

RTJ 7 BIOLOOGILISED VARAD (muudetud 2009)**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 õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav	29–34
Valitsusepoolne abi põllumajanduslikuks tootmiseks	35–36
KAJASTAMINE BILANSIS JA KASUMIARUANDES	37–41
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	43–46
JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED	47–48
VÕRDlus RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	49–51
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, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 7 võrdlus vastavate rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 48–50. 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 toodangu 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 41.5, 41.8):

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.

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

Müügikulutused on vara müügiga kaasnevad vältimatud kulutused, v.a. finantskulud ja tulumaksukulu.

Bilansiline (jääk)maksumus on netosumma, milles vara on bilansis kajastatud (võttes arvesse akumulieritud 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 lüpsitud 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 41.10):*

(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.*

13. *Bioloogilisi varasid kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglase väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, välja arvatud sellised bioloogilised varad, mille õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav (vt paragrahv 29). (IAS 41.12).*

14. *Bioloogilisest varast põllumajandusliku toodangu saamise või eraldamise hetkel kajastatakse põllumajanduslik toodang tema õiglase 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 41.13).*

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 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 41.15).

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 28–29. (IAS 41.16).

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 41.18):
(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 41.20).

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 eeldaval, et antud bioloogiline vara tema kõige asjakohasemal turul genereeriks. (IAS 41.21).

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). (IAS 41.22).

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 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 41.24):

(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. (IAS 41.25).

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. (IAS 41.26).*

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 41.27).

28. Põllumajandusliku toodangu esmasest arvelevõtmisest õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) tulenevad kasumid ja kahjumid kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes. (IAS 41.28).

Bioloogilise vara arvestus, kui õiglane 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 akumulieeritud kulum ning kahjum vara väärtuse langusest. (IAS 41.30). Kui bioloogiline vara klassifitseeritakse ümber müügiootel põhivaraks, tuleb varaobjekti kajastamisel lähtuda juhendi RTJ 5 «Materiaalne ja immateriaalne põhivara» paragrahvidest 79–83.

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 41.30).

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 41.32).

33. Soetusmaksumuse, akumulieeritud kulumi 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 pikenedamine, vara tootmispotentsiaali suurenemine, toodangu kvaliteedi paranemine või tootmiskulude vähenemine.

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

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.			
2005. 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 2005. aastal lisandunud varade soetusmaksumuseks:			
a) ühe piimaliitri omahind 7,5 krooni $[(0,9 \times 50\,000) / (10 \times 600)]$			
b) ühe kitsetalle omahind 1000 krooni $(0,1 \times 50\,000) / 5$			
2005. aastal lisandunud kitsetallede arvele võtmise:			
D	Bioloogiline vara (kitsetalled, varakonto)	5,000	
K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	5,000	
Järgnevatel aastatel suurendatakse 2005. aastal sündinud kitsetallede väärtust tegelike tootmiskulude alusel hetkeni, kui nad arvatakse põhikarja. Pärast 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	Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)		
Arvele võetud piima edasist töötlemist kajastatakse lähtudes juhendist RTJ 4 «Varud».			

Valitsusepoolne abi põllumajanduslikuks tootmiseks

35. Õiglases väärtuses kajastatava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne abi kajastatakse tuluna järgmiselt:

a. Tingimusteta valitsusepoolne abi kajastatakse tuluna ainult siis, kui ettevõtte on selle kätte saanud. (IAS 41.34).

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 41.35).

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. Käibevarana kajastatakse ainult sellist bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äri tsükli 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, kalakasvatuses hoitav kala ja raie eesmärgil kasvatatav mets. Tootvateks varadeks on näiteks piimakari, munevad kanad ja puuviljaistandus. (IAS 41.44). Üldjuhul kajastatakse tootvaid varasid materiaalse 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 41.45).

40. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel «Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust» ja kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel «Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest». 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.

41. Soetusmaksumuses 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».

42. Bilansi ja kasumiaruande kirjete nimetusi võib täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks bilansi ja kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele.

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

43. Iga bioloogilise vara kogumi või põllumajandusliku toodangu kogumi kohta avalikustatakse õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid ja olulised õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused.

44. Koondsummades avalikustatakse kasumid ja kahjumid, mis on aruandeaastal tekkinud põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse muutumistest.

45. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade kohta avalikustatakse aastaaruandes bioloogiliste varade saldo muutuste analüüs, 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.

46. Soetusmaksumuses kajastatud bioloogiliste varade kohta tuleb avalikustada aastaaruandes 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

47. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 7 rakendamine on edasiulatavalt kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2009 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.

48. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 7 eelmist versiooni (RTL 2005, 66, 952). Käesoleva juhendi jõustumisel kaotab RTJ 7 eelmine versioon kehtivuse.

VÖRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

49. Juhendis RTJ 7 sätestatud arvestusmeetodid bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kohta on kooskõlas standardis IAS 41 sätestatud arvestuspõhimõtetega.

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

51. 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

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 usaldusväärset hinnatav.

Majandustehingud 200X. aastal

1. Ettevõtte soetas kevadel 100 000 krooni eest odraseemet ning 220 000 krooni eest väetisi ja taimekaitsevahendeid.

D Tooraine ja materjalid; seeme (varud)	100 000
D Tooraine ja materjalid; väetised ja taimekaitsevahendid (varud)	220 000
K Raha	320 000

2. Ettevõtte tellis maaharimistöid kokku 400 000 krooni eest, sealhulgas külvas maha ka ostetud seemne, väetised ja taimekaitsevahendid.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	720 000
K Raha	400 000
K Tooraine ja materjalid; seeme (varud)	100 000
K Tooraine ja materjalid; väetised ja taimekaitsevahendid (varud)	220 000

3. Ettevõtte tellis vilja koristuse ja kuivatamise, mis läks maksma kokku 400 000 krooni. Saak kokku oli 800 tonni otra. Kokku kulutati selle tootmiseks ($720\,000 + 400\,000 =$) 1 120 000 krooni. Ühe tonni maksumus on seega $1\,120\,000 / 800 = 1400$ krooni. Viljasalve kokkuostuhind on samal ajal 1600 krooni tonn ja saagi turuväärtus seega ($1600 \times 800 =$) 1 280 000 krooni.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	400 000
K Raha	400 000
D Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	1 280 000
K Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	1 280 000

4. Ettevõttel õnnestus müüa 100 tonni tavapärasest turuhinnast kõrgema hinnaga, s.o 2000 krooni tonn.

D Raha	200 000
K Müügitulu	200 000
D Müüdnud põllumajandusliku toodangu maksumus (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	160 000
K Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	160 000

5. 300 tonni otri ($300 \times 1600 = 480\,000$) töödeldakse jõusöödaks. Selleks kulutatakse 100 000 krooni.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	100 000
K Raha	100 000
D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	480 000
K Põllumajanduslik toodang (bilansis varud)	480 000

Pärast neid kandeid on jõusööt täies mahus kuludesse kantud ja varudes seda ei kirjeldata. 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 Toodang; jõusööt (varu)	580 000
K Toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes miinus kulu)	580 000

6. 80% jõusöödast ($0,8 \times 580\,000 = 464\,000$) kasutatakse sisemiselt loomasöödaks ja 20% ($0,2 \times 580\,000 = 116\,000$) müüakse 150 000 krooni eest teistele.

D Toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes kulu)	464 000
K Toodang (varud)	464 000
D Raha/Nõue	150 000
K Müügitulu	150 000
D Toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes kulu)	116 000

K Toodang (varud)	116 000
-------------------	---------

7. Ettevõtte tellis masinaühistult sügiskünni summas 200 000 krooni.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	200 000
K Raha	200 000
D Lõpetamata toodang (varud)	200 000
K Toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes kulu)	200 000

8. Ettevõtte ostis seemne ja külvas poolele küntud maast talirukki. See läks talle maksma 50 000 krooni.

D Kaubad, toore, materjal ja teenused (kulu)	50 000
K Raha	50 000
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; talivili (varud)	50 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	50 000
D Toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes kulu)	100 000
K Lõpetamata toodang (varud)	100 000
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; talivili (varud)	100 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	100 000

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

9. Ettevõtte soetas 600 000 krooni eest 50-pealise piimakarja, ühe lehma maksumuseks kujunes 12 000 krooni.

D Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	600 000
K Raha	600 000

10. Aasta jooksul sündis juurde 20 lehm- ja 20 pullvasikat. Ühe lehmvasika turuhind on 800 krooni ja pullvasikal 300 krooni. 4 pullvasikat kavatakse üles kasvatada ja 16 pullvasikat müüa esimesel sobival juhul enne 4 kuu vanuseks saamist. Turuväärtus on seega lehmvasikatel 16 000 krooni (20×800), üleskasvatamiseks mõeldud pullvasikatel 1200 krooni (4×300) ja kiirelt müüdavatel pullvasikatel 4800 krooni (16×300).

D Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	4 800
D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	1 200
D Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad (materiaalne põhivara)	16 000
K Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; bioloogilise vara juurdekasv)	22 000

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 § 37).

11. Müüdi 10 müügiks mõeldud pullvasikat 8000 krooni eest (igakuks hinnaga 800 krooni) ja sõlmiti leping ülejäänud 6 pullvasika müügiks järgmise aasta algul kokku 12 000 krooni eest (igakuks hinnaga 2000 krooni). Enne müüki oli ühe vasika bilansiline maksumus 300 krooni, st 10 müüdüd vasika maksumus kokku 3000 krooni.

D Raha	8 000
K Müügitulu	8 000
D Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu)	3 000
K Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	3 000

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 25 000 krooni eest lihatööstusele, igakuks hinnaga 5000 krooni. Enne müüki oli ühe lehma bilansiline maksumus 12 000 krooni. Seega sai ettevõtte kahju igalt lehmalt 7000 kr (12 000 – 5000) ja kokku 35 000 krooni (60 000 – 25 000).

D Raha	25 000
D Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	60 000
K Müügitulu	25 000
K Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	60 000

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

Vastavalt RTJ 2, § 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 3 krooni liiter (300 × 3000 = 900 000) ja 15 tonni joodeti vasikatele. Kuna sisemiselt kasutati madalama kvaliteediga piima, siis selle turuhinnaks arvestati 2 krooni liiter (15 × 2000 = 30 000).

D Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	930 000
K Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	930 000
D Raha/Nõue	900 000
K Müügitulu	900 000
D Müüdüd põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	900 000
K Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	900 000

D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	30 000
K Põllumajanduslik toodang (piim; varu)	30 000

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	900 000
K Müügitulu	900 000
D Müüdnud põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	900 000
D Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	30 000
K Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes PM toodangu jääkide muutus)	930 000

14. Aasta jooksul tehti mitmesuguseid kulusid ja arvestati kulumit.

D Mitmesugused tegevuskulud	200 000
D Tööjõukulud	400 000
D Kulum	50 000
K Akumuleeritud põhivara kulum	50 000
K Raha	600 000

15. Majandusaasta lõpus (seisuga 31.12.200X) hinnati bioloogilised varad bilansis õiglasesse väärtusesse (vt alljärgnev tabel).

Vara	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus 31.12.200X	Bilansilise maksumuse muutus
Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad. Pullvasikad üleskasvatamiseks (4)	1 200	12 000	+10 800
Küpsed tarbitavad bioloogilised varad. Pullvasikad müügiks (6)	1 800	15 000	+13 200
Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad. Lehmvasikad (20)	16 000	50 000	+34 000
Küpsed tootvad bioloogilised varad. Põhikari (45 lehma)	540 000	495 000	-45 000
Kokku	559 000	572 000	13 000

D Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	10 800
--	--------

D	Küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varud)	13 200
D	Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	34 000
K	Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	45 000
K	Kahjum/kahjum bioloogilistelt varadelt (tulu; kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust)	13 000

16. Vastavalt pullide müügi ajal sõlmitud lepingule (vt tehing nr 11) tuleb ettevõttel müüa 6 pulli järgmise aasta algul hinnaga 2000 kr tükk. Pärast ümberhindamist (vt tehing 15) on nende bilansiline väärtus aga 2500 kr tükk. See tähendab, et tõenäoliselt saab ettevõtte lepingu järgi toimuvast müügist 3000 krooni kahju $((2500-2000) \times 6)$. Seega on ettevõtte sõlminud kahjuliku lepingu, mille mõjude arvestamiseks tuleb teha eraldis.

D	Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest	3 000
K	Lühiajaline eraldis (lühiajaline kohustus)	3 000

Eespool esitatud majandustehingute tulemusena kujuneb ettevõtte 200X. aasta kasumiaruanne alljärgnevalt:

Müügitulu	1 283 000
Dotatsioon riigieelarvest	
Muud äritulud	
Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus	640 000
Toodetud põllumajanduslik toodang	2 210 000
Müüdud PM toodangu maksumus (miinus)	-1 060 000
PM toodang sisekäibeks (miinus)	-510 000
PM toodangu väärtuse langus (muutus)	
Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	119 000
Bioloogilise vara juurdekasv	172 000
Müüdud bioloogilise vara maksumus (miinus)	-63 000
Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust	13 000
Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest (miinus)	-3 000
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus (mittepõllumajanduslik tegevus)	100 000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	1 470 000
Mitmesugused tegevuskulud	200 000
Tööjõukulud	400 000
Kulum	50 000

