

RTJ 7 Bioloogilised varad

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4-5
MÕISTED	6-11
ARVESTUSPÕHIMÕTTED	12-36
Esmane arvelevõtmine ja edasine kajastamine	12-25
Kasumid ja kahjumid	26-28
Bioloogilise vara arvestus, kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav	29-34
Valitsusepoolne abi põllumajanduslikuks tootmiseks	35-36
KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES	37-41
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	42-45
JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED	46-49
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	50-52
LISA 1	

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 7 “Bioloogilised varad” eesmärgiks on sätestada reeglid bioloogiliste varade kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.
2. RTJ 7 tugineb rahvusvahelisel finantsaruandluse standardil IAS 41 “Põllumajandus” (“*Agriculture*”). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IASi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 7 võrdlus vastavate rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 50-52. Valdkondades, kus RTJ 7 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud standardis IAS 41, on soovitatav lähtuda standardis IAS 41 kirjeldatud arvestusmeetodist.
3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

RAKENDUSALA

4. *Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 7 “Bioloogilised varad” tuleb rakendada põllumajandusliku tegevusega seotud:*
 - (a) *bioloogiliste varade;*
 - (b) *põllumajandusliku tootangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel; ja*
 - (c) *põllumajandusliku tootmisega seotud valitsusepoolse abi kajastamisel raamatupidamise aruannetes.*
5. Juhendit RTJ 7 ei rakendata põllumajandusliku tegevusega seotud maa ja immateriaalse põhivara kajastamisel (vt. juhend RTJ 5 “Materiaalne ja immateriaalne põhivara”).

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid järgnevas tähenduses (IAS 41p5, 41p8):

Bioloogiline vara on loomne või taimne elusorganism.

Põllumajanduslik toodang on bioloogilisest varast saadav või eraldatav toodang.

Põllumajanduslik tegevus on ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks.

Bioloogiline muundumine hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Turuväärtus on summa, mille eest on vara võimalik müüa või mis tuleb vara eest tasuda aktiivsel turul toimivas tehingus.

Soetusmaksumus on vara omandamise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus.

Bilansiline (jääk)maksumus on netosumma, milles vara on bilansis kajastatud (võttes arvesse akumuleeritud kulumit ja võimalikke allahindlusi).

7. Käesoleva juhendi poolt käsitletavate bioloogiliste varade näideteks on koduloomad ja –linnud, istandused, kalad kalakasvanduses ja kasvav mets.
8. Põllumajanduslik toodang tekib kas bioloogilise vara eluprotsessi lõpetamisega (näiteks langetatud mets; lihakere tapamajas) või põllumajandusliku toodangu eraldamisega bioloogilise vara küljest (näiteks viljapuudelt koristatud saak; lehadelt lüpstud piim; kanadelt saadud munad).
9. Käesolevas juhendis esitatud põllumajandusliku toodangu arvestuspõhimõtteid rakendatakse ainult põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel. Põllumajandusliku toodangu hilisemal kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ 4 "Varud".
10. Bioloogiliseks varaks võib olla ka selline vara, mida raamatupidamiskohustuslane ei oma, vaid rendib endale kapitalirendi tingimustel.
11. Juhendis käsitletud arvestuspõhimõtteid võib rakendada ka bioloogiliste varade kogumile, juhul kui see on homogeenne nii kogumi liikmete olemuse kui ka nende kasutamise eesmärkide poolest.

ARVESTUSPÕHIMÕTTED

Esmane arvelevõtmine ja edasine kajastamine

- 12. Bioloogilist vara kajastatakse bilansis ainult juhul, kui (IAS 41p10):**
- (a) vara on ettevõtte poolt kontrollitav;*
 - (b) on tõenäoline, et ettevõtte saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu; ja*
 - (c) vara õiglase väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav.*
- 13. Bioloogilisi varasid kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, välja arvatud sellised bioloogilised varad, mille õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav (vt. paragrahv 29). (IAS 41p12).**
- 14. Bioloogilisest varast põllumajandusliku toodangu saamise või eraldamise hetkel kajastatakse põllumajanduslik toodang tema õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Selliselt leitud väärtust loetakse ühtlasi põllumajandusliku toodangu soetusmaksumuseks tema edasisel kajastamisel varuna, lähtudes juhendist RTJ 4 "Varud". (IAS 41p13).**
15. Müügikulutusteks loetakse näiteks tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastavad maksud. Müügikulutuste hulka ei loeta vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi, kuid sellised kulutused võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel. (IAS 41p14, 41p9).

Näide

Ettevõttele kuuluvad sead, mille turuväärtus bilansipäeva seisuga on 100,000 krooni. Nimetatud sigade müügiks tuleks need transportida kokkuostjani, millega kaasneksid transpordikulud summas 10,000 krooni. Kokkuostja võtab sigade realiseerimise eest vahendustasu summas 5,000 krooni, seega teeniks ettevõtte sigade realiseerimisel 95,000 krooni (miinus transpordikulud).

Nimetatud bioloogiliste varade õiglaseks väärtuseks loetakse 90,000 krooni (üldine turuväärtus miinus müügikohta toimetamise kulud). Ettevõtte bilansis kajastatakse nimetatud bioloogilisi varasid summas 85,000 krooni (õiglase väärtus miinus müügikulutused).

16. Bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglase väärtuse, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, määramisel võib varasid rühmitada omaduste järgi, mis on olulised turuhindade kujunemisel (näiteks vanuse või kvaliteedi järgi). (IAS 41p15).
17. Juhul, kui ettevõtte on sõlminud pikaajalise lepingu bioloogiliste varade või põllumajandusliku toodangu müügiks tulevikus, siis bilansipäeval ei võeta bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu hindamisel arvesse lepingus fikseeritud müügihinda, vaid hindamisel lähtutakse bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglasest väärtusest bilansipäeval. Juhul, kui lepingus fikseeritud hinnad on ettevõttele kahjulikud, tuleb moodustada eraldis lähtudes

juhendi RTJ 8 “Eraldised, potentsiaalsed kohustused ja potentsiaalsed varad” paragrahvidest 28-29. (IAS 41p16).

18. Aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parimaks indikaatoriks tema turuväärtus. Turuväärtuseks loetakse soodsaimat hinda, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel. Aktiivse turuna saab käsitleda turgu, kus vahetatavad kaubad on samasugused (homogeensed), turul on normaaltingimustel võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav.
19. Aktiivse turu puudumisel võib õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta (IAS 41p18):
 - (a) kõige hilisema turuhinna eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas;
 - (b) analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhinna, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga; ja
 - (c) põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus.
20. Kui bioloogilise vara turuhinda ei ole võimalik määrata, tuleb vara õiglase väärtuse leidmisel kasutada vara kasutamisel tekkivate diskonteeritud neto rahavoogude meetodit. (IAS 41p20).
21. Diskonteeritud neto rahavoogude meetodi rakendamise eesmärgiks on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine olemasolevates tingimustes. Meetodi rakendamisel ei võeta arvesse ettevõtte tulevases tegevusest või bioloogilise vara muundumisest tulenevat vara väärtuse kasvu. (IAS 41p21).
22. Diskonteeritud neto rahavoogude meetodi rakendamisel hinnatakse vara kasutamisest tekkivaid rahavoogusid ning arvutatakse nende nüüdisväärtus. Bioloogilisest varast genereeritavate neto rahavoogude nüüdisväärtuse leidmine on analoogiline materiaalse ja immateriaalse põhivara kasutusväärtuse leidmisele vastavalt juhendile RTJ 5. Bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamisel lähtudes neto rahavoogude meetodist ei võeta arvesse vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge ning bioloogiliste varade taastamisega kaasnevaid rahavooge (näiteks raielankidel uute istanduste rajamisega seotud väljaminekud). (IAS 41p22).

Näide

Ettevõttele kuulub kümneaastane marjaistandus, mida juhtkonna hinnangul kavatakse hoida veel kümme aastat. Marjaistanduse saagikuse olulist suurenemist ega ka vähenemist järgneva kümne aasta jooksul ei ole planeeritud. Juhtkonna hinnangul on marjakasvatustevõtete eeldatav diskontomäär 10% aastas ning diskonteerimisel kasutatakse 10 aastast perioodi.

Ettevõtte juhtkond koostas järgneva kümne aasta projektsioonid marjade müügist laekuvate rahavoogude ja marjaistanduse ülalpidamisega seotud rahavoogude kohta. Projektsioonide tulemusena kujunes neto rahavoog 300,000 krooni aastas.

Diskonteerides antud rahavoogu 10%-ga, kasutades 10 aastast perioodi, kujuneb rahavoo nüüdisväärtuseks 1,843,370 krooni. Antud summat saab käsitleda marjaistanduse õiglase väärtusena.

23. Õiglase väärtuse määramisel võib aluseks võtta bioloogilise vara soetusmaksumuse, kui (IAS 41p24):

- (a) vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud (näiteks vahetult enne bilansipäeva istutatud õunapuud); või
- (b) bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline (näiteks neljakümneaastase männimetsa bioloogilised omadused ei muutu oluliselt poole aasta jooksul peale soetamist).

Näide.

Ettevõtte tegeleb kuuseistikute kasvatamisega müües neid jõulupuudena. Vastavalt käesolevale juhendile on ettevõtte kohustatud kajastama kuuseistikuid oma bilansis õiglases väärtuses (miinus müügikulutused). Kuuskedele eksisteerib aktiivne turg alates 5-aastastest taimedest. Ettevõtte võib õiglase väärtuse määramisel lähtuda järgmistest põhimõtetest:

- (a) Kuni kaheaastased kuuseistikud, mille õiglase väärtus ei erine oluliselt nende soetusmaksumusest, kajastatakse bilansis soetusmaksumuses (lähtudes käesoleva juhendi paragrahvist 23).
- (b) Kahe- kuni viieaastased kuuseistikud, mille jaoks ei eksisteeri aktiivset turgu, kuid mille õiglase väärtus erineb bioloogilise muundumise tagajärjel oluliselt nende soetusmaksumusest, kajastatakse diskonteeritud neto rahavoogude meetodil (lähtudes käesoleva juhendi paragrahvidest 20-22). Diskonteeritud rahavoogude meetodil hinnatakse kuuseistikute kasvatamisega seotud rahavooge kuni nende 5-aastaseks saamiseni ning nende eeldatavat turuväärtust 5-aastaste istikutena. Hinnanguliste kuuseistikute kasvatamisega ja nende võimaliku müügiga kaasnevate neto rahavoogude nüüdisväärtust loetakse antud kuuseistikute õiglaseks väärtuseks.
- (c) Viieaastaste ja vanemate istikute puhul võetakse õiglase väärtuse hindamisel aluseks taimede turuväärtus (lähtudes käesoleva juhendi paragrahvidest 18-19).

24. Õiglase väärtuse hinnang sõltub hindamise kuupäevast. Juhul kui väärtuse hindamine viiakse läbi enne või pärast bilansipäeva, tuleb bioloogilise vara kajastamisel bilansis võtta arvesse bilansipäeva ja hindamispäeva vahelisel perioodil toimunud sündmusi, mis võiksid mõjutada objekti väärtust.

25. Juhul, kui bioloogilised varad on seotud maaga ning bioloogiliste varade õiglast väärtust eraldi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kuid eksisteerib aktiivne turg bioloogiliste varade kohta koos maaga (näiteks metsakinnistud), siis võetakse hindamisel aluseks varade kombineeritud väärtus, millest lahutatakse maa väärtus. (IAS 41p25).

Kasumid ja kahjumid

- 26. *Bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja ka hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. (IAS 41p26).***
27. Kasum võib tekkida bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel, kui uus vara on tekkinud paljunemise tulemusena (näiteks sündinud vasikas). Kahjum võib bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest tekkida siis, kui vara hinnangulised müügikulutused on vara õiglasest väärtusest suuremad. (IAS 41p27).
- 28. *Põllumajandusliku toodangu esmasest arvelevõtmisest õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) tulenevad kasumid ja kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. (IAS 41p28).***

Bioloogilise vara arvestus, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav

- 29. *Teatud olukordades võib ilmneda, et bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel ei ole õiglast väärtust võimalik usaldusväärset hinnata. Sellistel juhtudel tuleb bioloogilist vara bilansis kajastada soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulieritud kulum ning kahjum vara väärtuse langusest. (IAS 41p30).***
30. Näiteks mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (võistlushobused, looduskaitse all olev mets) esmasel arvelevõtmisel võib õiglase väärtuse hindamine osutuda võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärset hinnatavad. Selliste bioloogiliste varade esmasel arvelevõtmisel tuleb neid bilansis kajastada soetusmaksumuses. Kui tegemist ei ole esmase arvelevõtmisega ning bioloogilist vara on eelnevalt kajastatud õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused), siis tuleb jätkata bioloogilise vara kajastamist õiglasest väärtuses.
31. Alates hetkest, mil soetusmaksumuses kajastatud bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamine osutub võimalikuks, tuleb vara hinnata tema õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. (IAS 41p30).
32. Bioloogilisest varast põllumajandusliku toodangu eraldamise hetkel hinnatakse põllumajanduslikku toodangut alati õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Käesoleva juhendi kohaselt eeldatakse, et põllumajandusliku toodangu õiglast väärtust selle eraldamise hetkel bioloogilisest varast on alati võimalik usaldusväärset hinnata. (IAS 41p32).
33. Soetusmaksumuse, akumulieritud kulum ja vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite leidmisel tuleb lähtuda juhendites RTJ 4 "Varud" ja RTJ 5

“Materiaalne ja immateriaalne põhivara” kirjeldatud põhimõtetest.

34. Soetusmaksumuses kajastatud bioloogiliste varadega seotud kulutuste kapitaliseerimine nende eluea jooksul on lubatud ainult siis, kui nende kulutustega kaasnevad vara kasuliku tööea pikenemine, vara tootmispotentsiaali suurenemine, toodangu kvaliteedi paranemine või tootmiskulude vähenemine.

Näide – Bioloogilise vara soetusmaksumuse leidmine olukorras, kus õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärselt hinnata

Ettevõtte peab kümnepealist kitsekarja, mis on Eestis harvaesinevast tõust, mistõttu nende turuväärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav. Kuna ettevõttel puudub pikemaajaline kogemus antud tõugu loomade kasvatamisel, puudub ka usaldusväärne alus õiglase väärtuse hindamiseks diskonteeritud neto rahavoogude meetodil.

2004. aastal sündis juurde viis kitsetalle. Karja keskmine väljalüps aruandeaastal oli keskmiselt 600 liitrit kitse kohta. Otsesed ja kaudsed karja ülalpidamiskulutused (loomade toit, lüpsjate palk, lauda ülalpidamiskulutused, kulum jne.) kajastati tekkimise hetkel kasumiaruandes perioodi kuludena summas 50,000 krooni.

Lähtudes kitsedelt aasta jooksul saadava piima ning sündinud kitsetallede turuhinna hinnangulistest proportsioonidest, loetakse karja ülalpidamiskuludest 90% saadud piima omahinnaks ning 10% kitsetallede omahinnaks.

Seega kujuneb 2004. aastal lisandunud varade soetusmaksumuseks:

- a) ühe piimaliitri omahind 7,5 krooni $[(0,9 \times 50,000)/(10 \times 600)]$
b) ühe kitsetalle omahind 1,000 krooni $(0,1 \times 50,000)/5$

2004. aastal lisandunud kitsetallede arvele võtmine:

D	Bioloogiline vara (kitsetalled, varakonto)	5,000
K	Kasum bioloogiliste varade ümberhindlusest (tulukonto)	5,000

Järgnevatel aastatel suurendatakse 2004. aastal sündinud kitsetallede väärtust tegelike tootmiskulude alusel hetkeni, kui nad arvatakse põhikarja. Peale põhikarja jõudmist isendite soetusmaksumuse suurendamine lõpetatakse. Hetkest, millal kitsekarja õiglase väärtus osutub hinnatavaks, tuleb karja bilansis kajastada õiglases väärtuses.

Aruandeperioodil saadud piim on põllumajanduslik toodang, mis võetakse arvele vara õiglases väärtuses:

D	Põllumajanduslik toodang (piim, varud)
K	Toodetud põllumajanduslik toodang (tulukonto)

Arvele võetud piima edasist töötlemist kajastatakse lähtudes juhendist RTJ 4 “Varud”

Valitsusepoolne abi põllumajanduslikuks tootmiseks

35. Õiglas väärtuses kajastatava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne abi kajastatakse tuluna järgnevalt:

- (a) Tingimusteta valitsusepoolne abi kajastatakse tuluna ainult siis, kui ettevõtte on selle kätte saanud. (IAS 41p34).**
- (b) Tingimustega valitsusepoolne abi (näiteks on valitsuse abiraha saamise tingimuseks nõue tegeleda teraviljakasvatusega konkreetses asukohas vähemalt viis aastat) kajastatakse tuluna ainult siis, kui valitsusepoolse abi saamisega seotud tingimused on täidetud. (IAS 41p35).**

36. Soetusmaksumuses (miinus akumulieeritud kulum ja kahjumid vara väärtuse langusest) kajastatava bioloogilise varaga seotud sihtfinantseerimise kajastamisel tuleb lähtuda juhendi RTJ 12 "Valitsusepoolne abi" nõuetest.

KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES

- 37. Bioloogilised varad kajastatakse bilansis eraldi kirjetel kas põhivara või käibevara rühmas (IAS 41p39). Käibevarana kajastatakse ainult sellist bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äriotsuse käigus. Juhul kui bioloogilise vara hoidmise eesmärk ei ole kindlalt teada, tuleb sellise bioloogilise vara kajastamisel bilansis lähtuda ettevõtte juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutuseesmärgi suhtes.**
38. Bioloogilisi varasid on soovitatav bilansis või vastavates aastaaruande lisades kajastada põhiliste rühmade kaupa. Näiteks saab varasid klassifitseerida tarbitavateks varadeks (varad, mida on võimalik muuta põllumajanduslikuks toodanguks või edasi müüa) ja tootvateks varadeks (varad, mida hoitakse põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil). Tarbitavateks varadeks on müügieesmärgil hoitavad bioloogilised varad, lihakari, kalakasvatustes hoitav kala ja raie eesmärgil kasvatatav mets. Tootvateks varadeks on näiteks piimakari, munevad kanad ja puuviljaistandus. (IAS 41p44). Üldjuhul kajastatakse tootvaid varasid põhivara rühmas, tarbitavaid varasid kas põhi- või käibevara rühmas, lähtuvalt varade kasutamise perioodist.
39. Samuti on bioloogilisi varasid soovitatav bilansis või lisades rühmitada varade valmidusastme järgi kas küpseteks või ebaküpseteks varadeks. Tarbitavaid varasid loetakse küpseteks siis, kui neid on majanduslikult mõistlik muuta põllumajanduslikuks toodanguks, tootvaid varasid loetakse küpseteks siis, kui nad on võimelised tootma põllumajanduslikku toodangut. (IAS 41p45).
40. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumeid ja kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel “Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt” ning põllumajandusliku toodangu õiglase väärtuse selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruande kirjel “Aruandeaastal toodetud põllumajanduslik toodang”. Näide bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkinud kasumite/kahjumite kajastamisest kasumiaruandes on toodud käesoleva juhendi Lisas 1.
41. Soetusmaksumus kajastatavate bioloogiliste varade amortisatsioonikulu ja kahjumeid väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruandes analoogiliselt materiaalse põhivara amortisatsioonikuluga. Kui bioloogiliste varade müümine ei ole ettevõtte põhitegevus, siis kasumeid ja kahjumeid bioloogiliste varade müügist kajastatakse kirjetel “Muud ärikulud” / “Muud äritulud”.

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

42. Iga bioloogilise vara kogumi või põllumajandusliku toodangu kogumi kohta avalikustatakse õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid ja olulised õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused.
43. Koondsummades avalikustatakse kasumid ja kahjumid, mis on aruandeaastal tekkinud põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse

muutumistest.

44. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade kohta avalikustatakse aastaaruandes bioloogiliste varade saldo muutuste analüüs (võrdlusandmete esitamine eelmise perioodi muutuste kohta ei ole kohustuslik), sh:
- (a) saldo perioodi alguses;
 - (b) kasum või kahjum varade õiglase väärtuse muutumisest, millest on maha arvatud hinnangulised müügiga seotud kulutused;
 - (c) varade soetamisest tingitud väärtuse suurenemine;
 - (d) varade müümisest tingitud väärtuse vähenemine;
 - (e) varade väärtuse vähenemine tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest;
 - (f) lisandumised äriühenduste kaudu;
 - (g) muud muutused;
 - (h) saldo perioodi lõpus.
45. Soetusmaksumuses kajastatud bioloogiliste varade kohta tuleb avalikustada aastaruandes järgmine informatsioon:
- (a) soetusmaksumuses hinnatud varade kirjeldus koos selgitusega, miks õiglase väärtuse meetodit ei olnud võimalik kasutada;
 - (b) kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja amortisatsioonimäärad;
 - (c) varade soetusmaksumus, akumuleeritud kulum (koos akumuleeritud kahjumiga varade väärtuse langusest) ja jääkmaksumus perioodi alguses;
 - (d) varade soetamisest tingitud väärtuse suurenemine;
 - (e) varade müümisest tingitud väärtuse vähenemine;
 - (f) varade väärtuse vähenemine tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest;
 - (g) lisandumised äriühenduste kaudu;
 - (h) amortisatsioonikulu;
 - (i) allahindlused väärtuse languse tõttu;
 - (j) varasema allahindluse tühistamine;
 - (k) muud muutused;
 - (l) varade soetusmaksumus, akumuleeritud kulum (koos akumuleeritud kahjumiga varade väärtuse langusest) ja jääkmaksumus perioodi lõpus.

JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED

- 46. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 7 "Bioloogilised varad" rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2004 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.**
47. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 7 esmakordsel rakendamisel hinnatakse seisuga 1.01.2004 õiglasesse väärtusesse ümber kõik bioloogilised varad (vt. paragrahv 13). Esmakordsel rakendamisel kajastatakse ümberhindlusest tulenevat õiglase väärtuse ja bilansilise väärtuse vahet eelmiste perioodide jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena (kõiki järgnevaid ümberhindluste vahesid kajastatakse kasumiaruandes kasumi või kahjumina).

48. Eelmise perioodi võrdlusandmete korrigeerimine, lähtudes bioloogiliste varade õiglasest väärtusest eelmise perioodi alguses ja lõpus, on soovitatav juhul, kui ettevõtte oli usaldusväärseid andmeid bioloogiliste varade õiglase väärtuse kohta eelmisel perioodil. Juhul, kui usaldusväärsed andmed eelmise perioodi õiglase väärtuse kohta puudusid, võrdlevaid andmeid ei korrigeerita.
49. Käesoleva juhendi kehtima hakkamisele eelnenud majandusaastal on bioloogiliste varade arvestusel soovitatav lähtuda tagasiulatuvalt käesolevas juhendis sätestatud arvestuspõhimõtetest. Juhul, kui raamatupidamiskohustuslane rakendab käesolevat juhendit tagasiulatuvalt, on ta kohustatud vastava asjaolu avaldama aastaaruande lisades.

Näide

Ettevõtte bilansis on seisuga 31.12.2003 kajastatud piimakari kogusummas 500,000 krooni. Seisuga 1.01.2004 rakendab ettevõtte juhendit RTJ 7 ja hindab piimakarja ümber selle õiglasele väärtusele (turuväärtusele), milleks on 600,000 krooni.

Raamatupidamiskanne juhendi RTJ 7 esmakordsel rakendamisel 01.01.2004:

D Piimakari (põhivara)	100,000
K Eelmiste perioodide jaotamata kasum	100,000

Seega on juhendi RTJ 7 rakendamise tõttu ettevõtte jaotamata kasumi saldo 01.01.2004 seisuga 100,000 krooni võrra suurem kui lõppsaldo seisuga 31.12.2003.

Seisuga 31.12.2004 on piimakarja turuväärtus tõusnud 680,000 kroonile.

Raamatupidamiskanne piimakarja edasisel ümberhindlusel:

D Piimakari (põhivara)	80,000
K Kasum bioloogilistelt varadelt	80,000

VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

50. Juhendis RTJ 7 sätestatud arvestusmeetodid bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kohta on kooskõlas standardis IAS 41 sätestatud arvestuspõhimõtetega.
51. Erinevalt juhendist RTJ 7 ei sätesta IFRS konkreetseid reegleid bioloogiliste varade esitusele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite esitusele kasumiaruandes.
52. IAS 41 nõuab aruande lisades bioloogiliste varade kohta suurema hulga informatsiooni avalikustamist, kui seda teeb RTJ 7.

Lisa 1 – Näide bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamise kohta õiglase väärtuse meetodiga

Antud näites on eeldatud, et bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu õiglane väärtus on usaldusväärselt hinnatav.

Majandustehingud 2004. aastal

1. Ettevõtte soetas 750,000 krooni eest 50-pealise piimakarja, ühe lehma maksumuseks kujunes 15,000 krooni.

D	Bioloogilised varad (põhikari; bilansis põhivara rühmas)	750,000
K	Raha	750,000

2. 2004. aastal sündis juurde 50 vasikat, ühe vasika turuhind 800 krooni. Noorloomade turuväärtus oli seega 40,000 krooni (50 x 800).

D	Bioloogilised varad (noorkari; põhivara)	40,000
K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulukonto)	40,000

3. Riigilt saadi piimakarja arendamiseks abiraha 2,000 krooni iga 2004. aastal sündinud vasika kohta. Finantseerimise kogusumma oli seega 100,000 krooni (50 x 2,000). Finantseerimistingimuste kohaselt peab ettevõtte loomi kasvatama vähemalt 2 aastat. Kui loom 2-aastaseks ei saa, võib ettevõtte kasutada toetust ainult selles osas, mitu kuud loom ettevõttes on olnud. Ülejäänud toetus tuleb riigile tagastada.

D	Raha	100,000
K	Valitsusepoolne abi (kohustus)	100,000

4. Müüdi 10 vasikat 10,000 krooni eest (igäüks hinnaga 1,000 krooni). Enne müüki oli ühe vasika bilansiline maksumus 800 krooni. Ettevõtte sai kasumit 2,000 krooni ((1,000 – 800) x 10).

D	Raha	10,000
K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulukonto)	2,000
K	Bioloogilised varad (noorkari; põhivara)	8,000

5. Vastavalt valitsuse abiraha saamise tingimustele tuli ettevõttel riigieelarvesse tagastada iga 2004. aastal sündinud vasika müümise pealt 2,000 krooni. Kogu riigile kantav summa oli seega 20,000 krooni (10 x 2,000).

D	Valitsusepoolne abi (kohustus)	20,000
K	Raha	20,000

6. Müüdi 5 lehma 70,000 krooni eest, igäüks hinnaga 14,000 krooni. Enne müüki oli ühe lehma bilansiline maksumus 15,000 krooni (750,000 / 50). Ettevõtte sai kahjumit 5,000 krooni ((15,000 – 14,000) x 5).

D	Raha	70,000
D	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulukonto)	5,000
K	Bioloogilised varad (põhikari; põhivara)	75,000

7. Aasta jooksul saadi lehmadel ja müüdi piima kokku 945,000 krooni eest.

D	Põllumajanduslik toodang (piim; bilansis varuna käibevara rühmas)	945,000
K	Aruandeaastal toodetud põllumajanduslik toodang (tulu)	945,000

D	Raha / Nõue	945,000
K	Põllumajanduslik toodang (piim; käibevara)	945,000

Kuna piima müük toimub vahetult pärast selle tootmist (mistõttu üldjuhul bilanssi olulisi varusid ei jää), võib piima tootmist ja müüki kajastada ka ühe kandega:

D	Raha / Nõue	945,000
K	Aruandeaastal toodetud põllumajanduslik toodang (tulu)	945,000

8. Suu- ja sõrataudi leviku tõttu tuleb kõik ettevõtte loomad vaksineerida hiljemalt 2004. aasta jaanuariks. Kõigi ettevõttes olevate isendite vaksineerimine maksaks 18,000 krooni. Ettevõtte ei kavatsenud olemasolevaid loomi maha müüa ja hindas vaksineerimisest tulenevate kulude realiseerumist tõenäoliseks. Moodustati eraldis summas 18,000 krooni.

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulukonto)	18,000
K	Lühiajaline eraldis (kohustus)	18,000

9. Kanti tuludesse valitsuse abiraha realiseerunud osa 40,000 krooni, s.t proportsionaalne osa vastavalt abiraha väljastamise tingimustele.

D	Bioloogiliste varade abiraha (kohustus)	40,000
K	Dotatsioon riigi eelarvest (tulukonto)	40,000

10. Aasta jooksul tehti mitmesuguseid kulusid ja arvestati amortisatsiooni.

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused	332,000
D	Mitmesugused tegevuskulud	200,000
D	Tööjõukulud	400,000
D	Kulum	50,000
K	Akumuleeritud põhivara kulum	50,000
K	Raha	932,000

11. Seisuga 31.12.2004 hinnati bioloogilised varad bilansis õiglasesse väärtusesse (vt. alljärgnev tabel).

Vara	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus 31.12.2004	Bilansilise maksumuse muutus
Põhikari (45 lehma)	675,000	630,000	-45,000
Noorloomad (40 vasikat)	32,000	240,000	+208,000
Kokku	707,000	870,000	163,000

D	Bioloogilised varad (noorkari; põhivara)	208,000
K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulukonto)	208,000
D	Kahjum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulukonto)	45,000
K	Bioloogilised varad (põhikari; põhivara)	45,000

Eelpool esitatud majandustehingute tulemusena kujuneb ettevõtte 2004. aasta kasumiaruanne alljärgnevalt:

Kasumiaruanne	2004
Aruandeaastal toodetud põllumajanduslik toodang	945,000
Dotatsioon riigi eelarvest	40,000
Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	
Põhikari	-50,000
Noorkari	250,000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	350,000
Mitmesugused tegevuskulud	200,000
Tööjõukulud	400,000
Kulum	50,000
Ärikasum	185,000
Aruandeaasta puhaskasum (-kahjum)	185,000