

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kea Kullerkann

**HOBUSTE KAJASTAMINE EESTI ETTEVÕTETE
RAAMATUPIDAMISES**

Magistritöö

Juhendaja: dotsent Margus Tinitis

Tallinn 2017

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. HOBUNE KUI ETTEVÖTTE VARA.....	8
1.1. Ettevõtte vara	8
1.1.1. Hobune kui ettevõtte varaobjekt.....	10
1.2. Bioloogiline vara.....	14
1.2.1. Juhendid bioloogilise vara kajastamiseks.....	14
1.2.2. Bioloogiline vara ja selle võimalik seos põllumajandusliku tegevusega	15
1.2.3. Bioloogilise vara klassifitseerimine	17
1.2.4. Bioloogilise vara mõõtmine.....	20
1.2.5. Bioloogilise vara kajastamine bilansis, kasumiaruandes ja majandusaasta aruande lisades	22
1.2.6. Alternatiivne vaade bioloogilise vara kajastamisele	24
1.2.7. Hobuse kui bioloogilise varaobjekti kajastamine.....	27
1.3. Järeldused ja ettepanekud	30
2. HOBUSTE ARVESTUS EESTI ETTEVÖTETE RAAMATUPIDAMISES	31
2.1. Uuringu eesmärgid.....	31
2.2. Uuringu meetodika	31
2.3. Küsitlus	32
2.3.1. Küsitluse valim.....	33
2.3.2. Küsitluse tulemused.....	35
2.4. Aruannete vaatlus	42
2.4.1. Aruannete vaatluse valim	42
2.4.2. Aruannete vaatluse tulemused ja tähelepanekud.....	43
2.5. Järeldused ja ettepanekud	49
KOKKUVÕTE	52
VIIDATUD ALLIKAD	56

SUMMARY	59
LISAD	62
Lisa 1. Küsimustik	62
Lisa 2. Informatsiooniallikad hobuse kui bioloogilise vara kohta.....	65

ABSTRAKT

Töö pealkiri on: Hobuste kajastamine Eesti ettevõtete raamatupidamises.

Käesoleva töö esimene eesmärk oli välja selgitada, millistest juhendmaterjalidest, standarditest ja õigusaktidest on võimalik ja otstarbekas juhendada hobuse kui ettevõtte bioloogilise varaobjekti kajastamisel Eesti ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannete koostamisel. Antud eesmärgi raames võeti vaatluse alla nii rahvusvahelised kui Eesti-sisesed vara käsitlevad standardid, sh bioloogilise vara ja materiaalse põhivara kajastamise juhendid, ning analüüsiti nende sobivust ja asjakohasust hobuse kui ettevõtte varaobjekti kajastamisel finantsaruannetes. Selgus, et kuigi hobune on loomne elusorganism ja sellest tulenevalt bioloogiline varaobjekt, siis olenevalt hobuse kasutamise eesmärgist ei ole alati kõige mõistlikum juhendada bioloogilise vara kajastamise juhenditest. Teatud juhtudel võib osutada otstarbekamaks juhendada materiaalse põhivara kajastamise juhendmaterjalidest.

Teine eesmärk oli välja selgitada, kuidas tegelikult kajastatakse hobust Eesti hobuseomanikest ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannetes. Autori poolt läbi viidud küsitluse tulemustest ja asjakohaste ettevõtete majandusaasta aruannete vaatlusest tegi autor järelduse, et hobuse kajastamisel lähtutakse peamiselt ainult bioloogilise vara kajastamise juhendmaterjalidest, mis autori arvates ei pruugi teatud juhtudel viia õiglase tulemuseni. Autor jõudis järeldusele, et suur osa hobuseomanikest ei ole mõelnud, kuidas oleks õigem ja otstarbekam hobust raamatupidamises kajastada.

Võtmesõnad: bioloogiline vara, bioloogiline varaobjekt, hobune, tootev bioloogiline vara, tarbitav bioloogiline vara, soetusmaksumus, õiglase väärtus, RTJ 7, IAS 41.

SISSEJUHATUS

Tõendusmaterjal hobuse ja inimese varasest kontaktist pärineb eelajalooliselt koopajooniselt umbes 15 000 aastat eKr (Whitaker, Whitelaw 2009, 28). Inimene alustas hobuse kodustamisega ligikaudu 4 000 aastat enne meie aja arvamist. Sellest ajast saadik on hobune olnud inimesele abiks ja kaaslaseks. Hobuse roll on palju muutunud. Veel eelmise sajandi alguses oli hobune olulisim abiline vahemaade läbimisel ja põllutöödel. Nüüd on ta leidnud koha eelkõige meelelahutus-, hobi- ja elustiililoomana ning üldise elatustaseme tõusuga on need valdkonnad Eestis kasvamas ja pakkumas ka uusi ärivõimalusi ettevõtetele.

Magistritöö teema valiku tingis asjaolu, et kuigi bioloogilisest varast on kirjutatud ja selle kajastamist raamatupidamises ja finantsaruannetes uuritud, ei ole pikemalt peatunud hobuse kui spetsiifilise bioloogilise varaobjekti kajastamisel. Maailmas ja üha enam Eestis on ettevõtteid, mis peavad silmitsi seisma probleemiga, kuidas kajastada oma ettevõtte varaobjektina sellist erilist varaobjekti, mis on küll bioloogiline organism, aga ei ole seotud põllumajandusliku tegevuse ja tootmisega. Hobune võib olla selline varaobjekt. Võimalik, et ei ole see raskuseks suurtele hobukasvandustele, aga võib osutada keeruliseks ülesandeks väikeettevõttele, mille omanduses on vaid üks või kaks hobust.

Teema on antud ajahetkel aktuaalne, sest viimastel aastatel on hobuste arvukus Eestis olnud tõusuteel (Lemetti 2014). 2016. aastal oli Põllumajanduse Registrate ja Informatsiooni Ameti (PRIA) registri andmetel üle 10 tuhande hobuse. Ajalooline põllutöö- ja sõjaloom on tänapäeval rakendatud valdavalt teenusmajanduses – ratsutamine, turism, sport, keskkonnahoid, ratsutamisteraapia jt.

Hobune on loomne elusorganism ja sellest tulenevalt bioloogiline vara. Bioloogilise vara kajastamist reguleerivad traditsiooniliselt põllumajanduse kui spetsiifilise majandussektori reguleerimiseks koostatud juhendid. Eesti Raamatupidamise Toimik on Eesti finantsaruandluse standardi raames välja andnud juhendi, mille on pealkirjastanud kui „Bioloogilised varad“. Juhendi pealkiri justkui viitab, et selle alusel on kajastatavad kõik bioloogilised varaobjektid. Tihti jääb tähelepanuta asjaolu, et nimetatud bioloogilise vara kajastamise juhend rakendub vaid põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilisele varale.

Hobune võib olla põllumajandusliku tegevusega seotud (nt tõuaretus, sõnnikutootmine), kuid teatud juhtudel ta seda ei ole (nt sporthobune, ratsutamisteenuse pakkumiseks kasutatav hobune, hobuteraapia hobune). Paljud ettevõtete omanduses olevad hobused on leidnud rakendust väljaspool põllumajanduslikku tegevust. Sellest tulenevalt tekib küsimus, millist standardit ja milliseid meetodeid tuleb rakendada siis, kui hobune ei ole seotud põllumajandusliku tegevusega. See probleem jäetakse reeglina raamatupidamis-kohustuslase lahendada.

Käesoleva töö esimene eesmärk on välja selgitada, millistest juhendmaterjalidest, standarditest ja õigusaktidest on võimalik ja otstarbekas juhendada hobuse kui ettevõtte bioloogilise varaobjekti kajastamisel Eesti ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannete koostamisel. Uurimisülesandeks on välja selgitada, millised on võimalused ja piirangud hobuse kui ettevõtte varaobjekti kajastamiseks. Antud uurimisülesande raames võetakse vaatluse alla nii rahvusvahelised kui Eesti-sisesed vara käsitlevad standardid, sh bioloogilise vara ja materiaalse põhivara kajastamise juhendid, ning analüüsitakse nende sobivust ja asjakohasust hobuse kui ettevõtte varaobjekti kajastamisel finantsaruannetes.

Teine eesmärk on välja selgitada, kuidas tegelikult kajastatakse hobust Eesti hobuseomanikest ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannetes. Ülesanneteks on uurida, mis juhenditest ja millistel kaalutlustel juhendatakse hobuse finantsaruannetes kajastamisel, mille alusel valitakse kajastamise meetodid ja kas täidetakse kõiki sellise vara kohta majandusaasta aruande lisas avalikustatava informatsiooni nõudeid.

Saamaks informatsiooni hobuse kui varaobjekti kajastamise kohta Eesti ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannetes viidi läbi interneti vahendusel küsitlus hobust omavate ettevõtete esindajate seas. Lisaks analüüsiti 30ne vähemalt üht võistlustel osalevat hobust omanud ettevõtte 2014. aasta majandusaasta aruandeid.

Töö on jaotatud kahte suuremasse peatükki. Esimeses peatükis uuritakse bioloogilise varaga seotud Eesti ja rahvusvahelisi juhendmaterjale ja nende rakendamisevõimalusi hobusest kui varaobjektist lähtuvalt. Lisaks uuritakse ja analüüsitakse erinevate autorite teemaga seotud teaduskirjandust ja avaldatud artikleid. Pakutakse välja ka alternatiivne vaade bioloogilise vara kajastamisele.

Teine peatükk on jaotatud kahte eraldiseisvasse ossa. Esimeses osas analüüsitakse Eesti hobust omavate ettevõtete seas autori poolt läbi viidud küsitluse tulemusi eesmärgiga välja selgitada, kuidas hobust omavate ettevõtete esindajad tegelikult hobust kui ettevõtte

varaobjekti kajastavad. Teises osas on vaatluse all 30 hoburegistri andmetel vähemalt üht hobust omava ettevõtte 2014. aasta majandusaasta aruannet, mida analüüsitakse, et välja selgitada, millist informatsiooni ja millises aruande osas hobuse kui varaobjekti kohta avalikustatakse. Võrreldakse küsitluse tulemusi ja aruannete vaatluse tulemusi. Autor teeb omapoolsed ettepanekud olukorra parandamiseks.

Autor tänab kõiki küsimustikule vastanuid ja antud magistritöö valmimisele muul moel nõu ja jõuga abiks olnuid.

1. HOBUNE KUI ETTEVÕTTE VARA

1.1. Ettevõtte vara

Finantsaruannete koostamine on pikk ja põhjalik protsess, mis on reguleeritud paljude normdokumentide ja standarditega. Üks oluline osa selle protsessi juures on ettevõtte vara kajastamine või vajadusel kajastamata jätmine, et see annaks ettevõtte majanduslikust olukorrast võimalikult tõepärase pildi. Kui varaobjekt vastab varana kajastamise kriteeriumidele võib seda mõõta ja kajastada mitmeti vastavalt konkreetse varaobjekti loomule ja eesmärgile (Procházka 2011).

Eesti raamatupidamise seadus defineerib arvestuse põhimõisted, sealhulgas ka vara mõiste. RPS paragrahv 3 järgi on vara raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning mis eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu. Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 1 „Aastaruande koostamise üldpõhimõtted“ (RTJ 1) sõnastuse järgi on vara raamatupidamis-kohustuslase poolt kontrollitav ressurss, mis:

- 1) on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel;
- 2) eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu (mitte äriühingutest raamatupidamiskohustuslaste puhul osaleb neile seatud eesmärkide täitmisel).

RTJ 1 määratluse sõnastuse kitsaskohtadeks peetakse vara kui kogumi kasutamist varaobjekti tähenduses. Kusjuures edaspidi on juhendis kasutatud just terminit „varaobjekt“. Autor juhib tähelepanu, et veel selgemalt tuleb see probleem välja Eesti Raamatupidamise seaduses (RPS), kus terminit „vara“ on kasutatud varaobjekti tähenduses ja terminit „varad“ varakogumi tähenduses. Autor jääb seisukohale, et vara on varaobjektide kogum, st kasutab siin ja edaspidi terminit „vara“ kogumi mõistes ja ainult ainsuses.

Samuti on vaieldud sõna „kontrollitav“ ja üldisemalt „kontroll“ üle. RTJ 1 joonealuse märkusena on selgitatud, et RPS kasutab vara definitsioonis mõiste „kontroll“ aseme mõistet „valitsev mõju“, mõlemad mõisted on RTJ kontekstis samatähenduslikud. Sõnasõnalist tõlget

„kontroll“ inglisekeelsest „control“ ei peeta antud kontekstis korrektseks, sest sel sõnal on eesti keeles mõnevõrra teistsugune tähendus. Mõned autorid on soovitanud kasutada mõistet „valitsev mõju“ (Alver, Alver 2009), mis on RPS kasutusele võetud. RT on seisukohal, et praktikas on rohkem juurdunud mõiste „kontroll“ ja parema loetavuse huvides kasutavad RTJid seda mõistet.

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (SME IFRS) defineerib vara järgmiselt: vara on ressurss, mida ettevõtte kontrollib minevikus toimunud sündmuste tulemusena ja millest ettevõtte saab eeldatavasti tulevikus majanduslikku kasu. (SME IFRS 2.15) Ka selles definitsioonis on ära toodud valitseva mõju tähtsus ja varaobjektiga seotud eeldus tulevikus kasu saamiseks. Vara tulevane majanduslik kasu on tema potentsiaal panustada kas otse või kaudselt ettevõtte raha ja raha ekvivalentide laekumisse. Nimetatud rahavood võivad tuleneda kas vara kasutamisest või müügist. (SME IFRS 2.17) On oluline ära märkida, et varaobjektist võib tulevikus kasu saada kas seda oma ettevõtte tegevuses kasutades või seda tulevikus müües. Määratluses jääb lahtiseks, kui suur peab olema tõenäosus, et varaobjekt toob tulevikus majanduslikku kasu. Ka rahvusvaheliste standarditega seoses on see küsimus üles kerkinud. IASB on oma selgituses välja toonud, et sellist miinimumnõuet, kui suur peab olema tõenäosus, et varaobjekt osaleb tuleviku majandusliku kasu tekitamisel, ei ole. Põhjuseel, et see on segadust tekitanud, soovib IASB muuta IFRS raamistikus välja toodud varaobjekti määratlust, sõnastades selle ümber „tõenäosusest“ „võimaluseks“, et varaobjektist tulevikus kasu saadakse.

Vara mõistele vastavaid objekte saab kajastada varana, kui need vastavad vara kajastamise kriteeriumidele:

- 1) on tõenäoline, et objektist tulenevalt ettevõtte tulevane majanduslik kasu suureneb või väheneb;
- 2) objektil on soetusmaksumus või väärtus, mida saab usaldusväärsetl mõõta. (SME IFRS 2.27)

Nendele kriteeriumitele vastava objekti mittekajastamist finantsaruannetes ei ole võimalik heastada aruandes kasutatud arvestusmeetodite avalikustamise või lisade ja selgitavate materjalidega. (SME IFRS 2.28) Seega, kui ettevõttel on varaobjekt, millest loodab saada majanduslikku kasu, ja selle objekti soetusmaksumus või väärtus on teada või võimalik hinnata, tuleb see varaobjekt ettevõtte vara all tingimata kajastada. Kui need tingimused ei ole täidetud, siis seda teha ei saa. Samas, kui soetusmaksumust, kui varaobjekt

on soetatud ostutehingu tulemusena, on reeglina lihtne selgeks teha, sest toimunud on vastavalt nõuetele dokumentaalselt tõendatav tehing, siis probleem võib tekkida väärtuse mõõtmisel, kui otsest ostutehingut ei ole toimunud, vaid varaobjekt on ettevõtte omandisse ja valitseva mõju alla sattunud bioloogilise protsessi, näiteks sündimise läbi.

Varaobjekti kajastamisel tuleb lähtuda valitsevast mõjust (RTJ 1 sõnastuse järgi sisulisest kontrollist), mitte juriidilisest kuuluvusest. Üldjuhul valitsev mõju varaobjekti üle ühtib selle juriidilise kuuluvusega, ei pruugi see alati nii olla. Valitseva mõju määramisel on olulise tähtsusega asjaolu, kellele langeb valdav osa varaobjektiga seotud majanduslikust kasust ja kes kannab valdava osa varaobjektiga seotud riskidest.

Nii RTJ 1 kui SME IFRS juhendavad raamatupidamiskohustuslast varaobjekti bilansis kajastama ainult juhul, kui on tõenäoline, et see osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel. Juhul kui teatud objekt *võib* osaleda majandusliku kasu tekitamisel või muude eesmärkide täitmisel, kuid selleks puudub piisav kindlus, kajastatakse seda bilansiväliselt kui tingimuslikku vara (RTJ 1). Kui suur on *piisav* kindlus, juhendist ei selgu. Samuti jääb selgusetuks, kas saadav majanduslik kasu peab olema regulaarne. Lisaks võib arutleda selle üle, kui suur peab olema majanduslik kasu võrreldes näiteks soetusmaksumusega. Samuti ei ole üheselt määratletud, mida majanduslik kasu üldse tähendab.

SME IFRS märgib, et kajastamiskriteeriumitele mittevastava objekti puhul võib osutada vajalikuks selle avalikustamine aruande lisades, selgitavates materjalides või täiendavates tabelites kui tingimuslik varaobjekt. Eesti vastavast juhendist lähtuvalt ei kajastata tingimuslikke varaobjekte ettevõtte bilansis, kuid informatsioon oluliste tingimuslike varaobjektide kohta avalikustatakse aruande lisades. (RTJ 8) See on asjakohane siis, kui informatsioon objekti kohta on oluline ettevõtte finantsseisundi ja –tulemuse ning finantsseisundis toimunu hindamisel finantsaruannete kasutajate poolt. Samuti võib selline informatsioon oluliseks osutada ettevõtte pankroti korral, kus kõik ettevõtte varaobjektid, sh hulgas ka tingimuslikud varaobjektid registreeritakse ja realiseeritakse võlgade katteks.

1.1.1. Hobune kui ettevõtte varaobjekt

Eesti Hobumajanduse Liidu juhatuse liikme Marti Hääle sõnul on Eestis hobumajanduse osakaal primaarsektori ehk põllu- ja metsamajanduse, jahinduse ja kalanduse sotsiaalmajanduse kogutoodangust 10% ja 0,2–0,3% sisemajanduse kogutoodangust.

Hobumajandussektori ettevõtted jagunevad ühtlaselt üle Eesti ning hinnanguliselt annavad 3–5 hobust ühe täistöökooha. (Mõttus 2017)

Ettevõttel on võimalik hobust omada sarnaselt teiste varaliikide alla kuuluvate varaobjektidega. Hobust saab ettevõtte tegevuses mitmeti kasutada ja sealjuures majanduslikku kasu saada. Eesti Maaeluministeeriumi poolt tellitud uuringust „Hobumajanduse kaardistamine koos Eesti hobumajandust iseloomustavate mõõdikute määratlemisega“ (2016) selgus, et Eestis hobumajanduses esindatud 5 hobuse kategooriat:

- 1) aretusega seotud hobused (põllumajanduslik aretus ja kasvatus);
- 2) puhkemajandusega seotud hobused (hobina peetavad hobused, turism);
- 3) elustiiliga seotud hobused (hobina peetavad hobused);
- 4) töö tegemisega seotud hobused (turism, tööhobused);
- 5) spordiga seotud hobused (sport).

Nagu eelpool märgitud, peab igasuguse varaobjekti, sh hobuse kajastamisel peab silmas pidama kahte kriteeriumi: varaobjekt peab tooma majanduslikku kasu ning selle soetusmaksumus või väärtus on usaldusväärselt mõõdetav.

Majandusliku kasu saamise kriteeriumi täitmiseks on oluline, et hobusest tulenevalt ettevõtte majanduslik kasu suureneb, st hobuse kasutamisest saadakse majanduslikku, rahaliselt mõõdetavat tulu. Hobuse osalusel on ettevõttel võimalik väga mitmeti tulu teenida. Hobune võib olla kasutuses aretustegevuses kas sugumära või -täkuna. Tulu saab sellest tegevusest, kui sündinud varss tulevikus müüa. Võimalik on asendada paaritamine seemendamisega, milleks kasutatavat spermat võib käsitleda kui toodangut, st kasu saadakse toodangu müügist. Ratsutamisturismis, -teraapias või töö (näiteks veotööd) tegemisel kasutatavalt hobuselt teenib ettevõtte tulu vastava teenuse müügist. Tööhobust on võimalik kasutada ettevõttesiseselt oma tegevuseks vajalikes töödes temalt otsest tulu teenimata, kuid rakendades teda ettevõtte halduseesmärkide täitmisel. Ratsaspordihobuse võimalik majanduslik kasu võib tulla näiteks võidetud auhinnarahadest, sporditoetustest, sponsorlusest vms. Hobusest on võimalik eraldada toodangut, pea igasugustelt hobustelt on võimalik saada väetisena kasutatavat sõnnikut ja tekstiilitööstuses ja ka mujal kasutatavaid sabajõhve. Mongoolias valmistatakse hobusepiimast kumõssi. Toodangut on võimalik müüa ja saada majanduslikku kasu toodangu müügist. Mõnel pool on hobune peetav lihloomana, st hobune on ise muudetav toodanguks. (Faizrakhmanov *et al* 2014)

Autor on kokkuvõtlikult välja toonud põhilised kasutusvaldkonnad ja võimalikud tulusaamise viisid tabelis 1.

Tabel 1. Hobuse võimalikud kasutusviisid ettevõtluses ja saadav majanduslik kasu

Hobuse kasutusviis	Majandusliku kasu
Aretus ja kasvatus	Tulu vara müügist
Ratsutamisturism	Tulu teenuse müügist
Töö tegemisel	Tulu teenuse müügist
Ratsutamisteraapia	Tulu teenuse müügist
Sõnniku, sabajõhvide ja piima tootjana	Tulu toodangu müügist
Lihaloomana	Tulu toodangu müügist
Ratsasport	Auhinnaraha
Hobitegevuses	Mittemateriaalne kasu

Allikas: autori koostatud

Probleem hobuse varaobjektina kajastamise majandusliku kasu suurenemise kriteeriumi täitmisel võib tekkida siis, kui hobune on soetatud hobitegevuseks, mis ei ole ettevõtte tegevusega seotud. Sellisel juhul võib olla täidetud küll soetusmaksumuse tingimus, kuid hobune kui varaobjekt ei osale ettevõttele majandusliku tulu tekitamises, seega ei ole lubatud hobust varaobjektina kajastada. Sellise tingimusliku varaobjekti üle tuleb pidada bilansivälist arvestust ja avaldada sellekohane informatsioon majandusaasta aruande vastavas lisas.

Siiski on õigustatud küsida, miks ettevõtte sellise vara, mida ei kasutata tulu teenimiseks, on soetanud. Eesti Tulumaksuseaduse (TuMS) paragrahv 48 lõige 4 järgi on erisoodustus muu hulgas ka „igasugune kaup, teenus, loonustasu või rahaliselt hinnatav soodustus, mida antakse seoses töö- või teenistussuhtega, juriidilise isiku juhtimis- või kontrollorgani liikmeks olekuga või pikaajalise lepingulise suhtega“. Maksunduseksperdid on arvamusel, et kui hobune on soetatud, et pakkuda töötajale võimalust ratsaspordiga tegeleda, ja muud tulu ettevõtte sellest ei saa, tuleb hobuse soetus deklareerida tulu- ja sotsiaalmaksudeklaratsioonil (TSD) vastavalt TuMS paragrahv 52 lõige 2 punkt 1 kui ettevõtlusega mitteseotud vara soetamine (Tingas, Saag 2006). Edasist hobuse kasutamist töötaja poolt tuleb käsitleda erisoodustusena TuMS paragrahv 48 lõige 4 mõistes, kusjuures erisoodustuse hinnaks kujuneks ratsutamistunni turuhind sarnastel tingimustel, millelt tuleb tasuda nii tulumaks kui sotsiaalmaks vastavalt kehtestatud määrale. (Kallaste 2015)

Autor juhib tähelepanu, et iga hobune, sh hobitegevuses kasutatav hobune toodab sõnnikut. Jääb küsimus, kas sõnniku müümisest saadavat võrdlemisi minimaalset tulu võib käsitleda majandusliku kasu saamisena ja sellest tulenevalt lugeda see kriteerium täidetuks. Juhendmaterjalides ei täpsustata, kui suur peab olema varaobjektist saadav kasu võrreldes tema soetusmaksumuse või väärtusega, seega tegemist on tõlgendamise küsimusega.

Kui hobune on soetatud tavapärase ostutehingu tulemusena, on soetusmaksumust lihtne selgeks teha. Soetusmaksumuse või usaldusväärset hinnatava väärtuse olemasolu kriteeriumi täitmine võib osutada probleemseks, kui varss kui uus varaobjekt on sündinud. Sellisel juhul ei ole veel teada, millised on tema omadused ja tulevane kasutuseesmärk. Sellest tulenevalt on väga keeruline määrata tema väärtust. Autori poolt antud töö raames läbi viidud küsitlusele lisati anonüümne kommentaar, mis annab ühe võimaluse probleemi lahendamiseks: „Hobuse sünnihetkeks on tema „tootmisele“ kulutatud 1500–2000 eurot, millest 500–1000 on seemenduskulu. Hobuse pidamise aastaseks kuluks hinnatakse ca 1000 eurot, mis tõstab hobuse hinnangulist väärtust igal aastal. Hobune võetakse kasutusele 4aastaselt, mil tema hinnanguline väärtus on tõusnud 5500–6000 euroni. Hobuse edasine väärtus sõltub tema omadustest ja kasutusviisist, väärtus võib püsida samal tasemel, tõusta või kukkuda“. Siit võib järeldada, et varsa sündimisest kuni 4aastaseks saamiseni kasutatakse tema väärtuse hindamisel kulupõhist lähenemist.

Hobusel kui varaobjektil on teatud kasulik eluga – periood, mille jooksul vara ettevõtte poolt tõenäoliselt kasutatakse (RTJ 5). Hobuse kasulikuks elueaks võib lugeda perioodi tema kasutusele võtmisest umbes 4aastasena kuni nõ pensioniealiseks saamiseni umbes 20aastasena. Tinglikult võib lugeda hobuse kasulikuks elueaks umbes 15 aastat. Tihti juhtub, et hobuse kasulik eluiga on läbi saanud, st teda ei saa tervise tõttu aktiivselt kasutada ettevõtte tegevuses, kuid hobuse bioloogiline elu ei ole veel lõppenud. On võimalik kasuliku eluea lõppedes lõpetada ka bioloogiline elu, kuid õnneks seda reeglina ei tehta. Samuti ei ole võimalik hobust näiteks lattu seisma jätta. Tavaliselt otsitakse hobusele koht, kus pensionipõlve veeta. Siinkohal tuleb arvestada, et kui ettevõtte majanduslik kasu hobusest tulenevalt enam ei suurene ja ka majanduslik väärtus on langenud nullilähedale, siis vara kriteeriumid ei ole enam täidetud ja tuleb lõpetada hobuse kui varaobjekti kajastamine ettevõtte bilansis. Samas tuleb arvestada, et sellega seoses ei lõpe hobusega seotud kulud söögile, tallile, hooldajatele jms. Võib osutada otstarbekaks moodustada hobuse kasuliku eluea jooksul reserv, mida saab kasutada kulude katmiseks hobuse vanaduspuhkuse ajal.

1.2. Bioloogiline vara

1.2.1. Juhendid bioloogilise vara kajastamiseks

Põllumajandussektoril on oluline koht maailmamajanduses, selle sektori tähtsust tsivilisatsiooni arenguloos on võimatu üle hinnata. Seoses tööstusrevolutsiooni ja tehnika arenguga on põllumajandussektori osatähtsus hakanud vähenema, sellest tulenevalt on sektori spetsiifikat arvestavate finantsstandardite välja töötamine jäänud tagaplaanile. (Fischer, Marsh 2013) IASB leidis, et põllumajanduslik tegevus ja sellega seotud bioloogilise vara arvestus on oluliselt erinev võrreldes muude tavapärasemate ärivaldkondadega. Siiski jõudis tollal veel IASC alles detsembris 2000 nii kaugele, et avaldas IAS 41 „Põllumajandus“, mis muutus kohustuslikuks IFRSi alusel koostatavatele aruannetele majandusaasta algusega alates 01. jaanuarist 2003. IAS 41 on rakendatav põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilisele vara arvestuses.

2009. aastal avaldatud SME IFRSis on koondatud põllumajandusega, sh bioloogilise varaga seonduv peatükki 34 „Spetsiifilised äritegevused“ alajaotusesse „Põllumajandus“. Erinevus IFRSi ja SME IFRSi vahel seisneb selles, et IFRS lubab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses kajastada ainult juhul, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav, samas kui SME IFRS lubab soetusmaksumuse meetodit kasutada ka siis, kui õiglase väärtuse hindamine võib osutada ebamõistlikult aega ja pingutust nõudvaks või on ebamõistlikult kulukas (Similarities...).

Eestis finantsaruandluse standardi raames reguleerib „põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel kajastamist finantsaruannetes“ Raamatupidamise Toimkonna juhend 7 „Bioloogilised varad“ (RTJ 7). RTJ 7 poolt sätestatud arvestusmeetodid on vastavalt toimkonna deklareeritule kooskõlas SME IFRSi peatükk 34 sätestatud arvestuspõhimõtetega. Erinevalt SME IFRSist annab RTJ 7 konkreetsed reeglid bioloogilise vara kajastamisele bilansis ja nendest tulenevate kasumite ja kahjumite kasutamisele kasumiaruandes.

Nii IAS 41 kui ka SME IFRS on pidanud vajalikuks juba (ala)pealkirjas ära märkida, et standard reguleerib põllumajandusega seonduvat: IAS 41 kannab pealkirja „Põllumajandus“, SME IFRSi vastava peatüki nr 34 „Eripärased tegevused“ asjakohane osa kannab samuti alapealkirja „Põllumajandus“. RTJ 7 on saanud pealkirjaks „Bioloogilised

varad“ ja pealkirjas põllumajandust eraldi ära ei märgita. Autori arvates võib see tuleneda asjaolust, et eestikeelne termin „põllumajandus“ on mõnevõrra kitsam mõiste kui inglise keelne „agriculture“. Põllumajandus on Eesti keele seletava sõnaraamatu kohaselt peamiselt taime- ja loomakasvatust hõlmav majandusharu. Laiema käsitluse kohaselt hõlmab põllumajandus näiteks kariloomade kasvatust, metsakasvatust, teraviljakasvatust, istandusega seotud tegevusi ja akvakultuuri (Epstein, Mirza 2003). Põhjusel, et RTJ 7 hõlmab ka selliseid valdkondi nagu metsandus ja kalandus, mida ei saa kitsalt põllumajanduse alla liigitada, on otsustatud koostajate poolt standard pealkirjastada erinevalt IAS 41st kui ka SME IFRSist.

Pealkirja „Bioloogilised varad“ kasutamise pahupooleks on see, et võib tekkida valearusaam, nagu võib juhendist lähtuda igat tüüpi bioloogiliste varaobjektide kajastamisel. Tihti jätavad antud juhendmaterjali kasutajad tähelepanuta just selle autori arvates olulise aspekti, et kui bioloogilise varaobjekti puhul ei ole tegemist põllumajandusliku tegevusega seotud varaobjektiga, siis nimetatud juhendit tegelikult kasutada ei tohiks. Samas jätab RTJ 7 selgitamata, millist juhendit sellises olukorras kasutada tuleks. Sellest tulenevalt teeb autor ettepaneku, et RTJ 7 võiks sisaldada lühikest selgitust ja viidet, millise standardi järgi peaks kajastama need bioloogilised varaobjektid, millele RTJ 7 ei rakendu. Sarnane viide ja suunis õigele standardile on näiteks lisatud põllumajandusliku tegevusega seotud maa ja immateriaalse põhivaraga seonduvalt, nimelt ka nende puhul ei ole RTJ 7 rakendatav. Vastasel juhul, kui juhend siiski on mõeldud igat tüüpi, sh ka põllumajandusliku tegevusega mitteseotud bioloogilisele varale, siis peaks segadusse ajava selgituse juhendist eemaldama.

1.2.2. Bioloogiline vara ja selle võimalik seos põllumajandusliku tegevusega

IAS 41 selgitab, et „bioloogiline vara on elusloom- või taim“. RTJ 7 järgi on „bioloogiline vara loomne või taimne elusorganism“. Neid kahte definitsiooni võib samaväärseks lugeda. SME IFRS bioloogilise vara definitsiooni eraldi välja ei too.

RTJ 7 on rakendatav põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise vara kajastamisel raamatupidamise aruannetes. Põllumajandusliku tegevuse on RTJ 7 määratlenud kui ettevõtte poolt juhitava protsessi, mille käigus toimub bioloogiliste varaobjektide muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varaobjektideks. IAS 41 ütleb, et põllumajanduslik tegevus on tegevus, mille käigus (majandus)üksus teostab bioloogiliste varaobjektide bioloogilist muundamist müügiks, põllumajanduslikuks toodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varaobjektideks. Definitsioonide üheks

erinevuseks võib pidada subjekti. RTJ 7 sõnastuse järgi on tegutsejaks ehk muundujaks bioloogiline varaobjekt ise, IAS 41 rõhutab, et subjektiks on majandusüksus, kes muundab bioloogilist varaobjekti. RTJ 7 kasutatav sõna „uus“ tuleb IAS 41 inglise keelsest definitsioonist, kus on kasutatud sõna „additional“, mida võiks tõlkida ka kui „lisanduv“, sest kui nt lehm poegib, siis ta ei muundu uueks bioloogiliseks varaks, vaid lisandub uus bioloogiline vara – vasikas. Erinevalt RTJ 7st toob IAS 41 definitsioonis ära, et muundamist võib läbi viia ka eesmärgil, et bioloogiline vara hiljem tulemuslikumalt müüa. Näiteks kasvatatakse vasikast enne selle müümist lüpsilehm.

Põllumajandusliku tegevuse käigus bioloogiline varaobjekt muundub: kasvab, vananeb, annab põllumajanduslikku toodangut, paljuneb. Nimetatud protsessid põhjustavad vara kvalitatiivseid ja kvantitatiivseid muutusi (IAS 41). Tulemusena muutub bioloogiline vara koguseliselt ja omaduslikult põllumajanduslikuks toodanguks, uueks bioloogiliseks varaks või lisandub uus bioloogiline varaobjekt (RTJ 7). Autor märgib ära, et bioloogiliseks muundumiseks ei ole loetud õppimist, kuigi õppimise käigus võib bioloogiline varaobjekt läbi teha märkimisväärse kvalitatiivse muutumise, millest tulenevalt tema väärtus võib oluliselt suurened.

Autor juhib tähelepanu sellele, et bioloogilised varaobjektid, millele tuleb IAS 41 ja RTJ 7 rakendada, peavad olema seotud põllumajandusliku tegevusega. Mõned bioloogilised varaobjektid ei ole kasutatavad põllumajanduslikuks tegevuseks, seega võib eeldada, et esineb olukordi, kui loomne või taimne organism ei kuulu eelnimetatud põhjusel kajastamisele IAS 41 või RTJ 7 järgi. Näiteks on ettevõtte soetanud koera, keda rakendatakse tööstusterritooriumi valvamisel. Nimetatud valvekoera kajastamiseks finantsaruannetes ei saa kasutada RTJ 7 reegleid, sest kuigi iga koer on loomne organism st bioloogiline varaobjekt, ei ole kõik koerad seotud põllumajandusliku tegevusega. Selle konkreetse näite puhul on tegemist sellise koeraga, kes ei osale põllumajanduslikus tegevuses. See koer ei tooda põllumajanduslikku toodangut, ei muundu põllumajanduslikuks toodanguks, samuti mitte uueks või täiendavaks bioloogiliseks varaks. Eelpool nimetatud valvekoer võib teatud asjaolude kokkusattumisel osaleda täiendavate bioloogiliste varaobjektide kvantitatiivses kasvus, st saada kutsikad, kuid see ei tee temas põllumajanduslikku tootjat, sest tema põhiülesanne on valvata territooriumi. Ometi pakub juhend ise käsitletavate bioloogiliste varaobjektide näiteks koduloomad ja -linnud (lisaks veel istandused, kalad kasvanduses ja

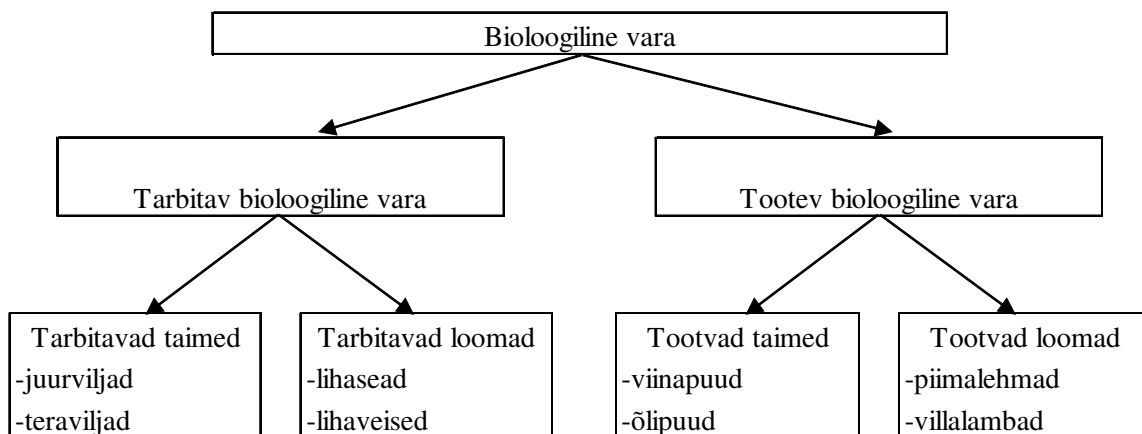
kasvava metsa), kuid jätab täpsustamata, kuidas kajastada loomseid ja taimseid elusorganisme, sh koduloomi ja -linde, mida ei kasutata põllumajanduslikus tegevuses.

1.2.3. Bioloogilise vara klassifitseerimine

RTJ 7 põhimõtete alusel kajastatakse bioloogilisi varaobjekte käibe- või põhivara osas, jaotus oleneb nende kasutamise eesmärgist (vt joonis 1). Kui kasutamise eesmärk ei ole kindlalt teada, tuleb sellise bioloogilise vara kajastamisel bilansis lähtuda sellest, mida ettevõtte juhtkond tõenäoliselt kasutuseesmärgiks peab. Käibevarana kajastatakse edasimüügiks soetatud, mõnel juhul ka ettevõttes toodetud vara. Näiteks sünnib varss, keda soovitakse teatud aja möödumisel edasi müüa. Kuigi nimetatud varss müügiga võib minna mitu aastat, kajastatakse ikkagi ebaküpse tarbitava bioloogilise varana käibevara all. Oluline on siin märkida, et edasi ei pea müüma aasta jooksul, vaid hiljemalt äriotsuse lõppedes. (Vooro 2014a)

Bioloogilist vara on soovitatav aruandes kajastada põhiliste klasside kaupa. Näiteks saab nimetatud vara klassifitseerida (Vooro 2014b):

- 1) tarbitavaks bioloogiliseks varaks,
- 2) tootvaks bioloogiliseks varaks.



Joonis 1. Bioloogilise vara jagunemine tarbitavaks ja tootvaks bioloogiliseks varaks

Allikas: Autori koostatud

Tarbitavaks bioloogiliseks varaks loetakse vara, mida on võimalik muuta põllumajanduslikuks toodanguks või edasi müüa. (RTJ 7) Tarbitav bioloogiline vara on jagatav tarbitavateks taimedeks ja tarbitavateks loomadeks. Tarbitavad bioloogilised varaobjektid on näiteks lihloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvatustes, põllukultuurid nagu mais ja nisu ning lõikuseks kasvatatavad puud. (Vooro 2014b)

Tootvat bioloogilist vara võib tinglikult jagada tootvateks ehk viljakandvateks taimedeks ja tootvateks loomadeks. Tootvat bioloogilist vara hoitakse põllumajanduslikutoodangu tootmise eesmärgil (RTJ 7). Tootva bioloogilise vara alla liigitatakse bioloogilised varaobjektid, millest tootmisprotsessi käigus eraldatakse toodang: näiteks piimakari (toodang on piim), marjapõõsad (marjad), viljapuud (õunad).

Nii tarbitava kui tootva vara objektid on soovitatav valmidusastme järgi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varaobjektideks. Tarbitavaid varaobjekte loetakse küpseteks siis, kui neid on majanduslikult mõistlik muuta põllumajanduslikuks toodanguks. Tootvaid varaobjekte loetakse küpseteks siis, kui nad on võimelised tootma põllumajanduslikku toodangut. (RTJ 7) Üldjuhul kajastatakse tootvat vara põhivara rühmas, tarbitavat vara käibevara rühmas, ent kui tarbitava vara kasutamise periood on pikem kui aasta, siis põhivara rühmas. (Vooro 2014b)

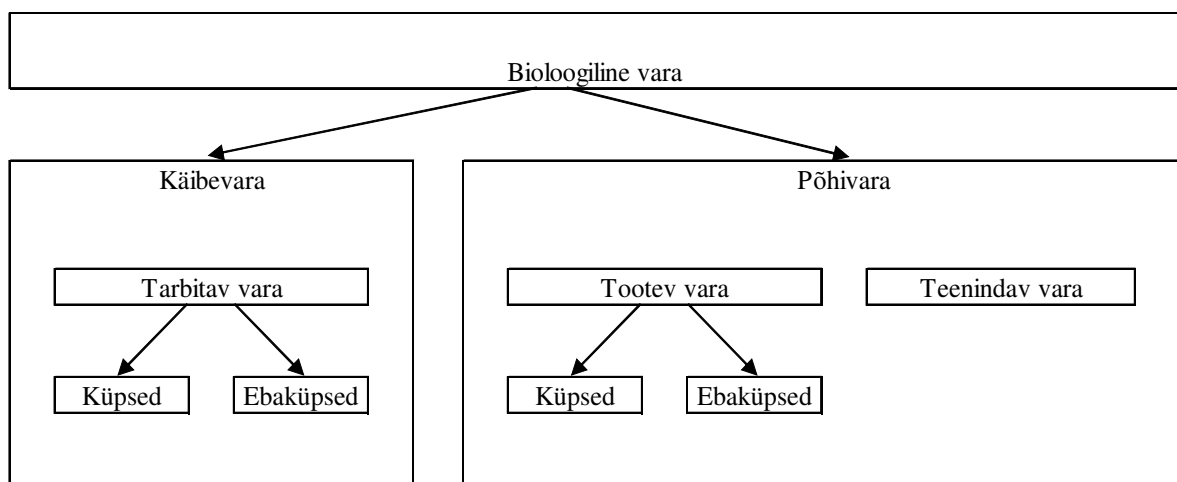
Autori arvates on eelpool toodud bioloogilise vara klassifitseerimine tarbitavaks ja tootvaks varaks ebapiisav. Ettevõttel võib olla bioloogilisi varaobjekte, mida ei saa liigitada kumbagi gruppi. Deaconu ja Pop (2008) on oma artiklis ära märkinud arvamuse, et IAS 41 ei ole rakendatav kõigile bioloogilise vara objektidele, sh:

- 1) loomad ja taimed eksponeerimiseks eesmärkideks (nt hobused loomaaias),
- 2) loomad võistlemiseks (võistlushobused, polohobused),
- 3) loomad ja taimed, keda hoitakse dekoratiivsetel eesmärkidel (kalad kontori akvaariumis),
- 4) loomad, keda kasutatakse töötegemise eesmärgil (veohobused, muulad, eeslid).

Põhjus, miks IAS 41 rakendamine ei ole sobiv eelpool loetletud bioloogiliste varaobjektide kajastamisel, on autori arvates selles, et nimetatud varaobjekte ei muundata majandusliku kasu saamise eesmärgil põllumajanduslikuks toodanguks, täiendavateks või uuteks bioloogilisteks varaobjektideks.

Sellest tulenevalt teeb autor ettepaneku lisada bioloogilise vara klassifitseerimiseks uus klass, mida võib nimetada **teenindavaks bioloogiliseks varaks**. Teenindav bioloogiline vara on autori poolt välja pakutav klass, mis hõlmab bioloogilist vara, mida ettevõtte kasutab sarnaselt materiaalse põhivaraga teenuste osutamisel või halduseesmärkidel. Teenindava bioloogilise vara klassi kuuluv varaobjekt on saavutanud oma küpsuse, olulist bioloogilist muundumist see enam läbi ei tee.

Bioloogilise vara klassifitseerimist koos autori poolt lisatud teenindava vara klassiga on kujutatud joonisel 2.



Joonis 2. Bioloogilise vara klassifitseerimine

Allikas: (Vooro 2014b, 27), autori täiendatud

Teenindava bioloogilise varaobjekti eripäraks on, et ettevõtte ei oota majanduslikku kasu selle bioloogilisest muundumisest, vaid majandusliku kasu suurenemine toimub läbi varaobjekti kasutamise teenuse osutamiseks või halduseesmärkidel. Selline määratlus on pigem kooskõlas materiaalse põhivara standardite põhimõtetega.

Teenindava bioloogilise vara klassi lisamine võiks tuua lahenduse probleemile, kuidas kajastada varaobjekti, mis on definitsiooni järgi bioloogiline vara, kuid seda vara ei muundata põllumajanduslikuks toodanguks, täiendavateks või uuteks bioloogilisteks varaobjektideks. Sellisel juhul saab vastavas standardis üheselt ära märkida, et kui tegemist on teenindava bioloogilise varaga, siis ei ole kohaldatavad põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise

vara arvestamise ja kajastamise reeglid, vaid tuleb lähtuda mõnest teisest standardist ja lisada viide sellele standardile.

1.2.4. Bioloogilise vara mõõtmine

IAS 41 rakendamist peetakse kõige radikaalsemaks ja kõikehõlmavamaks üleminekuks seniselt traditsiooniliselt soetusmaksumuse meetodil kajastamiselt õiglasest väärtuses kajastamisele. (Elad 2004)

IAS 41 annab täpsed juhised bioloogilise vara mõõtmiseks. Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel kajastamisel ja iga järgneva aruandeperioodi lõpus õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Muutused õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse kasumiaruandes. Õiglane väärtus on hind, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus (IFRS 13 2011). IAS 41 näeb ette bioloogilise varaobjekti kajastamist õiglasest väärtuses alati, kui õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata (Bohušova *et al* 2012), SME IFRS ja RTJ 7 nõuavad õiglasest väärtuses kajastamist, kui seda on võimalik teha liigsete kulutuste ja pingutusteta.

Õiglase väärtuse meetodi üheks tähtsamaks eeliseks bioloogilise vara kajastamisel peetakse selle lihtsust ja mõistetavust (Argiles *et al* 2011). Seda juhul, kui sellisele varale eksisteerib aktiivne turg. Finantsaruannete kasutajad, erinevalt nende koostajatest, võivad pidada õiglasest väärtuses arvestust lihtsamini mõistetavaks tingimustes, kus soetusmaksumuse meetodit on keeruline rakendada. Näiteks on raske üheselt selgeks teha sündinud seapõrsa soetusmaksumust, õiglast väärtust on aga võimalik aktiivse turu eksisteerimisel suhteliselt väikse pingutusega määrata. Samas, kui aktiivne turg puudub või kui sama tüüpi bioloogilised varaobjektid erinevad oluliselt oma omaduste, väljaõppe vms poolest, et teist samasugust on peaaegu võimatu leida, võib õiglase väärtuse hindamine osutada keeruliseks.

Teisalt kätkeb õiglase väärtuse meetod endas teatud probleeme, mis võivad mõjutada selle täielikku rakendamist. IAS 41 eeldab, et õiglast väärtust saab usaldusväärset hinnata, kuid hinnangud, isegi kui tuginevad sarnase vara turuväärtusele, on teatud määral subjektiivsed ja võivad viia erinevate ettevõtete puhul sarnase vara erineva hindamiseni, mis tähendab, et ka nimetatud ettevõtete aruanded ei ole omavahel võrreldavad. (Elad 2004)

Üheks põhiargumendiks õiglase väärtuse meetodi rakendamise vastu peetakse selle nõ ebapüsivust (volatiilsust), ühes perioodis võib õiglase väärtus suurenda, järgmises juba vähenda. Teisest küljest arvatakse, et õiglase väärtuse meetod annab õiglasema ja täpsema ülevaate ettevõtte olukorrast, soodustades sellega õigete otsuste tegemist. (Argiles, Sabata, Garcia-Blandon 2010)

Vastuolulisemaiks aspektiks IAS 41s (samuti ka RTJ 7s ja SME IFRSis) peetakse selles sisalduvat nõuet kajastada õiglase väärtuse esmasest hindamisest ja hilisemast ümberhindamisest tulenev kasum ja kahjum perioodi kasumiaruandes. Õiglase väärtuse kasutamise pooldajad on arvamusel, et selline lähenemine põhineb nn juurdekasvu põhimõttel, mille järgi tulu kajastatakse tootmisprotsessi käigus kooskõlas tekkepõhisuse printsiibiga. Silmas peab pidama, et selline kasum või kahjum ei ole realiseerunud ning võib põhjustada liigset optimismi edasiste nii ettevõttesiseste kui -väliste otsuste tegemisel. Näiteks uuris Suive Puidet oma 2008. aastal kaitsitud magistritöös, millist mõju on avaldanud RTJ 7 rakendamine Järvamaa ja Raplamaa põllumajandusettevõtetele. Tema tööst selgus, et uute arvestuspõhimõtete rakendamine tõi vaadeldud ettevõtetes kaasa probleeme finantsaruannete õigsuses, põhjuseks liiga optimistlikud hinnangud bioloogilise vara õiglasele väärtusele. Ümberhindlusest saadud realiseerimata kasum andis ettevõtetele moonutatud orientiirid otsuste tegemiseks. Samuti saadi nende aruannete põhjal kolmandatelt osapooltelt laenu, mille tagasimaksmisel satuti raskustesse.

Bioloogilise vara puhul kehtib põhimõte, et kui on olemas aktiivne turg selle praeguses asukohas ja seisukorras, siis tuleb õiglase väärtuse määramisel kasutada turuhinda. Ettevõttel võib olla ligipääs mitmele turule, ning võib tekkida probleem, et ei teata, millise turu hindu kasutada. IAS 41s näiteks oli viidatud kõige asjakohasemale turule ja selgitatud, et kui (majandus) üksusel on ligipääs erinevatele aktiivsetele turgudele, peab ta kasutama kõige asjakohasemat turgu, näiteks selle turu hindu, mida tulevikus tõenäoliselt kasutatakse. (IAS 41). Kui aktiivset turgu ei eksisteeri, siis tuleb õiglase väärtus määrata erinevate näitajate alusel, näiteks viimase turutehingu hinna alusel, eeldusel, et majanduslikud tingimused ei ole selle tehingu ja aruandeperioodi lõpu vahelisel perioodil oluliselt muutunud; või samalaadse vara turuhinna alusel või tööstusharu üldise hinnataseme alusel. Kui erinevate näitajate abil ei olnud võimalik õiglast väärtust määrata, siis tuleb kasutada hindamistehnikaid, näiteks varaga seotud eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtust, diskonteerituna hetke maksueelse turuintressimääraga. (IAS 41)

Alternatiivina õiglase väärtuse meetodile lubatakse bioloogilise vara mõõtmisel kasutada soetusmaksumuse meetodit. Täpsemalt on ettevõttel lubatud mõõta soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langus, vaid neid bioloogilisi varaobjekte, mille õiglast väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata liigsete kulutuste ja pingutusega. Jääb selgusetu, millisest punktist alates on tegemist liigsete kulutuste ja pingutusega, sest täpsemalt seda ükski standard lahti ei kirjuta.

Autor on arvamisel, et ka loomse bioloogilise vara puhul võib ette tulla varaobjekte, mille õiglase väärtus on mõõdetav, kuid seda ei ole otstarbekas teha. Sellisest vara võib vastavalt autori poolt välja pakutule nimetada teenindavaks bioloogiliseks varaks. Siia klassi kuuluks loomsed bioloogilised varaobjektid, mida ettevõtte kasutab teenuste osutamisel või halduseesmärkidel ning kavatses kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. Selliselt bioloogiliselt varalt ei oodata kasu selle bioloogiliselt muundumiselt, mis hõlmab kasvamist, vananemist, paljunemist. Selline bioloogiline varaobjekt sarnaneb suuresti materiaalse põhivaraga. Autori arvates on teenindavat bioloogilist vara mõistlik kajastada vastavalt materiaalse põhivara kajastamise reeglitele rahvusvaheliselt vastavalt standardile IAS 16 „Materiaalne põhivara“ ja Eesti-siseselt RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“. Erinevalt IAS 41st lubab IAS 16 arvestamisel kasutada nii õiglase väärtuse kui soetusmaksumuse meetodit, valiku teeb ettevõtte. RTJ 5 õiglasest väärtusest kajastamist ei luba, vaid eeldab, et vara kajastatakse tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Valitud depretsiatsioonimeetod peab süstemaatiliselt peegeldama vara kasutamisest tema kasuliku eluea jooksul saadava majandusliku kasu jaotumist ajas, mis ei pruugi alati ühtida vara väärtuse vähenemisega ajas. Depretsieerimise esmane eesmärk on väljendada vara kasutamist, mitte tema väärtuse muutumist. (RTJ 5) Selline lähenemine sobib hästi teenindava bioloogilise vara arvestamiseks, sest eesmärgiks on teenuse osutamisest saadava majandusliku kasu ja kulu õige vastandumine, mitte majandusliku kasu suurenemine läbi bioloogilise vara bioloogilise muundumise.

1.2.5. Bioloogilise vara kajastamine bilansis, kasumiaruandes ja majandusaasta aruande lisades

Bioloogilisi varaobjekte on soovitatav aruandes kajastada põhiliste rühmade kaupa. Üldjuhul kajastatakse tootvat vara materiaalse põhivara rühmas, tarbitavat vara kas põhi- või

käibevara rühmas, lähtuvalt vara kasutamise perioodist. Teenindava vara on käesoleva töö autor ise sisse toonud, sellist terminit juhendmaterjalidest ei leia.

Kuni 31.12.2015 kehtinud RPS lisas 1 ära toodus bilansiskeemis puudus alajaotus „Bioloogilised varad“ nii käibevara kui põhivara osas, kuigi taksonoomias olid need olemas. 01.01.2016 kehtima hakanud RPS bilansiskeemi on nimetatud alajaotused lisatud. Ka eelmises RPS kasumiaruande skeemist 1 puudunud bioloogilise varaga seotud alajaotused „Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt“ ja „Põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutus“ on vastavasse skeemi lisatud.

Raamatupidamise Toimkonna Juhendi nr 15 (RTJ 15) kohaselt avalikustatakse bioloogiliste varade, mida kajastatakse õiglase väärtuse meetodil, kohta majandusaasta aruandes:

- 1) iga bioloogilise vara kogumi kirjeldus;
- 2) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs;
- 3) õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid ja olulised õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused.

Saldo muutuste analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta. Autorile jääb selgusetuks, mida tuleb kajastada „muude muutuste“ all, võimalik, et bioloogilise varaobjekti surm, kui see ei vii bioloogilise vara muundumiseni põllumajanduslikuks toodanguks (õnnetusjuhtum), sest haiguse või vigastuse korral muutub varaobjekti õiglase väärtus ja kajastatakse kahjumina õiglase väärtuse muutusest.

RTJ 15 kohaselt avalikustatakse bioloogiliste varade, mida kajastatakse soetusmaksumuse meetodil, kohta majandusaasta aruandes:

- 1) soetusmaksumuses hinnatud vara kirjeldus koos selgitusega, miks õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärset hinnata;
- 2) kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja amortisatsioonimäärad;
- 3) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs.

Vastavalt RTJ 7 paragrahvi 37 kohaselt tuleb õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumeid ja kahjumeid kajastada kasumiaruandes eraldi kirjel „Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt“. Toimkond ei pea vajalikuks täpsustada, et sellisel kirjel tuleb kajastada vaid põhitegevusega seotud bioloogilise vara ümberhindlusest tekkiv kasum või kahjum. Kui nimetatud vara ei ole põhitegevusega seotud, siis tuleb need kajastada vastavalt muude äritulude või muude äritulude all.

Taksonoomia annab selleks ka võimaluse, sest majandusaasta aruande lisas „Muud äritulud“ on võimalik avalikustada ka „kasum bioloogilise vara õiglase väärtuse muutusest“ ja lisas „Muud ärikulud“ antakse võimalus avalikustada „kahjum bioloogilise vara õiglase väärtuse muutusest“.

Kui teenindavale bioloogilisele varale rakendada RTJ 5 põhimõtteid, siis autori arvates on mõeldav kajastada sellist vara ikkagi bioloogilise vara bilansireal ja lisainformatsioon avalikustada vastavas lisas. See võiks olla mõistlik valik, arvestades, et tegemist on oma olemuselt siiski bioloogilise varaga ja bioloogilise vara kohta esitatav finantsaruande lisa vorm võimaldab avalikustada kõik vajalikud andmed. Võimalik on ära näidata ka depretsiatsioonikulu.

1.2.6. Alternatiivne vaade bioloogilise vara kajastamisele

IAS 4 ja RTJ 7 põhinevad juurdekasvu kontseptsioonil. Juurdekasvu kontseptsiooni kohaselt kajastatakse majanduslik kasu vastavuses vara muundumisega (Philips 1963). See kontseptsioon on bioloogilise vara puhul kasutusele võetud, sest:

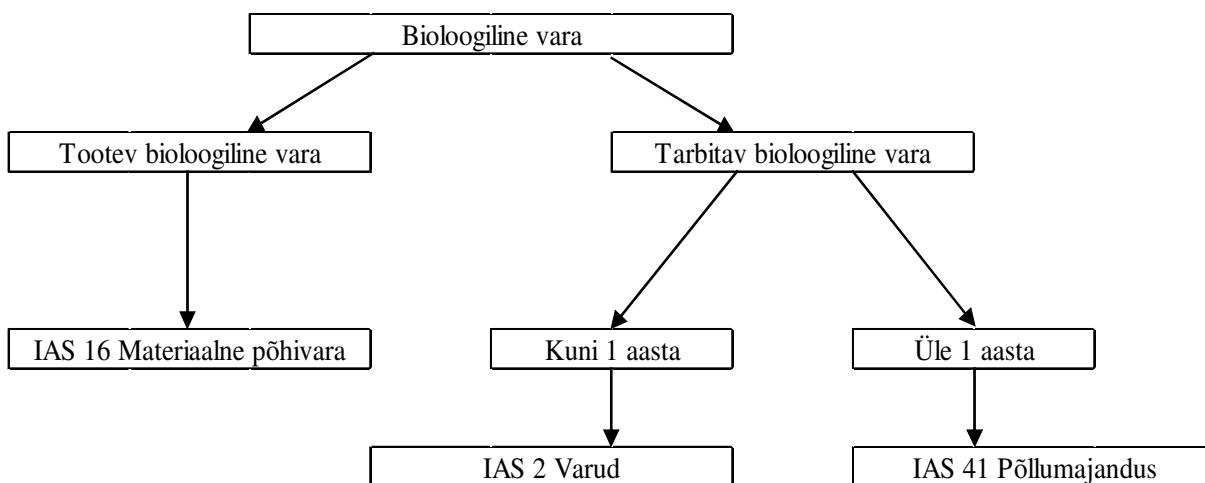
- 1) bioloogilist vara on võimalik müüa igas selle arengu etapis,
- 2) bioloogilise vara küpsedes suureneb selle väärtus.

Juurdekasvu kontseptsioonist tulenevalt kajastatakse tulu vara bioloogilisest muundumisest, hoolimata sellest, et see tulu pole veel realiseerunud. RTJ 1 kohaselt on tulud aruandeperioodi sissetulekud (majandusliku kasu suurenemised), millega kaasneb vara suurenemine ja kohustuste vähenemine ja mis suurendavad raamatupidamiskohustuslase omakapitali, välja arvatud omanike poolt teostatud sissemakseid omakapitali. Sellise tulu määratlusega on juurdekasvu kontseptsioon kooskõlas, sest tulu tuleb vara suurenemisest, olgugi, et seda tulu pole veel realselt teenitud. Bioloogilise vara õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused, kajastamine peegeldab vara väärtuse muutumist selle elutsükli jooksul. Kasum (või kahjum) ümberhindamisest omakorda peegeldab konkreetsel perioodil bioloogilise vara muutusest tulenevat tulu (või kulu), mis ei ole veel realiseerunud (Aryanto 2011).

Samas mitte kõiki bioloogilisi varaobjekte ei hoita eesmärgiga nende bioloogilisest muundumisest tulenevast väärtuse kasvust kasu saada ning neid soodsal hetkel kasu saamise eesmärgil müüa. Selliste varaobjektide kajastamine õiglases väärtuses võib viia eksitava finantsinformatsioonini, sest selliste varaobjektide hinnamuutusest tulenev kasu suure

tõenäosusega ei realiseeru ka tulevikus. See käsitlus kehtib näiteks tootvate bioloogiliste varaobjektide kohta, mida kasutatakse rohkem kui aasta. Näitena võib tuua piimakarja kuuluvad lüpsilehmad. Sellistele varaobjektidele, arvestades nende loomust ja tunnuseid, oleks sobilikum kajastamine vastavalt materiaalse põhivara kajastamise reeglitele, mis on sätestatud rahvusvahelises standardis IAS 16, mis näeb ette võimaluse kajastada vara kas õiglases väärtuses või soetusmaksumuse meetodil.

Aryanto läheb oma arutluses isegi veel kaugemale, väites, et tarbitavad bioloogilised varaobjektid, mida hoitakse vähem kui aasta, tuleks kajastada analoogselt varudele, vastaval rahvusvahelisele standardile IAS 2. Aryanto nägemus, millisest rahvusvahelisest standardist lähtuvalt peaks kajastama erinevaid bioloogilise vara klasse, on ära toodud joonisel 3.



Joonis 3. Bioloogilise vara kajastamine finantsaruannetes vastavalt klassi eripärale

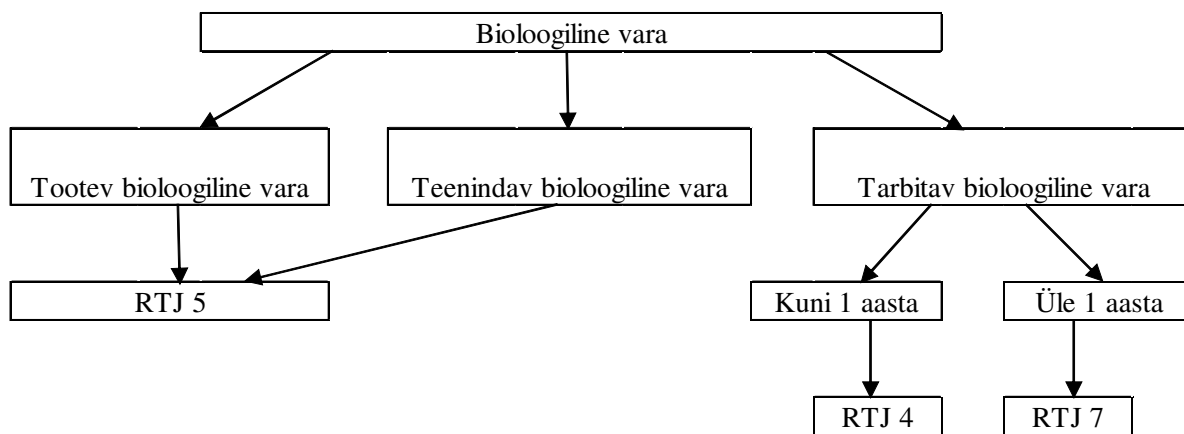
Allikas: Aryanto (2011)

Üks selline muudatus on IAS 41 nüüdseks juba sisse viidud. Rahvusvaheliselt oli arutluse all ettepanek lubada ühe spetsiifilise bioloogilise vara liigi, nimelt viljakandvate taimede mõõtmine ja kajastamine finantsaruannetes vastavalt materiaalse põhivara standardile IAS 16. Nende taimede, mis kuuluvad tootva bioloogilise vara klassi (nt viinapuud, marjapõõsad), põhieesmärgiks on kasvatada (toota) põllumajanduslikku toodangut. Viljakandvad taimed, olles ise juba küpsed, ei tee oma produktiivse elutsükli jooksul läbi olulist bioloogilist muundumist ja nende väärtus ei kasva läbi bioloogilise muundumisprotsessi. Peale pikka arutlust otsustatigi nimetatud parandus sisse viia. Sellega

täiendusega liikus viljakandvate taimede arvestus IAS 41 alt ära IAS 16 alla. Nüüd on lubatud ettevõttel vastavalt IAS 16le otsustada, kas viljakandvaid taimi kajastada õiglases väärtuses või soetusmaksumuse meetodil isegi juhul, kui õiglane väärtus on teada. (Agriculture: Bearer plansts... 2014) Olgugu, et on jäetud valik õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodi vahel, on uuringud näidanud, et viljakandvate taimede kajastamisel on soetusmaksumus sobivaim (Bohušova, Svoboda 2017, 336).

Käesoleva töö autor on Aryanto poolt välja pakutud käsitlusega nõus. Tootvad bioloogilised varaobjektid on tihti oluliselt täpsemalt kajastatud materiaalse põhivara standardite reegleid järgides, kui bioloogilise vara kajastamise reeglitele vastavalt, seda sellepärast, et tootvatelt bioloogilistelt varaobjektidelt ei oodata majanduslikku kasu bioloogilisest muundumisest. Pigem on olulisem varaobjekti soetusmaksumuse depretsieerimine kulusse vara kasuliku eluea jooksul väljendades varaobjekti kasutamist, mitte ilmingimata tema väärtuse muutumist. Küpsete tootvate varaobjektide õiglane väärtus kasutusperioodi jooksul oluliselt ei muutu. Kui toimubki oluline muutus, siis sellelt muutuselt saadud majanduslik kasu või kahju ilmselt kunagi ei realiseeru.

Autori nägemus, millisest Eesti raamatupidamise toimkonna juhendist lähtuvalt peaks kajastama erinevaid bioloogilise vara klasse, on ära toodud joonisel 4.



Joonis 4. Bioloogilise vara kajastamine finantsaruannetes vastavalt klassi eripärale Eesti juhenditest lähtuvalt

Allikas: autori koostatud

Autori poolt välja pakutud teenindava bioloogilise vara klassi kuuluv vara omab rohkem ühiseid jooni materiaalse põhivaraga kui põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise varaga, seega on selle kajastamine RTJ 5st lahtuvalt õigustatud. Samuti, tarbitav vara, mis realiseeritakse vähem kui aasta jooksul võiks õigustatult kuuluda kajastamisele lahtuvalt Raamatupidamise Toimkonna juhendist nr 4 „Varud“ (RTJ 4), sest oma olemuselt on tegemist varudega.

1.2.7. Hobuse kui bioloogilise varaobjekti kajastamine

Hobune on loomne elusorganism ja sellest tulenevalt vastavalt definitsioonile bioloogiline varaobjekt. Hobune on mõnevõrra erandlik bioloogiline varaobjekt, sest teda on võimalik kasutada väga paljudes tegevusvaldkondades. Tulenevalt hobuse kasutamise eesmärgist on võimalik hobust klassifitseerida igasse bioloogilise vara klassi.

Hobune võib olla seotud põllumajandusliku tegevusega, mille käigus ta muundatakse põllumajanduslikuks toodanguks. Näiteks kasvatatakse hobust lihloomana, temast saadav põllumajanduslik toodang on liha, mida saadakse hobuse eluprotsessi lõppemisel. Eeldatavalt kestab hobuse nõ küpsemine lihloomana kauem kui 1 aasta, mille jooksul teeb ta läbi bioloogilise muundumise kasvamise näol. Kasvamise käigus suureneb ka tema väärtus. Sellise hobuse puhul on tegemist tarbitava bioloogilise vara klassi kuuluva varaobjektiga ning on igati õigustatud kajastada hobust vastavalt RTJ 7 reeglitele õiglases väärtuses. Õiglases väärtuses kajastamine tagab majandusliku kasu jaotumise vastavalt muundumisprotsessile. Lihaks kasvatatavat hobust on võimalik toodanguks muuta ja müüa igas muundumise etapis. Lisaks on suure tõenäosusega teada hobuseliha turuhind, seega õiglase väärtus on pingutusteta usaldusväärset määratletav.

Hobune võib olla ka tootev bioloogiline varaobjekt, mida hoitakse põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil. Selliseks näiteks võib tuua sugutäku ja temalt saadavaks toodanguks on sperma, mida saab kasutada mära viljastamisel. Ettevõtte ei saa majanduslikku kasu sellise bioloogilise varaobjekti muundumisest, kasu saadakse toodangu müügist. Kui hobust hoitakse vaid teatud tüüpi toodangu tootmiseks ja eesmärgiks pole tema müümine, siis võib olla mõeldav kajastamine, sest bioloogilist muundumist, mille tõttu võiks tema väärtus suurened, ei toimu. Selline hobune on autori hinnangul mõistlik kajastada soetusmaksumuses seni, kuni ilmnevad väärtuse langusele viitavad asjaolud. Sellisel juhul tuleb teha väärtuse langusest tulenev allahindlus.

Peale põllumajandusliku tegevuse, mille käigus toimub hobuse muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varaobjektideks, kasutatakse hobust ka teenusmajanduses, näiteks hobuturismis, ratsutamisteraapias või hobitegevuses. Teenuse pakkumisel kasutatavat hobust ei saa klassifitseerida tarbitavaks bioloogiliseks varaobjektiks, sest teda ei muundata põllumajanduslikuks toodanguks. Samuti ei saa sellist hobust klassifitseerida ka tootvaks bioloogiliseks varaobjektiks, sest teda ei hoita põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil. Teenuse pakkumisel kasutatavat hobust võiks klassifitseerida autori poolt välja pakutud teenindavaks bioloogiliseks varaobjektiks, sest ettevõtte kasutab teda teenuse osutamisel.

Autor ei sea kahtluse alla hobuse kui bioloogilise varaobjekti olemust, kuid märgib ära, et võib ette tulla olukordi, kus hobust kui ettevõtte varaobjekti on otstarbekas kajastada sarnaselt materiaalse põhivara kajastamise reeglitele. Selline olukord võib ette tulla juhul, kui hobune on soetatud eesmärgiga kasutada teda teenuse osutamiseks, näiteks võib tuua ratsutamisteraapia hobuse. Veelgi enam, juhul, kui bioloogiline varaobjekt ei ole kasutatav põllumajanduslikuks tegevuseks, vaid teenuse osutamiseks, võib arvata, et sobivaim juhend on just RTJ 5, mille alusel „kajastatakse varaobjekt bilansis tema soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused“. See lähenemine on sobiv näitena toodud ratsutamisteraapia hobuse kajastamisel, sest selliselt hobuselt ei oodata majanduslikku kasu tema muundumiselt, vaid kasu saadakse tema abil teenuse osutamisest. Sellise hobuse soetusmaksumus tuleks kuluks kanda tema kasuliku eluea jooksul. Antud lähenemine peegeldaks kõige paremini hobuse kui ettevõtte varaobjekti kasutamist. Autori arvates on selline olukord toimkonna poolt hetkel veel läbi arutamata ja reguleerimata, sest selliseid juhuseid tuleb Eestis raamatupidamises võrdlemisi harva ette, seega pole tegemist prioriteetse probleemiga ja on jäänud teiste lahendamist vajavate probleemide varju.

Olgugi et eelpool kirjeldatud hobune kajastatakse materiaalse põhivara kajastamise reegleid järgides, tuleks ta bilansis klassifitseerida bioloogilise vara hulka ja anda informatsiooni bioloogilise vara lisas.

Huvitaval kombel on RTJ 7s viide, küll sulgudes olev, just sellisele hobusele, kes ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud – nimelt on haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varaobjektide näitena toodud võistlushobused. Sellist näidet ei ole toodud IAS 41s ega ka SME IFRSis, seega on see Eesti Raamatupidamise Toimkonna poolt täpsustusena

lisatud. Kahjuks ei saanud autor võimalust juhendi koostajatelt uurida, et kas sellest esmapilgul ebaolulisest sulgudes olevast näitest võib välja lugeda, et Toimkonna arvates on RTJ 7 siiski kohaldatav kõigile loomsetele organismidele, olenemata nende kasutamise eesmärgist. Autor on siiski arvamusel, et tegemist on läbimõtle mata ja juhusliku viitega. Samas, autori arvates on otstarbekas kaotada RTJ 7 rakendusala täpsustus, et „Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 7 „Bioloogilised varad“ tuleb rakendada põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade kajastamisel raamatupidamise aruannetes“, ja muuta juhendit nii, et seda oleks võimalik rakendada kõigile bioloogilistele varaobjektidele.

Võistlushobust ei saa otseselt paigutada ühegi RTJ 7s ettenähtud bioloogilise vara klasside hulka. Ka autori poolt välja pakutud teenindava bioloogilise vara alla ei saa võistlushobust klassifitseerida. Mõnes mõttes on väärtusliku võistlushobuse puhul tegemist investeringuga. Heade eeldustega hobune soetatatakse ja teda treenitakse eesmärgiga võistlustel tulemusi saavutada. Heade tulemuste korral tõuseb ka võistlushobuse väärtus. RTJ 7 järgi „hõlmab bioloogiline muundumine kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad“. Selle määratluse järgi ei hõlma bioloogiline muundumine õppimist, mille tulemusena võib bioloogiline varaobjekt kvalitatiivselt oluliselt muutuda. Võistlushobuse puhul loodetakse varaobjekti väärtuse kasvu nimelt õppimisest tulenevalt. Investeeritakse tema treenimisse eesmärgiga läbi selle tõsta tema turuväärtust. Võistlushobused on oma olemuselt, füüsilistelt eeldustelt ja õppimisvõimelt väga erinevad, sellest tulenevalt on nende õiglase väärtuse leidmine keeruline, sest puudub turuhind. Ometi on autor arvamusel, et võistlushobune tuleks kajastada õiglases väärtuses, sest soetusmaksumuse meetodil kajastamine ei väljenda õppimisest ja treenimisest tulenevat varaobjekti väärtuse kasvu. RTJ 7 ütleb, et „mõningatel juhtudel on bioloogilise vara õiglast väärtust võimalik usaldusväärset mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, isegi kui vara kohta ei ole olemas turuinformatsioonil põhinevaid hindasid“. Üheks selliseks mõõtmise võimaluseks vastavalt RTJ 7le on kasutada diskonteeritud neto rahavoogude meetodit, mille „rakendamisel hinnatakse vara kasutamisest tekkivaid rahavoogusid ning arvutatakse nende nüüdisväärtus“. Kui võistlushobuse kui varaobjekti kasutamisest tekkivaid neto rahavoogusid on võimatu hinnata, siis on autori arvates põhjendatud õiglase väärtuse leidmine eksperthinnangu põhjal. Siinkohal tuleb silmas pidada, et iga hinnang sisaldab teataval määral subjektiivsust.

1.3. Järeldused ja ettepanekud

RTJ 7 pealkiri „Bioloogilised varad“ on mõneti eksitav, pealkirjast võib järeldada, et juhendit tuleb rakendada kõigi bioloogiliste varaobjektide kajastamisel. Samas juhendi rakendusala selgitavas osas on ära märgitud, et seda tuleb rakendada vaid põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varaobjektide kajastamisel raamatupidamise aruannetes. Kahjuks ei selgu juhendist, kuidas tuleb toimida, kui bioloogiline varaobjekt ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud. Põhjus, miks ettevõtted püüavad kõiki oma valduses olevaid bioloogilisi varaobjekte olenemata sellest, kas need on põllumajandusliku tegevusega seotud või mitte, kui vähegi võimalik kajastada RTJ 7 järgi, võib autori arvates tuleneda juhendi pealkirjast.

Autor teeb ettepaneku kaotada RTJ 7 täpsustus, mis ütleb, et seda juhendit tuleb rakendada vaid põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varaobjektide kajastamisel raamatupidamise aruannetes. Juhendi pealkirjast tulenevalt on juba niigi õigustatud eeldus, et kui varaobjekti on oma olemuselt loomne või taimne elusorganismi, siis on tegemist bioloogilise varaobjektiga, mille kajastamisel on rakendatav bioloogilise vara juhendmaterjalid.

RTJ 7 peaks juhtima tähelepanu asjaolule, et kõigi bioloogilisi varaobjekte ei ole otstarbekas kajastada õiglasel väärtuses, isegi, kui õiglane väärtus on usaldusväärselt ja pingutusteta hinnatav. Autori arvates võib kaaluda võimalust lisada tootva bioloogilise vara ja tarbitava bioloogilise vara kõrvale täiendav klass – teenindav bioloogiline vara. Sellise klassi lisamisega saab juhtida tähelepanu asjaolule, et teenindava bioloogilise vara tunnustele vastavad bioloogilise vara objektid on mõistlik kajastada soetusmaksumuse meetodil. Kui juhendis on täpselt ära toodud teenindava bioloogilise varaobjekti määratlus ja selgitus, et sellise vara puhul on otstarbekas kasutada õiglase väärtuse meetodi asemel soetusmaksumuse meetodit, siis juhendi rakendajad kaaluksid enam sellise võimaluse sobivust konkreetselt nende omanduses varaobjekti rakendamisel. Siis ei tuntaks vajadust igal võimalikul juhul kasutada õiglase väärtuse meetodit, mis nt hobuse puhul põhineb tihti ekspertarvamusel ning võib sisaldada subjektiivsust. Muutus võib viia selleni, et ettevõtte varaobjekt on kajastatud lähtuvalt selle eesmärgist, mitte nõudest õiglasel väärtuses kajastada.

2. HOBUSTE ARVESTUS EESTI ETTEVÕTETE RAAMATUPIDAMISES

2.1. Uuringu eesmärgid

Uuringu eesmärk oli välja selgitada, kuidas Eesti ettevõtted kajastavad oma raamatupidamises hobust kui mõnevõrra erilist varaobjekti. Ühelt poolt on tegemist bioloogilise varaga, mille kajastamisel peab juhinduma Eesti hea raamatupidamise tava kohaselt RTJ 7 „Bioloogilised varad“. Probleem seisneb selles, et praeguse määratluse järgi RTJ 7 on rakendatav bioloogilisele varale, mis on seotud põllumajandusliku tegevusega, st toimub bioloogilise vara muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või lisandub uus (täiendav) bioloogiline vara. Hobune võib olla seotud põllumajandusliku tegevusega (nt hobuaretus), kuid tihti seda ei ole (nt sporthobune).

Eesmärgi täitmiseks püstitati järgmised täpsemad uurimisülesanded:

- Uurida, mis meetodit ja mis põhjusel kasutavad Eestis hobust omavad ettevõtted hobuse finantsaruannetes kajastamisel.

- Uurida, millist informatsiooni ja millises mahus avalikustavad hobust omavad Eesti ettevõtted majandusaasta aruandes vastavalt RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ poolt seatud nõuetele.

2.2. Uuringu metoodika

Uuring viidi läbi kahes eraldiseisvas osas, millest esimene osa keskendus informatsiooni saamisele ettevõtete esindajatelt. Kasutati kvantitatiivset meetodit ja viidi läbi küsitlus. Küsimustik on ära toodud lisa 1.

Teises osas analüüsiti andmeid, mis ettevõtte avalikuks kasutamiseks äriregistrile esitanud on. Andmed koguti valimisse sattunud ettevõtete 2014. aasta majandusaasta aruannetest, kanti vastavatesse tabelitesse, grupeeriti erinevate parameetrite alusel.

Küsimustik oli anonüümne, kuid lõpus anti võimalus jätta oma kontaktandmed. Mõned vastajad seda ka tegid. See andis autorile võimaluse viia mõni täidetud küsitluse ankeet kokku vastava ettevõtte aruandega.

2.3. Küsitlus

Autor koostas küsimustiku eesmärgiga uurida hobuse kui ettevõtte varaobjekti kasutamist ettevõtete esindajatelt endilt. Ankeetküsitlus koosnes kokku 10 sisulisest küsimusest, millest viie puhul oli ette antud vastusevariantide seast võimalik valida üks kõige paremini sobiv ja viie puhul võis valida mitu varianti. Kõigile küsimustele oli võimalik lisada kommentaar. Vabatahtlikkuse alusel oli võimalik ära märkida ettevõtte nimi, mida küsitluses osaleja esindas. Küsimustiku viimases osas oli jäetud võimalus omapoolse teemakohase kommentaari ja kontaktmeiliaadressi lisamiseks. Potentsiaalsete vastajateni jõudis küsitlus portaali surveymonkey.net vahendusel läbi interneti. Küsitlus oli kokku pandud nii, et sõltuvalt oma eelnevatest vastustest ei pidanud vastaja kõigile küsimustele vastama, vaid küsitlus oli koostatud viisil, et see jätkaks konkreetse vastaja jaoks ebaasjakohased küsimused vahele.

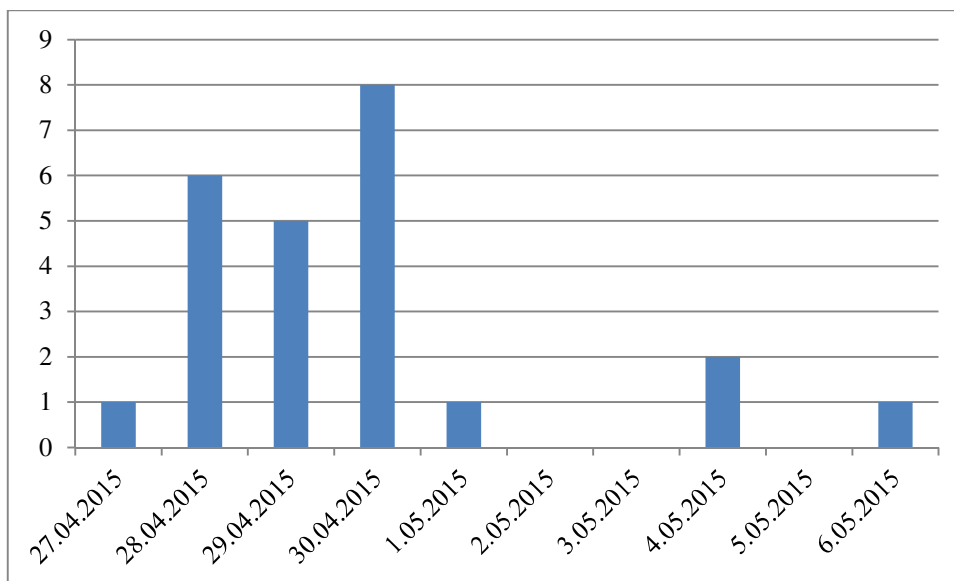
Küsitlus jõudis potentsiaalsete vastajateni elektronpostiga, mis sisaldas internetilinki küsimustikule. Elektronkirjale oli lisatud ka pdf-formaadis nimekiri küsimustest, et vastajad saaksid vajadusel küsimustega enne vastama asumist tutvuda.

Küsitlus saadeti potentsiaalsetele vastajatele kaks korda. Esimest korda 27. aprillil 2015, so esmaspäeva hilisõhtul mõttega, et vastaja loeks seda teisipäeva hommikul. Teisipäeva hommik valiti kaalutlusel, et esmaspäeval peale nädalavahetust on inimesed tõrksamad vabatahtlikkuse alusel nende jaoks mõnevõrra tüütutele küsimustikele vastama.

Teist korda 29. aprillil 2015, so kolmapäeva hilisõhtul, et see jõuaks kohale neljapäeva hommikul. Teise saatmiskorra eesmärk oli teha tagasihoidlik meeldetuletus ja anda teada, et iga küsimustikus osaleja on tähtis. Selline strateegia oli edukas, sest esmakordsele saatmisele reageeris kohe vahetult järgmisel päeval kuus vastajat, aga teistkordsele saatmisele reageeris järgmisel päeval 8 vastajat. Kõik vastajad olid viisakad, üks neist andis isegi teada,

et tal ei ole võimalik kohe küsimustikku täitsa, kuid teeb seda kindlasti hiljem. Ta pidas oma sõna. Kommentaarina anti ka teada, et sihtgrupp võib olla liiga anonüümsust ja privaatsust hindav ja sellepärast mitte vastata. Kõigile vastajatele garanteeriti anonüümsus.

Kokku täideti 24 küsimustikku. Vastuseid laekus isegi oodatust rohkem: ligi kolmandik küsitluse saajatest täitis küsimustiku. Vastuste laekumise ajaline jaotus on toodud joonisel 5.



Joonis 5. Küsitlusele vastuste saabumise ajaline jaotus

Allikas: Autori koostatud

Jooniselt on näha, et kõige rohkem vastajaid oli neljapäeval (30. aprill), nädalavahetusel (02.-03. mail) ei täidetud ühtki küsimustikku, samas reedel, 01. mail, mil on riigipüha, leidis üks küsimustiku täitja.

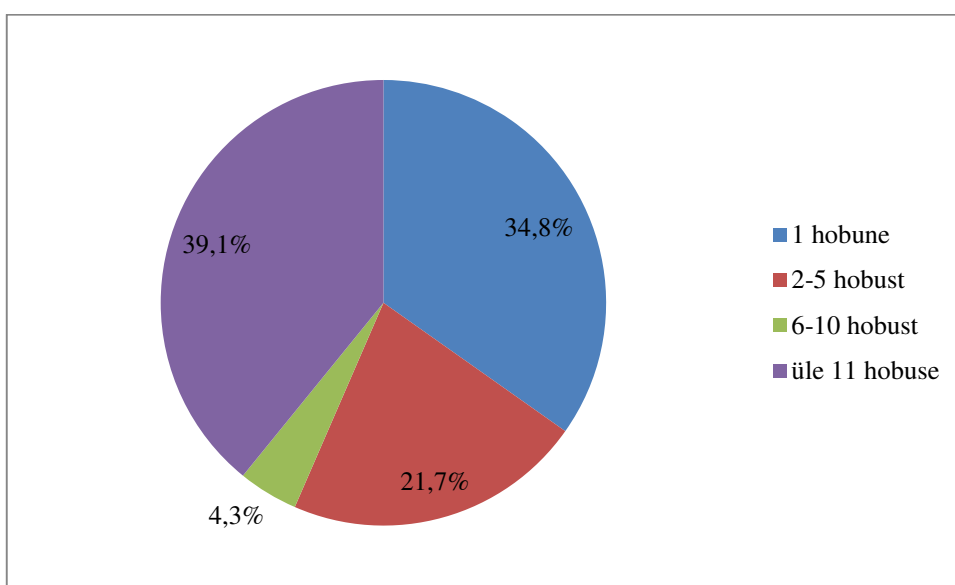
Autor soovib ära märkida, et mõte saata küsimustik kahel korral, tasus end ära, sest teise korraga tuli vastajaid märkimisväärselt juurde.

2.3.1. Küsitluse valim

Valimi moodustamiseks kasutati Eesti Ratsaspordi Liidu (ERL) avalikult kättesaadavat andmebaasi, kuhu on kohustus registreerida kõik hobused, kellega soovitakse osaleda Eestisestel ERLi kalenderplaani kuuluvatel võistlustel. Hobuste andmebaasis on ära

toodud hobuse nimi, omanik (eraisik või ettevõtte) ja ka aretaja (eraisik või ettevõtte). Palve täita küsimustik saadeti 80le andmebaasi ratsanet.ee andmetel vähemalt üht ratsavõistlustel osalevat hobust omanud ettevõtte kontaktmeiliaadressile. Meiliaadressid olid välja otsitud avalikest andmebaasidest <http://www.krediidiinfo.ee> ja <http://www.rik.ee>. Kokku täideti 24 küsitluslehte, millest kaks elimineeriti, sest kontaktisik andis teada, et ettevõttel hobuseid ei ole, kuigi andmebaasis oli kirjas teisiti. See võib märku anda sellest, et andmebaasi andmed omanike kohta on ebatäpsed või uuendamata.

Küsitlusele vastanute ettevõtete omanduses olevate hobuste hulk on näha joonisel 6.



Joonis 6. Küsitlusele vastanud ettevõtete omanduses olevate hobuste hulk

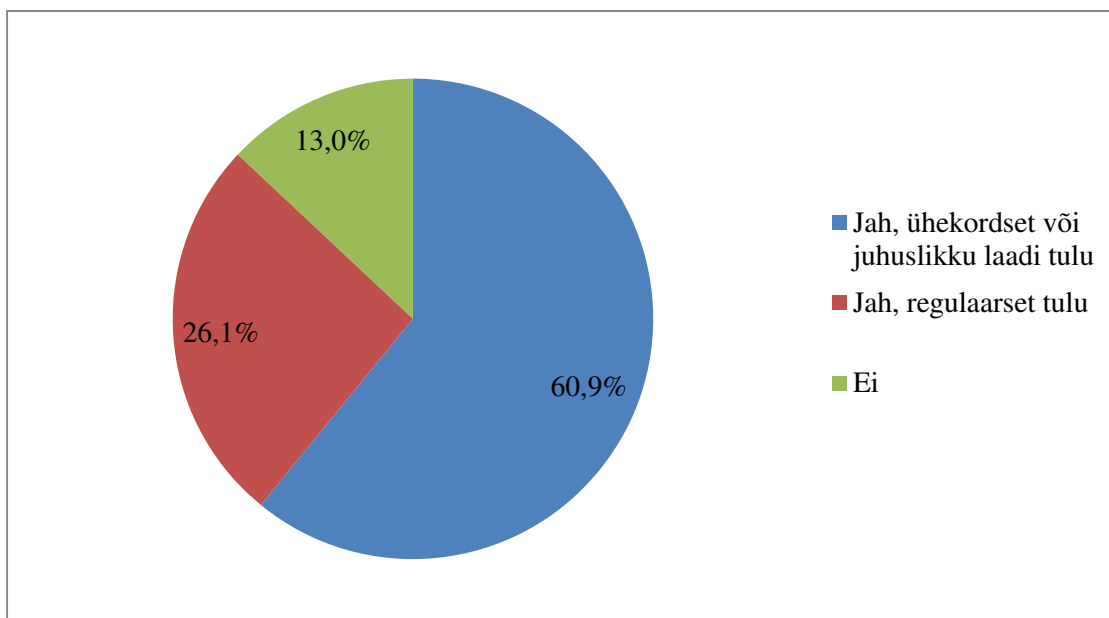
Allikas: Vastused küsimustikule, autori koostatud

Üle poole vastanud ettevõtetest andis teada, et nende omanduses on kuni viis hobust, ligi kolmandik omab vaid üht hobust. Mõõndustega võib siit välja lugeda, et nende ettevõtte põhitegevus ei ole suure tõenäosusega seotud hobusekasvatuse või –aretusega, st põllumajandusliku tegevusega. Valimisse kuulusid vaid need, kel oli vähemalt üks võistlusspordis tegev hobune. Muidugi ei välista teatud olukorras võistlusspordiga tegelemine aretustegevust. Heade geenidega täkid on nii võistlusspordis kui aretustegevuses väga nõutud.

Üle 11 hobuse omab vastanutest 39%, kes kõik võivad, kuid ei pruugi tegeleda ka hobuaretuse või põllumajandusliku toodangu tootmisega, mille võiks liigitada põllumajandusliku tegevuse alla.

2.3.2. Küsitluse tulemused

Uuringust selgus, et üldiselt kasutatakse hobust rahas mõõdetava tulu teenimise eesmärgil. Selgus, et ligi 87% ettevõtetest teenivad hobusega rahas mõõdetavat tulu: ligi 26% nendest saavad regulaarset tulu ja 61% ühekordset või juhuslikku laadi tulu (vt joonis 7). Siit võib järeldada, et kui muud tulu hobusega ei teenita, siis on alati võimalus hobune edasi müüa ja saada sellest ühekordset tulu, seega võib pidada täidetuks vara definitsiooni tingimused.



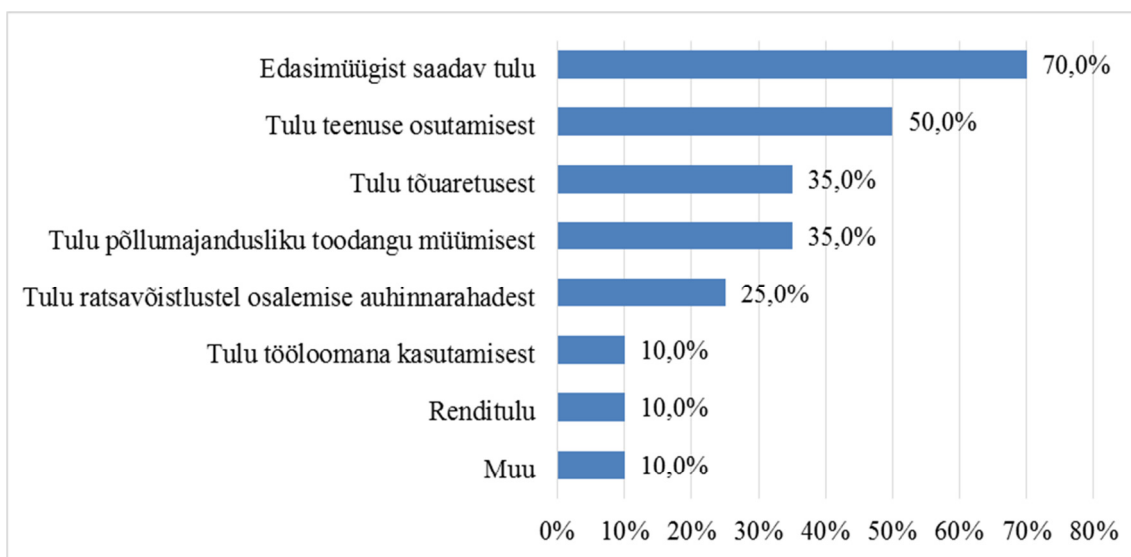
Joonis 7. Hobune kui ettevõtte vahend tulu teenimiseks

Allikas: Autori koostatud

Vastanud lisasid kommentaarides, et tihti saadakse regulaarset tulu vaid suveperioodil, mil on parim ratsaturismi hooaeg. Samuti märgiti ära, et hobuste pidamiseks saadakse teatud tingimustel keskkonnatoetusi. Üks vastaja pidas vajalikuks toonitada, et kokkuvõttes tuleb hobusepidamisele ikkagi muust valdkonnast raha juurde leida. Ääremärkusena võib öelda, et selle konkreetse vastaja, kes jättis ka oma kontaktandmed, ettevõtte omanduses on Eesti hetkel üks kõige hinnatumaid koolisõiduhobuseid.

Kolm vastanut andsid teada, et hobune neile (hetkel) tulu ei too. Üks vastanu lootis, et läbi hobuse koolituse tõuseb ka tema turuväärtus. Ta küll ei täpsustanud, aga ilmselt on sellisel juhul on plaanis hobune müüa ja läbi selle tulu saada. Siin on ka teatud psühholoogiline aspekt, sest hobune ei ole lihtsalt kaup, mida on emotsionaalselt kerge müüa – kui omaniku ja hobuse vahel tekib side, siis on hobuse müümine raske isegi juhul, kui pakutakse väga head hinda.

Eelnevalt selgus, et üldiselt saadakse ettevõtte omanduses olevast hobusest ka majanduslikult mõõdetavat tulu. Küsimusele, millist liiki tulu hobusest saadakse (vt joonis 8), vastas 70% küsitluses osalejatest, et põhiline võimalus tulu saada on hobune edasi müüa. 50% vastanutest kasutab hobust teenuse osutamisel, siia hulka kuuluvad nii ratsutamisteenuse osutamine, hobumatkade korraldamine, mõnel pool ka hobuteraapiateenuse osutamine jms. Tulu tõuaretusest saab 35% vastanutest ja tulu põllumajandusliku toodangu müügist samuti 35%. Ratsavõistlustel teenitud auhinnarahasid saavad 25% vastanutest. Selgub, et tänapäeval kasutatakse hobust ka tööloomana, sellisest tegevusest saavad rahalist tulu 10% vastanutest. Hobust on võimalik ka välja rentida, saades renditulu. Küsitluses osalenutest teenib sellist tulu 10%.



Joonis 8. Hobuse kasutamisest saadav tulu tulugruppide lõikes

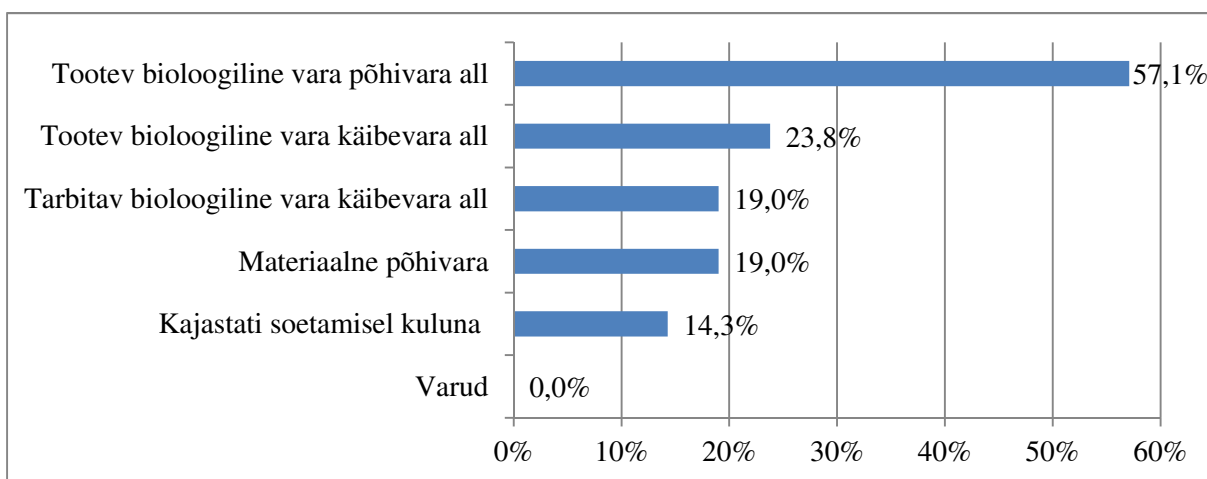
Allikas: Autori koostatud

Kui ettevõttes on hobune, annab ta ka teatud põllumajanduslikku toodangut, enamasti sõnnikut, mida on võimalik müüa. Sõnnik ongi põhiline põllumajanduslik toodang, mida

hobuselt on võimalik saada. Liha tootmise eesmärgil hobuseid üldjuhul Eestis, erinevalt näiteks Islandist, ei kasvatata, sest aktiivne turg hobuseliha puudub. Hobuse kui bioloogilise vara kasutamiseks põllumajanduslikus tegevuses võib lugeda tõuaretustegevust ja põllumajandusliku toodangu (sõnnik, jõhvid, liha) tootmist. Selliseid vastajaid, kes väitsid tulu saavat vähemalt ühest nimetatud tegevusest, oli küsitluse järgi 50%. Nende puhul peaks olema õigustatud õiglase väärtuse meetodi kasutamine hobuse kajastamisel vastavalt RTJ 7s sätestatud reeglitele.

Üldiselt võib järeldada, et kui ettevõtte on otsustanud hobuse soetada, siis võib kindel olla, et hobuselt suudetakse mingisugust tulu teenida. Majandusliku kasu saamine on üks objekti varana kajastamise kriteeriume. See on ka oluline, et vältida tekkida võivat maksuriski.

Valdavalt kajastatakse hobust bilansis kui tootvat bioloogilist vara põhivara alajaotuses (vaata joonis 9). Sellest saab järeldada, et hobust plaanitakse hoida pikema perioodi jooksul kui üks aasta ja tema põhiline kasutus on põllumajandusliku tootjana, mis eelmist küsimust silmas pidades ei ole ilmselt kõigi vastanute puhul korrektne. Küsimuse vastusevariantide hulgast puudus võimalus valida vastusevariant „teenindav bioloogiline vara põhivara all“, sest selline alajaotus kehtivas bilansiskeemis ja aruandluses puudub. See on käesoleva magistritöö autori ettepanek bioloogilise vara rühmitamise täiendamiseks ja teemakohases kirjanduses ei ole autor seda eelnevalt kohanud.

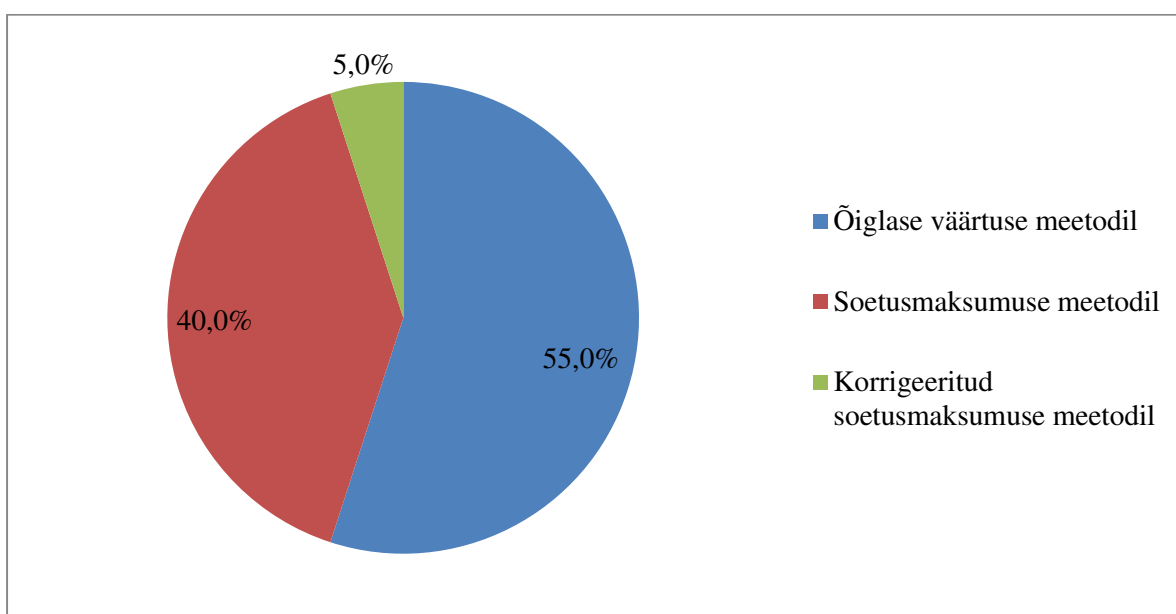


Joonis 9. Hobuse kui bioloogilise vara kajastamine finantsaruannetes

Allikas: Autori koostatud

Olgugi, et hobune tundub kui eksklusiivne ja kallis vara, ei pruugi see alati nii olla. Ka vastustest selgus, et 14% on hobuse kohe soetamisel kuluna kajastanud, millest võib järeldada, et konkreetse hobuse soetusmaksumus ei ületanud ettevõtte seatud olulisuse piiri. Põhjuseks võib olla ka see, et hobune ei vastanud varana kajastamise kriteeriumitele, sellisel juhul on õigustatud kohene kuluks kandmine. Samas tuleb sellised varad kajastada bilansiväliselt ja pidada nende üle ka arvet.

Küsimustikus uuriti muuhulgas ka seda, millisel meetodil hobune on ettevõtte raamatupidamises ja finantsaruannetes kajastatud (vt joonis 10).



Joonis 10. Hobuse kui vara kajastamiseks valitud meetodid

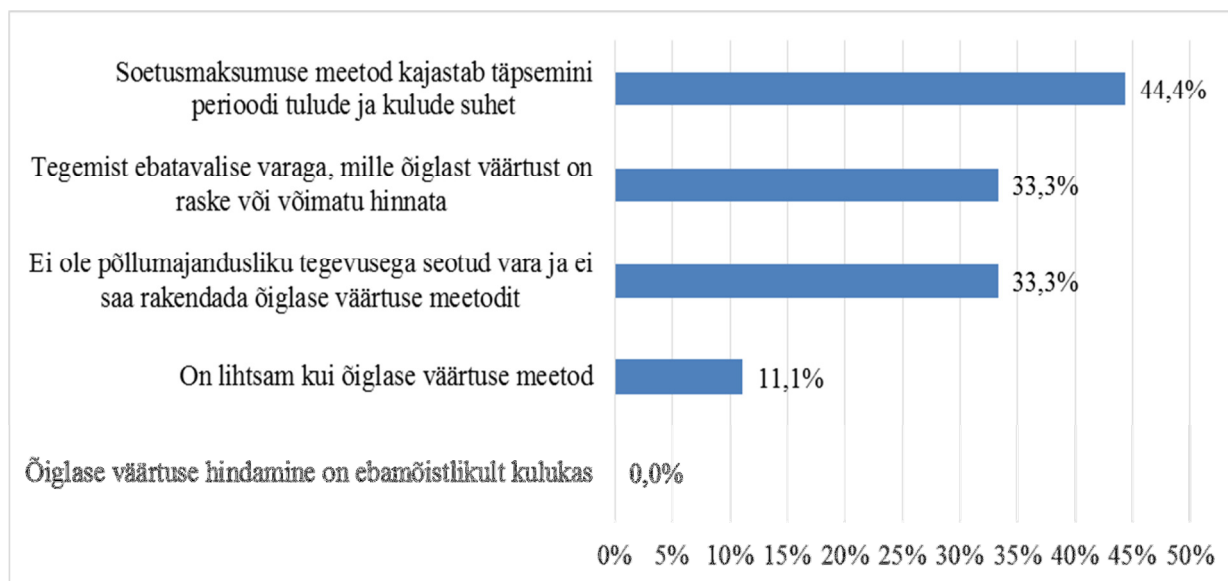
Allikas: Autori koostatud

Selgus, et kõige enam kasutatakse hobuse kajastamisel õiglase väärtuse meetodit (55% kõigist vastanutest), mille järgi hinnatakse vara ümber tema õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud müügikulutused. See meetod on lubatud selliste bioloogiliste varaobjektide korral, mida kajastatakse lähtuvalt RTJ 7st ja mille õiglast väärtust on võimalik hinnata. Selgub, et enamuse hobuseomanikest on hobuse liigitanud põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliseks varaks. Siin võib olla oma osa RTJ 7 pealkirjal „Bioloogilised varad“, mis justkui annaks mõista, et see on rakendatav kõigile bioloogilistele varaobjektidele. Võimalik, et kõik hobuseomanikud ei ole järele mõelnud ja selgeks teinud, kas nende hobune

ikka osaleb põllumajanduslikus tegevuses. Seega on võimalik, et nii mõnedki on teinud vea ja kajastanud oma hobusega seotud informatsiooni raamatupidamises vääralt.

Soetusmaksumuse meetodil kajastab oma hobust 40% vastanutest. Korrigeeritud soetusmaksumuses (soetusmaksumus, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused) kajastasid 5%. Lisaks tuleb silmas pidada, et kui rakendatakse juhendit RTJ 7, siis 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.

Küsimusele, mille eesmärk oli välja selgitada, mis on need põhjused, miks kasutatakse soetusmaksumuse meetodit, vastati kõige sagedamini (44% vastanutest, vt joonis 11), et see meetod kajastab kõige paremini hobusega seotud tulude ja kulude vastavust konkreetses perioodis. See küsimus esitati vaid nendele, kes vastasid eelnevalt, et kasutavad soetusmaksumuse meetodit.



Joonis 11. Hobuse soetusmaksumuse meetodil kajastamise põhjused

Allikas: Autori koostatud

33% vastanutest märkis, et konkreetse hobuse puhul on tegemist ebatavalise varaga, mille õiglast väärtust on keeruline või võimatu hinnata. Selline lähenemine viitab sellele, et hobune on kajastatud RTJ 7st lähtuvalt kui haruldast bioloogilist vara. Selline lähenemine

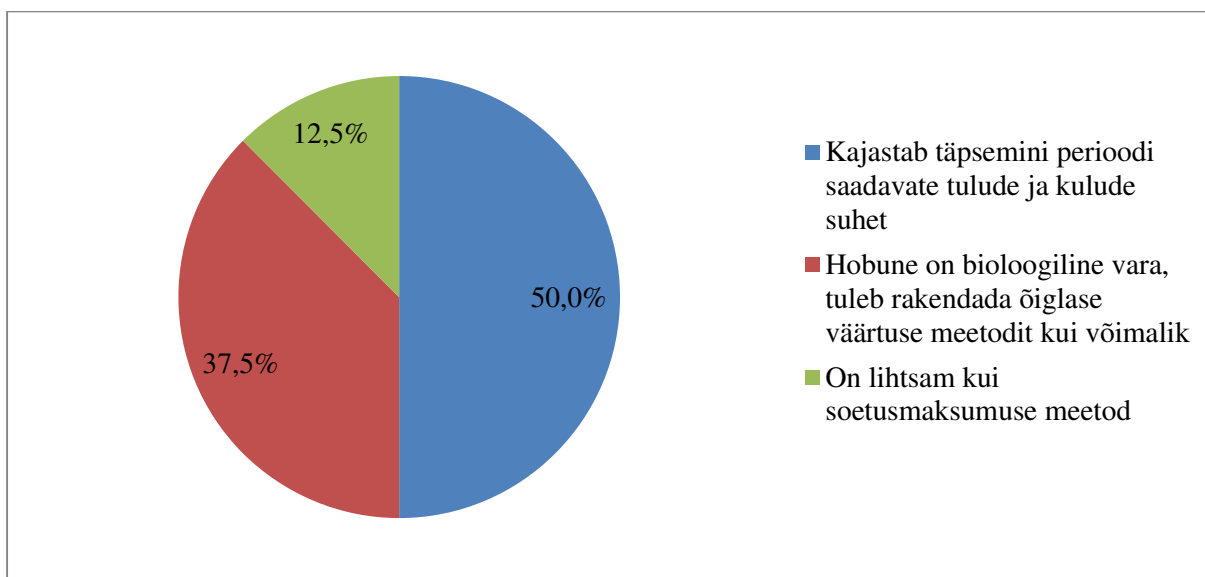
võib, aga ei pruugi olla tingitud eksitavast viitest RTJ 7 paragrahvis 30, mis toob haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade ühe näitena just võistlushobused.

Kolmandik vastanutest pidas soetusmaksumuse meetodi kasutamise peamiseks põhjuseks, et hobune ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud vara ja sellest tulenevalt ei saa rakendada õiglase väärtuse meetodit. Alternatiiviks on soetusmaksumuse meetod.

11% vastanutest leidis, et soetusmaksumuse meetod on õiglase väärtuse meetodist lihtsam. Eelnevalt läbi töötatud ja viidatud kirjanduses kajastatud uuringud on pigem näidanud vastupidist, üldiselt peetakse õiglase väärtuse meetodit lihtsamalt rakendatavaks kui soetusmaksumuse meetodit (vt käesoleva töö alapunkti 1.3.4.).

Ükski vastanutest ei pidanud õiglase väärtuse hindamist ebamõistlikult kulukaks, see vastusevariant on joonisel 11 siiski ülevaate saamise eesmärgil ära toodud. Võimalus oli valida ka nn lahtine vastusevariant, mida sai vastaja oma põhjuse välja toomiseks kasutada. Seda vastusevarianti ei täidetud kordagi.

Järgmise küsimusega sooviti välja selgitada, miks on kasutatud hobuse kajastamisel õiglase väärtuse meetodit (vt joonis 12).



Joonis 12. Hobuse kajastamiseks õiglase väärtuse meetodi valimise põhjused

Allikas: Autori koostatud

Kõige sagedamini (50% kordadest) väideti, et õiglase väärtuse meetod kajastab kõige täpsemini perioodi hobusest saadavat tulude ja kulude vastavust. 38% juhtudest viidati RTJ

7le ja selles sätestatud kohustusele rakendada bioloogilisele varale, mida hobune kahtlemata on, õiglase väärtuse meetodit. 13% vastanutest pidas õiglase väärtuse rakendamist lihtsamaks kui soetusmaksumuse meetodi rakendamist.

Küsitlusest selgus veel, et õiglase väärtuse hindamise viib läbi juhatus, selle vastusevariandi märkisid ära 100% küsimusele vastanutest. Vastusevariantideks olid pakutud veel raamatupidaja, ettevõtteväliline ekspert, ettevõttesisene ekspert, võimalus oli sisestada ka oma variant, seda võimalust ükski vastaja ei kasutanud.

Järgmises küsimuses sooviti teada, kuidas toimub õiglase väärtuse hindamine. Küsimus esitati ainult neile vastajatele, kes eelnevalt oli märkinud, et kasutavad õiglase väärtuse meetodit. 75% vastanuist andsid teada, et õiglase väärtus hinnatakse nende ettevõttes ekspertarvamuse põhjal, vaid 25% kasutab selleks võrreldava varaobjekti väärtust. Nagu eelnevalt selgus, on ekspert, kes hinnangu annab, enamasti ettevõtte juhatuse liige. Sellisel juhul on suur oht, et antud hinnang sisaldab suuremal või väiksemal määral subjektiivset arvamust, mis võib õiglase väärtuse üle paisutada.

Küsitlusest koorus välja ka huvitav kaasus, mis leidis aset ühe küsimustikule vastanud ettevõttes. Nimelt oli tegemist auditeeritava ettevõttega, kellele kuulusid võistlushobused. Tegemist ei olnud põllumajandusliku tegevusega seotud hobustega, vaid nende pidamise eesmärk oli neid treenida, saavutada edu võistlustel ja seeläbi kasvatada nende turuväärtust ning sobiva pakkumise korral müüa. Juhatus oli otsustanud kajastada nimetatud hobuseid soetusmaksumuse meetodil. Audiitor soovitas viidates RTJ 7le hobused ümber hinnata õiglasele väärtusele. Juhatus nõustus ettepanekuga. Kuna nimetatud ettevõtte juhatuse liikmel oli loomakasvatusalane haridus, pidas ta end pädevaks hindama hobuste õiglast väärtust. Audiitor sellega, et juhatuse liige annab hinnangu õiglasele väärtusele, nõus ei olnud ja märkis oma aruandes: „Bilansikirjel „Bioloogilised varad“ on kajastatud õiglase väärtuse meetodil kajastatavad loomsed varad, kelle bilansiline väärtus seisuga 31.12.2013 moodustas 126 tuhat eurot. Nende varade õiglase väärtus on hinnatud juhtkonna poolt. Meil ei ole auditi käigus võimalik saada piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ja sellest tulenevalt ka kindlust bioloogiliste varade õiglase väärtuse määratlemise kohta, mistõttu me ei avalda arvamust bioloogiliste varade väärtuse kajastamise õigsuse kohta selles ulatuses.“ See juhtum on huvitav mitme aspekti poolest: esiteks, audiitor ise soovitas kajastamist õiglase väärtuse meetodil tingimustes, kus hobused ei olnud seotud põllumajandusliku tegevusega. Teiseks, audiitor andis välja märkusega audiitoriaruande, olles ise soovitanud üleminekut õiglase

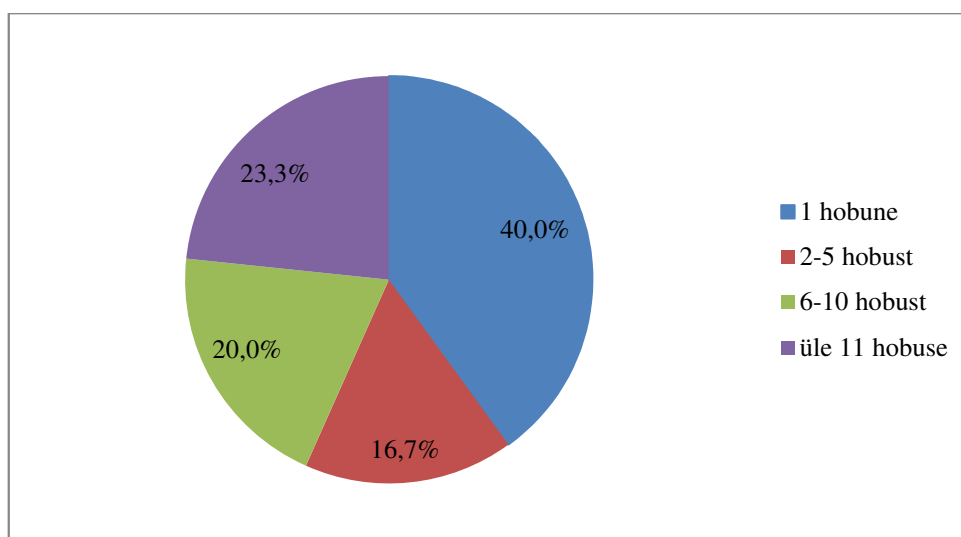
väärtuse meetodile. Sellest võib järeldada, et hobuse arvestus on ka audiitorite jaoks küllalt keeruline ja vastuoluline teema.

2.4. Aruannete vaatlus

2.4.1. Aruannete vaatluse valim

Valimi moodustamiseks kasutati analoogselt eelpool kirjeldatud küsitluse valimile Eesti Ratsaspordi Liidu (ERL) avalikult kättesaadavat andmebaasi, kuhu on kohustus registreerida kõik hobused, kellega soovitakse osaleda Eesti-sisestel ERLi kalenderplaani kuuluvatel võistlustel. Sellega kindlustati, et valitud ettevõtete omanduses on vähemalt üks hobune, kusjuures see hobune osaleb või on osalenud võistlusspordis kas siis professionaalsel või harrastajate taseme. Hobuste andmebaasis on ära toodud hobuse nimi, omaniku nimi. Hobuseomanike nimekirjast valiti 30 ettevõtet, mille aastaaruanded vaatluse alla võeti.

Uuritud ettevõtete omanduses olevate ratsahobuste hulga jaotus on ära toodud joonisel 13. 40% on eelpool nimetatud andmebaasi järgi vaid üks hobune, 2-5 hobust on 17%, 6-10 hobust 20% uuritavatest ettevõtetest. Suuremaid hobusekarju, mis koosnevad 11 või enamast ratsahobusest, omavad 23% uuritavatest ettevõtetest.



Joonis 13. Vaadeldud ettevõtete omaduses olevate ratsahobuste hulk

Allikas: Ratsanet.ee ratsahobuste andmebaas, autori koostatud

Tõenäoliselt võib eeldada, et need 40%, kes omavad vaid üht hobust, ei tegele hobuaretusega, vaid on soetanud ratsahobuse, et harrastada ratsutamist hobi korras, pakkuda teenust või osaleda ratsavõistlustelt. Edasisest analüüsist selgus, et üht ratsahobust omavatest ettevõtetest 58% (7 ettevõtet) ei maini tegevusaruandest enda omanduses olevat hobust, millest võib järeldada, et hobune ei ole piisavalt oluline varaobjekt. Samas, 42% ettevõtetest, kes vaid üht hobust omavad, on pidanud hobust niivõrd oluliseks, et mainida ka tegevusaruannetes.

Valimi hulka sattus auditeeritud aruandeid kokku 9, mis on 30% kõigist vaadeldud aruannetest, mis annab tunnistust sellest, et enamus hobuseid omavatest ettevõtetest on suhteliselt väiksed. Auditeeritud aruanded andsid huvitavat informatsiooni selle kohta, kuidas audiitorid antud teemasse suhtuvad.

2.4.2. Aruannete vaatluse tulemused ja tähelepanekud

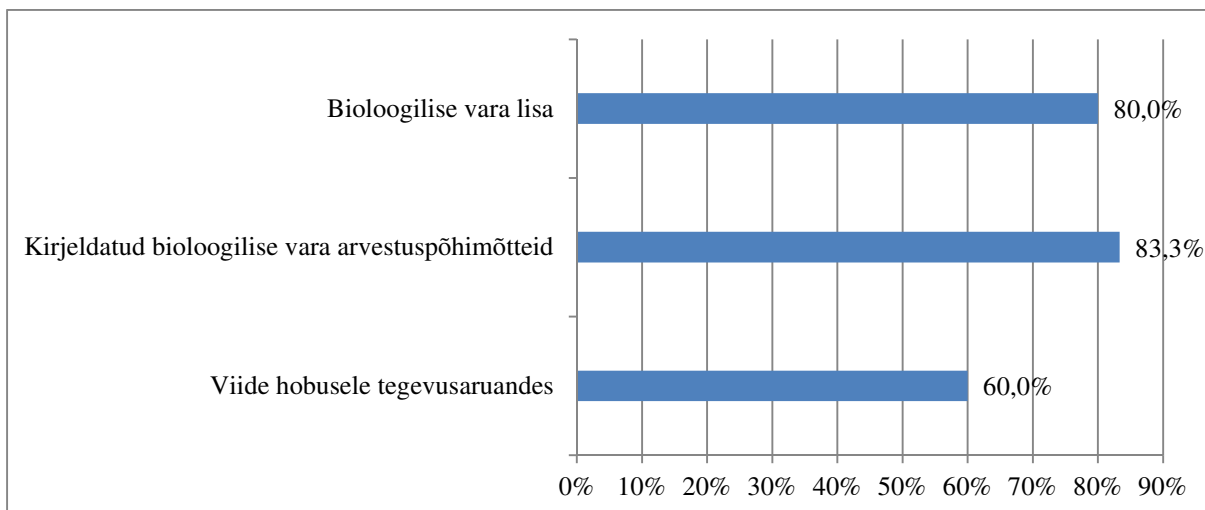
Aastaruannetes avalikustatud informatsiooni tase on ebäühtlane, kogu antud uurimistööks vajalikku informatsiooni ei olnud nendest võimalik saada. Väga tihti ei ole hobune ettevõtte jaoks piisavalt oluline varaobjekt, et seda eraldi käsitleda. Üldiselt ei mainita hobust omanike aastaruannetes juhul, kui hobune ei ole seotud ettevõtte põhitegevusega. See on põhjuseks, miks autor otsis lisaks informatsiooni ka muudest andmebaasidest, et teada saada, kas ettevõtte üldse omab hobuseid.

Ettevõtte omanduses oleva hobuse kohta on võimalik informatsiooni saada erinevatest majandusaasta aruande osadest. Esmalt on otstarbekas vaadata tegevusaruannet, kust saab informatsiooni ettevõtte tegevuse kohta. Eesti ettevõtete tegevusaruanded on kahjuks üldjuhul väga üldsõnalised ja väheinformatiivsed.

Esmalt tuli kindlaks teha, millistest aruande osadest on võimalik saada vajalikku informatsiooni. Võimalikeks informatsiooniallikateks on:

- a) tegevusaruanne,
- b) arvestuspõhimõtete kirjeldust sisaldav lisa (Eesti aruannetes, mis on esitatud ettevõtteportaali kaudu on enamasti tegemist lisaga nr. 1),
- c) bioloogilise vara bilansirida selgitav lisa.

Uuritavad ettevõtted kasutasid eelpool nimetatud võimalusi informatsiooni avaldamiseks võrdlemisi aktiivselt (vt joonis 14).



Joonis 14. Hobuse kohta informatsiooni esitamine uuritavates aastaaruannetes

Allikas: Uuritavad aastaaruanded, autori koostatud

Informatsiooni esitamise detailsem ülevaade on ära toodud lisa 2.

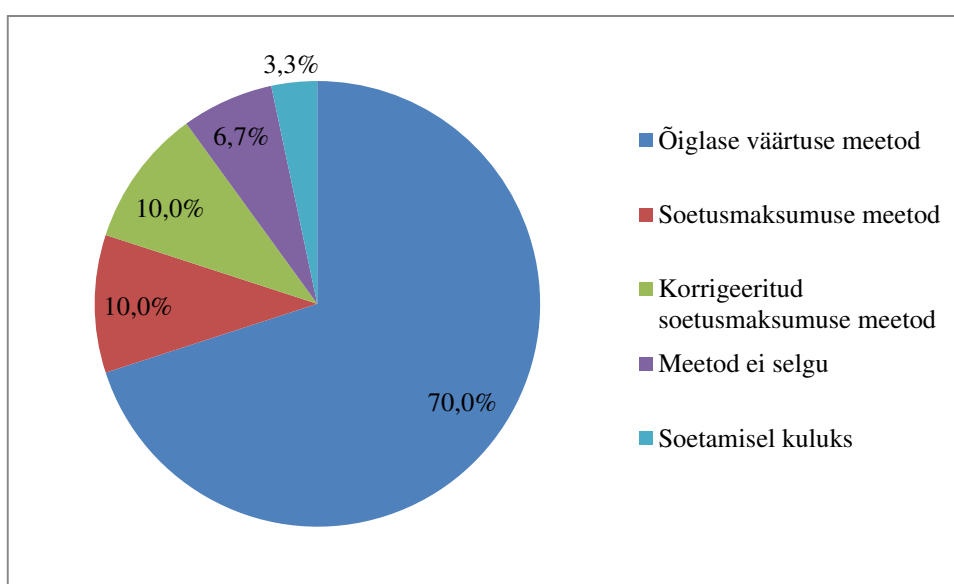
Tegevusaruanne on ettevõtte juhtkonna poolt koostatav aruanne, kus tutvustatakse ettevõtet ja selle ajalugu ning ettevõtte majandustegevust, antakse hinnang möödunud majandusaastale ning esitades peamised ideed ja ülesanded järgmiseks aastaks. Autorit huvitas, kas tegevusaruanne sisaldab viidet hobusele või hobusega seotud tegevusele, kusjuures täpne kontekst ei olnud oluline. Selgus, et 60% vaadeldud ettevõtete tegevusaruannetest sisaldas viidet hobusele.

83% aastaaruannetes oli selgitatud, milliseid arvestuspõhimõtteid rakendatakse bioloogiliste varade kajastamisel. Enamasti oli vastavasse lahtrisse kopeeritud lõik RTJ 7st. 17% ettevõtetest ei pidanud vajalikuks bioloogilise varaga seotud arvestuspõhimõtteid avalikustada. Kõik auditeeritud ettevõtted, mille varade hulgas oli ka bioloogiline vara, avalikustasid vastavad arvestuspõhimõtted. Üks auditeeritud ettevõtte kandis hobuse soetusmaksumuse kohe kuluks ning peab arvestust bilansiväliselt.

Autori jaoks kõige kasulikumaks allikaks osutus aastaaruande lisa, mis andis informatsiooni bioloogilise vara kohta. Aruande sisestajale on ette antud vorm, mis tuleb täita, kui soovitakse anda lisainformatsiooni põhjaruande bilansi bioloogilise vara rea kohta. 80% vaadeldud aruannetest sisaldasid lisa, mis koostatud selgitamiseks muutusi bioloogilises varas.

Aruannetest selgus, et põhiliselt kasutatakse bioloogilise vara kajastamisel RTJ 7 tulenevaid arvestuspõhimõtteid. Enamasti proovitakse leida ka bioloogilise vara õiglane

väärtus või vähemalt antakse teada, et nimetatud vara on kajastatud õiglase väärtuse meetodil. Õiglase väärtuse meetodit väitsid end kasutavat lausa 70% ettevõtetest. Vaid 20% ettevõtetest andsid teada, et kasutavad soetusmaksumuse meetodit sh pooled, kes kajastasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ning võimalikud langusest tulenevad allahindlused, nagu näeb ette RTJ 7 juhuks, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata (vt joonis 15). See, et valdav enamus kasutab (või väidab end kasutavat) õiglase väärtuse meetodit, on kooskõlas autori poolt läbi viidud uuringu tulemustega (vt eelpool joonis 10).



Joonis 15. Hobuse kui vara kajastamiseks valitud meetodid

Allikas: Autori koostatud

Autor uuris, kas kasutatav meetodi valik oli seoses bioloogilise vara osakaaluga koguarast (vt tabel 2). Sellist seost ei leitud, sest õiglase väärtuse meetodit kasutasid nii need ettevõtted, kelle bioloogilise vara osakaal koguarast oli alla 10% (64% sellistest ettevõtetest kasutas seda meetodit), kui ka need, kelle bioloogilise vara osakaal varast oli üle 30% (66% sellistest ettevõtetest kasutas õiglase väärtuse meetodit). Sellest võib järeldada, et bioloogilise vara osakaal koguarast ei oma meetodi valikus olulist rolli. Pigem tuleb aruannetest välja mõtteviis, et kui tegemist on bioloogilise varaga, siis igal juhul peab seda õiglasest väärtuses kajastama või vähemalt aruandes näitama, et seda tehakse. Mõnel juhul ei saa välistada, et

tegelikult ei toimu õiglases väärtuses kajastamist ja arvestuspõhimõtted on nõ vormi täiteks mõnest teise ettevõtte aruandest võetud ja oma aruandesse kirjutatud.

Tabel 2. Uuritavate ettevõtete olulisemad näitajad

Registrikood	Bioloogiline vara kokku 31.12.2014 (eurodes)	Vara kokku 31.12.2014 (eurodes)	Bioloogilise vara osakaal %	ratsanet.ee andmetel hobuseid (tk)	Arvestus-meetod*
10020438	36 200	8 968 836	0,4%	8	ÕV
10080968	125 285	316 067	39,6%	11	ÕV
10101713	121 096	1 459 616	8,3%	7	ÕV
10117105	3 517	471 256	0,7%	2	ÕV
10124179	46 592	229 497	20,3%	16	ÕV
10153153	494 094	1 086 980	45,5%	43	SM
10241130	18 500	435 000	4,3%	1	ÕV
10270663	94 234	668 157	14,1%	1	ÕV
10289668	24 683	347 321	7,1%	3	SM
10396039	20 712	1 460 000	1,4%	8	ÕV
10543049	298 393	695 011	42,9%	3	ÕV
10575836	34 293	633 594	5,4%	11	ÕV
10661642	1 371 654	4 207 534	32,6%	1	ÕV
10684471	212 800	479 670	44,4%	5	ei selgu
10699188	539 680	16 931 099	3,2%	11	ÕV
10821063	42 399	5 187 610	0,8%	1	SM
10848926	5 060	2 534 307	0,2%	1	KSM
10930473	0	926 655	0,0%	7	kulu
10954918	30 544	114 756	26,6%	8	ÕV
11017707	94 770	513 300	18,5%	5	ÕV
11042680	32 900	268 284	12,3%	22	ÕV
11064492	74 362	571 962	13,0%	20	ÕV
11098249	26 130	97 184	26,9%	6	ÕV
11263412	106 784	226 767	47,1%	1	ÕV
11271877	27 500	173 529	15,8%	1	ÕV
11399672	2 250	6 927	32,5%	1	KSM
11500013	2 820	20 627	13,7%	1	ei selgu
11589881	30 025	37 357	80,4%	1	ÕV
11981415	888	7 452	11,9%	1	KSM
12085906	4 569	14 716	31,0%	1	ÕV

*ÕV – õiglase väärtuse meetod

SM – soetusmaksumuse meetod

KSM – korrigeeritud soetusmaksumuse meetod

Allikas: uuritavate ettevõtete 2014. aasta majandusaasta aruanded, autori koostatud

RTJ 7 selgitab, et põllumajanduslik tegevus on ettevõtte poolt juhitav protsess, mille käigus toimub bioloogilise vara muundumine täiendavaks bioloogiliseks varaks. Hobusega seotult võiks põllumajanduslikuks tegevuseks pidada tõuaretust. Järelikult, kui ettevõtte tegeleb tõuaretusega, on bioloogilise vara kajastamine RTJ 7 kohaselt igati kohane. Sellest tulenevalt proovis autor välja selgitada tõuaretusega tegelevad ettevõtted eesmärgiga vaadata, kuidas nemad on olukorra enda jaoks lahendanud. Selliseid ettevõtteid oli vaadeldavate ettevõtete hulgas 53%. Selgus, et tõesti pea kõik ettevõtted, mille kohta on alust arvata, et tegelevad aretusega, hindavad bioloogilise vara aasta lõpul õiglasesse väärtusesse. Ühe ettevõtte kohta ei selgu aruandest, mis meetodit kasutatakse. Huvitavaim leid on see, et kõige suurem ettevõtte, kes oma nimes kasutab laiendit „Hobusekasvandus“, oma bioloogilist vara aasta lõpu bilansipäeval õiglasesse väärtusesse ümber ei hinda, st kasutab soetusmaksumuse meetodit.

Mis puutub ettevõtetesse, mis ei tegele aretustegevusega, siis selgus, et pooled (50%) neist kasutavad õiglase väärtuse meetodit. 36% kasutavad soetusmaksumuse meetodit, nendest kolm arvavad soetusmaksumusest maha ka akumulieritud kulumi. Üks uuritutest kandis hobuse otse kulusse, kahe puhul ei selgu aruandest, millist meetodit kasutatakse.

RTJ 15 on nõue, et iga bioloogilise vara kogumi kohta avalikustatakse õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid ja olulised õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused. Sellest tulenevalt uuris autor, kas uuritavates aruannetes see nõue on täidetud. Vaatlustest selgus, et 80% aruannetest vastavasisuline informatsioon puudus. Tihti ei peetud vajalikuks avalikustada informatsiooni meetodi valiku põhjustest. Võimalik, et paljud ei olegi selle peale mõelnud, miks on otsustatud ühe või teise meetodi kasuks. Samuti ei kirjeldatud, kes ja kuidas hindas õiglasest väärtuses kajastamise korral õiglast väärtust ja mille alusel seda tehti. Selles osas esines aruannetes kõige rohkem puudusi. Kokku kuus ettevõtet 30st avalikustasid meetodi valiku põhjuse. Kolm ettevõtet andsid teada, et on hinnanud bioloogilise vara õiglasesse väärtusesse, sest see kohustus tuleneb RTJ 7, mis ütleb, et õiglase väärtuse meetodit tuleb kasutada, kui see on võimalik mõistliku kulu ja pingutusega. Kolm ettevõtet, kes avalikustasid, et kasutavad soetusmaksumuse meetodit, andsid teada, et on eelpool nimetatud meetodi valinud, sest õiglast väärtust ei ole olnud võimalik hinnata, st samuti RTJ 7 lähtuvalt. Mitte ükski uuritud ettevõtetest ei andnud oma aruandes teada, et nende omanduses olev hobune ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud, millest tulenevalt ei ole võimalik rakendada RTJ 7 sätestatut. Samuti ei viidanud ükski ettevõtte oma aruandes sellele, et

soetusmaksumuse meetodit kasutatakse põhjusel, et see annab parema tulemuse hobuse kasutamise eesmärki silmas pidades,

Järgmisena uuris autor, kuidas kajastavad hobust auditeeritud ettevõtted. Auditeeritud ettevõtted on läbinud sõltumatu auditi, kus nad on pidanud muuhulgas põhjendama ka hobuse arvestamiseks valitud meetodit. Autor eeldas, et sellest tulenevalt on need ettevõtted läbi mõelnud meetodi valiku ja olnud suutelised valiku usaldusväärsust põhjendama ka sõltumatule audiitorile. Ülevaatlikult on asjakohased andmed esitatud tabelis 3.

Tabel 3. Hobusega seotud andmete esinemine vaadeldud ettevõtete auditeeritud aruannetes

Registri- kood	Audiitori märkus	Viide hobusele tegevus- aruandes	Bioloogiline vara arvestuspõhi- mõtetes	Bioloogilise vara lisa	Arvestus- meetod*	Põhjendus arvestusmeetodi valikuks	Õiglase väärtuse määramise alus*
10020438	ei	ei	jah	jah	ÕVM	vastavalt RTJ 7	SM
10101713	jah	jah	jah	jah	ÕVM	vastavalt RTJ 7	TV
10241130	ei	ei	jah	jah	ÕVM	viide puudub	ei selgu
10289668	ei	ei	jah	jah	SMM	puudub turg	-
10699188	ei	ei	jah	jah	ÕVM	vastavalt RTJ 7	TV
10821063	ei	ei	jah	jah	SMM	ei selgu	-
10848926	ei	ei	jah	jah	KSMM	ei saa hinnata	-
10930473	ei	ei	ei	ei	kuluks	ei selgu	-
10661642	ei	ei	jah	jah	ÕVM	vastavalt RTJ 7	TV

*ÕVM – õiglase väärtuse meetod

SMM – soetusmaksumuse meetod

KSMM – korrigeeritud soetusmaksumuse meetod

SM – soetusmaksumus

TV – turuväärtus

Allikas: uuritavate auditeeritud ettevõtete 2014. aasta majandusaasta aruanded, autori koostatud

Valimisse ei sattunud ühtki auditeeritud ettevõtet, kelle põhitegevus oleks olnud seotud hobustega. Suure tõenäosusega selliseid auditeeritavaid ettevõtteid Eestis ei ole. Tegevusaruandes pidas vajalikuks hobuse olemasolu ära märkida vaid üks vaadeldud ettevõtetest, samas bioloogilise vara lisa koostamist ja bioloogilise vara kohta lisainformatsiooni andmist arvestuspõhimõtetes pidasid vajalikuks 9 ettevõttest 8. Üks ettevõtte kandis hobuse kohe soetamisel kuluks ja sellest tulenevalt ei pidanud vajalikuks bioloogilise vara lisa koostada. See informatsioon ei ole leitav aruandest, kuid põhjusel, et nimetatud ettevõtte täitis lisaks autori poolt läbi viidud küsimustiku, kus andis teada, et hobune

on soetamise hetkel koheselt kuluks kantud. Kahjuks ei selgu selle teguviisi põhjus. Võib arvata, et hobune kui varaobjekt ei vastanud vara kajastamise kriteeriumitele või oli tema soetusmaksumus niivõrd ebaoluline, et polnud otstarbekas varana kajastada. Nimetatud ettevõtte ei ole täitnud aruandes ka bioloogilise vara ega tingimusliku vara lisa vormi, kus oleks saanud ära tuua lisainformatsiooni, kui see oleks oluliseks osutunud.

Selgus, et 9st auditeeritud ettevõttest 5 kasutasid bioloogilise vara kajastamisel õiglast väärtust ja 3 kasutasid soetusmaksumuse meetodit, kusjuures üks neist arvas maha akumulereeritud kulumi (korrigeeritud soetusmaksumus). 6 ettevõtet andis ka põhjenduse meetodi valikuks, 3 ettevõtet ei pidanud meetodi põhjendamist eraldi vajalikuks. Õiglase väärtuse meetodi kasutamise põhjuseks on ettevõtete endi sõnul enamasti RTJ 7st tulenev vastav nõue. Kahjuks ei olnud üheski aruandes ära märgitud õiglase väärtuse leidmise alus. Soetusmaksumuse meetodi kasutamise põhjenduseks toodi, et nimetatud varaobjekti õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata.

Autorit huvitas, kas sõltumatu audiitor oli oma aruandes bioloogilise vara kohta märkuse või muu kommentaari ära toonud. Selleks uuriti auditeeritud majandusaasta aruannetele lisatud sõltumatu vandeaudiitori aruandeid.

Selgus, et märkus bioloogilise vara kohta oli vaid ühes aruandes. Selle ettevõtte esindaja täitis ka autori poolt koostatud küsimustiku ja ei soovinud anonüümsust, mis võimaldas küsimustiku ja aruande andmed kokku viia (vt käesoleva töö lk 40). See ettevõtte kasutas õiglase väärtuse meetodit. Audiitor leidis, et märkuseks on alust, sest õiglase väärtus on hinnatud juhtkonna poolt ja auditi käigus ei olnud võimalik saada piisavat asjakohast auditi tõendusmaterjali ja sellest tulenevalt ka kindlust bioloogilise vara õiglase väärtuse määramise kohta, mistõttu jättis audiitor arvamuse bioloogilise vara väärtuse kajastamise õigsuse kohta selles ulatuses avaldamata.

2.5. Järeldused ja ettepanekud

Nii hobuseomanike hulgas korraldatud küsitlusest kui hobuseomanike majandusaasta aruannete vaatlusest selgus, et kõige tihedamini kasutatakse hobuse kui bioloogilise varaobjekti mõõtmisel ja kajastamisel õiglase väärtuse meetodit, sest seda nõuab RTJ 7. Autor on arvamusel, et kõik need bioloogilise vara all väidetavalt õiglases väärtuses kajastatud hobused ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud. Veelgi enam, autor on seisukohal, et

hobuse kui võrdlemisi eripärase varaobjekti õiglast väärtust on keeruline leida, sest puudub ühesugune objektiivselt mõõdetav turuhind, mida õiglase väärtusena kasutada. Küsitlusest selgus, et õiglase väärtuse meetodit, kui õiglast väärtust on vähegi võimalik hinnata, püütakse rakendada, sest bioloogilise vara kajastamise juhendmaterjal nõuab seda. Kui turuhind, mida õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta, puudub, annab hinnangu ekspert. Küsitlusest selgus, et kui hobune on kajastatud õiglase väärtuse meetodil, siis õiglase väärtuse hindamise viib läbi ettevõtte juhatus, kes enamasti annab oma eksperthinnangu, mis võimalusel tugineb võrreldava varaobjekti turuväärtusel, aga enamasti vaid juhatus oma subjektiivsel hinnangul. Iga hobune on oma eelduste, oskuste ja kehalise võimekuse poolest eriline, temaga samaväärset liigikaaslast on pea võimatu leida. Sellest tulenevalt võib eeldada, et tema õiglase väärtus on objektiivselt ja usaldusväärselt hinnatav vaid konkreetse sõltumatute osapoolte vahelise müügitehingu toimumise hetkel. Muul ajal on õiglase väärtuse hindamine eksperthinnangu kaudu, eriti kui hinnangut andvaks eksperdik on seotud osapool, näiteks juhatus liige, võrdlemisi subjektiivne ja võib viia bioloogilise vara üle- või alahindamiseni.

Hobuseomanikest ettevõtted on tihti piisavalt väiksed, nende koostatud aruanded ei pea kohustuslikus korras läbima põhjalikku audiitorkontrolli. Audiitorkontrolli käigus analüüsitakse muuhulgas ka varaobjektide õiglase väärtuse leidmise usaldusväärsust. Kui audiitorkontroll ei ole kohustuslik, siis vähesed peavad vajalikuks iseseisvalt analüüsida, kas saadud tulemus on usaldusväärne ja põhjendatud, või on tegemist vastava juhendi formaalse nõude täitmisega.

Uuringust kui ka aruannete vaatlusest võib järeldada, et tihti ei analüüsita, kas valitud hobuse kui ettevõtte varaobjekti kajastamise meetod ka reaalselt annab kõige täpsema tulemuse varaobjekti kasutamisest. Hobune on selline varaobjekt, mida on võimalik kajastada ka näiteks teenuse osutamisel. Kahtlemata, ka teenuse osutamisel kajastatud hobune on bioloogiline varaobjekt, kuid tulenevalt tema kasutamise eesmärgist on otstarbekam kajastada sellist varaobjekti sarnaselt materiaalse põhivara alla kuuluva varaobjektiga. Siinkohal ei ole tähtsust, kas õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav või mitte, oluline on kajastada varaobjekti kasutamise eesmärgist lähtuvalt.

Selleks, et ärgitada hobuseomanikest ettevõtteid põhjalikumalt analüüsima hobuse kui bioloogilise varaobjekti raamatupidamises kajastamise meetodi valikut konkreetse bioloogilise varaobjekti kasutamise eesmärgist lähtuvalt, võiks RTJ 7 lubada soetusmaksumuse meetodi kasutamist ka siis, kui see peegeldab õiglasemalt nimetatud vara

kasutamist. Hetkel lubab RTJ 7 soetusmaksumuse meetodit bioloogilise vara kajastamisel kasutada vaid siis, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav.

Majandusaasta aruannete vaatlusest selgus, et aruande lisa avalikustatud arvestuspõhimõtetes ega ka bioloogilise vara kohta käivas lisa ei avalikustata reeglina põhjust, mis kaalutlustel on otsustatud hobune kui bioloogiline varaobjekt kajastada kas õiglases väärtuses või soetusmaksumus. Samuti ei tooda ära õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodeid ja olulisi õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eelduseid, nagu nõuab RTJ 15. Aruande tarbijale on oluline õiglases väärtuses vara kajastamise puhul teada, mille alusel ja kuidas on õiglase väärtus hinnatud. Vaadeldud aruannete koostajad ei ole olnud alati seda informatsiooni nõ vabatahtlikult nt bioloogilise vara lisa „muu informatsiooni“ lahtris vastava täpsustama. Tasuks kaaluda sellise lahtri, mis sellist informatsiooni selgesõnaliselt nõuaks, lisamist.

Nii küsitlusest kui aruannete vaatlusest selgus, et ettevõtted ei ole väga huvitatud oma varaobjektideks olevate hobuste kohta informatsiooni andma. See võib viidata asjaolule, et tegelikult ei ole ettevõttesiseselt läbi mõeldud ja usaldusväärset enda jaoks põhjendatud hobuse kui teatud mõttes erilise bioloogilise varaobjekti kajastamise reeglid. Tõesti, ka näiteks Raamatupidamise Toimkond ei ole tegelikult süvenenud probleemi olemusse, ilmselt seepärast, et see teema puudutab võrdlemisi väikest hulka ettevõtteid. Seda enam peaksid ettevõtted, kelle jaoks see teema on aktuaalne, ise olema huvitatud otsima võimalusi, kuidas oma ettevõtte vara võimalikult tõepäraselt raamatupidamises ja aruannetes kajastada, et aruande tarbija saaks ettevõtte varast võimalikult õiglase ülevaate.

KOKKUVÕTE

Hobune on selles mõttes unikaalne ettevõtte varaobjekt, et teda on võimalik ettevõtluses kasutada väga mitmel otstarbel: töötegemiseks, põllumajandusliku toodangu tootmiseks, teenuse osutamiseks, sporditegevuses, hobitegevuseks.

Hobuse soetamisel ja ettevõtte varaobjektina kajastamisel peab sarnaselt iga muu varaobjektiga esmalt eenduma, et hobune vastaks varaobjekti definitsioonile ja varana kajastamise kriteeriumid oleks täidetud. Kriteeriumide täitmisel võib esineda probleeme näiteks juhul, kui hobune on soetatud või aretatud hobitegevuseks. Sellisel juhul on hobusel usaldusväärset mõõdetav väärtus, kuid puudub tõenäosus, et hobusest kui varaobjektist tulenevalt ettevõtte tulevane majanduslik kasu suureneb. Seega on ettevõtte esmaülesandeks välja selgitada, kas üldse on võimalik hobust varaobjektina kasutada.

Kui hobuse varaobjektina kasutamine on lubatud, siis tuleb välja selgitada, kuidas hobust varaobjektina kajastada, sh millistest standarditest lähtuvalt. Eesti ettevõtte otsib sobivat käsitlust esmajärjekorras Eesti finantsaruandluse standardite hulgast. Võimalik on lähtuda juhendist 7 „Bioloogilised varad“. Tõepoolest, hobune on loomne elusorganism, seega kuulub definitsiooni järgi bioloogilise vara alla, kuid RTJ 7 kasutajale võib tähelepanuta jääda asjaolu, et nimetatud bioloogilise vara kajastamise juhendit tuleb rakendada põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilisele varale. Hobune võib olla põllumajandusliku tegevusega seotud (nt tõuaretus, lihatööstus), kuid paljudel juhtudel ta seda ei ole. Paljud ettevõtete omanduses olevad hobused on leidnud rakendust väljaspool põllumajanduslikku tegevust (nt sporthobune, ratsutamisteenuse pakkumiseks kasutatav hobune, hobuteraapia hobune). Sellest tulenevalt võib ja peaks raamatupidamiskohustuslasest ettevõttel tekkida küsimus, millist standardit ja milliseid meetodeid tuleb rakendada siis, kui hobune ei ole seotud põllumajandusliku tegevusega. Selget vastust sellele küsimusele ei pruugi juhenditest leida.

Isegi, kui jätta tähelepanuta asjaolu, et RTJ 7 tuleb rakendada põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilisele varale, ja lähtuda juhendi pealkirjast, mis justkui annab mõista, et juhend on rakendatav kõigi loomsete või taimsete elusorganismide kajastamisel

raamatupidamise aruannetes, tuleb lahendada mitmeid probleeme. Nimelt, RTJ 7 järgi tuleb kõiki bioloogilisi varaobjekte, mille õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutuseta, kajastada nii esmasel arvele võtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Ainult neid bioloogilisi varaobjekte, mille õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav, võib kajastada soetusmaksumuse meetodil, kusjuures niipea, kui õiglase väärtuse hindamine osutub võimalikuks, tuleb varaobjekt hinnata tema õiglases väärtuses.

Autor on nõus, et hobune on bioloogiline vara, kuid enne bioloogilise vara standardi rakendamist tuleks analüüsida, kas valitud standard konkreetses olukorras annab kõige parema ja täpsema pildi vara kasutamisest.

Käesoleva töö esimene eesmärk oli välja selgitada, millistest juhendmaterjalidest ja standarditest on võimalik ja otstarbekas kajastada hobust kui ettevõtte varaobjekti Eesti ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannete koostamisel. Eesmärgi täitmiseks analüüsiti võimalikke kajastamise aluseks olevaid standardeid ja nende rakendamise otstarbekust teatud kindlates olukordades.

Analüüsinud nii bioloogilise vara kajastamisega seotud juhendeid (nii Eesti kui rahvusvahelisi) kui ka materiaalse põhivara kajastamisega seotud juhendeid, jõudis autor järeldusele, et teatud juhtudel on hobune kui bioloogiline varaobjekt õigustatult kajastatav bioloogilise vara kajastamist käsitlevate juhendite järgi. Näiteks juhul, kui hobune on kasutatav aretustegevuses.

Teatud juhtudel on hobuse kui definitsiooni järgi bioloogilise varaobjekti kajastamisel otstarbekam lähtuda materiaalse põhivara kajastamise põhimõtetest ja vastavatest standarditest. Põhimõtteline erinevus nende standardite järgi vara kajastamisel on see, et materiaalse põhivara standardi kohaselt kajastatakse varaobjekt finantsaruannetes tema soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Kusjuures soetusmaksumuse meetodit rakendatakse, sest nimetatud meetod väljendab vara kasutamist tema kasuliku eluea jooksul, mitte ilmtingimata tema väärtuse muutumist.

Bioloogilise vara standard eeldab õiglase väärtuse meetodi kasutamist ja lubab soetusmaksumuse meetodi kasutamist vaid erandjuhul, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav. Õiglase väärtuse meetodil kajastamise nõue bioloogilise vara puhul tuleb sellest, et bioloogilise vara korral oodatakse majanduslikku kasu just bioloogilise vara

bioloogilisest muundumisest ja kasu nimetatud muundumisest saab mõõta läbi õiglase väärtuse kasvu.

Olukorra selgemaks tegemise eesmärgil pakub autor välja täiendava bioloogilise vara klassi, nimetades selle **teenindavaks** bioloogiliseks varaks. Selle all peetakse silmas neid bioloogilisi varaobjekte, keda kasutatakse teenuse osutamisel (ratsutamisteenust pakkuv hobune, turismis kasutatav hobune, ratsutamisteraapia hobune). Sellist vara on otstarbekam kajastada lähtuvalt materiaalse põhivara kajastamist reguleerivatest juhenditest. Põhjuseks on see, et näiteks ratsutamisteraapia hobuselt ei oodata kasu tema bioloogiliselt muundumiselt, vaid kasu toob tema kasutamine teenuse osutamisel. Kajastamine sarnaselt materiaalse põhivaraga peegeldab oluliselt adekvaatsemalt antud varaobjekti kasutamist.

Teine eesmärk oli välja selgitada, kuidas hobust tegelikult kajastatakse Eesti hobuseomanikest ettevõtete raamatupidamises ja finantsaruannetes ning välja selgitada, millistel kaalutlustel valitakse hobuse finantsaruannetes kajastamise meetodid, kuidas varaobjekte mõõdetakse ja kas täidetakse kõiki sellise vara kohta majandusaasta aruande lisas avalikustatava informatsiooni nõudeid.

Eesmärgi täitmiseks informatsiooni kogumiseks viidi läbi uuring, millest selgus, et hobust omavate ettevõtete esindajad on valdavalt arvamusel, et hobuse puhul on tegemist bioloogilise varaobjektiga ja iga bioloogilise varaobjekti kajastamisel tuleb rakendada RTJ 7. Muud põhjendust meetodi valikuks ei pakutud.

Autori eeldusel on hobuse kui mõnevõrra unikaalse varaobjekti õiglase väärtuse leidmine võrdlemisi keeruline, sest täpselt samade omadustega liigikaaslast on pea võimatu turult leida, kui soovitakse määrata õiglane väärtus turuväärtuse alusel. Uuring kinnitas, et Eestis on levinud praktika, et õiglane väärtus kujuneb lähtuvalt eksperthinnangust, kusjuures hinnangut andvaks eksperdiks on kõige sagedamini ettevõttega seotud isik: ettevõtte omanik või juhatuse liige. Väliseid eksperte kasutatakse väga harva. Selline seotud isiku poolt antud eksperthinnang sisaldab subjektiivset arvamust, mis võib viia ettevõtte majandustulemuste moonutamiseni ja aruande tarbija ei pruugi saada piisavalt õiglast ülevaadet ettevõtte majandusseisust. Samuti on raske vajadusel näiteks finantsaruannet auditeerivale audiitorile ära põhjendada seotud isiku poolt antud eksperthinnangu objektiivsust.

Majandusaasta aruannete vaatlusest selgus, et aruande lisas avalikustatud arvestuspõhimõtetes ega ka bioloogilise vara kohta käivas lisas ei avalikustata reeglina põhjust, mis kaalutlustel on otsustatud hobune kui bioloogiline varaobjekt kajastada kas

õiglases väärtuses või soetusmaksumus. Samuti ei tooda ära õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodeid ja olulisi õiglase väärtuse leidmist mõjutanud tegureid. Ettevõtted ei ole väga huvitatud oma varaobjektideks olevate hobuste kohta informatsiooni andma. See võib viidata asjaolule, et tegelikult ei ole ettevõttesiseselt läbi mõeldud ja usaldusväärset enda jaoks põhjendatud hobuse kui teatud mõttes erilise bioloogilise varaobjekti kajastamise reeglid.

Autor teeb ettepanekud:

- Võtta kasutusele täiendav bioloogilise vara klass – teenindav bioloogiline vara, mis tähistab sellist bioloogilist vara, millelt ei loodeta tulu väärtuse kasvult, vaid mida kasutatakse teenuse osutamisel.
- Muuta juhendit RTJ 7 „Bioloogilised varad“ viisil, et selle järgi saaks kajastada kõiki bioloogilise vara objekte, olenemata selles, kas need on põllumajandusliku tegevusega seotud või mitte.
- Lisada juhendisse RTJ 7 võimalus kajastada teatud liiki tootvaid bioloogilisi varaobjekte, viljakandvaid taimi ja teenindavaid loomi, soetusmaksumuse meetodil ka juhul, kui õiglane väärtus on hinnatav. Põhjuseks, et soetusmaksumuse meetod annab täpsema tulemuse varaobjekti kasutamisest.

Autor arvab, et tema tööd saab edasi arendada ja sellega veelgi rohkem sügavuti minna, sellega seoses soovib töö jätkajal läbi viia intervjuusid Raamatupidamise Toimkonna liikmetega, eesmärgiga välja uurida nende seisukohad. Samuti võiks intervjuuerida ka valdkonna spetsialiste eesmärgiga teada saada, milliseid on nende seisukohad ja nägemus, kuidas juhendeid paremini mõistetavaks muuta.

VIIDATUD ALLIKAD

- Agriculture: Bearer Plants (amendments to IAS 16 and IAS 41) (2014). London: International Accounting Standards Board (IASB).
- Alver, J., Alver, L. (2009) Finantsarvestus: Põhikursus. 2. täiend tr. Tallinn: Deebet.
- Argiles, J. M., Garcia-Blandon, J. G., Monllau, T. (2011). Fair value versus historic cost-based valuation for biological assets: Predictability of financial information. – *Spanish Accounting Review*. Vol. 14 (2), pp. 87-113.
- Argiles, J. M., Sabata, A., Garcia Blandon, J. (2010). A Comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. – *Spanish Accounting Review*. Vol. 15 (1), pp. 109-142.
- Aryanto, Y. H. (2011). Theoretical Failure of IAS 41: Agriculture.
<http://ssrn.com/abstract=1808413> (26.04.2015)
- Bohušova, H., Nerudova, D., Svoboda, P. (2012). Biological assets reporting: Is the increase in value caused by the biological transformation revenue? – *Agricultural Economics-Zemедelska ekonomika*, Vol. 58, No. 11, pp. 520-532.
- Bohušova, H., Svoboda, P. (2017). Amendments to IAS 16 and IAS 41: are there any differences between plant and animal from a financial reporting point of view? – *Acta Universitatis Agriculturae ET Silviculturae Mendelianae Brunensis*, Vol. 65, No. 1, pp. 327-337.
- Deaconu, S. C., Pop, A., (2008). Assets. Biological Assets. The Seasonal Model in Agriculture. – *Theoretical and Applied Economics*. Vol. 7, No. 524, pp. 3-18.
- Epstein, B. J., Mirza A. A. (2003) Wiley IAS2003: Interpretation and Application of International Accounting Standards. Hoboken:Wiley.
- Eesti keele seletav sõnaraamat. (Toim) T. Ereht. Tallinn: Eesti Keele Instituut.
<http://www.eki.ee/dict/ekss/>
- Elad, Ch. (2004) Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting Harmonization. – *European Accounting Review*. Vol. 13, No. 4. pp 621-641.

- Faizrakhmanov, Dz. I., Klychova, G.S., Khametova, M.V. (2014) Accountancy in Horsebreeding Organization in Compliance with International Accountancy Standards. – *Mediterranean Journal of Social Sciences*. Vol. 5, No 24, pp. 111-117.
- Fischer, M., Marsh, Tr. (2013). Accounting For Agricultural Products: US Versus IFRS GAAP. – *Journal of Business & Economics Research*. Vol. 11, No. 2. Littleton: The Clute Institute, pp. 79-88.
- Hobumajanduse kaardistamine koos Eesti hobumajandust iseloomustavate moodsimate määratlemisega. Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuuringute keskus RAKE (koostöös Eesti Hobumajanduse Liiduga). <https://www.agri.ee/sites/default/files/content/uuringud/2016/uuring-2016-hobumajandus.pdf> (01.05.2017)
- International Accounting Standard 16 Property, Plant and Equipment (IAS 16) (2014). London: International Accounting Standards Committee (IASC). <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ias16.pdf> (17.05.2017)
- International Accounting Standard 41 Agriculture (IAS 41) (2014). London: International Accounting Standards Committee (IASC). <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ias41.pdf> (17.05.2017)
- International Financial Reporting Standard (IFRS) 13 (2011). Fair Value Measurement. – International Accounting Standards Board. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ifrs13.pdf> (17.05.2017)
- Kallaste, Kaidi. Tallinna Tehnikaülikooli maksunduse lektor. Hobuse soetamine kui ettevõtte maksurisk. Kullerkann, Kea. Elektronposti kiri. (28.04.2015).
- Lemetti, I. Eesti hobumajandus kogub hoogu. <https://maablogi.wordpress.com/2014/07/31/eesti-hobumajandus-kogub-hoogu/> (15.05.2016)
- Mõttus, A. (2017). Kolm kuni viis hobust annab juba täistöökooha. – *Maaleht*, 09. veebruar, lk 22-23.
- Philips, G. Ed. (1963) The Accretion Concept of Income. – *The Accounting Review*, vol. 38, no 1, pp. 14-25.
- Procházka, D. (2011). The Role of Fair Financial Measurement in the Recent Financial Crunch – Economics, Management, and Financial Markets, vol. 6, issue 1, p 989–1001.
- Puidet, S., (2008). Bioloogiliste varade kajastamise probleemid Järvamaa ja Raplamaa põllumajandusettevõtete näitel. Mainori Kõrgkool. 58 lk. (Magistritöö)
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I, 2002, 102, 600; RT I, 27.12.2016, 3.

- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 1 (RTJ 1) Aastaruande koostamise üldpõhimõtted. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?113551> (17.05.2017)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 4 (RTJ 4) Varud. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?114855> (17.05.2017)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5 (RTJ 5) Materiaalne ja immateriaalne põhivara. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?113555> (17.05.2017)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7 (RTJ 7) Bioloogilised varad. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?113587> (17.05.2017)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 8 (RTJ 8) Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?113588> (17.05.2017)
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 (RTJ 15) Lisades avalikustatav informatsioon. (2016) Tallinn: Raamatupidamise Toimkond. <http://www.fin.ee/doc.php?113560> (17.05.2017)
- Similarities and differences. A comparison of „full IFRS“ and IFRS for SMEs. PricewaterhouseCoopers. http://www.pwc.no/no_NO/no/ifrs/publikasjoner/similarities-and-differences-a-comparison-of-ifrs-for-smes-and-full-ifrs.pdf (17.05.2015)
- Tingas, R., Saag, M. (2006) Erisoodustus. Tallinn: Äripäeva kirjastus.
- Tulumaksuseadus. Vastu võetud Riigikogus 15. detsembril 1999. a – RT I, 1999, 101, 903; RT I, 31.12.2016, 4.
- Vooro, A. (2014a). Bioloogilise vara arvestamine. – *Raamatupidamise praktik*. nr 82, lk 5-6.
- Vooro, A. (2014b). Bioloogiline vara – mida kajastamisel silmas pidada. – *Raamatupidamisuudised*. nr 152, lk 26-30.
- Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (SME IFRS) (2009). London: International Accounting Standards Board (IASB). <http://www.fin.ee/doc.php?113097> (17.05.2017)
- Whitaker, J., Whitelaw, I. (2009) Hobune: Fakte hobusest ja ratsutamisest. Tallinn: Koolibri.

SUMMARY

ACCOUNTING FOR HORSES IN ESTONIAN COMPANIES

Kea Kullerkann

Horse is a living animal and consequently considered a biological asset. The recognition of biological assets is traditionally regulated by instructions drawn up for the regulation of agriculture as a specific economic sector. A horse may be related to agricultural activities, however, many horses corporate-owned horses are being used outside the agricultural activities.

The purpose of this thesis is to find out what kind of instructions, standards and legal acts it is possible and reasonable to rely on when it comes to recognising the horse as the company's biological asset in the accounting and preparation of financial statements of Estonian companies.

In certain cases, it is justified to recognise the horse as a biological asset in accordance with the instructions concentrating on the recognition of agricultural biological assets. For example, if a horse is used for breeding purposes. However, in other cases when recognising the horse as a biological asset by its definition, it is more reasonable to rely on the purposes of the recognition of tangible fixed assets and the corresponding standards. The principal difference between the recognition of assets according to these standards is that according to the tangible fixed assets standard, the asset is recognised in financial statements in its historical cost, minus the accumulated depreciation and all possible deductions resulting from the loss of value. Hereby, the historical cost method is applied, because the said method shows the use of asset during its useful life, and not necessarily the change of its value. The biological asset standard requires the use of fair value method and allows the use of historical cost method only in exceptional cases, when the fair value cannot be reliably estimated. The requirement to use the fair value method in case of biological assets is due to the fact that in case of biological assets, economic benefit is expected from the biological transformation of

the biological asset and benefits resulting from the said transformation can only be measured at fair value growth.

The second objective of this thesis was to find out how horses are actually recognised in the accounting and preparation of financial statements of Estonian companies. In order to meet the objective, it is examined what are the considerations that are taken into account when choosing the method for the recognition of the horse in financial statements, how the assets are evaluated and whether all requirements set to the information published in the annex of annual reports about the assets are fully met.

There's a common practice among Estonian companies owning a horse that the fair value of the horse as a biological asset is formed on the basis of an expert assessment, whereas the expert giving the assessment is most commonly a person related to the company, i.e. the owner of the company or a member of the management board. Such expert assessment contains a subjective opinion, which may result in changing the economic results of the company and the reader of the annual report may not get a fair overview of the economic situation of the company.

As a rule, the accounting policies published in the annex of the annual reports or the annex concerning the biological assets do not reveal the cause for what reason it was decided to recognise the horse as a biological asset either in fair value or in its historical cost. Also, it does not mention the methods used for the calculation for the fair value and other important factors that influenced the calculation of the fair value. Companies are not very interested in providing information about horses that are considered as their assets. That may indicate that actually, the rules for the recognition of the horse as a special biological asset, in some sense, have not been thought through or reliably justified within the company.

The author proposes:

- The introduction of an additional biological asset class – servicing biological assets, which refer to such biological assets which are not expected to bring revenue from the growth of value, but which are used for servicing.
- To change the instruction no. 7, "Biological Assets" of the Estonian Accounting Standards Board so that it enables to recognise all objects of biological assets, regardless of whether they are related to agricultural activities or not.
- To add to the instruction no. 7 of the EASB certain biological assets that produce something – bearer plants and servicing animals – using the historical cost method even if

the fair value can be estimated. The reason for that is that the acquisition cost method gives a better overview of the use of the asset.

LISAD

Lisa 1. Küsimustik

Tere,

Olen TTÜ magistrant ja oma magistritöö raames uurin hobuse kui ettevõtte varaobjekti kajastamist raamatupidamises ja finantsaruannetes.

Palun täitke küsimustik hobuse kui ettevõtte vara kajastamise kohta raamatupidamises.

Kui soovite kokkuvõtet küsimustiku tulemustest, siis palun jätke oma meiliaadress küsitluse viimasele lehele.

Olen Teile väga tänulik täidetud küsimustiku eest!

Lugupidamisega,
Kea Kullerkann

1. Palun märkige Teie poolt esindatava ettevõtte nimi (ei ole kohustuslik, aga oleks suureks abiks)

2. Mitu hobust ettevõtetel on?

- 1 hobune
- 2-5 hobust
- 6-10 hobust
- üle 11 hobuse
- Ettevõtte ei ole omanud hobust viimased kolm aastat

3. Kas hobused toovad ettevõttele rahas mõõdetavat tulu?

- Jah, regulaarset tulu
- Jah, ühekordset või juhuslikku laadi tulu
- Ei

Palun lisage täpsustavad kommentaarid

Lisa 1 järg

4. Millist tulu hobus(t)ie osalusel saadakse? (Võimalik valida mitu varianti)

- Tulu põllumajandusliku toodangu (nt piim, sõnnik) müümisest
- Tulu tööaretusest
- Tulu teenuse osutamisest (nt ratsutamisteenus, hipoteraapia)
- Renditulu (rendihobune)
- Tulu tööloomana (nt veoloom) kasutamisest
- Tulu ratsavõistlustel osalemise auhinnarahadest
- Edasimüügist saadav tulu
- Muu (palun täpsustage)

5. Milleks hobune on soetatud? (võimalik valida mitu varianti)

- Pakkuda töötajatele võimalust lõõgastumiseks/ratsaspordiga tegelemiseks
- Sponsoreerida ettevõttega mitteseotud isikut ratsaspordiga tegelemisel
- Võistlushobuseks ettevõttega seotud isiku käsutuses ilma eesmärgita tulu teenida
- Muul põhjusel, palun täpsustage

6. Kuidas on hobune (hobused) ettevõtte bilansis klassifitseeritud (võimalik valida mitu varianti, kui on mitu hobust)?

- Tarbitav bioloogiline vara käibevara all
- Tootev bioloogiline vara käibevara all
- Tootev bioloogiline vara põhivara all
- Varud
- Materiaalne põhivara
- Kajastati soetamisel kuluna (ei kapitaliseeritud)
- Muud moodi (palun täpsustada)

7. Hobune (hobused) on raamatupidamises kajastatud:

- Soetusmaksumuse meetodil (kulumit arvestamata)
- Korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil (soetusmaksumus miinus kulum)
- Õiglase väärtuse meetodil (turuväärtuses)

Vajadusel lisage täpsustav kommentaar

Lisa 1 järg

8. Soetusmaksumuse meetodit kasutate, sest (võimalik valida mitu varianti)

- Konkreetse hobuse kui varaobjekti puhul on tegemist ebatavalise varaga, mille õiglast väärtust (turuväärtust) on raske või võimatu hinnata
- Õiglase väärtuse (turuväärtuse) hindamine on ebamõistlikult kulukas
- Soetusmaksumuse meetod kajastab täpsemini perioodi hobusest tulenevate tulude ja kulude suhet
- Hobune ei ole põllumajandusliku tegevusega seotud vara, seega ei vasta RTJ 7 "Bioloogilised varad" kriteeriumitele ja ei saa rakendada õiglase väärtuse meetodit
- On lihtsam kui õiglase väärtuse meetod
- Muu põhjus (palun täpsustage)

9. Õiglase väärtuse (turuväärtuse) meetodit kasutatakse, sest (palun valige sobivaim)

- Hobune on bioloogiline vara, seega tuleb rakendada RTJ 7 (Bioloogilised varad) järgi õiglase väärtuse meetodit kui võimalik
- Õiglase väärtuse meetod kajastab kõige täpsemini perioodi hobusest saadavate tulude ja kulude suhet
- On lihtsam kui soetusmaksumuse meetod
- Muu põhjus, palun täpsustage

10. Kes viib läbi bioloogilise vara õiglase väärtuse (turuväärtuse) hindamise?

- Ettevõtte juhatus
- Raamatupidaja
- Muu eelpool nimetatata ettevõttesisene ekspert (palun täpsustage hinnangu andja amet)
- Kasutatakse väliseksperdi abi
- Keegi muu (palun täpsustage)

Palun lisage täpsustus

11. Kuidas hinnatakse ettevõttes varaobjekti õiglast väärtust?

- Hindaja ekspertarvamuse põhjal
- Kasutatakse võrreldava varaobjekti turuväärtust
- Diskonteeritud netorahavoogude meetodil
- Muul moel (palun täpsustage)

Täna vastamast!

Lisa 2. Informatsiooniallikad hobuse kui bioloogilise vara kohta

Registrikood	Viide hobusele tegevusaruandes	Bioloogiline vara arvestus-põhimõtetus	Bioloogilise vara lisa
10020438	ei	jah	jah
10080968	jah	jah	jah
10101713	jah	jah	jah
10117105	jah	ei	jah
10124179	jah	jah	ei
10241130	ei	jah	jah
10270663	jah	jah	jah
10289668	ei	jah	jah
10396039	jah	jah	jah
10543049	jah	jah	jah
10575836	ei	jah	jah
10684471	jah	ei	ei
10699188	ei	jah	jah
10821063	ei	jah	jah
10848926	ei	jah	jah
10930473	ei	ei	ei
10954918	jah	jah	jah
11017707	jah	jah	jah
11042680	jah	jah	jah
11064492	jah	jah	jah
11098249	jah	jah	jah
11263412	jah	jah	ei
11271877	ei	jah	jah
11399672	jah	jah	jah
11589881	jah	ei	jah
11981415	jah	jah	jah
12085906	ei	jah	ei
11500013	ei	ei	ei
10661642	ei	jah	jah
10153153	jah	jah	jah

Allikas: uuritavate ettevõtete 2014. aasta majandusaasta aruande, autori koostatud