

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Laura Sults

**SPORTHOBUSTE KAJASTAMINE EESTI
RAAMATUPIDAMISKOHUSTUSLASTE
FINANTSARUANNETES**

Magistritöö

Juhendaja: lektor Monika Nikitina-Kalamäe

Tallinn 2017

Olen koostanud töö iseseisvalt.

Töö koostamisel kasutatud kõikidele teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele on viidatud.

Laura Sults

Üliõpilase kood: 144309TARM

Üliõpilase e-posti aadress: laura.sults@sinihobu.ee

Juhendaja lektor Monika Nikitina-Kalamäe:

Töö vastab magistritööle esitatud nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(ametikoht, nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

ABSTRAKT	4
SISSEJUHATUS	5
1. SPORHOBUSE KAJASTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED	7
1.1. Sporthobuse mõiste ja olemus	7
1.1.1. Ülevaade hobumajanduse sektorist	7
1.1.2. Sporthobune kui bioloogilise vara liik	10
1.2. Sporthobuse kajastamine IAS 41 alusel	13
1.3. Sporthobuste kajastamine SME IFRS-i ja Raamatupidamise Toimkonna juhendi 7 alusel	19
1.3.1. Sporthobuste kajastamine SME IFRS-i peatükk 34 alusel	19
1.3.2. Sporthobuse kajastamine Raamatupidamise Toimkonna juhendi 7 alusel	22
2. SPORHOBUSE VÄÄRTUSE HINDAMINE JA MÕÕTMINE	28
2.1. Sporthobuse väärtuse mõõtmine	28
2.1.1. Õiglase väärtuse meetod	28
2.1.2. Soetusmaksumuse meetod	39
2.2. Sporthobuse väärtuse hindamine	40
3. SPORHOBUSTE KAJASTAMINE EESTI RAAMATUPIDAMISKOHUSTUSLASTE FINANTSARUANNETES	44
3.1. Analüüsimetoodika ja valimi kirjeldus	44
3.2. Küsimustikuga saadud vastuste analüüs	45
3.2.1. Vastajate tausta kirjeldus	45
3.2.2. Sporthobuse kajastamine õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodil	49
3.3. Kokkuvõtte sporthobuse kajastamisest Eesti raamatupidamis-kohustuslaste finantsaruannetes	56
KOKKUVÕTE	63
VIIDATUD ALLIKAD	66
SUMMARY	71
LISAD	73

Lisa 1. Ankeetküsitlus. Sporthobuste kajastamine Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes	73
Lisa 2. Vastajate liigitus küsimustikule saadud vastuste põhjal	78
Lisa 3. Sporthobuste klassifitseerimine saadud vastuste põhjal	79
Lisa 4. Õiglase väärtuse meetodit puudutavatele küsimustele saadud vastused.....	80
Lisa 5. Soetusmaksumuse meetodit puudutavale osale saadud vastused	84

ABSTRAKT

Magistritöö on kirjutatud teemal “Sporthobuse kajastamine Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes”. Sporthobune oli magistritöös defineeritud kui hobune, kes on osalenud Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel võistlustel vähemalt ühe korra. Sporthobuse hind võib ulatuda miljonitesse eurodesse ja selle tõttu on tegemist olulise varaobjektiga, mille kajastamise meetodite valik võib mõjutada oluliselt ettevõtte finantstulemusi.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kas Eesti ettevõtted kajastavad ja hindavad oma finantsaruannetes sporthobuseid vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile. Selle eesmärgi saavutamiseks anti kõigepealt ülevaade sporthobuse kajastamise teoreetilistest alustest ja tutvustati sporthobuse väärtust mõjutavaid tegureid. Bioloogilist vara tuleb kajastada õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, kuid teatud juhtudel on lubatud seda kajastada soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud vara väärtuse langusest tekkinud allahindlused.

Töö kolmandas osas tutvustati küsimustikku, millele oli palutud vastuseid sporthobuste omanikelt. Küsitlusest selgus, et Eestis kajastatakse sporthobuseid enamasti soetusmaksumus, mis on lubatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega leida. Samuti täheldati soetusmaksumuse meetodi väidetavast lihtsusest hoolimata mõningaid kõrvalekaldeid standardist.

Võtmesõnad: bioloogiline vara, IAS 41, RTJ 7, sporthobuse kajastamine; õiglase väärtuse meetod, müügikulutused, soetusmaksumuse meetod.

SISSEJUHATUS

Hobused on olnud aastatuhandeid inimeste kaaslased. Ajalooliselt on hobust kasutatud sõjas, transpordivahendina, põllutöodes. Tänapäeval kasutatakse hobust erinevatel spordialadel ja spordis kasutatavate hobuste arv on aastate jooksul tõusnud. Lisaks on kasvanud võistluste, sportlaste ja sellest tulenevalt ka startide arv. Need andmed näitavad hobustega seotud spordialade (koolisõit, takistussõit, kolmevõistlus, kestvusratsutamine ja rakendisport) populaarsuse kasvu.

Pideva aretustöö abil parendatakse hobuste vaimseid ja füüsilisi omadusi, et kasvatada järjest paremaid sportlasi. Häid tulemusi saavutava sporthobuse kasvatamine on pikaajaline protsess, mis kestab aastaid. Hobuse jaoks on vaja kvaliteetseid elu- ja treeningtingimusi, mis nõuavad suuri rahalisi väljaminekuid. Heade sportlike tulemuste korral võib hobuse hind ulatuda miljonitesse eurodesse. Seega on hobune oluline varaobjekt, kelle väär kajastamine finantsaruannetes võib ettevõtte majandustulemusi oluliselt mõjutada.

Sporthobuse kajastamist bioloogilise varana ja selle väärtuse hindamist ei ole kuigi palju uuritud. Sisekaitseakadeemias on kaitstud lõputöö „Loomse bioloogilise vara kajastamine Eesti ettevõtjate majandusarvestuses“, kus on põgusalt käsitletud ka hobuseid. Linköpingi ülikoolis on kaitstud bakalaureusetöö „*Horses in Accounting and Taxation – Classification and Valuation of Sport Horses in Annual Reports and the Effect Profit Criteria has for Taxation of Horse Business.*“ Erialakirjanduses on bioloogilise vara kajastamist käsitletud üldisemalt ja vaatluse all on erinevate bioloogiliste varade kajastamise põhiprobleemid. Paari artikliga on käsitletud küll aretuses olevate hobuste kajastamist finantsaruannetes, kuid sporthobune kui vara, mida kasutatakse tarbitavatel, mitte tootvatel eesmärkidel, on magistritöö autori hinnangul uurimata valdkond. Seetõttu on teema aktuaalne ja vajaks lähemat uurimist.

Magistritöös on käsitletud sporthobuse raamatupidamislikku kajastamist. Sporthobune on defineeritud kui hobune, kes on osalenud Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel vähemalt ühel võistlusel.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kas Eesti ettevõtted kajastavad ja hindavad oma finantsaruannetes sporthobuseid vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile. Vastavalt eelpool toodud eesmärgile on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

- välja tuua sporthobuse kajastamise ja hindamise põhimõtted;
- välja tuua probleemid, mis tekivad sporthobuste väärtuse leidmisel;
- koguda andmeid selle kohta, kuidas Eesti raamatupidamiskohustuslased kajastavad ja hindavad sporthobuseid;
- analüüsida Eesti raamatupidamiskohustuslaste poolt kasutatavaid kajastamis- ja hindamismeetodeid, et teha kindlaks, kuidas sporthobuseid kajastatakse ja hinnatakse;
- võrrelda sporthobuste kajastamise ja hindamise praktika vastavust Eesti finantsaruandluse standardile.

Magistritöö uurimisobjektiks on sporthobuse arvestuspõhimõtted.

Magistritöö koosneb kolmest osast. Esimeses jaotises vaadeldakse bioloogilise vara mõiste olemust ning kirjeldatakse, kuidas ja milliste juhendmaterjalide järgi peaks kajastama sporthobust. Seejärel kirjeldatakse erinevates standardites (IFRS, SME IFRS, RTJ) sätestatud arvestuspõhimõtteid.

Bioloogilise varaga seonduvalt on erialastes artiklites peamiselt käsitletud bioloogilise vara väärtuse mõõtmise meetodi valikut ja sellega kaasnevaid probleeme. Sellest lähtuvalt vaadeldakse magistritöö teises jaotises sporthobuse väärtuse mõõtmise erinevaid meetodeid. Käsitletakse erinevaid võimalusi õiglase väärtuse leidmiseks ning kirjeldatakse soetusmaksumuse meetodit. Antakse ülevaade võimalikest probleemidest, mis võivad tekkida sporthobuste väärtuse mõõtmisel. Selleks, et mõista sporthobuse hinna määramise keerukust, analüüsitakse erinevaid tegureid, mida peab arvesse võtma turuhinna leidmisel.

Töö kolmandas jaotises on kasutatud kvalitatiivset uurimismeetodit, mille käigus on viidud läbi ankeetküsitlus juriidiliste isikute seas, kellele kuuluvad hobused osalesid Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel 2016. aasta jooksul vähemalt ühe korra võistlustel. Küsimustikus esitatakse küsimusi selle kohta, kuidas raamatupidamiskohustuslased kajastavad sporthobust oma finantsaruannetes. Uuringu tulemusena selgitatakse välja, milliste meetoditega kajastavad Eesti raamatupidamiskohustuslased oma finantsaruannetes sporthobuseid ja kas kajastamine toimub vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile.

1. SPORHOBUSE KAJASTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED

1.1.Sporthobuse mõiste ja olemus

1.1.1.Ülevaade hobumajanduse sektorist

Hobune ja inimene on olnud omavahel seotud aastatuhandeid. Hobune on olnud abiline sõjas ja põllutööl, transpordivahend ja ka lihtsalt sõber. Eesti aladelt on leitud arheoloogilisi tõendeid hobuse kasutamisest juba seitsmendast aastatuhandest e.m.a. (Peterson 2000). Kui möödunud sajandite jooksul oli hobune äärmiselt vajalik tarbeloom, kellela ei olnud võimalik elada, siis tänapäeval on hobuste kasutusala muutunud. Täpsema ülevaate hobuste tänapäevastest kasutusaladest saab Euroopa Liidu hobumajandussektori uuringust. Selle järgi saab hobuse kasutusala jagada järgmistesse kategooriatesse (Removing... 2015, 11):

- spordiga seotud hobused – kasvatatakse professionaalse-või amatöörspordi eesmärgil;
- puhkemajandusega seotud hobused – ei kasvatata professionaalsel või kaubanduslikul eesmärgil, kuid kasutatakse aktiivselt;
- elustiiliga seotud hobused – ei kasvatata professionaalsel või kaubanduslikul eesmärgil ning hobusega ei võistelda;
- aretusega seotud hobused – peetakse peamiselt kaubanduslikul või mittekaubanduslikul aretamise põhjusel;
- töö tegemisega seotud hobused – kasvatatakse rakendamiseks põllumajanduses, metsanduses, politsei- ja sõjaväestruktuurides, ratsutamissoomes;
- liha tootmisega seotud hobused – kasvatatakse peamiselt liha saamiseks;
- piima tootmisega seotud hobused – kasvatatakse peamiselt piima tootmiseks.

Magistritöö autor lisaks siia juurde veel ühe väga olulise hobuste kasutusala – hipoteraapia. Hobune on üks mitmekülgsemaid inimese poolt kodustatud loomi.

2016. a. ilmunud Eesti hobumajanduse uuringu põhjal ei ole sarnaselt mitmele teisele Euroopa Liidu riigile Eestis regulaarselt hobuste kohta andmeid kogutud (Kaunismaa et al. 2016, 9). On välja toodud, et kõige rohkem ja kõige täpsemad andmeid saab just ratsaspordiga seotud organisatsioonidelt (Removing... 2015, 15). Andmete puudumisest hoolimata on võimalik välja tuua iseloomustavad näitajad ratsaspordi kui majandusharu kohta. Euroopa Ratsaspordi Föderatsiooni (*The European Equestrian Federation, EEF*) andmetel on Euroopas ainuüksi ratsaspordiga seotud töökohti umbes 900 000 ja sektori majanduslik mõju on kümne infot esitanud riigi andmetel ca 34 miljardit eurot. Rahvusvahelise Ratsaspordi Liidu (*Fédération Equestre Internationale, FEI*) andmetel on sektor väärt isegi 100 miljonit eurot aastas. (Removing... 2015, 16) Sellele lisandub veel võiduajamiste ja kihlvedude sektor. Näide ratsaspordi populaarsusest on see, et Prantsusmaa suuruselt kolmas spordialaliit on ratsasportlasi ühendav organisatsioon (Cressent, Jez 2013, 57).

Täpse statistika puudumise tõttu ei ole võimalik välja tuua ka täpset hobuste arvu. EEF eeldab, et Euroopas on hobuseid kokku umbes 4,5 miljonit ja nendest umbes 1,7 miljonit on registreeritud kohalikes ratsaspordi liitudes (Removing... 2015, 18). Ka Eestis on võimatu leida täpseid andmeid. Kohalike hobuste kohta peab statistikat Põllumajanduse registrite ja Informatsiooni Amet (PRIA), kelle andmebaasis on koos Eestis registreeritud hobused, ponid, eeslid ja hobuslaste ristandid. 2017. a. veebruarikuu seisuga oli PRIA registris registreeritud 15 799 hobust. Nendest 1671 omavad märget „surnud“ ja 3499 märget „eksportitud“. (PRIA hobuslaste register). Seega võib eeldada, et Eestis on 10 629 registreeritud hobust. Statistikat hobuste kohta on ka Eesti Ratsaspordi Liidul (ERL). Nende andmetel oli 2016. a. ERL-is registreeritud hobuseid 3814, mis oli 461 hobuse võrra rohkem kui 2015. a.

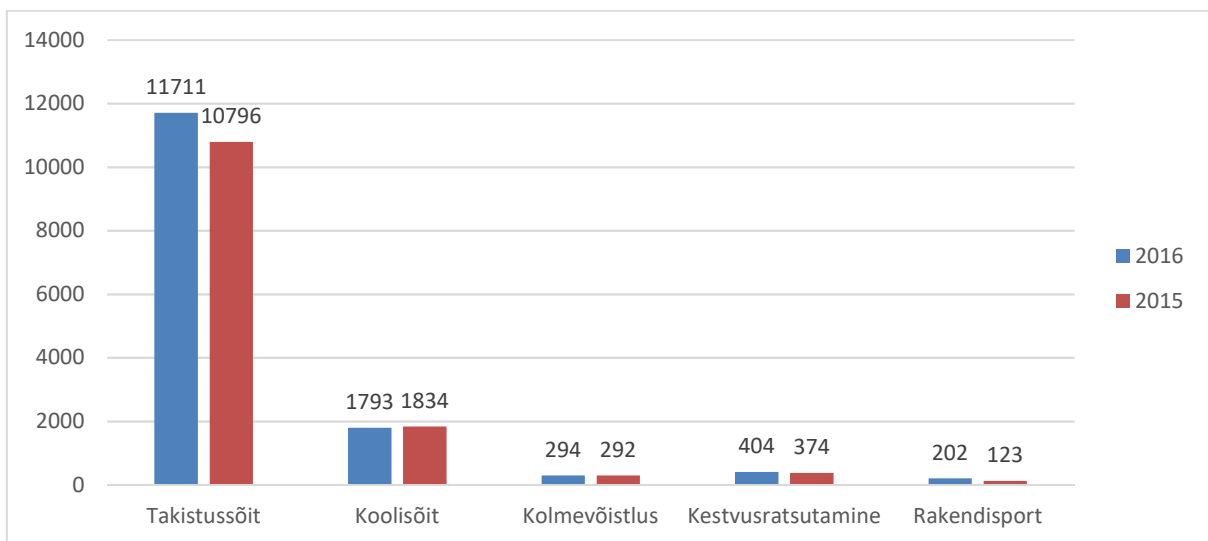
Sektorit iseloomustav näitaja on elanike arv ühe hobuse kohta. Võrreldes teiste Euroopa Liidu riikidega ei ole see näitaja Eestis kuigi suur. Näiteks Belgias on üks hobune iga 21 inimese kohta, seevastu Slovakkias on see näitaja 1:1000. Eesti asub selles võrdluses Poola ja Kreeka vahel suhtarvuga 1:125 (Removing... 2015, 19).

Eestis kasutatakse hobuseid mitmesugustel põhjustel. Eelpool toodud seitsmest hobumajanduse kategooriast on Eesti tingimustest alles jäänud viis. Nendeks on (Kaunismaa et al., 2016, 28):

- aretusega seotud hobused – põllumajanduslik aretus ja kasvatus;

- puhkemajandusega seotud hobused – hobina peetavad hobused, turism;
- elustiiliga seotud hobused – hobina peetavad hobused;
- töö tegemisega seotud hobused– turism;
- spordiga seotud hobused – sport.

Hobuse kasutamine spordis on tuntud juba antiikajast saadik. Kui tollal oli tegemist pigem hobuste võiduajamisega, siis 20. sajandi jooksul arenesid välja ka teised tänapäevased spordialad. 1921. a. loodi Rahvusvaheline Ratsaspordi Liit, mis koondab erinevate spordialade sportlasi. Need spordialad on järgmised: takistusõit, koolisõit, invaratsutamine, kolmevõistlus, rakendisport, voltizeerimine, lääneratsutamine, kestvusratsutamine (Distipliinid...). Lisaks nendele kasutatakse hobuseid muudel spordialadel nagu traavisport, galopi- ja jahivõidusõidud ning polo. Eestis on kõige populaarsemad takistussõit, koolisõit, kolmevõistlus, kestvusratsutamine ja rakendisport. Joonisel 1 on toodud startide arv 2016. a. ja 2015. a. spordialade lõikes.



Joonis 1. Startide arv kohalikel võistlustel Eestis 2016. ja 2015. aastal.
Allikas. (Autori koostatud Statistika...alusel)

Kokku oli 2016. aastal starte 14 404, mis on võrreldes 2015. aastaga 985 starti rohkem. See iseloomustab viimastel aastatel toimunud hobustega seotud spordialade populaarsuse kasvu.

1.1.2. Sporthobune kui bioloogilise vara liik

Hobustega seotud spordialade populaarsuse kasvu tõttu on magistritöö autor otsustanud vaadelda just sporthobuse kajastamist raamatupidamiskohustuslase finantsaruannetes. Selle jaoks on vaja defineerida termin „sporthobune“. Tihti kasutatakse seda terminit mitmesuguste tõugude nimetuses (eesti sporthobune, läti sporthobune, iiri sporthobune). Need nimetused viitavad eelkõige sellele, et tõu peamist eesmärki nähakse spordis. Autor defineerib termini „sporthobune“ järgmiselt. Sporthobune on hobune, kes on osalenud Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel vähemalt ühe korra võistlusel. Sellise definitsiooni eesmärk on eristada ainult aretuses kasutatavatest loomadest spordis kasutatavad hobused.

Bioloogilise vara kajastamist reguleerivad juhendmaterjalid IAS 41 („Põllumajandus“), SME IFRS peatükk 34 („Eripärased tegevused. Põllumajandus“) ja Raamatupidamise Toimkonna juhend 7 („Bioloogilised varad“), mis käsitlevad bioloogilise vara kajastamist põllumajanduslikus võtmes.

Bioloogiline vara on elusloom või -taim (IAS 41, § 5, SME IFRS terminite sõnastik, RTJ 7, § 6). Hobune kuulub elusloomade hulka ja sellest tulenevalt on ettevõtluses kasutatav sporthobune bioloogiline vara. Sporthobuseid omavad ettevõtted ei pruugi aga tegeleda klassikalise põllumajandusliku tegevusega ja seetõttu peab töö autor vajalikuks lahti mõtestada juhendites kasutatavad terminid.

Tabelis 1 on näha kokkuvõtlikult kolme bioloogilise vara kajastamist sätestava juhendi rakendusala ning terminid, mis on olulised määratlemaks, kas sporthobuse kajastamisel on kohane kasutada kõne all olevaid juhendeid.

Tabel 1. Standardite rakendusala, terminid ja definitsioonid

Rakendusala, termin	IAS 41	SME IFRS	RTJ 7
Rakendusala	Rakendatakse järgmiste põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuses: a) bioloogilised varad; b) põllumajandustoodang saagise saamise hetkel ja c) paragrahvides 34–35 käsitletud valitsusepoolne sihtfinantseerimine.	Juhised väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele, kes tegelevad kolme liiki eripärase tegevusega – põllumajandus, kaevandustegevus ja teenuste kontsessioonilepingud.	Rakendatakse põllumajandusliku tegevusega seotud: a) bioloogiliste varade b) põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel; kajastamisel raamatupidamise aruannetes.
Põllumajanduslik tegevus	Tegevus, mille käigus teostatakse bioloogiliste varade bioloogilist muundamist müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varadeks.	Ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus leiab aset bioloogiliste varade bioloogiline muundumine müügiks, põllumajandustoodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks.	Ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks.
Bioloogiline vara	Elusloom või -taim.	Loomne või taimne elusorganism	Loomne või taimne elusorganism
Bioloogiline muundamine	Kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsessid, mis põhjustavad bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi	-	Kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad.

Allikas: Autori koostatud järgmiste allikate alusel: IAS 41, §-d 1 ja 5, SME IFRS 34.1, SME IFRS terminite sõnastik, RTJ 7 §-d 4 ja 6

Nagu tabelist selgub, on kõikide standardite puhul oluline põllumajanduslik vaatenurk. Põllumajandus on peamiselt taime- ja loomakasvatust hõlmav majandusharu. Loomakaitseaduse § 2 lg 2 järgi loetakse põllumajandusloomadeks ka hobuslasi. Nende hulka kuuluvad hobused, eeslid, sebrad ning nende ristandid (Hobuslased...). Põllumajandusloomade aretuse seaduse § 23 viitab võistlushobuslaste võistlusel osalemise tingimustele. Hobuslased on tunnustatud põllumajandusloomaks ka põllumajandusministri määrukses põllumajandusloomade identifitseerimise kohta (Identifitseerimise...). Kuna sporthobune kui hobune kuulub hobuslaste hulka, siis on autori hinnangul mitmeid viiteid hobuse seosele põllumajandusliku tegevusega.

Termini „põllumajanduslik tegevus“ olulisim sisu on bioloogiline muundumine, mis peab olema ettevõtte poolt juhitud protsess. Selle tulemusena toimub kas põllumajandusliku toodangu tekkimine, uue bioloogilise vara tekkimine või muunduva bioloogilise vara müük. Sporthobuseid peetakse enamasti müügi eesmärgil. Huvitav tähelepanek on, et kuigi RTJ 7 on koostatud tuginedes SME IFRS-i peatükile 34, ei ole põllumajandusliku tegevuse definitsioonis välja toodud muundumise lõpptulemusena bioloogilise vara müüki.

Bioloogiline muundamise definitsioonid on välja toodud IAS-is 41 ja ka RTJ-s 7, kuid mitte SME IFRS-is. Need definitsioonid hõlmavad endas bioloogilise vara kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena tekivad bioloogilise vara kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed muutused. IAS 41 § 6 juhib eraldi tähelepanu veel sellele, et bioloogilise muundamise puhul on olulised juhtimine ning muutuste mõõtmine. Juhtimise eesmärgiks on aidata kaasa bioloogilisele muundamisele sellega, et parandada või stabiliseerida protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi. See eristab põllumajanduslikku tegevust teistest tegevustest. Oluliseks juhtimisfunktsiooniks on bioloogilise muundumise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete muutuste mõõtmine (IAS 41, § 6 b ja 6 c).

IAS-is 41 on välja toodud välja kolm kriteeriumit, mille alusel saab kindlaks määrata, kas on tegemist põllumajandusliku tegevusega. Esiteks peab loom olema elus ja võimeline muundumiseks. Teiseks peab muundumine olema juhitud. Muundumise juhtimine sisaldab endas erinevaid tegevusi nagu näiteks loomade toitmine ja veterinaarabi pakkumine. Kolmandaks peab olema võimalus mõõta muundumist. Kui need kriteeriumid on täidetud, on tegemist IAS 41 mõjualas oleva tegevusega. (Mackenzie *et al*, 2011)

Hobuse kui eluslooma puhul on olemas kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete näitajate bioloogiline muundumine hoolimata selle protsessi juhtimisest. Sõltumata sellest, kuidas

inimene looma ellu sekkub, loom sünnib, kasvab, vananeb ja sureb ja selle protsessi käigus muutub kehakaalult, välimuselt jne. Seetõttu on autori hinnangul oluline määrata, kas ettevõtte juhib ja mõõdab bioloogilise muundumise protsessi.

Sporthobuse bioloogiline muundamine hõlmab endas hobuse loomulikkude muutumist ja hobuse õpetamist ning treenimist, mis valmistab hobuse ette tulevaseks müügiks ja sportlike tulemuste saavutamiseks. Ühelt poolt toob ajaline muutus kaasa bioloogilise muundumise, hobune saab vanemaks ja seetõttu muutuvad tema füüsilised omadused nagu näiteks kasv, kaal ja jõud. Teiselt poolt on inimesel hobuse treenimisel ning tema oskuste, julguse ning muude isikuomaduste arendamisel suur osa. See omakorda viitab otseselt muutuste juhtimisele, mis ei toimuks ilma otsese inimese osaluseta. Hobuse bioloogilist muundumist on võimalik juhtida läbi söödavaliku, treeningtingimuste, elutingimuste ja läbielavate kogemuste abil. On esile tõstetud kaks asjaolu, mis on olulised sporthobuse väärtuse tõstmisel: päritolu ja kvaliteetne treening. Halb treening võib kahandada hea päritoluga hobuse väärtust, hea treening võib teha keskmise päritoluga hobusest „staari“ (Bochi 2013, 330). Sporthobuse puhul on treening ehk muundumise juhtimine äärmiselt oluline. Muutused on jälgitavad. Saab mõõta nii hobuse kvalitatiiivseid (vanus, kaal, rasvakiht, lihased) kui ka kvantitatiivseid (julgeus, hüppetahe, tervis) omadusi. Temperamendi, kiiruse, hüppevõime ning hüppetehnika arengu mõõtmine toimub pidevalt võistlusolukorras läbi võistlustulemuste. Seega võib öelda, et sporthobune on bioloogiline vara, kelle puhul saab juhtida ja mõõta bioloogilist muundumist. Järelikult on magistritöö autori hinnangul täidetud kõik vajalikud tingimused selleks, et kajastada sporthobust vastavalt juhenditele IAS 41, SME IFRS ja RTJ 7.

1.2. Sporthobuse kajastamine IAS 41 alusel

Hoolimata sellest, et põllumajandusel on maailma majanduses tähelepanuväärne roll, ei ole Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu ja Raamatupidamisstandardite nõukogu (*Financial Accounting Standards Board, FASB*) pööranud kuigi palju tähelepanu põllumajandusettevõtete raamatupidamisele (Bohušová, Svoboda 2016, 63). Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite (IFRS) juhendmaterjal IAS 41 anti esimest korda välja 2000. a. detsembrikuus ja jõustus majandusaastatele, mis algasid 1. jaanuarist 2003. Suurim muudatus puudutab kandvate taimede arvestust, see jõustus 2016. aastal. (IAS 41... 2007).

IAS 41 eesmärk on korraldada põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuslikku käsitlemist ja selle avalikustamisega seotud nõudeid. IAS-is 41 toodud arvestuspõhimõtteid kasutatakse põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogiliste varade (välja arvatud kandvate taimede), põllumajandustoodangu saagise saamise hetkel ja bioloogiliste varadega seotud valitsusepoolsete sihtfinantseerimiste kajastamisel. Vastavalt jaotises 1.1.2. toodud analüüsile võib standardit IAS 41 kasutada ka sporthobuste kajastamisel.

Bioloogilise vara kajastamiseks finantsaruannetes peab vara vastama järgmistele tingimustele (IAS 41, § 10):

- ettevõttel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll,
- ettevõtte saab sellest varast tulevikus tõenäoliselt majanduslikku kasu,
- vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärsetl mõõta.

Vastavalt IAS-ile 41 kajastatakse bioloogilist vara õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Kui aga bioloogilise vara esmasel kajastamisel ei ole võimalik selle turuhinda teada saada ja muud õiglasel väärtuse hindamise viisid ei ole usaldusväärset, siis on võimalik seda vara kajastada soetusmaksumuses. Sellisel juhul tuleb soetusmaksumusest maha arvata akumulereeritud kulum ja kadum vara väärtuse langusest. (IAS 41, § 30) Soetusmaksumuse, akumulereeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumulereeritud kadumi kajastamisel tuleb lähtuda juhenditest IAS 2 „Varud”, IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 36 „Varade väärtuse langus” (IAS 41, § 32). Ettevõtte aga peab siiski igal bilansipäeval kontrollima, kas õiglasel väärtus on muutunud usaldusväärsetl hinnatavaks, sest § 30 sätestab, et sellisel juhul tuleb hakata seda vara kajastama õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Samas tuleb ka tähele panna seda, et kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavate põhivarade kriteeriumitele kooskõlas IFRS-iga 5 „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, eeldatakse, et nende varade puhul on õiglasel väärtus usaldusväärsetl hinnatav ja seega ei ole lubatud nende kajastamine soetusmaksumuses (IAS 41, § 30). Müügiks hoitavate põhivarade kriteeriumid on täidetud, kui põhivara aruandeline maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu läbi ja müük on äärmiselt tõenäoline. Müük on tõenäoline juhul, kui on asunud tegutsema ostja leidmiseks, vara reklaamitakse aktiivselt ning eeldatakse, et seda suudetakse müüa ühe aasta jooksul alates ümberliigitamise kuupäevast (IFRS 5, §-d 6, 7, 8).

Autori hinnangul on IAS 41 võtnud jäiga seisukoha. Eeldatakse, et õiglast väärtust on võimalik alati usaldusväärset määrata. Isegi juhul, kui arvele võtmisel on bioloogilist vara kajastatud soetusmaksumuses, siis on raamatupidamiskohustuslane kohustatud pidevalt jälgima, kas õiglase väärtuse määramine on muutunud võimalikuks. Sellised nõuded tekitavad olukorra, kus IAS 41 rakendamine on töömahukas protsess, sest õiglase väärtuse leidmine või selle leidmise võimalikkuse hindamine nõuab nii ajalisi kui ka rahalisi ressursse. Eladi ja Herbohni uuring toetab autori arvamust, et õiglase väärtuse leidmine tekitab lisakulusid ja seetõttu kasutavad väiksemad raamatupidamiskohustuslased ära võimalust kajastada bioloogilist vara soetusmaksumuses (2011, 135).

IAS 41 ei näe ette võimalust, et seni õiglasest väärtuses kajastatud bioloogilisele varale ei ole võimalik enam õiglast väärtust leida. Soetusmaksumuse meetodi valimine ei ole lubatud. (IAS 41, § 31)

Mõnel juhul võib soetusmaksumus olla ligikaudselt võrdne ka õiglase väärtusega. Sellised olukorrad võivad tekkida näiteks siis, kui esialgselt kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne aruandeperioodi lõppu istutatud viljapuuistikud) või bioloogilise muundumise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv) (IAS 41, § 24). Sporthobuse kajastamisel võivad sellised olukorrad tekkida näiteks siis, kui hobune ostetakse vahetult enne bilansipäeva turutingimustel. Sellisel juhul võib eeldada, et soetusmaksumus on võrdne õiglase väärtusega ja lühikese ajaperioodi tõttu ei ole olnud võimalust oluliseks bioloogiliseks muundumiseks.

Juhul, kui ettevõtte on sõlminud lepingu bioloogiliste varade müügiks tulevikus, tuleb õiglase väärtuse määramisel tähele panna seda, et lepinguhinnad ei pruugi olla sobivad õiglase väärtuse määramiseks. Õiglane väärtus kajastab turutingimusi hetkel, kui asjast huvitatud pooled võiksid lepingu sõlmida ja bilansipäeva turuhind ei pruugi olla võrdne tulevikus toimuva tehingu hinnaga. Seetõttu ei korrigeerita õiglast väärtust isegi sellise lepingu olemasolul. Selline leping võib võrreldes bilansipäeva õiglase väärtusega olla ka kahjulik (IAS 41, § 16). Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingujärgsete kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu. (IAS 37, § 10). Sellisel juhul rakendatakse standardit IAS 37 („Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”). Autori arvates on selline nõue asjakohane, sest tuleviku hinnad sisaldavad endas ka raha ajaväärtust ning sporthobuse puhul võib bioloogilise muundumise

tõttu tekkinud hinnavahe olla märkimisväärne. Kasutades õiglase väärtuse leidmiseks tuleviku hindu, antakse ebaõiget finantsinformatsiooni.

Õiglase väärtuse hindamine võib teatud juhtudel olla keerukas ja seetõttu soovib IAS 41 rühmitada bioloogilist vara või põllumajandustoodangut teatud omaduste (näiteks vanus või kvaliteet) järgi. Soovitatav on valida omadused, mille järgi turul hinda määratakse (IAS 41, § 15). Sporthobuste puhul võiks kaaluda autori hinnangul nende rühmitamist näiteks vanuse või treenituse taseme järgi. Kuna aga sporthobuse hind sõltub konkreetse looma omadustest, võib tekkida olukord, kus rühmitamisele kulutatakse palju aega ja raha, kuid õiglase väärtuse leidmine sellest ei muutu lihtsamaks.

Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida kadum, kui bioloogilise vara õiglasest väärtusest arvatakse maha müügikulutused, kuid näiteks varsa sündimisel võib tekkida ka tulum (IAS 41, § 27). Neid kajastatakse tulum või kadumi tekkimise perioodis (IAS 41, § 28). Samas perioodis kajastatakse ka neid tulumeid ja kadumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara õiglase väärtuse muutustest (IAS 41, § 26). Tulum või kadum, mis on saadud bioloogilise vara esmasest kajastamisest ja bioloogiliste varade õiglase väärtuse muutustest, tuleb avalikustada aruandeperioodi kasumiaruandes (IAS 41, § 40). Elad ja Herbohn on arvamusel, et selliste tulumite ja kadumite kajastamine suurendab tulude volatiilsust (2011, 125).

Bioloogilist vara saab soetada ka valitsusepoolse sihtfinantseerimisega. Sellisel juhul näeb IAS 41 ette, et kajastamine sõltub sellest, kuidas mõõdetakse bioloogilise vara väärtust ja millistel tingimustel on valitsusepoolne sihtfinantseerimine saadud. Õiglasest väärtuses mõõdetud bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolne sihtfinantseerimine kajastatakse kasumiaruandes siis, kui sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks (IAS 41, § 34). Kui aga on tegemist tingimusliku sihtfinantseerimisega, siis kajastatakse see kasumiaruandes ainult juhul, kui tingimused on täidetud (IAS 41, § 35). Kui aga sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida kajastatakse soetusmaksumus, siis rakendatakse juhendit IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine” (IAS 41, § 37).

Avalikustamine on viis majandusliku, finantsilise ja mittefinantsilise, kvalitatiivse ja mittekvalitatiivse informatsiooni edastamiseks (Gonçalves, Lopes 2014b, 471). Ligikaudu 25% kogu IAS-ist 41 ongi pühendatud informatsiooni avalikustamisele (Lefter, Roman 2007, 20). Enamus sellest osast on kohustuslik, kuid leidub ka mõningaid soovitusliku iseloomuga punkte.

Soovi korral võib raamatupidamiskohustuslane lisada ka informatsiooni, mille avalikustamist ei ole standardis välja toodud.

Kõigepealt sätestab IAS 41, et bioloogilised varad tuleb rühmitada ja need soovitatakse välja tuua koguselise kirjeldusena. On lubatud kasutada ka jutustavat kirjeldust. Eraldi nõutakse tarbitavate ja tootvate või küpsete ja ebaküpsete varade rühmade avalikustamist. Avalikustada tuleb kõikide erisuste tegemiste alused. Tarbitavad varad on need, mida muudetakse põllumajandustoodanguks või mida müüakse bioloogiliste varadena. Tootvad varad on need, mis ei ole tarbitavad bioloogilised varad (IAS 41, §-d 41-44). Bioloogiliste varade koguseline kirjeldus on eelistatud, sest siis on investoritel lihtsam hinnata tulevasi rahavoogusid (Lefter, Roman 2007, 20). Sellest definitsioonist lähtuvalt kuuluvad müügieesmärgiga sporthobused pigem tarbitavate varade hulka.

Lisaks eelnevale peab kirjeldama iga bioloogiliste varade rühmaga seotud tegevuste olemust ja esitama mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul (IAS 41, § 46). Juhul, kui ettevõttel on piiratud omandiõigusega ja panditud bioloogilisi varasid, tuleb avalikustada nende olemasolu ja aruandelised (jääk)maksumused. Lisaks eelpool toodule kuuluvad avalikustamisele ka sellised siduvad tulevikukohustused, mis on võetud bioloogiliste varade omandamiseks või arendamiseks. Samuti kuuluvad avalikustamisele erinevad strateegiad, mis on mõeldud põllumajandusega seotud finantsrisiki maandamisega. (IAS 41, § 49)

Kindlasti tuleb esitada bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu finantsseisundi aruandeliste (jääk)maksumuste muutuste võrdlus. See sisaldab endas õiglase väärtuse muutusest tingitud tulumit või kadumit, ostudest tulenevat suurenemist ja müümisest ning klassifitseerimise muutustest tingitud vähenemisi. Lisaks tuleb avalikustada saagisest tulenevaid vähendamisi, äriühendusest tulenevaid suurenemisi ning valuutakursside netovahe. (IAS 41, § 50) Sporthobustega tegeleva raamatupidamiskohustuslase tootmistsükkel on tavaliselt pikem kui aasta. Bioloogilise vara õiglase väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutusega. Seetõttu soovitab IAS 41 avalikustada füüsilised muutused ja turuhinna muutused ning eraldi veel tuua välja õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutuste summad, mis kajastuvad kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutustega ja turuhinna muutustega (IAS 41, § 51).

Põllumajanduslik tegevus ja tegelemine bioloogiliste varadega on tihedalt seotud haigustega ja muude loodusest tingitud riskidega. Näiteks on sporthobused ohustatud paljudest haigustest ja traumadest. Kui toimub olulist tulu või kulu tekitav sündmus, avalikustatakse selle olemus ja summa kooskõlas IAS-iga 1 „Finantsaruannete esitamine” (IAS 41, § 53).

Kui bioloogilist vara mõõdetakse soetusmaksumuses, tuleb avalikustada (IAS 41, § 54):

- bioloogilise vara kirjeldus;
- selgitus, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl mõõta;
- kui võimalik, siis vahemik, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;
- kasutatud kulumiarvestuse meetod;
- kasulikud eluead või kasutatud kulumimäärad;
- aruandeperioodi alguse ja lõpu finantsseisundi aruandelise soetusmaksumuse ja akumulereitud kulumi (koos väärtuse langusest tuleneva akumulereitud kadumiga).

Soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogiliste varade kohta tuleb avalikustada kõik selliste bioloogiliste varade müümise tulemusel kajastatud tulumid ja kadumid ning esitada eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Oluline on muuhulgas välja tuua ka väärtuse langusest tingitud kadumid, väärtuse langusest tingitud kadumite tühistamised ning kulum. (IAS 41, § 55) Kui algselt soetusmaksumuses kajastatud bioloogilise vara eluea jooksul osutub õiglase väärtus usaldusväärsetl mõõdetavaks, siis tuleb avalikustada selle bioloogilise vara osas järgmised asjaolud (IAS 41, § 56):

- bioloogilise vara kirjeldus;
- selgitus, miks õiglase väärtus on osutunud usaldusväärsetl mõõdetavaks;
- muutuse mõju.

Kui aruandeperioodil on kajastatud valitsusepoolset sihtfinantseerimist, siis peab avalikustama põllumajandusliku tegevuse kohta saadud sihtfinantseerimise olemuse ja ulatuse, sellega seotud täitmata tingimused ja tingimuslikud asjaolud ning eeldatava sihtfinantseerimise taseme olulise languse (IAS 41, § 57).

Üks IAS 41 eesmärke on olnud ka põllumajandusliku tegevuse kajastamise harmoniseerimine. On arvamusi, et see eesmärk ei ole täidetud. Selle põhjuseks on toodud, et lisaks teatud juhul lubatud soetusmaksumuse meetodile kasutatakse erinevaid meetodeid ka õiglase väärtuse leidmisel. Lisaks sellele on olukordi, kus samas piirkonnas tegutsevad

ettevõtted on kajastanud samu bioloogilise vara liike nii soetusmaksumuses kui ka õiglases väärtuses. (Elad, Herbohn 2011) Selline olukord annab aimu sellest, et sisuliselt ei ole ka sama piirkonna raamatupidamiskohustuslaste aruanded kuigivõrd võrreldavad ja proovitakse võimalusel õiglase väärtuse meetodit vältida.

Probleeme on ka avalikustamiskoostööde täitmisega. Elad ja Hehrborn leidsid oma uuringus, et IAS-is 41 kirjeldatud nõuded täideti keskmiselt ainult 59% osas. Kui raamatupidamiskohustuslased kasutasid ka soetusmaksumuse meetodit, siis oli keskmine vastavus nõuetega vaid 36% (Elad, Herbohn 2011, 119). Sellest võib teha järelduse, et soetusmaksumuse meetodi kasutamine tekitab olukorra, kus finantsaruanded on veelgi vähem informatiivsed.

1.3. Sporthobuste kajastamine SME IFRS-i ja Raamatupidamise Toimkonna juhendi 7 alusel

1.3.1. Sporthobuste kajastamine SME IFRS-i peatükk 34 alusel

Suur osa kõikidest ettevõtetest on väike- ja keskmise suurusega ettevõtted (*small and medium-sized company, SME*). Need omavad suurt sotsiaalset ja majanduslikku tähtsust ning Euroopa Liidus on nende osakaal ca 99% (Bohušová, Svoboda 2016, 62). Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid on mahukad ja võivad olla väikeettevõtete jaoks keerulised ja töömahukad rakendada. Seetõttu andis IASB 2009. aastal välja rahvusvahelised finantsaruandluse standardid väike- ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks (SME IFRS).

Bioloogiliste varadega seotud tegevused on väike- ja keskmise suurusega ettevõtete seas väga levinud (Bohušová, Svoboda 2016, 63). Seetõttu on põllumajanduslike tegevuste jaoks pühendatud SME IFRSis peatükk 34 „Eripärased tegevused“ ja see käsitleb ka bioloogiliste varade arvestust. Võrreldes IAS-iga 41 on see juhendmaterjal oluliselt lühem ja üldsõnalisem ning bioloogiliste varade arvestust puudutab see peatükk eriti lühidalt.

Sarnaselt IAS-iga 41 kirjeldatakse SME IFRS eelpool toodud peatükis põllumajandustegevusega tegelevate ettevõtete ning nende bioloogiliste varadega seotud raamatupidamist. Raamatupidamiskohustuslane kajastab bioloogilist vara ainult siis (SME IFRS 34.3):

- kui ettevõttel on kontroll selle vara üle möödunud sündmuste tulemusena;
- ettevõtte saab tulevikus selle vara kasutamisest tõenäoliselt majanduslikku kasu ja;
- vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärsetl mōōta liigsete kulutuste vōi pingutusteta.

See määratlus on identne IAS-is 41 toodud juhendiga.

SME IFRS peatükk 34 sätestab, et bioloogilist vara mōōdetakse esmasel kajastamisel ja igal järgneval aruandepäeval õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused (SME IFRS 34.4). Õiglaseks väärtuseks peetakse kõige sobivamaks bioloogilise vara turuhinda ja kui ettevõttel on ligipääs mitmele turule, siis kasutatakse turuhinda turul, kus suurima tõenäosusega tehing tehakse. Kui aga aktiivset turgu ei eksisteeri, siis määratakse turuhind järgmiste näitajate abil (SME IFRS 34.6 a ja b):

- viimase turutehingu hind eeldades, et majanduslikud tingimused ei ole oluliselt muutunud tehingu kuupäeva ja aruandeperioodi lõpu vahel;
- samalaadsete varade turuhinnad, mida on erinevuste mõjuga korrigeeritud;
- tööstusharu üldine hinnatase, milleks vōib olla puuviljaistanduse väärtus väljendatuna eksportaluste, mahuühikute vōi hektarite kohta, vōi karja väärtus väljendatuna liha kilogrammi kohta.

Kui nende puhul saadakse erinevad tulemused, peab ettevõtte juhtkond analüüsima selle põhjusi, et leida kõige usaldusväärsem õiglane väärtus. Kui aga turuhinda ei eksisteeri, peab ettevõtte hindama, kas on võimalik õiglase väärtuse leidmiseks kasutada eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtust, mis on diskonteeritud hetke turuintressimääraga. Muutused õiglasest väärtused kajastatakse kasumiaruandes. (SME IFRS 34.4, 34.6 c ja d.)

Suur erinevus IAS 41 ja SME IFRS-i peatükk 34 vahel on see, et IAS 41 ei tutvusta võimalusi õiglase väärtuse mōōtmiseks. On esitatud õiglase väärtuse termin, kuid täpsemad seletused on toodud IFRS-is 13 „Õiglase väärtuse mōōtmine“. Lähemalt on võimalusi õiglase väärtuse mōōtmiseks käsitletud jaotises 2.1.1.

Sarnaselt IAS-ile 41 reguleerib SME IFRS-i peatükk 34 seda, millised asjaolud tuleb avalikustada. Õiglase väärtuse meetodit kasutades peab raamatupidamiskohustuslane avalikustama oma finantsaruannetes järgmised asjaolud (SME IFRS 34.7):

- kirjeldus iga bioloogiliste varade liigi kohta;

- meetodid ning olulised eeldused, mida on kasutatud iga põllumajandustoodangu kategooria ja iga bioloogiliste varade kategooria õiglase väärtuste kindlaks määramisel;
- bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansiliste maksumuste muutuste võrdlus, mis peab sisaldama:
 - õiglase väärtuse, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused ja muutustest tulenevad tulumid või kadumid;
 - ostudest johtuvaid suurenemisi;
 - saagikoristusest (põllumajandusliku toodangu eraldamisest) johtuvaid vähenemisi;
 - suurenemisi, mis tulenevad äriühendustest;
 - valuutakursside vahesid, mis tekivad finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva ettevõtte esitusvaluutasse;
 - teisi muutusi.

Kuna väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele mõeldud standardi eesmärk on lihtsustada muuhulgas ka bioloogiliste varade kajastamist, lubab SME IFRS kajastada bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, kui õiglast väärtust ei ole võimalik lihtsalt hinnata ilma mõistliku kulu ja pingutusega. Soetusmaksumusest tuleb maha arvata akumulieeritud kulum ja väärtuse langus (SME IFRS 34.8). Kui IAS 41 jõustumine oli radikaalne samm õiglase väärtuse kontseptsiooni kasutamise suunas, siis SME IFRS on astunud sammu tagasi. IAS 41 eeldas, et kõikide bioloogiliste varade jaoks on olemas õiglane väärtus ja see on ülimuslik võrreldes kuludega, mis tekivad. Ainus tingimus, mis lubas kasutada soetusmaksumust, oli see, et õiglane väärtus peab olema usaldusväärne. SME IFRS tuleb vastu neile, kellel on probleeme bioloogilise vara õiglase väärtuse leidmisega. On leitud, et bioloogiliste varade õiglases väärtuses kajastamise positiivsed küljed ei kaalu üles kulu, mis on seotud õiglase väärtuse leidmisega (Elad, Herbohn 2011, 125). Seega on antud SME IFRSi kasutajatele võimalus seda kulu vältida. Kui suur aga on mõistlik kulu ja pingutus, on juhatuse otsustada.

Soetusmaksumuse meetodi kasutamise puhul tuleb finantsaruannetes avalikustada järgmised asjaolud (SME IFRS 34.10):

- kirjeldus iga bioloogiliste varade liigi kohta;

- selgitus, miks õiglane väärtus ei ole usaldusväärset mõõdetav;
- kasutatud amortisatsioonimeetod;
- bioloogiliste varade kasulikud eluead või kasutatud amortisatsioonimäärad;
- aruandeperioodi alguse ja lõpu bilansiline brutomaksumus ja akumulieritud amortisatsioon (koos väärtuse langusest tuleneva kadumiga).

Sarnaselt IAS-iga 41 nõutakse selgitust, miks ei ole õiglane väärtus usaldusväärset mõõdetav. Kuigi väikeste ja keskmiste ettevõtete jaoks on õiglase väärtuse nõude leevendamine positiivne, on sellel ka oma negatiivne külge. Fakt, et SME IFRSi järgi on lubatud rohkem meetodeid bioloogiliste varade kajastamiseks, teeb keeruliseks bioloogilisi varasid puudutava finantsinformatsiooni võrdlemise (Bohušová, Svoboda 2016, 65). Sama probleem kerkis esile ka IAS 41 rakendamise korral. Nagu eelnevast jaotisest näha, selgus et IAS 41 ei ole suutnud täielikult täita finantsaruannete võrreldavuse eesmärki. Mida rohkem on erinevaid võimalusi bioloogiliste varade kajastamiseks, seda vähem on finantsaruanded võrreldavad.

Tähelepanuväärne on, et SME IFRS peatükk 34 ei nõua bioloogiliste varade rühmitamist. IAS 41 nõudis nende jaotamist tootvateks ja tarbitavateks või küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. SME IFRS piirdub ainult nõudega esitada kirjeldus bioloogilise vara iga liigi kohta.

Veel üks avalikustamisnõuetes ilmnenu erinevus on see, et kui SME IFRSi kohaselt tuleb esitada ka meetodid, mille alusel on leitud õiglane väärtus, siis IAS 41 seda ei nõua.

Võrreldes IAS-iga 41 on SME IFRSi peatükk lühem ja informatsioon on edastatud arusaadavamalt. Autori hinnangul võib öelda, et SME IFRS on täitnud oma eesmärgi ja lihtsustanud väike- ja keskmise suurusega ettevõtete raamatupidamisarvestust.

1.3.2. Sporthobuse kajastamine Raamatupidamise Toimkonna juhendi 7 alusel

Vastavalt Eestis kehtivale Raamatupidamise seaduse (RPS) § 17 lõikele 1 peavad finantsarvestuse korraldamine ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis olema kooskõlas Raamatupidamise seaduses sätestatud nõuetega ja kas Eesti finantsaruandluse standardiga või IFRS-iga.

Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille

põhinõuded kehtestatakse Raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi toimkonna juhend) (RPS, § 3).

Bioloogiliste varade kajastamist kirjeldab Raamatupidamise Toimkonna juhend (RTJ) 7. Raamatupidamise Toimkond on sõltumatu komisjon, mis moodustatakse Vabariigi Valitsuse poolt ja töötada välja Eesti finantsaruandluse standardi põhinõudeid täpsustav toimkonna juhendid. Siiski on kohane mainida, et RTJ 7 põhineb SME IFRSi peatükil 34 „Spetsiifilised äritegevused” (*“Specialised Activities”*) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsipiibid“ (*„Concepts and Pervasive Principles“*) ja „Terminite sõnastikus“ (*„Glossary of Terms“*) sätestatud mõistetel ning seetõttu on oma olemuselt RTJ 7 SME IFRS-i mugandatud vorm.

Sarnaselt SME IFRS-ile ja IAS-ile 41 rõhutatakse, et RTJ 7 „Bioloogilised varad“ tuleb rakendada põllumajanduslike tegevustega seotud bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu kajastamisel hetkel, mil toodang eraldatakse bioloogilisest varast (RTJ 7, § 4). Bioloogiline vara on RTJ 7 mõistes loomne või taimne elusorganism ja põllumajanduslik tegevus on ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks. Bioloogiline muundumine omakorda hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad (RTJ 7, § 6). Bioloogiliseks varaks võib olla ka selline vara, mida raamatupidamiskohustuslane ei oma, vaid rendib endale kapitalirendi tingimustel (RTJ 7, § 10).

Bioloogilise vara kajastamise esmased tingimused on sarnaselt IAS-le 41 ja SME IFRS-ile:

- kas vara on ettevõtte poolt kontrollitav;
- kas on tõenäoline, et ettevõtte saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu;
- kas vara õiglase väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega.

Vastavalt RTJ 7 §-le 12 kajastatakse bilansis bioloogilist vara ainult siis, kui need kolm tingimust on täidetud.

Ettevõtte määrab igale bioloogilise vara klassile arvestuspõhimõtted vastavalt järgmistele põhimõtetele (RTJ 7, § 13):

- bioloogilisi varasid, mille õiglase väärtus on usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse esmasel arvelevõtmisel ja ka järgnevatel

bilansipäevadel nende õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused;

- teisi bioloogilisi varasid kajastatakse soetusmaksumuse meetodil.

Siin sarnanevad kajastamise meetodid SME IFRS-iga. RTJ 7 on koostatud võttes arvesse Eesti eripärasid ja seega on olnud kohane anda võimalus soetusmaksumuse meetodi laialdasemaks kasutamiseks. Arvestades, et enamik Eesti ettevõtteid on mikroettevõtted, on mõistlik eelistada SME IFRS-i peatüki 34 võimalusi, mis ei nõua lisakulutuste tegemist.

Müügikulutuste hulka loetakse näiteks tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastatavad maksud, kuid nende hulka ei loeta vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi. Need võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel. (RTJ 7, § 15) Müügikulutuste definitsiooni on autor analüüsinud lähemalt jaotises 2.1.1.

Õiglase väärtuse määramisel tuleks arvesse võtta mitmeid aspekte. Kuigi esmapilgul tundub õiglane väärtus lihtsalt arvestatav, siis tegelikkuses see nii ei pruugi olla. Tavaliselt on õiglase väärtuse mõõdupuu tema turuväärtus ehk hind, mis oleks müüjale kõrgeim ja ostjale soodsaim. Sellisel juhul aga tuleks täpselt määratleda turg, mida ettevõtja kasutab. RTJ 7 nimetab seda aktiivseks turuks. Aktiivse turuna käsitletakse turgu, kus vahetatavad kaubad on samasugused, turul on normaaltingimustel võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav (RTJ 7, § 18).

Praktikas ei keskendu ettevõtjad tihti vaid ühele turule (seda eriti Eestis, kus sporthobuse turg on suhteliselt väike), vaid ostjaid oma hobustele otsitakse ka näiteks Soomest. Kui ettevõttel on ligipääs mitmele aktiivsele turule, tuleb õiglase väärtuse hindamisel lähtuda turust, kus ettevõtte kavatses oma vara müüa (RTJ 7, § 18). Seega nõutakse, et raamatupidamiskohustuslane suudaks mitme võimaliku turu puhul otsustada aruandepäeva seisuga, millisel turul bioloogilist vara müüa kavatsetakse.

Teatud juhtudel aga ei ole võimalik aktiivset turgu leida. Sellise olukorra jaoks on RTJ 7 välja toonud kolm võimalust, mida ettevõtte saab kasutada turuhinna määramiseks. Need on (§ 19):

- kõige hilisem turuhind eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas;

- analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhind, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga;
- põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus.

Sarnaselt SME IFRS-ile on ka RTJ 7 toonud välja õiglase väärtuse leidmise meetodite hierarhia. Kui aga ei ole võimalik üldse turuhinda määrata, võib õiglase väärtuse leidmiseks olla kasu diskonteeritud neto rahavoogude meetodist (RTJ 7, § 20). Selle meetodi puhul peab ettevõtte hindama bioloogilise vara poolt kõige asjakohasemal turul teenitavat raha ning diskonteerima seda turuintressiga. Diskonteeritud neto rahavoogude meetodi rakendamise eesmärgiks on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine olemasolevates tingimustes. (RTJ 7, § 21) RTJ 7 viitab, et selle meetodi rakendamine on sarnane materiaalse ja immateriaalse põhivara kasutusväärtuse leidmisele vastavalt juhendile RTJ 5. Diskonteeritud neto rahavoogude meetodi kasutamisel aga peab silmas pidama, et bioloogilise vara väärtuse hindamisel ei võeta arvesse vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge ning bioloogiliste varade taastamisega kaasnevaid rahavooge (RTJ 7, § 22).

Veel üks võimalus õiglase väärtuse mõõtmiseks on bioloogilise vara soetusmaksumuse kasutamine. Seda võib kasutada järgmistel juhtudel (RTJ 7, § 23):

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

Erinevalt suurest osast RTJ-st 7, põhineb RTJ 7 paragrahv 23 IAS-il 41. SME IFRS-i peatükk 34 ei too välja võimalust kasutada teatud juhtudel õiglase väärtuse mõõtmisena soetusmaksumust. Selle punktiga on autori hinnangul soovitud suunata raamatupidamiskohustuslasi kasutama õiglast väärtust. Lubades kasutada õiglase väärtuse alusena soetusmaksumuse meetodit, soovitakse teha õiglase väärtuse meetodi kasutamine võimalikult lihtsaks.

Kuna turuhinnad on ajas muutuvad, tuleb õiglase väärtuse mõõtmisel silmas pidada ka ajahetke, millal õiglase väärtus kindlaks määrati. Kui väärtuse hindamine ei toimu bilansipäeval, tuleb kindlasti arvesse võtta objekti väärtust mõjutavaid sündmusi, mis toimusid bilansipäeva ja hindamispäeva vahelisel perioodil (RTJ 7, § 24). Kirjeldatud nõuet ei ole sellisel

kujul esitatud ei IAS-is 41 ega ka SME IFRS-i peatükis 34. IAS 41 viitab küll tuleviku lepingutele ja märgib, et tuleviku müügihind ei pruugi olla alati kohane õiglase väärtuse määramiseks. Siiski ei ole seal eraldi välja toodud märkust selle kohta, et oluline on õiglase väärtuse leidmine just bilansipäeval. Tuleviku lepingutele, sarnaselt IAS-ile 41, viitab RTJ 7 § 17, mis rõhutab veelkord bilansipäeva olulisust õiglase väärtuse leidmisel. Nimelt ei võeta pikaajalise lepingu olemasolul arvesse fikseeritud müügihinda vaid lähtutakse bioloogilise vara õiglasest väärtusest bilansipäeval. Kui aga selgub, et lepingus on fikseeritud ettevõttele kahjulikud hinnad, tuleb moodustada vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” eraldi (RTJ 7, § 17).

Sarnaselt SME IFRS-le toob ka RTJ 7 sisse termini „mõistlik kulu ja pingutus“. Võib juhtuda, et teatud bioloogiliste varade puhul ei ole hoolimata erinevatest meetoditest võimalik ilma mõistliku kulu ja pingutuseta hinnata õiglast väärtust. Sellisel juhul kajastatakse bioloogiline vara bilansis soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud vara väärtusest tulenevad allahindlused (RTJ 7, § 29). Selliste varade kohta toob näiteid RTJ 7 § 30, mis sätestab, et näiteks mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (võistlushobused, looduskaitse all olev mets) puhul võib õiglase väärtuse hindamine osutuda võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärset hinnatavad. See on ainus koht standardites, kus viidatakse sport- ehk võistlushobusele. Ka selles juhendis ei ole defineeritud mõistliku kulu ja pingutuse sisu, nii et see jääb juhatuse otsustada.

Kulumi arvestamisel ja vara väärtuse langemisest tekkinud kadumite arvestamisel tuleb lähtuda juhendites RTJ 4 „Varud” ja RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara” kirjeldatud põhimõtetest (RTJ 7, § 32). Teatud bioloogiliste varadega seotud kulutusi on ka võimalik kapitaliseerida, kuid sellisel juhul tuleb lähtuda juhendist RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara”(RTJ 7, § 33).

Soetusmaksumus kajastamine seab aga ettevõttele kohustuse pidevalt jälgida, ega ei ole tekkinud võimalusi õiglase väärtuse hindamiseks. Kui selgub, et õiglase väärtuse mõõtmine on osutunud mõistliku kulu ja pingutusega võimalikuks, tuleb vara edaspidi kajastada õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused (RTJ 7, § 31). See nõue on pärit jällegi IAS-ist 41. SME IFRS-i peatükk 34 sellist nõuet ette ei näe. Järelikult tuleb nii IAS 41 kui ka RTJ 7 puhul pidevalt jälgida kas on tekkinud võimalus õiglase väärtuse leidmiseks.

Bioloogilist vara kajastatakse bilansis käibevarade või põhivarade koosseisus. Käibevarana kajastatakse selline vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus. Kui täpset kasutusotstarvet on keeruline kindlaks määrata, tuleb lähtuda juhtkonna hinnangust (RTJ 7, § 34).

Tulumeid ja kadumeid, mis tekivad bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel õiglasel väärtusel (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja ka hilisemad tulumid ja kadumid, mis tekivad õiglase väärtuse muutumisest, kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes (RTJ 7, § 26). Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid tulumeid ja kadumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel „Kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt” (RTJ 7 §, 37). Tulum võib esmasel arvelevõtmisel tekkida varsa sündimise tulemusena. Kadum tekib olukorras, kui vara hinnangulised müügikulutused on suuremad vara õiglasest väärtusest (RTJ 7, § 27).

Võrreldes IAS-iga 41 on RTJ 7 lihtsam. Õiglasest väärtusest kinnipidamist nii rangelt ei nõuta. Samuti ei reguleeri RTJ 7 seda, millist infot peab bioloogiliste varade kohta avalikustama. Samas on mitmeid punkte, mida SME IFRS-i peatükis 34 ei ole. Seega võib autori hinnangul öelda, et keerukuselt paikneb RTJ 7 IAS 41 ja SME IFRS-i peatükk 34 vahel. Autori hinnangul on tegemist positiivse asjaoluga. SME IFRS reguleerib põllumajanduslikku tegevuse ja bioloogilise vara kajastamist äärmiselt napisõnaliselt. IAS 41 on seevastu väiksematele raamatupidamiskohustuslastele liialt keerukas ning nõuab suure hulga informatsiooni avaldamist.

2. SPORTHOBUSE VÄÄRTUSE HINDAMINE JA MÕÕTMINE

2.1. Sporthobuse väärtuse mõõtmine

2.1.1. Õiglase väärtuse meetod

Vastavalt kehtivatele juhendmaterjalidele tuleks raamatupidamiskohustuslasel kajastada sporthobuseid nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused (IAS 41, § 12, SME IFRS 34.4, RTJ 7, § 13). Enne IAS 41 kehtestamist kajastati bioloogilist vara soetusmaksumus. IAS 41 ja õiglase väärtuse kontseptsiooni kohta on märgitud, et see on kõige radikaalsem ja laialdasem eemaldumine varasemast soetusmaksumuse põhimõttest (Elad 2004, 632). Õiglase väärtuse kasutuselevõtmine on liikumine ideest „majandusarvestus kui ajalugu“ hoopis ideeni „majandusarvestus kui majandus“ (Barker, Schulte 2015, 3). Selle põhjuseks on see, et õiglase väärtuse põhimõte on vastuseks tehingupõhisele vaatenurgale orienteeritud turule. Õiglase väärtuse meetod peaks võrreldes soetusmaksumuse meetodiga peegeldama paremini bioloogilise muundumise protsessi ja selle kaudu väärtuse suurenemist (Bohušová, Svoboda 2016, 63). Samas peab tunnistama, et IAS 41 ei ole suutnud suurendada rahvusvahelist võrreldavust põllumajanduslikus sektoris. Põhjused, miks mõnedes riikides eelistatakse kasutada pigem soetusmaksumuse meetodit (Prantsusmaa) ja teistes (Suurbritannia ja Austraalia) kasutatakse palju diskonteeritud neto rahavoogude meetodit, on selgitatavad kultuuriliste eripärade tõttu. (Elad, Herbohn 2011, 6)

Õiglase väärtuse meetodi kasutuselevõtmine tõi välja poolt- ja vastuargumente. Üks oluline pooltargument IAS 41 suhtes oli see, et õiglase väärtuse kasutamine võib olla lihtsam ja asjakohasem kui soetusmaksumus juhul, kui bioloogilise vara jaoks on olemas aktiivne turg ja võib eeldada, et finantsaruannete kasutajad saavad õiglasest väärtusest paremini aru (Elad 2004, 632). Õiglase väärtus on bioloogilise muundumise peegeldus vastavalt bioloogilise vara

hetkekonditsioonile ja võimalus bioloogilise vara ümberhindluseks igal bilansipäeval. Selle tõttu kajastavad finantsaruanded tõeselt ja erapooletult ettevõtte majandusseisu (Hinke, Stárová 2014). Elad toob välja, et eelpool mainitud õiglase väärtuse muutuste kajastamine perioodi kasumiaruandes on on IAS 41 kõige enam vaieldav asjaolu (Elad, 2004, 622). Näiteks tuuakse kommentaarides välja, et realiseerimata bioloogiliste kadumite ja tulumite kajastamine kasumiaruandes võib tekitada omanikes arvamuse, et neid saab kasutada dividendide väljamaksmiseks ja seega tekitada arusaamatusi finantsaruannete tarbijates (Group of 100 Inc. 1999, 2).

Samas toob Elad välja mõned olulised põhjused, miks mõned eelpool toodud argumendid on vaieldavad. Nimelt põhineb IAS 41 lähenemine eeldusel, et bioloogilise vara õiglase väärtus on usaldusväärset mõõdetav. Kuigi standard lubab kasutada soetusmaksumust, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset mõõdetav, ei lubata seda kasutada juhul, kui õiglase väärtus on määratav oluliste kuludega. Samuti võib õiglase väärtuse määramine praktikute poolt sisaldada endas palju hinnanguid ja see võib viia erinevate tegutsemisviisideni. Iga-aastase ümberhindluse nõue võib olla ebameeldiv ja kulukas, eriti vähem arenenud riikides. (Elad, 2004) CIMA toob oma kommentaarides välja, et turuväärtused kõiguvad ja pidev ümberhindlus ainult suurendab kõikumiste mõju. Lisaks on nad mures suureneva töökoormuse pärast ja seda ka osaliselt põllumajandusega tegelevate ettevõtete hulgas (CIMA 2000). Lisandunud kulud ja suurenenud volatiilsus on tähelepanu all ka Eladi ja Herbohni artiklis, kus märgitakse, et õiglase väärtuse mõõtmisega kaasnevad kulutused ületavad saadavat kasu ja lisaks sellele suurendab õiglase väärtuse meetod tulude volatiilsust (2011). Amen toob välja, et teoreetilisest vaatepunktist ei erine bioloogilised varad kuidagi teistest varadest nagu näiteks masinad ja selle tõttu ei tohiks nende väärtuse mõõtmine erineda teiste varade väärtuse mõõtmisest (2000,1).

Need argumendid on magistritöö autori arvates olulised ja vajavad lahtimõtestamist. Kõigepealt tuuakse välja hinnangute subjektiivsuse asjaolu. Faktoreid, millega peab hobuse väärtuse hindamisel arvestama, on palju. Mitmed nendest on äärmiselt subjektiivsed ja sõltuvad hindajast. Kuna ei ole olemas professionaalseid hindajaid, sisaldab iga hobuse õiglase väärtus vähemal või rohkemal määral juhtkonna optimistlike või pessimistlike hinnanguid turu suhtes. Samuti kaasneb sellega võimalus raamatupidamislikeks pettusteks, sest praktiliselt võimatu on kontrollida minevikus toimunud hinnangute paikapidavust. Varade üle- või alahindamisega seotud pettuse risk kasvab märgatavalt, kui ettevõttes on mõne hobuse asemel paarkümmend

või paarsada. Järgmine punkt, mis sisaldab iga-aastase ümberhindluse nõuet on tihedalt seotud eelmise punktiga. Nimelt peab ümberhindluse teostamiseks selgitama taas välja õiglase väärtuse miinus müügikulutused ja see tähendab, et igal bilansipäeval tuleb läbi teha sama protseduur. Seda analüüsi toetab ka 2014. a. Tšehhi Vabariigis läbi viidud uuring, mille tulemusena saadud vastuargumendid õiglase väärtuse kontseptsioonile on järgmised (Hinke, Stárová 2014, 218):

- noteeritud hinnad ei ole kättesaadavad;
- noteeritud hinnad ei ole seotud hindadega, mille eest on võimalik bioloogilist vara realiseerida;
- alternatiivsete võimaluste kasutamisel kõrge subjektiivsuse määr;
- õiglase väärtuse määramisel suurenenud töö hulk;
- finantsandmetega manipuleerimise võimalus;
- realiseerimata kadumite ja tulumite esile kerkimine.

Erinevaid poolt- ja vastuargumente analüüsid tuleb arvestada sellega, et vastused sõltuvad sellest, milliste bioloogiliste varadega tegemist on. Kui kandvate taimede puhul on arusaadav, et turuhinda on raske kui mitte võimatu määrata, siis müüdavate bioloogiliste varadega peaks turuhinna olemasolu eeldus kehtima. Siiski võivad esile kerkida teatud käärid turuhinna ja tegeliku väärtuse vahel, millele viitasid ka Hinke ja Stárová uuringu tulemused. Troopilistes riikides ei peegelda turujõudude poolt paika pandud õiglase väärtus teatud kaupade nagu kohv, tee, banaanid ja kakao, reaalkaalu väärtust (Elad, Herbohn 2011). See võib teatud juhtudel olla nii ka sporthobuste puhul. Hobuse turuhind võib olla märgatavalt madalam kui tema omahind. Kuna õiglase väärtuse hindamine võib turuhindade puudumisel olla keeruline ja aeganõudev, nõuab see põhimõtte arvestusalaspetsialistide kõrgemat taset. Argilés ja Slof on toonud oma uurimuses välja madala arvestusalataseme põllumajandussektoris (2001).

Õiglast väärtust on defineeritud kui hinda, mis saadakse vara müügil või makstakse kohustise üleandmisel mõõtmiskuupäeval turuosaliste vahelises tavapärasel tehingus (IAS 41, § 8). SME IFRS 2.34 ja RTJ 7 § 6 toovad välja, et õiglase väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. Rahvusvahelises finantsaruandlusstandardis IFRS 13 „Õiglase väärtuse mõõtmine“ defineeritakse õiglase väärtus ja sätestatakse selle mõõtmise raamistik. Õiglase väärtus on seotud konkreetse varaga, mis magistritöö raames on sporthobune. Bioloogilisele

varale iseloomulikke tunnuseid võetakse arvesse juhul, kui need võetakse arvesse turuosaliste poolt. Need tunnused võivad olla näiteks hobust iseloomustavad näitajad, hobuse asukoht ja võimalikud hobuse müügi- ja kasutuspiirangud (IFRS 13, § 11). Hobust iseloomustavaid näitajaid kirjeldatakse lähemalt jaotises 2.2.1. Õiglase väärtuse leidmisel on oluline eeldus, et turuosalised tegutsevad oma parimates majanduslikes huvides, kuid turuosalisi ei pea konkreetselt kindlaks määrama. Piisab turuosalisi üldiselt eristavatest tunnustest. (IFRS 13, §-d 22, 23)

Õiglasest väärtusest tuleb maha arvata hinnangulised müügikulutused. Need on defineeritud tabelis 2.

Tabel 2. Müügikulutuste definitsioonid

Allikas	Definitsioon
IAS 41 § 5	Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud
IFRS 13 Lisa A	Tehingukulutused on vara müügikulutused, mis on otseselt seotud vara müügiga ja mis vastavad mõlemale järgmisele kriteeriumile: <ul style="list-style-type: none"> • nad tulenevad otseselt sellest tehingust ning on selle seisukohast olulised; • ettevõtte oleks neid teinud, kui ei oleks tehtud otsust vara müüa
RTJ 7 § 6	Müügikulutused on vara müügiga kaasnevad vältimatud kulutused, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud
RTJ 7 § 15	Müügikulutusteks loetakse näiteks tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastatavad maksud. Müügikulutuste hulka ei loeta vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi, kuid sellised kulutused võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel

Allikas: Autori koostatud IAS 41 § 5, IFRS 13 Lisa A, RTJ 7 § 6 ja 15 alusel

Transpordikulutusi müügikulutustena maha ei arvata, kuid need arvestatakse maha õiglasest väärtusest enne müügikulutusi. Ka IFRS 13 toob välja, et tehingukulutused ei hõlma endas transpordikulutusi. Sellisel juhul korrigeeritakse põhiturul või soodsaimal turul esinevat hinda kulude võrra, mis tekivad vara transpordil senisest asukohast sellele turule (IFRS 13, § 26). Seega tuleb ka IFRS 13 järgi arvestada õiglasest väärtusest maha kulud transpordile.

Õiglase väärtuse leidmiseks võib kasutada erinevaid meetodeid. Tabelis 3 on toodud ülevaاتlikult välja, milliseid võimalusi erinevad standardid lubavad.

Tabel 3. Õiglase väärtuse leidmise võimalused

IFRS 13	IAS 41	SME IFRS	RTJ 7
Turumeetod		Aktiivsel turul noteeritud hind.	Soodsaim hind, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel
Kulumeetod		Viimane turuhind eeldusel, et majanduslikud tingimused ei ole vahepeal muutunud.	Kõige hilisem turuhind juhul, kui tehingu sooritasid sõltumatud osapooled.
Tulumeetod		Samalaadsete, vajadusel korrigeeritud, varade turuhind.	Analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhind, mida on vajadusel korrigeeritud.
		Tööstusharu üldine hinnatase.	Vastavas sektoris analüüsi abil tuletatud väärtus.
		Diskonteeritud neto rahavoogude meetod.	Diskonteeritud neto rahavoogude meetod.
	Soetusmaksumus, kui vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud		Soetusmaksumus, kui vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud.
	Soetusmaksumus, kui bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline		Soetusmaksumus, kui bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline

Allikas: Autori koostatud IFRS 13, lõiked B5-B11, IAS 41, § 24, SME IFRS 34.6, RTJ 7, § 18-20, 23 alusel

IAS 41 ei too välja ühtegi õiglase väärtuse mõõtmise meetodit, kuid neid kirjeldab täpsemalt IFRS 13, mis toob välja õiglase väärtuse mõõtmiseks kolm peamist meetodit (IFRS 13, § 62, lõiked B5-B11):

- 1) Turumeetod - hindamistehnika, mis kasutab hindu ja muud asjakohast teavet, mis tulenevad identsete või võrreldavate (st sarnaste) varade, kohustiste või varade ja kohustiste rühmaga (nt äri) tehtud turutehingutest.
- 2) Kulumeetod - hindamistehnika, mis kajastab summat, mida hetkel nõutaks vara teenindusvõime asendamiseks (seda nimetatakse sageli ka hetke asendusmaksumuseks).
- 3) Tulumeetod - hindamistehnika, mis muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks hetke (st diskonteeritud) summaks. Õiglase väärtus määratakse kindlaks selle väärtuse põhjal, mis väljendab turu ootusi tulevaste summade kohta.

Nende hindamistehnikate rakendamiseks kasutatakse hierarhiliselt erinevaid sisendeid. 1. taseme sisendid ehk kõige kõrgemal tasemel olevad sisendid on identsete varade noteeritud hinnad turgudel, millele on ettevõttel bilansipäeval juurdepääs (IFRS 13, § 76). 2. taseme sisendid on vara puhul otseselt või kaudselt jälgitavad, kuid ei ole 1. tasemel olevad noteeritud hinnad. (IFRS 13, § 81). Nendeks on näiteks sarnaste varade noteeritud hinna aktiivsetel turgudel (IFRS 13, § 82). 3. tasemel on mittejälgitavad sisendid, mida kasutatakse siis, kui vara puhul ei ole olemas mõõtmiskuupäeval aktiivset turgu (IFRS 13, § 86, 87). Seega lubab IFRS 13 kasutada turumeetodit, asendusmeetodit ja diskonteeritud rahavoogude meetodit.

Ka SME IFRS ja RTJ 7 kasutavad sarnast hierarhiat. Kõige paremaks indikaatoriks peetakse turuhinda. SME IFRS 34.6 määratleb, et kui bioloogilisele varale või põllumajandustoodangule eksisteerib aktiivne turg selle toodangu praeguses asukohas ja seisukorras, siis sellel turul noteeritud hind on vara õiglase väärtuse määramiseks sobiv alus. Kui ettevõttel on ligipääs erinevatele aktiivsetele turgudele, siis kasutatakse selle turu hindu, mida tulevikus tõenäoliselt kasutatakse. Kui aktiivset turgu ei eksisteeri, siis tuleb kasutada viimast turuhinda eeldusel, et majanduslikud tingimused ei ole vahepeal muutunud või samalaadsete, vajadusel korrigeeritud, varade turuhindu või tööstusharu üldist hinnataset. Lisaks lubatakse kasutada vajadusel diskonteeritud neto rahavoogude meetodit (SME IFRS 34.6). RTJ 7 § 18 sätestab, et aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parimaks indikaatoriks tema turuväärtus. Turuväärtuseks loetakse soodsaimat hinda, mida

müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel. Kui ettevõtte on ligipääs mitmele aktiivsele turule, kasutatakse selle aktiivse turu hindasid, kus ettevõtte kavatses bioloogilise vara müüa. Juhul, kui aktiivne turg puudub, siis lubatakse sarnaselt SME IFRS-ile arvesse võtta kõige hilisemat turuhinda juhul, kui tehingu tegid sõltumatud osapooled, analoogsete või sarnaste varade turuhinda, mida on vajadusel korrigeeritud ja vastavas sektori analüüsi abil tuletatud väärtust. Ka siin on juhitud tähelepanu sellele, et vajadusel võib kasutada diskonteeritud neto rahavoogude meetodit (RTJ 7, §-d 19, 20)

Eelpool toodud sätted toovad sisse aktiivse või põhituru mõiste. Aktiivse turuna saab RTJ 7 alusel käsitleda turgu, kus vahetatavad kaubad on samasugused (homogeneous), turul on normaaltingimustel võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav (RTJ 7, § 18). IFRS 13 räägib põhiturust. Kui pole vastupidiseid tõendeid, siis eeldatakse, et põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg on turg, kus tavaliselt vara müüakse. Põhiturg on suurima mahu ja tegevusaktiivsusega turg vara või kohustise puhul. Kui on olemas vara põhiturg, siis väljendab õiglase väärtuse mõõtmine hinda sellel turul (olenemata sellest, kas see hind otseselt jälgitav või määratakse kindlaks muud hindamistehnikat kasutades) isegi juhul, kui hind võib olla teisel turul mõõtmiskuupäeval soodsam (IFRS 13, §-d 17, 18). Järelikult tuleb õiglase väärtuse hindamiseks turuhinna meetodil kindlaks määrata IFRS 13 järgi põhiturg või selle puudumisel soodsaim turg vara müümiseks ning põhiturg on turg, kus majandusüksus tavaliselt sõlmiks tehingu. SME IFRS-i ja RTJ 7 järgi tuleb mitme turu puhul kindlaks määrata, millisel turul ettevõtte kavatses oma vara müüa. Seega peaks Eesti hobuseomanik turuhinna määramisel võtma arvesse turgu, kuhu hobune tõenäoliselt müüakse. Autori hinnangul rõhub IFRS 13 seega tavapärasele tegevusele ehk ajaloolisele nägemusele, kuid SME IFRS ja RTJ 7 aga näevad olulisena kavatsust tuleviku suhtes.

SME IFRS ja RTJ 7 annavad võimaluse aktiivse turuhinna puhul kasutada õiglase väärtuse määramiseks veel viimase tehingu andmeid, sarnaste varade turuhinda ja tööstusharu üldist hinnataset (SME IFRS 34.6, RTJ 7, § 19). Nagu ka muudel juhtudel kirjeldab RTJ neid võimalusi leebemalt kui SME IFRS. Näiteks kui SME IFRS lubab kasutada samalaadsete varade turuhindasid, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga, siis RTJ 7 lubab kasutada analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhinda, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga. Seega saab laiendada võrdlusbaasi, sest termin „piisavalt sarnane“ annab päris palju ruumi ettevõtte juhtkonna hinnangutele. Samuti on kolmas võimalus välja toodud

veidi erinevalt. SME IFRS lubab kasutada tööstusharu üldist hinnataset, näiteks puuviljaistanduse väärtust väljendatuna eksportaluste, mahuühikute või hektarite kohta, või karja väärtust väljendatuna liha kilogrammi kohta. RTJ 7 aga pakub õiglase väärtuse mõõtmiseks põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtust. Jällegi annab RTJ 7 võimaluse kasutada väärtuse mõõtmisel rohkem hinnanguid.

Teatud juhtudel võib õiglase väärtuse leidmiseks kasutada bioloogilise vara soetusmaksumust. See on lubatud, kui (IAS 41, § 24, RTJ 7, § 23):

- vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud;
- bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline.

Sporthobuse puhul saab kasutada soetusmaksumust õiglase väärtusena juhul, kui hobune soetatakse näiteks vahetult enne bilansipäeva. Tehing aga peab olema tehtud sõltumatute osapoolte vahel, sest muidu ei vasta see õiglase väärtuse definitsioonile.

Üks võimalus õiglase väärtuse leidmiseks on diskonteeritud neto rahavoogude meetod või tulumeetod nagu tuuakse välja IFRS-is 13. Diskonteeritud rahavoogude meetodi kasutamiseks on vaja raamatupidamiskohustuslasel hinnata, kui palju raha sporthobune kõige asjakohasemal turul teeniks ja seejärel diskonteerida see turuintressiga. Arvesse ei võeta vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge. See meetod on analoogne materiaalse ja immateriaalse põhivara kasutusväärtuse leidmisega (RTJ 7, §-d 21, 22). IFRS 13 annab võimaluse valida mitme erineva meetodi vahel. IFRS 13 lõige B12 täpsustab, et õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatav nüüdisväärtuse tehnika sõltub faktidest ja asjaoludest, mis on mõõdetavale varale iseloomulikud ning piisavate andmete kättesaadavusest. Arvesse tuleb võtta hinnangud tulevaste rahavoogude kohta, ootused võimalike rahavoogude summa ja ajastamise erinevuse kohta, riskivaba turuintressimäär, riskipremia ja vajadusel muud tegurid (IFRS 13, lõige B13).

SME IFRS peatükk 34 ei too välja detailsemat juhendit diskonteeritud rahavoogude leidmise kohta ja seega on analüüsitud lähemalt meetodit, mida on kirjeldatud Eesti Raamatupidamise Toimkonna juhendites. RTJ 7 § 22 sätestab, et bioloogilisest varast genereeritavate neto rahavoogude nüüdisväärtuse leidmine on analoogiline materiaalse ja immateriaalse põhivara kasutusväärtuse leidmisega vastavalt juhendile RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“. Vastavalt RTJ-le 5 tuleb vara kasutusväärtuse hindamiseks koostada realistlik projektsioon antud varaga seotud rahavoogude kohta järgmistel perioodidel ning arvutada nende nüüdisväärtus. Projektsiooni jaoks soovitatakse aluseks võtta juhtkonna poolt

kinnitatud eelarved või prognoosid järgmiste perioodide kohta. Hilisemate perioodide rahavood tuletatakse rakendades realistlikke kasvumäärasid. See omakorda peaks olema püsiv või langev ja ei tohiks ületada keskmist pikaajalist kasvumäära sarnaste toodete turul samas tööstusharus. Kasvumäär võib olla ka null või langev. (RTJ 5, §-d 59, 60) Rahavood sisaldavad kõiki vara jooksvast kasutamisest ja kasutusjärgsest müügist tulenevaid rahavoogusid, kaasa arvatud vara hoolduseks ja remondiks vajalikke rahavoogusid (RTJ 5, § 61). Rakendatav diskontomäär peaks võtma arvesse kõiki varaga seotud riske, kuid mitte neid riske, mille osas on juba rahavoogusid korrigeeritud. Tuleb ka silmas pidada asjaolu, et diskontomäär peab peegeldama turu hinnangut varaga seotud riskidele ja on sõltumatu viisist, kuidas antud vara ostu on finantseeritud (RTJ 5, § 64). Diskontomäärana võidakse kasutada omanike poolt seatud tulunormi ehk omakapitali hinda (Vooro 2011, 26).

Sellest lähtuvalt ilmneb, et ettevõtte peaks suutma suhteliselt täpselt hinnata kui palju sporthobune raha teenib ning suutma hinnata diskontomäära. Autori hinnangul on käsitletava meetodi puhul kaks peamist puudust. Esimene on see, et sporthobuse poolt teenitav raha võib olla raskesti hinnatav. Esialgu tundub, et see võib olla suhteliselt lihtne juhul, kui ettevõtte on andnud hobuse rendile. Samuti on võimalik regulaarseid rahavoogusid arvestada sporthobuste puhul, keda kasutatakse ka ratsatreeningute läbiviimisel. Sellisel juhul on võimalik koostada diskonteeritud rahavoogude meetodi aluseks tulevaste rahavoogude prognoos. Samas on hobustega seotud rahavood oma olemuselt ebakindlamad kui võiks eeldada näiteks tavalise materiaalse põhivara puhul, sest vigastused võivad tekkida äärmiselt lihtsalt ja see tähendab tavaliselt rahavoogude katkemist või ka lõppemist. Suurem ebakindlus võiks väljenduda diskontomääras.

Täkkude puhul on olemas veel üks võimalus, kuidas hobune saab raha teenida ja see on sperma müük. Sperma on oma iseloomult bioloogiline vara aga IAS 41 definitsioon mõistab selle all vaid loomi ja taimi. Sperma on mikroorganism ja seega kuulub nende hinnangul põllumajandusliku toodangu alla. (Faizrakhmanov, Klychova, Khametova 2014, 113) Kuna autor keskendub sporthobuse kajastamise ja väärtuse hindamise probleemidele, siis pikemalt ei peatuta sellel, kuidas peaks kajastama täkult kogutud spermat, vaid käsitletakse seda teemat hobuse poolt teenitava raha aspektist.

Hobuste paaritumishooaeg kestab kevadest sügiseni ja sellel perioodil võib täkk paaritada üle 100 mära (Cameron 2014, 54). Külmutatud sperma võib säilida lõpmatuseni ja seega peaks külmutatud sperma varude puhul võtma arvesse sperma müüki kogu eelarve- või

prognoosiperioodi jooksul. Kuna sperma hind ühe seemenduskorra kohta võib maksta olenevalt täkust tuhandeid eurosid, siis võib ühe paaritushooaja jooksul teenida sperma müügist palju raha.

Lisaks eelnevatele võib sporthobuse poolt teenitava raha hulka lugeda ka võistlustel saadud tasusid. Seegi on äärmiselt kõikuv ja raskesti prognoositav rahavoog, kuid teatud juhtudel võib see muutuda oluliseks. Näiteks on HorseTelex edetabeli järgi hobune nimega Ursula XII teeninud auhinnarahasid viimase aasta jooksul 1 135 669 eurot (Rankings...). Järelikult võib maailma edetabelis kõrgetel kohtadel olevate hobuste puhul olla ka auhinnatasu oluline osa hobuse poolt teenitud rahast.

Nagu eespool mainitud, on rahavoogude määratlemine lihtne juhul, kui hobune oma kasutusviisi tõttu teeniks pidevalt raha. Autori hinnangul aga tuleks arvesse võtta ka raha, mis saadakse hobuse müügist (eeldades, et hobuse müük toimub prognoosi aluseks olevate aastate jooksul). Sealt aga jõutakse taas turuväärtuse juurde, mis on oluline selleks, et teha kindlaks, kui palju raha hobuse müügist saaks. Samas aga kajastaks diskonteeritud neto rahavoogude meetod, kui on kombineeritud nii perioodiline kui ka müügist saadav rahavoog, hobuse väärtust mitmekülgsemalt.

Eelnevast lähtudes ilmneb, et diskonteeritud neto rahavoogude meetodi kasutamine hõlmab mitmeid probleeme. Autori hinnangul need on:

- järgmiste perioodide rahavoogude määratlemine,
- hilisemate rahavoogude hindamiseks kasvumäära leidmine,
- diskontomäära leidmine,
- kõrgel tasemel arvestusala spetsialistide olemasolu,
- suure hinnangute osakaalu tõttu märkimisväärne pettuse oht,
- diskonteeritud neto rahavoogude meetod ei võta arvesse bioloogilist muundumist.

Eelpool on analüüsitud esimest probleemi, kuid samaväärselt olulised on ka nimekirjas järgmised. Eesti tingimustes on palju väikeseid ettevõtteid, kus raamatupidamist teeb juhatuse liige, kellel võivad puududa põhjalikud teadmised raamatupidamisest. Seega võib tekkida olukord, kus diskonteeritud neto rahavoogude meetod lükatakse kõrvale ainuüksi selle keerukuse tõttu. Selle meetodi puhul võib, nagu ka üldiselt õiglase väärtuse meetodi puhul, tekkida märkimisväärne võimalus raamatupidamisliku pettuse korraldamiseks.

Kui ettevõtted kasutavad bioloogiliste varade väärtuse hindamiseks diskonteeritud neto rahavoogude meetodit, siis võib juhtuda, et mõnikord kasutatakse parameetreid, mis ei ole turu poolt jälgitavad. Nendeks parameetriteks võivad olla näiteks juhatuse hinnangud, mis ei pruugi kuigi täpselt peegeldada turuhinda. (Luiz et al. 2015) Pealegi võib tekkida olukord, kus ettevõtte peegeldab muutusi turusituatsioonis korraka nii rahavoogudes, kasvumääras kui ka diskontomääras. Viimane punkt - diskonteeritud neto rahavoogude meetod ei pruugi arvesse võtta bioloogilist muundumist - väljendub selles, et kuigi sporthobuse tervis, oskused, iseloomuomadused jm muutuvad aja jooksul märgatavalt, ei väljendu see näiteks ratsakoolides hobuse poolt teenitavas rahas. Hobuse taseme muutus ei pruugi väljenduda otseselt treeningtasude suuruses.

Selleks, et hõlbustada õiglase väärtuse mõõtmist, lubab IFRS 13 määrata õiglase väärtuse ka varade rühmale (IFRS 13, § 12). Vastavalt bioloogilise vara kajastamist reguleerivatele juhenditele on soovitatav bioloogilised varad grupeerida. IAS 41 §-d 40-45 kirjeldavad bioloogiliste varade grupeerimist ja neid puudutava info avalikustamist. RTJ 7 soovitab jagada bioloogilised varad bilansis põhiliste rühmade kaupa kas tarbitavateks või tootvateks varadeks ja rühmitada varasid veel ka valmidusastmete järgi kas küpseteks või ebaküpseteks varadeks (RTJ 7, §-d 36-37). Kuna sporthobust ei kasvatata piima või liha saamise eesmärgil, on autori hinnangul põhjust klassifitseerida ta tarbitavaks bioloogiliseks varaks. Seda arvamust toetavad ka Gonçalves ja Lopes, kes toovad välja, et IAS 41 järgi tuleb jagada bioloogilised varad isegenerereuvateks ja tarbitavateks bioloogilisteks varadeks. Viimaste hulka kuuluvad näiteks ka müügiks hoitavad loomad ja nende kohta on sageli olemas turuhinnad. (Gonçalves, Lopes, 2014a, 3) Kuigi sarnaste bioloogiliste varade rühmitamine võib hõlbustada õiglase väärtuse leidmist, tuleb arvestada ka sellega, et kui raamatupidamiskohustuslasel on palju hobuseid, siis nende rühmitamine ja rühmade muutmise seoses bioloogilise muundumisega võib olla ka ajamahukas ning seega ei pruugi toimuda õiglase väärtuse mõõtmine ilma mõistliku kulu ja pingutuseta. Selleks, et hõlbustada õiglase väärtuse mõõtmist, lubab IFRS 13 määrata õiglase väärtuse ka varade rühmale (IFRS 13, § 12).

Nagu eelpool mainitud, ei ole ei standardites ega erialakirjanduses sporthobuste kohta midagi välja toodud. Ainult RTJ 7 viitab paragrahvis 30 võistlushobustele ja looduskaitse all olevale metsale kui haruldastele ja mittekaubeldatavatele varadele, mille suhtes puudub aktiivne turg ja varaga seotud rahavood ei ole usaldusväärselt hinnatavad. Magistritöö autor ei saa sellise liigitusega siiski nõustuda. Kui looduskaitse all olev mets võib olla mittekaubeldav,

siis võistlushobune on kaubeldav ja omab kindlasti aktiivset turgu. See turg on küll kõikuv ja täis erisusi, kuid täiesti olemas. Seega ei ole autor nõus RTJ 7 soovitusel kajastada võistlushobuseid soetusmaksumus, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ja võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused

2.1.2. Soetusmaksumuse meetod

IAS 41 järgi tuleb kajastada bioloogilist vara esmasel kajastamisel ja igal järgneval aruandeperioodil õiglasel väärtuses paragrahvis 30 toodud põhjusel. SME IFRS peatükk 34 ja RTJ 7 toovad sisse uue termini ja selleks on „õiglase väärtuse mõõtmine mõistliku kulu ja pingutusega“. Seega antakse ettevõtetele võimalus hinnata kulu ja aega, mis tekib õiglase väärtuse mõõtmisega ja võimalus liigset kulu vältida. Järelikult on SME IFRS-i ja RTJ 7 järgi võimalik teatud juhtudel ettevõttel valida, kas ta kajastab bioloogilist vara õiglasel väärtuses, millest on maha lahutatud müügiikulutused või soetusmaksumuse meetodil, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Kui ettevõte valib vara kajastamiseks soetusmaksumuse meetodi, siis tuleb arvestada sellega, et nii IAS 41 kui ka RTJ 7 sätestavad, et kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärselt mõõdetavaks, tuleb hakata seda kajastama õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügiikulutused (IAS 41, § 30, RTJ 7, § 31). SME IFRS peatükk 34 seda kohustust välja ei too. Seega saab SME IFRS-i alusel jätkata soetusmaksumuses kajastamist seni, kuni sporthobune vastab vara tunnustele.

Soetusmaksumuse meetodi kasutamise puhul tuleb bioloogilist vara kajastada bilansis soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja vara väärtuse langus (SME IFRS 34.8, RTJ 7 § 29, IAS 41 § 30). Soetusmaksumuse, akumulieeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumulieeritud kadumi määramisel tuleb juhendada standarditest IAS 2 „Varud“, IAS 16 „Materiaalsed põhivarad“ ja IAS 36 „Varade väärtuse langus“, SME IFRS peatükk 13 „Varud“, peatükk 17 „Materiaalne põhivara“ ja RTJ 4 „Varud ning RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“ (IAS 41, § 33 RTJ 7, § 32).

Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu (IAS 2, § 7, SME IFRS 3.1, RTJ 4, § 6). Kui raamatupidamiskohustuslane kajastab sporthobuseid varudena, siis varude soetusmaksumus sisaldab endas kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulutusi, ilma milleta varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis (IAS 2, § 10, SME IFRS 13.5, RTJ 4, § 8).

Vajadusel tuleb varudena kajastatud sporthobused alla hinnata. Varude allahindlusi nende neto realiseerimisväärtusele kajastatakse aruandeperioodi kuluna. Juhul kui varem allahinnatud varude neto realiseerimisväärtus hilisematel perioodidel taas tõuseb, tuleb varasem allahindlus tühistada. (IAS 2, §-d 28-30, SME IFRS 27.2, 27.4, RTJ 4, § 22). Varade neto realiseerimisväärtuse leidmiseks tuleb aga leida jälle turuhind. Sellisel juhul aga on tekkinud võimalus määrata varaobjekti õiglane väärtus, mis tähendab, et selle kajastamine soetusmaksumuses ei ole enam lubatud. Soetusmaksumuses kajastatud varude puhul ei ole lubatud varude üleshindamine juhul, kui turuväärtus tõuseb üle soetusmaksumuse.

Materiaalse põhivara soetusmaksumus on raha või selle ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus, mis on makstud vara omandamisel. See sisaldab endas põhivara ostuhinda, otseseid kulusi, mis on seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega ning objekti demonteerimise ja teisaldamise ning selle asukoha taastamise kulutuste esialgset hinnangut. (IAS 16, §-d 6,16, SME IFRS 17.10, RTJ 5, § 13) Edaspidi tuleb arvestada sporthobuse kasuliku tööea kohta perioodiliselt kulumit ja selleks võib kasutada erinevaid meetodeid nagu lineaarne, kahaneva jäägi ja tootmismeetod (IAS 16, § 62, SME IFRS 17.22, RTJ 5, § 25). Amortiseerimine peab väljendama vara kasutamist, mitte ilmingimata tema väärtuse muutumist. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määrade valikul eesmärgiks mitte vara jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus (RTJ 5, § 24). Perioodiliselt tuleb jälgida, kas on tekkinud vajadust põhivara alla hinnata (IAS 16, § 63, SME IFRS 17.24, RTJ 5, § 50). Sarnaselt varudele ei ole võimalik põhivara üles hinnata.

Analüüsides soetusmaksumuse meetodit selgub, et nii käibe- kui ka põhivarade korral on raamatupidamiskohustuslane kohustatud perioodiliselt hindama ega varade väärtus ei ole langenud. Järelikult tuleb sporthobuse omanikul jälgida pidevalt ka soetusmaksumuse meetodil kajastatud hobuse väärtuse muutumist. Sellisel juhul võib tekkida põhjendatud küsimus, miks on raamatupidamiskohustuslane valinud kajastamiseks soetusmaksumuse meetodi.

2.2. Sporthobuse väärtuse hindamine

Sporthobuse kajastamisel raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes on keskne koht väärtuse hindamisel ja mõõtmisel. Kuna sporthobuste müügihind võib ulatuda miljonitesse

eurodesse, on tegemist olulise varaobjektiga ettevõtte bilansis. Näiteks müüdi 2016. aastal hobune Hulapalu 450 000 euro eest (Holger...2016) ja kalleim koolisõiduhobune Totilas on omanikku vahetanud arvatavasti 9,5 miljoni euro eest (Totilas sold...2011). Kõige kallim takistussõidu hobune Palloubet d'Halong, müüdi 2013. a. 15,2 miljoni dollari eest (The 4 Most...2014) Need andmed annavad aimu sellest, et sporthobuse kajastamisel on äärmiselt oluline see, kuidas ja millise meetodiga nende väärtust hinnata ja mõõta. Selle kohta ei ole erialakirjanduses üldiselt artikleid ilmunud ja seega tuleb lähtuda muude bioloogilise vara hindamise teemal ilmunud uuringutest ja leida sporthobusele sobivad asjaolud.

Sporthobuse eesmärk on saavutada võistlustel võimalikult häid tulemusi ja seega saab hobuse kvaliteeti mõõta võistlustulemuste järgi. Selleks, et sporthobune saavutaks oma eesmärgi, toimub pidev omanikupoolne hobuse bioloogiline muundamine. Vastavalt IAS 41 ja RTJ 7 definitsioonile on bioloogiline muundamine protsess, mis kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise teel põhjustab bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi. Hobuse bioloogiline muundamine toimub mitmete tegurite koosmõjul. Olulised tegurid on näiteks sööt, elutingimused, treeningud, ratsaniku oskused, treeningutega tekitatud stress (nii positiivne kui ka negatiivne). Kuna bioloogiline muundamine on otseselt seotud võistlustulemustega, siis on see seotud väga otseselt ka hobuse väärtusega.

Vastavalt standarditele peab raamatupidamiskohustuslane hindama bilansipäeval sporthobuse õiglast väärtust. Jaotises 2.1.1. on toodud välja erinevad meetodid õiglase väärtuse leidmiseks. Turuhinnal põhinevate meetodite puhul sõltub nende keerukus kajastatavast varast. Börsil kaubeldavate varade puhul on turuväärtuse leidmine lihtne, kuid sporthobuse turuhinda ei ole võimalik börsilt leida. Selleks, et mõista, kui keerukas on sporthobuse hinna määramine, analüüsitakse tegureid, mis on olulised sporthobuse väärtuse hindamisel.

Hobuse väärtust mõjutavad mitmed erinevad asjaolud (Freeman):

- nõudluse ja pakkumise vahekord turul;
- sugupuu;
- treeningutase ja käitumine;
- välimik ja tervis.

Kuna ei ole olemas üldist hobusebörsi, siis on nõudluse ja pakkumise vahekord äärmiselt oluline. Kui konkreetsele hobusele nõudlust ei ole, siis on tema turuväärtus null ja samal ajal võivad teatud omadustega hobused olla turul niivõrd nõutud, et vähene pakkumine

tõstab märgatavalt hinda. Freeman toob välja ka selle, et sarnaselt teiste luksuskaupadega on hobuse väärtus sõltuvuses väliste turumõjutustega nagu sissetulek, alternatiivsed investeeringud, elustiil jne.

Sporthobuse sugupuu annab noore, veel ilma võistlustulemusteta hobuse puhul aimu võimalikest saavutustest ja annab suurema aretusväärtuse peale spordikarjääri lõppu. Näiteks on leitud seos inglise täisvereliste ratsahobuste tulemuste ja sugupuu vahel (Thiruvankadan, et al. 2009, 324). Samas peab arvestama sellega, et sporthobuste puhul ei mängi geneetika siiski nii suurt rolli väärtuse kujunemisel kui teiste loomaliikide puhul just selle tõttu, et kõige rohkem mõjutab hobuse väärtust treening (Freeman). Vastavalt kirjandusele sõltub vereliini olulisus tõust ja kasutusala. Kui Freeman kirjeldas hobuseid üldiselt, siis on arvamusi, et galopivõidusõiduhobuste puhul on vereliin üks olulisemaid hinna määrajaid (Ng et al. 2013, 380).

Magistritöö autor lisaks eelpool toodud loetelusse veel ühe olulise komponendi, milleks on hobuse tõug. Poolas läbi viidud uuringu kohaselt sõltusid tulemused takistussõidus märgatavalt osaleva hobuse tõust. Takistussõidus saadud karistuspunktide arvu ja võistlustulemusi analüüsid jõuti tulemuseni, et mida kõrgem parkuur, seda vähem saavutasid häid tulemusi kohalike aborigeensete tõugude esindajad ja rohkem häid tulemusi oli soojaverelistel hobustel (Pietrzak, Próchniak 2014).

Treening omab väga olulist osa hobuse väärtuse kujunemisel. Treenimata hobune võib olla väärtusetu ja tema suhtes puudub igasugune nõudlus. Olenevalt hobusest ja tema eesmärgist võib treenituse tase olla olulisem ka geneetilisest sugupuust (Freeman). Hobuse väärtus sõltub väga palju sellest, kuidas töötab hobuse-ratsaniku meeskond (Visser et al. 2008) Hobuse välimik on samuti oluline väärtust mõjutav faktor. Korrektne kehaehitus iseenesest ei garanteeri kõrget hinda, kuid selle puudumine vähendab hobuse kasutusvõimalusi ja sellega seoses ka väärtust (Freeman). Hobuse konditsiooni hindamisel vaadeldakse kehaehituse proportsioone ja lihaste olukorda. Kindlasti sõltub hobuse väärtus ka vanusest ja soost. Selle kohta on läbi viidud uuring, mis tõi välja, et kõige puhtamalt (ehk kõige vähem maha aetud takistusi parkuuri kohta) läbisid parkuuri täkid, nendele järgnesid mähad ja siis ruunad. Kõige rohkem tõrkusid mähad. Kõige paremaid tulemusi said 12-13-aastased hobused, vanemate hobuste sooritused langesid (Maršálek et al. 2005, 547). Paremad tulemused tõstavad hobuse hinda. Veel on väärtuse määramisel olulised ka hobuse tervis, kõrgus ja värvus. Halvamate tervisenäitajatega hobused ei pruugi olla sobilikud võistlusradadele ja seetõttu on nende

kasutusala märgatavalt kitsam. Hobuse turjakõrgus ja värvus võivad olla olulised nõudlusepakkumise vahekorra määravad. Näiteks koolisõidus on olulisel kohal ka hobuse välimik ja seetõttu võivad efektsamad hobused olla nõutumad ja seetõttu kõrgema hinnaga.

3. SPORTHOBUSTE KAJASTAMINE EESTI RAAMATU- PIDAMISKOHUSTUSLASTE FINANTSARUANNETES

3.1. Analüüsimetoodika ja valimi kirjeldus

Magistritöös on kasutatud kvalitatiivset uurimisviisi. Kvalitatiivne uurimisviis tegeleb sotsiaalse elu aspektidega, mis ei ole uuritavad kvantitatiivsel viisil. See meetod tegeleb subjektiivsete tähenduste avastamisega, läbi mille inimesed tõlgendavad maailma (Sumner 2011). Kvalitatiivsed andmekogumistehnikad keskenduvad andmete kogumisele kollektiividelt ja indiviididelt (Schensul 2012). Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kuidas kajastavad Eesti raamatupidamiskohustuslased oma finantsaruannetes sporthobuseid.

Nagu eelpool mainitud, on sporthobune magistritöö kontekstis hobune, kes on osalenud Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel vähemalt ühe korra võistlustel. Vajalikud andmed 2016. aastal võistelnud hobuste ja nende omanike kohta sai autor Eesti Ratsaspordi Liidult. 2016. a. võistelnud hobuseid oli kokku 1408, nendest 335 oli juriidiliste isikute omanduses. Kuna nimekirjas oli hobuseid, kes kuulusid ühele omanikule, jäi peale andmete töötlemist juriidilisest isikust omanike lõpparvuks 122. Suhteliselt väikese arvu tõttu said kõik nimekirjas olevad juriidilised isikud kutse uuringus osalemiseks. Omanike e-posti aadressid saadi avalikest andmebaasidest. Lõplikuks valimi suuruseks sai siiski 116, sest 6 juriidilisele isikule ei olnud võimalik kutset saata, kuna e-posti aadressid olid vananenud.

Küsimustik on koostatud Survey Monkey keskkonnas. Kokku on 20 küsimust, mis omakorda on jaotatud kolmeks osaks. Esimene osa sisaldab küsimusi vastaja tausta kohta, teine osa küsimusi õiglase väärtuse meetodi kasutamise kohta ja kolmandas osas on soetusmaksumuse meetodit puudutavad küsimused. Vastavalt esimese osa viimasele küsimusele antud vastusele juhitakse vastaja kas õiglase väärtuse või soetusmaksumuse meetodi küsimuste juurde.

Kutsed uuringus osalemiseks saadeti välja 2. märtsil e-posti teel ja seoses vastajate aktiivsuse langusega korraldati 8. märtsil. Küsimustik oli avatud 2.03.2017 - 17.03.2017 ja oli suunatud neile, kes oskavad anda infot ettevõttes kasutusel olevate hobuste kajastamis- ja hindamismeetodite kohta. Kokku oli vastuseid 37, millest 10 vastust oli poolikud, see tähendab, et oli jäetud küsimustik lõpetamata. Seega oli lõplike vastuseid 27.

Uuringu läbiviimisel on oluline konfidentsiaalsus. Kuigi magistr töö autor saatis kutsed uuringus osalemiseks välja nimeliselt, ei ole küsimuste seas ühtegi sellist, mis võimaldaks vastajat identifitseerida. Absoluutse konfidentsiaalsuse tagamiseks ei kasutatud ka Survey Monkey keskkonnas olevaid tehnilisi võimalusi IP-aadressi säilitamiseks ja vastajate jälgimiseks.

3.2. Küsimustikuga saadud vastuste analüüs

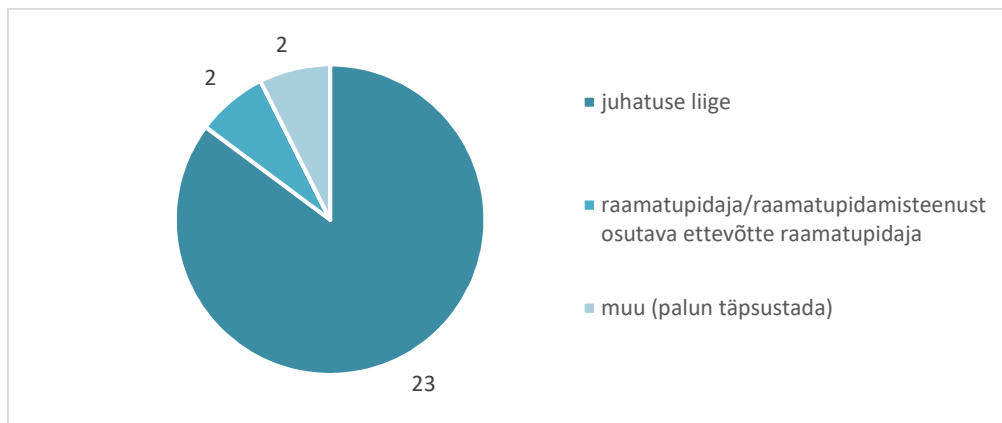
3.2.1. Vastajate tausta kirjeldus

Nagu eelmises jaotises mainitud, on küsimustik jaotatud kolmeks. Esimene osa sisaldab küsimusi vastaja tausta kohta.

Kõigepealt soovib autor välja selgitada, millise juriidilise isikuga on tegemist. Vastusevariante oli välja pakutud kuus: aktsiaselts, osäühing, mittetulundusühing/sihtasutus, usaldusühing /täisühing, tulundusühistu ja haridusasutus/ministeerium. Viimane vastusevariant oli lisatud seetõttu, et analüüsides Eesti Ratsaspordi Liidu käest saadud hobuseomanike nimekirja selgus, et nende seas oli üks ministeerium ja kaks haridusministeeriumi valitsusalasse kuuluvat kutsekooli. Selgus, et nende seas, kes vastasid küsimustikule täielikult, oli 26 osäühingut ja üks haridusasutus või ministeerium.

Järgmise küsimuse eesmärk on selgitada välja vastaja ametikoht. Küsimustik on oma sisult mõeldud neile isikutele, kes oskavad anda selgitusi sporthobuse kajastamise põhimõtete kohta. Vastusevariantidena on pakutud välja juhatuse liige, raamatupidaja/raamatupidamisteenust osutava ettevõtte raamatupidaja ja vaba vastus juhaks, kui vastaja ei kuulu kummassegi eelpool nimetatud gruppi. Vastuseid vaadates on näha, et enamus vastajatest on juhatuse liikmed (23 vastajat), raamatupidajaid on kaks ning kaks vastajat on valinud vastusevariandi „muu“. Kuna selle valiku puhul on palutud täpsustada ametikohta, saab välja

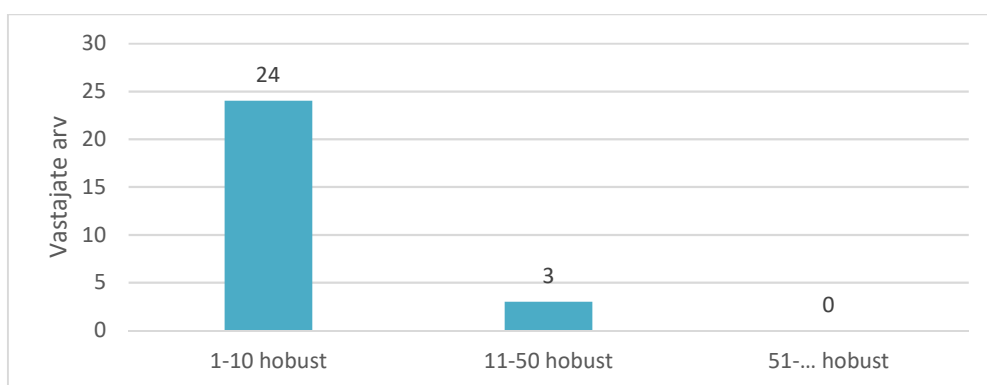
tuua, et need vastajad olid ametnik ja loomaarst. Joonisel 2 on toodud vastajate jaotus ametite järgi.



Joonis 2. Vastajate jaotus ameti põhjal

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Kolmanda küsimuse eesmärgiks on hobuste arvu põhjal teha järeldusi selle kohta, kas hobuste arv võib mõjutada arvestuspõhimõtete valikut ja kas võib eeldada, et kui ettevõttel on rohkem hobuseid, siis on rohkem oskusteavet bioloogilise vara kajastamise kohta. Ettevõtetele oli antud kolm valikut: 1-10 hobust, 11-50 hobust ja 51 ning enam hobust. Sellele küsimusele antud vastustest on näha, et 24 ettevõttel on 1-10 hobust, kolmel ettevõttel 11-50 ja 51 ja enam hobust omavat ettevõtet vastajate seas ei olnud. Joonisel 3 on näha hobuste arv ettevõtetes.



Joonis 3. Raamatupidamiskohustuslaste hobuste arv

Allikas: (Autori koostatud lisa 2 alusel)

Vastuste arv on liiga väike selleks, et teha üldistusi selle kohta, kas hobuste arv mõjutab kajastamismeetodite valikut. Siiski on võimalik välja tuua, et kolmest vastajast, kellel on 11-50 hobust, on kõik valinud soetusmaksumuse meetodi. Põhjuseks on toodud kahel korral, et soetusmaksumuse meetod on lihtsam ja ühel korral, et sporthobuse õiglast väärtust ei ole vastaja arvates võimalik mõõta. Kaks vastajat on klassifitseerinud sporthobuse kui põhivara bioloogilise vara koosseisus (eesmärkideks on valitud müük ja muu eesmärk) ning ühel on valitud „muu“ koos kommentaariga „me ei kasvata hobuseid“. Kulumit arvestab neist üks vastaja (kahaneva jäägi meetodil), teised kaks kulumit ei arvesta, sest „karja juurdekasvu eraldi arvesse ei võta ja keskmine hobuse hind langeb niigi iga aastaga“ ning „põhivara ei vähene“.

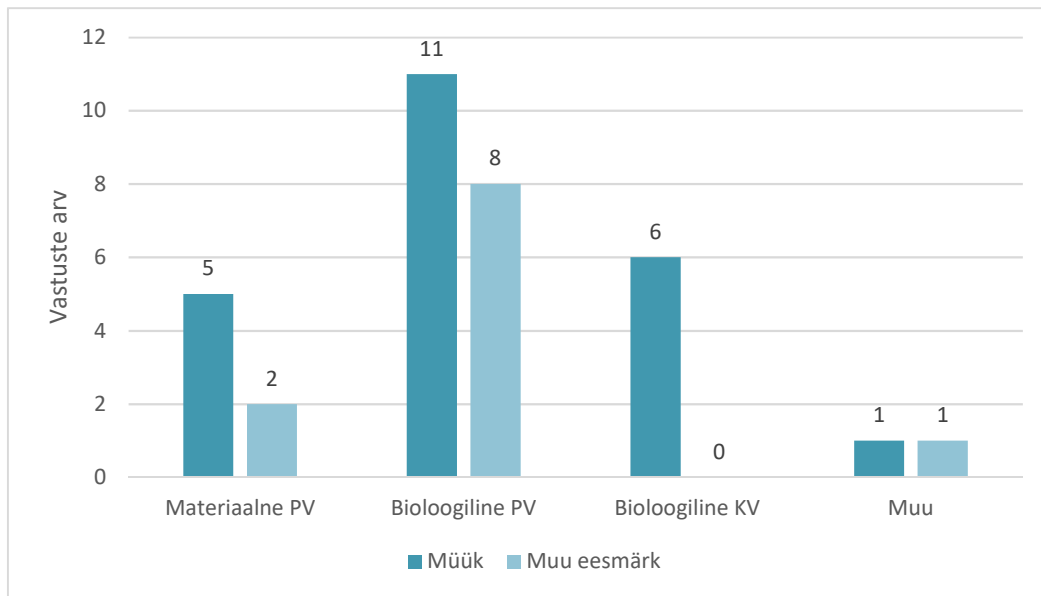
Selleks, et teada saada, millistest juhendmaterjalidest lähtuvalt korraldatakse raamatupidamist, on esitatud neljas küsimus. Vastusevariantideks on Eesti finantsaruandluse standard ja IFRS. Kõik vastajad korraldavad raamatupidamist lähtuvalt Eesti finantsaruandluse standardist.

Viienda küsimuse eesmärk on välja selgitada, kuidas on sporthobune klassifitseeritud finantsaruannetes. Sporthobune on oma olemuselt bioloogiline vara, mida tuleks vastavalt kasutusotstarbele klassifitseerida kas käibevaraks või põhivaraks. Vastajal palutakse valida, kas hobune klassifitseeritakse materiaalseks põhivaraks, bioloogiliseks varaks põhivara koosseisus või bioloogiliseks varaks käibevara koosseisus. Muude variantide jaoks on lisatud vastusevariant „muu“, mida on palutud ka eraldi täpsustada. Sellele küsimusele oli võimalik valida rohkem kui üks vastus, sest kui hobuseid on rohkem, võib nende eesmärk olla erinev. Kõige rohkem on valitud bioloogiline vara põhivara koosseisus, selle järgnevad sama tulemusega bioloogiline vara käibevara koosseisus ja materiaalne põhivara. Koos klassifitseerimisvalikuga oli palutud valida hobuse kasvatamise eesmärk. Vastusevariantidena on välja pakutud müük ja muu eesmärk. Sellise valiku põhjuseks on soov eristada müügiks peetavate loomade klassifitseerimise põhimõtted ja soov kontrollida eeldust, et müügi eesmärgil peetavate loomade puhul kasutatakse pigem õiglase väärtuse meetodit, kuna võib arvata, et müügihind on kergesti määratav. Vastused jagunevad järgmiselt:

- Seitsmel korral on valitud „materiaalne põhivara“, neist viiel korral peetakse hobust müügi eesmärgil ja kahel korral muul eesmärgil;
- 19 korral on valitud „bioloogiline vara põhivara koosseisus“, 11 korral peetakse hobuseid müügi eesmärgil ja kaheksal korral on valitud muu eesmärk;

- Kuuel korral on valitud „bioloogiline vara käibevara koosseisus“ ja siin on tegemist ainult müügiks peetavate hobustega.

Kahel korral on valitud avatud vastus „muu“ ja sellistel juhtudel on kommentaarideks olnud: „me ei kasvata hobuseid“ ja „investeering“. Lisaks on mitmel muul juhul toodud välja hobuse pidamise täpsem põhjus. Joonisel 4 on toodud vastused viiendale küsimusele.



Joonis 4. Ettevõtte poolt peetavate hobuste kasvatamise eesmärk ja nende klassifitseerimine

Allikas: (Autori koostatud lisa 3 alusel)

Käibevarana tuleks kajastada edasimüügiks soetatud bioloogilist vara, edasimüük ei pea toimuma järgneva 12 kuu jooksul, vaid hiljemalt äritsükli lõppedes (Vooro 2011, 11). Ülejäänud varad tuleks kajastada bioloogiliste põhivarade grupis. Kui raamatupidamiskohustuslane on jaganud sporthobused tootvateks ja tarbitavateks varadeks, siis kuuluvad tootvad varad põhivara koosseisu ja tarbitavad varad kas põhi- või käibevara koosseisu olenevalt varade kasutamise perioodist (*Ibid.*). Seega on tulemustest näha mõningast segadust sporthobuste klassifitseerimisel käibe- ja põhivaraks, sest vastajad on liigitanud põhivaraks ka müügi eesmärgil olevad sporthobused. Lisaks on mõnel juhul hobused klassifitseeritud tavaliseks materiaalseks põhivaraks, mitte bioloogiliste varade koosseisus olevaks põhivaraks.

Esimese, üldiste küsimuste bloki, lõpetab küsimus sporthobuste kajastamise meetodi valiku kohta. Valida on kahe variandi vahel: õiglase väärtus, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused ja soetusmaksumus, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja võimalikud vara väärtusest tulenevad allahindlused. 26 vastajat kajastab hobuseid soetusmaksumuses ja üks vastaja õiglases väärtuses.

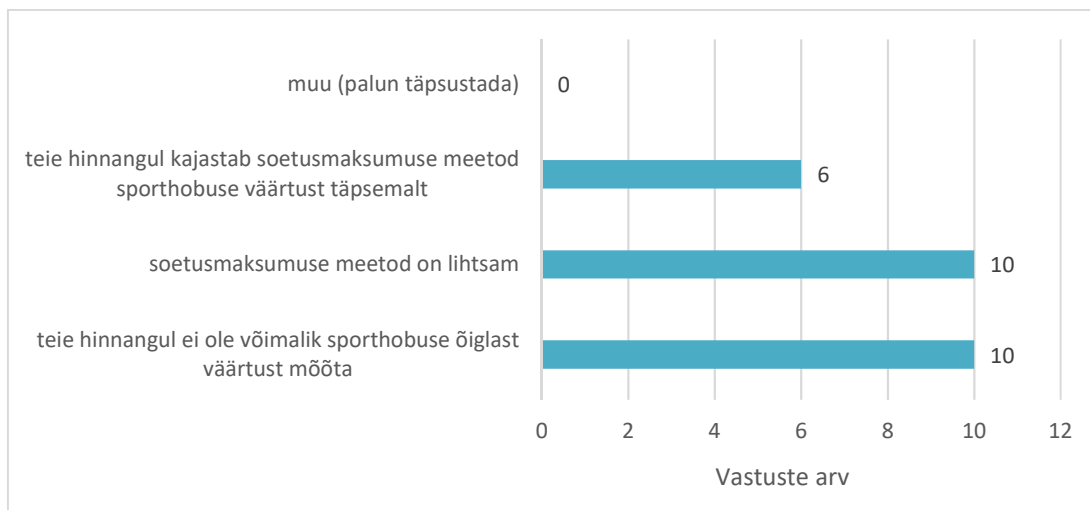
3.2.2. Sporthobuse kajastamine õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodil

Valides kuuenda küsimuse vastuseks soetusmaksumuse meetod, juhitakse vastaja soetusmaksumuse bloki küsimuste juurde. Õiglase väärtuse meetodi valiku puhul palutakse vastata õiglase väärtuse meetodit puudutavatele küsimustele. Seega jagunevad järgmised küsimused kahte blokki – õiglase väärtuse meetod (küsimused 7-15) ja soetusmaksumuse meetod (küsimused 16-20).

Nagu eelpool mainitud, vastas küsimustikule kokku 27 raamatupidamiskohustuslase esindajat, kellest enamus (26 vastajat) valis soetusmaksumuse meetodi. Raamatupidamisstandardites (IAS 41, SME IFRS peatükk 34, RTJ 7) on välja toodud, et raamatupidamiskohustuslane peab eelistama õiglase väärtuse meetodit. Sellest tulenevalt tunneb magistr töö autor huvi, miks valitakse õiglase väärtuse asemel soetusmaksumuse meetod. Selleks, et lihtsustada küsimusele vastamist, on ette antud mõned vastusevariandid. Need on:

- sporthobuse õiglast väärtust ei ole võimalik mõõta,
- soetusmaksumuse meetod on lihtsam,
- soetusmaksumuse meetod kajastab sporthobuse väärtust täpsemalt,
- vaba vastus.

Joonisel 5 on näha, millistel põhjustel on valitud soetusmaksumuse meetod



Joonis 5. Soetusmaksumuse meetodi valiku põhjused

Allikas: (Autori koostatud lisa 4 alusel)

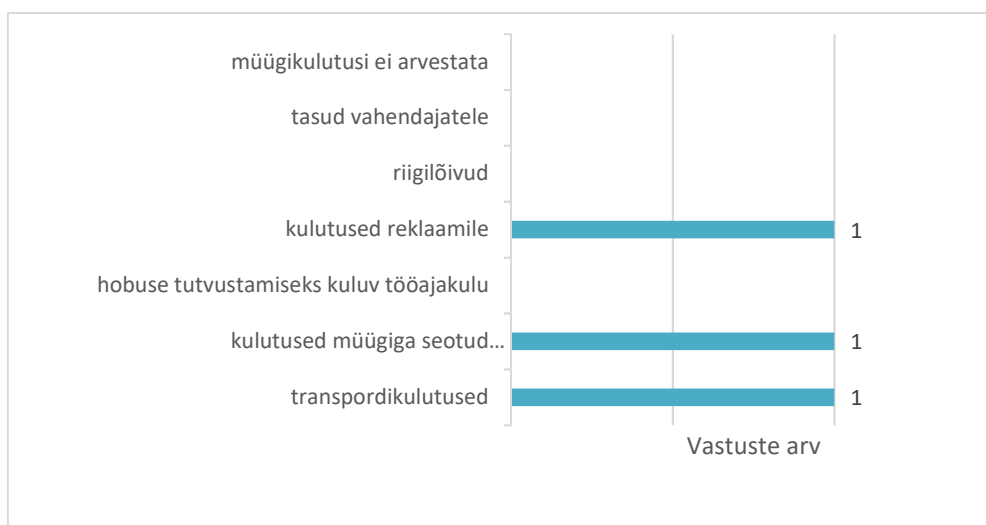
Võrdselt arvatakse, et sporthobuse õiglast väärtust ei ole võimalik mõõta ja, et soetusmaksumuse meetod on oma olemuselt lihtsam. Kuus vastajat on arvamusel, et soetusmaksumuse meetod kajastab sporthobuse väärtust täpsemalt. Seega lähtuvad osad vastajatest RTJ 7 §-st 30, kus sätestatakse, et mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (võistlushobused, looduskaitse all olev mets) puhul võib õiglase väärtuse hindamine osutada võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärset hinnatavad. Teised lähtuvad RTJ 7 §-st 29, mis sätestab, et bioloogilist vara, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Järelikult võib üldistades öelda, et enamasti kasutatakse soetusmaksumuse meetodit selle lihtsuse ja kättesaadavate andmete tõttu.

Standardid IAS 41, SME IFRS peatükk 34 ja RTJ 7 toovad välja, et bioloogilisi varasid tuleb kajastada õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Seitsmenda küsimuse eesmärk on välja selgitada, milliseid kulutusi peetakse müügikulutusteks. Jaotises 2.1.1 on lahti seletatud müügikulutuste mõiste.

Müügikulutused on müügiga kaasnevad vältimatud kulutused, välja arvatud finantskulud ja tulumaksukulu Müügikulutusteks loetakse näiteks tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastatavad maksud. Müügikulutuste hulka ei kuulu vara turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid kulutusi, kuid need võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel.

(RTJ 7, § 6 ja 15) See tähendab, et näiteks turustamisega seotud transport on sporthobuse kui vara tunnus, mis mõjutab selle kättesaadavust aktiivsel või põhiturul ja seda enam õiglasest väärtusest eraldi maha ei arvata, vaid see peab juba kajastuma õiglasest väärtuses.

Jällegi on selleks, et lihtsustada vastamist, välja pakutud mõned vastusevariandid. Nendeks on: transpordikulutused, kulutused müügiga seotud veterinaarteenustele, hobuse tutvustamiseks kuluv tööaeg, kulutused reklaamile, riigilõivud, tasud vahendajatele, müügikulutusi ei arvestata. Võimalik on valida mitu vastusevarianti. Vastused on ära toodud joonisel 6.



Joonis 6. Müügikulutused

Allikas: (Autori koostatud lisa 4 alusel)

Õiglase väärtuse blokile vastas vaid üks vastaja ja seetõttu ei ole võimalik vastuseid üldistada. Siiski on võimalik analüüsida valikute vastavust standardile. Vastustest on näha, et müügikulutuste hulka loetakse transpordikulutused, kulutused müügiga seotud veterinaarteenusele ja reklaamikulutused. Analüüsidest eespool toodud müügikulutuste definitsiooni on näha, et transpordikulutused ja reklaamikulutused ei ole otseselt seotud võõrandamistinguga, vaid on oma olemuselt pigem vara turustamisega seotud kulud. Kulutused müügiga seotud veterinaarteenustele vastavad müügikulutuste olemusele, sest võõrandamistingu jaoks on vajalik läbi viia veterinaarkontroll. Samuti võiks siia lisada veel näiteks riigilõivud, mis on seotud sporthobuse müügiga välismaale ja võimalikud tasud vahendajatele. Vastajate vähesuse tõttu ei saa siiski üldistusi teha, sest on võimalik, et vastajal

ei ole tekkinud põhjust riigilõivude või vahendustasude tasumiseks. Sellest hoolimata annab vastuste valik märku sellest, et müügikulutuste mõiste vajaks täpsustamist.

Õiglase väärtuse leidmisel on oluline meetod, mida selleks kasutatakse. RTJ 7 toob välja loetelu meetoditest, mida saab kasutada õiglase väärtuse leidmiseks. Need on (RTJ 7, §-d 18-20, 23):

- turuväärtus ehk soodsaim hind, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel;
- kõige hilisema turuhind eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas;
- analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhind, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga;
- põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus;
- diskonteeritud neto rahavoogude meetod;
- bioloogilise vara soetusmaksumus, kui:
 - vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt;
 - bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele ei ole oluline.

Selleks, et selgitada välja, kuidas leiavad õiglase väärtuse sporthobuste omanikud, on koostatud küsimused 8-12. Kõigepealt on esitatud küsimus selle kohta, millist meetodit kasutatakse õiglase väärtuse leidmisel. Variantideks on pakutud turuhind, diskonteeritud neto rahavoogude meetod, soetusmaksumus juhul, kui hobuse väärtus ei ole peale soetamist oluliselt muutunud ning vaba vastus. Järgmiste küsimuste abil on soovitud välja selgitada, kas:

- sporthobustele on olemas aktiivne turg ja millises riigis see asub;
- kui aktiivne turg on olemas, siis millist turgu tegelikult ettevõtte kasutab turuhinna leidmiseks;
- kui aktiivset turgu ei ole, kuidas siis leiab ettevõtte turuhinna;
- kas diskonteeritud rahavoogude meetod võimaldab vastajate hinnangul usaldusväärset hinnata sporthobuse õiglast väärtust.

Nendele küsimustele ühe vastaja poolt antud vastustest saab teada, et õiglase väärtuse leidmiseks kasutatakse turuhinda, aktiivne turg on olemas (Euroopa Liit (sh Eesti ja Soome) ning Venemaa) ja turuhinna määramiseks kasutatakse turuhinda turul, kus ettevõtte kavatseb

hobust müüa. 11. küsimusele (kuidas leitakse turuhind aktiivse turu puudumisel) on vastatud, et kasutades nõudluse-pakkumise vahekorda. Autor on pakkunud selle küsimuse vastusevariantideks järgmised vastused:

- kõige hilisemat turuhind;
- sarnaste hobuste turuhinda, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga;
- vastavas sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtust;
- vaba valikuga vastus.

Antud vastusest loeb välja, et vastaja mõtles siiski turuhinda. Vastuste vähesuse tõttu jällegi siin üldistusi teha ei saa, kuid saab välja lugeda, et kasutatakse siiski turuhinda või ei osata teadlikult kasutada teisi meetodeid. 12. küsimus puudutab diskonteeritud neto rahavoogude meetodi sobivust. Vastaja hinnangul ei võimalda see meetod usaldusväärset hinnata sporthobuse õiglast väärtust. Jaotises 2.1.1 avaldas autor arvamust, et teatud hobuse kasutusviiside puhul võib olla võimalik hinnata hobuse poolt teenitavat raha, kuid kuna selle meetodi puhul on mitmeid kitsaskohti ja see hõlmab endas suures osas ettevõtte juhatuse subjektiivseid hinnanguid, siis on autor pigem nõus vastaja arvamusega.

Vastavalt standardile RTJ 7 tuleb sporthobuse väärtust hinnata majandusaasta viimase päeva seisuga või kui seda tehakse mingil muul kuupäeval, siis tuleb arvesse võtta muutusi peale majandusaasta viimast päeva (RTJ 7, § 24). Seda käsitleb 13. küsimus. Vastusevariantideks on pakutud, et majandusaasta aruande koostamisel hinnatakse sporthobuse väärtust:

- majandusaasta viimase päeva seisuga,
- aruande koostamise päeva seisuga,
- aruande koostamise päeva seisuga võttes arvesse muutusi peale majandusaasta viimast päeva.

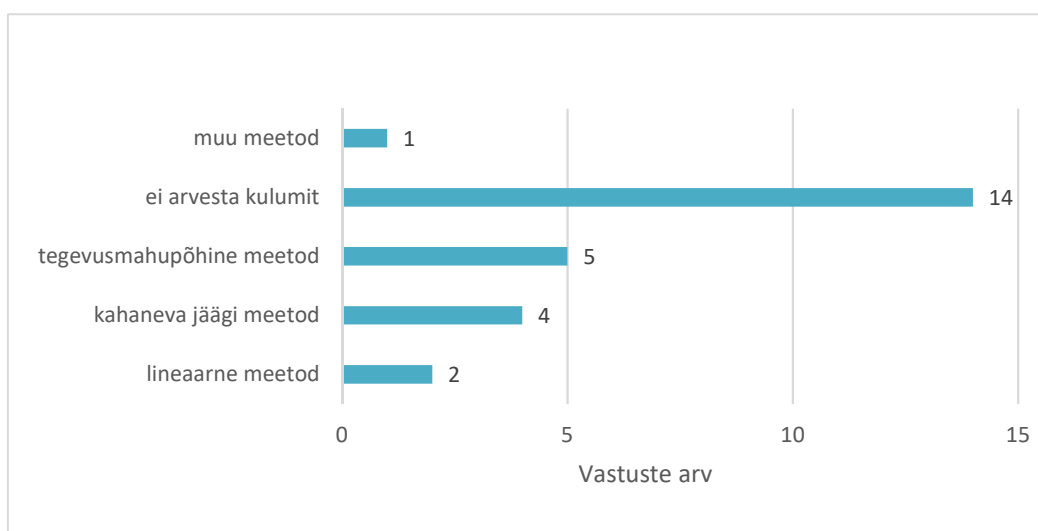
Küsimuse olulisus seisneb selles, et sporthobuse õiglane väärtus võib muutuda päevadega. Hobuse väärtuse hindamise kuupäeva valik võib tekitada olukorra, kus ettevõtte finantstulemustega on manipuleeritud. Aruande koostamise päeva õiglane väärtus ei pruugi olla võrdne majandusaasta viimase päeva seisuga. Seetõttu on oluline, et väärtust hinnatakse kas majandusaasta viimase päeva seisuga või võetakse arvesse muutusi peale majandusaasta viimast päeva. Sellele küsimusele on vastatud, et sporthobuse väärtust hinnatakse majandusaasta viimase päeva seisuga. See näitab vastaja teadlikkust kõne all olevas küsimuses.

Õiglase väärtuse bloki viimane sisuline küsimus uurib, kas kasumit (tulumit) / kahjumit (kadumit) kajastatakse kasumiaruandes vastavalt juhendile. See näitab, kas erinevate raamatupidamiskohustuslaste aruanded on kergesti võrreldavad ja kas aruanded vastavad kehtestatud taksonoomiale. Vastajatele on välja pakutud mitmeid erinevad ridu kasumiaruandes, sh ka kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt. Ainus vastaja valis vastuseks „kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt“.

Kuna õiglase väärtuse blokis oli ainult üks vastus, siis see ei anna kahjuks võimalust analüüsida õiglase väärtuse meetodi kasutamise vastavust standarditele. Küll aga annab see aimu, sellest, et ilmselt kasutatakse õiglase väärtuse leidmiseks võimalikult lihtsaid meetodeid. Samas on ka vähene vastajate arv juba suundumusi iseloomustav näitaja.

Järgmine blokk käsitleb sporthobuse väärtuse hindamist soetusmaksumuse meetodit kasutades. Bioloogilist vara, mille õiglase väärtust ei ole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulieritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused (RTJ 7, § 29). Seega on soetusmaksumuse meetodi kasutamisel üks olulisemaid küsimusi kulumi arvestamine.

17. ja 18 küsimus käsitlevadki kulumi arvestamist. Eesmärk on välja selgitada, kas ja millise meetodiga arvestavad raamatupidamiskohustuslased sporthobuse maksumuselt kulumit. Samuti on väga oluline saada teada põhjus, miks kulumit ei arvestata. 17. küsimuse vastusevariantideks on pakutud lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod, tegevusmahupõhine meetod ja ei arvestata kulumit ning vaba vastust. Vastuste jagunemist on näha alloleval joonisel.



Joonis 7. Kulumi arvestuse meetodid

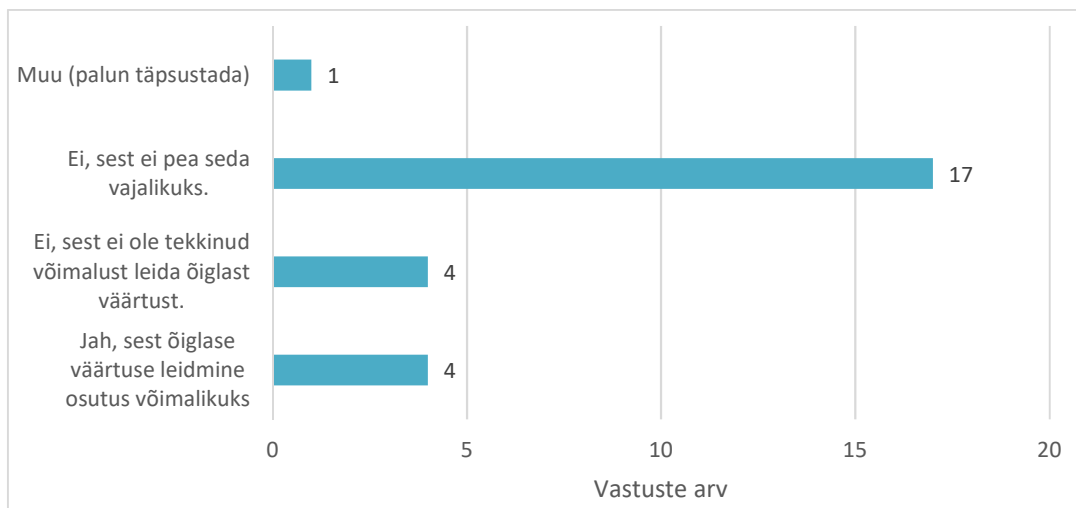
Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

Kõige enam poolehoidjaid on leidnud variant „ei arvesta kulumit“ (14 vastust), teisel kohal on tegevusmahupõhine meetod (5 vastust), sellele järgneb kahaneva jäägi meetod (4 vastust) ja viimasena on pakutud välja lineaarne meetod (2 vastajat). Üks vastaja on pakkunud välja kulumi arvestusmeetodi kohta välja variandi, et kulumit arvestatakse vastavalt turuhinnale/müügihinnale müügi hetkel või kord aastas vastavalt eeldatavale turuhinnale. Tähelepanuväärne on see, et kasutatavate meetodite seas on kõige populaarsemad mõnevõrra keerulisemad meetodid nagu tegevusmahupõhine meetod ja kahaneva jäägi meetod. Kõige lihtsam, lineaarne meetod, ei ole nii levinud nagu võiks arvata. Selline tulemus on positiivne, kuna näitab, et pigem mõeldakse kulumiarvestuse meetodid läbi ja ei lähtuta alati lihtsusest.

Kuna enamus vastajaid kulumit ei arvesta, on oluline selgitada välja selle põhjused. Et mitte seada piiranguid vastajate vastustele, ei olnud järgmisel küsimusel ette antud vastusevariante.

Kõige enam on toodud välja põhjused, et hobuse väärtus aastatega ei vähene ja bioloogilise vara puhul ei tundu kulumi arvestamine õige ning (noortel) hobustel pole kulumit (7 vastajat). Lisaks sellele olid toodud välja muud põhjused, et hobune on kajastatud immateriaalse põhivarana, investeeringuna, aasta lõpus tehakse ümberhindlus jms. See viitab olukorrale, kus tundub, et amortiseerimise mõttest ei ole õigesti aru saadud. Amortiseerimine väljendab vara kasutamist, mitte ilmtingimata tema väärtuse muutumist. Seega ei ole amortisatsioonimeetodi ja -määrade valikul eesmärgiks mitte vara jääkmaksumuse hoidmine võimalikult ligilähedane tema turuväärtusele, vaid vara kasutamise võimalikult õiglane peegeldus (RTJ 5, § 24). Kuna vastajate hulgast enamus ei kajasta kulumit, võib arvata, et nende ettevõtete finantsaruannetes on vara ja seetõttu kasum ülehinnatud.

Soetusmaksumuse bloki viimane sisuline küsimus käsitleb olukorda, kus vahetatakse bioloogilise vara kajastamise meetodit soetusmaksumuse meetodilt õiglase väärtuse meetodile. RTJ 7 § 31 sätestab, et 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. Küsimuse eesmärk on selgitada välja, kas vastaja on sporthobuse eluea jooksul vahetanud vara väärtuse hindamise meetodit ning kui teadlikud on sporthobust omavad raamatupidamiskohustuslased vastavast nõudest. Autor on vastajatele ette andnud mõned vastusevariandid ja vastused on näha järgneval joonisel.



Joonis 8. Vara väärtuse hindamise meetodi vahetamisest

Allikas: (Autori koostatud lisa 5 alusel)

Enamus vastajatest ei ole pidanud vajalikuks meetodit vahetada. 8 vastajat on teadlikud sellest nõudest, nendest 4 on vahetanud väärtuse hindamise meetodit ja 4 ei ole. Üks vastaja on soovinud vastata vaba vastusega ja juhtis tähelepanu sellele, et vajadusel hindab lihtsalt hobuse väärtust üles või alla. Viimasest vastusest jääb mulje, et ei ole õigesti aru saadud kajastamise meetoditest. Soetusmaksumuse meetodit kasutades ei ole lubatud vara üles hinnata.

3.3. Kokkuvõtte sporthobuse kajastamisest Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes

Jaotises 3.2.2. kirjeldatakse küsimustikule antud vastustele tuginedes, kuidas raamatupidamiskohustuslased kajastavad oma finantsaruannetes sporthobuseid. Järgnevalt analüüsitakse nende tulemuste vastavust Eesti finantsaruandluse standardile.

Bioloogilist vara kajastatakse bilansis käibevarade või põhivarade koosseisus. Käibevarana kajastatakse selline vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äri tsükli käigus. Kui täpset kasutusotstarvet on keeruline kindlaks määrata, tuleb lähtuda juhtkonna hinnangust (RTJ 7, § 34). Järelikult tuleks kõik müügiks peetavad sporthobused kajastada bioloogiliste käibevarade koosseisus. Muudel

eesmärkidel peetavaid sporthobuseid tuleks kajastada põhivarana bioloogiliste varade koosseisus

Autori hinnangul on näha probleeme sporthobuste klassifitseerimisega käibe- ja põhivaraks. Kokku 23 korral peetakse sporthobust müügi eesmärgil. Seega võiks eeldada, et need on kajastatud ka käibevarana. Vastusest aga selgub, et kõigest kuuel korral on tegemist käibevaraga bioloogilise vara koosseisus. 16 korral on müügiks peetav hobune kajastatud põhivarana. Nendest viiel korral on valitud materiaalne põhivara ja 11 korral materiaalne põhivara bioloogilise vara koosseisus. Ühel korral on valitud variant „muu“ ja täpsustuseks on lisatud, et tegemist on investeeringuga.

11 korral on valitud hobuse omamise põhjuseks „muu eesmärk“. Nendest kahel korral on hobune kajastatud materiaalse põhivarana, kaheksal korral bioloogilise vara koosseisus oleva põhivarana ja ühel korral on valitud taas „muu“ ning kommentaariks on lisatud „me ei kasvata hobuseid“. Kuna see vastaja on vastanud teistele küsimustele, võib välja lugeda seda, et vastaja tahtis öelda, et ei aretata hobuseid. Järelikult oleks olnud õigem küsida sporthobuse omamise põhjust, kuna termin „kasvatamine“ võib viidata aretusele. Mõned vastajad on toonud täpsemalt välja, et hobust peetakse reklaamiks, atraktsiooniks, aretuseks ja koolitamiselt tulu teenimiseks.

RTJ 7 § 29 lubab bioloogilist vara, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastada bilansis soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused. Soetusmaksumuse meetodi valikust võiks eeldada, et sporthobuse õiglase väärtuse ehk lihtsustatult turuhinna leidmine ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega.

Müügi eesmärgil peetavad sporthobused on kaubeldav vara ja neile on olemas aktiivne turg. Järelikult peaks neid autori hinnangul kajastama käibevarana bioloogilise vara koosseisus ja kajastama õiglases väärtuses. Vastused analüüsides sai aga selgeks, et kõik peale ühe vastaja kasutavad soetusmaksumuse meetodit. Kümme vastajat on arvamusel, et sporthobuse õiglast väärtust ei ole võimalik mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, kümne vastaja arvates on soetusmaksumuse meetod lihtsam ja kuue vastaja hinnangul kajastab soetusmaksumuse meetod sporthobuse väärtust täpsemalt.

Sellisel juhul tekib autoril küsimus, et millistel asjaoludel teeb ettevõtte juhtkond otsuse hobuse müügi kohta. Võimalikult kasumliku müügitehingu sooritamine eeldab autori hinnangul turuhindade pidevat jälgimist ja müüdava sporthobuse omaduste ja potentsiaali hindamist. Kui

aga leitakse, et turuhinda ei ole võimalik määrata mõistliku kulu ja pingutusega ning seetõttu kajastatakse sporthobust soetusmaksumuses, võib tekkida olukord, kus juhtkond teeb müügitehingut sooritades kahjumliku tehingu, sest pole oskust turuhinda jälgida. Kui aga juhtkond suudab jälgida turuhindasid ning hinnata hobuse omadusi, on autori hinnangul võimalik ka hobust õiglases väärtuses kajastada. Seega võib autori arvates teha järelduse, et õiglase väärtuse meetodi kasutamine annab rohkem teavet müügiotsuste tegemiseks, sest nõuab turuhindade ja hobuse omaduste jälgimist ning analüüsimist.

Käibevarana kajastatud sporthobuse kajastamist soetusmaksumuses ei pea autor õigeks järgmistel põhjustel.

- 1) Edasimüügi eesmärgil hoitavate bioloogiliste varade puhul peaks olema võimalik leida õiglast väärtust, sest nad on aktiivselt kaubeldavad.
- 2) Raamatupidamiskohustuslasel tuleb perioodiliselt testida, ega varude soetusmaksumus ei ole langenud alla neto realiseerimisväärtuse. Neto realiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud need hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügi valmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks (RTJ 4, § 6). Hinnanguline müügihind on sisuliselt vara õiglane väärtus ja seega langeb ära asjaolu, et õiglast väärtust ei ole võimalik leida mõistliku kulu ja pingutusega.
- 3) Bioloogilise käibevara kajastamisel soetusmaksumuses on lubatud vaid allahindlused ning vajadusel allahindluse tühistamine (RTJ 4, § 19, 21). Seetõttu jääb kajastamata turuhinna tõus üle sporthobuse soetusmaksumuse ja tänu sellele on aruandeaasta kasum alahinnatud.

Jaotises 2.2. on kirjeldatud asjaolusid, mis mõjutavad sporthobuse väärtust ja näidatud, et tegemist on oma olemuselt äärmiselt mitmekülgse ja keerulise varaga. Seetõttu on autor nõus sellega, et õiglase väärtuse leidmine võib olla keeruline protsess. Selleks on vaja leida erinevaid meetodeid kasutades turuhind või kasutada diskonteeritud neto rahavoogude meetodit. Turuhind, mis on standardite järgi eelistatuim variant, tähendab hobuse omaduste analüüsimist ja aktiivse turu leidmist. Küsimustikule antud vastustest on näha, et sporthobuse aktiivseks turuks võib pidada tervet Euroopa Liitu ja ka Venemaad ning hobuse turuhinna määramisel kasutatakse turgu, kus hobust kavatakse müüa. Järelikult peaks hobuse omanik turuhinna leidmiseks analüüsima ka seda, millisel turul kavatakse hobust müüa ning leidma sellel turul samasuguse hobuse turuhinna.

Turuhinna leidmine oleks lihtne, kui tegemist oleks ühetaolise börsikaubaga nagu kohv, tee, suhkur vms. Sporthobuse puhul aga näeb autor erinevaid probleeme. Need on:

- börsi ja/või hindajate puudumine,
- ligipääs turul teostatud tehingutele,
- hindades sisalduvad ootused ja hinnangud.

Loetelus välja toodud punktid on omavahel tihedalt seotud. Kuna ei ole olemas ametlikku kesket hobusebörsi või ametlikke hindajaid nagu näiteks kinnisvara puhul, on tegemist suures osas ootuste ja hinnangutega selle kohta, kuidas sporthobune turul vastu võetakse. Kui ettevõtte on kindlaks määranud põhituru, mille hindadest lähtuda, oleks vaja juurdepääsu müügipakkumistele. Selleks saab kasutada mitmeid internetilehekülgi, kus on üleval hobuste müügikuulutused ja võrrelda pakkumisi. Müügikuulutuste põhjal leitav õiglase väärtus sisaldab endas teiste müüjate ootusi hinna suhtes, sest algsed hinnad on tavaliselt läbiräägitavad ja võivad nõudluse puudumisel langeda. Lisaks võivad hinnad sisaldada kiire müügi tõttu pakutavat allahindlust. Kui oleks olemas juurdepääs juba tehtud tehingutele, siis sisaldaksid nende põhjal saadud tulemused ostjate ja müüjate kauplemisoskust, müüjate professionaalsust hobuse esitlemisel ja ostjate ootusi hobuse tulevaste saavutuste kohta. Turuhinnal põhinev õiglase väärtus sisaldab endas ka üldisemaid majanduslikke komponente nagu majanduskasv, nõudluse-pakkumise suhe jne, kuid need ei ole samaväärselt eelnevatega üksikisikute poolt mõjutatavad.

Seega on sporthobuse turuhind suures osas subjektiivne ja põhineb erinevatel hinnangutel ja ootustel. See aga annab suurepärase võimaluse raamatupidamislike pettuste läbiviimiseks, mille tulemusena saavad aruannete lugejaid tõelisest olukorras erineva pildi. Diskonteeritud rahavoogude meetodi kasutamine kätkeb ka endas mitmeid problemaatilisi asjaolusid. Rahavoogude planeerimine sõltub hobuse kasutusala, teatud juhtudel võib olla see ka võimatu. Lisaks sellele ei pruugi rahavood väljendada bioloogilise muundumise olemust. Kasutatav diskontomäär on samuti subjektiivne ja sisaldab omanike ootusi ettevõtte kasumlikkusele. Õiglase väärtuse meetodi valinud vastaja on arvamusel, et diskonteeritud rahavoogude meetod ei ole sporthobuse väärtuse hindamisel asjakohane.

Soetusmaksumuse meetodi eelis on selle lihtsus. Sporthobune võetakse arvele põhivarana bioloogiliste varade koosseisus soetusmaksumuses, arvestatakse kulumit ja vajadusel teostatakse allahindlusi.

Bioloogilise vara koosseisus oleva põhivara kajastamisel soetusmaksumuses on näha probleemi kulumi arvestusega. 14 vastajat ei arvesta kulumit. Nendest seitse on märkinud hobuse kasvatamise eesmärgiks müügi ja see tähendab, et neid sporthobuseid peaks kajastama käibevarana, mida ei amortiseerita. Kaheksal korral aga on tegemist muul eesmärgil peetavate sporthobustega, kelle maksumust tuleks amortiseerida. Enamus vastajatest oli arvamusel, et kulumit ei ole vaja arvestada, sest hobuse kui bioloogilise vara amortiseerimine ei tundu õige. Väidetakse, et hobune oma olemuselt ei amortiseeru vaid tema väärtus pigem kasvab.

RTJ 5 toob välja, et teatud materiaalsed põhivarad kuuluvad piiramatu kasutuseaga gruppi. Näiteks võib tuua maa, püsiva väärtusega kunstiteosed, muuseumieksponaadid ja raamatud. Selliste põhivarade soetusmaksumust ei amortiseerita (RTJ 5, § 22). Sporthobune ei ole piiramatu kasutuseaga, sest kasutusaeg on piiratud hobuse elueaga. Järelikult ei luba RTJ 5 seda, et nii materiaalse põhivarana kui ka bioloogiliste varade koosseisu kuuluva põhivarana kajastatud sporthobuse maksumust ei amortiseerita.

Väide, et hobune oma olemuselt ei amortiseeru, näitab seda, et soetusmaksumuse meetod on sisuliselt vale sporthobuse kajastamiseks, sest see ei võta arvesse hobuse väärtuse muutuse suunda. Sporthobuse kasvataja eeldab, et bioloogilise muundamise ehk kasvatamise ja treenimise tulemusena hobuse oskused paranevad ja tema väärtus tõuseb. Isegi kui ainus eesmärk on sportlike tulemuste parandamine, viib see turuväärtuse kasvuni. Soetusmaksumuse meetodit kasutades aga toimub bilansilise väärtuse liikumine vastupidises suunas. Algne väärtus väheneb pidevalt lisanduva kulumi tõttu. See peegeldab küll bioloogilise vara kasutamist aja jooksul, kuid ei võta üldse arvesse bioloogilise muundamise mõju. Seega tähendab see suure tõenäosusega varade alahindamist. Teatud juhtudel võivad varad olla ka ülehinnatud.

Arvatakse, et bioloogilise vara puhul ei ole põhjust kulumit arvestada ja piisab kord aastas üles- ja allahindlustest. See ei ole aga standardile vastav lähenemine, sest soetusmaksumuse meetodi puhul ei ole üleshindlused lubatud ja materiaalse põhivara puhul näeb juhend ette ka kulumiarvestust.

Samuti ei kajastata vastupidiselt õiglase väärtuse meetodile tulumeid ja kadumeid nende tekkimise perioodis. Õiglase väärtuse meetodi kasutamise puhul kajastatakse tulumid-kadumid ümberhindlusest siis, kui turuväärtus on muutunud. Soetusmaksumuse meetodi korral on võimalus tulumid tekkimiseks vaid siis, kui sporthobune müüakse bilansilisest maksumusest kõrgema hinna eest.

Soetusmaksumuse meetodi eeliseks on küll asjaolu, et soetusmaksumus ise on dokumentaalselt tõestatav suurus, mis ei sisalda nii palju hinnanguid kui eeldatav turuhind ja selle puhul on varade ülehindamine keerulisem kui õiglase väärtuse meetodi puhul. Siiski ei saa ka selle meetodi puhul mööda hinnangutest. Soetusmaksumus koosneb ostuhinnast ja soetamisega seotud kulutustest (RTJ 5, § 13). Ostuhind aga kätkeb endas börsihindade puudumise tõttu ostjate-müüjate kauplemisostkust. Edasine kulumiarvestus aga põhineb juhtkonna hinnangutel kulumimäära ja kulumiarvestusperioodi kohta.

Küsimustiku vastuseid analüüsides selgub, et sporthobuseid kajastavate ettevõtete finantsaruannete kvaliteet on pigem madal kui kõrge. Autori hinnangul ei ole raamatupidamiskohustuslased kursis sellega, kuidas peaks sporthobust kajastama ja seetõttu ei vasta kajastamine alati Eesti finantsaruandluse standardile.

Kokkuvõtlikult on probleemid järgmised.

1. Puudub arusaam sellest, kuidas õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodid mõjutavad aruandeperioodi kasumit (kahjumit).
2. On probleeme sporthobuse klassifitseerimisel käibe- ja põhivaraks ning valiku tegemisel materiaalse põhivara ja bioloogilise vara koosseisus oleva põhivara vahel.
3. Põhjused, miks on tehtud valik õiglase väärtuse meetodi ja soetusmaksumuse meetodi vahel ei ole alati kooskõlas Raamatupidamise Toimkonna juhendiga 7.
4. Soetusmaksumuse meetodi valiku puhul on näha probleeme kulumiarvestusel.

Magistritöö autori hinnangul ei ole olemas ideaalset meetodit sporthobuse kajastamiseks. Õiglase väärtuse meetod sisaldab endas palju hinnanguid ja ootusi ning annab hea võimaluse finantstulemustega manipuleerimiseks. Soetusmaksumus on küll dokumentaalselt tõestatav, kuid ei arvesta hobuse väärtuse kasvuga. Veelgi enam – hobuse bilansiline väärtus langeb. See meetod peegeldab vara kasutamist, kuid mitte bioloogilist muundamist. Selle tõttu ei ole magistritöö autor nõus seisukohaga, et bioloogiline vara üldiselt on nagu iga teine materiaalne põhivara ja seda peaks vastavalt kajastama (Amen, 2000). See võib kehtida mõne teise bioloogilise vara kohta, mida ei ole selles töös käsitletud, kuid mitte sporthobuse puhul.

Võrreldes kahte meetodit sporthobuse kajastamiseks jääb autor siiski seisukohale, et hoolimata oma puudustest (kasutamise keerukus, andmete manipuleeritavus, hinnangute rohkus, jm), on õiglase väärtuse meetod korrektsem, sest annab paremini edasi tõese ja

usaldusväärse pildi ettevõtte majandustulemustest. Aruannete lugejaid saavad parema ülevaate ettevõtte varadest. Ka ettevõtte omanikele on autori hinnangul arusaadavam varade väärtuse muutumine just läbi turuväärtuse. Kindlasti on sporthobuse turuväärtuse leidmine keerukas, kuid aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamise eesmärgil peaks autori hinnangul kasutama enam õiglase väärtuse meetodit. Manipuleeritavuse vähendamiseks võiks olla abi sellest, kui raamatupidamiskohustuslane peaks lisades avaldama õiglase väärtuse leidmise asjaolud. Avalikustamise nõuded aitaksid omanikel paremini hinnata juhtkonna tööd ja raskendaksid sporthobuste tahtlikku üle- ja alahindamist. Kuigi hinnanguid ei ole võimalik bilansist ja kasumiaruandest kunagi täielikult eemaldada, annab sporthobuste puhul õiglase väärtuse meetod siiski tulemuse, mis peegeldab ettevõtte finantsseisu õiglasemalt kui soetusmaksumuse meetod.

KOKKUVÕTE

Hobustega seotud spordialad on muutumas Eestis järjest populaarsemateks. Eesti sportlased võistlevad üle maailma ja Eestis kasvatatud hobuseid müüakse edukalt teistesse riikidesse. Peale eraisikutest hobuseomanike on mitmed hobused ka ettevõtete omandis. Kuna hobune võib olla kõrge maksumusega varaobjekt, siis omab suurt tähtsust see, kuidas ta on kajastatud raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes.

Hobuseid saab kasutada erinevates valdkondades. Neid on rakendatud tööloomana põllumajanduses, politseihobustena, ratsutamisteraapias, spordis ja mujal. Magistritöös on uuritud sporthobuse kajastamist Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes. Sporthobune on hobune, kes on osalenud Eesti Ratsaspordi Liidu andmetel vähemalt ühe korra võistlustel.

Töös tutvustati bioloogilise varade kajastamist reguleerivaid standardeid IAS 41, SME IFRS peatükk 34 ja RTJ 7. Bioloogiline vara on elus loom või taim, kelle puhul on tegemist ettevõtte poolt juhitud bioloogilise muundamisega. Bioloogiline muundamine on protsess, mille käigus muutuvad bioloogilise vara kvalitatiivsed ja kvantitatiivsed omadused. Sporthobuse bioloogiline muundamine hõlmab endas vananemist, kasvamist ja sportlike võimete arendamist.

Standardid näevad ette bioloogilise vara kajastamise õiglases väärtuses, SME IFRS ja RTJ 7 lubavad kasutada ka soetusmaksumuse meetodit juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsetl kindlaks määrata mõistliku kulu ja pingutusega. Sellisel juhul tuleb kajastada bioloogiline vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja vara väärtuse langusest tingitud võimalikud allahindlused.

Üleminek õiglase väärtuse kontseptsioonile toimus koos IAS 41 jõustumisega 2003. aastal. Enne seda kasutati vaid soetusmaksumuse meetodit. IAS 41 õiglase väärtuse kontseptsioon sai tollal palju vastukaja, oli nii positiivseid kui ka negatiivseid arvamusi. Õiglase väärtuse rakendamist peeti liialt keeruliseks ja teatud juhtudel isegi võimatuks. Seda seostati

suurte lisakulutustega ja arvati, et bioloogiline vara ei erine teoreetiliselt muudest materiaaletest põhivaradest ja seega ei ole üleminek õiglasele väärtusele põhjendatud.

Sporthobuste kajastamist finantsaruannetes ei ole kuigi palju uuritud ja seetõttu pidas autor seda teemat aktuaalseks. Selleks, et kindlaks teha, kuidas Eesti raamatupidamiskohustuslased kajastavad sporthobuseid, koostas autor küsimustiku, mis saadeti 116 raamatupidamiskohustuslasele, kes olid Eesti Ratsaspordiliidu andmete alusel 2016. a. võistelnud sporthobuse omanikud. Vastuseid tuli kokku 37, millest mõned ei olnud kahjuks täielikud ja seega läksid arvesse 27 vastust.

Küsimustiku vastuseid analüüsid saadi ülevaade sellest, milliseid meetodeid kasutades sporthobuseid kajastatakse. Kuna kõik raamatupidamiskohustuslased korraldasid oma raamatupidamist vastavalt Eesti finantsaruandluse standardile, oli vastuseid analüüsitud lähtuvalt nende vastavusest RTJ-le 7.

Kokkuvõtlikult võib välja järgmised probleemid.

1. Puudub arusaam sellest, kuidas õiglase väärtuse ja soetusmaksumuse meetodid mõjutavad aruandeperioodi kasumit (kahjumit).
2. On probleeme sporthobuse klassifitseerimisel käibe- ja põhivaraks ning valiku tegemisel materiaalse põhivara ja bioloogilise vara koosseisus oleva põhivara vahel.
3. Põhjused, miks on tehtud valik õiglase väärtuse meetodi ja soetusmaksumuse meetodi vahel ei ole alati kooskõlas Raamatupidamise Toimkonna juhendiga 7.
4. Soetusmaksumuse meetodi valiku puhul on näha probleeme kulumiarvestusel.

Enamasti kajastatakse sporthobuseid soetusmaksumuse meetodil (hoolimata sellest, kas tegemist on müügiks mõeldud hobusega või mitte). Mõned vastajad kasutasid soetusmaksumuse meetodit korrektselt, teised mugandasid seda vastavalt enda arvamusele. Vaid ühe raamatupidamiskohustuslase esindaja andis ülevaate sellest, kuidas kasutatakse õiglase väärtuse kontseptsiooni. Soetusmaksumuse meetodit kasutatakse, sest see on lihtsam, õiglast väärtust ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega leida ning arvatakse, et soetusmaksumuse meetod on sporthobuse jaoks sobilikum.

Samas on näha, et ka soetusmaksumuse meetod võib tekitada küsimusi. Paljud vastajad väitsid, et nad ei arvestagi kulumit. Põhjuseks toodi enamasti see, et hobuste amortiseerimine ei tundu õige. See näitab, et tegelikult ei ole kõik õigesti mõistnud kulumiarvestuse olemust. Samuti ei saa autor nõustuda seisukohaga, et korrektne soetusmaksumuse arvestus on

sporthobuse jaoks õiglasest väärtusest sobilikum, sest kulumit arvestades muutub sporthobuse bilansiline väärtus pidevalt väiksemaks ja ei ole kooskõlas turuhindadega. Autori hinnangul ei ole raamatupidamiskohustuslased kursis sellega, kuidas peaks sporthobust kajastama ja seetõttu ei vasta kajastamine alati Eesti finantsaruandluse standardile.

Analüüsides õiglase väärtuse ning soetusmaksumuse meetodi eeliseid ja puuduseid, on autor jõudnud seisukohale, et sporthobuse puhul annab õiglane väärtus siiski usaldusväärsemad finantsaruanded.

VIIDATUD ALLIKAD

- Amen, M. (2000). Comment Letter on Exposure Draft E65 – Agriculture No. 13.
<http://www.ifrs.org/Archive/Pages/Archive-IASB-Project-Comment-Letters.aspx>
(01.02.2017)
- Argilés, J. M., Slof, E. J. (2001). New opportunities for farm accounting. – *European Accounting Review*, 10(July), pp. 361–383
- Barker, R., Schulte, S. (2015). Representing the market perspective: Fair value measurement for non-financial assets. - *Accounting, Organizations and Society*
- Bochi, F. (2013). Studies on the Basic Levels , in Working with the Sport Horse. – *Lucrari Stiintifice : Zootehnie Si Biotehnologii* [1841-9364], 46(1), pp. 329–332.
- Bohušová, H., Svoboda, P. (2016). Biological Assets: In What Way should be Measured by SMEs? – *Procedia -Social and Behavioral Sciences*, 220, pp. 62–69.
- Cameron, I. (2014). The challenges of breeding from the mare. - *Veterinary Nursing Journal*, 26, pp. 53–55.
- CIMA. (2000). Comment Letter on Exposure Draft E65 – Agriculture No. 13
<http://www.ifrs.org/Archive/Pages/Archive-IASB-Project-Comment-Letters.aspx>
(01.02.2017)
- Cressent, M., Jez, C. (2013). The French horse industry at present. – *Advances in Animal Biosciences The Animal Consortium*, 4(s2), pp. 54–65.
- Disciplines. Fédération Équestre Internationale. <https://www.fei.org/disciplines> (10.02.2017)
- Elad, C. (2004). Fair Value Accounting in the Agricultural Sector: Some Implications for International Accounting – *Harmonization.European Accounting Review*, 13(4), 621.
- Elad, C., Herbohn, K. (2011). Implementing fair value accounting in the agricultural sector.
http://icas.org.uk/res/elad_report_feb_2011.pdf (20.01.2017)
- Faizrakhmanov, D. I., Klychova, G. S., Khametova, M. V. (2014). Accountancy in horsebreeding organization in compliance with international accountancy standards. – *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 5(24), pp. 111–117.

- Freeman, D. W. "First Time" Horse Ownership: Selecting Horses and Budgeting Horse Interests. <http://pods.dasnr.okstate.edu/docushare/dsweb/Get/Document-2083/F-4004web.pdf> (01.03.2017)
- Gonçalves, R., Lopes, P. (2014a). Accounting in Agriculture: Measurement Practices of Listed Firms. <http://www.fep.up.pt/investigacao/workingpapers/wp530.pdf> (15.02.2017)
- Gonçalves, R., Lopes, P. (2014b). Firm-specific Determinants of Agricultural Financial Reporting - *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, vol 110, pp. 470-481.
- Group of 100 Inc., A. (1999). Comment Letter on Exposure Draft E65 – Agriculture No. 13 <http://www.ifrs.org/Archive/Pages/Archive-IASB-Project-Comment-Letters.aspx> (01.02.2017)
- Hinke, J., Stárová, M. (2014). The Fair Value Model for the Measurement of Biological Assets and Agricultural Produce in the Czech Republic. – *Procedia Economics and Finance*, 12(2014), pp. 213–220.
- Hobuslased. Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Amet. http://www.pria.ee/et/Registrid/Loomade_register/hobuslased (28.04.2017)
- Hobuslaste register. Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Amet. <https://ariel.pria.ee/hobu/%20> (26.02.2017)
- Holger Hetzel Sport Horse Sales 2016 concludes with a top bid of €450.000 for Danish gelding Hulapalu (2016). World of Showjumping. <http://www.worldofshowjumping.com/en/News/Advertorials/Holger-Hetzel-Sport-Horse-Sales-2016-concludes-with-a-top-bid-of-450000-for-Danish-gelding-Hulapalu.html> (01.03.2017)
- IAS 41 — Agriculture. (2007). Deloitte Global Services Limited. <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias41> (10.02.2017)
- Identifitseerimisele kuuluvate põllumajandusloomade liikide loetelu, põllumajandusloomade identifitseerimise ning nende kohta andmete registreerimise viisid ja kord, registreerimistunnistuse väljastamise kord ja veisepassi vorm ning põllumajandusloomade arvestuse pidamise kord. Vastu võetud 21.12.2009. RTL 2009, 98, 1457 - RT I, 05.04.2016, 8
- International Accounting Standards 1 – Presentation of Financial Statements. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Accounting Standards 2 – Inventories. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Accounting Standards 16 – Property, Plant and Equipment. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Accounting Standards 37 – Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Accounting Standards 41 – Agriculture. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Financial Reporting Standard 5 – Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Financial Reporting Standard 13 – Fair Value Measurement. Vastu võetud 03.11.2008 Komisjoni määrusega (EÜ) nr 1126/2008 kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002 (ELT 29.11.2008 L 320/1).

International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities (IFRS for SMEs). Vastu võetud 01.07.2009.

Kaunistmaa, I., Veemaa, J., Puolokainen, T., Varblane, U., Aksel, M., Eamets, R. (2016). Hobumajanduse kaardistamine koos Eesti hobumajandust iseloomustavate mõõdikute määratlemisega. Tartu: Tartu Ülikooli sotsiaalteaduslike rakendusuuringute keskus RAKE.

Lefter, V., Roman, A.G.. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting – *Theoretical and Applied Economics*, pp 15-22. <http://store.ectap.ro/articole/215.pdf> (28.04.2017)

Loomakaitseeadus. Vastu võetud 13.12.2000. RT I 2001, 3, 4 – RT I, 16.06.2016, 13

Maršálek, M., Sedláčková, M., Secká, M. (2005). The Influence of the Age, Sex and Performance Level of Horses on their Success in the Show Jumping Competition – *Journal of Central European Agriculture*. 6(4), 547–554.

Ng, T., Chong, T. T.-L., Siu, M.-T., & Everard, B. (2013). What determines the price of a racing horse? – *Applied Economics*, 45(3), pp. 369–382.

- Peterson, H. (2000). Eesti hobune on osa meie looduspärandist. – *Eesti Loodus*. kd 10, lk 402-403
- Pietrzak, S., Próchniak, T. (2014). The evaluation of the value for spors purposes of warm-blooded horse breeds in poland for The show jumping discipline*. – *Annual Animal Science*, 14(3), pp. 537–543.
- Põllumajandusloomade aretuse seadus. Vastu võetud 06.11.2002. RT I 2002, 96, 566 – RT I, 12.07.2014, 110
- Raamatupidamise seadus. Vastu võetud 20.11.2002. RT I 2002, 102, 600 – RT I, 27.12.2016, 3
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7 – Bioloogiline vara. Vastu võetud 30.12.2011 - RTL 2009, 3, 46.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 4. Varud. Vastu võetud 21.12.2016 - RT 2016, 3, 46.
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 5. Materiaalne ja immateriaalne põhivara.. Vastu võetud 30.12.2011 - RTL 2009, 3, 46
- Rankings. HorseTelex Results.
<https://horsetelexresults.com/rankings/index?category.Jumping=true&page=1&category.Dressage=true&category.Eventing=true> (01.03.2017)
- Removing the Blinkers: The Health and Welfare of European Equidae in 2015. World Horse Welfare, Eurogroup for Animals. 2015 <http://www.worldhorsewelfare.org/Removing-the-Blinkers> (29.12.2016)
- Schensul, J. J. (2012). The SAGE Encyclopedia of Qualitative Research Methods. Thousand Oaks: SAGE Publications, Inc. <https://doi.org/10.4135/9781412963909> (15.03.2017)
- Statistika. Eesti Ratsaspordi Liit. <https://ratsanet.ee/> (29.12.2016)
- Sumner, M. (2017). Qualitative Research In: The SAGE Dictionary of Social Research Methods. <https://doi.org/10.4135/9780857020116> (12.03.2017)
- The 4 Most Expensive Horses in the World. Horse Nation. (2014). <https://www.horsenation.com/2014/04/19/the-4-most-expensive-horses-in-the-world/> (01.03.2017)
- Thiruvankadan, A. K., Kandasamy, N., & Panneerselvam, S. (2009). Inheritance of racing performance of Thoroughbred horses. – *Livestock Science*, 121, pp. 308–326.
- Totilas Sold to Paul Schockemöhle of Germany. Dressage-News. (2011). <http://www.dressage-news.com/2010/10/14/totilas-sold-to-paul-schockemohle-of-germany/> (01.03.2017)

Visser, E. K., Van Reenen, C. G., Blokhuis, M. Z., Karin, E., Morgan, M., Hassmén, P., ...
Visser, K. (2008). Does Horse Temperament Influence Horse–Rider Cooperation? –
Journal of Applied Animal Welfare, 11, pp. 267–284.

Vooro, A.(2011). Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises.
<http://www.pikk.ee/upload/files/Finantsmajandus/Bioloogilisedvarad.pdf> ISBN 978-
9949-21-718-2 (01.03.2017)

SUMMARY

RECOGNIZING SPORT HORSES IN FINANCIAL STATEMENTS OF ESTONIAN ACCOUNTING ENTITIES

Laura Sults

Equestrian sports are becoming increasingly popular in Estonia. Estonian athletes will compete over the world and bred horses are sold successfully in other countries. The popularity of horses and equestrianism is growing in Estonia. Because a horse can be a high-value asset, it is important, how it is recognized in the financial statements.

Horses can be used in various fields. They have been implemented in the agricultural working animals, police operations, horse riding, sports and elsewhere. This work has studied the sport horse in the financial statements of Estonian accounting entities. Sport horse is defined as a horse who participated during 2016 at least once in competition according to the Estonian Equestrian Sports Federation.

The aim of the master's thesis is to find out whether Estonian accounting entities recognize and evaluate sport horses in accordance with Estonian financial reporting standards. Following research tasks will be completed to reach the objective of thesis:

- highlight the sport horse recognition and measurement principles,
- highlight the problems that arise in calculating the value of sport horses,
- to gather information about methods of recognizing and evaluation of sport horses among Estonian accounting entities,
- to analyze recognizing and evaluation of sport horses in Estonia,
- to compare recognizing and assessing practices with the Estonian Financial Reporting Standards.

Thesis consists of three parts. In the first chapter, the definition of sport horse is brought out and different accounting standards are described. The first section looks also at the concept of the nature of the biological assets and a description of how and by what standards should the sport horse be recognized.

In the second chapter, different scientific research papers were analyzed to find out the

problems that come into being when recognizing and valuating biological assets. The section gives an overview of fair value method and cost method. In order to appreciate the sport horse pricing complexity, there is a review of different factors affecting the market price of the sport horse.

The last research task was to conduct a survey among Estonian accounting entities. The review of laws, general recommendations and standards have been compared with how it is done according to the entities responses.

Sport horses are mostly recognized using historical cost method (regardless of whether they are intended for sale or not). Some of the respondents use the historical cost method correctly, others adapt it according to their own opinion. Cost method is used because it is easier, the fair value is not possible at reasonable cost and effort to find and it is believed that the cost method is more suitable for sport horses.

However, it is seen that the historical cost method may cause some issues. Many of the respondents claimed that they did not calculate depreciation. The reason given most often is that the depreciation of the horses did not seem right. This shows that, in fact, not all fully understand the nature of depreciation. Also, the author cannot accept that a correct calculation of the cost of the sport horse fair value appropriate as depreciation considering becoming sport horses carrying value ever smaller and are not in line with market prices.

It is seen also, that there are some problems with classification of sport horses as current assets and fixed assets. Some horses are classified as fixed assets regardless of whether they are intended for sale or not.

An analysis of the fair value and historical cost method, the pros and cons, the author concludes that using the fair value for sport horses gives more reliable financial statements.

LISAD

Lisa 1. Ankeetküsitlus. Sporthobuste kajastamine Eesti raamatupidamiskohustuslaste finantsaruannetes

1. Teie ettevõtte põhitegevusala on seotud hobustega.
 - Jah
 - Ei

2. Teie ettevõtte juriidiline vorm on:
 - aktsiaselts
 - osühing
 - mittetulundusühing/sihtasutus
 - usaldusühing/täisühing
 - tulundusühistu
 - haridusasutus/ministeerium

2. Teie ametikoht on
 - juhatuse liige
 - raamatupidaja/raamatupidamisteenust osutava ettevõtte raamatupidaja
 - muu (palun täpsustada)

3. Teie ettevõttes kasvatatavate hobuste arv on:
 - 1-10
 - 11-50
 - 51-...

4. Teie ettevõtte raamatupidamist korraldatakse lähtuvalt:
 - Eesti finantsaruandluse standardist
 - IFRS-ist

Lisa 1 järg

5. Finantsaruannetes on sporthobune klassifitseeritud (valida ka sporthobuse kasvatamise eesmärk):

- materiaalseks põhivaraks
- bioloogiliseks varaks (põhivara koosseisus)
- bioloogiliseks varaks (käibevara koosseisus)
- muu

Sporthobuse kasvatamise eesmärk:

- müük
- muu eesmärk

6. Esmasel arvelevõtmisel kajastate sporthobuseid:

- õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused
- soetusmaksumuses

Õiglase väärtuse meetod

1. Õiglase väärtuse kasutamisel bioloogilise vara kajastamisel klassifitseerite hinnangulisteks müügikulutusteks (mitu vastusevariant):

- transpordikulutused
- kulutused müügiga seotud veterinaarteenustele
- hobuse tutvustamiseks kuluv tööajakulu
- kulutused reklaamile
- riigilõivud
- tasud vahendajatele
- müügikulutusi ei arvestata
- muud kulutused

2. Õiglase väärtuse leidmiseks kasutate:

- turuhinda
- diskonteeritud neto rahavoogude meetodit
- soetusmaksumust juhul, kui hobuse väärtus ei ole peale soetamist oluliselt muutunud
- muud meetodit (palun täpsustada)

Lisa 1 järg

3. Ettevõtte sporthobustele on aktiivne turg (mitu vastusevarianti):
 - Eesti
 - Soome
 - ülejäänud EL-i riigid (v.a. Eesti ja Soome)
 - Venemaa
 - muud riigid (v.a. EL ja Venemaa)
 - aktiivne turg puudub

4. Aktiivse turu olemasolul kasutate õiglase väärtuse leidmiseks:
 - turuhinda turul, kus ettevõtte kavatseb hobust müüa
 - turuhinda soodsaimal turul
 - turuhinda turul, kust hobune soetati
 - muu (palun täpsustada)

5. Aktiivse turu puudumisel kasutate turuhinna leidmiseks:
 - kõige hilisemat turuhinda
 - sarnaste hobuste turuhinda, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga
 - vastavas sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtust
 - muu (palun täpsustada)

6. Diskonteeritud neto rahavoogude meetod võimaldab usaldusväärselt hinnata sporthobuse õiglast väärtust.
 - jah
 - ei
 - ei oska öelda
 - muu (palun täpsustada)

7. Majandusaasta aruande koostamisel hindate sporthobuse väärtust:
 - majandusaasta viimase päeva seisuga
 - aruande koostamise päeva seisuga
 - aruande koostamise päeva seisuga võttes arvesse muutusi peale majandusaasta viimast päeva

Lisa 1 järg

8. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivaid kasumit (tulumit) / kahjumit (kadumit) kajastate kasumiaruande ridadel (mitu vastusevarianti):
 - muud äritulud/muud ärikulud
 - kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt
 - mitmesugused tegevuskulud
 - põhivarade kulum ja väärtuse langus
 - olulised käibevara allahindlused
 - muud finantstulud ja -kulud
 - üldhalduskulud
 - müügitulu
 - muul real (palun täpsustage)

9. Kommentaarid (soovi korral)
 - avatud vastus

Soetusmaksumuse meetod

1. Soetusmaksumuse meetodi olete valinud, sest:
 - teie hinnangul ei ole võimalik sporthobuse õiglast väärtust mõõta
 - soetusmaksumuse meetod on lihtsam
 - teie hinnangul kajastab soetusmaksumuse meetod sporthobuse väärtust täpsemalt
 - muu (palun täpsustada)

2. Sporthobuse kajastamisel soetusmaksumuse meetodil arvestate kulumit:
 - lineaarsel meetodil
 - kahaneva jäägi meetodil
 - tegevusmahupõhisel meetodil
 - muul meetodil (palun kirjeldada)
 - ei arvesta kulumit (palun põhjendada)

3. Juhul, kui te ei arvesta kulumit, siis selle põhjuseks on:
 - avatud vastus

Lisa 1 järg

4. Soetusmaksumuse meetodil kajastatud sporthobuse eluea jooksul olete vahetanud vara väärtuse hindamise meetodit.
 - jah, sest õiglase väärtuse leidmine osutus võimalikuks
 - ei, sest ei ole tekkinud võimalust leida õiglast väärtust.
 - ei, sest ei pea seda vajalikuks.
 - muu

5. Kommentaarid (soovi korral)
 - Avatud vastus

Allikas: (Autori koostatud)

Lisa 2. Vastajate liigitus küsimustikule saadud vastuste põhjal

1. Teie ettevõtte/asutus on:

Vastusevariant	Vastuste arv
aktsiaselts	0
osaühing	26
mittetulundusühing/sihtasutus	0
usaldusühing/täisühing	0
tulundusühistu	0
haridusasutus/ministeerium	1
Vastuste arv kokku	27

2. Teie ametikoht on:

Vastusevariant	Vastuste arv
juhatuse liige	23
raamatupidaja/raamatupidamisteenust osutava ettevõtte raamatupidaja	2
muu (palun täpsustada)	2
Vastuste arv kokku	27

Number	muu (palun täpsustada)
1	ametnik
2	loomaarst

3. Teie ettevõttes/asutuses kasvatatavate hobuste arv on:

Vastusevariant	Vastuste arv
1-10	24
11-50	3
51-...	0
Vastuste arv kokku	27

4. Teie ettevõtte/asutuse raamatupidamist korraldatakse lähtuvalt:

Vastusevariandid	Vastuste arv
Eesti finantsaruandluse standardist (varem Eesti hea raamatupidamistava)	27
IFRS-ist	0
Vastuste arv kokku	27

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 3. Sporthobuste klassifitseerimine saadud vastuste põhjal

5. Finantsaruannetes on sporthobune klassifitseeritud (valida ka sporthobuse kasvatamise eesmärk):
sporthobuse kasvatamise eesmärk

Vastusevariandid	müük	muu eesmärk	Vastuste arv
materiaalseks põhivaraks	5	2	7
bioloogiliseks varaks (põhivara koosseisus)	11	8	19
bioloogiliseks varaks (käibevara koosseisus)	6	0	6
muu	1	1	2

Kokku

Palun täpsustada vastust "muu".

6

Vastuste arv kokku

27

Number Palun täpsustada vastust "muu".

- 1 Hobune on ettevõtte nimel reklaami eesmärgil.
- 2 atraktsioon külalistele
- 3 Aretus
- 4 investering
- 5 Tulu teenimine koolitamiselt
- 6 me ei kasvata hobuseid

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 4. Õiglase väärtuse meetodit puudutavatele küsimustele saadud vastused

6. Esmasel arvelevõtmisel kajastate sporthobuseid:

Vastusevariandid	Vastuste arv
õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused soetusmaksumuses	1
	26
<i>Vastuste arv kokku</i>	<i>27</i>

7. Õiglase väärtuse kasutamisel bioloogilise vara kajastamisel klassifitseerite hinnangulisteks müügikulutusteks (mitu vastusevarianti):

Vastusevariandid	Vastuste arv
transpordikulutused	1
kulutused müügiga seotud veterinaarteenustele	1
hobuse tutvustamiseks kuluv tööajakulu	0
kulutused reklaamile	1
riigilõivud	0
tasud vahendajatele	0
müügikulutusi ei arvestata	0
muud kulutused (palun täpsustada)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	<i>1</i>

8. Õiglase väärtuse leidmisel kasutate:

Vastusevariandid	Vastuste arv
turuhind	1
diskonteeritud neto rahavoogude meetodit	0
soetusmaksumust juhul, kui hobuse väärtus ei ole peale soetamist oluliselt muutunud	0
muud meetodit (palun täpsustada)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	<i>1</i>

Lisa 4 järg

9. Ettevõtte sporthobustele on aktiivne turg (mitu vastusevarianti):

Vastusevariandid	Vastuste arv
Eesti	1
Soome	1
ülejäänud EL-i riigid (v.a. Eesti ja Soome)	1
Venemaa	1
muud riigid (v.a. EL ja Venemaa)	0
aktiivne turg puudub	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

10. Aktiivse turu olemasolul kasutate õiglase väärtuse leidmiseks:

Vastusevariandid	Vastuste arv
turuhinna turul, kus ettevõtte kavatses hobust müüa	1
turuhinna soodsaimal turul	0
turuhinna turul, kust hobune soetati	0
muu (palun täpsustada)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

11. Aktiivse turu puudumisel kasutate turuhinna leidmiseks:

Vastusevariandid	Vastuste arv
kõige hilisemat turuhinda	0
sarnaste hobuste turuhinda, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga	0
vastavas sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtust	0
muu (palun täpsustada)	1
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

Number **1** muu (palun täpsustada)
nõudlus-pakkumine

Lisa 4 järg

12. Diskonteeritud neto rahavoogude meetod võimaldab usaldusväärset hinnata sporthobuse õiglast väärtust.

Vastusevariandid	Vastuste arv
Jah	0
Ei	1
Ei oska öelda	0
Muu (palun täpsustada)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

13. Majandusaasta aruande koostamisel hindate sporthobuse väärtust:

Vastusevariandid	Vastuste arv
majandusaasta viimase päeva seisuga	1
aruande koostamise päeva seisuga	0
aruande koostamise päeva seisuga võttes arvesse muutusi peale majandusaasta viimast päeva.	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

14. Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümberhindlusest tekkivat kasumit (tulumit) / kahjumit (kadumit) kajastate kasumiaruande ridadel (mitu vastusevarianti):

Vastusevariandid	Vastuste arv
muud äritulud/muud ärikulud	0
kasum (kahjum) bioloogilistelt varadelt	1
mitmesugused tegevuskulud	0
põhivarade kulum ja väärtuse langus	0
olulised käibevara allahindlused	0
muud finantstulud ja -kulud	0
üldhalduskulud	0
müügitulu	0
muul real (palun täpsustage)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	1

Lisa 4 järg

15. Kommentaarid (soovi korral)

Vastusevariandid	Vastuste arv
	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	0

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)

Lisa 5. Soetusmaksumuse meetodit puudutavale osale saadud vastused

16. Soetusmaksumuse meetodi olete valinud, sest:

Vastusevariandid	Vastuste arv
teie hinnangul ei ole võimalik sporthobuse õiglast väärtust mõõta	10
soetusmaksumuse meetod on lihtsam	10
teie hinnangul kajastab soetusmaksumuse meetod sporthobuse väärtust täpsemalt	6
muu (palun täpsustada)	0
<i>Vastuste arv kokku</i>	26

17. Sporthobuse kajastamisel soetusmaksumuse meetodil arvestate kulumit:

Vastusevariandid	Vastuste arv
lineaarsel meetodil	2
kahaneva jäägi meetodil	4
tegevusmahupõhisel meetodil	5
ei arvesta kulumit	14
muul meetodil (palun kirjeldada)	1
<i>Vastuste arv kokku</i>	26

Number muul meetodil (palun kirjeldada)

- vastavalt turuhinnale/müügihinnale müügi hetkel või kord aastas vastavalt
1 eeldatavale turuhinnale

Lisa 5 järg

18. Juhul, kui te ei arvesta kulumit, siis selle põhjuseks on:

Vastused	Vastuste arv
Number Vastus	
1 noortel hobustel pole kulumit	
2 Hobune ei kaota aastate jooksul oma väärtust, pigem vastupidi.	
3 RTJ 7 BIOLOOGILISED VARAD p. 29-30	
4 Immateriaalne põhivara	
5 aasta lõpus teen ümberhindluse ja vastavalt sellele tekib kahjum v kasum	
6 Eeldus, et ta väärtus ei vähene	
karja juurdekasvu eraldi arvesse ei võta ja keskmine hobuse hind langeb niigi iga	
7 aastaga	
8 bioloogilise vara puhul ei tundu kulumi arvestamine kõige õigem meetod.	
Aga miks arenevat hobust amortiseerida? Ja siis aasta lõpus üles hinnata? See	
9 on väga subjektiivne	
10 kajastatud investeeringuna	
11 ühel vastus puudub	
12 hobuste müük toimub vastavalt treenitus väljaõppele	
13 põhivara ei vähene	
<i>Vastuste arv kokku</i>	13

19. Soetusmaksumuse meetodil kajastatud sporthobuse eluea jooksul olete vahetanud vara väärtuse hindamise meetodit.

Vastusevariandid	Vastuste arv
Jah, sest õiglase väärtuse leidmine osutus võimalikuks	4
Ei, sest ei ole tekkinud võimalust leida õiglast väärtust.	4
Ei, sest ei pea seda vajalikuks.	17
Muu (palun täpsustada)	1
<i>Vastuste arv kokku</i>	26

Number	Muu (palun täpsustada)
1	Vajadusel saab lihtsalt väärtust, kas üles või alla hinnata

Lisa 5 järg

20. Kommentaarid (soovi korral)

Vastused

Soetusmaksumus kajastab kõige paremini sporthobuse väärtust/turuhindu, korrigeerimised bilansis saab teha vastavalt vajadusele, nt müügikuulutuste või müügispetsialistide tagasiside põhjal, samuti saab hinnata müügi kasulikkust turu tagasiside põhjal ning teha järeldused, kas varasse investeerimist tuleks jätkata või oleks kasulikum vara müüa ning kas vara väärtus on tõusnud või langenud.

Tunnistame, et sporthobuse väärtuse hindamine on väga hinnanguline ja alati vaieldav ehk sõltub vaataja silmadest lisaks põlvnemisele ja tulemustele:-)

Vastuste arv

Vastuste arv kokku

2

Allikas: (Autori koostatud küsitluse vastuste alusel)