käigus selgitatakse välja, milliseid kulutusi programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas arenduskulutusi finantsaruannetes kajastatakse ning miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti tehakse kindlaks programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumine olemasolevatesse juhendmaterjalidesse.

1. ARENDUSKULUTUSE MÕISTE NING ARVESTUSPÕHIMÕTTED

1.1. Arenduskulutuse mõiste ja erinevus teaduskulutusest

Ettevõtte varaobjektid jagunevad materiaaleteks ja immateriaaleteks. Esimesed moodustavad käega katsutava vara ning teised vara, millel füüsiline vorm puudub. Materiaalne vara on ettevõtete tegevuses domineerinud tööstusrevolutsioonist saadik ning kaua aega andis sellise vara omamine ettevõttele olulise eelise konkurentide ees. Viimaste aastakümnete jooksul on aga majanduskeskkond ja -struktuur oluliselt muutunud ning konkurentsieelis on pigem neil, kes omavad immateriaalset vara. Veelgi enam, on olemas valdkonnad (näiteks infotehnoloogia), kus materiaalet vara peaaegu ei eksisteeri, kuid suudetakse teenida suuri tulu. Arenduskulutused kuuluvad immateriaalse vara hulka, mistõttu on oluline esmalt defineerida immateriaalne vara ning välja tuua immateriaalse vara klassifikatsioon. Seejärel defineeritakse teadus- ja arendustegevus ning nende tegevustega seotud kulutused, mille käigus selguvad mõistete vahelised erinevused.

1.1.1. Immateriaalne vara – definitsioon ja klassifikatsioon

Immateriaalset vara on võimalik defineerida ning klassifitseerida mitmel viisil. Jaotises tuuakse välja immateriaalse vara definitsioonid teatmeteostest, majandusteoreetilistest kontseptsioonidest, erialakirjandusest ning kehtivatest üldtunnustatud arvestuspõhimõtetest lähtuvalt. Immateriaalse vara klassifitseerimise võimalused tuuakse välja pigem üldiselt, kuid täpsemalt kirjeldatakse Blairi ja Wallmani klassifikatsiooni.

Üldteatmeteostes defineeritakse *immateriaalset vara* kõige laiemalt. Näiteks „Eesti keele seletava sõnaraamatu” järgi on *immateriaalne vara* mittemateriaalsed kellelegi kuuluvad asjad ja rahas hinnatavad õigused ning kohustused (Immateriaalne; Vara 2015). „Tea entsüklopeedia” defineerib *immateriaalset vara* kui ainetut, mitterahalist põhivara, mida

kasutatakse tootmisel, kaupade tarnimisel, teenuste osutamisel, objektide rendile andmisel ja haldusfunktsioonide täitmisel (Immateriaalne... 2012). Üldteatmeteosed toovad seega välja, et tegemist on ainetu õiguste kogumiga, mida kasutatakse ettevõtte tegevuses. Majandusarvestuse valdkonna teatmeteoses „The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting” on definitsioon aga detailsem ning sõnastatud järgmiselt: *immateriaalne vara* on ülejäänud varaobjektidest eristatavate, pikaajaliste ja ainetute õiguste või ressursside kogum, mida planeeritakse tulevikus kasutada ning mis on arendatud või omandatud toodete ja teenuste tootmiseks või levitamiseks (Intangible...1997).

Lähtudes majandusteoreetilistest kontseptsioonidest defineeritakse investeringut immateriaalsesse varasse varaobjektina juhul, kui sellel on potentsiaal tulevikus ettevõttele kasu tuua. Seega juhindudes pelgalt majandusteooriast, ei ole alust materiaalsel ja immateriaalsel varal vahe tegemiseks – mõlemad varaliigid genereerivad ettevõttele tulevikus raha ning on tekkinud mineviku sündmuste tagajärjel. Eelnevast lähtuvalt tuleks bilansis vara hulgas kajastada kõiki immateriaalseid varaobjekte, mis genereerivad ettevõtte jaoks tulevikus majanduslikku kasu, mitte hakata immateriaalse vara kapitaliseerimiseks lisatingimusi seadma nagu seda teevad standardite koostajad. (Cañibano *et al* 2000)

Erialakirjanduses on aga seisukohti enam. Mõned erialaspetsialistid defineerivad *immateriaalset vara* läbi firmaväärtuse ehk *goodwill*-i väites, et immateriaalsed varaobjektid pole üksteisest eraldatavad ning neid ei saa ettevõttest lahus müüa. Teised vastupidi toovad välja, et *immateriaalse varaobjektiga* on tegemist siis, kui varaobjekti maksumus on usaldusväärset määratletav ning seda saab eraldi müüa nii teistest immateriaalsest varaobjektidest kui ka ettevõttest tervikuna. Paljud erialaspetsialistid nõustuvad aga definitsiooniga, mille järgi on *immateriaalsed varaobjektid* eraldiseisvad, mitterahalised, tulevikus ettevõttele majanduslikku kasu genereerivad ressursid, millel pole füüsilist substantsi, millel on usaldusväärset määratletav maksumus, lõplik eluiga ja eraldiseisev turuväärtus ning mis on ettevõtte valitseva mõju all minevikus toimunud sündmuste tagajärjel. (*Ibid.*)

Immateriaalse vara definitsioonid raamatupidamisstandardites ei kattu täielikult, kuid põhimõte on enamasti sama. US GAAP-is sätestatakse, et *immateriaalne vara* on ainetute, tulevikus majanduslikku kasu genereerivate varaobjektide kogum, mille üle on konkreetne majandusüksus valitseva mõju saavutanud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel (Charmichael, Graham 2012, 204, 554). IAS-i 38 ja SME IFRS-i järgi on *immateriaalne vara* eristatav mitterahaline vara, millel puudub materiaalne vorm (§-d 8, 18.2). SME IFRS-is välja

toodud *vara* definitsioon lisab (sama IAS-iga), et *vara* on ressurss, mille üle on ettevõttel valitsev mõjuvõim minevikus toimunud sündmuste tulemusena ja millest ettevõtte saab eeldatavasti tulevikus majanduslikku kasu (§-d 2.15). RTJ 5 sätestab, et *immateriaalne vara* on füüsilise substantsita, teisest varast eristatav mittemonetaarne vara (2011, § 7). Eesti juhendites välja toodud *vara* definitsioon lisab, et ressurss peab olema ettevõtte valitseva mõju all, tekkinud mineviku sündmuste tagajärjel ning tõenäoliselt osaleb tulevikus kasu tekitamisel (RTJ 1, § 10). Koondades kokku kõigi eelpool kirjeldatud definitsioonide olulisimad põhimõtted, siis võib üldistada, et finantsaruandlusstandardites defineeritakse *immateriaalset vara* kui ettevõtte valitseva mõju all olevat, mittemonetaarset, füüsilise substantsita vara, mis osaleb tulevikus majandusliku kasu teenimisel ning mis on tekkinud mineviku sündmuste tagajärjel.

Immateriaalset vara on võimalik klassifitseerida erinevalt. Esiteks, saab varaobjekte jaotada eristatavateks ja mitte-eristatavateks, mis viitavad vastavalt üksteisest eraldiseisvatele varaobjektidele ning *goodwill*-ile, mille puhul pole üksikuid objekte võimalik varakogumist eristada. Teiseks, võib immateriaalset vara klassifitseerida vastavalt sellele, kuidas ettevõtte vara omandanud on. Sellisel juhul moodustab eraldi grupi vara, mis on soetatud äriühenduse käigus ning vara, mis on sisemiselt loodud või soetatud kasutades väliseid ressursse. Ameerika Ühendriikide standardikoostajad on ühes oma esimesest arvamustest välja toonud, et immateriaalseid varaobjekte võiks klassifitseerida vastavalt sellele, kui pikk on oodatava kasu saamise periood või vastavalt sellele, kas need on eristatavad ülejäänud ettevõttest ning selle tegevusest. (Charmichael, Graham 2012, 555)

Blair ja Wallman on omalt poolt pakkunud välja kolm suurt immateriaalse vara kategooriat (Maaloul, Zéghal 2011):

1. Vara, mille puhul on omandiõigus suhteliselt selge ning mille jaoks eksisteerib turg (vara saab osta ja müüa ning on olemas usaldusväärne soetusmaksumus). Kategooriasse kuuluvad kaht tüüpi ainetud varaobjektid:
 - a. patendid, autoriõigused ja kaubamärgid;
 - b. ärikokkulepped, litsentsid, lepingud ja andmebaasid.
2. Vara, mille üle on ettevõttel valitsev mõju, kuid täpselt määratletud ning seadusega kaitstud omandiõigust ei pruugi eksisteerida. Lisaks on varaga kauplevad turud nõrgad või üldse puuduvad. Kategooriasse kuuluvad näiteks teadus- ja arendus-

kulutused, ärisaladused, äriprotsessid, juhtimissüsteemid ja mainega seotud kapital.

3. Vara, mille üle ettevõttel põhimõtteliselt valitsev mõju puudub, millega kauplemiseks puudub toimiv turg ning mis on seotud inimestega, kes ettevõtte heaks töötavad. Kategooriasse kuuluvad näiteks inimkapital, struktuurkapital ja kõik muu, mis liigitub intellektuaalse kapitali alla.

Mida kategooria edasi, seda enam ilmnevad probleemid immateriaalse vara kajastamisel finantsaruannetes. Standardite koostajad klassifitseerivad immateriaalset vara tavaliselt väljastpoolt ettevõtet soetatud varaks ning ettevõttesiseselt loodud varaks. Esimese grupi puhul on vara kajastamine finantsaruannetes suhteliselt lihtne, sest eksisteerib turuhind. Teise grupi kuuluva vara kajastamisel kerkivad sageli esile probleemid. (Maaloul, Zéghal 2011)

Näited ainetutest varaobjektidest on: arvuti tarkvara, kaubamärgid, patendid, litsentsid, kasutusõigused, kliendinimekirjad, kvoodid jt sarnased varaobjektid. Lisaks on võimalus teatud tingimustel varaobjektina kajastada arenduskulutusi. (RTJ 5 2011, § 10) Immateriaalse vara hulka ei kuulu finantsvara ning mineraalide kaevandamisõigused ja mineraalvarud, nagu näiteks nafta, maagaas ja samalaadne mittetaastuv maavara (SME IFRS, § 18.3).

1.1.2. Teadus- ja arenduskulutused – definitsioon ja erinevus

Tavaliselt kasutatakse nii erialakirjanduses kui ka meediatekstides väljendeid teadus- ja arendustegevus (*R&D* ehk *Research and Development*) ning teadus- ja arenduskulutused koos. Võib jääda mulje, et tegemist on väga sarnaste mõistetega, eriti kui neid alati koos käsitletakse. Teadus- ja arendustegevuse käigus tekkinud kulutuste kajastamiseks ettevõtte finantsaruandluses on aga väga oluline teaduskulutusi ja arenduskulutusi üksteisest eristada. Jaotises on välja toodud teadus- ja arendustegevuse ning nende tegevustega seotud kulutuste definitsioonid lähtuvalt teatmeteostest ning finantsarvestuse standarditest.

„Majandusarvestuse ja rahanduse leksikonis” on välja toodud, et *teadus- ja arendustegevus* on uute või täiustatud toodete või teenuste uurimise ja arendamisega seotud protsess. Viimase sisuks on uute toodete, teenuste või toimingutega seotud ideede genereerimine ja arendamine (J. Alver, L. Alver 2011). „Encyclopaedia Britannica”-s on välja toodud üsna sarnane definitsioon: *teadus- ja arendustegevus* on kaks väga tihedalt seotud protsessi, mille käigus luuakse uusi tooteid ning parendatakse vanasid läbi tehnoloogilise innovatsiooni.

Uuendused, mille tulemuseks on uued tooted ja protsessid, saavad alguse teadustegevusest ning tekivad samu etappe läbides: 1) teadusliku idee genereerimine, 2) prototüübi valmistamine, 3) tootmise sisseseadmine, 4) täiemahuline tootmine ning 5) toote turuletoomine. (Research... 2015) Teatmeteosed defineerivad kaht mõistet koos, sest kehtib eeldus, et teadustegevusele järgneb kindlasti ka arendustegevus, kaht protsessi nähakse tihedalt seotuna ning tervikuna. *Teadus- ja arenduskulutused* on kulutused, mis tekivad uute toodete või teenuste väljatöötamisel ja turuletoomisel (J. Alver, L. Alver 2011).

Finantsaruandlusstandardites aga teadus- ja arendustegevust koos ei defineerita. Mõisteid käsitletakse eraldi ning üritatakse välja tuua võimalikult palju erinevaid karakteristikuid selleks, et muuta standarditest lähtumine lihtsamaks. Nimelt kehtivad teadustegevusega seotud kulutustele ühed ning arenduskulutustele teised arvestuspõhimõtted. US GAAP sätestab, et *teadustegevus* on plaanipärane uuringute tegemine, mille eesmärk on uute teadmiste avastamine, mis aitaksid arendada uusi tooteid, teenuseid, protsesse ja tehnikaid või võimaldaksid teha olulisi parendusi juba olemasolevatesse toodetesse või protsessidesse (Flood 2013, 742).

IAS 38 § 8 järgi seisnevad *teadusuuringud* algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärk on omandada uusi teaduslikke või tehnilisi teadmisi ja arusaamisi. Näited teadustegevusest on (IAS 38, § 56):

- 1) tegevused uute teadmiste saamise eesmärgil;
- 2) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, nende hindamine ning lõplik valimine;
- 3) alternatiivsete materjalide, seadmete, toodete, süsteemide ja teenuste otsimine;
- 4) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Teadustegevuse faasis ei suuda ettevõtte tavaliselt tõestada, et on olemas varaobjekt, mis tekitab tulevikus ettevõttele majanduslikku kasu (IAS 38, § 55).

RTJ 5 sätestab, et *teadustegevus* on uute teaduslike või tehniliste teadmiste või vastava informatsiooni kogumise eesmärgil tehtud uuringud ja teadustöö. Teadustegevusega seotud kulutused (ehk *teaduskulutused*) on seotud teadusliku või tehnilise aluse loomisega uute võimalike toodete ja teenuste väljatöötamiseks. (2011, § 38)

Arendustegevust defineerib US GAAP järgmiselt: *arendustegevus* on uurimistulemuste või muude teadmiste rakendamine uute toodete või protsesside projekteerimisel või olemasolevate toodete või protsesside olulisel parendamisel (Flood 2013, 742). IAS 38-s (§ 59)

esitatud definitsioon on sisuliselt sama, kuid lisaks tuuakse välja järgmised näited arendustegevusest:

- 1) tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide ja mudelite disainimine, ehitamine ja testimine;
- 2) tööriistade, rakiste ja vormide projekteerimine uusi tehnoloogiaid kasutades;
- 3) sellise piloottehase projekteerimine, ehitamine ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist;
- 4) valitud alternatiivi projekteerimine, ehitamine ja testimine, et luua uusi või parendatud materjale, seadmeid, tooteid, protsesse, süsteeme või teenuseid.

Lisaks sätestab IAS 38 (§ 58), et mõnikord suudab ettevõtte immateriaalset varaobjekti eristada projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et sellest varaobjektist saadakse tõenäoliselt tulevast majanduslikku kasu. See on võimalik seetõttu, et arendustegevuse faas on edasiarenenum kui teadustegevuse faas.

RTJ 5 järgi on *arendustegevus* uurimistulemuste rakendamine uute toodete, teenuste, protsesside või süsteemide väljatöötamiseks, kujundamiseks või testimiseks. Kui *uurimisfaasis* tegeletakse võimalike alternatiivide otsimise, uurimise ja valikuga, siis *arendusfaasis* toimub töö juba välja valitud uute toodete või teenuste väljatöötamisega, mille jaoks on koostatud eelarve ja vastu võetud otsus viia arendustegevus lõpule (2011, §-d 39, 41).

Arenduskulutused on kulutused, mis tehakse arendustegevuse käigus. Küll aga välistab US GAAP mõned kulutused arenduskulutuste hulgast. ASC 730 järgi ei kuulu arenduskulutuste alla olemasolevate toodete, tootesarjade ja protsesside rutiinse ja perioodilise täiustamisega seotud kulutused, olenemata sellest, et tehtud muudatused parendavad toodet/protsessi ning ei sisalda kulutusi turu-uuringute tegemiseks (Charmichael, Graham 2012, 573). Ka RTJ 5 välistab teatud kulutused arenduskulutuste hulgast. Arendustegevusega seotud kulutuste hulka ei kuulu kulutused, mille tulemusel luuakse uus iseseisev varaobjekt. Uue iseseisva varaobjekti loomiseks tehtud kulutused kapitaliseeritakse vastava varaobjekti soetusmaksumuses (näiteks uue tarkvara väljatöötamisel kajastatakse osana selle tarkvara soetusmaksumusest). (2011, § 39)

Eelnevatest definitsioonidest selgub teadus- ja arendustegevuse ning nendega seotud kulutuste erinevus. Esiteks, eelneb teadustegevus arendustegevusele, sest esimeses kogutakse teadmisi ning teises rakendatakse saadud teadmisi. Raamatupidamislikult on aga kõige olulisem erinevus see, et uurimisfaasis ei ole veel kindel, kas saadud teadmised hakkavad kunagi

ettevõttele kasu tooma, mistõttu ei saa teaduskulutusi varaobjektiks klassifitseerida. Arendusfaasis aga on sageli võimalik tulevast kasu prognoosida, mis tähendab, et arenduskulutused vastavad olulises osas *vara* definitsioonile.

1.2. Arenduskulutuste arvestuspõhimõtted juhendmaterjalides

Täpselt nii nagu on mitmesuguseid *immateriaalse vara* definitsioone ja klassifikatsioone, siis samamoodi on ka mitmesuguseid arvestuspõhimõtteid vastavalt sellele, millisest juhendmaterjalist lähtuda. Jaotises kirjeldatakse arenduskulutuste arvestuspõhimõtteid lähtuvalt Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud arvestuspõhimõtetest, rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest, väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelisest finantsaruandlusstandardist ning Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhenditest. Kõigist juhendmaterjalidest tuuakse välja, kuidas toimub arenduskulutuste kajastamine varaobjekti eluea lõikes (arvele võtmine, edasine kajastamine ja eemaldamine bilansist) ning millised on avalikustamise nõuded. Jaotise lõpus võrreldakse juhendmaterjale omavahel ning analüüsitakse erinevuste põhjuseid.

1.2.1. Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud arvestuspõhimõtted

Ameerika Ühendriikides koostab standardeid Finantsarvestuse Standardite Nõukogu, mis tegutseb alates 1973. aastast. Immateriaalse varaga seonduvad juhendmaterjalid on välja toodud teemas ASC 350 „Immateriaalne vara – firmaväärtus ja teised varaobjektid”. Teema koosneb viiest alateemast, millest kahes sätestatakse programmeerimisega tegelevate ettevõtete arenduskulutuste kajastamise reeglistik: 350-40 „Ettevõttesiseselt kasutatav tarkvara” ja 350-50 „Veebilehe arenduskulutused”. ASC 730 sisaldab juhendmaterjale teadus- ja arenduskulutuste kajastamiseks ning valdkonnapõhises ASC-s 985 tuuakse välja müügiks programmeeritud tarkvara arvestuspõhimõtted. (FASB Accounting... 2015)

Immateriaalne vara (v.a *goodwill*), mis on soetatud väljastpoolt ettevõtet, võetakse bilansis arvele soetusmaksumuses. Ettevõttesiseselt arendatud, säilitatud ning taastatud immateriaalse vara kajastamisel on aga konservatiivsemad põhimõtted – tehtud kulutusi kapitaliseerida ei tohi. Erandiks üldisest reeglist on vaid ettevõttesiseseks kasutamiseks ja müügiks

arendatud tarkvaraga seotud kulutused ning veebilehtede arendamisega seotud kulutused. Neid kulutusi võib teatud tingimustel kapitaliseerida. (Flood 2013, 394)

Kulutused, mis tekivad ettevõtte tavalise teadus- ja arendustegevuse käigus, näiteks kulutused materjalide/seadmete ostmiseks, tööjõukulutused ja muud kaudsed kulutused, kajastatakse tekkepõhiselt kuluna. Arendustegevusega seotud kulutusi võib kapitaliseerida vaid juhul, kui soetatakse või arendatakse materiaalne või immateriaalne varaobjekt või varu, mida on võimalik kasutada lisaks teadus- ja arendustegevusele ka muus ettevõtte tegevuses. Juhul, kui ettevõtte maksab teadus- ja arendustegevuse eest kolmandale osapoolle, siis tekkepõhiselt kajastatakse kuluna need kulutused, mida ettevõtte oleks võinud ka ise sarnases teadus- või arendusprotsessis teha. (Flood 2013, 742–743)

Kuigi reeglina arenduskulutusi bilansis kajastada ei tohi, on ettevõttesiseselt arendatud immateriaalse varaga seotud mitu juhendit, mis lubavad erandjuhtudel arenduskulutuste kapitaliseerimise. ASC 350-40 keskendub sisemiseks kasutamiseks arendatud tarkvara kajastamisega seotud põhimõtetele. Täidetud peavad olema kaks kriteeriumit, et tarkvara loetaks ettevõttesiseselt kasutatavaks tarkvaraks (*Ibid.*, 399):

1. Tarkvara tehnilised omadused peavad olema disainitud või muudetud nii, et nad vastaksid ettevõtte sisemistele vajadustele.
2. Tarkvara arendamise protsessi jooksul ei tohi olla plaani või kavatust loodud tarkvara müümiseks.

ASC 350-40 jaotab ettevõttesiseselt kasutatava tarkvara arendusprotsessi kolmeks etapiks, et oleks lihtsam otsustada, kuidas tehtud kulutusi finantsaruannetes kajastada. Need kolm faasi on (Charmichael, Graham 2012, 586):

1. Esialgne projekteerimisfaas, mil toimub alternatiivide formuleerimine ja hindamine. Määratletakse, kas on olemas vajalik tehnoloogia ning valitakse välja lõplik alternatiiv, mida arendama hakatakse.
2. Rakenduse arendamise faas, mil toimub valitud alternatiivi disainimine, kodeerimine, riistvarasse installeerimine ja testimine.
3. Kasutuselevõtujärgne faas, mil toimub kasutajate koolitamine ning tarkvara hooldamine.

Projekteerimisfaasis tehtud kulutused kajastatakse kuluna kasumiaruandes. Rakenduse arendamise faasis tehtud kulutused, mis on otseselt seotud ettevõttesiseselt kasutatava tarkvara arendustegevusega, tuleb kapitaliseerida. Kasutuselevõtujärgses faasis on tarkvara valmis

ning seda võib kasutama ning selle maksumust amortiseerima hakata. Tarkvara puhul viitab kasutusvalmidusele tarkvara testimise lõpetamine. (Charmichael, Graham 2012, 586) Kulutused, näiteks üld-, hooldus- ning koolituskulutused, mis selles faasis tehakse, kajastatakse tekkepõhiselt kuluna isegi juhul, kui need on otseselt seotud juba kapitaliseeritud tarkvara arendusprojektiga. Hiljem, tarkvara täiendamiseks tehtud kulutused, mis suurendavad tarkvara funktsionaalsust, on samuti võimalik bilansis arvele võtta. (Flood 2013, 400)

ASC 350-50 toob välja veebilehtedega seotud kulutuste arvestuspõhimõtted. Ka veebilehtede arendamisprotsess koosneb kolmest etapist. Planeerimisfaasis koostab majandusüksus veebilehe jaoks projekti, paneb paika soovitud funktsionaalsuse, identifitseerib vajaminevad riist- ja tarkvara omadused ning teeb kindlaks, kas sobiv tehnoloogia eksisteerib. Kõik selles faasis tehtud kulutused kajastatakse tekkepõhiselt kuluna. Arendusfaasis ostab või loob majandusüksus veebilehe jaoks vajaliku riist- ja tarkvara ning arendab sobiva graafika. Arendusfaasis tehtud kulutused tuleb kapitaliseerida kui tarkvara, mis on loodud sisemiseks kasutamiseks. Seda muidugi juhul, kui ettevõttel pole plaanis loodud veebilehte müüa, sellisel juhul kehtivad allpool esitatud ASC 985 põhimõtted. Veebilehe arendusjärgsed tegevus- ja hoolduskulutused kajastatakse tekkepõhiselt kuluna. (Charmichael, Graham 2012, 580)

ASC 985 sätestab, kuidas kajastada kulutusi, mis on tehtud tarkvara arendamiseks müügi või liisimise eesmärgil. Kulutused, mis on tehtud, et saavutada tarkvara tehnoloogiline teostatavus, kajastatakse tekkepõhiselt kuluna (Charmichael, Graham 2012, 584). Tehnoloogiline teostatavus saavutatakse, kui on läbitud järgmised etapid (Flood 2013, 1314):

1. Toote ja detailse projekti koostamine, mille käigus tuleb tõestada, et vajalikud oskused ning riistvara ja tarkvara tehnoloogia on ettevõtte jaoks kättesaadavad, et tootearendus lõpule viia.
2. Projekti põhjalik dokumenteerimine, mille käigus tuleb jälgida, projekt oleks täielik ja järjepidev ning sisaldaks kindlasti toote tehnilisi omadusi.
3. Riskihinnangu andmine tarkvara toimimise kohta ning funktsioonidega seotud probleemide lahendamise, mille käigus tuleb dokumenteeritud projekt üle vaadata, et seal ei sisalduks kõrge riskiga elemente nagu funktsioonid, mille toimimine ei ole tõestatud.

Kulutused, mis tehakse peale tehnoloogilise teostatavuse punkti, kapitaliseeritakse. Nende kulutuste hulka võivad kuuluda kulutused täiendavale kodeerimisele ja testimisele, koolitusmaterjalidele ning isegi üldkulutused. (Flood 2013, 1314) Kulutuste kapitaliseerimine

lõpeb, kui tarkvara tehakse tarbijale kättesaadavaks ning samast hetkest algab ka varaobjekti maksumuse amortiseerimine. Tarkvara hooldus- ja klienditoekulutused kajastatakse kuluna, siis kui tekib nende kulutustega seotud tulu või hetkel, mil kulutused tekivad, vastavalt sellele, mis sündmus esimesena esineb. (Charmichael, Graham 2012, 584)

Juhul, kui ettevõtte on lähtuvalt eelnevalt välja toodud arvestuspõhimõtetest osa arenduskulutustest kapitaliseerinud, siis varaobjekti edasiseks kajastamiseks tuleb kasutada soetusmaksumuse meetodit. Meetodi rakendamiseks tuleb esmalt määratleda, kas tegu on piiratud või piiramatu elueaga varaobjektiga. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse varaobjekti maksumus tuleb selle kasuliku eluea jooksul amortiseerida. Kasutada võib ükskõik millist amortisatsioonimeetodit, vastavalt sellele, milline meetod suudab paremini väljendada varaobjektist saadava majandusliku kasu jagunemist varaobjekti kasulikule elueale. Kui spetsiifilist majandusliku kasu jagunemise mustrit eluea lõikes pole võimalik kindlaks määrata, siis tuleb kasutada lineaarset meetodit. (Flood 2013, 396)

Varaobjekti maksumuse amortiseerimiseks tuleb määrata ka varaobjekti lõppväärtus. Tavaliselt eeldatakse, et immateriaalse vara lõppväärtus on null. Positiivne lõppväärtus saab varaobjektile olla vaid siis, kui kolmanda osapoolega on sõlmitud siduv kokkulepe varaobjekti müügiks või kui varaobjekti jaoks eksisteerib praegu ning peale selle eluea lõppemist aktiivne turg. Lisaks immateriaalse varaobjekti maksumuse amortiseerimisele tuleb selle puhul teha vara väärtuse test. Varaobjekti väärtust tuleb testida juhul, kui asjaolud viitavad võimalikule varaobjekti väärtuse vähenemisele või vähemalt kord aastas. (*Ibid.*)

Juhul, kui mitte ükski juriidiline, regulatiivne, lepinguline, majanduslik või muu faktor ei sea piiranguid varaobjekti kasulikule elueale, siis on tegemist piiramatu elueaga varaobjektiga. Sellise varaobjekti maksumust ei amortiseerita, vaid sellele tehakse vähemalt kord aastas vara väärtuse test. Väärtuse vähenemise testimiseks, lubab US GAAP esmalt teha kvalitatiivse testi, mis peab andma üle 50% kindluse, et varaobjekti väärtus võib olla vähenenud. Alles siis, kui esmane indikatsioon väärtuse vähenemisest on saadud, on vaja teha kvantitatiivne test – leida varaobjekti reaalne väärtus ja võrrelda seda bilansilise jääkmaksumusega. Kui varaobjekti bilansiline jääkmaksumus on suurem kui selle reaalne väärtus, siis tuleb kajastada kadum varaobjekti allahindlusest. Müügiks loodava tarkvara puhul tuleb võrrelda selle neto realiseerimisväärtust ja soetusmaksumust, kui esimene on madalam, siis tuleb kajastada kadum allahindlusest. Allahinnatud väärtus saab uueks raamatupidamislikuks baasiks ning varem kajastatud allahindlusi tühistada ei tohi. (*Ibid.*, 397)

Põhiaruannetes tuleb US GAAP-i järgi avalikustada üsna piiratud informatsioon. Bilansis tuleb immateriaalne vara kajastada ühel real. Ettevõtte võib soovi korral immateriaalseid varaobjekte või varaobjektide klasse näidata eraldi ridadel. Kasumiaruanne peab sisaldama vastavate kulukirjete koosseisus immateriaalse vara amortisatsioonikulu ja kadumit vara väärtuse vähenemisest. (Flood 2013, 399)

Majandusaasta aruande lisades tuleb immateriaalse varaobjekti soetamise või loomise aastal välja tuua varaobjekti soetusmaksumus, jääkmaksumus ning kaalutud keskmine amortisatsiooniperiood nii summaarselt kui ka olulisimate vara liikide lõikes. Piiramatu elueaga varaobjektide bilansiline jääkmaksumus tuleb avalikustada piiratud eluaega varaobjektidest eraldi nii summaarselt kui ka olulisimate vara liikide lõikes. Lisaks tuleb välja tuua aasta jooksul tehtud ja kuluks kantud teadus- ja arenduskulutused ning vastav kasumiaruande rida, mille koosseisus on vastavad kulud kajastatud. (Charmichael, Graham 2012, 596)

Kõigil järgnevatel perioodidel tuleb immateriaalsete varaobjektide kohta avaldada bilansiline jääkmaksumus ja akumulieeritud kulum nii summaarselt kui ka vara liikide lõikes, agregeeritud amortisatsioonikulu ning eeldatav agregeeritud amortisatsioonikulu järgmiseks viieks aastaks. Piiramatu elueaga varaobjektide puhul on avalikustatav informatsioon sama, mis soetamise aastal. Kui varaobjekti maksumus hinnatakse aasta jooksul alla, siis peab avalikustama allahinnatud varaobjekti kirjelduse ning põhjused, miks varaobjekti maksumus alla hinnati, varaobjekti väärtuse langusest tekkinud kadumi suuruse, reaalse väärtuse arvutamise meetodika ning kasumiaruande rea, milles kadum sisaldub. (*Ibid.*)

1.2.2. Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid

Rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid hakati välja andma alates 1973. aastast, kui loodi Rahvusvaheline Arvestusstandardite Komitee (nüüd Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu). Standardite eesmärk on kvaliteetse ja usaldusväärse finantsinfo tagamine finantsaruannetes. Arenduskulutuste kajastamise põhimõtted on sätestatud standardis IAS 38 „Immateriaalne vara”, mis avaldati esmakordselt 1998. aastal. (History... 2015) Programmeerimisega tegelevatele ettevõtetele annab lisainfot standardeid selgitav Rahvusvahelise Finantsaruannete Tõlgendamiskomisjoni tõlgendus SIC 32 „Immateriaalne vara – veebilehe kulutused”.

Rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IAS 38 järgi võetakse immateriaalne vara bilansis arvele siis ja ainult siis, kui on tõenäoline, et majandusüksus saab varast tulevikus majanduslikku kasu ja vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta. Tavaliselt väljendab tasu, mida ettevõtte immateriaalse vara soetamisel maksab, ootust, et ettevõtte saab tõenäoliselt varast tulevikus majanduslikku kasu. Teiste sõnadega, eeldatakse, et ettevõtte saab varast kasu isegi juhul, kui hetkel ei ole ette näha, millal kasu realiseerub. Seetõttu on kriteerium üks ettevõtte väliselt osapoolelt soetatud immateriaalse vara puhul alati täidetud. Lisaks on vara eraldi soetamisel võimalik soetusmaksumust usaldusväärselt mõõta, eriti juhul kui tehingu hinda väljendatakse rahas või finantsvaras. (§-d 21, 25, 26)

IAS 38 lubab teatud sisemiselt loodud immateriaalse vara kapitaliseerida. Hindamaks, kas ettevõttesiseselt loodud immateriaalne varaobjekt vastab kajastamiskriteeriumitele, peab majandusüksus liigitama varaobjekti loomise protsessi teadustegevuse faasiks ning arendustegevuse faasiks (§ 52). Esimeses faasis tehtud kulutused kajastatakse kasumiaruandes tekkepõhiselt kuluna (§ 54). Teises faasis tehtud kulutusi ehk arenduskulutusi on võimalik kajastada bilansis juhul, kui ettevõtte suudab tõestada kõike järgnevat (§ 57):

1. Immateriaalse varaobjekti kasutus- või müügikõlblikuks muutmine on tehniliselt võimalik.
2. On kavatsus immateriaalne varaobjekt valmis saada ja seda kasutada või müüa.
3. Immateriaalset varaobjekti on võimalik kasutada või müüa.
4. Immateriaalne varaobjekt loob tõenäoliselt tulevikus majanduslikku kasu.
5. Immateriaalse varaobjekti arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid.
6. Ettevõtte suudab usaldusväärselt mõõta immateriaalse varaobjekti arendustegevusega seotud kulutusi (näiteks kuluarvestussüsteemi abil).

Juhul, kui ettevõtte kõike ülaltoodut tõestada ei suuda, tuleb ka arenduskulutused kasumiaruandes kuluna kajastada.

Immateriaalne vara kajastatakse esmalt soetusmaksumuses. Ettevõttesiseselt loodud ainetu varaobjekti soetusmaksumus on tehtud kulutuste summa alates kuupäevast, mil immateriaalne varaobjekt vastab esmakordselt sätestatud kajastamiskriteeriumitele. (IAS 38, §-d 24, 65) Soetusmaksumus hõlmab kõiki varaobjektile tehtud otseseid kulutusi, mis on tehtud varaobjekti loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Otsesed kulutused on näiteks (IAS 38, § 66):

- 1) kulutused varaobjekti loomiseks kasutatud materjalidele ja teenustele;
- 2) hüvitised töötajatele, mis tulenevad otseselt varaobjekti loomisest;
- 3) õigushüve registreerimise tasud; ning
- 4) varaobjekti loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

Lisaks on võimalik teatud tingimustel kapitaliseerida varaobjekti maksumusse selle loomiseks võetud laenu intresse (IAS 38, § 66).

Ettevõttesiseselt loodud immateriaalse varaobjekti soetusmaksumusse ei kuulu tavaliselt müügi-, haldus- ja muud üldkulutused ning kindlaksmääratavad esialgsed äritegevuse kadumid, mis tekivad enne, kui varaobjekt saavutab planeeritud kasumlikkuse. Samuti ei saa soetusmaksumuse hulka arvata kulutusi, mis tehakse varaobjekti kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks. Lisaks keelatakse standardi kasutajatele juba eelnevalt kuluna kajastatud kulutuste kapitaliseerimine varaobjektina. (IAS 38, §-d 67, 71)

Immateriaalse vara edasisel kajastamisel tuleb arvestusmeetodiks valida kas soetusmaksumuse või ümberhindluse meetod. Viimase puhul kajastatakse immateriaalne varaobjekt ümberhinnatud väärtuses, milleks on varaobjekti reaalne väärtus ümberhindluse kuupäeval miinus akumulieeritud kulum ja kadumid vara väärtuse langusest. Reaalne väärtus määratakse turuhindade alusel. Ümberhindlusi tehakse piisavalt korrapäraselt, et varaobjekti bilansiline maksumus ei erineks bilansipäeval oluliselt selle reaalsest väärtusest. (IAS 38, §-d 72, 75) Arenduskulutustel ja ka teistel ettevõttesiseselt loodud spetsiifilistel varaobjektidel puudub aktiivne turg ning seega pole võimalik nende turuhinda määrata. Lähtuvalt eelnevast kasutatakse arenduskulutuste kajastamisel ilmselt enamasti soetusmaksumuse meetodit. Viimase puhul kajastatakse varaobjekt soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ning väärtuse langusest tulenevad allahindlused.

Varaobjekti maksumuse amortiseerimiseks peab majandusüksus hindama, kas immateriaalse varaobjekti kasulik eluiga on piiratud või piiramatu. Kui eluiga on piiratud, siis tuleb varaobjektile kasulik eluiga määrata. Ettevõtte saab immateriaalsele varaobjektile piiramatu kasuliku eluea määrata juhul, kui tuginedes kõigi oluliste faktorite analüüsile, ei tule ilmsiks ühtegi piirangut perioodile, mille jooksul ettevõtte võiks varaobjekti kasutamisest tulu teenida. Tehnoloogia kiire arengu tõttu võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varaobjektid tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast võib eeldada, et nende kasulik eluiga on lühike. (IAS 38, §-d 88, 92) Lähtuvalt eelnevast ei saa ka programmeerimisega tegelevate ettevõtete bilanssides kajastatud arenduskulutuste kasulik eluiga kuigi pikk olla.

Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse varaobjekti maksumuse amortiseeritav osa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab, kui varaobjekt on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Varaobjekti maksumuse amortiseerimiseks tuleb ennekõike määrata varaobjekti lõppväärtus, mis immateriaalse vara puhul on enamasti null. Lõppväärtus on positiivne, kui varaobjekti realiseerimiseks on olemas aktiivne turg, mis eksisteerib ka varaobjekti kasuliku eluea lõppedes ning turutingimuste alusel on võimalik kindlaks määrata varaobjekti lõppväärtus. Lisaks ei ole lõppväärtus null siis, kui kolmandal isikul on varaobjekti kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada. (IAS 38, §-d 97, 100)

Immateriaalse varaobjekti maksumuse amortiseerimiseks tuleb valida meetod, mis peab peegeldama seda, kuidas varaobjekt ettevõttele enda kasuliku eluea jooksul majanduslikku kasu hakkab looma. Juhul, kui kasuloomise mustrit ei ole võimalik usaldusväärset kindlaks määrata, kasutatakse lineaarset amortisatsioonimeetodit. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse varaobjekti amortisatsiooniperiood ja -meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara maksumust ei amortiseerita. Küll aga on ettevõttel kohustus hinnata, kas piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse varaobjekti väärtus on vähenenud, võrreldes selle kaetavat väärtust bilansilise jääkmaksumusega. Väärtust tuleb testida vähemalt kord aastas ja alati, kui on indikatsioone, et immateriaalse varaobjekti väärtus on langenud. IAS 38 järgi on lubatud allahindlus tühistada, kui selleks peaks vajadus tekkima. (IAS 38, §-d 97, 104, 107, 108, 111)

Immateriaalse varaobjekti kajastamine lõpetatakse võõrandamisel või kui varaobjekti kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse varaobjekti maksumuse amortiseerimist ei lõpetata immateriaalse põhivara kasutamise lõpetamisel, välja arvatud juhul, kui varaobjekt on täielikult amortiseerunud või see on liigitatud müügiks hoitavaks. (IAS 38, §-d 112, 117)

SIC 32 „Immateriaalne vara – veebilehe kulutused”, keskendub veebilehtede arendamisega seotud kulutuste arvestuspõhimõtetele. Tõlgendus avaldati, sest tänapäeval on enamusel ettevõtetest koduleheküljed ning ettevõttel võib enda veebilehe arendamisel ja töös hoidmisel sisemisi kulutusi tekkida. Ettevõttesiseselt tehtud kulutuste puhul aga kerkib üles juba eelnevalt mainitud probleem, kas kulutusi tuleks kajastada immateriaalse varaobjektina bilansis või kajastada need tekkimise hetkel kuluna. (§-d 1, 4)

SIC-is 32 on esmalt välja toodud kodulehekülje arendamise neil etappi (§ 2):

1. Planeerimine – etapis tehakse teostatavuse uuringud, defineeritakse eesmärgid ja tehnilised nõuded, hinnatakse alternatiive ning kujunevad välja eelistused.
2. Rakenduste ja infrastruktuuri arendamine – etapis hangitakse domeeninimi, ostetakse ja arendatakse riistvara ning tarkvara, installeeritakse arendatud rakendused ning testitakse loodu toimivust.
3. Graafilise disaini arendamine – etapis kujundatakse veebilehe välimus.
4. Sisu arendamine – etapis luuakse, ostetakse, valmistatakse ette ning laetakse veebilehele üles informatsioon ükskõik kas sõnalisel või graafilisel kujul, enne kui veebilehe arendustegevus on lõppenud.

Kui veebilehe arendus on läbi, algab lehe haldamise ja kasutamise faas. Selles faasis säilitatakse ja parendatakse rakendusi, infrastruktuure, graafilist disaini ja veebilehe sisu. (SIC 32, § 3)

Määratlemaks, millised arenduskulutused on võimalik loodud veebilehe soetusmaksumuses kapitaliseerida, tuleb iga veebilehe arendusega seotud etappi ning sellega seotud tegevusi eraldi hinnata. Näiteks on planeerimise etapp sarnane teadustegevuse faasiga, selles etapis tehtud kulutused tuleb nende tekkimise hetkel kuluna kajastada. Ülejäänud kolm etappi on aga sarnased arendusfaasiga, seega tuleb neis etappides tehtud kulutused veebilehe soetusmaksumuses kapitaliseerida. Lehe haldamise ja kasutamise faasis tehtud kulutused tuleb tavaliselt tekkepõhiselt kuluna kajastada. (SIC 32, § 9) Immateriaalse varaobjektina kajastatud veebilehe kasulik eluiga peaks olema lühike (SIC 32, § 10).

Avalikustamise nõuded on IAS-is 38 üsna detailsed. Iga immateriaalse vara liigi kohta (eristades ettevõttesiseselt loodud ja muud immateriaalset vara) tuleb avalikustada järgmine informatsioon (§ 118):

- 1) kas vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui see on piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad ning kasutatavad amortisatsioonimeetodid;
- 2) vara perioodi alguse ja lõpu bilansiline jääkmaksumus ning akumuleeritud kulum (koos akumuleeritud kadumitega vara väärtuse langusest);
- 3) kasumiaruande kirje(d), kus immateriaalse vara amortisatsioonikulu kajastatakse;
- 4) vara perioodi alguse ja lõpu bilansiliste jääkmaksumuste võrdlus, näidates:
 - a. lisandumised, esitades eraldi ettevõttesiseselt arendatud, eraldi omandatud ja äriühendustes omandatud vara;

- b. vara, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks ja teised võõrandamised;
- c. perioodi ümberhindlustest ja vara väärtuse muutusest tulenevad vara väärtuse suurendamised ja vähendamised;
- d. kadumid vara väärtuse langusest;
- e. vara väärtuse langusest tulenevate kadumite tühistamine kasumiaruandes;
- f. perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;
- g. finantsaruannete ja välisvaluutatehingute ümberarvestusest ettevõtte esitusvaluutasse ja välismaise äriüksuse ümberarvestusest ettevõtte esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netomuutused;
- h. muud bilansilise jääkmaksumuse muutused perioodi jooksul.

Lisaks peab avalikustama piiramatut kasuliku elueaga immateriaalsete varaobjektide bilansilised jääkmaksumused ja põhjused, miks konkreetsete varaobjektide kasulik eluiga on piiramatuks hinnatud. Välja tuleb tuua ka ettevõtte jaoks oluliste immateriaalsete varaobjektide kirjeldus, bilansiline jääkmaksumus ja järelejäänud amortisatsiooniperiood. Ettevõttel on kohustus avalikustada perioodi jooksul kuluna kajastatud teadus- ja arenduskulutuste koondsumma. (IAS 38, §-d 122, 126)

1.2.3. Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard

Standardi puhul on tegemist mugandusega rahvusvahelistest raamatupidamisstandardidest. SME IFRS on loodud, et lihtsustada väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete raamatupidamise korraldamist. Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu (IASB) avaldas standardi 2009. aastal ning esimesed täiendused on standardisse tehtud 2015. aastal. Otseselt arenduskulutustega seotud täiendusi lisatud ei ole, kuid veidi on muudetud standardi sõnastust immateriaalse vara peatükis.

SME IFRS lubab ettevõttel immateriaalse varaobjekti bilansis arvele võtta ainult juhul, kui on täidetud järgmised kriteeriumid (SME IFRS, § 18.4):

1. On tõenäoline, et ettevõtte saab eeldatavasti varaobjektist tulevast majanduslikku kasu.
2. Varaobjekti soetusmaksumust või väärtust saab usaldusväärsetl mõõta.

3. Varaobjekt ei tulene ettevõttesiseselt immateriaalsele varaobjektile tehtud kulutustest.

Majandusliku kasu tekkimise tõenäosust tuleb hinnata mõistlike ja põhjendatud eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut varaobjekti kasuliku eluea jooksul valitsevate majandustingimuste kohta. Ettevõtte hindab varaobjekti kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust arvele võtmise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu ettevõttevälistele tõenditele. Kriteerium üks loetakse alati täidetuks immateriaalse vara puhul, mis on eraldi omandatud. (SME IFRS, §-d 18.5–18.7)

Ettevõtte peab immateriaalset vara kajastama esmalt selle soetusmaksumuses, seega on eriti oluline teise kriteeriumi täitmine. Eraldi omandatud immateriaalse varaobjekti soetusmaksumus sisaldab ostuhinda koos tollimaksude ja mittetagastatavate maksudega pärast allahindluste ja rabattide mahaarvamist ning kõiki otseseid kulutusi, mis on seotud varaobjekti ettevalmistamisega ettenähtud kasutuseks. (SME IFRS, §-d 18.9, 18.10)

Kolmas kriteerium välistab nende kulutuste kapitaliseerimise, mis tehakse ettevõttesiseselt immateriaalse varaobjekti loomiseks. Seega välistatakse juba kajastamiskriteeriumitega arenduskulutuste bilansis arvele võtmise võimalus, sest need kulutused tehakse enamasti ettevõtte sees. Edaspidi on standard konkreetsem: „Ettevõtte kajastab ettevõttesiseselt immateriaalsele varaobjektile tehtud kulutused, kaasa arvatud teadus- ja arenduskulutused tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui need moodustavad osa mõne muu varaobjekti, mis vastab käesolevas IFRS-is toodud kajastamiskriteeriumitele, soetusmaksumusest.” Seega tuleb kohe hinnata, kas arenduskulutused võivad moodustada osa mõne muu varaobjekti soetusmaksumusest, sest juhend sätestab ka seda, et immateriaalsele varaobjektile tehtud kulutusi, mida esmalt kajastati kuluna, ei võeta hiljem arvele osana varaobjekti soetusmaksumusest. (SME IFRS, §-d 18.14, 18.17)

Kui arenduskulutused moodustavad osa mõne muu immateriaalse varaobjekti soetusmaksumusest, siis bilansis arvele võetud varaobjekt kajastatakse edaspidi soetusmaksumuse meetodit kasutades. Meetodi kasutamiseks peab esmalt määrama varaobjekti kasuliku eluea. Immateriaalse varaobjekti kasulik eluiga lähtuvalt SME IFRS-ist on piiratud ning kui ettevõtte ei suuda eluiga usaldusväärselt hinnata, siis määratakse kasulikuks elueaks 10 aastat. Immateriaalse varaobjekti lõppväärtuseks on tavaliselt null. (§-d 18.19, 18.20, 18.23) Lisaks peab ettevõtte igal aruandekuupäeval hindama varaobjekti võimalikule väärtuse langusele viitavate märkide esinemist. Varaobjekti maksumus hinnatakse alla, kui varaobjekti kaetav väärtus on

madalam selle bilansilisest maksumusest. (SME IFRS, §-d 27.5, 27.6) Varaobjekti maksumuse allahindamisest tekkinud kadumit on võimalik tühistada, kui järgmise aruandeperioodi lõpus ületab varaobjekti kaetav väärtus bilansilist maksumust (SME IFRS, § 27.29).

Üldise printsiibina on siiski väikese ning keskmise suurusega ettevõtetele lubatud arenduskulutuste kajastamine ainult kasumiaruandes. Küll aga tõstatati kapitaliseerimise küsimus uuesti seoses SME IFRS-i muutmise projektiga. Spetsialistidelt küsiti, kas tuleks jätkata kehtiva praktikaga või lubada arenduskulutuste kapitaliseerimist samade kriteeriumite alusel nagu rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid. (Comprehensive... 2012) Kuigi arvamused lahknesid, otsustati, et standardit selles küsimuses ei muudeta. Juhend jäeti samaks põhiliselt seetõttu, et väikeste ettevõtete kulud arendusprojektide teostatavuse hindamisel on kõrgemad kui arenduskulutuste bilansis avalikustamisest saadav kasu. (2015 Amendments... 2015)

SME IFRS sätestab, et iga immateriaalse vara liigi kohta peab ettevõtte avalikustama järgmise info (§ 18.27):

- 1) kasulikud eluead või rakendatavad amortisatsioonimäärad ning kasutatavad amortisatsioonimeetodid;
- 2) soetusmaksumuse ja akumulieeritud amortisatsiooni (koos akumulieeritud kadumitega vara väärtuse langusest) aruandeperioodi alguses ja lõpus;
- 3) koondkasumiaruande kirje(d), kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;
- 4) aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansilise maksumuse muutuste analüüsi, näidates eraldi: lisandumised, müügid, omandamised äriühenduste kaudu, amortisatsioonikulu, kadumid vara väärtuse langusest ja muud muutused.

Ettevõtte peab avalikustama perioodi jooksul kuluna kajastatud teadus- ja arenduskulutuste koondsumma (mida ei ole kapitaliseeritud osana mõne muu varaobjekti, mis vastab SME IFRS-is toodud kajastamiskriteeriumitele, soetusmaksumusest) (SME IFRS, § 18.29).

1.2.4. Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendid

Eestis suunab raamatupidamisalast tegevust Eesti Raamatupidamise Toimkond, mille ülesandeks on koostada juhendeid, mille alusel on majandusüksustel Eestis võimalik enda raamatupidamist korraldada. Esimene juhend, milles oli seatud fookus ka immateriaalse vara kajastamisele oli 2003. aastal vastu võetud RTJ 5, mis baseerus rahvusvahelistel raamatupidamisstandarditel. Sama juhendit muudeti aastatel 2005, 2009 ning 2011. Suurimad muudatused

viidi juhendisse sisse 2011. aastal, sest siis lõpetati juhendite koostamine lähtuvalt IFRS-ist ning võeti aluseks SME IFRS.

Minevikus sätestasid Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendid, et teatud kriteeriumitele vastavate arenduskulutuste kapitaliseerimine on kohustuslik (RTJ 5 2003, 2005, 2009, § 48). Põhimõtte kehtis alates esimeste juhendite loomisest aastal 2003 ning seda muudeti alles 2011. aastal, kui hakati lähtuma SME IFRS-ist. Muudatuste tulemusena lubavad praegu kehtivad juhendid arenduskulutusi kajastada kahel viisil. Esiteks, on võimalik kulutused nende tekkimise hetkel kuluna kajastada ning teiseks on võimalik teatud tingimustele vastavad arenduskulutused immateriaalse varaobjektina kapitaliseerida. (RTJ 5 2011, § 40)

RTJ 5 lubab immateriaalset varaobjekti bilansis kajastada juhul, kui on samaaegselt täidetud kolm tingimust (2011, § 33):

1. Ettevõtte on varaobjekti üle valitsev mõju.
2. On tõenäoline, et ettevõtte saab varaobjekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu.
3. Varaobjekti soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav.

Ainetu varaobjekti kajastamiskriteeriumid on püsinud nii põhimõtteliselt kui ka vormiliselt muutumatutena 2003. aastal loodud juhenditest alates. Küll aga kehtib alates 2005. aastal kehtestatud juhenditest eeldus, et immateriaalse varaobjekti, mis on ostetud eraldi ettevõttevälise osapoolte käest või omandatud äriühenduste käigus, soetamise hetkel on tõenäoline, et ettevõtte saab objekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu. (RTJ 5 2005, 2009, § 43; 2011, § 34) Ilmselt täiendati 2003. aasta RTJ-i 5, et lihtsustada majandusliku kasu saamise tõestamist.

Arenduskulutusi kui varaobjekti ei soetata väljastpoolt ettevõtet, see tekib ettevõtte-siseste tegevuste tagajärjel. Seega ei ole kajastamise kriteeriumid automaatselt täidetud. Juba 2003. aastal tõid Eesti juhendi koostajad välja täiendavad kriteeriumid, millele tehtud arenduskulutused vastama peavad, et neid võiks bilansis kajastada (RTJ 5, § 48):

1. On olemas tehnilised ja finantsilised võimalused ning positiivne kavatsus projekti elluviimiseks.
2. Ettevõtte suudab kasutada või müüa loodavat varaobjekti.
3. Immateriaalsest varaobjektist tulevikus tekkivat tulu (või kulude kokkuhoidu) on võimalik hinnata.
4. Arenduskulutuste suurus on võimalik usaldusväärselt mõõta.

Sisuliselt on kriteeriumid peale kõiki juhendimuudatusi samaks jäänud ning nendest lähtutakse ka praegu (RTJ 5 2005, 2009, § 48; 2011, § 40). Vaid kolmanda kriteeriumi sõnastust on aegade jooksul muudetud ning praegu on juhendites kirjas järgmiselt: „Immateriaalsest varaobjektist tulevikus tekkivat majanduslikku kasu on võimalik hinnata (sh turu olemasolu projekti elluviimisel tekkivate toodete ja teenuste jaoks)” (RTJ 5 2011, § 40).

Juhul, kui ettevõtte kulutused vastavad arenduskulutuste kapitaliseerimise tingimustele ja ettevõtte otsustab need varaobjektina kajastada, siis arenduskulutused võetakse algselt arvele soetusmaksumuses. Viimane koosneb ostuhinnast ja soetamisega otseselt seotud kulutustest. Soetusmaksumuse põhimõte on kõigis Eestis kehtinud juhendites sätestatud olnud. (RTJ 5 2003, 2005, 2009, § 44; 2011, § 35) Bilansis kajastatakse arenduskulutused immateriaalse vara koosseisus ning immateriaalse põhivara lisas eraldi arenduskulutuste veerus (Majandusaasta... 2013).

Juba 2003. aasta RTJ 5 (§ 51) sätestas, et peale soetamist kajastatakse arenduskulutused bilansis nende soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Sama põhimõte varaobjekti edasisel kajastamisel kehtib ka praegu (RTJ 5 2011, § 44). Küll aga on juhendites aja jooksul muudetud immateriaalse vara kasuliku elueaga seotud käsitlust. Kõige varasem juhend sätestas eelduse, et immateriaalse vara kasulik eluiga ei ületa üldjuhul 20 aastat. Juhul, kui ettevõtte amortiseeris mõne immateriaalse varaobjekti maksumust pikema perioodi jooksul kui 20 aastat, tuli igal bilansipäeval selle varaobjekti väärtust testida. (RTJ 5 2003, § 55)

2005. ja 2009. aasta Toimkonna juhendite järgi võis immateriaalsel varaobjektidel olla ka määramata kasulik eluiga juhul, kui ennustatava tuleviku jooksul ei olnud ette näha, et konkreetne varaobjekt lõpetaks raha genereerimise. Määramata kasuliku elueaga vara maksumust ei pidanud amortiseerima, kuid igal bilansipäeval tuli vara väärtuse kontrollimiseks teha vara väärtuse test. (RTJ 5 2005, 2009, §-d 51, 55) Praegu eeldatakse, et kõikidel immateriaalsetel varaobjektidel on piiratud kasulik eluiga, seega tuleb kõigile arenduskulutustele määrata kasulik eluiga ning amortisatsioonikulu kajastada. Kui ettevõttel ei ole võimalik immateriaalse varaobjekti kasuliku eluiga usaldusväärselt hinnata, amortiseeritakse selle varaobjekti maksumus kuni 10 aasta jooksul. (RTJ 5 2011, §-d 46, 47)

Eelistatuimaks amortisatsioonimeetodiks immateriaalse vara puhul on juba 2003. aastast alates lineaarne meetod. Meetodit ei pea kasutama vaid juhul, kui mõni muu meetod peegeldab objektiivsemalt varaobjektist saadava majandusliku kasu jagunemist varaobjekti

kasulikule elueale. Amortiseeritava immateriaalse varaobjekti lõppväärtuseks loetakse null, välja arvatud juhul, kui on äärmiselt tõenäoline, et varaobjekti on võimalik pärast selle kasuliku eluea lõppu müüa. (RTJ 5 2003, 2005, 2009, §-d 53–54; 2011, §-d 48–49)

Lisaks amortiseerimisele tuleb jälgida, ega immateriaalse varaobjekti väärtus pole vahepeal vähenenud. Läbiv loogika kõigi Eestis kehtinud ja kehtivate juhendmaterjalide puhul on olnud, et immateriaalne varaobjekt hinnatakse alla selle kaetavale väärtusele juhul, kui varaobjekti kaetav väärtus on väiksem tema bilansilisest jääkmaksumusest. Igal bilansipäeval tehakse vara väärtuse test neile varaobjektidele, mille puhul esineb väärtuse võimaliku languse märke. (RTJ 5 2003, 2005, 2009, §-d 56, 59; 2011, §-d 50, 53) Lisaks tuli esimest, 2003. aasta RTJ-i 5 (§ 55), järgides teha kord aastas vara väärtuse test varaobjektidele, mille kasulik eluiga oli määratud pikemaks kui 20 aastat. Järgmiste 2005. ning 2009. aasta RTJ-is 5 (§ 51) kehtinud põhimõtete alusel tuli kord aastas testida nende varaobjektide väärtust, mille kasulik eluiga oli määratud hinnatud. Praegu sarnaseid klausleid juhendmaterjalides ei esine, sest immateriaalse vara kasulik eluiga on sätestatud üsna lühikeseks.

Läbi aegade kehtinud RTJ 5 versioonid on ühel meelel, et kord alla hinnatud varaobjekti jaoks tuleb igal järgmisel bilansipäeval hinnata, kas võib olla tõenäoline, et varaobjekti kaetav väärtus on vahepeal tõusnud. Juhul kui see on tõenäoline, tuleb teha uus väärtuse test. Kui väärtuse testi tulemusel selgub, et varaobjekti kaetav väärtus on tõusnud üle bilansilise jääkmaksumuse, tuleb varasem allahindlus tühistada ja varaobjekti bilansilist jääkmaksumust suurendada. Ülempiiriks on sealjuures varaobjekti bilansiline jääkmaksumus, mis oleks kujunenud, arvestades vahepealsetel aastatel normaalset amortisatsiooni. (2003, § 71; 2005, 2009, § 76; 2011, § 71)

Enne 2011. aastat kehtinud juhendites oli lubatud immateriaalse vara liigitamine müügiootel põhivaraks ning kajastamine käibevarana. Varaobjekt klassifitseeriti ümber ainult juhul, kui see oli kohe müügivalmis ning selle müük oli väga tõenäoline. (RTJ 5 2005, 2009, § 80) Ehk siis, enne varaobjekti eemaldamist bilansist müügi korral, tuli see ümber liigitada. Praegu kehtiva juhendi järgi eemaldatakse immateriaalne vara bilansist müümise hetkel või kui selle edasine kasutamine või müük ei tekita tõenäoliselt majanduslikku kasu (RTJ 2011, § 76). Varasemate juhenditega sarnane ümberklassifitseerimine enne müüki lubatud ei ole

Avalikustamise nõuded on juhendmaterjalides aastate jooksul samaks jäänud. Info, mida pidi avalikustama 2003. aastal, tuleb avalikustada ka praegu. Ainus erinevus on, et laenukulutuste kapitaliseerimisega seotud infot praegu avalikustama ei pea, sest nende bilan-

sis kajastamine pole enam lubatud. Kõikide immateriaalse põhivara gruppide (sh eraldi firmaväärtuse) kohta avalikustatakse aastaaruandes nende amortiseerimisel kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad (või kasulikud eluead) ning käesoleva aasta jääkmaksumuste muutuste analüüs, sh (RTJ 5 2003, § 76; 2005, 2009, § 86; RTJ 15, § 36):

- 1) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi alguses;
- 2) ostud ja parendused perioodi jooksul;
- 3) lisandumised äriühenduste kaudu;
- 4) amortisatsioonikulu;
- 5) allahindlused väärtuse languse tõttu;
- 6) varasemate allahindluste tühistamised;
- 7) müügid;
- 8) ümberklassifitseerimised;
- 9) muud muutused;
- 10) soetusmaksumus, akumulieeritud kulum ja jääkmaksumus perioodi lõpus.

Aruandeperioodil tehtud oluliste allahindluste kohta avalikustatakse alla hinnatud varaobjekti või vara grupi kirjeldus, kas allahindlus tugines reaalsele väärtusele (miinus müügikulutused) või kasutusväärtusele ning kaetava väärtuse leidmisel kasutatud meetodid ja olulised eeldused (sh diskontomäär juhul, kui allahindlus tugines kasutusväärtusele). (RTJ 5 2003, § 78; 2005, 2009, § 88; RTJ 15 §, 37)

1.2.5. Standardite võrdlus

IFRS-is, SME IFRS-is ja Eesti RTJ-is sätestatud arvestuspõhimõtted arenduskulutuse kajastamiseks on üsna sarnased, sest rahvusvahelistest finantsaruandlusstandarditest lähtuvalt on koostatud väikese ja keskmise suurusega ettevõtete standardid, millel omakorda baseeruvad Eesti juhendmaterjalid. Ameerika Ühendriikide üldtunnustatud arvestuspõhimõtted on samuti eelpool nimetatutega üsna sarnased, kuid erinevusi on pisut rohkem, sest need pole veel täielikult rahvusvaheliste standarditega ühtlustatud. Lähtuvalt sellest, et kõik vaadeldavad standardid on üsna sarnased, on paslik välja tuua vaid standardite vahelised erinevused ja mitte hakata loetlema paljusid sarnasusi. Tabelis 1 on kokkuvõtlikult välja toodud põhilised erinevused eelmistes jaotistes kirjeldatud juhendmaterjalide vahel.

Tabel 1. Arenduskulutuste arvestuspõhimõtete erinevused finantsaruandlusstandardite lõikes

Näitaja	US GAAP	IFRS	SME IFRS	RTJ
Arenduskulutuste esmane kajastamine	Kajastatakse kuluna	Kapitaliseeritakse teatud kriteeriumite täitmisel	Kajastatakse kuluna	Võimalus valida, kas kajastatakse kuluna või kapitaliseeritakse teatud kriteeriumite täitmisel
Erandlikud arenduskulutuste kapitaliseerimise võimalused	Teatud kriteeriumitele vastavad tarkvara arenduskulutused	-	Kulutused, mis moodustavad osa mõne muu varaobjekti (mis vastab kajastamiskriteeriumitele) soetusmaksusest	-
Edasine kajastamine	Soetusmaksuse meetod	Soetusmaksuse või ümberhindluse meetod	Soetusmaksuse meetod	Soetusmaksuse meetod
Varaobjekti eluiga	Piiratud või piiramatu	Piiratud või piiramatu	Piiratud ja kui pole võimalik usaldusväärset hinnata, siis 10 aastat	Piiratud ja kui pole võimalik usaldusväärset hinnata, siis kuni 10 aastat
Vara väärtuse testi meetodika	Kaks etappi, võrreldakse reaalselt väärtust ning bilansilist jääkmaksumust	Üks etapp; võrreldakse kaetavat väärtust ning bilansilist jääkmaksumust	Üks etapp; võrreldakse kaetavat väärtust ning bilansilist jääkmaksumust	Üks etapp; võrreldakse kaetavat väärtust ning bilansilist jääkmaksumust
Allahindluse tühistamine	Ei ole lubatud	Lubatud	Lubatud	Lubatud

Allikas: (Magistriöö jaotised 1.2.1.–1.2.4.)

Suurimad erinevused tekivad juba arenduskulutuste esmase kajastamise põhimõtete puhul. US GAAP-i järgi tuleb kõik kulutused, mis on tehtud ainetute varaobjektide arendamiseks tekkepõhiselt kuluna kajastada. Kõige sarnasem on USA-s kehtivatele põhimõtetele SME IFRS-i käsitus, mis sätestab sisuliselt sama põhimõtte. Küll aga pole põhimõtted üksteisele samad. Nimelt võib US GAAP-ist lähtudes kapitaliseerida ettevõttesiseseks kasutami-

seks või müügiks arendatud arvutitarkvaraga seotud kulutused ning veebilehtede arendamisega seotud kulutused. SME IFRS sätestab, et kapitaliseerida võib arenduskulutused, mis moodustavad osa mõne muu varaobjekti, mis vastab SME IFRS-is toodud kajastamiskriteeriumitele, soetusmaksumuselt.

IFRS aga lubab erinevalt eelpool nimetatud standarditest kõigi arenduskulutuste kapitaliseerimist juhul, kui need vastavad teatud tingimustele. IFRS-i käsitlesele on kõige sarnasem RTJ-is esitatu. Ka Eesti kohalikud juhendmaterjalid lubavad arenduskulutuste kapitaliseerimist samadel tingimustel, mis IFRS. Küll aga annab RTJ erinevalt IFRS-ist ettevõtetele valikuvõimaluse – ettevõtte saab ise valida, kas arenduskulutused kapitaliseerida või kuluna kajastada.

Sisuliselt arvavad standardikoostajaid, et teatud arenduskulutused võib kapitaliseerida, kuid US GAAP ja SME IFRS on konservatiivsemad. US GAAP-i käsitlest võib põhjendada sellega, et soovitakse kaitsta investoreid vara suuremahulise mahakandmise eest, kui arendusprojektid peaksid luhtuma või loodetust vähem kasu tooma (Charmichael, Graham 2012). SME IFRS-i puhul on kapitaliseerimine keelatud eelkõige seetõttu, et standardi eesmärk on arvestuspõhimõtete lihtsustamine. Eesti juhendi koostajate arvates on valikuvõimaluse andmine põhjendatud eelkõige seetõttu, et nii võimaldatakse uuenduslikel ettevõtetel tegelda arendustegevusega ilma täiendavat omakapitali kaasamata, kui selleks pole reaalseid majanduslikke vajadusi, kuni ettevõtte hakkab väljatöötatud toote või teenuse müügist kasumit teenima (RTJ 5 2011, § 85).

Immateriaalse vara edasisel kajastamisel lubab IFRS erinevalt ülejäänud vaadeldavatest standarditest ümberhindluse meetodi kasutamist, kui teatud tingimused on täidetud. Ülejäänud standardikoostajad meetodit ei luba, sest immateriaalsete varaobjektide reaalsel väärtust on keeruline hinnata. Juhtkonna jaoks on hinnangute andmine keeruline eelkõige seetõttu, et puudub aktiivne turg immateriaalsete varaobjektidega kauplemiseks. Samadel põhjusel võib väita, et ka IFRS-ist lähtujate puhul on ümberhindluse meetodi kasutamine arenduskulutuste kajastamisel vähetõenäoline.

Lisaks erinevad standardites immateriaalse vara kasuliku eluea käsitleused. US GAAP ja IFRS lubavad varaobjektile määrata nii piiratud kui ka piiramatu eluea. SME IFRS ja Eesti juhendmaterjalid aga sätestavad, et varaobjekti eluiga on piiratud ning kui varaobjekti eluiga pole võimalik usaldusväärset hinnata, siis tuleb varaobjekt amortiseerida vastavalt 10 aasta või kuni 10 aasta jooksul. Piiramatu kasuliku elueaga varaobjektide kajastamine on SME

IFRS-ist eemaldatud, sest nende kajastamisega seotud arvestuspõhimõtete järgimiseks pole väikestel ettevõtetel sageli piisavalt teadmisi ja motivatsiooni. Samuti kaasnevad keeruliste juhendite täitmisega ebamõistlikult suured kulud.

Vara väärtuse testi metoodikas esineb samuti erinevusi. US GAAP lubab esmalt teha kvalitatiivse testi, mis peab välja selgitama, kas on tõenäoline, et varaobjekti väärtus on vähenenud. Kui see nii ei ole, siis edasisi tegevusi ei järgne. Kui aga varaobjekti väärtuse vähenemine on tõenäoline, siis tuleb teha kvantitatiivne test ning välja arvutada varaobjekti reaalne väärtus. Reaalset väärtust võrreldakse varaobjekti bilansilise jääkmaksumusega ja kui see on madalam, siis kajastatakse kulu allahindlusest. Lisaks ei tohi juba eelnevalt allahindatud varaobjekti uuesti üles hinnata. Teiste võrreldavate standardite puhul tuleb teha kohe kvantitatiivne test ning arvutada välja varaobjekti kaetav väärtus, mis on suurem kahest järgmisest näitajast: varaobjekti reaalsest väärtusest (miinus müügikulutused) ja varaobjekti kasutusväärtusest. Kulu allahindlusest kajastatakse juhul, kui varaobjekti bilansiline jääkmaksumus ületab kaetavat väärtust. Samuti on lubatud allahindlus teatud kriteeriumite täitmisel tühistada.

Eelpool kirjeldatud arvestuspõhimõtted on osalt sarnased, osalt erinevad. Küll aga üritavad kõik juhendmaterjalid muuta lihtsamaks niivõrd keeruliste varaobjektide nagu arenduskulutuste ja teiste immateriaalsete varaobjektide kajastamist ettevõtete finantsaruannetes. Olenemata üsna põhjalikest juhendmaterjalidest, tekitab immateriaalsete varaobjektide kajastamine ikka veel küsimusi ning vastuolusid. Jaotis 2 annab ülevaate probleemidest, mis arenduskulutuste ja teiste immateriaalsete varaobjektide kajastamisel tekivad.

2. ARENDUSKULUTUSTE NING MUUDE IMMATERIAALSE- TE VARAOBJEKTIDE FINANTSARUANNETES KAJASTAMISEGA SEOTUD PROBLEEMID

Arenduskulutuste kajastamiseks finantsaruannetes pakuvad juhendmaterjalid mitmesuguseid võimalusi, ühesuguses kajastamisviisis ei ole standardikoostajad suutnud kokku leppida. Konsensuseni pole jõutud, sest arenduskulutuste kajastamise puhul tekkivad küsimused on ülimalt kompleksed ning seega on võimalik õigustusi leida nii ühele kui ka teisele kajastamisviisile. Järgnevates jaotistes kirjeldatakse enim uuritud probleeme, mis on seotud arenduskulutuste kajastamisega ning analüüsitakse, kas kehtivad arvestuspõhimõtted aitavad neid probleeme vähendada. Välja tuuakse arenduskulutustega pidevalt seostatavad väärtuse olulisuse, informatsiooni asümmeetria ning finantsaruannete ja kasumi kvaliteedi küsimused. Immateriaalse vara kajastamise olulisust finantsaruannetes tõestatakse Aboody'i ja Lev'i (1998), Lev'i ja Sougiannis'e (1996) ning Cazavan-Jeny'i ja Jeanjean'i (2006) artiklitele toetudes. Informatsiooni asümmeetria teema uurimiseks arenduskulutuste kajastamisel kasutatakse Mohd'i (2012) uuringut. Kasumi ja finantsaruannete kvaliteedi teemadel on uuringud teinud Ciftci'i (2010) ning Healy'i jt. (1999), kelle töid samuti tutvustatakse.

2.1. Arenduskulutuste kajastamise olulisus finantsaruannetes

Seoses arenduskulutuste kajastamisega tekivad nii standardikoostajatel kui ka erialaspetsialistidel erinevad arvamused eelkõige seetõttu, et ei olda kindlad, kas arenduskulutuste kapitaliseerimine annab investoritele olulist informatsiooni. *Väärtuse olulisus (value relevance)* tähendab seda, et ettevõtte finantsaruannetes avalikustatud informatsioon suudab väljendada ettevõtte väärtust. Investorid soovivad, et finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni põhjal saaks ettevõtte väärtusele võimalikult hea hinnangu anda. Seega peaksid finantsaruanded sisaldama kõiki näitajaid, mis ettevõtte väärtust mõjutavad, sealhulgas ka arenduskulutusi, kui nende olulisust investorite jaoks on võimalik tõestada. Jaotises 2.1 toetatakse olulisuse küsimuse avamisel Aboody'i ja Lev'i (1998), Lev'i ja Sougiannis'e

(1996) ning Cazavan-Jeny'i ja Jeanjean'i (2006) uurimustele. Kõigi uuringute eesmärk oli välja selgitada, kas arenduskulutuste kapitaliseerimisega antav informatsioon on investorite jaoks oluline ehk abiks ettevõtte väärtuse hindamisel. Esimene uurimus on tehtud Ameerika Ühendriikide tarkvaraettevõtete kapitaliseerimise andmeid kasutades. Teises uurimuses kasutati Ameerika Ühendriikide börsiettevõtete andmeid, kes kajastavad arenduskulutused kuluna ning korrigeeriti need nii nagu tegemist oleks kapitaliseerimisega. Kolmas uurimus tehti Prantsusmaa börsiettevõtete andmeid kasutades.

Ameerika Ühendriikides sooviti 1996. aastal tarkvara arendamisega seotud kulutuste kapitaliseerimist lubavate põhimõtete tühistamist, sest see ei olevat investorite jaoks kasulik. *Software Publishers Association* oli seisukohal, et varaobjekt tuleks bilansis kajastada vaid siis, kui arendusprojekti realiseerumine on täiesti kindel. Tarkvaraturu volatiilsuse ja laiendamise, toodete elutsükli lühenemise, pidevalt kasvava konkurentsi ning tehnoloogiaplattformide lahkumise tõttu on tarkvara arendusprojektide lõpetamine järjest keerulisem. Isegi peale tehnoloogilise teostatavuse saavutamist ei ole võimalik kindlalt väita, et suudetakse varaobjekt luua. Organisatsiooni liikmed ei arvanud, et tarkvara arenduskulutused võivad olla oluliseks faktoriks ettevõtte tulevase müügitulu prognoosimisel. Ka enamus investoritest, kindlustusagentidest ja finantsanalüütikutest, kes on põhilised finantsaruannete kasutajad, ei arvanud toona, et tarkvaraarendamisega seotud kulutuste kajastamine annaks lugejale lisandväärtust. Pigem oldi skeptilised varaobjektide suhtes, mis tekkisid arenduskulutuste kapitaliseerimise tagajärjel. Oldi seisukohal, et finantsaruanded oleksid usaldusväärsemad ja järjepidevamad, kui tarkvara arenduskulutused tuleks kuluna kajastada. (Aboody, Lev 1998)

Aboody ja Lev (1998) suutnud mõista, miks huvigrupid on arenduskulutuste kapitaliseerimise vastu. Tarkvaraarendajate endi negatiivse suhtumise kasv kapitaliseerimise suhtes oli uuringu autorite arvates eriti mõistatuslik, sest SFAS 86 (ASC 985) oli paindlik, lubades nii arenduskulutuste kapitaliseerimist kui ka kuluks kandmist. Analüütikute vastuseis kapitaliseerimisele oli samavõrd intrigeeriv, kuna kapitaliseeritud varaobjekti saab üsna lihtsalt finantsaruannetest eemaldada, kui on soov, et see aruandeid ei mõjutaks. Tuleb vaid amortisatsioonikulu kasumiaruandest ning varaobjekt bilansist eemaldada. Parimal juhul annab arenduskulutuste kapitaliseerimine analüütikutele infot arendusprojektide edu kohta, halvimal juhul võib informatsiooni eelpool toodud viisil lihtsalt ignoreerida.

Aboody ja Lev (1998) analüüsisid seoseid finantsaruannetes kajastatava informatsiooni ning kapitalituru näitajate vahel ning kasumi prognoosimise täpsust. Eesmärk oli välja

selgitada, kas bilansis avalikustatud informatsioon arenduskulutuste kohta on investorite jaoks oluline ning annab seega ettevõtte väärtuse kohta infot. Täpsemalt otsiti seoseid aktsiatulu ja aasta jooksul kapitaliseeritud arenduskulutuste vahel ning aktsiahindade ja bilansis kajastatava immateriaalse vara vahel. Lisaks uuriti, kas kapitaliseerimisega väljendatav info aitab paremini tulevasi kasumeid prognoosida.

Regressioonanalüüsi tulemusena selgus, et aasta jooksul kapitaliseeritud arenduskulutused on positiivses seoses samaaegse aktsiatuluga. See seos tähendab, et kapitaliseerimisega väljendatud info on kooskõlas informatsiooniga, mida kasutavad investorid otsuste tegemisel (muidugi võisid investorid ka tegelikult kasutada kapitaliseerimisega antavat infot väärtpaberite väärtuse hindamisel). Järelikult annavad aasta jooksul kapitaliseeritud arenduskulutused investorite jaoks olulist informatsiooni ning aitavad hinnata ettevõtte väärtpaberite väärtust. Lisaks järeldati regressioonanalüüsi põhjal, et bilansis kajastatud tarkvara on positiivses seoses aktsiahinnaga. Bilansis kajastatav immateriaalne vara aitab seega investoreid aktsiahinna prognoosimisel. Uuringu tegijad ei leidnud mingeid tõendeid, et kapitaliseerimisega edastatav informatsioon on investorite jaoks ebaoluline. (*Ibid.*)

Lisaks tõestasid Aboody ja Lev (1998), et kapitaliseeritud arenduskulutuste ja järgmiste perioodide kasumite vahel on positiivne seos. Kuna ettevõtete tulevaste kasumite võimalikult täpne prognoosimine on investorite jaoks tähtis, siis positiivne seos viitab sellele, et kapitaliseerimisega väljendatav informatsioon on investorite jaoks oluline. Ettevõtted, mis kajastavad kõiki arenduskulutusi kuluna, ei anna turgudele infot, milline osa nende arendusprojektidest oli edukas ja milline mitte. Infosulus olles võivad investorid kuluna kajastatud arenduskulutuste võimalikku mõju ettevõtte tulevastele kasumitele ning ettevõtte väärtusele alahinnata. Investorid hakkavad arenduskulutusi kuluna kajastava ettevõtte puhul viitajaga reageerima – olukord, mida investorid ilmselt vältida sooviksid. Edukate arendusprojektidega seotud kulutuste kapitaliseerimine aitaks sellist situatsiooni vältida.

Uuringu tulemusena saab ka välja tuua, miks oli vastuseis kapitaliseerimisele kasvanud nii tarkvaraarendajate kui ka analüütikute seas. Nimelt pooldasid tarkvaraarendajad 1980ndate keskel ja lõpus kapitaliseerimist, sest see suurendas kasumit rohkem, kui tarkvara amortisatsioonikulu seda vähendas (sest vara maksumus bilansis oli veel suhteliselt madal). 1990ndate algusest saadik hakkas vara maksumus kasvama, sest kapitaliseeriti järjest uusi kulutusi. 1995. aastaks olid kapitaliseerimise positiivne efekt ning amortiseerimise negatiivne efekt kasumile muutunud umbes sama suureks. Otsene kapitaliseerimisest saadav kasu tark-

varaarendajate jaoks kadus ning seega vähenes ka toetus arvestuspõhimõttele. Analüütikute vastuseisu põhjus võis olla, et kapitaliseerimine muudab prognoosimise keerulisemaks. Prognoosivead on positiivselt seotud tarkvara arenduskulutuste kapitaliseerimise intensiivsusega (s.o kapitaliseeritud arenduskulutuse maksumus jagatud kogu arenduskulutusega). (Aboody, Lev 1998)

Arenduskulutuste olulisust investorite jaoks on uurinud koos ka Lev ja Sougiannis (1996), kasutades eelnevast veidi erinevamat lähenemist, sest analüüsi nende ettevõtete andmeid, mis olid kohustatud arenduskulutusi kuluna kajastama. Esmalt hinnati teadus- ja arenduskulutuste ning tulevaste kasumite vahelist seost intensiivselt teadus- ja arendustegevusega tegelevate ettevõtete puhul. See hinnang lubas välja arvutada ettevõttespetsiifilised kapitaliseeritavad teadus- ja arenduskulutuste maksumused, nende amortisatsioonimäärad ning perioodilised amortisatsioonikulud. Viimaseks sammuks oli valimisse sattunud ettevõtete kasumi ning varaobjektide bilansiliste maksumuste korrigeerimine eelnevalt välja selgitatud informatsiooni põhjal. Ehk siis, ettevõtete finantsaruanded korrigeeriti selliseks nagu need oleksid kulutuste kapitaliseerimise korral. Uuringu koostajad testisid, kas korrigeeritud maksumused on seotud aktsiahindade ning aktsiatuluga. Seose uurimine võimaldas välja selgitada, kas teadus- ja arenduskulutuste kapitaliseerimisega edastatav informatsioon on investorite jaoks oluline.

Uurimuse tulemusena kinnitati, et korrigeeritud kasum ning vara bilansiline maksumus on tugevas positiivses seoses aktsiahindade ning aktsiatuluga. Uurimuse lõplik järeldus oli, et teadus- ja arenduskulutuste kapitaliseerimine annab investoritele olulist informatsiooni finantsotsuste tegemiseks. Teadus- ja arenduskulutuste kapitaliseerimisega väljendatav informatsioon on statistiliselt usaldusväärne ning majanduslikult oluline. (Lev, Sougiannis 1996)

Kui eelnevalt kirjeldatud uurimuste autorid jäid seisukohale, et arenduskulutuste kapitaliseerimisega väljendatav info on investoritele oluline, siis Cazavan-Jeny ja Jeanjean (2006) leidsid vastupidiseid tõendeid. Uuringu koostajad tegid analüüsi Prantsusmaa börsiettevõtete andmeid kasutades. Prantsusmaal kehtivatest juhendmaterjalidest (*Plan Comptable Général*) lähtuvalt oli neil ettevõtetel vabadus valida, kas arenduskulutused kuluna kajastada või kapitaliseerida. Selline kontekst võimaldas uurida ja võrrelda mõlema kajastamisviisi puhul avaldatava informatsiooni olulisust investorite jaoks. Samuti oli uuringu plussiks asjaolu, et oli võimalik kasutada realselt kulutusi kapitaliseerivate ettevõtete andmeid, neid andmeid ei pidanud tuletama nagu Lev ja Sougiannis (1996).

Enne uuringu tegemist püstitati kaks hüpoteesi. Esimene hüpotees: teadus- ja arenduskulutuste kajastamine varaobjektina annab investoritele olulist informatsiooni. Eeldati, et kapitaliseeritud teadus- ja arenduskulutuste ning aktsiahindade ja aktsiatulu vahel on positiivne seos. Hüpoteesi püstitus lähtus eelnevate uuringute tulemustest ning asjaolust, et Prantsusmaa ettevõtted tohtisid kapitaliseerida vaid edukate arendusprojektide kulutusi. Teine hüpotees: kuluna kajastatud teadus- ja arenduskulutuste ning aktsiahindade ja aktsiatulu vahel peab olema nõrgem positiivne seos, kui see on kapitaliseeritud kulutuste puhul. Hüpotees oli nõnda sõnastatud, sest edukate arendusprojektide kulutuste kapitaliseerimine polnud kohustuslik ning seega oli neid võimalik ka kuluna kajastada. Seose suunda polnud seetõttu võimalik määrata, kuid sai väita, et kuluna kajastatud kulutuste seos aktsiahindade ja -tuluga on nõrgem. (Cazavan-Jeny, Jeanjean 2006)

Uuringu autorid tegid regressioonanalüüsi. Otsiti seoseid aktsiahinna ja finantsaruannetes kajastatud andmete vahel ning aktsiatulu ja finantsaruannetes kajastatud andmetes toimunud muutuste vahel. Seoseid otsiti nii nende ettevõtete andmeid kasutades, mis kajastavad kõik arenduskulutused kuluna kui ka nende ettevõtete andmeid kasutades, mis kulutusi kapitaliseerivad. Uuringu tulemusena leidsid Cazavan-Jeny ja Jeanjean (2006), et kapitaliseeritud teadus- ja arenduskulutused on negatiivses seoses aktsiatulu ning aktsiahindadega. Kuluna kajastatud arenduskulutused on aktsiahindadega negatiivses seoses, kuid positiivses seoses aktsiatuluga. Uurimistöö tulemusena järeldati, et kapitaliseerimisega väljendatav informatsioon ei ole investorite jaoks oluline ning seega ei ole alust sellise kajastamisviisi lubamiseks.

Arenduskulutuste kajastamisega seotud arutelude põhiküsimus on, kas kapitaliseerimisega avaldatav informatsioon on üldse investorite jaoks oluline. Juhul, kui investorid oleksid info suhtes ükskõiksed ei oleks küsimustki, kuidas arenduskulutusi kajastada. Ainus võimalus oleks kuluna kajastamine, sest pole mingit põhjust ebaolulise informatsiooni avalikustamiseks, pigem ajab see infotarbijat segadusse. Küll aga on enamus uurimusi (üksikute eranditega) suutnud tõestada, et kapitaliseerimine annab investoritele olulist infot. Seega tuleks edukate arendusprojektide kulutuste kajastamisviisina eelistada kapitaliseerimist.

2.2. Informatsiooni asümmeetria arenduskulutuste kajastamisel

Finantsaruannete eesmärk on anda ettevõttevälistele osapooltele piisavat ja õigeaegset infot, et nad saaksid selle põhjal parimaid otsuseid teha. Ometi ei sisaldu aruannetes kõik ettevõttega seotud finantsandmed ning seega on paratamatu nähtus *informatsiooni asümmeetria* ehk erinevus ettevõtte juhtkonna ja investorite (või muude ettevõtteväliste osapoolte) käsutuses oleva informatsiooni vahel. Jaotises uuritakse, miks seostatakse informatsiooni asümmeetriat sageli teadus- ja arenduskulutustega ning kas kehtivad arvestuspõhimõtted tagavad investorite sarnase informeerituse juhtkonnaga. Jaotises lähtutakse Mohd'i (2012) uurimusest, mille eesmärk oli välja selgitada, kas arenduskulutuste kapitaliseerimine vähendab informatsiooni asümmeetriat. Uurimuse tegemisel kasutas Mohd Ameerika Ühendriikide tarkvaraarendusettevõtete ning teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete andmeid enne ning pärast SFAS-iga 86 (ASC 985) sätestatud erandlike arvestuspõhimõtete jõustumist.

Informatsiooni asümmeetriat seostatakse pigem teadus- ja arenduskulutustega kui materiaalsete varaobjektidega eelkõige seetõttu, et paljud teadus- ja arendusprojektid on unikaalsed. Materiaalsed varaobjektid ei ole niivõrd ainukordsed, erinevad ettevõtted võivad omada täpselt ühesugust varaobjekti. Seega saavad investorid teha ettevõtte kohta järeldusi võttes aluseks ettevõtted, mis tegutsevad samas tegevusharus ning mis on loonud või soetanud sama materiaalse varaobjekti. Teadus- ja arendustegevuse unikaalsuse tõttu on aga kolmandatel osapooltel keeruline või peaaegu, et võimatu hinnata konkreetse ettevõtte teadus- ja arendustegevuse tasuvust ning väärtust teiste sama tegevusvaldkonna ettevõtete tegevuse põhjal. Lisainfo kogumise võimalus puudub ning informatsiooni asümmeetria süveneb. (Aboody, Lev 2000)

Lisaks suurendab informatsiooni asümmeetria kasvu turgude puudumine immateriaalse varaga kauplemiseks. Enamiku materiaalsete varaobjektide ning finantsvaraga kaubeldakse organiseeritud turgudel, kus hinnad annavad varaobjekti tasuvuse ja väärtuse kohta olulist informatsiooni. Tavapäraselt puudub arendustegevuse tulemusena tekkinud immateriaalsete varaobjektidega kauplemiseks turg ning seega pole olemas ka hindasid, mis annaks ettevõttevälistele osapooltele kasulikku informatsiooni. Veidi annavad teadus- ja arenduskulutuste kohta lisateadmisi intensiivselt arendustegevusega tegelevate ettevõtete aktsiahinnad, kuid need sõltuvad lisaks teadus- ja arendustegevusele veel ka teistest teguritest. (Aboody, Lev 2000)

Kehtivad arvestuspõhimõtted süvendavad teadus- ja arendustegevusega tegelevate ettevõtete seotud informatsiooni asümmeetriat. Nimelt erinevad teadus- ja arenduskulutuste arvestuspõhimõtted teist liiki investeeringute arvestuspõhimõtetest. Investeeringuid finantsvarasse tuleb tavapäraselt ümber hinnata selle reaalsesse väärtusesse ning materiaalse vara puhul tuleb vajadusel kajastada allahindlusi. Seega antakse investoritele enamiku materiaalse vara ja finantsvara väärtuste muutuste kohta pidevalt informatsiooni. Teaduskulutused ning üsna tihti ka arenduskulutused kajastatakse aga kohe kuluna, seega ei anta investoritele üldse infot teadus- ja arendustegevuse väärtusest ning tulevasest potentsiaalist. (Aboody, Lev 2000)

Kehtivad arvestuspõhimõtted võimendavad ka laiemalt immateriaalse varaga seotud informatsiooni asümmeetriat. Nimelt eelistavad standardid väljastpoolt ettevõtet soetatud immateriaalsete varaobjektide kajastamist bilansis. Selliste varaobjektide puhul kehtib eeldus, et nende soetamise hetkel on tõenäoline, et ettevõtte saab varaobjekti kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu. Ehk siis, välise osapoole käest soetatud varaobjekti puhul, on varaobjektiks klassifitseerimise olulisim tingimus automaatselt täidetud. Ettevõttesiseselt loodud immateriaalsed varaobjektid peavad aga vastama lisakriteeriumitele (näiteks ettevõttesiseselt loodud immateriaalse varaobjekti kajastamise lisatingimused IAS-is 38), et neid oleks võimalik kapitaliseerida. (Hunter *et al* 2012)

Erinevate arvestuspõhimõtete eksisteerimine võib viia olukorrani, kus olemuselt sarnaseid varaobjekte hakatakse erinevalt kajastama vastavalt sellele, kas need on soetatud väliselt osapoolelt või ettevõttesiseselt loodud. (*Ibid.*) Näiteks on väga lihtne kajastada tarkvara, mis soetatakse teenusepakkujalt, sest bilansis kajastamise kriteeriumid on kohe täidetud. Kui aga tarkvara ise arendada, tuleb hakata tõestama, et see ikkagi osaleb tulevikus majandusliku kasu loomisel ning samuti võib olla keerulisem määrata usaldusväärset soetusmaksumust. Ettevõtte juhatus võib lihtsalt ressursside kokkuhoiu eesmärgil varaobjekti kapitaliseerimisest loobuda ning seega kajastataksegi varaobjekte asümmeetriliselt. Informatsiooni asümmeetria ettevõtte juhtkonna ning investorite vahel sellises olukorras kindlasti süveneb.

Uuringud on samuti tõestanud, et intensiivselt teadus- ja arendustegevusega tegelevate ettevõtete puhul on informatsiooni asümmeetria oluline. Näiteks Barth, Kasznik ja McNichols (2001) järeldasid, et analüütikud jälgivad rohkem ettevõtteid, mis tegelevad intensiivselt teadus- ja arendustegevusega, kui neid, mis tegelevad sellega vähem või üldse mitte. Jälgimise põhjus ongi teadus- ja arendustegevust puudutava informatsiooni puudumine finantsaruannetes. Veelgi enam, informatsiooni hankimiseks tehtud pingutused ning kulutused

on positiivses seoses teadus- ja arendustegevuse intensiivsusega. Aboody ja Lev (2000) järeldasid, et teadus- ja arendustegevusega tegelevate ettevõtete puhul on informatsiooni asümmeetria suurem, sest nende ettevõtete puhul on insaiderite tulu tehingutest ettevõtte aktsiatega suurem kui ettevõtete puhul, mis selliste tegevustega ei tegele.

Väidetavalt vähendab arenduskulutuste kapitaliseerimine informatsiooni asümmeetriat. Ettevõtted edastavad arenduskulutusi kapitaliseerides huvitatud osapooltele informatsiooni enda tegevuste edukusest, mis omakorda mõjutab investorite ootusi arendusprojekti tulevase rahakäibe suhtes. Kokkuvõttes informatsiooni asümmeetria väheneb. Ometi pole kapitaliseerimine ainus viis info edastamiseks, ettevõtted saavad ka arendusprojektide kohta vabatahtlikult lisainformatsiooni avaldada. Selline vabatahtlik avalikustamine ei ole aga kapitaliseerimisega samaväärne ja seda kahel põhjusel. Esiteks on finantsaruannetes sisalduvad summad põhjalikult auditeeritud, samal ajal, kui vabatahtlikele avalikustamistele pööratakse vähem tähelepanu. Seega on kapitaliseeritud summad oluliselt usaldusväärsemad. Teiseks on vabatahtlikult avalikustatud informatsioonist kasuliku info eristamine kulukam, kui finantsaruannetes kajastatud info seast. Lisaks ei pruugi juhid üldse olla motiveeritud lisainformatsiooni andma, sest andmete kogumise ja töötlemise kulud võivad osutuda suuremaks, kui informatsiooni asümmeetria vähenemisest tulenev kasu. (Mohd 2005)

Arenduskulutuste kuluna kajastamise puhul on investoritele saadetak info aga ebaselge. Juhul, kui arenduskulutus kajastatakse kuluna, sest juhatusel on kindel teadmine, et antud arendusprojekt ei realiseeru ning ta edastab seda infot kuluna kajastamise abil, siis informatsiooni asümmeetria väheneb. Aga kui ettevõtte juhatus kajastab arenduskulutusi kuluna lihtsalt seetõttu, et ta ei oska või ei viitsi kulutuste vastavust kajastamiskriteeriumitele hinnata või üritab sellega vähendada poliitilist kulu (s.o karmimad regulatsioonid väga kasumlikele ettevõtetele), siis informatsiooni asümmeetria süveneb. (*Ibid.*)

Uuringus, mille eesmärk oli välja selgitada, kas arenduskulutuste kapitaliseerimine vähendab informatsiooni asümmeetriat, kasutas Mohd (2005) asümmeetria hindamiseks aktsia müügi- ja ostuhinna vahet (*bid-ask spread*) ning aktsia käibesagedust (*share turnover*). Kui informatsiooni asümmeetria on suur, siis paremini informeeritud turuosalistes saavad võrreldes väiksemat infohulka omavate turuosalistega suuremat kasu. Väärtpaberivahendajad kaitsevad end sellise olukorra puhul müügi- ja ostuhinna vahe suurendamisega. *Aktsia käibesagedus* on päeva jooksul kaubeldud aktsiate arv jagatud käibel olevate aktsiate koguarvuga, suhtarv väljendab aktsiate likviidsust. Mida suurem on informatsiooni asümmeetria, seda

väiksem on aktsia käibesagedus, sest halvasti informeeritud turuosalised ei söenda kaubelda aktsiatega, mille kohta nad eeldavad, et mõni teine turuosaline võib olla paremas positsioonis.

Mohd (2005) võrdles tarkvaraarendajate ja teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete aktsiate müügi- ja ostuhinna vahet ning aktsia käibesagedust enne ja pärast SFAS 86-es (ASC 985) kirjeldatud arvestuspõhimõtete jõustumist. Lisaks võrdles ta samu näitajaid ettevõtete vahel, milles arenduskulutusi kapitaliseeritakse ja milles neid kuluna kajastatakse. Püstitati kaks hüpoteesi. Esiteks, informatsiooni asümmeetria kasv peale SFAS 86-e jõustumist on tarkvara ettevõtete puhul väiksem kui teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete puhul (*ceteris paribus*). Teiseks, peale SFAS 86-e rakendamist on informatsiooni asümmeetria n-ö kapitaliseerijate puhul oluliselt väiksem kui n-ö kuluskandjate puhul (*ceteris paribus*).

Analüüsi tulemusena leidis Mohd (2005), et tarkvaraettevõtetel oli enne SFAS 86-e rakendamist suurem aktsiate müügi- ja ostuhinna vahe ning väiksem aktsia käibesagedus kui teistel kõrgtehnoloogilistel ettevõtetel. Peale juhendmaterjalide rakendamist aga suurenes tarkvaraettevõtete aktsia müügi- ja ostuhinna vahe vähem ning aktsia käibesagedus oli oluliselt suurem kui teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete puhul. Mõlemad tulemused viitavad informatsiooni asümmeetria vähenemisele tarkvaraettevõtetes peale SFAS 86-e rakendamist.

Kapitaliseerijate ja kuluskandjate informatsiooni asümmeetria uurimine jõudis tulemuseni, et kapitaliseerijatel on väiksem aktsia müügi- ja ostuhinna vahe ning suurem aktsia käibesagedus, kui neil, kes kajastavad arenduskulutusi kuluna. Kui on soov informatsiooni asümmeetriat vähendada, siis uuringu tulemused viitavad ilmselgelt kapitaliseerimise kasuks. (*Ibid.*)

Teadus- ja arendustegevusega seostatakse suuremat informatsiooni asümmeetriat eelkõige seetõttu, et tegemist on unikaalsete tegevuste ja kulutustega, puuduvad turud arendustegevuse tulemusel loodud varaobjektidega kauplemiseks ning raamatupidamisstandardid sätestavad kajastamisviise, mis ei võimalda piisavalt ja järjepidevalt informatsiooni avalikustada. Informatsiooni asümmeetriat intensiivselt teadus- ja arendustegevusega tegelevate ettevõtete puhul aitab vähendada arenduskulutuste kapitaliseerimine või vabatahtlik info avalikustamine. Esimese positiivseid mõjusid on enda uuringuga tõestanud Mohd (2005).

2.3. Finantsaruannete ja kasumi kvaliteedi tagamine arenduskulutuste kajastamisel

Finantsaruanded peavad andma kasutajale asjakohase ja tõepärase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahakäibest. Eriti oluline on sealjuures kasumi kvaliteedi tagamine, sest see näitaja huvitab väga paljusid aruandekasutajaid. Kasumi kvaliteedi küsimus kerkib esile eelkõige siis, kui ühe majandustehingu kajastamiseks on lubatud mitme arvestuspõhimõtte kasutamine ning ettevõttel on võimalik nende põhimõtete vahel valida. Jaotises 2.3 toetatakse kasumi kvaliteedi teema avamisel põhiliselt Ciftci'i (2010) ning Healy'i jt. (1999) uurimustele. Esimese uurimuse eesmärk oli välja selgitada, kas arenduskulutuste kapitaliseerimine parendab või halvendab kasumi kvaliteeti. Teine uuring üritas leida kompromissi olulisuse ja usaldusväarsuse vahel ning välja selgitada kumba karakteristikut eelistades on finantsaruanded ja kasum kvaliteetsemad. Ciftci kasutas enda uurimuses tarkvaraettevõtete ning teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete andmeid, samal ajal kui Healy jt. konstrueerisid uuringus kasutatavad kapitaliseerimist sisaldavad andmed farmaatsiaettevõtete andmeid korrigeerides.

Kvaliteetse kasumiga on tegemist siis, kui see on ajas püsiv ja vähe varieeruv ning selle põhjal saab teha üsna täpseid prognoose tulevase kasumi kohta. Kasumi kvaliteet ja veelgi laiemalt finantsaruannete kvaliteet on olulised eelkõige neile, kes kasutavad finantsaruandeid lepinguga päädivate otsuste ning investeerimisotsuste tegemisel. Otsused, mis võetakse vastu ebakvaliteetse või vigase kasumi põhjal, viivad ettekavandamata rahapaigutusteni. Näiteks, kui kasumit kasutatakse juhtide tulemusindikaatorina, siis viib kasumi ülehindamine juhtide liigsele tasustamisele. Samamoodi võib ülehinnatud kasum varjata halvenenud maksevõimet, mille tõttu jätkavad laenuandjad ekslikult laenu andmist ja lükkavad edasi ettevõtte sulgemist. Investeerimise perspektiivist on ebakvaliteetne kasum vastuvõetamatu, sest see viib ressursside ebaefektiivse jaotuseni ning seega ka majanduskasvu vähenemiseni. Vale informatsiooni najal hakatakse investeerima projektidesse, mis tulevikus majanduslikku kasu ei too, selle asemel, et elujõulistesse projektidesse investeerida. (Schipper, Vincent 2003)

Kasumi kvaliteedi tagamisega seotud probleemid on arenduskulutuste puhul olulised, sest lubatud on kaks erinevat kajastamisviisi. Ühelt poolt võib kulutuste kapitaliseerimine aruannete kvaliteeti vähendada, sest arvelevõetud varaobjekt ei pruugi osaleda tulevikus ettevõttele majandusliku kasu loomises (tulevane kasu on tihti äärmiselt ebakindel). Teiselt poolt

võib aga nende kapitaliseerimata jätmise aruannete kvaliteeti kahandada, sest nagu jaotisest 2.1 selgus, on arenduskulutustega seotud info saamine infotarbijate jaoks oluline. Rohkem on esimese seisukoha pooldajaid, sest kardetakse, et arenduskulutusi kapitaliseeritakse pigem kasumijuhtimise eesmärgil kui lihtsalt ettevõtte finantsolukorra parema kirjeldamise eesmärgil. (Ciftci 2010)

Kasumijuhtimine on raamatupidamislike võtete kasutamine selleks, et näidata ettevõtte finantstulemust paremana, kui see tegelikult on. Standardikoostajate sätestatud, üsna paindlikke arvestuspõhimõtteid kasutatakse enda hüvanguks ära. (Earnings... 2015) Arenduskulutuste kajastamisel on kasumijuhtimist üsna lihtne rakendada. Oletame, et ettevõtte investeerib tarkvara arendusprojekti, mis esmapilgul tundub edukas, kuid mõne aja pärast hakkab juhil tekkima kahtlus, et projekti ei suudetagi lõpetada. Finantsaruannetes tuleks seega parima praktika järgi kõik kulutused tekkepõhiselt kuluna kajastada. Nii toimides oleks ettevõtte aga aastalõpu seisuga kahjumis. Mõned standarditest (nt IFRS) lubavad arenduskulutused ka kapitaliseerida ning ilmselgelt valib ettevõtte juht selle kajastamisviisi, sest nii saab vältida kahjumi tekkimist. Tõsiasi, et projekt ei pruugigi realiseeruda, vaikitakse maha ning tõendeid fabritseerides suudetaksegi välistele osapooltele selgeks teha, et bilansis kajastamine on põhjendatud. Eelnevast lähtudes on kindlasti olemas oht, et arenduskulutused kapitaliseerinud ettevõtete finantsaruanded ei pruugi olla kvaliteetsed.

Isegi kui kasumiga tahtlikult ei manipuleerita, võib arenduskulutuste kapitaliseerimine sellegi poolest kasumi kvaliteeti vähendada. Nimelt on kasumi kvaliteet negatiivses seoses finantsaruannetes sisalduvate juhtkonnapoolsete hinnangute mahuga. Seos on lihtne – kasumi kvaliteet langeb, kui valitud kajastamisviisi puhul tuleb kasutada suurel määral juhtkonna hinnanguid, prognoose ja otsustusvõimet. Arvestuspõhimõtted on tihti niimoodi üles ehitatud, et need eeldavad hinnangute kasutamist ning igal juhul ei pruugi nende tegemiseks olla piisavalt teadmisi või motivatsiooni. Isegi juhul, kui kõik eeldused täpse hinnangu andmiseks on olemas, ei suuda keegi tulevikku ette näha ja tekivadki mõõtmisvead, mis vähendavad kasumi kvaliteeti. (Schipper, Vincent 2003)

Arenduskulutuste kapitaliseerimise puhul tuleb juhtkonnal anda hinnang, kas arendusprojekt lõpetatakse ning kas varaobjekt hakkab tulevikus majandusliku kasu loomises osalema. Kuna arenduskulutustega seotud tulevane tulu on sageli äärmiselt ebakindel, siis isegi kõige paremate kavatsustega tehtud ning hetkel korrektsed hinnangud varaobjekti tulususele, ei pruugi õigeks osutada. Sellised vead hinnangutes võivad viia ulatusliku varaobjektide

mahakandmise järgmistes aruandeperioodides ning pädida kahjumiga. Eelmise perioodi ebakvaliteetse kasumi põhjal tehtud investeerimisotsuseid hakkavad investorid kindlasti kahetsema. (Ciftci 2010)

Ciftci (2010) on Ameerika Ühendriikide ettevõtete näitel teinud uuringu võrdlemaks tarkvaraettevõtete ja teiste kõrgtehnoloogiliste ettevõtete kasumi kvaliteeti. Võrdlusesse on kaasatud just need grupid, sest tarkvara arendamisega seotud kulutusi on võimalik kapitaliseerida, kuid teisi arenduskulutusi mitte. Võrreldi nii enne erandliku käsitluse SFAS 86 (ASC 985) jõustumist kui ka peale selle kehtestamist. Selgus, et peale uute põhimõtete kehtestamist olid tarkvaraarendusega tegelevate ettevõtte kasumlikumad kui teised kõrgtehnoloogilised ettevõtte, enne oli seis vastupidine. Samuti kajastasid teised kõrgtehnoloogilised ettevõtte tihemini kahjumit, kui tarkvara arendavad ettevõtte. Ciftci järeldas, et tarkvaraarendusega tegelevad ettevõtte väldivad kahjumit ning kasumi vähenemist arenduskulutusi kapitaliseerides.

Samas uuringus võrreldi ka IT sektori siseselt kasumi kvaliteeti, jagades ettevõtte vastavalt kasutatavale kajastamisviisile n-ö kapitaliseerijateks ning n-ö kuluskandjateks. Tulemused viitasid, et ettevõtte, mis kulutusi kapitaliseerivad, investeerivad rohkem arendustegevusse, kui teised sama sektori ettevõtte. Samas olid neil väiksemad kahjumid, kui kuluskandjatel, mis viitab sellele, et võidakse tegeleda kasumijuhtimisega. Regressioonanalüüsi tulemus oli selge – kuluskandjate finantsaruanded on usaldusväärsemad kui kapitaliseerijate omad. (Ciftci 2010)

Ciftci (2010) läks oma uurimuses veelgi sügavamale ning võrdles ettevõtteid kapitaliseerijate seas, tegemaks kindlaks, kas kiiresti kasvanud arenduskulutuste osatähtsus ettevõtte varas viitab kasumi kvaliteedi vähenemisele. Selgus, et ettevõtte, mis tegelevad aktiivsemalt arendustegevusega, kapitaliseerivad suurema osa enda arenduskulutustest. Lisaks viitasid tulemused sellele, et need, ettevõtte, mis kapitaliseerivad suurema osa enda arenduskulutustest kajastavad kahjumit harvemini, kui ülejäänud ettevõtte. Ciftci järeldas, et mida suurem on kapitaliseerimise osatähtsus, seda tõenäolisem on, et ettevõtte kasum ei ole usaldusväärne.

FASB-i kontseptuaalne raamistik sätestab, et finantsinformatsioon on kvaliteetne siis, kui see on oluline, usaldusväärne ja võrreldav. Kasumi kvaliteet sõltub olulisuse, mis rõhutab õigeaegset majandustehingute kajastamist, isegi kui see sunnib finantsaruannetes kajastama hinnangulisi andmeid tegelike tehinguandmete asemel ja usaldusvääruse, mis rõhutab mõõtmisvigade vähendamist, vahelisest kompromissist. Seega, arenduskulutuste kapitaliseerimine

võib kas parandada finantsinformatsiooni olulisust ja vähendada usaldusväärust või vastupidi. Milline kompromiss olulisuse ja usaldusvääruse vahel leitakse, sõltub ettevõttest ja kontekstist. (Schipper, Vincent 2003)

Kompromissi olulisuse ja usaldusvääruse vahel on uurinud Healy, Myers ja Howe (1999), kes analüüsisid probleemi farmaatsiaettevõtete näitel, kasutades simulatsiooni mudelit. Uuringute tegijad koostasid farmaatsiaettevõtete jaoks rahavoo mudeli ning konstrueerisid finantsaruanded kolme teadus- ja arenduskulutuste kajastamisviisi alusel. Esimese kajastamisviisi puhul kajastati kõik teadus- ja arenduskulutused kuluna. Teise kajastamisviisi puhul kapitaliseeriti kõik kulutused ning amortiseeriti tekkinud varaobjekti maksumus selle kasuliku eluea jooksul. Kolmanda meetodi puhul kapitaliseeriti kõik kulutused ning amortiseeriti varaobjekti maksumus selle kasuliku eluea jooksul, kuid kui projekt ei osutunud edukaks, siis kanti kogu varaobjekti maksumus korraga bilansist välja. Kaks esimest kajastamisviisi ei jäta juhtkonnale finantsandmete kajastamise seisukohast üldse valikuvabadust, sest kõiki projekte olenemata sellest, kas need on edukad või mitte, kajastatakse sama moodi. Kolmas kajastamisviis pakub valikuvabadust, mida saab kasutada, et pakkuda avalikkusele rohkem informatsiooni arendusprojektide tegeliku olukorra kohta või siis kasumijuhtimise eesmärgil. Viimase meetodi uurimine võimaldabki hinnata kompromissi olulisuse ja usaldusvääruse vahel.

Healy ja teised (1999) leidsid, et kolmas meetod annab turuosalistele enim infot teadus- ja arendustegevuse majandusliku kasu ja väärtuse kohta, isegi juhul kui ettevõtte juhtkond tegeleb kasumijuhtimisega. Tõestati, et farmaatsiavaldkonna puhul kaalub olulisus usaldusvääruse üle, turuosalised soovivad saada infot arendusprojektide edukuse kohta olenemata sellest, et see info võib olla veidi kallutatud. Samas tuleb silmas pidada, et tegu oli mudeliga, mis oma olemuselt lihtsustas tegelikkust, seega ei pruugi olulisus olla iga ettevõtte jaoks tähtsam kui usaldusväärus. Samuti on tegemist väga valdkonnaspetsiifilise uurimisega, mistõttu ei saa neid tulemusi lihtsalt IT valdkonnale üldistada.

Arenduskulutuste puhul tõstatub kasumi ja finantsaruannete kvaliteedi küsimus, sest paralleelselt on sätestatud mitu kajastamisviisi. Arenduskulutuste kajastamine kuluna võib vähendada finantsaruannete kvaliteeti, sest oluline informatsioon jääb bilansis kajastamata. Arenduskulutuste kapitaliseerimine aga võib viia kasumijuhtimiseni ning hinnangute ebatäpsusest tingitud vigadeni. Ciftci (2010) on Ameerika Ühendriikide andmete põhjal tõestanud, et kapitaliseerimine vähendab kasumi kvaliteeti, sest ilmselt tegeletakse kasumijuhtimi-

sega. Healy ja teised (1999) tõid aga välja, et isegi kui kasumijuhtimisega tegeletakse, siis saadav informatsioon on aruandekasutajate jaoks ikkagi oluline ning seega tuleks siiski kapitaliseerimise abil anda infot arendusprojektide käekäigu kohta.

Eelnevad jaotised tõid välja arenduskulutuste kajastamisega seotud küsimused, mille üle diskuteerivad nii uuringute tegijad, erialaspetsialistid kui ka standardikoostajad pidevalt. Iga teema juures, olgu selleks siis arenduskulutuste väärtuse olulisus, informatsiooni asümmeetria või kasumi ja finantsaruannete kvaliteet, esineb vastakaid arvamusi, milline kajastamisviis võiks arenduskulutuste kajastamisega seotud probleeme vähendada. Küllap seetõttu lubavadki standardikoostajad paralleelselt teatud tingimustel arenduskulutused kuluna kajastada ning teatud tingimustel kapitaliseerida.

3. PROGRAMMEERIMISEGA TEGELEVATE ETTEVÕTETE ARENDUSKULUTUSTE KOHTA TEHTUD UURINGU TULEMUSED

3.1. Uurimuse metoodika

Teaduslikud uurimismeetodid jagunevad kvantitatiivseteks ja kvalitatiivseteks meetoditeks. Esimeste meetodite eeltingimuseks on täielik kontroll muutujate üle, nende mõju üle teistele muutujatele või seoste üle teiste muutujatega, et selgitada välja põhjus-tagajärg seosed. Teadmisi saadakse hüpoteeside püstitamise ja kontrollimise tagajärjel ning kasutatakse deduktiivset (üldiselt üksikule) uuringustrateegiat. Kvalitatiivseid meetodeid kasutavate teadlaste huviks on tähenduste ja tõlgenduste välja selgitamine ja nad arvavad, et reaalsust ei saa alati taandada universaalsetele seadustele. Kasutatakse induktiivset (üksikult üldisele) uuringustrateegiat. (Brewerton, Millward 2001) Käesolevas magistritöös on kasutatud eelkõige kvalitatiivset lähenemist, sest töö eesmärk on välja selgitada, kuidas ettevõtetes arenduskulutusi kajastatakse ning miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Neile küsimustele saab vastata vaid detailseid kirjeldusi ja selgitusi andes. Selgitamaks välja suhtumist juhendmaterjalidesse, küsitakse vastajate arvamust ning vastajatele on jäetud võimalus vabas vormis kommentaaride esitamiseks. Samas on töös ka kvalitatiivsete uurimismeetodite sugemeid, nimelt ettevõtete tausta ja arenduskulutuste koosseisu välja selgitamiseks analüüsi arvilisel kujul olevaid andmeid.

Andmete kogumise meetodina kasutati küsitlust. Meetod valiti, sest sellel on madalad kulud, minimaalne ressursside vajadus ning sellega on teoreetiliselt võimalik suhteliselt suurelt valimilt andmed koguda. Ankeetküsitlus tehti ka seetõttu, et seda kasutades oli korraka võimalik koguda väga mitmesuguseid andmeid, mida töö eesmärgi täitmiseks oli vaja. Vaid ühe koostatud küsimustikuga sai nii taustainfot, käitumuslikku infot kui ka infot suhtumise kohta. Samas on meetodil ka omad vead. Näiteks on küsimuste koostamine keeruline, küsi-

mused peavad olema sõnastatud nii, et kõik vastajad saaksid küsimusest ühtmoodi aru. Lisaks võib esineda olukordi, kus ebamugavate küsimuste puhul vastavad inimesed nii nagu on sotsiaalsetest normidest lähtuvalt eelistatud, mitte ei vasta nii nagu olukord tegelikult on. (Brewerton, Millward 2001)

Lähtuvalt magistritöö eesmärgist tehti küsitlus ettevõtete kohta, mis tegelevad programmeerimisega. Üldkogumisse kuuluvad ettevõtted, mille majandusaasta aruandes on ühe tegevusala koodina märgitud 62011. Selle koodi märkinud ettevõtetes tegeletakse programmeerimisega, mille alla omakorda kuuluvad järgmised tegevused (Klassifikaatori... 2015):

- 1) arvutiprogrammide struktuuri ja sisu projekteerimine ja/või programmikoodi kirjutamine, tarkvara modifitseerimine, testimine ning toetus;
- 2) süsteemitarkvara programmeerimine, modifitseerimine, testimine (k.a värskendused ja parandused);
- 3) rakendustarkvara programmeerimine, modifitseerimine, testimine (k.a värskendused ja parandused);
- 4) andmebaaside programmeerimine, modifitseerimine, testimine;
- 5) veebilehtede kujundus ja arendamine;
- 6) tarkvara kohandamine, st olemasoleva rakenduse modifitseerimine ja konfigureerimine, et tagada selle funktsionaalsus kliendi arvutisüsteemi keskkonnas.

Tegevusala kood hõlmab veel tarkvaraarendust, süsteemianalüütikute ja/või programmeerijate teenuseid, virtuaalmaailma arendamist, ning mobiilidele ja tahvelarvutitele mängude programmeerimist (*Ibid.*).

Äriregistri andmetel on eelpool märgitud tegevusalal tegutsevaid äriühinguid 02.11.2015 seisuga kokku registreeritud 2687. Lõplikuks üldkogumi suuruseks, millest valim koostati, jäi 1564 äriühingut. Üldkogumisse arvestati vaid need äriühingud, mille 2014. aasta majandusaasta aruanne oli esitanud. Need, mille aruannet esitatud polnud, jäeti üldkogumist välja, sest autori eesmärk oli suurendada vastuste laekumise tõenäosust. Juhul, kui kohustuslikud andmed on Äriregistrile esitamata, siis on vähetõenäoline, et uuringu tegemiseks vabatahtlikult infot antakse. Lisaks võib aastaaruande esitamata jätmise viidata sellele, et äriühing ei tegutse, eriti juhul, kui aruanne on jäetud esitamata mitu aastat järjest. Samuti jäeti kõrvale ettevõtted, mis olid likvideerimisel või pankrotimenetluses.

Valimi kootamiseks on võimalik kasutada nii tõenäosuslikke kui ka mittetõenäosuslike meetodeid (Brewerton, Millward 2001). Magistritöös oli küll olemas populatsiooni täielik nimekiri, kuid tõenäosuslikku valimit polnud võimalik lõpuni koostada, sest mõnede ettevõtete kontaktandmed ei olnud avalikud. Seega tuli kasutada mugavusvalimit, mille puhul lähtutakse kättesaadavuse, leitavuse või uuritavate koostöövalmiduse põhimõttest (*Ibid.*). Valimi moodustamiseks genereeriti esmalt juhuslike arvude generaatoriga esmane valim, kuid sellest jäeti kõrvale ettevõtted, mille kontaktandmed polnud avalikud. Seejärel genereeriti jälle juhuslikud arvud, et leida, millised ettevõtted välja jäetud ettevõtteid valimis asendavad. Esmaseks valimi suuruseks võeti 250 äriühingut, mis moodustab 16% üldkogumist. Eialgu oodati tagasi 100 vastust, mis peaks andma Eesti kontekstis piisava andmetehulga, et üldistusi teha. Valim moodustati üsna suure varuga, sest programmeerimisega tegelevate ettevõtete seas on üsna palju n-ö ühemehe ettevõtteid, mille kohta vastuseid saada oli üsna ebatõenäoline.

Valimisse kuuluvatele ettevõtetele saadetav küsimustik koostati ankeet.ee keskkonnas. Töö autor tutvus enne ka Google Forms ning Survey Monkey küsitluskeskkondadega, kuid need ei osutunud valituks. Google Formsi puhul sai takistuseks teatud liiki küsimuste formaatide puudumine, mida oli kindlasti vaja, et saada info vajalikul kujul. Survey Monkey puhul oli takistuseks maksumus. Ankeet.ee keskkonnas oli küsimustiku loomine väga lihtne, keskkond oli eesti keelne ning kasutajatugi reageeris küsimustele kiiresti. Samuti oli võimalik valida mitmesuguste küsimuste tüüpide vahel ning keskkond pakkus mitmeid võimalusi küsimustiku kujundamiseks küsitleja vajadustele vastavalt. Ankeet.ee keskkonna üks parimaid omadusi oli võimalus välja saata kutsed valimisse sattunud ettevõtetele ning jälgida, kes oli vastanud, küsimustiku avanud või kes polnud üldse küsimustikku avanudki. Mittevastajatele oli võimalik automaatseid teavitusi saata mõne nupuvajutusega, tülitamata taaskord neid, kes juba vastasid. Lisaks oli võimalik automaatselt tekkivatelt graafikutelt pidevalt uuringu tulemusi jälgida ning andmete eksportimine Excelisse oli väga lihtne.

Koostatud küsimustiku eesmärk oli välja selgitada, milliseid kulutusi Eestis programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas neid kulutusi finantsaruannetes kajastatakse ning miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti võimaldavad küsimustiku vastused välja tuua programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumise kehtivatesse juhendmaterjalidesse. Küsitlus oli suunatud programmeerimisega tegelevate ettevõtete raamatupidajatele, pearaamatupidajatele, finantskontrolleritele ning finantsjuhtidele.

Küsimustikus oli kokku 19 küsimust, mis olid mõtteliselt jaotatud nelja ossa. Küsimuste 1–4 eesmärk oli vastajate tausta ja ettevõttes kasutatava raamatupidamistava välja selgitamine. Küsimuste vastused annavad taustinformatsiooni ja võimaldavad ettevõtteid grupeerida ning lähtuvalt sellest järgmiste küsimuste vastuseid analüüsida. Küsimuste 5–13 (v.a 9) abil uuriti, milliseid kulutusi arendustegevuse käigus tehakse ning kuidas neid kajastatakse. Küsimuste 9 ja 16–19 vastuste analüüs võimaldab välja selgitada, millistel põhjustel ettevõttes üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Küsimuste 14–16 eesmärk oli välja selgitada ettevõtete esindajate suhtumine kehtivasse RTJ-i 5 ja RTJ-i 15 ning teada saada, kas 2013. aastal jõustunud juhendimuudatus tõi kaasa muutusi arenduskulutuste kajastamises. (vt lisa 1)

Küsimuste koostamisel ning valikuvariantide esitamisel on lähtutud IAS-is 38 ning RTJ-is 5 esitatud arenduskulutuste arvestuspõhimõtetest. Lisaks on tuginetud eelpool töös kirjeldatud uuringutele, eelkõige küsimustiku osas, mille eesmärk oli välja selgitada, miks ettevõtted üht või teist kajastamisviisi eelistavad. Uuringud olid tehtud börsiettevõtete ning Eesti ettevõtetest palju suuremate ettevõtete andmeid kasutades, seega ei saa uuringutes esitatud järeldusi lihtsalt Eesti ettevõtetele üldistada. Olenemata sellest, andsid uuringud teaduslikult tõestatud aluse küsimustiku vastusevariantide koostamiseks.

Valimisse sattunud ettevõtete esindajatele saadeti küsimustik nende ettevõtte meiliaadressidele läbi ankeet.ee keskkonna. Küsimustik oli vastamiseks avatud perioodil 08. november – 27. november 2015. Kuna määratletud üldkogum oli suhteliselt väike ning uuringu teema üsna spetsiifiline, siis võis eeldada madalat vastamisaktiivsust. Samas polnud töö autor valmis selleks, et niivõrd vähe finantsspetsialiste teema vastu huvi tunneb. Vajaliku hulga vastuste saamiseks oli tarvis ettevõttesse helistada. Autor kontakteerus telefoni teel umbes 90 ettevõtte esindajaga, et neid vastama motiveerida. Lisaks saadeti perioodi jooksul kaks meeldetuletust valimisse sattunud ettevõtete e-mailidele.

Ettevõtete esindajatega otse suhtlemise tulemusena tekkis autoril kahtlus, kas esialgu määratletud üldkogumi suurus on ikka korrektne (1564 äriühingut). Tegelikult võib üldkogum olla veelgi väiksem. Näiteks selgus, et mitme ettevõtte majandusaasta aruandes oli tegevusala koodina märgitud 62011, kuid tegelikult ettevõttes programmeerimisega ei tegeletagi. On raske määrata, kui palju üldkogum selliseid ettevõtteid sisaldab, kui juba 90-e ettevõtte esindajale helistades on mitu näidet koodi valesti kasutamisest. Lisaks oli valimi seas ettevõtteid, kus olenemata majandusaasta aruande esitamisest äritegevusega ei tegeleta. Siingi on keeruline määrata, kui palju selliseid ettevõtteid üldkogumis on, et need saaks välja jätta.

Küsimustikule vastas 30 programmeerimisega tegeleva ettevõtte esindajat, kelle vastuseid jaotises 3.2 analüüsitakse. Vastanute arv moodustab ligikaudu 2% eelnevalt paika pandud üldkogumist, mille suuruseks oli 1564 äriühingut (jättes kõrvale kahtluse, et üldkogum võib olla väiksem). Samas on esindatud nii väga väikesed kui ka Eesti mõistes veidi suuremad ettevõtted, mistõttu võib eeldada, et valim esindab läbilõiget kogumist. Olenemata sellest ei saa aga vastajate väikse arvu tõttu tulemusi tervele üldkogumile üldistada.

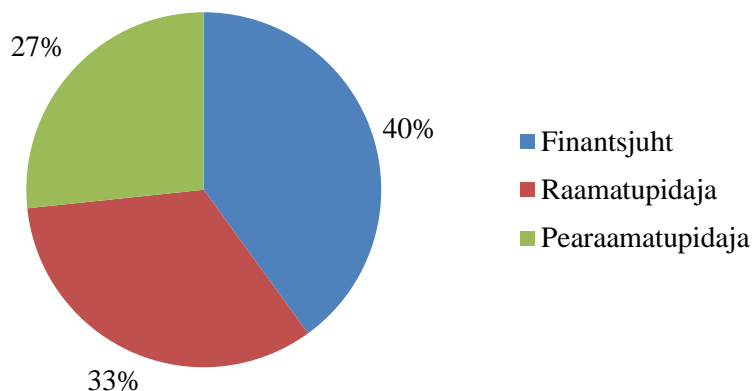
3.2. Programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate seas tehtud küsitluse vastuste analüüs

Jaotises analüüsitakse koostatud küsimustiku vastuseid, et välja selgitada, milliseid kulutusi programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas neid kulutusi finantsaruannetes kajastatakse ning miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti võimaldavad küsimustiku vastused välja tuua programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumise olemasolevatesse juhendmaterjalidesse. Analüüs on jaotatud nelja ossa. Esmalt analüüsitakse küsimuste vastuseid, mis annavad ülevaate vastanute ja nendega seotud ettevõtete üldistest tunnustest. Seejärel analüüsitakse küsimuste vastuseid, mis võimaldavad välja selgitada, milliseid kulutusi programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse ja kuidas neid kulutusi kajastatakse. Kolmandaks analüüsitakse küsimuste vastuseid, mis võimaldavad teha järeldusi selle kohta, miks aruandekoostajad üht või teist kajastamisviisi eelistavad. Lõpuks analüüsitakse küsimuste, mille eesmärk on välja selgitada finantsspetsialistide arvamus kehtivate juhendmaterjalide kohta, vastuseid.

3.2.1. Ülevaade vastajatest ja nendega seotud ettevõtetest

Esimeste küsimuste eesmärk oli välja selgitada vastajate ja nendega seotud ettevõtete taust ning millistest juhendmaterjalidest majandusarvestuse korraldamisel lähtutakse. Küsimusega number üks selgitati välja, millise ameti esindaja küsimustele vastas (vt lisa 1). Välja oli pakutud neli vastusevarianti: raamatupidaja, pearaamatupidaja, finantskontroller ning finantsjuht. Enim täitsid küsimustikku finantsjuhid (12), seejärel pearaamatupidajad (10) ning raamatupidajad (8). Ühtki finantskontrollerit vastajate hulgas ei olnud. Küsimus oli esitatud,

et mitmesuguste ametikohtade esindajate arvamusi RTJ kohta omavahel võrrelda. Joonisel 1 on välja toodud mitmesuguste ametikohtade esindajate osatähtsus kõigis vastajates.



Joonis 1. Mitmesuguste ametikohtade esindajate osatähtsus kõigis vastajates

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Teise küsimuse eesmärk oli välja selgitada, kui suurte ettevõtete kohta vastused anti (vt lisa 1). Selleks paluti vastajatel märkida ettevõtte eelmise aasta keskmine töötajate arv, müügitulu ning bilansimaht. Ettevõtte suuruse määramisel kasutatakse tavaliselt Euroopa Komisjoni soovitus 2003/361/EC. Kriteeriumid ettevõtte suuruse määramiseks on välja toodud tabelis 2.

Tabel 2. Kriteeriumid ettevõtte suuruse määramiseks lähtuvalt Euroopa Komisjoni soovitusest

Ettevõtte suurus	Töötajate arv	Müügitulu	Bilansimaht
Mikroettevõtte	<10	≤ 2 miljonit eurot	≤ 2miljonit eurot
Väikeettevõtte	<50	≤ 10 miljonit eurot	≤ 10 miljonit eurot
Keskmise suurusega ettevõtte	< 250	≤ 50 miljonit eurot	≤ 43 miljonit eurot

Allikas: (Commission ...2003)

Euroopa Komisjoni soovituse kohaselt peab kindlasti olema täidetud töötajate arvu kriteerium ning müügitulu ja/või bilansimahu kriteerium, et ettevõtte säilitaks enda koha

konkreetses grupis (Commission 2003). Lähtudes Euroopa Komisjoni põhimõtetest on võimalik vastajad jaotada kahte gruppi – mikroettevõteteks ja väikeettevõteteks. Esimesi oli vastajate hulgas 28 ning teisi 2. Arvud väljendavad üsna täpselt ka üldist olukorda Eesti ettevõtete seas. Tabelis 3 on välja toodud kõigi Eesti ettevõtete jagunemine töötajate arvu alusel 2014. aastal.

Tabel 3. Eesti ettevõtete jagunemine töötajate arvu alusel 2014. aastal (andmed 23.04.2015 seisuga)

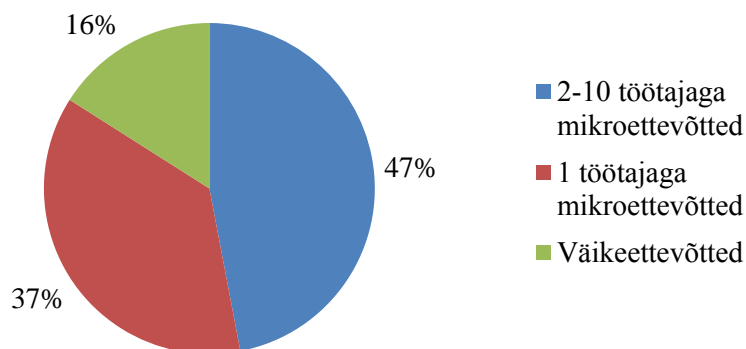
Näitaja	Töötajate arv			
	vähem kui 10	10–49	50–249	250 ja rohkem
Ettevõtete arv	106 538	5 874	1 162	191
Osatähtsus kõigis ettevõtetes	93,65%	5,16%	1,02%	0,17%

Allikas: (Statistilisse... 2015)

Ettevõtete kategooriate kindlaksmääramisel on esmaseks ja määravaks kriteeriumiks töötajate arv, seega saab tabelis 3 välja toodud jaotuse põhjal ettevõtete suuruse kohta Eestis üldistusi teha. Kui võtta aluseks, et ainult töötajate arv väljendab ettevõtte suurust, siis mikroettevõtteid on Eestis enim ning oluliselt vähem on väikseid ja keskmisi ettevõtteid. Suuri ettevõtteid on Eestis väga vähe. Sarnane jaotus on ka ettevõtete hulgas, mille kohta küsimustik täideti. Lähtudes vastajate grupeerimisel eelnevalt esitatud Euroopa Komisjoni kriteeriumitest, on enim mikroettevõtteid (93,33%) ning väikeettevõtted on samuti esindatud (6,67%). Vastajate seas ei ole keskmisi ega suuri ettevõtteid, kuid nende osatähtsus on ka kõigi Eesti ettevõtete seas väga väike, seega on nende puudumine põhjendatud.

Kui grupeerida ettevõtted, mille kohta vastuseid anti, lähtuvalt Euroopa Komisjoni soovistest, siis pole edasine analüüs gruppide lõikes võimalik. Nimelt ei tegeleta ühes väikeettevõttes üldse arendustegevusega, mistõttu jääks väikeettevõtete gruppi vaid üks liige. Seetõttu moodustas autor edasiste tulemuste analüüsimiseks ning vastuste võrdlemiseks ettevõtetest töötajate arvu põhjal kolm gruppi. Kogu töö vältel analüüsitakse vastuseid järgmiste gruppide lõikes: 1) ühe töötajaga mikroettevõtted, 2) 2–10 töötajaga mikroettevõtted ning 3) väikeettevõtted (ettevõtted, kus on üle 10 töötaja). Ettevõtete hulgas, mille kohta vastuseid anti, on enim 2–10 mikroettevõtteid (14 ettevõtet, 47% kõigist ettevõtetest) ning üsna palju on

ühe töötajaga mikroettevõtteid (11 ettevõtet, 37% kõigist ettevõtetest). Väikeettevõtteid on viis (16% kõigist ettevõtetest). Joonisel 2 on välja toodud ettevõtete jaotus töötajate arvu alusel eelnevalt mainitud gruppidesse.



Joonis 2. Ettevõtete jagunemine gruppidesse töötajate arvu alusel

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Kolmanda küsimusega soovis autor välja selgitada, millisest juhendmaterjalist ettevõtteid enda raamatupidamise korraldamisel lähtuvad (vt lisa 1). Kõik vastajad märkisid, et nende ettevõtetes lähtutakse RTJ-ist (vt lisa 2). Eelmise küsimuse vastustest selgus, et vastajate hulka kuulusid enamasti vaid mikroettevõtted, seega on teise küsimuse tulemus igati ootuspärane. IFRS-is välja toodud arvestuspõhimõtted on suunatud suurtele ettevõtetele.

Küsimuse number neli eesmärk oli kindlaks teha, kas ettevõttes tegeletakse arendustegevusega või mitte (vt lisa 1). 21 vastajat märkisid, et tegeletakse ning 9 märkisid, et ei tegeleta (vt lisa 2). Küsimus esitati, sest need, kelle ettevõttes arendustegevusega ei tegeleta, ei saa vastata kulutuste koosseisu ning kajastamisviise puudutavatele küsimustele. Küll aga arvas autor, et ka need, kes arendustegevusega ei tegele võiksid arvamust avaldada RTJ-ides 5 ja 15 välja toodud arenduskulutuste kajastamispõhimõtete ja avalikustamiskriteeriumite kohta. Autor on seisukohal, et finantspetsialistidel võivad olla huvitavad arvamused ka sellistes küsimustes, millega igapäevaselt ei tegeleta.

Analüüsides esimesi küsimusi selgus, et Eesti programmeerimisettevõtted on väga väikesed, mistõttu lähtutakse raamatupidamise korraldamisel RTJ-ist. Üllatav oli aga see, et peaaegu 1/3 vastanud ettevõtetest ei tegelegi arendustegevusega, olenemata sellest, et nende

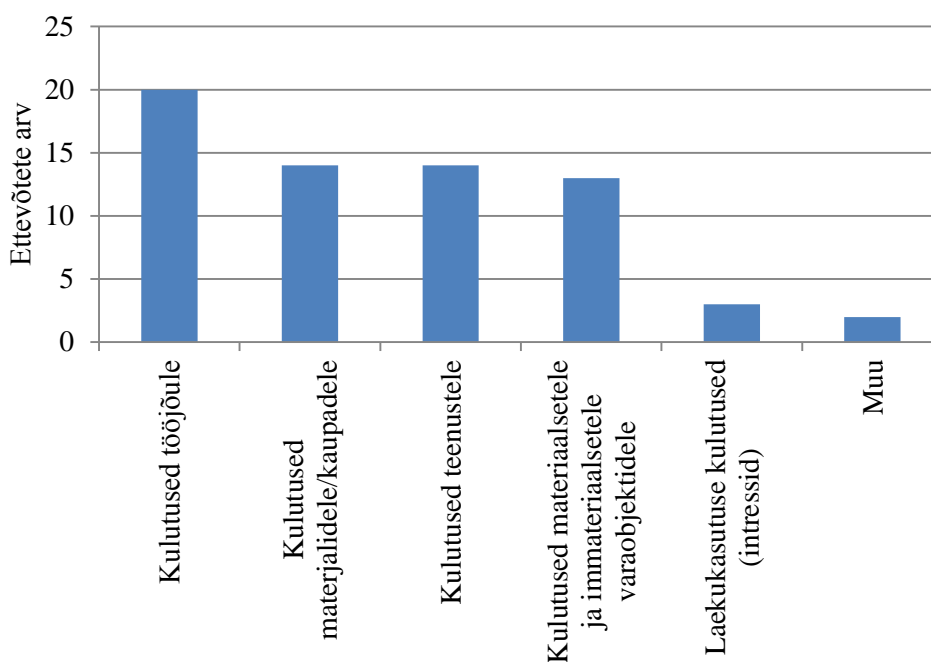
poolt valitud EMTAK 62011 kirjelduses on palju viiteid sellele, et ettevõtte peaks arendustegevusega tegelema. Samas hõlmab EMTAK 62011 tarkvara modifitseerimise ja testimise tegevust, mis eraldi teenusena pakkudes ei liigitu tõesti arendustegevuseks ning seega võib koodi kasutamine kindlasti põhjendatud olla.

3.2.2. Kulutused, mida arendustegevuse käigus tehakse ning nende kajastamine finantsaruannetes

Esmalt uuriti (küsimus 5), milliseid kulutusi programmeerimisega tegelevad ettevõtted arendusprotsessi käigus teevad (vt lisa 1). Küsimusele sai vastata kõigest 30-dest vastajast 21, sest nende ettevõtetes tegeletakse arendustegevusega. Autor andis vastajatele viis kulutuste liiki, mille vahelt valida, kusjuures märkida võis mitu varianti (enamasti seda võimalust kasutati). Samuti oli võimalik valida variant „Muu”, mille juures palus autor täpsustada, milliseid kulutusi selle all mõeldakse. Viimase variandi valis paar inimest, kuid kahjuks kulutuste iseloomu ei täpsustatud.

Peaaegu kõigis valimisse sattunud ettevõtetes tehakse arendustegevuse käigus kulutusi tööjõule. On teada, et programmeerimine nõuab palju inimressurssi. Inimesed on need, kes uue varaobjekti loovad, valdkonnas pole võimalik midagi automaatselt masinatega toota. Eelnevast lähtuvalt eeldas autor, et tööjõukulu märgivad ära kõik vastajad. Küll aga selgus, et ühes ettevõttes puuduvad kulutused tööjõule. Samas märkis ettevõtte esindaja, et tehakse kulutusi teenustele. Ilmselt ostetakse ettevõttes kogu programmeerimine teenusena sisse ning seega ei tekigi kulutusi tööjõule. Jooniselt 3 on võimalik välja lugeda, et kulutusi tööjõule tehakse pea igas ettevõttes, mille kohta küsimustik täideti.

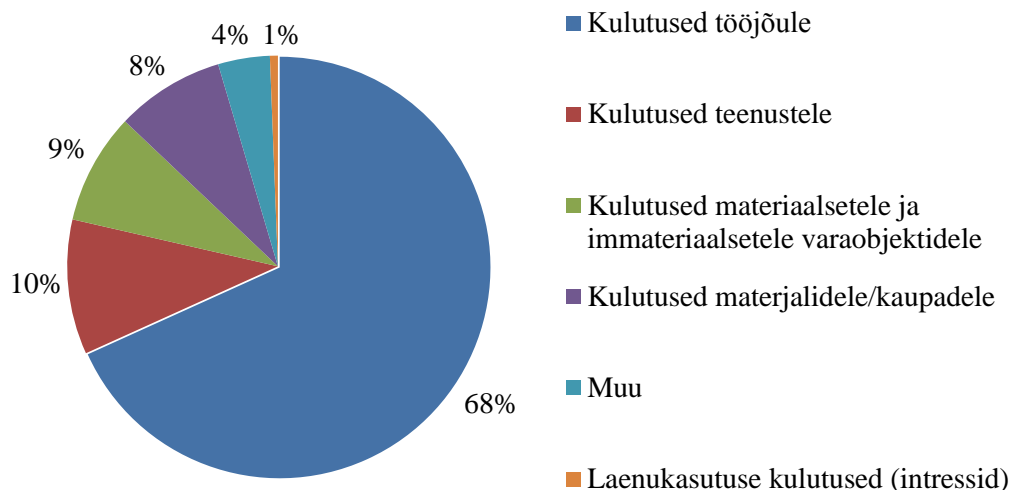
Lisaks on arendustegevuse käigus levinud kulutuste tegemine materjalidele/kaupadele, teenustele ning materiaalsele ja immateriaalsele varaobjektidele (vt joonis 3). Selgus ka, et ettevõtetes, mille kohta küsimustik täideti, arendustegevust tavapäraselt laenuga ei finantseerita. Laenukasutuse kulutusi tehakse arendustegevuse käigus vaid kolmes ettevõttes. Kui neis ettevõtetes loetakse intressid arendustegevuse kulutuste hulka, siis võib tekkida oht, et kapitaliseeritakse kulutused, mille kapitaliseerimine on keelatud (RTJ ei luba laenukasutuse kulutusi kapitaliseerida). Etteruttavalt võib märkida, et konkreetselt nende kolme ettevõtte puhul see probleemiks ei ole, sest kõik arendustegevusega seotud kulutused kajastatakse tekkepõhiselt kuluna.



Joonis 3. Kulutused, mida programmeerimisettevõtted arendustegevuse käigus teevad
Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Küsimuses number kuus paluti vastajatel hinnata kui suure osa moodustavad eelnevalt märgitud kulutuste liigid kõigist arendustegevuse käigus tehtud kulutustest (vt lisa 1). Kaks inimest, kes oleks pidanud samuti küsimusele vastama, jätsid vastamata, seega saadi 19 vastust. Koondades kõigi ettevõtete andmed, saab välja tuua kulutuste jaotuse, mis on esitatud joonisel 4. Joonisel esitatud osatähtsused on leitud, kasutades aritmeetilist keskmist. Kõigi vastajate pakutud osatähtsused liideti kulutuste liikide lõikes kokku ning jagati kõigi osatähtsuste summaga.

Enim tehakse vastajate sõnul programmeerimisega tegelevates ettevõtetes kulutusi tööjõule, kulutuste osatähtsus kõigis kulutustes on 68%. Kui eelneva küsimuse puhul sai eeldada, et kõik ettevõtted peaksid kulutusi tööjõule tegema, siis ka praegu eeldati, et tööjõukulutuste osatähtsus kõigis kulutustes peaks olema suurim. Arendustegevus nõuab siiski palju inimressursi kasutamist, mille hind on tegevuse keerukuse tõttu üsna kõrge ning mille kogumaksumus on seega suur.

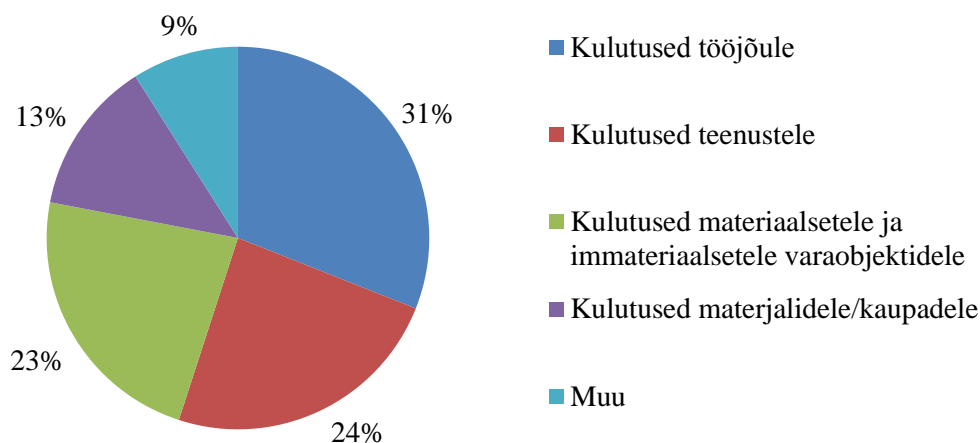


Joonis 4. Erinevate kulutuste osatähtsus kõigis arendustegevuse käigus tehtud kulutustes
Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Teenuste ostmiseks tehakse 10% kulutustest. Kindlasti kuulub teenuste alla ka välistelt teenusepakkujatelt ostetud programmeerimisteenus, mistõttu ongi kulutuse liigi osatähtsus suurem kui järgnevatel kulutuste liikidel. Materiaalsetele ja immateriaalsetele varaobjektidele tehtud kulutused moodustavad 9% kõigist kulutustest. Programmeerimise eelduseks on teatud varaobjektide olemasolu. Programmeerijate põhiliseks töövahendiks on arvuti, mistõttu kulutused varale on arenduskulutuste seas olulised. Küll aga pole põhitegevuses vajaminev vara võrreldes näiteks tööstusettevõttes vajatava varaga kallis, mistõttu ei ole kulutuse liigi osatähtsus kogukulutustes suur. Kulutused materjalidele ja kaupadele moodustavad 8% kõigist arenduskulutustest. Siia alla võib kuuluda väiksema tehnika soetamine (näiteks arvutihiired, klaviatuurid jne.), mida on igapäevatoos tarvis, kuid mida ei kapitaliseerita madala soetusmaksumuse tõttu. Muud kulutused, mille sisu vastajad ei täpsustanud, moodustavad 4% ning laenukasutuse kulutused 1% kõigist arendustegevuse käigus tehtud kulutustest.

Andmeid oleks paslik analüüsida ka erineva suurusega ettevõtete lõikes. 2–10 töötajaga mikroettevõtete ning väikeettevõtete erinevate kulutuste liikide osatähtsused kogukulutustes on üsna sarnased joonisel 4 välja toodud osatähtsustega. Kulutused tööjõule moodustavad kõige suurema osa kogukulutustest ning järgnevad kulutused teenustele, materjalidele ja kaupadele ning materiaalsele ja immateriaalsele varaobjektidele. Tasub märkida, et väikeettevõtetel on tööjõukulude osatähtsus kogukulutustes lausa 89%. Kuna tegemist on väga

inimressursimahuka tegevusalaga, kus töötasud on võrreldes teiste tegevusaladega üsna kõrged, on suur tööjõukulutuste osatähtsus põhjendatud. Ühe töötajaga mikroettevõtete puhul on kulutuste liikide osatähtsused üldpildist erinevad, ülevaade on esitatud joonisel 5.



Joonis 5. Erinevate kulutuste osatähtsus kõigis arendustegevuse käigus tehtud kulutustes ühe töötajaga mikroettevõtetes

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Kuigi kulutusi tööjõule tehakse sarnaselt teistesse gruppidesse kuuluvate ettevõtetega enim, ei ole nende osatähtsus võrreldes teiste kulutustega niivõrd suur kui ülejäänud kahes grupis. Pigem on erinevate kulutuste osatähtsused üsna sarnased, ükski kulutuste liik ei domineeri oluliselt. Kulutused tööjõule ei domineeri ühe töötajaga ettevõtete puhul seetõttu, et ilmselt teeb ettevõtte omanik kogu töö ning maksab endale üsna vähe palka või ei tasusta enda tööd üldse. Kuna enda tööd ei tasustata vastavalt turuhinnale, siis on põhjendatud, et kulutuse liigi osatähtsus kogukulutustes on väiksem kui suuremate ettevõtete puhul, kus tasustatakse kogu tehtud töö. Teenustele tehtavate kulutuste üsna suur osatähtsus võib viidata ka sellele, et alternatiivina palga maksmisele ostetakse ühe töötajaga mikroettevõtete puhul hoopis rohkem programmeerimisteenust sisse.

Küsimuse number seitse abil uuriti vastajatelt, kuidas nende ettevõtetes arendustegevusega seotud kulutusi raamatupidamise aastaaruandes kajastatakse (vt lisa 1). Variandid olid järgmised: 1) alati kuluna kasumiaruandes 2) kuluna kasumiaruandes, kui kulutused ei vasta varaobjekti definitsioonile 3) bilansis immateriaalse põhivara koosseisus (ning immateriaalse põhivara lisas) eraldi arenduskulutustena 4) bilansis arendustegevuse tulemusena loodud

materiaalse/immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuses. Küsimusele vastas 21 finants-spetsialisti ning valida võis mitu varianti.

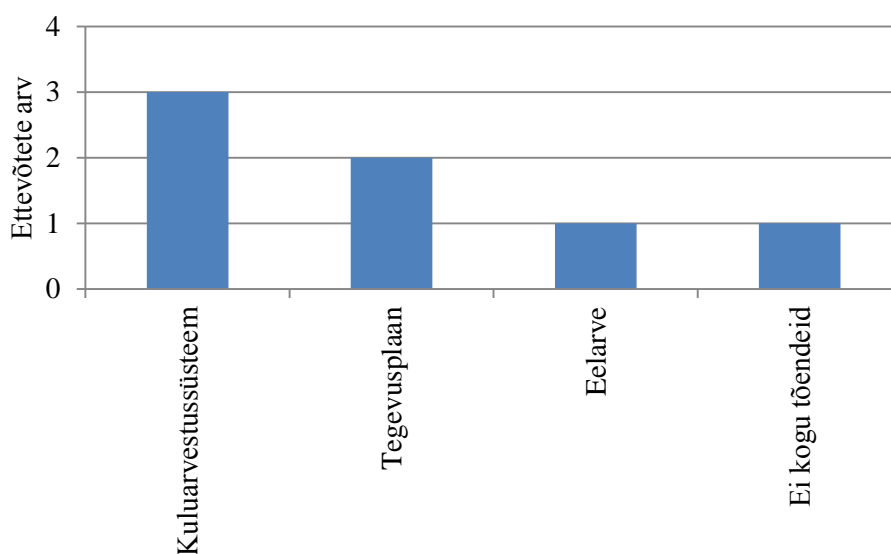
Enamuses (17) arendustegevusega tegelevatest programmeerimisettevõtetest kajastatakse arenduskulutusi alati kuluna (vt lisa 4). Neis ettevõtetes ei testita kunagi kulutuste vastavust kajastamiskriteeriumitele ning arenduskulutused sisalduvad perioodikuludes. Kuna RTJ ei sätesta nõuet, et arenduskulutuste summa peaks majandusaasta aruande lisades eraldi välja tooma, siis nende ettevõtete puhul pole aruandelugejal võimalik hinnata, kui palju tegelikult arendustegevusse panustatakse. Puudub info ettevõtte tulevase potentsiaali kohta ning seega väheneb tõenäosus, et mõni investor hakkab ettevõtte vastu huvi tundma. Nii ühe töötajaga mikroettevõtted, 2–10 töötajaga mikroettevõtted kui ka väikeettevõtted kajastavad arenduskulutusi kuluna, seega ei ole ettevõtete suurus kajastamisviisi valiku puhul oluline.

Küsitletutest neli vastasid, et nende ettevõtetes siiski hinnatakse, kas arenduskulutusi võiks bilansis kajastada. Arenduskulutused kajastatakse neis ettevõtetes kuluna vaid siis, kui need ei vasta varaobjekti definitsioonile ning kajastamiskriteeriumitele. Kolm vastajat neljast väitsid, et kui tegemist on varaobjektiga, siis nemad kajastavad arenduskulutused immateriaalse põhivara koosseisus eraldi arenduskulutustena. Ühe vastajaga seotud ettevõttes kajastatakse arendustegevusega seotud kulutused loodud materiaalse/immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuses. (vt lisa 4) Autor eeldas, et loodud varaobjekti soetusmaksumuses kajastavad arendustegevusega seotud kulutusi paljud ettevõtted, kuid küsitluse tulemused seda ei näita. Autori seisukoht baseerus asjaolul, et RTJ-i 5 järgi ei kuulu arenduskulutuste hulka kulutused, mis tehakse uue varaobjekti (näiteks tarkvara) loomiseks, need kulutused tuleb kajastada loodud varaobjekti soetusmaksumuses. Lähtuvalt tegevusalakoodist on valimisse sattunud ettevõtete seas kindlasti neid, kus on uus tarkvara loodud. Võib-olla oli vastusevariant liiga keeruliselt sõnastatud, et seda oleks valitud.

Ettevõtete, kus kasutatakse arenduskulutuste kajastamisel mitut kajastamisviisi, esindajatel paluti määrata, kui suur osa kulutustest kajastatakse ühel ning kui suur osa teisel viisil (vt lisa 1 küsimus 8). Ettevõtted, mis kajastavad arenduskulutusi ka eraldi varaobjektina (arenduskulutustena) kajastavad 40% kõigist kulutustest kuluna ning 60% eraldi varaobjektina. Ettevõtte, mis kajastab arendustegevusega seotud kulutusi ka loodud materiaalse/immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuses kajastab 10% kulutustest kuluna ning 90% kulutustest loodud varaobjekti soetusmaksumuses. Ettevõtted, mis arenduskulutuste vastavust kajastamiskriteeriumitele testivad, leiavad sagedamini, et kulutused tohib kapitaliseerida, kui

et kulutused tuleks kuluna kajastada. Ilmselt on neil ettevõtetel olnud ajalooliselt palju edukaid arendusprojekte, mistõttu on nad valinud keerulisema variandi ning arenduskulutused kapitaliseerinud. Ettevõtete poolt avalikustatavad andmed võimaldavad kohe hinnata, et on olnud edukaid arendusprojekte ning ettevõttel on tulevikus potentsiaal suuremat tulu teenida.

Järgmised neli küsimust olid suunatud neile, kes arendustegevusega seotud kulutusi kapitaliseerivad. Seega said järgmisele neljale küsimusele vastata vaid nelja ettevõtte finantspetsialistid. Esmalt küsiti, milliste dokumentide abil tõestatakse, et kulutused vastavad kajastamiskriteeriumitele (vt lisa 1 küsimus 10). Variantidena olid välja toodud 1) detailne arendusprojekti tegevusplaan 2) arendusprojekti eelarve 3) arendusprojekti finantseerijapoolne vahendite tagamise kinnitus 4) detailne kuluarvestuse dokumentatsioon 5) arendustegevusega seotud kirjavahetus 6) ei kogu mingeid tõendeid ja 7) muu. Vastuseks võis märkida mitu varianti, kahe ettevõtte esindajad seda võimalust ka kasutasid. Tulemused on välja toodud joonisel 6.



Joonis 6. Tõendid, mida kasutatakse kajastamiskriteeriumitele vastavuse kinnitamiseks
Allikas: (Autori koostatud lisa 4 alusel)

Kõige enam kasutavad ettevõtted kajastamiskriteeriumitele vastavuse tõestamisel detailset kuluarvestuse dokumentatsiooni. Kui ettevõttes on toimiv kuluarvestussüsteem ja kulutused dokumenteeritud, siis on lihtne tõestada, milliste projektidega on kulutused seotud. Samuti aitab kuluarvestuse dokumentatsiooni olemasolu kinnitada, et arenduskulutuste soe-

tusmaksumus on usaldusväärsest määratletud. Lisaks tõid ettevõtete esindajad välja, et oluline on tegevusplaani ning eelarve olemasolu, mis aitab tõestada, et on kavatsus projekti elluviimiseks ning on olemas rahalised ja tehnilised vahendid projekti lõpetamiseks. Ühes ettevõttes aga ei koguta kajastamiskriteeriumitele vastavuse kinnitamiseks mingeid tõendeid.

Seejärel küsiti ettevõtete esindajatelt, kui pikaks nad hindavad iseseisva varaobjektina kajastatud arenduskulutuste ning varaobjektide, mille soetusmaksumus sisaldab arenduskulutusi kasuliku eluiga (vt lisa 1 küsimus 11). Kõige lühem eluiga, mis konkreetsetes ettevõtetes tavaliselt sellistele varaobjektidele määratakse, on kolm aastat. Keskmiselt hinnatakse varaobjektide elueaks viis aastat ning maksimaalselt on mainitud kasuliku elueana seitset aastat. Tarkvara eluiga ei tohiks olla väga pikk, sest vara võib üsna kiiresti tehnoloogiliselt iganeda. Autori arvates on 3–5 aastat üsna lühike aeg, mistõttu võib eeldada, et ettevõtted on suutnud arenduskulutuste ning neid sisaldavate varaobjektide eluiga reaalselt hinnata.

Uurides ettevõtete esindajatelt, millist amortisatsioonimeetodit nad arenduskulutuste või neid sisaldavate varaobjektide puhul kasutavad, oli vastus ootuspärane (vt lisa 1 küsimus 12). Kõik ettevõtted kasutavad lineaarset meetodit. Ilmselt kasutatakse meetodit seetõttu, et see on RTJ-is 5 välja toodud kui soovituslik meetod ning lisaks on selle kasutamine kõige lihtsam. Immateriaalse vara puhul on kasutamine muistrit keeruline tõestada, mistõttu on teiste meetodite kasutamine sisuliselt välistatud.

Lõpuks küsiti arenduskulutusi kapitaliseerivate ettevõtete finantsspetsialistidelt, kas nad on pidanud arenduskulutuste või neid sisaldavate varaobjektide maksumust alla hindama (vt lisa 1 küsimus 13). Kolmes ettevõttes neljast ei ole vara maksumust alla hinnatud, ühes on tulnud allahindlust kajastada, kuid seda harva ja ebaolulistes summades. On võimalik järeldada, et arendustegevusega seotud kulutused on ettevõtetes kapitaliseerinud õigetest alustel ning tegelikkusele vastavas soetusmaksumuses. On selge, et arenduskulutuste kapitaliseerimine täidab siinkohal enda eesmärgi, andes aruandekasutajatele asjakohast infot ettevõtte arendustegevuse edukuse kohta.

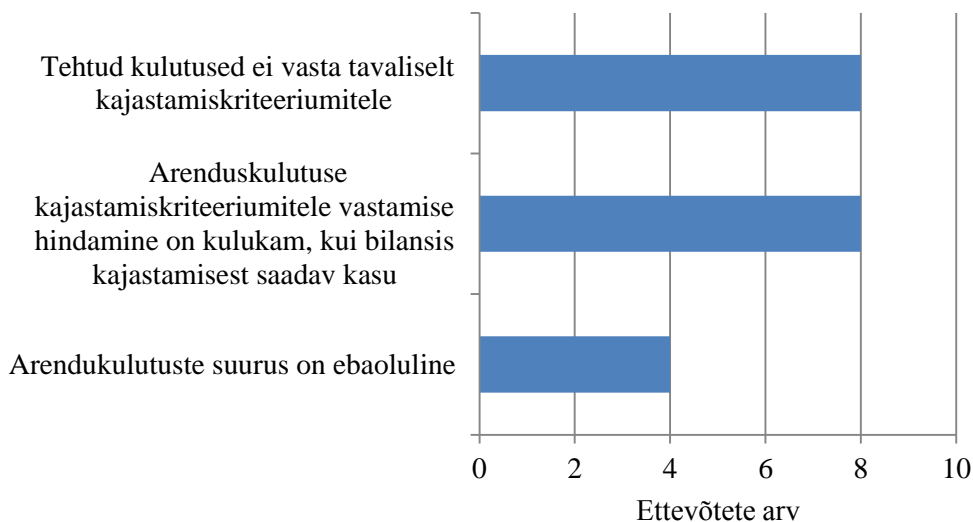
3.2.3. Konkreetse kajastamisviisi valiku põhjused

Jaotises analüüsitakse, miks ettevõtetes üks või teine kajastamisviis valitud on. Küsimuste 9, 17, 18 ja 19 vastuse analüüsimine peaks andma võimaluse erinevate kajastamisviiside kasutamise motiivide leidmiseks. Esmalt uuriti neilt, kes arenduskulutusi alati kuluna kajastavad, miks nad nii toimivad. Seejärel esitati küsimused infotarbijate olemasolu

ning kasumijuhtimise kohta, mis lähtuvalt teadusartiklitest peaksid samuti üht või teist kajastamisviisi kasutama ajendama. Lõpetuseks said ankeedi täitjad avaldada enda üldise arvamuse arenduskulutuste kajastamise kohta, mis võib samuti mõjutada kajastamisviisi valikut.

Küsimuses üheksa uuriti, miks ettevõtetes arenduskulutusi kuluna kajastatakse (vt lisa 1). Valida oli võimalik kolme variandi vahel ning samuti sai välja pakkuda enda vastuse. Lisaks võis märkida mitu varianti, võimalust kasutasid viis vastajat. Küsimusele laekus 15 inimese vastus, kuigi vastajaid oleks pidanud olema 17, sest nii palju oli ettevõtteid, kus arenduskulutused alati kuluna kajastatakse. Tulemused on välja toodud joonisel 7.

Programmeerimisega tegelevates ettevõtetes, mille kohta küsimustik täideti, kajastatakse arenduskulutusi kuluna eelkõige seetõttu, et need ei vasta tavaliselt kajastamiskriteeriumitele (8 ettevõttes). Mitu vastajat märkisid, et nende ettevõtte põhitegevuseks on arendusteenuse pakkumine ja arenduskulutused on tehtud kliendi tarbeks. Arendatav toode või teenus tehakse spetsiaalselt konkreetse kliendi vajadusi silmas pidades ning see kuulub lõpuks kliendile. Omatoodete arendamine on teisejärguline ja need on pigem katsetused (st ei vasta varaobjektina arvelevõtmise kriteeriumidele).



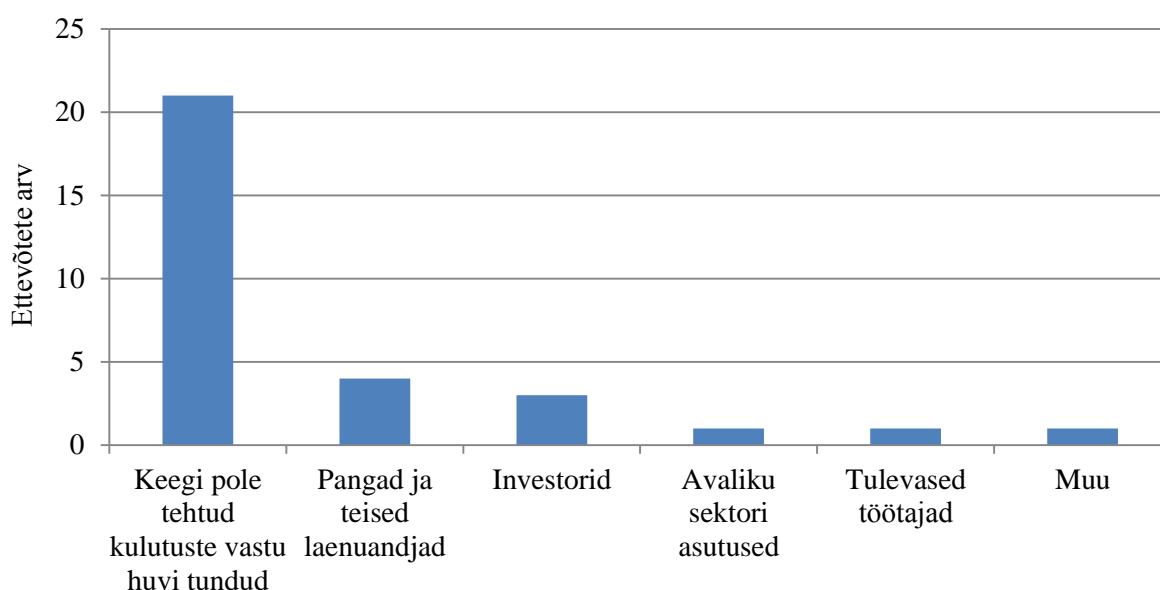
Joonis 7. Arenduskulutuste kuluna kajastamise põhjused programmeerimisetevõtetes

Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

Mitme ettevõtte esindajad (8) märkisid, et nende ettevõttes kajastatakse arenduskulutused kuluna, sest kajastamiskriteeriumitele vastamise hindamine on kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu. Enamus küsimustikule vastanutest on ühe töötajaga mikroettevõtte-

te või 2–10 töötajaga mikroettevõtete esindajad, kelle ettevõtetes kulutatakse ressursside nappuse tõttu niigi väga vähe aega ja raha mitmesuguste kõrvalfunktsioonide täitmisele. Arenduskulutuste varaobjektina kajastamise kriteeriumitele vastavuse hindamine on ilmselt üks viimastest küsimustest, millele neis ettevõtetes mõeldakse, üritades väheseid ressursse tegevuste vahel jaotada. Neli vastajat märkisid, et nende ettevõttes on arenduskulutuste suurus ebaoluline. Arenduskulutuste väikse maksumuse tõttu ei teki küsimustki, kuidas kulutusi kajastada, need kantakse kohe perioodikuludeks.

Küsimusega number 17 uuriti, millised välised osapooled on ettevõtte arenduskulutuste vastu huvi tundnud. Vastajad said valida viie variandi vahel, kusjuures vastusena võis märkida mitu varianti. Samuti oli lubatud enda variandi lisamine. Küsimusele vastasid kõik 30 vastajat, mitu varianti valis sealhulgas üks vastaja. Saadud vastused on esitatud joonisel 8.



Joonis 8. Programmeerimisetevõtete arenduskulutuse vastu huvi tundnud välised osapooled
Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

Enamuse ettevõtete (21), mille kohta vastused anti, arenduskulutuste vastu pole välised osapooled üldse huvi tundnud. Teaduslikud uuringud on tõestanud, et arenduskulutuste kapitaliseerimisega antav info on väliste osapoolte jaoks oluline ning vähendab informatsiooni asümmeetriat. Kui aga välised osapooled ei tunne lisainformatsiooni järele

huvi ning informatsiooni asümmeetria on madal, siis pole põhjust lisainfot anda. Vähene huvi ettevõtete arenduskulutuste vastu toetab kulutuste kajastamist kuluna. Pole mõtet teha lisa-pingutusi kajastamiskriteeriumitele vastavuse hindamiseks, kui keegi ei soovigi arendus-projektide edukuse kohta infot saada. Kui oleks selgunud, et huvi arenduskulutuste vastu on suur, siis oleks ilmselt rohkem arenduskulutuste kapitaliseerijaid. Ettevõttel on lihtsam info majandusaasta aruandes avalikustada, kui pidevalt üksikutele päringutele vastata.

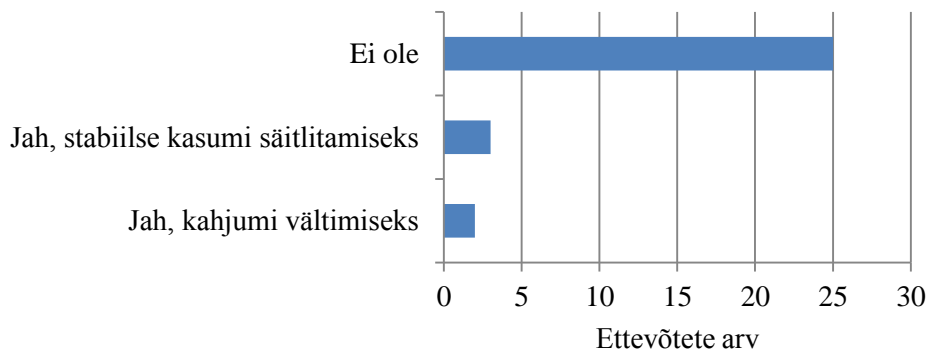
Mõned vastajatest on märkinud, et infot arenduskulutuste kohta on küsinud pangad ja teised laenuandjad ning investorid. Need osapooled tegelevad ettevõtete tegevusse investeerimisega. Huvi arenduskulutuste vastu on põhjendatud, sest arenduskulutuste abil genereeritav tulevane tulu on üsna ebakindel. Pankade ja teiste laenuandjate huvi on välja toodud neljal korral ja investorite huvi kolmel korral. Esimesena mainitud väliste osapoolte huviga on ettevõtetes ilmselt enam kokku puutunud, sest laenuga finantseerimine on Eestis levinum, kui investoritelt otse raha kaasamine. Samas kui vaadata nende ettevõtete esindajate vastuseid, kelle ettevõttes on arendustegevust laenuga finantseeritud, siis vaid üks vastaja tõi välja, et pank tundis arenduskulutuste vastu huvi.

Ühe ettevõtte puhul on arenduskulutuste kohta infot küsinud avaliku sektori asutus ning ühe ettevõtte puhul tulevane töötaja. Üks vastanutest lisas, et tema ettevõtte arenduskulutuste kohta on infot soovinud kliendid. Samas, on klientide puhul tõenäolisem, et nad soovisid infot saada arendustegevuse kohta, mitte niivõrd selle käigus tehtud kulutuste kohta. Või nad soovisid teada arenduse maksumust (kliendi jaoks), mis aga ei ole võrdne tehtud kulutustega.

Küsimusega number 18 sooviti välja selgitada, kas ettevõtted on arenduskulutusi kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseerinud (vt lisa 1). Vastusevariante anti vastajatele kolm: 1) jah, arenduskulutusi on kapitaliseeritud stabiilse kasumi säilitamise eesmärgil 2) jah, arenduskulutusi on kapitaliseeritud kahjumi vältimiseks 3) ei ole. Küsimusele vastasid kõik 30 finantsspetsialisti. Saadud vastused on esitatud joonisel 9.

Enamus ettevõtete esindajatest (25) märkisid, et nende ettevõtetes ei ole arenduskulutusi kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseeritud. Kasumijuhtimine on taunitav tegevus ning seega ei pruukinud osa finantsspetsialistidest küsimusele tõeselt vastata. Kolme ettevõtte esindajad vastasid, et on arenduskulutusi stabiilse kasumi säilitamiseks kapitaliseerinud ning kahes ettevõttes on kulutusi kapitaliseeritud kahjumi vältimiseks. Kuna enamus ettevõtetest

kasumijuhtimisega ei tegele, ei saa väita, et programmeerimisettevõtete seas on levinud arenduskulutuste kapitaliseerimine kasumiga manipuleerimise eesmärgil.



Joonis 9. Programmeerimisettevõtete arv, kus on arenduskulutusi kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseeritud

Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

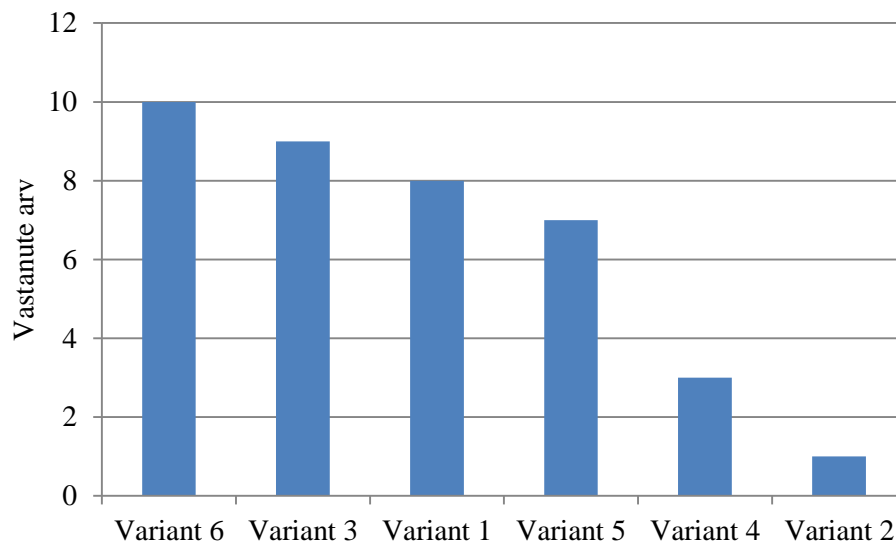
Samas on mõnedes ettevõtetes kasumijuhtimisega tegeletud ehk mõnes ettevõttes on kapitaliseerimist lubavaid arvestuspõhimõtteid isikliku kasu eesmärgil ära kasutatud. Seega teatud motivatsiooni kasumijuhtimise võimalus arenduskulutuste kapitaliseerimiseks annab. Ühes ettevõtetest, kus varem arenduskulutusi kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseeriti, kajastatakse peale 2013. aastal jõustunud juhendimuudatust kõik arendustegevusega seotud kulutused kuluna. Seega on RTJ-i 5 muudatus vähemalt ühe ettevõtte finantsaruande ja kasumi kvaliteetsemaks muutnud. Ülejäänud ettevõtetes, milles esines varem arenduskulutustega seotult kasumijuhtimist, kajastatakse praegu arenduskulutused kuluna. Nende esindajad ei märkinud, et kajastamisviisi muutmisel oleks motiveerivaks faktoriks olnud muudatus RTJ-is.

Küsimustiku viimase küsimuse eesmärk oli välja selgitada, milline on ettevõtete esindajate üldine seisukoht arenduskulutuste kajastamisel (vt lisa 1 küsimus 19). Enda suhtumise väljendamiseks oli välja pakutud kuus varianti, millest pooled olid arenduskulutuste kapitaliseerimist toetavad ning pooled kuluna kajastamist toetavad. Märkida võis mitu vastusevarianti ning samuti võis välja pakkuda oma variandi. Esitatud vastusevariandid olid järgmised:

1. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest need annavad aruandelugejale olulist infot ettevõtte käekäigu kohta ning aitavad seega finantsotsuseid langetada.

2. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest informatsiooni asümmeetria väheneb ja juhtkond ei saa siseinfot ära kasutada.
3. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest kui arendusprojekt on edukas ning loodud varaobjekt hakkab ettevõttele kasu tooma, siis selle kuluna kajastamine annab väär informatsiooni – kasumi kvaliteet langeb.
4. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimine annab võimaluse kasumiga manipuleerimiseks (kasumijuhtimiseks).
5. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimise puhul on arvestuspõhimõtted liiga keerulised ning eeldavad hinnangute andmist – kasumi kvaliteet väheneb.
6. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest tulevane majanduslik kasu arenduskulutuste puhul on ebakindel ning seega ei vasta need niikuinii varaobjekti definitsioonile.

Küsimusele vastas 25 finantsspetsialisti, ülejäänud viis jätsid enda arvamuse avaldamata. Küsimuse tulemused on välja toodud joonisel 10.



Joonis 10. Vastanute üldine suhtumine arenduskulutuste kajastamisse

Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

Arenduskulutuste kuluna kajastamise pooldajaid ning kapitaliseerimise pooldajaid on peaaegu võrdselt, vastusevariante 4, 5 ja 6 on märgitud 20 korral ning variante 1, 2 ja 3 on

märgitud 18 korral. Kui ühes kajastamisviisis ei ole suudetud kokku leppida juhendikoostajate seas, siis on loomulik, et ka aruandekoostajate arvamused lahknevad. Võrreldes vastuseid erineva suurusega ettevõtete seas, siis ühe töötajaga mikroettevõtete esindajad pigem pooldavad arenduskulutuste kapitaliseerimist (vt lisa 5). Samal ajal kajastavad nad ise arenduskulutused kuluna, mis võib viidata sellele, et tegelikult ei olda kursis riskidega, mis arenduskulutuste kapitaliseerimisega kaasnevad. Ettevõtete esindajad pooldavad kapitaliseerimist eelkõige seetõttu, et kui varaobjekt kuluna kajastada, kuid see hakkab ettevõttele tulu tooma, siis antakse aruandelugejale väära informatsiooni.

2–10 töötajaga mikroettevõtete esindajate puhul jagunevad arvamused peaaegu pooleks, veidi enam on kuluks kandmise pooldajaid (vt lisa 5). Eelkõige arvatakse, et arenduskulutused tuleb kuluna kajastada, sest tulevane majanduslik kasu on ebakindel ning seega ei vasta kulutused niikuinii vara definitsioonile. Ilmselt on 2–10 töötajaga mikroettevõtete seas palju neid, kus luuakse tarkvara konkreetse kliendi jaoks, tema vajadustest lähtuvalt ning mis läheb hiljem kliendi omandusse. Seetõttu väidetakse üsna kergekäeliselt, et niikuinii ei vasta arenduskulutused vara definitsioonile. Juhul kui arenduskulutusi tehtaks varaobjekti loomiseks, mis jääb ettevõtte enda käsutusse, siis ilmselt ikkagi kaalutaks, kuidas arenduskulutusi kajastada.

Väikeettevõtete esindajad on enamasti arenduskulutuste kapitaliseerimise vastu. Põhjusena toodi välja, et majanduslik kasu on ebakindel ja on märgitud ka, et arvestuspõhimõtted on liiga keerulised, sest sisaldavad hinnangute andmist. Tegemist on kahe olulise põhjusega, miks ettevõtetes arenduskulutusi kuluna kajastatakse. Gruppi kuuluvad ettevõtted on piisavalt suured teadvustamaks arenduskulutuste kapitaliseerimisega soetud probleeme ning on seega negatiivselt meelestatud bilansis arenduskulutuste kajastamise suhtes.

Kõik, kes arenduskulutusi kapitaliseerivad, on arvestuspõhimõtte pooldajad. Põhjuseks toodi eelkõige, et kapitaliseerimine annab aruandelugejale olulist informatsiooni ettevõtte käekäigu kohta ning kui arendusprojekt on edukas, siis selle kuluna kajastamine annab väära informatsiooni. Need on kaks olulist põhjust, miks programmeerimisega tegelevates ettevõtetes arenduskulutusi kapitaliseeritakse. Seda, et juhtkond siseinfot ära kasutaks, ettevõtete esindajad eriti põhjusena välja ei toonud. Ilmselt seetõttu, et siseinfo on kõige kasulikum siis, kui ettevõtte aktsiatega kaubeldakse ja seda antud ettevõtete puhul ei esine.

3.2.4. Ettevõtete esindajate suhtumine arenduskulutuste kajastamist reguleerivatesse juhendmaterjalidesse

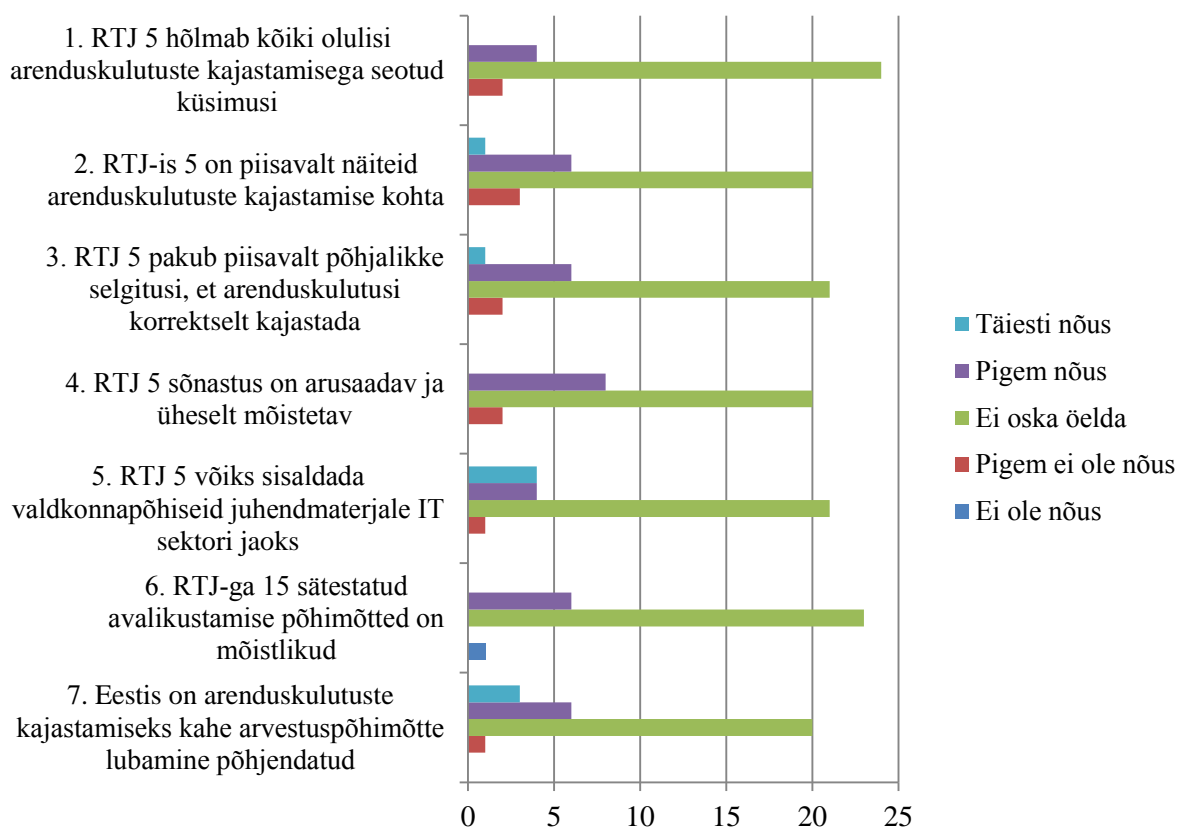
Jaotises analüüsitakse küsimusi 14–16, mis aitavad välja selgitada ettevõtete esindajate suhtumise kehtivatesse Eesti juhendmaterjalidesse. Esimene küsimus on valikvastustega ning võimaldab analüüsida, kui võrd huvituvad finantsspetsialistid muudatustest juhendmaterjalides ja kas muudatustest tekkinud võimalusi kasutatakse. Teine küsimus on avatud küsimus, mis uurib, kas juhendikoostajate tegevus arenduskulutuste arvestuspõhimõtete muutmisel oli vastajate arvates põhjendatud. Kolmandana on välja toodud seitse väidet, mille puhul vastajad pidid väljendama kui võrd nad väidetega nõustuvad skaalal: ei ole nõus, pigem ei ole nõus, ei tea, pigem nõus, täiesti nõus. Väited on RTJ-ide 5 ja 15 kohta ning nende eesmärk on välja selgitada, kas programmeerimisettevõtete finantsspetsialistid on rahul arenduskulutuste kajastamist reguleerivate juhendmaterjalidega.

Küsimus number 14 lähtus 2013. aastal jõustunud juhendimuudatusest, mille tulemusena kaotati bilansis kajastamise kriteeriumitele vastavate arenduskulutuste kapitaliseerimise kohustus ning asendati see valikuvõimalusega – ettevõtte saab ise otsustada, kas kulutusi kapitaliseerida või kuluna kajastada (vt lisa 1). Ettevõtete esindajatelt küsiti, kas muudatus tingis ka nende arvestuspraktikas ümberkorraldusi. Küsimusele vastas 26 inimest, 3 märkisid, et muudatuse tõttu hakkasid nad kõiki kulutusi kuluna kajastama, ülejäänud väitsid, et ümberkorraldusi ei tehtud. Ettevõtted, kus juhendimuudatusest tekkinud võimalust kasutati, on 2–10 töötajaga mikroettevõtted, ilmselt neile oli eelnev arvestuspõhimõtte koormav. (vt lisa 6) Vastamata jätnud 4 inimest ei olnud ilmselt juhendi muutmisest teadlikud või ei pidanud seda oluliseks. Kokkuvõtlikult võib väita, et vastajad olid enamasti muudatustest huvitatud ja teadlikud, sest arvamust avaldati (küsimus ei olnud kohustuslik). Samuti kasutati mõnel juhul ära aruandlust lihtsustavat võimalust, mida juhendimuudatus pakkus.

Järgmise, avatud küsimusega, soovis töö autor teada, kas ettevõtete esindajad peavad juhendikoostajate tehtud muudatust põhjendatuks (vt lisa 1 küsimus 15). Küsimusele vastasid kuus inimest, kes arvasid, et juhendikoostajad on teinud õigesti lubades ettevõtetel valida, kuidas arenduskulutusi kajastada. Põhjendusena toodi välja, et kulutuste kapitaliseerimine toob kaasa täiendava halduskoormuse, näiteks arenduskulutuste suurust peab olema võimalik usaldusväärsetl mõõta, tulevikus tekkivat majanduslikku kasu peab olema samuti võimalik ette prognoosida ja ettevõttel peab olema kindlus, et ta suudab loodavat vara müüa. Nende kriteeriumide täitmise kindlakstegemine on tihtipeale üsna ajamahukas ja nüüd on ettevõttel

võimalik sellest loobuda. Samuti toodi välja, et olukorrad on piisavalt erinevad, et neid kindlate reeglite järgi sättida, seetõttu on juhendmaterjalide paindlikkus igati tervitatav. Kokkuvõttelikult peetakse vastanute hulgas arenduskulutuste arvestuspõhimõtte muudatust igati vajalikuks.

Arenduskulutuste kajastamist reguleerivate juhendmaterjalide kohta ei soovinud või ei osanud aga enamus vastanutest arvamust avaldada (vt lisa 1 küsimus 16). Kõigi seitsme väite puhul valisid enamus variandi „Ei oska öelda”. Samuti jätsid mõned vastajatest enda hinnangu andmata, nende vastuseks loeti samuti „Ei oska öelda”. Joonisel 11 on väidete lõikes välja toodud, kuivõrd vastajad väitega nõustusid või ei nõustunud, kuid vastajate vähesuse tõttu analüüsitakse väiteid kogumina.



Joonis 11. Vastanute arvamus arenduskulutuste kajastamist reguleerivate juhendmaterjalide kohta

Allikas: (Autori koostatud lisa 6 alusel)

Jooniselt on näha, et enamuse väidete puhul on valitud vastusevariant „Ei oska öelda”. Kuigi vastajaid oli kõigi väidete puhul üsna vähe, siis enim avaldati arvamust väidete 2, 4 ja 7 kohta, arvamust avaldati 10-l korral. Ilmselt need teemad lähevad programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsspetsialistidele natuke rohkem korda. Vaadates väidete üleselt vastajate arvamusi, siis üldiselt ollakse kehtivate juhendmaterjalidega rahul, enamasti on nõustunud väidetega, mis näitavad Eesti juhendmaterjale positiivses valguses. Enim ollakse nõus, et Eestis on kahe arvestuspõhimõtte lubamine põhjendatud ning ollakse rahul RTJ 5 sõnastusega. Ette heidetakse, et juhendmaterjalis on liiga vähe näiteid arenduskulutuste kajastamise kohta ning samuti on 8 vastajat märkinud, et nad tunnevad puudust IT valdkonna spetsiifilistest juhendmaterjalidest.

Üldiselt võib järeldada, et juhendmaterjalid on vastajate jaoks kaugeks jäänud, sest enamasti arvamust avaldada ei soovitud või ei osatud. Tekib küsimus, mille alusel on raamatupidamine ettevõtetes korraldatud, kui finantsspetsialistid pole kursis, millised kehtivad juhendmaterjalid on. Arendustegevusega tegelevate ettevõtete esindajad oleksid pidanud arvamust avaldama, seega oleks pidanud igale küsimusele laekuma 21 vastust.

Võttes kokku jaotise 3, siis võib programmeerimisetevõtete kohta, millest lähtuvalt küsimustele vastati, välja tuua järgmised järeldused:

- Pea kõigis ettevõtetes tehakse arendustegevuse käigus kulutusi tööjõule ning paljudes ka teenustele, materjalidele ja kaupadele ning immateriaalsetele ja materiaalsele varaobjektidele. Laenuga finantseeritakse arendustegevust väga harva.
- Arendustegevuse käigus tehtud kulutustes moodustavad suurima osa kulutused tööjõule.
- Eelistatuim arenduskulutuste kajastamisviis on tekkepõhiselt kuluna kajastamine.
- Arenduskulutusi kajastatakse kuluna eelkõige seetõttu, et:
 - arenduskulutustest tekkiv tulevane majanduslik kasu on ebakindel ning seega ei vasta tehtud kulutused tavaliselt kajastamiskriteeriumitele;
 - kapitaliseerimise puhul on arvestuspõhimõtted liiga keerulised ning eeldavad hinnangute andmist – kasumi kvaliteet väheneb;
 - arenduskulutuste kajastamiskriteeriumitele vastamise hindamine on kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu;
 - puudub väliste osapoolte huvi arenduskulutuste vastu.
- Arendustegevusega seotud kulutusi kapitaliseeritakse eelkõige, sest:

- kui arendusprojekt on edukas ning loodud varaobjekt hakkab ettevõttele kasu tooma, siis selle kuluna kajastamine annab väärast informatsiooni – kasumi kvaliteet langeb;
 - arenduskulutused annavad aruandelugejale olulist infot ettevõtte käekäigu kohta ning aitavad seega finantsotsuseid langetada;
 - tekib võimalus kasumijuhtimiseks.
- Programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajad peavad mõistlikuks 2013. aasta juhendimuudatust. Olenemata sellest tundub, et juhendmaterjalid on vastajate jaoks kaugeltki jäänud, sest enamasti juhendmaterjalide kohta arvamust avaldada ei soovitud.

KOKKUVÕTE

Nii maailma kui ka Eesti majanduses kasvab pidevalt IT sektori osatähtsus, seega muutuvad järjest aktuaalsemaks valdkonnaga seotud arvestuse küsimused. Enamuse IT sektori ettevõtete varast moodustavad immateriaalsed varaobjektid. Sellised varaobjektid on tihti unikaalsed, mistõttu tekitab nende kajastamine finantsaruannetes küsimusi. Eriti oluliseks arvestusalaseks küsimuseks programmeerimisega tegelevate ettevõtete puhul on arenduskulutuste kajastamine, sest ettevõtetes tegeletakse intensiivselt arendustegevusega. Mitmesugused juhendid lubavad arenduskulutusi finantsaruannetes kajastada mitmel viisil. Üldise arvestusalase konsensuseni pole veel jõutud, mistõttu on oluline arenduskulutustega seonduvat käsitleda.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, milliseid kulutusi Eestis tegutsevates programmeerimisega tegelevates (EMTAK 62011) ettevõtetes arendustegevuse käigus tehakse, kuidas neid finantsaruannetes kajastatakse ja miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti tehti kindlaks programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumine kehtivatesse juhendmaterjalidesse.

Eesmärgi täitmiseks defineeriti esmalt mitmesugustest allikatest lähtuvalt terminid *immateriaalne vara* ning *teadus- ja arenduskulutused*. Viimaseid on finantsarvestuse kontekstis väga oluline üksteisest eristada, sest lähtuvalt kulutuse sisust kehtivad erinevad kajastamisviisid. Seejärel toodi välja arenduskulutuste arvestuspõhimõtted lähtuvalt US GAAP-ist, IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist. Arvestuspõhimõtteid analüüsid selgus, et kõik juhendikoostajad on mõistnud, et arendustegevuse tulemusena võib ettevõttele tulevikus kasu tekkida. Seetõttu lubatakse kõigi standardite kohaselt teatud kriteeriumitele vastavad arenduskulutused kapitaliseerida. Kulutuste kapitaliseerimise tingimused on aga erinevad ja võib väita, et arenduskulutuse kajastamise põhimõtted on US GAAP-is ja SME IFRS-is konservatiivsemad kui IFRS-is ja RTJ-is.

Jaotises 2 kirjeldati arenduskulutuste kajastamisel tekkivaid probleeme teadusartiklitest lähtuvalt ning uuriti, kas kehivad arvestuspõhimõtted suudavad neid probleeme vähendada. Kuigi arvamusi oli ja on jätkuvalt mitmeid, suudeti uuringutes üsna kindlalt ära

tõestada, et arenduskulutuste kapitaliseerimisega antav informatsioon on aruandelugejate jaoks oluline ning vähendab informatsiooni asümmeetriat. Finantsaruannete ja kasumi kvaliteedi tagamise küsimustes jäid uuringute tegijad aga selgelt erinevatele seisukohtadele. Mõned leidsid tõendeid, et kapitaliseerimine suurendab finantsaruannete ja kasumi kvaliteeti. Teised tõestasid, et hoopis kuluna kajastamine leevendab finantsaruannete ja kasumi kvaliteediga seotud probleeme. Kui isegi teaduslike uuringutega pole jõutud ühesuguse arusaamani, milline kajastamisviis tagab aruandelugejale asjakohasema ja tõepärasema info, siis on põhjendatud, et standardikoostajad on sätestanud erinevad kajastamisviisid ning arvestuslase konsensuseni pole jõutud.

Viimane uurimisülesanne, mis töö eesmärgi saavutamiseks täita tuli, oli küsimustiku koostamine ja küsitluse tegemine ettevõtete kohta, mille majandusaasta aruandes oli ühe tegevusala koodina märgitud 62011. Vastasid 30 programmeerimisettevõtetega seotud finantsspetsialisti. Järgnevalt välja toodud järeldusi ei saa üldistada kõigile Eestis aktiivselt tegutsevatele programmeerimisega tegelevatele ettevõtetele (üldkogum 1564), sest vastanute arv on üsna väike. Ettevõtete kohta, mille tegevusest lähtuvalt küsimustik täideti, saab aga järeldused välja tuua.

Enamuses programmeerimisega tegelevates ettevõtetes tehakse arendustegevuse käigus kulutusi tööjõule, samuti tehakse paljudes ettevõtetes kulutusi teenustele, materjalidele ja kaupadele ning immateriaalsetele ja materiaalsetele varaobjektidele. Laenuga finantseeritakse arendustegevust väga harva. Analüüsides arenduskulutuste koosseisu, siis üle poole kõigist kulutustest moodustavad kulutused tööjõule. Teiste kulutuste osatähtsus kogukulutustes on tagasihoidlikum.

Eelistatuim arenduskulutuste kajastamisviis programmeerimisega tegelevates ettevõtetes on tekkepõhiselt kuluna kajastamine. Küsimuste vastuseid analüüsides selgus, et peamised põhjused, miks arenduskulutusi kuluna kajastatakse on järgmised:

- 1) arenduskulutustest tekkiv tulevane majanduslik kasu on ebakindel ning seega ei vasta tehtud kulutused tavaliselt kajastamiskriteeriumitele;
- 2) kapitaliseerimise puhul on arvestuspõhimõtted liiga keerulised ning eeldavad hinnangute andmist – kasumi kvaliteet väheneb;
- 3) arenduskulutuste kajastamiskriteeriumitele vastamise hindamine on kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu;
- 4) puudub väliste osapoolte huvi arenduskulutuste vastu.

Vähesed küsitletutest (20%) märkisid, et nende ettevõttes kapitaliseeritakse arenduskulutusi. Vastuseid analüüsid selgus, et arenduskulutusi kapitaliseeritakse eelkõige seetõttu, et arenduskulutuse kapitaliseerimine annab aruandelugejale olulist informatsiooni ning kui arendusprojekt on edukas ja loodud varaobjekt hakkab ettevõttele kasu tooma, siis kulutuste kuluna kajastamine annab väära informatsiooni. Samuti võib arenduskulutuse kapitaliseerimise motiiviks olla kasumiga manipuleerimine, mõned vastanutest olid kulutusi kasumijuhitamise eesmärgil kapitaliseerinud.

Analüüsid küsimusi, mille eesmärk oli välja selgitada finantsspetsialistide suhtumine kehtivatesse juhendmaterjalidesse, siis üldiselt peetakse mõistlikuks 2013. aasta juhendimuudatust. Muudatusega sätestati, et ettevõtte saab ise valida, kas kajastada arenduskulutused kuluna või siis kapitaliseerida (juhul kui kulutused vastavad teatud tingimustele). Samas tundub, et juhendmaterjalid on vastajate jaoks kaugeks jäänud, sest enamasti juhendmaterjalide kohta arvamust avaldada ei soovitud. Olenevalt suhtumise välja selgitamiseks esitatud väitest märkis vaid 20-33% kõigist vastanutest, kas nad nõustuvad väitega või mitte.

SUMMARY

RECOGNISING DEVELOPMENT EXPENDITURES IN ESTONIAN PROGRAMMING COMPANIES' FINANCIAL STATEMENTS

Mari Angerjas

The relative importance of IT sector is growing both in world's and in Estonian economy thus the accounting issues related to the industry will arise more often. The majority of IT companies' assets are intangible assets. These assets are often unique and therefore recognising them in financial statements raises frequent questions. The most important issue for the programming companies is recognising development expenditures because these companies are usually involved in development activities. Different accounting standards allow various ways to recognise development expenditures. General agreement on how to recognise development expenditures has not been reached yet that is why it is important to research the topic.

The aim of the master's thesis is to find out which expenditures arise during development in Estonian programming companies (EMTAK 62011), how the expenditures are recognised and why one or another way of recognition is used. Also the opinion of programming companies' representatives about current accounting standard is determined. Following research tasks will be completed to reach the objective of thesis:

- 1) to define intangible assets and research and development expenditures and provide an overview of accounting principles of development expenditures based on United States Generally Accepted Accounting Principles, International Financial Reporting Standards, International Financial Reporting Standards for Small and Medium-Sized Entities and Estonian Accounting Standards;

- 2) to bring out problems that arise during recognition of development expenditures based on scientific research and analyse if current accounting principles are able to solve them;
- 3) to conduct a survey among financial specialists who are involved with programming companies in Estonia.

In the first chapter, the definitions of intangible assets and research and development expenditures were brought out and different accounting standards were described. It became clear that different standard issuers are aware that in many cases development expenditures will generate probable future economic benefits. Therefore, standards described, allow capitalising development expenditures if certain criteria are met. Still, criteria stipulated vary across the standards and so it can be concluded that US GAAP and IFRS for SME-s are more conservative in terms of recognising development expenditure.

In the second chapter, different scientific research papers were analyzed to find out the problems that come into being when recognising development expenditures and if current accounting principles help to solve them. Although research papers have different conclusions it is proven that the information provided by capitalisation of development expenditures is relevant to reader of annual report and the information asymmetry reduces. Regarding quality of profit and financial statements the opinions were divided, some proved that expensing improves quality, others proved that capitalising improves quality. If scientific research has not concluded which way of recognition is more effective then it is understandable why standard issuers have stipulated different ways of recognition and agreement has not been reached.

The last research task was to conduct a survey concerning Estonian companies that had marked 62011 as one of their economic activity codes. 30 financial specialists involved with programming companies answered the questionnaire. The following conclusions cannot be generalised to all Estonian programming companies (1564) because the number of replies is too small. Although conclusions can be made for the companies which financial specialists answered.

During development activities labor expenditure incurs in majority of programming companies in Estonia. Also expenditures for services, materials and goods, tangible and intangible assets are made. Development is rarely financed with loan. Over a half of all expenditures made during development activities are labor costs, the relative importance of other expenditures is clearly smaller.

Majority of Estonian programming companies expenses all development expenditures. The main reasons for expensing are the following:

- 1) the future economic benefits arising from development expenditures are uncertain thus the expenditures do not meet the recognition criteria;
- 2) the accounting principles for capitalisation are too complicated and presume forming assessments – the quality of profit decreases;
- 3) estimating whether expenditures meet recognition criteria is more expensive than benefits from capitalisation;
- 4) external parties are not interested in development expenditures.

The minority of people questioned (20%) indicated that development expenditures are capitalized in their company. The main reason for capitalisation is that capitalised development expenditures give relevant information to reader of annual report. Also, if development is successful and the expenditure is expensed the wrong information is provided. In addition, some respondents stated that they have capitalised expenditure to manipulate with profit, so the earnings management may also be a reason for capitalisation.

Finally, the questions where respondents could state their opinion about current accounting standards were analysed. It was revealed that the change in accounting standards in 2013. which stipulated that company may choose how to recognise development expenditures (either expense or capitalise them) was reasonable in the opinion of respondents. Nevertheless, it can be concluded that accounting standards have remained distant for respondents because mostly they did not state their opinion and marked “Do not know” as an answer.

VIIDATUD ALLIKAD

- 2015 Amendments to the Basis for Conclusions on the International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). International Accounting Standards Board. http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS%20for%20SMEs%20May%202015/2015_Amendments%20to%20IFRS%20for%20SMEs_Basis.pdf (12.05.2015)
- Aboddy D., Lev B: (1998). The Value Relevance of Intangibles: The Case of Software Capitalization. – *Journal of Accounting Research*, vol. 36, pp. 161-191.
- Aboddy D., Lev B. (2000). Information Asymmetry, R&D, and Insider Gains. – *The Journal of Finance*, vol. 55, no. 6, pp. 2747–2766.
- Alver J., Alver L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus : leksikon. II, M-Y*. Tartu: Deebet.
- Barth M. E., Kasznik R., McNichols M. F. (2001). Analyst Coverage and Intangible Assets. – *Journal of Accounting Research*, vol. 39, no. 1, pp. 1-34.
- Brewerton P. M., Millward L. J. (2001). *Organizational Research Methods: A Guide for Students and Researchers*. London: SAGE Publications Ltd.
- Cañibano L., Garica-Ayuso M., Sanchez P. (2000). Accounting for Intangibles: A Literature Review. – *Journal of Accounting Literature*, vol. 19, pp. 102-130.
- Carmichael D. R., Graham, L. (2012). *Accountants' Handbook, Volume 1 : Financial Accounting and General Topics*. 12th ed. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Cazavan-Jeny A., Jeanjean T. (2006). The Negative Impact of R&D Capitalization: A Value Relevance Approach – *European Accounting Review*, vol. 15, no .1, pp. 37-61.
- Ciftci M. (2010). Accounting Choice and Earnings Quality: The Case of Software Development. – *European Accounting Review*, vol. 19, no. 3, pp.429-459.
- Commission Recommendation of 6 May 2003 Concerning the Definition of Micro, Small and Medium-sized Enterprises 2003/361/EC. Issued by The Commission of European Communities 20th May 2003. – L 124/36.
- Comprehensive Review of the IFRS for SMEs. International Accounting Standards Board. http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/RequestforInformation_IFRSforSMEs_WEBSITE.pdf (12.06.2012)

- Earnings Management. – *Investopedia*. Investopedia, LLC.
<http://www.investopedia.com/terms/e/earnings-management.asp> (29.10.2015)
- FASB Accounting Standards Codification. Deloitte Global Services Limited.
<http://www.iasplus.com/en-us/standards/fasb> (08.10.2015)
- Flood J.M. (2013). Wiley GAAP 2014 : Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles. 12th ed. New Jersey: John Wiley & Sons.
- Healy P.M., Myers S.C., Howe C.D. (1999). R&D Accounting and the Tradeoff Between Relevance and Objectivity. – *Journal of Accounting Research*, vol. 40, no. 3, pp. 677-710.
- History of IAS 38. Deloitte Global Services Limited.
<http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias38> (08.10.2015)
- Hunter L., Webster E., Wyatt A. (2012). Accounting for Expenditure on Intangibles. – *Abacus*, vol. 48, no. 1, pp. 104-145.
- Immateriaalne. – *Eesti keele seletav sõnaraamat*. Eesti Keele Instituut.
<http://www.eki.ee/dict/ekss/> (12.11.2015)
- Immateriaalne vara. – *TEA entsüklopeedia. 8. köide, Haanja – indaan*. (2012). (Toim) A. Tomingas, T. Vare. Tallinn: TEA Kirjastus, lk 386.
- Intangible assets. – *The Blackwell Encyclopedic Dictionary of Accounting*. (1997). (Ed) A.R. Abdel-khalik. Cambridge (Mass.): Blackwell Publishers, lk 180.
- International Accounting Standard 38. (2014). International Accounting Standards Board.
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/ias38.pdf> (27.11.2015)
- International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs). (2009). International Accounting Standards Board.
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> (27.11.2015)
- Klassifikaatori otsing. Registrate ja Infosüsteemide Keskus.
<https://emtak.rik.ee/EMTAK/pages/klassifikaatorOtsing.aspx> (15.11.2015)
- Lev B., Sougiannis T. (1996). The Capitalization, Amortization, and Value-relevance of R&D. – *Journal of Accounting and Economics*, vol. 21, is. 1, pp. 107-138.
- Maaloul A., Zéghal D. (2011). The Accounting Treatment of Intangibles – A Critical Review of the Literature – *Accounting Forum*, vol. 35, is. 4, pp. 262-274.
- Majandusaasta aruande taksonoomia. Vastu võetud Vabariigi Valitsuses 17. detsember.2009. a - RT I, 2009, 64, 436; RT I, 27.12.2013, 21.

- Mohd E. (2005). Accounting for Software Development Costs and Information Asymmetry. – *The Accounting Review*, vol. 80, no. 4, pp. 1211-1231.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 1 – Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. Vastu võetud Riigikogus 23. jaanuaril 2003. a. – RTL, 23.01.2003, 10, 117; RT III, 10.01.2012, 5.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 – Materiaalne ja immateriaalne põhivara. Vastu võetud Riigikogus 23. jaanuaril 2003. a. – RTL, 23.01.2003, 10, 117.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 – Materiaalne ja immateriaalne põhivara. Vastu võetud Riigikogus 23. jaanuaril 2003. a. – RTL, 23.01.2003, 10, 117; RTL, 21.06.2005, 66, 952
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 – Materiaalne ja immateriaalne põhivara. Vastu võetud Riigikogus 23. jaanuaril 2003. a. – RTL, 23.01.2003, 10, 117; RTL 9.01.2009, 3, 46.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 – Materiaalne ja immateriaalne põhivara. Vastu võetud Riigikogus 23. jaanuaril 2003. a. – RTL, 23.01.2003, 10, 117; RT III, 10.01.2012, 5.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 – Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud Riigikogus 10. detsembril 2003. a. – RTL, 10.12.2003, 124, 2013; RT III, 10.01.2012, 5.
- Research and development. – *Encyclopaedia Britannica*. (Author) T. S. McLeod. Encyclopaedia Britannica Inc. <http://www.britannica.com/topic/research-and-development> (15.11.2015)
- Schipper K., Vincent L. (2003). Earnings Quality. – *Accounting Horizons*, vol. 17, pp. 97-110.
- SIC Interpretation 32. (2002). International Accounting Standards Board. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2015/sic32.pdf> (27.11.2015)
- Statistilisse profiili kuuluvad ettevõtted töötajate arvu ja tegevusala (EMTAK 2008) järgi. Eesti Statistikaamet. <http://pub.stat.ee/px-web.2001/Database/Majandus/10Majandusuksused/045Ettevetjad/045Ettevetjad.asp> (01.12.2015)
- Vara. – *Eesti keele seletav sõnaraamat*. Eesti Keele Instituut. <http://www.eki.ee/dict/ekss/> (12.11.2015)
- Väike ja keskmise suurusega rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS for SMEs). (2009). International Accounting Standards Board. <http://easb.ee/index.php?id=690> (26.11.2015)

LISAD

Lisa 1. Ankeetküsitlus: Arendusväljaminekute kajastamine programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes

Arendusväljaminekute kajastamine programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes

Vastatud: 0% Lehekülg: 1 / 5

Olen Tallinna Tehnikaülikooli üliõpilane ja kirjutan magistritööd teemal: "Arendusväljaminekute kajastamine Eestis programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes". Küsitluse eesmärk on välja selgitada, kuidas kajastatakse arendusväljaminekuid programmeerimisega tegelevate ettevõtete finantsaruannetes ning miks üht või teist kajastamisviisi kasutatakse. Samuti võimaldavad küsimustiku vastused anda hinnangu programmeerimisega tegelevate ettevõtete esindajate suhtumisele olemasolevatesse juhendmaterjalidesse ja selgitada välja, kas on vajadus nende täiustamiseks. Küsitlus on suunatud programmeerimisega tegelevate ettevõtete raamatupidajatele, pearaamatupidajatele, finantskontrollertele ning finantsjuhtidele.

Küsimustiku täitmine võtab aega orienteerivalt 10-15 minutit.

Küsimuste korral palun pöörduda marit.angerjas@gmail.com.

Aitäh vastamast!

1 Teie ametikoht ettevõttes:

- raamatupidaja
- pearaamatupidaja
- finantskontroller
- finantsjuht

2 Teie ettevõtte eelmise majandusaasta:

keskmine töötajate arv	<input type="text"/>
müügitulu (eurodes)	<input type="text"/>
bilansimaht (eurodes)	<input type="text"/>

3 Millistest juhendmaterjalidest finantsarvestuse korraldamisel lähtute?

- Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendid
- Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRS)
- Muu (täpsustage)

4 Kas teie ettevõttes tegeletakse arendustegevusega ja tehakse sellega seotud kulutusi?

- Jah
- Ei

5 Milliseid kulutusi tehakse teie ettevõttes arendustegevuse käigus?

- Kulutused materjalidele/ kaupadele
- Kulutused tööjõule
- Kulutused materiaalsele ja immateriaalsele varaobjektidele
- Kulutused teenustele
- Laenukasutuse kulutused (intressid)
- Muu (täpsustage)

6 Palun märkige, millise osa moodustab iga kulutus kõigist arendusväljaminekutest.

		Osatähtsus %-des
Kulutused materjalidele/ kaupadele	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Kulutused tööjõule	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Kulutused materiaalsele ja immateriaalsele varaobjektidele	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Kulutused teenustele	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Laenukasutuse kulutused (intressid)	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Muud kulutused	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>

7 Kuidas kajastate arendustegevusega seotud kulutusi?

- Alati kuluna kasumiaruandes
- Kuluna kasumiaruandes, kui kulutused ei vasta varaobjekti definitsioonile
- Bilansis immateriaalse põhivara koosseisus ning immateriaalse põhivara lisas eraldi arendusväljaminekute veerus
- Bilansis arendustegevuse tulemusena loodud materiaalse/ immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuses

8 Juhul, kui märkisite mitu varianti, palun määrake kajastamise osatähtsused kajastamisviisiti.

	Osatähtsus %-des
Kuluna kasumiaruandes, kui kulutused ei vasta varaobjekti definitsioonile	<input type="text"/>
Bilansis immateriaalse põhivara koosseisus ning immateriaalse põhivara lisas eraldi arendusväljaminekute veerus	<input type="text"/>
Bilansis arendustegevuse tulemusena loodud materiaalse/ immateriaalse varaobjekti soetusmaksumuses	<input type="text"/>

9 Juhul, kui kajastate arendusväljaminekuid kuluna, siis miks olete valinud sellise lähenemise?

- Arendusväljaminekute suurus on ebaokuline
- Arendusväljaminekute kajastamiskriteeriumitele vastamise hindamine on kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu
- Tehtud kulutused ei vasta tavaliselt kajastamiskriteeriumitele
- Muu (täpsustage)

Järgmised küsimused on mõeldud neile, kes arendusväljaminekuid kapitaliseerivad. Kui kajastate arendusväljaminekuid ainult kuluna, siis vajutage lehekülje allosas nuppu "Edasi".

10 Milliste dokumentide abil tõestate, et tehtud kulutused vastavad kajastamiskriteeriumitele?

- Detailse arendusprojekti tegevusplaani abil
- Arendusprojekti eelarve abil
- Arendusprojekti finantseerijapoolse vahendite tagamise kinnituse abil
- Detailse kuluarvestuse dokumentatsiooni abil
- Arendustegevusega seotud kirjavahetuse abil
- Ei kogu mingeid tõendeid
- Muu (täpsustage)

11 Kui pikaks hindate iseseisva varaobjektina kajastatud arendusväljaminekute ning varaobjekti, mille soetusmaksumus sisaldab arendusväljaminekuid, kasulikke eluiga?

		Kasulik eluiga aastates
Iseseisva varaobjektina kajastatud arendusväljaminekud	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>
Varaobjekt, mille soetusmaksumus sisaldab arendusväljaminekuid	<input type="checkbox"/>	<input type="text"/>

12 Millist amortisatsioonimeetodit arendusväljaminekute või neid sisaldavate varaobjektide puhul kasutate?

- Lineaarne meetod
- Tegevus-/ tootismahui põhinev meetod
- Kasutusaastate järjenumbrite meetod
- Kahekordselt alaneva jäägi meetod
- Muu (täpsustage)

13 Kas olete pidanud kapitaliseeritud arendusväljaminekute või neid sisaldavate varaobjektide maksumust alla hindama?

- Jah, üsna tihti – olulistest summades
- Jah, üsna tihti – ebaolulistest summades
- Jah, mõned korrad on ette tulnud – olulistest summades
- Jah, mõned korrad on ette tulnud – ebaolulistest summades
- Ei ole pidanud alla hindama

Järgmised küsimused on mõeldud neile, kes korraldavad enda raamatupidamist lähtuvalt Raamatupidamise Toimkonna juhenditest. Kui lähtute IFRS-ist, siis vajutage lehekülje allosas nuppu "Edasi".

14 2013. aastal muudeti RTJ vastavaks SME IFRS-ile. Juhendmaterjalidest kaotati bilansis kajastamise kriteeriumitele vastavate arendusväljaminekute kapitaliseerimise kohustus ning asendati see valikuvõimalusega – ettevõtte saab ise otsustada, kas kulutusi kapitaliseerida või kuluna kajastada. Kas juhendmaterjalide muutmine tingis muudatusi ka teie ettevõtte raamatupidamises?

- Jah, kajastame nüüd kõiki arendusväljaminekuid kuluna
- Jah, kapitaliseerime nüüd arendusväljaminekuid
- Ei, muudatusi arvestuspraktikas ei toimunud

15 Kas RTJ 5 muudatus, mis puudutas arendusväljaminekute kapitaliseerimist on teie arvates põhjendatud? Palun selgitage.

16 Palun märkige, kuivõrd nõustute/ei nõustu järgmiste väidetega. Soovi korral kommenteerige vastuseid väidete all olevas lahtris.

	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
Kehtiv RTJ 5 hõlmab kõiki olulisi arendusväljaminekute kajastamisega seotud küsimusi	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kehtivas RTJ-is 5 on piisavalt näiteid arendusväljaminekute kajastamise kohta	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Kehtiv RTJ 5 pakub piisavalt põhjalikke selgitusi, et arendusväljaminekuid korrektselt kajastada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
RTJ 5 sõnastus on arusaadav ja üheseft mõistetav	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
RTJ 5 võiks sisaldada valdkonnapõhiseid juhendmaterjale IT sektori jaoks, sest tegemist on valdkonnaga, kus tegeletakse palju arendustegevusega	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
RTJ-ga 15 sätestatud avalikustamise põhimõtted on mõistlikud, arendusväljaminekute kohta ei tuleks rohkem infot avalikustada	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Eesti kontekstis on arendusväljaminekute kajastamiseks kahe erineva arvestuspõhimõtte lubamine põhjendatud	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Kommentaariid

17 Millised välised osapooled on huvi tundnud teie ettevõtte arendusväljaminekute vastu?

- PANGAD ja teised laenuandjad
- Investoriid
- Avaliku sektori asutused
- Tulevased töötajad
- Keegi pole tehtud väljaminekute vastu huvi tundnud
- Muu (täpsustage)

18 Kas olete arendusväljaminekuid kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseerinud?

- Jah, olen arendusväljaminekuid kapitaliseerinud, et vältida kasumi vähenemist - stabiilse kasumi säilitamise eesmärgil
- Jah, olen arendusväljaminekuid kapitaliseerinud, et vältida kahjumi tekkimist aruandeperioodil
- Ei ole

19

Milline on teie üldine seisukoht arendusväljaminekute kajastamisel?

- Arendusväljaminekud tuleks kapitaliseerida, sest need annavad aruandelugejale otulist infot ettevõtte käekäigu kohta ning aitavad seega finantsotsuseid langetada
- Arendusväljaminekud tuleks kapitaliseerida, sest informatsiooni asümmeetria väheneb ja juhtkond ei saa siseinfot ära kasutada
- Arendusväljaminekud tuleks kapitaliseerida, sest kui arendusprojekt on edukas ning loodud varaobjekt hakkab ettevõttele kasu tooma, siis selle kuluna kajastamine annab väärat informatsiooni - kasumi kvaliteet langeb
- Arendusväljaminekud tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimine annab võimaluse kasumiga manipuleerimiseks (kasumijuhtimiseks)
- Arendusväljaminekud tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimise puhul on arvestuspõhimõtted liiga keerulised ning eeldavad hinnangute andmist - kasumi kvaliteet väheneb
- Arendusväljaminekud tuleks kajastada kuluna, sest tulevane majanduslik kasu arenduskulutuste puhul on ebakindel ning seega ei vasta need niikuinii varaobjekti definitsioonile
- Muu (täpsustage)

Allikas: (Autori koostatud)

Lisa 2. Ettevõtete tausta kohta esitatud küsimuste vastused

1. Teie ametikoht ettevõttes:		
Vastusevariant	Vastanute arv	Osatähtsus kõigist vastanutest
Finantsjuht	12	40%
Raamatupidaja	10	33%
Pearaamatupidaja	8	27%
Finantskontroller	0	0%

2. Teie ettevõtte eelmise majandusaasta töötajate arv:		
Ettevõtte grupp	Ettevõtete arv	Osatähtsus kõigist ettevõtetest
1 töötajaga mikroettevõtted	11	37%
2–10 töötajaga mikroettevõtted	14	47%
Väikeettevõtted	5	16%

2. Teie ettevõtte eelmise majandusaasta müügitulu:		
kuni 50 000	12	40%
50 000–100 000	10	33%
rohkem kui 100 000	8	27%

2. Teie ettevõtte eelmise majandusaasta bilansimaht:		
kuni 50 000	15	50%
50–100 000	6	20%
rohkem kui 100 000	9	30%

3. Millistest juhendmaterjalidest finantsarvestuse korraldamisel lähtute?		
Vastusevariant	Ettevõtete arv	Osatähtsus kõigist ettevõtetest
RTJ	30	100%
IFRS	0	0
Muu	0	0

4. Kas teie ettevõttes tegeletakse arendustegevusega ja tehakse sellega seotud kulutusi?		
Vastusevariant	Ettevõtete arv	Osatähtsus kõigist ettevõtetest
Jah	21	70%
Ei	9	30%

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 3. Vastused küsimustele, mis selgitavad välja, milliseid kulutusi arendustegevuse käigus tehakse

5. Milliseid kulutusi tehakse teie ettevõttes arendustegevuse käigus?				
Kulutuse liik	Ettevõtete arv			
	Kokku	Ühe töötajaga mikroettevõtted	2–10 töötajaga mikroettevõtted	Väikeettevõtted
Kulutused tööjõule	20	5	11	4
Kulutused teenustele	14	5	7	2
Kulutused materjalidele/kaupadele	14	4	8	2
Kulutused materiaalsele ja immateriaalsele varaobjektidele	13	3	7	3
Laenukasutuse kulutused (intressid)	3	1	2	0
Muu	2	1	1	0

Lisa 3 järg

6. Palun märkige, millise osa moodustab iga kulutus kõigist arendusväljaminekutest						
	Kulutused tööjõule	Kulutused teenustele	Kulutused materiaalsetele ja immateriaalsetele varaobjektidele	Kulutused materjalidele/ kaupadele	Muu	Laenukasu- tuse kulutused (intressid)
1 töötajaga mikroettevõtete vastused						
Osatähtsus kogu arenduskulutus- tes (%)	15%	1%	30%	18%	35,4%	0,6%
	10%	0%	60%	30%	0%	0%
	10%	86%	2%	2%	0%	0%
	90%	10%	0%	0%	0%	0%
Aritmeetiline keskmise osatähtsus (%)	31%	24%	23%	13%	9%	0%
2-10 töötajaga mikroettevõtete vastused						
Osatähtsus kogu arenduskulutus- tes (%)	93%	3%	4%	0%	0%	0%
	77,5%	7,5%	7,5%	7,5%	0%	0%
	100%	0%	0%	0%	0%	0%
	95%	0%	0%	5%	0%	0%
	80%	5%	5%	10%	0%	0%
	5%	20%	15%	10%	40%	10%
	70%	9%	10%	10%	0%	1%
	100%	0%	0%	0%	0%	0%
	70%	0%	10%	20%	0%	0%
	65%	15%	0%	20%	0%	0%
	60%	20%	5%	15%	0%	0%
Aritmeetiline keskmise osatähtsus (%)	74%	7%	5%	9%	4%	1%
Väikeettevõtete vastused						
Osatähtsus kogu arenduskulutus- tes (%)	70%	10%	10%	10%	0%	0%
	90%	10%	0%	0%	0%	0%
	97%	0%	2%	1%	0%	0%
	99%	0%	1%	0%	0%	0%
Aritmeetiline keskmise osatähtsus (%)	89%	5%	3%	3%	0%	0%
Aritmeetiline keskmine osatähtsus (%) kogu arenduskulutustest gruppide üleselt						
	68%	10%	9%	8%	4%	1%

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 4. Vastused arenduskulutuste kajastamisviise puudutavatele küsimustele

7. Kuidas kajastate arendustegevusega seotud kulutusi?				
Vastusevariant	Ettevõtete arv			
	Kokku	Ühe töötajaga mikroettevõtted	2–10 töötajaga mikroettevõtted	Väikeettevõtted
Alati kuluna kasumiaruandes	17	5	9	3
Kuluna kasumiaruandes, kui kulutused ei vasta varaobjekti definitsioonile	4	1	2	1
- Eraldi arenduskulutustena	3	0	2	1
- Arendustegevuse tagajärjel loodud muu varaobjekti soetusmaksumuses	1	1	0	0

8. Juhul, kui märkisite mitu varianti, palun määrake kajastamise osatähtsused kajastamisviisiti.		
Kajastamisviis	Kajastamise osatähtsus kajastamisviisiti	
	Kuluna kasumiaruandes, kui kulutused ei vasta varaobjekti definitsioonile	40%
Eraldi arenduskulutustena	60%	0%
Arendustegevuse tagajärjel loodud muu varaobjekti soetusmaksumuses	0%	90%

Lisa 4. järg

10. Milliste dokumentide abil tõestate, et tehtud kulutused vastavad kajastamiskriteeriumitele.	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Detailse kuluarvestusdokumentatsiooni abil	3
Detailse arendusprojekti tegevusplaani abil	2
Arendusprojekti eelarve abil	1
Ei kogu mingeid tõendeid	1
Arendusprojekti finantseerijapoolse vahendite tagamise kinnituse abil	0
Arendustegevusega seotud kirjavahetuse abil	0
Muu	0

12. Millist amortisatsioonimeetodit arendusväljaminekute või neid sisaldavate varaobjektide puhul kasutate?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Lineaarne meetod	4
Tegevus-/ tootmismahul põhinev meetod	0
Kasutusaastate järjenumbrite meetod	0
Kahekordselt alaneva jäägi meetod	0

13. Kas olete pidanud kapitaliseeritud arendusväljaminekute või neid sisaldavate varaobjektide maksumust alla hindama?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Jah, üsna tihti - olulistes summates	0
Jah, üsna tihti - ebaolulistes summates	0
Jah, mõned korrad on ette tulnud - olulistes summates	0
Jah, mõned korrad on ette tulnud - ebaolulistes summates	1
Ei ole pidanud alla hindama	0

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 5. Vastused küsimustele, mis uurivad arenduskulutuste erinevate kajastamisviiside põhjuseid

9. Juhul, kui kajastate arendusväljaminekuid kuluna, siis miks olete valinud selle lähenemise?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Tehtud kulutused ei vasta tavaliselt kajastamiskriteeriumitele	8
Arenduskulutuse kajastamiskriteeriumitele vastamise hindamine on kulukam, kui bilansis kajastamisest saadav kasu	8
Arenduskulutuste suurus on ebaoluline	4

17. Millised välised osapooled on huvi tundunud teie ettevõtte arendusväljaminekute vastu?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Keegi pole tehtud kulutuste vastu huvi tundud	21
Pangad ja teised laenuandjad	4
Investorid	3
Avaliku sektori asutused	1
Tulevased töötajad	1
Muu	1

18. Kas olete arendusväljaminekuid kasumijuhtimise eesmärgil kapitaliseerinud?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Ei ole	25
Jah, stabiilse kasumi säilitamiseks	3
Jah, kahjumi vältimiseks	2

Lisa 5. järg

19. Milline on teie üldine seisukoht arendusväljaminekute kajastamisel?				
Vastusevariant	Ettevõtete arv			
	Kokku	Ühe töötajaga mikroettevõtted	2–10 töötajaga mikroettevõtted	Väikeettevõtted
6. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest tulevane majanduslik kasu arenduskulutuste puhul on ebakindel ning seega ei vasta need niikuinii varaobjekti definitsioonile	10	1	6	3
3. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest kui arendusprojekt on edukas ning loodud varaobjekt hakkab ettevõttele kasu tooma, siis selle kuluna kajastamine annab väära informatsiooni - kasumi kvaliteet langeb	9	4	4	1
1. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest need annavad aruandelugejale olulist infot ettevõtte käekäigu kohta ning aitavad seega finantsotsuseid langetada	8	3	4	1
5. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimise puhul on arvestuspõhimõtted liiga keerulised ning eeldavad hinnangute andmist - kasumi kvaliteet väheneb	7	2	4	1
4. Arenduskulutused tuleks kajastada kuluna, sest kapitaliseerimine annab võimaluse kasumiga manipuleerimiseks (kasumijuhtimiseks)	3	0	2	1
2. Arenduskulutused tuleks kapitaliseerida, sest informatsiooni asümmeetria väheneb ja juhtkond ei saa siseinfot ära kasutada	1	0	1	0

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

**Lisa 6. Küsimuste vastused, mis võimaldavad analüüsida
finantsspetsialistide suhtumist RTJ-idesse 5 ja 15**

14. Kas juhendmaterjalide muutmine tingis muudatusi ka teie ettevõtte raamatupidamises?	
Vastusevariant	Ettevõtete arv
Ei, muudatusi arvestuspraktikas ei toimunud	23
Jah, kajastame nüüd kõik arenduskulutused kuluna	3
Jah, kapitaliseerime nüüd arenduskulutused	0

16. Palun märkige, kuivõrd nõustute/ ei nõustu järgmiste väidetega.					
Väide	Vastanute arv				
	Ei ole nõus	Pigem ei ole nõus	Ei oska öelda	Pigem nõus	Täiesti nõus
1. Kehtiv RTJ 5 hõlmab kõiki olulisi arenduskulutuste kajastamisega seotud küsimusi	0	2	24	4	0
2. Kehtivas RTJ-is 5 on piisavalt näiteid arenduskulutuste kajastamise kohta	0	3	20	6	1
3. Kehtiv RTJ 5 pakub piisavalt põhjalikke selgitusi, et arenduskulutusi korrektselt kajastada	0	2	21	6	1
4. RTJ 5 sõnastus on arusaadav ja üheselt mõistetav	0	2	20	8	0
5. RTJ 5 võiks sisaldada valdkonnapõhiseid juhendmaterjale IT sektori jaoks, sest tegemist on valdkonnaga, kus tegeletakse palju arendustegevusega	0	1	21	4	4
6. RTJ-ga 15 sätestatud avalikustamise põhimõtted on mõistlikud, arenduskulutuste kohta ei tuleks rohkem infot avalikustada	1	0	23	6	0
7. Eesti kontekstis on arenduskulutuste kajastamiseks kahe erineva arvestuspõhimõtte lubamine põhjendatud	0	1	20	6	3

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)