

RTJ 7 BIOLOOGILISED VARAD (muudetud 2011)

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1–3
RAKENDUSALA	4–5
MÕISTED	6–11
ARVESTUSPÕHIMÕTTED	12–37
Esmane arvelevõtmine ja edasine kajastamine	12–25
Kasumid ja kahjumid	26–28
Bioloogilise vara arvestus, kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav	29–33
Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes	34–37
JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED	38–39
VÕRDLU SME IFRS-IGA	40–41
LISA – NÄIDE	

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 SME IFRSi peatükil 34 „Spetsiifilised äritegevused“ (“*Specialised Activities*”) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõistetele. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRSi paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 7 võrdlus SME IFRSiga on toodud paragrahvides 41-42. Valdkondades, kus RTJ 7 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud SME IFRSis, on soovitatav lähtuda SME IFRSis 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; ja*

(b) *põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel; 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:

Bioloogiline vara on loomne või taimne elusorganism. (SME IFRS terminite sõnastik).

Põllumajanduslik toodang on bioloogilisest varast saadav või eraldatav toodang. (SME IFRS terminite sõnastik).

Põllumajanduslik tegevus on ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks. (SME IFRS terminite sõnastik).

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. (SME IFRS 2.34 (b)).

Soetusmaksumus on vara omandamise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglase väärtus. (SME IFRS 2.34 (a)).

Müügikulutused on vara müügiga kaasnevad vältimatud kulutused, välja arvatud finantskulud ja tulumaksukulu.

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; lehmadeltp 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 või põllumajanduslikku toodangut kajastatakse bilansis ainult juhul, kui (SME IFRS 34.3):***

(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 usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega.***

13. ***Ettevõtte määrab arvestuspõhimõtte igale bioloogiliste varade klassile järgnevalt (SME IFRS 34.2, 34.4):***

(a) bioloogilisi varasid, mille õiglase väärtus on usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused (vt paragrahvid 15-28);

(b) ülejäänud bioloogilisi varasid kajastatakse soetusmaksumuse meetodil (vt paragrahvid 29-33).

14. Bioloogilisest varast põllumajandusliku toodangu saamise või eraldamise hetkel kajastatakse põllumajanduslik toodang tema õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Selliselt leitud väärtust loetakse ühtlasi põllumajandusliku toodangu soetusmaksumuseks tema edasisel kajastamisel varuna, lähtudes juhendist RTJ 4 „Varud”. (SME IFRS 34.5, 34.9, 13.15). Käesoleva juhendi kohaselt eeldatakse, et põllumajandusliku toodangu õiglast väärtust selle eraldamise hetkel bioloogilisest varast on alati võimalik usaldusväärset hinnata.

15. Müügikulutusteks loetakse näiteks tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastatavad maksud. Müügikulutuste hulka ei loeta vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi, kuid sellised kulutused võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel.

Näide

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

Nimetatud bioloogiliste varade õiglasest väärtusest loetakse 90 000 eurot (üldine turuväärtus miinus müügikohta toimetamise kulud). Ettevõtte bilansis kajastatakse nimetatud bioloogilisi varasid summas 85 000 eurot (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).

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 eraldi lähtudes juhendi RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” paragrahvidest 30-31.

18. Aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parimaks indikaatoriks tema turuväärtus. Turuväärtusest 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. Kui ettevõtte on ligipääs mitmele aktiivsele turule, kasutatakse selle aktiivse turu hindasid, kus ettevõtte kavatses bioloogilise vara müüa. (SME IFRS 34.6 (a)).

19. Aktiivse turu puudumisel võib õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta (SME IFRS 34.6 (b)):

- (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 väärtuse.

20. Mõningatel juhtudel on bioloogilise vara õiglast väärtust võimalik usaldusväärset mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, isegi kui vara kohta ei ole olemas turuinformatsioonil põhinevaid hindasid. Ettevõtte peab kaaluma, kas diskonteeritud neto rahavoogude meetod (vt paragrahvid 21-22) võimaldab usaldusväärset hinnata õiglast väärtust. (SME IFRS 34.6 (d)).

21. Diskonteeritud neto rahavoogude meetodi rakendamise eesmärgiks on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine olemasolevates tingimustes. Oodatavate rahavoogude nüüdisväärtuse määramisel lähtub ettevõtte neto rahavoogudest, mida turuosalisel eeldavad, et antud bioloogiline vara tema kõige asjakohasemal turul genereeriks ning diskonteerib neid rahavoogusid turuintressiga. (SME IFRS 34.6 (d)).

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 leidmisega 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).

Näide

Ettevõttele kuulub kümneaastane marjaistandus, mida juhtkonna hinnangul kavatsetakse 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 30 000 eurot aastas.

Diskonteerides antud rahavoogu 10%-ga, kasutades 10-aastast perioodi, kujuneb rahavoo nüüdisväärtuseks 184 337 eurot. Antud summat saab käsitleda marjaistanduse õiglase väärtusena.

23. Õiglase väärtuse määramisel võib aluseks võtta bioloogilise vara soetusmaksumuse, kui:
(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 pärast 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 usaldusväärset hinnata, kuid eksisteerib aktiivne turg bioloogiliste varade kohta koos maaga (näiteks metsakinnistud), siis võetakse hindamisel aluseks varade kombineeritud väärtus, millest lahutatakse maa väärtus.

Kasumid ja kahjumid

26. *Bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja ka hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad kasumid ja kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. (SME IFRS 34.4).*

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.

28. Põllumajandusliku toodangu esmasest arvelevõtmisest õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) tulenevad kasumid ja kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes.

Bioloogilise vara arvestus soetusmaksumuse meetodil

29. Bioloogilist vara, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulereeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. (SME IFRS 34.8).

30. Näiteks mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (võistlushobused, looduskaitse all olev mets) puhul võib õiglase väärtuse hindamine osutada võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärset hinnatavad.

31. Alates hetkest, mil soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamine osutub võimalikuks mõistliku kulu ja pingutusega, tuleb vara hinnata tema õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.

32. Soetusmaksumuse, akumulereeritud kulumi ja vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite leidmisel tuleb lähtuda juhendites RTJ 4 „Varud” ja RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara” kirjeldatud põhimõtetest.

33. Soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogiliste varadega seotud kulutuste kapitaliseerimine nende eluea jooksul on lubatud ainult siis, kui need kulutused vastavad kapitaliseerimise tingimustele vastavalt juhendile RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara”.

<u>Näide – Bioloogilise vara soetusmaksumuse leidmine olukorras, kus õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärset hinnata mõistliku kulu ja pingutusega.</u>	
Ettevõtte peab kümnepealist kitsekarja, mis on Eestis harvaesinevast tõust, mistõttu nende turuväärtus ei ole usaldusväärset hinnatav. Kuna ettevõttel puudub pikemaajaline kogemus antud tõugu loomade kasvatamisel, puudub ka usaldusväärne alus õiglase väärtuse hindamiseks diskonteeritud neto rahavoogude meetodil.	
2013. 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 5 000 eurot.	
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 2013. aastal lisandunud varade soetusmaksumuseks:	
a)	ühe piimaliitri omahind 0,75 eurot $[(0,9 \times 5\ 000) / (10 \times 600)]$
b)	ühe kitsetalle omahind 100 eurot $(0,1 \times 5\ 000) / 5$
2013. aastal lisandunud kitsetallede arvele võtmine:	
D	Bioloogiline vara (kitsetalled, varakonto) 500

K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	500	
Järgnevatel aastatel suurendatakse 2013. aastal sündinud kitsetallede väärtust tegelike tootmiskulude alusel hetkeni, kui nad arvatakse põhikarja. Pärast põhikarja jõudmist isendite soetusmaksumuse suurendamine lõpetatakse. Kui kitsekarja õiglase väärtus osutub usaldusväärset hinnatavaks mõistliku kulu ja pingutusega, tuleb karja bilansis kajastada õiglases väärtuses.			
Aruandeperioodil saadud piim on põllumajanduslik toodang, mis võetakse arvele vara õiglases väärtuses:			
D	Põllumajanduslik toodang (piim, varud)		
K	Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)		
Arvele võetud piima edasist töötlemist kajastatakse lähtudes juhendist RTJ 4 „Varud”.			

Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes

34. Bioloogilised varad kajastatakse bilansis eraldi kirjetel kas põhivara või käibevara rühmas. 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.

35. Bioloogilisi varasid on soovitatav aruandes 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, kalakasvatuses hoitav kala ja raie eesmärgil kasvatatav mets. Tootvateks varadeks on näiteks piimakari, munevad kanad ja puuviljaistandus. Üldjuhul kajastatakse tootvaid varasid materiaalse põhivara rühmas, tarbitavaid varasid kas põhi- või käibevara rühmas, lähtuvalt varade kasutamise perioodist.

36. Samuti on bioloogilisi varasid soovitatav 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.

37. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumeid ja kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel „Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt”. Põllumajandusliku toodangu õiglase väärtuse selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruandes põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutusena. Näide bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkinud kasumite/ kahjumite kajastamisest kasumiaruandes on toodud käesoleva juhendi lisa 1.

JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED

38. *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2013 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Käesolevat Raamatupidamise Toimkonna juhendit võib rakendada vabatahtlikult raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta. Juhul kui ettevõtte soovib rakendada käesolevat juhendit ennetähtaegselt aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta, peab ta samaaegselt rakendama ka kõiki teisi 1.01.2013 jõustuvaid uusi või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.*

39. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 7 eelmist versiooni (RTL 2009, 3, 46).

VÕRDLUS SME IFRS-IGA

40. Juhendis RTJ 7 sätestatud arvestusmeetodid bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kohta on kooskõlas SME IFRS peatükis 34 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

41. Erinevalt juhendist RTJ 7 ei sätesta SME IFRS konkreetseid reegleid bioloogiliste varade esitusele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite esitusele kasumiaruandes.

LISA - Näide bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamise kohta õiglase väärtuse meetodiga

Alljärgnev näide illustreerib ühte võimalikku viisi bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamiseks raamatupidamises. Antud näites kajastatakse bioloogiliste varade kasvatamisega ja põllumajandusliku toodangu tootmisega tehtud kulutused jooksvalt kuluna ning vastavad bioloogilised varad ja põllumajanduslik toodang võetakse bilansis arvele (või hinnatakse bilansis ümber) inventuuride tulemusena. Kulused on kajastatud vastavalt nende olemusele (raamatupidamise seaduses toodud skeem 1).

Antud näites on eeldatud, et bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega.

Majandustehingud 2013. aastal

1. Ettevõtte soetas kevadel 10 000 euro eest odraseemet ning 22 000 euro eest väetisi ja taimekaitsevahendeid.

D Tooraine ja materjalid; seeme (varud)	10 000
D Tooraine ja materjalid; väetised ja taimekaitsevahendid (varud)	22 000
K Raha	32 000

2. Ettevõtte tellis maaharimistõid kokku 40 000 euro eest, sealhulgas külvas maha ka ostetud seemne ja kasutas väetised ja taimekaitsevahendid.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	72 000
K Raha	40 000
K Tooraine ja materjalid; seeme (varud)	10 000
K Tooraine ja materjalid; väetised ja taimekaitsevahendid (varud)	22 000
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; vili (varud)	72 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	72 000

3. Ettevõtte tellis vilja koristuse ja kuivatamise, mis läks maksma kokku 40 000 eurot. Saak kokku oli 800 tonni otra. Kokku kulutati selle tootmiseks ($72\,000 + 40\,000 =$) 112 000 eurot. Ühe tonni maksumus on seega $112\,000 / 800 = 140$ eurot. Viljasalve kokkuostuhind on samal ajal 160 eurot / tonn ja saagi turuväärtus seega ($160 \times 800 =$) 128 000 eurot.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	40 000
K Raha	40 000
D Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	128 000
K Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	128 000
K Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; vili (varud)	72 000
D PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	72 000

4. Ettevõttel õnnestus müüa 100 tonni tavapärasest turuhinnast kõrgema hinnaga, s.o 200 eurot / tonn.

D Raha	20 000
K Müügitulu	20 000
D Müüdüd põllumajandusliku toodangu maksumus (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	16 000
K Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	16 000

5. 300 tonni otri ($300 \times 160 = 48\,000$) töödeldakse jõusöödaks. Selleks kulutatakse 10 000 eurot.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	10 000
K Raha	10 000
D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	48 000
K Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	48 000

Pärast neid kandeid on jõusööt täies mahus kuludesse kantud ja varudes seda ei kirjendata. Sel juhul söötmisel mingeid kandeid enam ei tule ja jääk korrigeeritakse aasta lõpus läbi toodangu jääkide muutuse. Jõusööda müümisel on ainult müügitulu (ilma kaasnevata kuludeta).

Kui aga soovitakse pidada jooksvat arvestust jõusööda jääkide ja kulu kohta, siis tuleb jõusööt varudes kohe uuesti arvele võtta.

D Põllumajanduslik toodang; jõusööt (varu)	58 000
K PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	58 000

6. 80% jõusöödast ($0,8 \times 58\,000 = 46\,400$) kasutatakse sisemiselt loomasöödaks ja 20% ($0,2 \times 58\,000 = 11\,600$) müüakse 15 000 euro eest teistele.

D PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	46 400
K Toodang (varud)	46 400
D Raha/Nõue	15 000
K Müügitulu	15 000
D PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	11 600
K Toodang (varud)	11 600

7. Ettevõtte tellis masinaühistult sügiskünni summas 20 000 eurot.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	20 000
K Raha	20 000
D Lõpetamata toodang (varud)	20 000
K PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	20 000

8. Ettevõtte ostis seemne ja külvas poolele küntud maast talirukki. See läks talle maksma 5 000 eurot.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	5 000
K Raha	5 000
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; talivili (varud)	5 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	5 000
D PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	10 000
K Lõpetamata toodang (varud)	10 000
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; talivili (varud)	10 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	10 000

Kuna mahakülvatud taliviljale puudub aktiivne turg ja ka diskonteeritud rahavoogude leidmine on raskendatud (paragrahvid 18–20) ning külvamisest aastavahetuseni ei ole talivilja bioloogilise muundumise mõju maksumusele oluline (paragrahv 23), siis on antud juhul õigustatud bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine soetamismaksumuse (tehtud kulutuste) alusel.

9. Ettevõtte soetas 60 000 euro eest 50-pealise piimakarja, ühe lehma maksumuseks kujunes 1 200 eurot.

D Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	60 000
---	--------

K Raha 60 000

10. Aasta jooksul sündis juurde 20 lehm- ja 20 pullvasikat. Ühe lehmvasika turuhind on 80 eurot ja pullvasikal 30 eurot. 4 pullvasikat kavatsetakse üles kasvatada ja 16 pullvasikat müüa esimesel sobival juhul enne 4 kuu vanuseks saamist. Turuväärtus on seega lehmvasikatel 1 600 eurot (20×80), üleskasvatamiseks mõeldud pullvasikatel 120 eurot (4×30) ja kiirelt müüdavatel pullvasikatel 480 eurot (16×30).

D Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	480
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	120
D Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad (materiaalne põhivara)	1 600
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	2 200

Kuigi pulle kasvatatakse üles ligi 2 aastat, on need bilansis siiski käibevara (ebaküpsed tarbitavad). Neid kasvatatakse edasimüümise eesmärgil ja antud juhul ongi see ligi 2 aastat nende tavapärase (äri)tsükkel (vt. paragrahv 34).

11. Müüdi 10 müügiks mõeldud pullvasikat 800 euro eest (igäüks hinnaga 80 eurot) ja sõlmiti leping ülejäänud 6 pullvasika müügiks järgmise aasta algul kokku 1 200 euro eest (igäüks hinnaga 200 eurot). Enne müüki oli ühe vasika bilansiline maksumus 30 eurot, st 10 müüdüd vasika maksumus kokku 300 eurot.

D Raha	800
K Müügitulu	800
D Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (kulu, müüdüd bioloogilise vara maksumus)	300
K Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	300

Sõlmitud leping ei kajastu enne tehingu toimumist raamatupidamises, küll aga tuleb seda arvestada aastaaruande koostamisel ja kontrollida, kas pole tegemist kahjuliku lepinguga, mille alusel tuleks moodustada eraldis (vt tehing nr 16).

12. Ettevõttel tuli müüa 5 lehma 2 500 euro eest lihatööstusele, igäüks hinnaga 500 eurot. Enne müüki oli ühe lehma bilansiline maksumus 1 200 eurot. Seega sai ettevõtte kahju igalt lehmalt 700 eurot (1 200 – 500) ja kokku 3 500 eurot (6 000 – 2 500).

D Raha	2 500
D Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (kulu, müüdüd bioloogilise vara maksumus)	6 000
K Müügitulu	2 500
K Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	6 000

Lehmad on bilansis küll põhivara, kuid nende müüki kajastatakse läbi müügitulu, kuna loomakasvatusega tegelevas ettevõttes on see põhitegevuse osa.

Vastavalt RTJ 2 paragrahvile 28 tohib saldeerida ainult mittepõhitegevusega seotud tehinguid. Muudel juhtudel kajastatakse põhivara müügi puhul kasumiaruandes ainult vastavaid kasumeid/kahjumeid, kuna see on enamasti põhitegevuse mitteseotud tegevus.

13. Aasta jooksul saadi lehmadel piima kokku 315 tonni. Sellest 300 tonni müüdi piimatööstusele hinnaga 0,3 eurot / liiter ($300\ 000 \times 0,3 = 90\ 000$) ja 15 tonni joodeti vasikatele. Kuna sisemiselt kasutati madalama kvaliteediga piima, siis selle turuhinnaks arvestati 0,2 eurot / liiter ($15\ 000 \times 0,2 = 3\ 000$).

D Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	93 000
K PM toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)	93 000
D Raha/Nõue	90 000
K Müügitulu	90 000
D Müüdüd põllumajandusliku toodangu maksumus (kulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	90 000
K Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	90 000
D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kulu, kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	3 000
K Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	3 000

Kuna piima müük ja kasutamine toimub vahetult pärast selle tootmist (mistõttu üldjuhul bilanssi olulisi varusid ei jää), võib piima tootmist, müüki ja sisemist kasutamist kajastada ka varudesse arvelevõtmist vahele jättes.

D Raha/Nõue	90 000
K Müügitulu	90 000
D Müüdüd põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	90 000
D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	3 000
K Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	93 000

14. Aasta jooksul tehti mitmesuguseid kulusid ja arvestati kulumit.

D Mitmesugused tegevuskulud	20 000
D Tööjõukulud	40 000
D Kulum	5 000
K Akumuleeritud põhivara kulum	5 000
K Raha	60 000

15. Majandusaasta lõpus (seisuga 31.12.2013) hinnati bioloogilised varad bilansis õiglasesse väärtusesse (vt alljärgnev tabel).

Vara	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus 31.12.2013	Bilansilise maksumuse muutus
Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad. Pullvasikad üleskasvatamiseks (4)	120	1 200	+1 080

Küpsed tarbitavad bioloogilised varad. Pullvasikad müügiks (6)	180	1 500	+1 320
Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad. Lehmvasikad (20)	1 600	5 000	+3 400
Küpsed tootvad bioloogilised varad. Põhikari (45 lehma)	54 000	49 500	-4 500
Kokku	55 900	57 200	1 300

D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	1 080
D Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	1 320
D Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	3 400
K Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	4 500
K Kahjum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust)	1 300

16. Vastavalt pullide müügi ajal sõlmitud lepingule (vt tehing nr 11) tuleb ettevõttel müüa 6 pulli järgmise aasta algul hinnaga 200 eurot / tükk. Pärast ümberhindamist (vt tehing 15) on nende bilansiline väärtus aga 250 eurot / tükk. See tähendab, et tõenäoliselt saab ettevõtte lepingu järgi toimuvast müügist 300 eurot kahju $((250-200) \times 6)$. Seega on ettevõtte sõlminud kahjuliku lepingu, mille mõjude arvestamiseks tuleb teha eraldis.

D Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest	300
K Lühiajaline eraldis (lühiajaline kohustus)	300

Eespool esitatud majandustehingute tulemusena kujuneb ettevõtte 2013. aasta kasumiaruanne alljärgnevas:

Müügitulu	128 300
Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus	-8 000
Toodetud põllumajanduslik toodang	149 000
Müüdud PM toodangu maksumus (miinus)	-106 000
PM toodang sisekäibeks (miinus)	-51 000
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	83 900
Bioloogilise vara juurdekasv	89 200
Müüdud bioloogilise vara maksumus (miinus)	-6 300
Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust	1 300
Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest (miinus)	-300
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus (mittepõllumajanduslik tegevus)	10 000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	147 000
Mitmesugused tegevuskulud	20 000
Tööjõukulud	40 000
Kulum	5 000
ÄRIKASUM	2 200