

## **RTJ 7 BIOLOOGILISED VARAD**

<b>SISUKORD</b>	<b>punktid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1–2</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>3-4</b>
<b>MÕISTED</b>	<b>5–10</b>
<b>ARVESTUSPÕHIMÕTTED</b>	<b>11-37</b>
Esmane arvelevõtmine ja edasine kajastamine	11-15
Bioloogiliste varade arvestus õiglase väärtuse meetodil	16-25
Kasumid ja kahjumid	26-28
Bioloogiliste varade arvestus soetusmaksumuse meetodil	29-33
Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes	34-37
<b>VÕRDLOS SME IFRS-GA</b>	<b>38-39</b>
<b>LISA – Näide bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamise kohta õiglase väärtuse meetodil</b>	

## EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 7 „Bioloogilised varad“ eesmärgiks on sätestada reeglid bioloogiliste varade kajastamiseks Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 7 tugineb SME IFRS-i peatükil 34 „Spetsiifilised äritegevused“ („*Specialised Activities*“), peatükil 12 „Õiglase väärtuse mõõtmine“ („*Fair Value Measurement*“) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsipiibid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõistetel. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millele juhendi nõuded tuginevad. RTJ 7 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktides 38-39. Valdkondades, kus RTJ 7 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestusmeetodist.

## RAKENDUSALA

3. RTJ 7 „Bioloogilised varad“ tuleb rakendada:

- (a) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade; ja
- (b) põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise või bioloogilise vara elutsükli lõppemise esmase arvelevõtmisehetkel kajastamisel raamatupidamise aastaaruannetes.

4. RTJ 7 ei rakenda põllumajandusliku tegevusega seotud maa ja immateriaalsete põhivarade kajastamisel (vt RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“).

## MÕISTED

5. 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 või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS [2.89, 12.42-34 \(b\)](#))

**Soetusmaksumus** on vara omandamisel selle eest makstud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus; ja kohustise võtmisel selle eest saadud raha või mitterahalise tasu õiglane väärtus. (SME IFRS [2.834 \(a\)](#))

**Müügikulutused** on raha genereeriva üksuse või vara müügiga kaasnevad vältimatud kulutused, v.a finantskulud ja tulumaksukulu. (**SME IFRS terminite sõnastik**)

**Bilansiline (jääk)maksumus** on netosumma, milles vara on bilansis kajastatud (võttes arvesse soetusmaksumust ja akumuleeritud kulumit, s.h võimalikke allahindlusi). (**SME IFRS terminite sõnastik**)

6. Käesoleva juhendi poolt käsitletavate bioloogiliste varade näideteks on koduloomad ja -linnud, istandused, kalad kalakasvanduses, ja kasvav mets- ja kasvavad põllumajanduskultuurid.

7. Põllumajanduslik toodang tekib bioloogilise vara eluprotsessi lõppemisega (nt langetatud mets, lihakere tapamajas, koristatud teravili, põhk) või põllumajandusliku toodangu eraldamisega bioloogilisest varast (nt viljapuudelt koristatud saak, lehmadel lüpstud piim, kanadelt saadud munad).

8. Käesolevas juhendis esitatud põllumajandusliku toodangu arvestuspõhimõtteid rakendatakse ainult põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast saamisel või eraldamisel. Põllumajandusliku toodangu hilisemal kajastamisel lähtutakse RTJ [ist 4](#) „Varud”.

9. Bioloogiliseks varaks võib olla ka selline vara, mida raamatupidamiskohustuslane ei oma, vaid rendib endale kapitalirendi tingimustel.

10. 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

**11. 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 õiglane väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega.

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

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

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

**13. Bioloogilisest varast põllumajandusliku toodangu saamise või eraldamise hetkel kajastatakse põllumajanduslik toodang tema õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Selliselt leitud väärtust loetakse ühtlasi põllumajandusliku toodangu soetusmaksumuseks tema edasisel kajastamisel varuna, lähtudes RTJist 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 usaldusväärselt hinnata.**

**14. Mikroettevõtja, kes koostab mikroettevõtja lühendatud raamatupidamise aastaaruande, kajastab kõiki bioloogilisi varasid ja põllumajanduslikku toodangut soetusmaksumuse meetodil (vt punkte 29-33).**

**15. Müügikulutusteks loetakse näiteks tasusid vahendajatele, riigilõivusid ja mittetagastavaid makse. Müügikulutuste hulka ei loeta vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi, kuid sellised kulutused võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel.**

#### Näide 1 – bioloogiliste varade kajastamine

Ettevõttele kuuluvad sead, mille turuväärtus aruandekuupäeva 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 õiglaseks väärtuseks loetakse 90 000 eurot (üldine turuväärtus miinus müügikohta toimetamise kulud). Ettevõtte bilansis kajastatakse nimetatud bioloogilisi varasid summas 85 000 eurot (õiglase väärtus miinus müügikulutused).

#### **Bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu arvestus õiglase väärtuse meetodil**

**16. Õiglase väärtuse määramisel** bioloogilise vara arvestuses ~~ja või~~ põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ~~õiglase väärtuse määramisel~~, võib varasid rühmitada omaduste järgi, mis on olulised turuhindade kujunemisel (nt vanuse või kvaliteedi järgi).

**17. Juhul kui ettevõtte on sõlminud pikaajalise lepingu bioloogiliste varade või põllumajandusliku toodangu müügiks tulevikus, siis aruandekuupäeval ei võeta bioloogilise**

vara või põllumajandusliku toodangu hindamisel arvesse lepingus fikseeritud müügihinda, vaid hindamisel lähtutakse bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglasest väärtusest aruandekuupäeval. Juhul kui lepingus fikseeritud hinnad on ettevõttele kahjulikud, tuleb moodustada eraldi lähtudes RTJ 8 punktides 28-29.

**18.** Aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parim indikaator 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. Kui ettevõttel on ligipääs mitmele aktiivsele turule, kasutatakse selle aktiivse turu hindasid, kus ettevõtte kavatses bioloogilise vara müüa. (SME IFRS [12.6](#), [12.7](#), [12.23](#) ~~34.6(a)~~)

**19.** Aktiivse turu puudumisel võib õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta [\(SME IFRS 12.21, 12.25\)](#): ~~(SME IFRS 34.6(b))~~:

- (a) kõige hilisema turuhinna eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja aruandekuupäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas;
- (b) samalaadsete 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 usaldusväärselt mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, isegi kui vara kohta ei ole olemas turuinformatsioonil põhinevaid hindasid. Ettevõtte peab kaaluma, kas diskonteeritud neto rahavoogude meetod (vt punkte 21-22) võimaldab usaldusväärselt hinnata õiglast väärtust. ~~(SME IFRS 12.15) (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 eeldaval, et antud bioloogiline vara tema kõige asjakohasemal turul genereeriks ning diskonteerib neid rahavoogusid turuintressiga. ~~(SME IFRS 12.15) (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 sarnane materiaalsete ja immateriaalsete põhivarade kasutusväärtuse leidmisega vastavalt RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“. Bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamisel lähtudes neto rahavoogude meetodist ei võeta arvesse vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge ning bioloogiliste varade taastamisega kaasnevaid rahavooge (nt raielankidel uute istanduste rajamisega seotud väljaminekud).

**Näide 2 – bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine diskonteeritud rahavoogude meetodil**

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 kümneaastast perioodi.

Ettevõtte juhtkond koostas hinnangu järgneva kümne aasta marjade müügist eeldatava rahavoogude ja marjaistanduse ülalpidamisega seotud rahavoogude kohta. Hinnangute tulemusena kujunes neto rahavoog 30 000 eurot aastas.

Diskonteerides antud rahavoogu 10%-ga, kasutades kümneaastast 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 (nt vahetult enne aruandekuupäeva istutatud õunapuud); või
  - (b) bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline (nt neljakümneaastase männimetsa bioloogilised omadused ei muutu oluliselt poole aasta jooksul pärast soetamist).

**Näide 3 – bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine bioloogilise vara omaduste järgi**

Ettevõtte tegeleb kuuseistikute kasvatamisega, müües neid jõulupuudena. Vastavalt käesolevale juhendile on ettevõtte kohustatud kajastama kuuseistikuid oma bilansis õiglases väärtuses (miinus müügikulutused). Kuuskelede eksisteerib aktiivne turg alates viieaastastest 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 punktist 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 rahavoogude meetodil (lähtudes käesoleva juhendi punktidest 20-22). Diskonteeritud rahavoogude meetodil hinnatakse kuuseistikute kasvatamisega seotud rahavooge kuni nende viieaastaseks saamiseni ning nende eeldatavat turuväärtust viieaastaste istikutena. Kuuseistikute kasvatamisega ja nende võimaliku müügiga kaasnevate rahavoogude nüüdisväärtust loetakse antud kuuseistikute õiglaseks väärtuseks.

(c) viieaastaste ja vanemate istikute puhul võetakse õiglase väärtuse hindamisel aluseks taimede turuväärtus (lähtudes käesoleva juhendi punktidest 18-19).

**24.** Õiglase väärtuse hinnang sõltub hindamise kuupäevast. Juhul kui väärtuse hindamine viiakse läbi enne või pärast aruandekuupäeva, tuleb bioloogilise vara kajastamisel bilansis võtta arvesse aruandekuupäeva 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 (nt metsakinnistud), siis võetakse hindamisel aluseks varade kombineeritud õiglase väärtus, millest lahutatakse maa õiglase väärtus.

## 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. (SME IFRS 34.4)**

27. Kasum võib tekkida bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel, kui uus vara on tekkinud paljunemise tulemusena (nt sündinud vasikas). Kahjum võib bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest tekkida siis, kui vara hinnangulised müügikulutused on vara õiglasest väärtusest suuremad.

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

## Bioloogiliste varade arvestus soetusmaksumuse meetodil

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

30. Mõnede haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (nt võistlushobused, looduskaitse all olev mets) puhul võib õiglase väärtuse hindamine osutuda 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 õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused.

32. Soetusmaksumuse, akumulieritud kulum ja vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite leidmisel tuleb lähtuda RTJ 4 „Varud” ja RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad” 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 RTJ 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad”.

Näide 4 - Bioloogilise vara soetusmaksumuse leidmine olukorras, kus õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärset hinnata mõistliku kulu ja pingutusega

Ettevõtte peab kümnepealist kitsekarja, mis on Eestis harvaesinevat tõugu, 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.

20X1. 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 20X1. 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  $(0,1 \times 5\ 000) / 5$

20X1. aastal lisandunud kitsetallede arvele võtmine:

D	Bioloogiline vara (kitsetalled, varakonto)	500
K	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	500

Järgnevatel aastatel suurendatakse 20X1. aastal sündinud kitsetallede väärtust tegelike tootmiskulude alusel hetkeni, kui nad arvatakse põhikarja. Pärast põhikarja jõudmist isendite soetusmaksumuse suurendamine lõpetatakse. Kui kitsekarja õiglane väärtus osutub usaldusväärselt 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 põllumajandusliku toodangu jääkide muutus)

Arvele võetud piima edasist töötlemist kajastatakse lähtudes RTJ 4 „Varud”.

## Kajastamine bilansis ja kasumiaruandes

**34. Bioloogilised varad kajastatakse bilansis eraldi kirjetel kas põhivarade või käibevarade rühmas. Käibevarana kajastatakse ainult sellist bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli 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 liigitada 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 väärtus selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruandes põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutusena. Näide bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkinud kasumite/kahjumite kajastamisest kasumiaruandes on toodud käesoleva juhendi lisas 1.

## **VÕRDLUS SME IFRS-GA**

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

**39.** Erinevalt RTJ 7 ei sätesta SME IFRS konkreetseid reegleid bioloogiliste varade kajastamisel bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite kajastamisel kasumiaruandes.

## LISA

**Näide bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamise kohta õiglase väärtuse meetodiga**

Järgnev 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 kasumiaruande skeem 1).

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

Majandustehingud

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

D	Tooraine ja <del>materjalid</del> materjal; seeme ( <del>v</del> Varud)	10 000
D	Tooraine ja <del>materjalid</del> materjal; väetised ja taimekaitsevahendid ( <del>v</del> Varud)	22 000
K	Raha	32 000

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

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused ( <del>kulud</del> )	72 000
K	Raha	40 000
K	Tooraine ja <del>materjalid</del> materjal; seeme ( <del>v</del> Varud)	10 000
K	Tooraine ja <del>materjalid</del> materjal; väetised ja taimekaitsevahendid ( <del>v</del> Varud)	22 000
D	<u>Bioloogilised varad; E</u> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; <del>vili</del> ( <del>varud</del> ) ( <u>Käibevarad</u> )	72 000
K	Kasum/ <del>kahjum</del> ( <u>kahjum</u> ) bioloogilistelt varadelt ( <del>tulu; bioloogilise vara juurdekasv</del> )	72 000

3. Ettevõtte tellis vilja koristamise 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 x 800 => 128 000 eurot).

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused ( <del>kulud</del> )	40 000
K	Raha	40 000
D	Põllumajanduslik toodang ( <u>bilansis v</u> Varud)	128 000
K	<del>Põllumajanduslik toodang</del> ( <del>tulu; kasumiaruandes p</del> Põllumajandusliku toodangu <u>varude jääkide muutus</u> )	128 000
<del>K</del> D	<del>Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; vili</del> ( <del>varud</del> ) <u>Kasum (kahjum)</u> bioloogilistelt varadelt	72 000

<del>DK</del>	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> <u>Bioloogilised varad; ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (Käibevarad)</u>	72 000
---------------	---	--------

4. ~~Ettevõtte õnnestus müüa~~ Ettevõtte müüs 100 tonni tavapärasest turuhinnast kõrgema hinnaga, ~~s.e~~ 200 eurot tonn.

D	Raha	20 000
K	Müügitulu	20 000
D	<del>Müüdud põllumajandusliku toodangu maksumus (kasumiaruandes)</del> <u>Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus</u>	16 000
K	Põllumajanduslik toodang ( <del>bilansis</del> <u>+</u> Varud)	16 000

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

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused ( <del>kulud</del> )	10 000
K	Raha	10 000
D	<del>Põllumajanduslik toodang sisekäibeiks (kasumiaruandes)</del> <u>Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus</u>	48 000
K	Põllumajanduslik toodang ( <del>bilansis</del> <u>+</u> Varud)	48 000

Pärast neid kandeid on jõusööt täies mahus kuludesse kantud ja varudes seda ei kajastata. 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 kulude kohta, siis tuleb jõusööt varudes kohe uuesti arvele võtta.

D	<del>Põllumajanduslik toodang</del> <u>Valmistoodang; jõusööt</u> ( <u>+</u> Varud)	58 000
K	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> <u>Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus</u>	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	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> <u>Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus</u>	46 400
K	<del>Toodang</del> <u>Valmistoodang; jõusööt</u> ( <u>+</u> Varud)	46 400
D	Raha/ <del>Nõue</del>	15 000
K	Müügitulu	15 000
D	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> <u>Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus</u>	11 600
K	<del>Toodang</del> <u>Valmistoodang; jõusööt</u> ( <u>+</u> Varud)	11 600

7. Ettevõtte tellis masinaühistult sügiskünni summas 20 000 eurot.

D	Kaubad, toore, materjal ja teenused ( <del>kulud</del> )	20 000
K	Raha	20 000
D	Lõpetamata toodang ( <del>V</del> Varud)	20 000
K	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	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 ( <del>kulud</del> )	5 000
K	Raha	5 000
D	<del>Bioloogilised varad; E</del> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; <del>talivilja (varud)</del> (Käibevarad)	5 000
K	Kasum/ <del>kahjum</del> ( <del>kahjum</del> ) bioloogilistelt varadelt ( <del>tulu; bioloogilise vara juurdekasv</del> )	5 000
D	<del>Põllumajandusliku toodangu jääkide muutus (kasumiaruandes)</del> Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus	10 000
K	Lõpetamata toodang ( <del>V</del> Varud)	10 000
D	<del>Bioloogilised varad; E</del> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad; <del>talivilja (varud)</del> (Käibevarad)	10 000
K	Kasum/ <del>kahjum</del> ( <del>kahjum</del> ) bioloogilistelt varadelt ( <del>tulu; bioloogilise vara juurdekasv</del> )	10 000

Kuna mahakülvatud taliviljale puudub aktiivne turg ja ka diskonteeritud ~~netoneto~~ rahavoogude meetodi leidmine on raskendatud kasutamine pole mõistlik (punktid 18-20) ning külvamisest aastavahetuseni ei ole talivilja bioloogilise muundumise mõju maksumusele oluline (punkt 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	<del>Bioloogilised varad; K</del> küpsed tootvad bioloogilised varad ( <del>p</del> Põhivarad)	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. Neli pullvasikat kavatakse üles kasvatada ja 16 pullvasikat müüa esimesel sobival juhul enne nelja 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	<del>Bioloogilised varad; K</del> küpsed tarbitavad bioloogilised varad ( <del>varud</del> )(Käibevarad)	480
D	<del>Bioloogilised varad; E</del> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad ( <del>varud</del> )(Käibevarad)	120
D	<del>Bioloogilised varad; E</del> ebaküpsed tootvad bioloogilised varad ( <del>materiaalsed</del> <del>p</del> Põhivarad)	1 600

K	Kasum/ <del>kahjum</del> (kahjum) bioloogilistelt varadelt (tulu; <del>bioloogilise vara</del> juurdekasv)	2 200
---	--	-------

~~Kuigi pulle kasvatatakse üles ligi kaks aastat, on need bilansis siiski käibevarad (ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad). Neid kasvatatakse edasimüümise eesmärgil ja antud juhul ongi see ligi kaks aastat nende tavapärase (äri)tsükkel-Piimatootmisettevõttes pullvasikaid üles ei kasvatata, neid hoitakse lühiajaliselt edasimüümise eesmärgil (ebaküpsed/küpsed tarbitavad bioloogilise varad) (vt punkt 34).~~

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

D	Raha	800
K	Müügitulu	800
D	Kasum/ <del>kahjum</del> (kahjum) bioloogilistelt varadelt ( <del>kulu, müüdüd bioloogilise vara maksumus</del> )	300
K	<u>Bioloogilised varad; K</u> <del>küpsed tarbitavad bioloogilised varad (varad)</del> ( <u>Käibevarad</u> )	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-Sõlmitud lepingut ei kajastata raamatupidamises enne tehingu toimumist. Aastaaruande koostamisel tuleb hinnata, kas tegemist võib olla kahjuliku lepinguga ning vajadusel moodustada eraldis. (vt tehing nr 16).~~

12. ~~Ettevõtte~~ tuli müüa Ettevõtte müüs viis 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
<del>D</del> K	<del>Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt (kulu, müüdüd bioloogilise vara maksumus)</del> Müügitulu	<del>6 000</del> <u>2 500</u>
<del>K</del> D	<del>Müügitulu</del> Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	<del>2 500</del> <u>6 000</u>
K	<u>Bioloogilised varad; K</u> <del>küpsed tootvad bioloogilised varad (p</del> <u>P</u> õhivarad)	6 000

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

~~Vastavalt RTJ 2 punktile 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.~~Põhikarja lehma kajastatakse bilansis bioloogilise põhivarana ja nende müüki kajastatakse läbi müügitulu, kuna loomakasvatusega tegelevas ettevõttes on see põhitegevuse osa. Vastavalt RTJ 2 punktile 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 ( <del>piim; varud</del> ); piim (Varud)	93 000
K	Põllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus ( <del>kasumiaruandes</del> )	93 000
D	Raha/ <del>Nõue</del>	90 000
K	Müügitulu	90 000
D	<del>Müüdüd põllumajandusliku toodangu maksumus (kulud; kasumiaruandes</del> pPõllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus)	90 000
K	Põllumajanduslik toodang ( <del>piim; varud</del> ); piim (Varud)	90 000
D	<del>Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kulud, kasumiaruandes</del> pPõllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus)	3 000
K	Põllumajanduslik toodang ( <del>piim; varud</del> ); piim (Varud)	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. Piima müük ja kasutamine toimub vahetult pärast tootmist, ning piima tootmist, müüki ja sisemist kasutamist võib kajastada ka piima varudesse arvelevõtmist vahele jättes.~~

D	Raha/ <del>Nõue</del>	90 000
K	Müügitulu	90 000
D	<del>Müüdüd põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes</del> pPõllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus)	90 000
D	<del>Põllumajanduslik toodang sisekäibeks (kasumiaruandes</del> pPõllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus)	3 000
K	<del>Põllumajanduslik toodang (tulu; kasumiaruandes</del> pPõllumajandusliku toodangu <u>varude</u> jääkide muutus)	93 000

14. Aasta jooksul tehti mitmesuguseid kulusid ja arvestati kulumit.

D	Mitmesugused tegevuskulud	20 000
D	Tööjõukulud	40 000
D	<del>Kulum</del> Põhivarade kulum ja väärtuse langus	5 000
K	<del>Põhivarade</del> Akumuleeritud põhivarade kulum	5 000
K	Raha	60 000

15. Majandusaasta lõpus (seisuga 31.12.20X1) hinnati bioloogilised varad bilansis õiglasesse väärtusesse (vt alljärgnev tabel).

Vara	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus 31.12.20X1	Bilansilise maksumuse muutus
------	---	------------------------	------------------------------

Bioloogilised varad; <del>E</del> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad- <del>P</del> ullvasikad üleskasvatamiseks (Käibevarad) (4)	120	1 200	+1 080
Bioloogilised varad; <del>K</del> küpsed tarbitavad bioloogilised varad- <del>P</del> ullvasikad müügiks (Käibevarad) (6)	180	1 500	+1 320
Bioloogilised varad; <del>E</del> ebaküpsed tootvad bioloogilised varad- <del>L</del> ehmvasikad (Põhivarad) (20)	1 600	5 000	+3 400
Bioloogilised varad; <del>K</del> küpsed tootvad bioloogilised varad- <del>P</del> õhikari (Põhivarad) (45 <del>lehma</del> )	54 000	49 500	-4 500
Kokku	55 900	57 200	1 300

D	Bioloogilised varad; <del>E</del> ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad ( <del>varad</del> )(Käibevarad)	1 080
D	Bioloogilised varad; <del>K</del> küpsed tarbitavad bioloogilised varad ( <del>varad</del> )(Käibevarad)	1 320
D	Bioloogilised varad; <del>E</del> ebaküpsed tootvad bioloogilised varad ( <del>p</del> Põhivarad)	3 400
K	Bioloogilised varad; <del>K</del> küpsed tootvad bioloogilised varad ( <del>p</del> Põhivarad)	4 500
K	<del>Kahjum/kahjum-Kasum (kahjum)</del> bioloogilistelt varadelt ( <del>tulu; kasum-bioloogilise vara väärtuse kasvust</del> )	1 300

16. Vastavalt pullide müügi ajal sõlmitud lepingule (vt tehing nr 11) tuleb ettevõttel müüa kuus 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)×6). Seega on ettevõtte sõlminud kahjuliku lepingu, mille mõjude arvestamiseks tuleb ~~teha moodustada~~ eraldis.

D	<del>Kahjum-bioloogilise vara väärtuse langusest</del> Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	300
K	Lühiajaline eraldis ( <del>lühiajaline kohustis</del> )Eraldised; (Lühiajalised kohustised)	300

Eespool esitatud majandustehingute tulemusena kujuneb ettevõtte 20X1. aasta kasumiaruanne alljärgnevalt:

Müügitulu	128 300
Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus	<del>64 000-</del> <del>8 000</del>
Toodetud põllumajanduslik toodang	<del>221</del> <del>000</del> 149 <del>000</del>
Müüdud põllumajandusliku toodangu maksumus ( <del>miinus</del> )	-106 000
Põllumajanduslik toodang sisekäibeks ( <del>miinus</del> )	-51 000
Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	<del>11 900</del> 83 <del>900</del>

Bioloogiliste varade juurdekasv	<u>17</u> <u>20089 200</u>
Müüdnud bioloogiliste varade maksumus ( <del>miinus</del> )	-6 300
Kasum bioloogiliste varade väärtuse kasvust	<u>5 800</u> <u>300</u>
Kahjum bioloogiliste varade väärtuse langusest ( <del>miinus</del> )	<u>-4 500</u> <u>300</u>
<u>Muud muutused (Eraldis)</u>	<u>-300</u>
Valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus ( <del>mittepõllumajanduslik tegevus</del> )	10 000
Kaubad, toore, materjal ja teenused	-147 000
Mitmesugused tegevuskulud	-20 000
Tööjõukulud	-40 000
<del>Kulum</del> <u>Põhivarade kulum ja väärtuse langus</u>	-5 000
ÄRIKASUM	2 200