

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Kaidi Liivak

**BIOLOOGILISE VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE JA  
KAJASTAMINE EESTI ETTEVÕTETES NING SELLEGA  
SEOTUD AVALIKUSTAMISNÕUETE TÄITMINE**

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.

Kaidi Liivak .....

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 132860TARMM

Üliõpilase e-posti aadress: kaidiliivak@gmail.com

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. PÕLLUMAJANDUSRAAMATUPIDAMINE JA BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED.....	8
1.1. Põllumajandusraamatupidamine, bioloogilise vara mõiste, olemus ja liigitamine.....	8
1.2. Bioloogilise vara esmane ja edasine kajastamine IAS-i 41 ja RTJ-i 7 alusel.....	14
2. BIOLOOGILISE VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE NING INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMINE .....	27
2.1. Bioloogilise vara väärtuse mõõtmise peamised meetodid.....	27
2.2. Kohustuslik avalikustamine ja avalikustamisindeks.....	40
3. BIOLOOGILIST VARA KAJASTAVATE EESTI ETTEVÕTETE AVALIKUSTAMISNÕUETE KOORMUS NING AVALIKUSTAMISMAHT.....	46
3.1. Bioloogilist vara kajastavad Eesti ettevõtted .....	46
3.2. Avalikustamisinõuded ja -koormus lähtuvalt IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist .....	48
3.3. Uurimuse metoodika ja valimi koostamine .....	57
3.4. Bioloogilise varaga seotud Eesti ettevõtete avalikustamisinõuete täitmismaht ja selle seos ettevõttele iseloomulike näitajatega.....	62
KOKKUVÕTE.....	68
SUMMARY .....	71
VIIDATUD ALLIKAD.....	73
LISAD .....	78
Lisa 1. Avalikustamisinõuded .....	78
Lisa 2. Müügitulu erineva bioloogilise varaga seotud EMTAK-koodide all kajastavate ettevõtete arv.....	79
Lisa 3. IFRS-i avalikustamisinõuded.....	80
Lisa 4. Avalikustamisindeksi kirjed .....	83

Lisa 5. Avalikustamisindeksite väärtused .....	85
Lisa 6. Ettevõtted, mille 2014. aasta majandusaasta aruandeid analüüsiti .....	88
Lisa 7. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas.	92
Lisa 8. Avalikustamisnõuete mahu seos ettevõttele iseloomulike näitajatega (regressioonanalüüs).....	98

## **ABSTRAKT**

Töö pealkiri on: Bioloogilise vara väärtuse mõõtmine ja kajastamine Eesti ettevõtetes ja sellega seotud avalikustamisnõuete täitmine

Bioloogilist vara iseloomustab bioloogiline muundumine, mis hõlmab endas kasvamise ja paljunemise, kuid ka vananemise või põllumajandusliku toodangu tootmise protsesse. Eeltoodu teeb sellise vara arvestuse keerukaks. Avalikustamine on viis andmaks aruandekasutajale edasi informatsiooni bioloogilise vara kajastamise ja väärtuse mõõtmise kohta. Bioloogilise varaga seotud arvestusinformatsiooni avalikustamine on oluline lüli põllumajandus-, metsandus- ja kalandusvaldkonna raamatupidamise mõistmiseks. Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kui suuresti erinevad bioloogilise vara kohta eri standardite avalikustamisnõuded ning seejärel selgitada raamatupidamise aastaaruannete põhjal välja, millises mahus vastavad bioloogilist vara kajastavate Eesti ettevõtete majandusaasta aruanded juhenditega sätestatud avalikustamisnõuetele. Selleks võrreldi IFRS-i, SME IFRS-i ja Eesti finantsaruandluse standardi avalikustamisnõudeid ning viidi läbi kvalitatiivne analüüs 114 ettevõtja 2014. aasta majandusaasta aruannetele, millest saadud andmete baasil tehti kvantitatiivne analüüs, saamaks teavet, millised ettevõtete iseloomulikud jooned mõjutavad bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuete täitmise mahtu. Selgus, et kui võtta aluseks IFRS-i avalikustamisnõuete maht, siis RTJ-i 15 täismahus täitev ettevõtte peab avalikustama bioloogilise vara kohta 32% vähem informatsiooni, RTJ-i 15 rakendav väikeettevõtte peab avalikustama IFRS-ist 41% vähem ning mikroettevõtte 98% vähem informatsiooni. Kuigi RTJ 15 põhineb SME IFRS-il, siis viimati mainitu avalikustamisnõuded on IFRS-iga võrreldes mahult 50% väiksemad. Käesoleva uuringu põhjal on Eesti bioloogilist vara kajastavate ettevõtete puhul avalikustamisnõuete täitmise maht seotud majandusüksuse suurusega, kuid mitte audiitori tüübi, bioloogilise vara osatähtsusega koguarvas, omanikeringi suuruse ega ka ekspordimahuga. Keskmiselt avalikustavad Eesti ettevõtted 59% bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuetest, kusjuures kõige enam avalikustavad sea- ja piimakarja kasvatusega tegelevad majandusüksused ning kõige vähem mesindusega tegelevad ettevõtted.

Võtmesõnad: bioloogiline vara, avalikustamine, avalikustamisindeks, IAS 41, RTJ 7, RTJ 15

## SISSEJUHATUS

Bioloogilisele varale on omane võime elutsükli käigus kvantitatiivselt või kvalitatiivselt muunduda, mis toob kaasa vara väärtuse muutuse. Kuna majandusaasta aruandes peab olema tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine ettevõtte finantsseisundist ja tulemuslikkusest, siis tuleb tekkepõhiselt kajastada ka bioloogilise vara väärtuse kasvamisest tulenevad (realiseerimata) tulumid ning vara väärtuse vähenemisest tulenevad (realiseerimata) kadumid. Bioloogilist vara tuleb kajastada vastavalt standarditele ja juhendmaterjalidele peamiselt õiglases väärtuses selleks, et ettevõtte bioloogilise vara raamatupidamislik väärtus oleks võimalikult lähedane turuväärtusele. Õiglase väärtuse mõõtmismeetodi tulemus peab andma ülevaate ettevõtte bioloogilise vara tegelikust väärtusest ja tulemuslikkusest. Kuid kas majandusüksused kajastavad oma aruannetes bioloogilist vara kooskõlas standarditega? Kuidas ja millal sellise vara väärtust peaks mõõtma? Kas sellise vara väärtuse mõõtmisel võib tekkida probleeme? Kuidas peaks väärtuse suurenemist või vähenemist mõõtma ja kajastama? Need ja paljud teised küsimused tekivad seoses bioloogilise varaga ning seega kajastavad ka teema aktuaalsust.

Finantsaruandluse standardite eesmärk on raamatupidamise harmoniseerimine parema võrreldavuse tagamiseks. Samas annavad printsiipidel (mitte reeglitel) põhinevad standardid laiaulatusliku arvestus- ja hindamismeetodite valiku, mille korral on ettevõtte juhtkonnal võimalik valida just endale sobilikum variant. Kui sellise laia valikuvõimaluse korral annavad erinevad meetodid üksteisest oluliselt erineva tulemuse, siis ei täida finantsaruandluse standardid enam oma eesmärki. Selleks, et raamatupidamise aruande kasutaja saaks ettevõtte bioloogilise vara väärtusest asjakohast informatsiooni, tuleb majandusüksusel avalikustada kõik bioloogilise vara väärtuse mõõtmisega seotud asjaolud.

Magistritöö eesmärk on välja selgitada, kui suuresti erinevad bioloogilise vara kohta eri standardite avalikustamisnõuded ning seejärel selgitada raamatupidamise aastaaruannete põhjal välja, millises mahus vastavad bioloogilist vara kajastavate Eesti ettevõtete majandusaasta aruanded juhenditega sätestatud avalikustamisnõuetele. Selle eesmärgi täitmiseks püstitati järgmised ülesanded:

- 1) käsitleda bioloogilise vara mõistet, olemust, liigitamist ja kajastamist;

2) tutvuda põhjalikult bioloogilise vara väärtuse mõõtmise ja avalikustamisnõuete täitmise olulisusega;

3) võrrelda avalikustamisnõuete osas erinevaid standardeid, analüüsida Eesti ettevõtete majandusaasta aruandeid ja seal avalikustatavat informatsiooni.

Töö esimene osa põhineb standardite nõuetel ning selles käsitletakse bioloogilise vara olemust, liigitamise aluseid, bioloogilise vara arvele võtmist ja edasist kajastamist. Bioloogilise vara olemuse, arvele võtmise ja edasise kajastamise käsitlemisel toetutakse rahvusvahelisele raamatupidamisstandardile nr 41 (IAS 41), rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile nr 13 (IFRS 13) ja väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate IFRS-i (edaspidi SME IFRS) paragrahvidele 34.2-34.10 ning Eesti finantsaruandluse standardile (Raamatupidamise Toimkonna juhendile nr 7 „Bioloogilised varad“ (edaspidi RTJ 7) ja 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“ (edaspidi RTJ 15)). RTJ 7 „Bioloogilised varad“ tugineb väikese ja keskmise suurusega ettevõtjate rahvusvahelise finantsaruandluse standardi paragrahvidele 34.2-34.10.

Teises peatükis on käsitletud bioloogilise vara väärtuse mõõtmist ja avalikustamise olulisust. Käsitletakse erinevaid väärtuse mõõtmise viise ning peamisi eri mõõtmismeetoditele omaseid probleeme. Samuti tutvustatakse bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuete kohta käivat avalikustamisindeksit.

Kolmanda osa eesmärk on välja selgitada, millises mahus erinevad eri standardite bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuded ning millises mahus täidavad Eestis registreeritud bioloogilist vara kajastavad ettevõtted juhendmaterjalides sätestatud avalikustamisnõudeid ning kas ja kuidas on ettevõttele iseloomulikud näitajad seotud avalikustamisnõuete täitmise ulatusega. Sellest tulenevalt on püstitatud järgnevad hüpoteesid:

H1: Mida suurem on bioloogilise vara osatähtsus ettevõtte varas, seda rohkem ettevõtte avalikustab;

H2: Mida suurem on ettevõtte, seda rohkem ettevõtte avalikustab;

H3: BIG 4 audiitorite poolt auditeeritud ettevõtted avalikustavad rohkem;

H4: Mida suurem on ettevõtte omanikering, seda rohkem ettevõtte avalikustab;

H5: Mida suurem on ettevõtte rahvusvahelise tegevuse (eksport) tase, seda rohkem ettevõtte avalikustab.

Eesmärgi täitmiseks võrreldakse esiteks eri standardite bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõudeid ning seejärel analüüsitakse Registrite ja Infosüsteemide Keskusest

(edaspidi RIK) saadud sobilike Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaator-koodidega (edaspidi EMTAK-koodide) kajastatud ettevõtete 2014. majandusaasta aruandeid. 2014. aasta majandusaasta aruanded valiti, kuna andmeid küsiti RIK-ist 2016. aasta kevadel ja need olid vastaval hetkel kõige uuemad RIK-i andmebaasides olevad aruanded ning siis pidid kõik Eesti ettevõtted täitma veel täismahus Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 15 avalikustamisnõudeid.

Magistritöö aitab juhendite koostajatel paremini mõista bioloogilise varaga seotud avalikustamise tavasid Eesti ettevõtete hulgas ja seda mõjutavaid tegureid ning annab soovitusi tulevasteks juhendite arendusteks valdkondades, millele pole piisavalt tähelepanu pööratud.



# **1. PÕLLUMAJANDUSRAAMATUPIDAMINE JA BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMISE ÜLDPÕHIMÕTTED**

Põllumajandussektoril on olnud väga oluline roll inimtsivilisatsiooni arengus. See on asendamatu ja strateegiline valdkond kogu ühiskonnas. Sellest hoolimata on antud tegevusvaldkond saanud ajalooliselt vähe tähelepanu raamatupidamisstandardite tegijatelt, mis võib tuleneda sellest, et majandus sõltus põllumajandusest (primaarsektorist) vähem kui teistest reguleeritud sektoritest/tööstusharudest. Enamik põllumajanduse majandustarkvarasid oli keskendunud tootmisele, turustamisele või maksuaruandlusele, mitte otsuste langetamisele. (Fischer, Marsh 2013) Koos põllu-, metsa- ja kalamajanduse arenguga on arenenud ja täiustunud ka sellega seotud raamatupidamise aruandlusnõuded.

## **1.1. Põllumajandusraamatupidamine, bioloogilise vara mõiste, olemus ja liigitamine**

Raamatupidamine on infosüsteem, mis annab teavet selle ettevõttega seotud inimestele ja institutsioonidele ettevõtte ressursside moodustamisest ja kasutamisest ning nende ressursside suurenemisest või vähenemisest tulenevalt finantstehingutest- ning olukorrast. Majandusarvestuse põhifunktsioonideks on (majandussündmuste) kajastamine, liigitamine, aruandlus ja tõlgendamine ning see koosneb kolmest olulisemast osast: finants-, kulu- ja juhtimisarvestusest. (Doğan *et al* 2013) Lisaks eeltoodud liigitusele saab raamatupidamisarvestust liigitada tegevusharu põhiselt (näiteks kaubandusraamatupidamine, toomisraamatupidamine ja põllumajandusraamatupidamine), mis hõlmavad endas kõiki eeltoodud raamatupidamise põhifunktsioone ja lisasid.

Doğan, Arslan ja Gül Köksal (2013) on teiste autorite eri aastatel ilmunud (Doğan, 1975; Aras, 1988; Beneke, 1966; Talim, 1973) teadusartiklitest välja toonud peamised põllumajandusraamatupidamise aruandluse ja aruannete eesmärgid, milleks on:

- hinnata põllumajanduslike kaupade/bioloogilise vara tegelikku kulu;
- määrata müügihinnad põllumajanduslikust tegevusest saadud toodangule;

- tagada aus ja tasakaalustatud dividendijaotus ettevõtte omanikele pärast kasumikahjumi hindamist;
- anda abi põllumeestele ja ettevõtjatele maksubaasi hinnanguks;
- tagada ettevõtte finants- ja ainelise vara kontroll;
- aidata eelarve koostamisega;
- anda infot juhtidele põllumajandus-, tulu- ja hinnapoliitika määramiseks;
- aidata jälgida ettevõtte juhtide ja töötajate eesmärkide täitmist;
- aidata määrata toetust põllumajandusettevõtetele;
- anda infot krediitiasutustele;
- aidata töötajate palga määramisel;
- anda informatsiooni koolituste ja teadustööde tarbeks.

Sellest tulenevalt ei täida põllumajanduse, metsanduse ja kalandusega seotud raamatupidamine ning kohustuslik avalikustamine pelgalt finantsaruandluse eesmärke, vaid oma arvestuse keerukusest tulenevalt annab laiemat informatsiooni selliste valdkondade eripäradest. Raamatupidamisaruannete koostamise eesmärk on anda aruannete kasutajatele otsuste tegemiseks usaldusväärne ja neutraalne informatsioon (RPS, § 16). See kehtib ka bioloogilise vara kohta. Enne, kui bioloogilist vara saab raamatupidamises kajastama hakata, tuleb selgeks teha, mis on ettevõtte jaoks bioloogiline vara ja mis seda iseloomustab.

Vastavalt raamatupidamise seaduse definitsioonile on vara „raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning mis eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu“ (RPS, § 3). Eelnev definitsioon hõlmab ka bioloogilist vara, mida SME IFRS määratleb kui loomset või taimset elusorganismi (Väike- ja keskmise suurusega...2009). Bioloogiliseks varaks on näiteks koduloomad ja – linnud, istikud istandustes, kalad kalakasvanduses ning kasvav teravili ja mets. Näiteks kui ettevõtja valitseva mõju all oleval lehmäl sünnib vasikas, kes hakkab tulevikus piimakarjas piima andma, siis on vasika kui loomse elusorganismi näol tegu bioloogilise varaga. Kuid mis iseloomustab bioloogilist vara, et selle käsitlemiseks oli vaja koostada spetsiaalne aruandlusjuhend?

Bioloogilist vara iseloomustab bioloogiline muundumine, mis IAS 41 definitsiooni kohaselt hõlmab endas kasvamise, kahanemise, paljunemise, vananemise või põllumajandusliku toodangu tootmise protsesse, tuues kaasa vara kvalitatiivse või

kvantitatiivse muutuse (IAS 41, § 5). Kõik see teeb bioloogilise vara arvestuse keerukaks. Seetõttu on selgelt ja üheselt mõistetavate standardite ja juhendite olemasolu ning täiendamine oluline samm ühtlustamiseks ettevõtete hindamis- ja arvestusmeetodeid, et majandusaasta aruannetest saadav informatsioon oleks tõene, reaalne ning võrreldav.

Bioloogiline vara on seotud põllumajandusliku tegevusega, mida defineeritakse SME IFRS-i järgi kui ettevõtte poolt juhivat protsessi, mille käigus toimub bioloogilise vara muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uueks bioloogiliseks varaks (Väike- ja keskmise suurusega... 2009). Sama standardi terminite sõnastik määratleb põllumajanduslikku toodangut kui bioloogilisest varast saadavat või eraldatavat toodangut (Väike- ja keskmise suurusega... 2009). Seega on põllumajandusliku toodangu tekkimiseks kaks viisi — bioloogilise vara elutsükli lõpetamine (näiteks langetatud mets või lihakere tapamajas) või põllumajandusliku toodangu eraldamine bioloogilise vara küljest (näiteks viljapuudelt koristatud saak; lehmadeltpiim või saadud sõnnik; kanadelt saadud munad) (RTJ 7, § 8). Kusjuures alati ei pruugita bioloogilisest varast eraldatud osi põllumajandusliku toodanguna käsitleda. Näiteks võib muna käsitleda kas põllumajandusliku toodanguna, kui seda kasutatakse toiduvalmistamise eesmärgil või hoopis bioloogilise varana, kui munast soovitakse saada haudumise teel tibu (Waine 2009). Seega tuleb teha vahet bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu vahel. Vastavalt IAS-ile 41 erineb bioloogiline vara põllumajanduslikust toodangust. Sellisel määratlusel on mõju raamatupidamisele, kuna põllumajanduslik toode on varu ja seega seda ei amortiseerita. (Deaconu 2013))

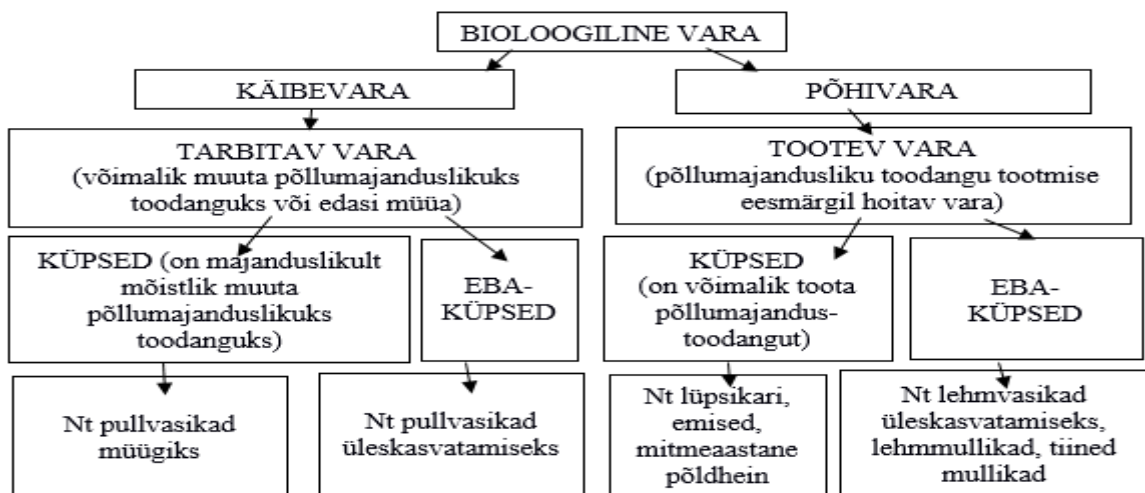
Põllumajanduslik tegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid (näiteks karjakasvatus, metsandus, kodulinnukasvatud, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur), millel on teatavad ühised tunnused. Bioloogilise vara eri liikide mitmekesisusest hoolimata saab seda iseloomustada alljärgnevate tunnustega, mille eksisteerimisel kajastatakse seda loomset või taimset elusorganismi ettevõtte bilansis (IAS 41, § 6):

- a) bioloogilisel varal on võime muutuda ehk bioloogiliselt muunduda;
- b) bioloogilise vara muutusi saab juhtida. Juhtimine soodustab bioloogilist muundumist, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Bioloogilise vara muutuste juhtimine eristab põllumajanduslikku tegevust teistest toimingutest; ja

- c) bioloogilise vara muutusi saab mõõta. Muutuste juhtimise tulemusi ehk juhtimise eesmärkide täitmist on võimalik mõõta ja jälgida, kusjuures muutused võivad olla nii bioloogilise muundumise, kui ka põllumajandustoodangu saamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsed (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvkihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsed (näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutused.

Bioloogiline vara, mille kasvamist pole juhitud ei ole seotud põllumajandusliku tegevusega (näiteks avamere kalapüük) ja seega ei kohaldata sellise vara arvestuses bioloogilise varaga seotud standardeid ning juhendeid (IAS 41, § 6). Samamoodi ei ole põllumajanduslik tegevus huvitegevusega (näiteks loomaaed) seotud loomade haldamine, kuna seal puudub bioloogilise vara muutuste juhtimine, vaid kontrollitakse lihtsalt loomade arvu. Looduslik loomade paljunemine loomaaias, ei ole (üldiselt) juhitud ja toimub huvitegevusega seotud põhitegevusala kõrval juhuslikult. Kuid kui juhitava aretuse eesmärk on (loomade) müük (mitte teadusuuringud), siis loetakse seda põllumajanduslikuks tegevuseks. (A practical guide... 2009)

Bioloogilist vara liigitatakse tarbitavaks ja tootvaks bioloogiliseks varaks, mida IAS 41 soovib omakorda liigitada kas küpseks või ebaküpseks bioloogiliseks varaks (vaata joonis 1), kuna see annab kasulikku informatsiooni tulevaste rahavoogude määramiseks (IAS 41, § 43).



Joonis 1. Bioloogilise vara liigitamine

Allikas: (Vooro 2011)

Tarbitav bioloogiline vara on vara, mis on ette nähtud põllumajandustoodanguna bioloogilisest varast eraldamiseks/koristamiseks või müümiseks bioloogilise varana. Antud liiki bioloogiline vara on näiteks liha saamise eesmärgil kasvatavate loomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvandustes, põllukultuurid (nisu, oder), tootvatel taimedel kasvav toodang ning puidu saamiseks kasvatatavad puud. Sellest tulenevalt on tootev bioloogiline vara bioloogiline vara, mis ei ole tarbitav vara. Tootvaks bioloogiliseks varaks on näiteks elusloomad, kellelt toodetakse piima või elus kodulinnud, kellelt saadakse mune, ja viljapuud, millelt koristatakse vilju. (IAS 41, § 44) Tootev bioloogiline vara ei ole põllumajandustoodang, vaid Aino Vooro määratluse kohaselt pigem isetaastuv vara (Vooro 2011), mis annab toodangut. Sama rahvusvahelise standardi paragrahvis 45 on toodud, et tarbitav bioloogiline vara on küps, kui seda on mõistlik vara tavapärasest elukeskkonnast tarbimise või edasimüügi eesmärgil eraldada ning tootev bioloogiline vara on saavutanud oma küpsuse, kui see on võimeline andma regulaarselt saaki.

RTJ-i 7 paragrahv 34 sätestab, et bioloogilist vara kajastatakse käibe- või põhivarana, olenevalt nende kasutuseesmärgist. Käibevara rühmas kajastatakse edasimüügiks soetatud bioloogilist vara. Aino Vooro selgitab, et edasimüük ei pea toimuma järgneva 12 kuu jooksul, vaid hiljemalt äriotsuse lõppedes. Selliseks käibevara näiteks toob Vooro kasvavat metsa, mida plaanitakse müüa alles raieküpseks saamisel, mis ei pruugi toimuda 12 kuu jooksul (võttes aluseks bilansikuupäeva). (Vooro 2011) Käibevarana võib kajastada ka bioloogilist vara, mida ettevõtja koheselt edasi ei müü, vaid kasutab sisendina edasise toodangu tegemiseks. Näiteks kasvatatakse tšillit, et toota jooke. Bioloogiline vara, mille eesmärk on põllumajandustoodangu saamine, kajastatakse bilansis põhivara rühmas (Vooro 2011).

Bioloogilist vara tuleb kajastada vastavalt standarditele õiglases väärtuses (IAS 41, § 12), et ettevõtte raamatupidamislik väärtus bioloogilise vara osas oleks samaväärne turuväärtusele. Õiglase väärtuse hindamismeetodi tulemus peab andma ülevaate ettevõtte bioloogilise vara tegelikust väärtusest ja tulemuslikkusest. Õiglase väärtuse määratlemise aluseks turu olemasolu. Samas ei pruugi teatud liiki bioloogilisel varal turgu olla, mille tulemusel on õiglast väärtust üsna meelevaldne määratleda ning piiritleda. Sellist liiki bioloogiline vara on tootev taim, mille tüüpiliseks näiteks on viinapuu. Tootvat taime kasutatakse IAS 41 definitsiooni kohaselt põllumajandustoodangu (näiteks viinamarjad - toodang, mis kasvab tootval taimel, on bioloogiline vara) tootmiseks rohkem kui ühe perioodi

jooksul, kusjuures kasuliku elutsükli (tootva perioodi) lõppedes sellist taime tõenäoliselt põllumajandustoodanguna (viinapuu väätidena) ei müüda, välja arvatud juhuslik müük jääkidena (IAS 41, § 5). Eelnevalt toodud tootva taime definitsioonist võib järeldada, et näiteks istanduses kasvav kuusepuu ei ole tootja taim, kuna seda kasvatatakse puidu saamiseks või jõulukuusena. Tootjataim ei ole ka kask, mida kasvatatakse, et toota kaseokstest kasevihtasid, kuna suure tõenäosusega müüakse kasepuu pärast ehitus- või küttematerjaliks.

Bioloogilise vara ümberkujunemise protsess toimub kõrgendatud riski tingimustes, mida põhjustavad looduslikud protsessid, mida on enamasti võimatu inimese poolt täielikult kontrollida. Lisaks kliimale on teiseks konkreetseks riskiteguriks loomade ja taimede nakatumine kahjurite või haigustega. Põllumajandusliku tegevuse sesoonne iseloom on seotud ka tootmise bioloogilise iseloomuga. See põhjustab majandusaasta jooksul ebaühtlast rahalaekumist ning tööhõive kõikumist. Bioloogilise vara ümberkujundamise tingimuseks on pidev tootmisprotsess, mis seega piirab võimalust paindlikult reageerida turu nõudlustele. Põllumajanduslikule tegevusele on tüüpiline kombineeritud tootmine, mis tekitab mitmeid (kõrval)tooteid sõltuvalt protsessi füüsilisest või keemilisest laadist ning see muudab nende toodete väärtuse usaldusväärse mõõtmise ning hindamise keeruliseks. (Sedláček 2010) Selliseks näiteks on põllumajandusliku toodanguna tekkinud sõnniku väärtuse mõõtmine.

Eelloetletud riskid on põhjuseks, miks traditsiooniliste arvestusmeetodite kasutamine tekitab vaidlusi. Meetodid, mis põhinevad seotusmaksumusel ja realiseerimise printsiibil, võivad ainult raskustega toime tulla bioloogilise muunduse kriitiliste hetkedega, nagu seda on kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine, mis muudavad bioloogilise vara olemust (Sedláček 2010). Näiteks looma kasvamise perioodil kapitaliseeritakse söödakulutused bioloogilise vara väärtuseks. Kuid kui loom hakkab vananema, siis tema turuväärtus väheneb, samal ajal kui söödakulutused jäävad ikka samaks. Looma vananedes ei ole söödakulutusi enam mõistlik kapitaliseerida, kuna bioloogilise vara vanuse kasvades selle väärtus väheneb.

Ettevõtte juhtkond peab tänapäeval pidevalt muutuva ja areneva iseloomuga turutingimusi arvestades tegema olulisi otsuseid majandusüksuse tegevuse planeerimisel. Ratsionaalsete otsuste tegemise praktika sellises olukorras on võimalik vaid tõese ja tegeliku informatsiooni olemasolul. (Doğan *et al* 2013) Seetõttu on eriti tähtis, et bioloogilise varaga tegelevad ettevõtted kajastaksid oma vara vastavalt turuolukorrale. Rahvusvahelised

raamatupidamisstandardid eelistavad raamatupidamislikus hindamisprotsessis tõese ja ausa kajastamise printsiipi konservatiivsuse printsiibile (Sedláček 2010).

Eestis reguleerib raamatupidamist ja selle aruandlust raamatupidamise seadus (edaspidi RPS), mille eesmärgiks on õiguslike aluste loomine ja põhinõuete kehtestamine rahvusvaheliselt tunnustatud põhimõtetest lähtuva raamatupidamise ja finantsaruandluse korraldamiseks (RPS § 1). Samast seadusest tulenevalt on kõigil Eesti majandusüksustel võimalik valida kahe standardi vahel, mida raamatupidamise aluseks võtta — kas koostada aruandeid vastavuses Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega (edaspidi IFRS, ingl *International Financial Reporting Standards*) või Eesti finantsaruandluse standardiga. Alljärgnevalt on toodud välja bioloogilise vara arvestuspõhimõtted ja kajastamispraktika vastavalt IAS-ile 41 ja RTJ-ile 7, mis põhineb SME IFRS-il. 01.01.2009-01.01.2013 majandusaasta aruannetele kohaldatav RTJ 7 „Bioloogilised varad“ tugines rahvusvahelisel finantsaruandluse standardil IAS 41 „Põllumajandus“, kuid alates 01.01.2013 majandusaastast jõustunud RTJ 7 tugineb SME IFRS-i peatükil 34. SME IFRS-i peatükkides 34.2-34.10 esitatakse juhised väikese ja keskmise suurusega ettevõtete finantsaruandluse kohta, mis tegelevad põllumajanduse, metsanduse ja kalandusega.

## **1.2. Bioloogilise vara esmane ja edasine kajastamine IAS-i 41 ja RTJ-i 7 alusel**

IAS 41 tutvustab põllumajandusliku raamatupidamise jaoks õiglase väärtuse meetodit, mis erineb oluliselt varasemalt kasutusel olnud soetusmaksumuse arvestusmeetodist (Fischer, Marsh 2013). Standardi põhimõtte on, et väärtuse suurenemist tuleb tunnustada ja kajastada ka vara kasvamise ajal, mitte üksnes saagi koristamisel või müügil (A practical guide... 2009). IAS-i 41 koostamine, mida rakendati esmakordselt pärast 01.01.2003 algavatele finantsaruannetele, tähendas suunamuutust lähtuvalt kahest seisukohast — esmakordselt väljastati ulatuslik standard, mis oli ja on pühendatud põllumajandussektorile ning esimest korda kajastati kasumiaruandes, eraldiseisvana ja sõltumata müügitehingutest, tulumid ning kadumid vara õiglase väärtuse muutumisest. IAS-i 41 peetakse järjepideva ülemineku lähtepunktiks soetusmaksumuse meetodist õiglase väärtuse arvestusele. (Leftre, Roman 2007)



Bioloogilise vara arvestusega seotud standardeid ja juhendeid ei rakendata põllumajandusliku tegevusega seotud maale ja immateriaalsele varale (vt tabel 1), kuna neile ei ole iseloomulik bioloogiline muundumine. Sarnaselt IFRS-iga (IAS 41) rakendab ka põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel kajastamisel raamatupidamise aruannetes Eesti finantsaruandluse standardit järgiv ettevõtte eelnevalt toodud vara ühe juhendi raames (RTJ 7). Pärast põllumajandustoodangu bioloogilisest varast eraldamist on tegu varuga ning seega lähtutakse vastavate standardite varudega seotud juhenditest. Erinevus tuleb sisse tootva taime puhul, mille jaoks IFRS-is on sätestatud eraldi spetsiaalne bioloogilise vara arvestuse käsitlus (IAS 16), mida SME IFRS ega sellest tulenevalt ka RTJ 7 ei tee. Küll aga rakendatakse IAS-i 41 (ja ka RTJ-i 7) tootvate taimede toodangu kajastamisel.

Tabel 1. Põllumajandusliku tegevusega seotud objekt ja sellega seotud standardid ja juhendid

Põllumajandusliku tegevusega seotud objekt	IFRS	RTJ
Maa	IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”; IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud“	RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara”
Immateriaalne vara	IAS 38 „Immateriaalsed varad”	RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara”
Bioloogiline vara	IAS 41 „Põllumajandus“	RTJ 7 „Bioloogilised varad“
Tootev taim	IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”	Ei ole erikäsitlust. RTJ 7 „Bioloogilised varad“
(Tootval taimel kasvav/tootvalt loomalt saadud) põllumajanduslik toodang bioloogilisest varast eraldamise hetkel	IAS 41 „Põllumajandus“	RTJ 7 „Bioloogilised varad“
(Tootval taimel kasvav/tootvalt loomalt saadud) põllumajanduslik toodang pärast bioloogilisest varast eraldamist	IAS 2 „Varud”	RTJ 4 „Varud“
Tootva taime kohta avalikustamine	IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”	Ei ole erikäsitlust. RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“

Allikas: (Autori koostatud IAS-i 41 ja RTJ-i 7 ja alusel)

Tootvate taimede näitena on rahvusvahelises finantsaruandluse standardis toodud teepõõsad ja viinapuud, mis vastavad tootva taime definitsioonile ja kuuluvad IAS-i 16



rakendusallasse. Eelnevalt toodud taimed kuuluvad tootvate taimede hulka, kuna peale kasuliku tootmise lõppemist neid suure tõenäosusega ehitus- või küttepuidu eesmärgil edasi ei müüda. Kuid taimedel kasvav toodang, näiteks teelehed ja viinamarjad, kuulub IAS-i 41 rakendusallasse.

Eelnevalt toodud muudatus tootvate taimede kohta viidi IFRS-is sisse huvirühmade aktiivse tagasiside tõttu, mille alusel võeti IAS-i 41 rakendusala välja tootvad taimed, mida alates 1. jaanuarist 2016 või pärast seda algava esimese majandusaasta alguskuupäevast tuleb kajastada vastavalt IAS-ile 16 (KOMISJONI... 2015), mis lubab kasutada kas seotusmaksumuse meetodit või ümberhindluse meetodit. Kuna IAS-il 41 oli üks arvestuslik käsitlus nii tootvale kui ka tarbitavale bioloogilisele varale (nende erinevus tuuakse välja vaid avalikustamise eesmärgil paragrahvi 44 alusel), siis hakkasid huvirühmad tähelepanu juhtima sellele, et õiglase väärtuse mõõtmine ei ole sobilik küpsuse saavutanud tootva bioloogilise vara puhul, kuna selles ei toimu enam bioloogilist muundumist. Selle tulemusel toodi välja seisukoht, et tootva bioloogilise vara olemus ja toimimine on iseloomulik tootmisele ning seetõttu tuleks seda arvestada lähtuvalt IAS-ist 16 nagu materiaalsel põhivara, mis lubab kasutada seotusmaksumuse meetodit. (Damian *et al* 2014) Tootvaid loomi, nagu ka tootvaid taimi, peetakse üldjuhul ainult selleks, et neilt toodangut saada. Sellest hoolimata jäeti tootvad loomad selgesõnaliselt sellest muudatusest välja, kuna nende mõõtmise meetod oleks muutunud keerulisemaks ning seetõttu peetakse nende üle arvestust ka edaspidi lähtuvalt IAS-ist 41. (Bearer plants... 2014)

Tootvate taimede kohta käiva muutuse kasuks räägib kolm asjaolu. Esiteks, tootvate taimede õiglase väärtuse mõõtmine olukorras, kus asjakohane aktiivne turg puudub, on keeruline, kulukas ja sisaldab endas praktilisi piiranguid. Seda enam, et muutused õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse kasumiaruandes ning need toovad kaasa tulemuste volatiilsuse. Teiseks, eeldatakse, et küps tootev taim on tootev vara, milles ei toimu enam märkimisväärseid bioloogilisi muutusi. Ja kolmandaks, finantsaruannete kasutajad tavaliselt kohandavad tulemusi, et leevendada tootvate taimede õiglase väärtuse muutuste mõju. (Gonçalves, Lopes 2015)

Õiglase väärtuse meetodi kasutamise kulukus, keerukus ja usalduväärsus olukorras, kus bioloogilisele varale turg puudub, oli põhjuseks, miks tehti muutus tootvate taimede arvestuspõhimõtetes. Sellest hoolimata toob selline muudatus kaasa mitmeid väljakutseid,

näiteks kuidas määratleda, mis on tootev taim; millised on kulud, mida saab vastavalt IAS-ile 16 kapitaliseerida; kuidas pidada eraldi arvestust tootva taime ja tema koristamata põllumajandusliku toodangu vahel ning mis hetkest alates põllumajanduslikku toodangut kajastama hakatakse (kas juba õit peaks kajastama põllumajandusliku toodanguna?). Muudatusega kaasnevad nõuded annavad majandusüksusele võimaluse jätkata tootvate taimede väärtuse mõõtmist õiglasel väärtuses, kui nad rakendavad IAS-ist 16 lähtudes ümberhindluse meetodit. Kuid sellisel juhul kajastatakse bioloogilise vara väärtuse muutused muus koondkasumis, mitte kasumiaruandes. See muudatus ei leevenda vajadust mõõta vara õiglasel väärtuses ja ei kõrvalda volatiilsust kasumiaruandes, kuna põllumajanduslikku toodangut tuleb ikka mõõta õiglasel väärtuses. (Bearer plants... 2014) Tootvate taimede kohta tehtud arvestuspõhimõtete muudatus näitab selgelt, et probleemide tekkimisel on võimalik standardis sätestatut muuta.

Majandusteadlased, kes on uurinud õiglase väärtuse kasutamise mõju põllumajanduse finantsaruannetele, väidavad, et bioloogilise vara hindamismeetodi muutus võib tekitada põllumajandussektoris probleeme, kuid õiglasel väärtusel põhinev teave on siiski olulisem kui soetusmaksumusel põhinev aruandlus, kui bioloogilise varaga kauplemiseks on olemas aktiivne turg. Varasemas kirjanduses esiletõstetud probleemiks on, et õiglase väärtuse mõõtmine ja hinnangu andmine on üldistatud kõikidele bioloogilise vara liikidele, kuigi mitte kõiki neist ei müüda. (Fischer, Marsh 2013) Selline õiglase väärtuse hinnangu kajastus võib viia eksitava informatsiooni finantsaruandluses. Näiteks ei ole viinapuudel pärast nende kasuliku tootmisperioodi lõppu aktiivset turgu, kus neid saaks müüa. Sellised küpsed, kuid oma kasuliku tootmisperioodi ära elanud taimed on tihedalt seotud maaga, kus nad kasvavad. Kui selliste taimede õiglase väärtuse hinnang tooks kaasa muutuse bioloogilise vara väärtuses, kajastatakse muutusest tekkiv (realiseerimata) tulum või kadum selle perioodi kasumiaruandes, mis annaks vale informatsiooni.

Kuigi Eesti finantsaruandluse standardit täpsustavas vastavas bioloogilise varaga seotud Raamatupidamise Toimkonna juhendites (RTJ 7 ja RTJ 15) on kasutatud bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest õiglasel väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja ka hilisemast õiglase väärtuse muutusest tekkinud tulemuse terminina kasumit ja kahjumit, siis käesoleva töö autor käsitleb IFRS-is nimetatud samasisulisi termineid „*gain and loss*“ („*A gain or loss arising on initial recognition of a biological asset at fair value*

*less costs to sell and from a change in fair value less costs to sell of a biological asset shall be included in profit or loss for the period in which it arises.*“ IAS 41, § 26) mitte kasumi ja kahjumina, vaid vastavalt tulum ja kadumina. Seda seetõttu, et kasumil on matemaatiline sisu, see on tulu ja kulu vahe, kuid *gain* ja *loss* seda ei ole. Tulum (*gain*) on mittepõhitegevuslik tulu (J. Alver, L. Alver 2011b, 530) ja kadum (*loss*) on mittepõhitegevuslik kulu (J. Alver, L. Alver 2011a, 471).

IFRS-i järgiv ettevõtte kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis, kui tal on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle valitsev mõju ning sellest varast tulevikus saadav majanduslik kasu laekub tõenäoliselt ettevõttele ja lisaks on vara õiglast väärtust või soetusmaksumust võimalik usaldusväärselt mõõta. Ettevõtte kontroll ja valitsev mõju bioloogilise vara üle tähendab näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel või looma sündimisel. (IAS 41, § 10-11) Kui majandusüksus kasvatab lepingu alusel kolmanda osapoole jaoks loomi, kuid kõik bioloogilise varaga seotud riskid ja hüved on lepingu alusel antud kasvatavale ettevõttele, siis peaks loomade kasvatamisega tegelev ettevõtte kajastama neid loomi oma bioloogilise varana (A practical guide... 2009).

Ka Eesti finantsaruandluse standardist lähtuv ettevõtte kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui tal on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle valitsev mõju (RPS, § 3), mille alusel sellest varast tulevikus saadav majanduslik kasu laekub tõenäoliselt ettevõttele ning vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt hinnata mõistliku kulu ja pingutusega (RTJ 7, § 12). RTJ-ist 7 (ja SME IFRS-ist) lähtuv ettevõtte kajastab vara olemasolu täpselt samadel tingimustel, mida teeb IAS-i 41 järgiv majandusüksus, kuid väikeseks erinevuseks on see, et RTJ-i rakendav ettevõtte ei pea bioloogilist vara kajastama, kui selle väärtust ei ole võimalik mõistliku kulu ega ajaga mõõta. Aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist, seega väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil (RTJ 7, § 3). Kui ettevõtja jaoks on materiaalne või bioloogiline vara oluline, siis peaks selle väärtus olema määratletav.

IFRS sätestab, et tulenevalt bioloogilise vara võimest muunduda, mõõdetakse bioloogilist vara esmasel kajastamisel ja iga järgneva aruandeperioodi lõpus aruandekuupäeval õiglasel väärtuses (turuväärtus-transpordikulud), millest on maha arvatud müügikulutused (IAS 41, § 12). Muutused õiglasel väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse muutuse toimumine aruandeperioodi kasumiaruandes (IAS 41, § 12). Kuna

bioloogilise vara areng ja sellega kaasnev muundumine on pidev protsess, mille pidev ning kohene kajastamine raamatupidamises oleks liiga aeganõudev ning kulukas, siis nõuavad juhendid sellise vara hindamist vaid korra aruandeperioodi jooksul ehk bilansipäeval. Õiglast väärtust tuleb kasutada nii ostenud, kui ka ettevõtja poolt toodetud/kasvatatud bioloogilise vara kajastamisel.

RTJ-i 7 järgiv ettevõtte kajastab bioloogilist vara, mille õiglase väärtus on **usaldusväärsest hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega**, nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglates väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Kui bioloogilist vara ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega õiglates väärtuses hinnata, siis kajastatakse seda soetusmaksumuse meetodil. (RTJ 7, § 13) Erinevalt IAS-ist 41 sätestatakse RTJ-is 7, et soetusmaksumust võib bioloogilise vara väärtuse mõõtmisel kasutada ka juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik mõistliku kulu ja ajaga usaldusväärsest määratleda, samal ajal kui IAS-i 41 rakendamisel peab vaatama, et **alternatiivsed õiglase väärtuse mõõtmistulemused tunnistataks selgelt ebausaldusväärseks enne soetusmaksumuse kasutama hakkamist**. Ehk selle asemel, et tellida kallid ekspertarvamused mingi vara õiglase väärtuse hindamiseks, võivad Eesti finantsaruandluse standardit järgivad ettevõtted kajastada bioloogilist vara hoopis soetusmaksumuses. Soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogilise varaga seotud kulutuste kapitaliseerimine nende eluea jooksul on lubatud ainult siis, kui need kulutused vastavad kapitaliseerimise tingimustele vastavalt juhendile RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara” (RTJ 7, § 33).

IAS 41 lubab bioloogilise vara puhul soetusmaksumuse meetodit õiglase väärtuse meetodi asemel kasutada ainult kolmel juhul: bioloogilise vara elu varajases staadiumis ja kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärsest esmasel kajastamisel mõõta (A practical guide... 2009) ning kui tegu on tootvate taimedega. Näiteks lehmal sündinud vasikal (kes sõltub emalehmast) ei esine üldjuhul turuväärtust enne, kui ta on saavutanud kasutusküpsuse (piimalehm, lihavesi) ning seetõttu kajastatakse vasikaid tavaliselt soetusmaksumuses. Hinnang vara õiglasele väärtusele võib olla ebausaldusväärne ainult siis, kui vara on unikaalne või väga erilist laadi (A practical guide... 2009), mille näiteks toob IAS 41 võistlushobused. Sama standardi paragrahvis 30 on sätestatud, et hetkel, mil soetusmaksumuses kajastatud bioloogilise vara õiglase väärtus on saanud usaldusväärsest mõõdetavaks, peab ettevõtte mõõtma seda tema õiglates väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused ning pärast seda ei tohi enam

soetusmaksumuse juurde tagasi pöörduda. Kokkuvõtvalt on soetusmaksumust võimalik kasutada ainult esialgsel väärtuse andmisel ning kui äriüksus on eelnevalt hinnanud bioloogilist vara õiglases väärtuses, siis tuleb seda meetodit jätkata kuni vara müügini. Seda lähtudes nii IFRS-ist kui ka Eesti Finantsaruandluse standardist.

Bioloogilise vara areng ja sellega kaasnev muundumine on pidev protsess, mille pidev ning kohene raamatupidamises kajastamine oleks liiga aeganõudev ning kulukas. Seetõttu nõuavad standardid (IFRS ja Eesti Finantsaruandluse standard) sellise vara hindamist vaid korra aruandeperioodi jooksul ehk bilansipäeval. Mõnikord võib soetusmaksumus olla ligilähedane õiglasele väärtusele ning seetõttu võidakse bilansipäeval õiglase väärtusena kasutada esialgset soetusmaksumust. „Näitena võib tuua aruandeaastal istutatud õunapuuaia või metsa, mille kasvuperiood istutamisest bilansipäevani on olnud liiga lühike selleks, et ümberhindlus võiks oluliselt muuta selle bilansilist maksumust. Sellisel juhul on otstarbekam kajastada seda vara soetusmaksumuses (või eelmisel bilansipäeval ümberhinnatud maksumuses). Mõõndus on tehtud ka olukordades, kus bioloogilise vara turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata ning ka alternatiivsed võimalused (viimase tehingu turuhind, sarnase bioloogilise vara turuhind või diskonteeritud turuhind) ei ole usaldusväärsed.“ (Vooro 2011) Ka sellisel juhul lubavad standardid lähtuda bioloogilise vara bilansilisel kajastamisel soetusmaksumuse printsiibist, kuid sellisel juhul kajastatakse bioloogilist vara materiaalse põhivara arvestusprintsiipide kohaselt (RTJ 5, IAS 16). (Vooro 2011)

Põllumajandustoodangut, mida saadakse ettevõtja bioloogilisest varast, mõõdetakse toodangu saamise ehk saagikoristuse või eraldamise hetkel selle õiglases väärtuses (turuhind miinus transpordikulud), millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused (IAS 41, § 13; RTJ 7, § 14). „Oluline on mõista, et bioloogilise varana võetakse toodang arvele ainult põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel, hilisemal kajastamisel lähtutakse“ (Vooro 2011) vastavalt juhendist RTJ 4 «Varud» või IFRS-i järgimise korral standardist IAS 2 „Varud“. Seetõttu on põllumajanduslikule toodangule bioloogilisest varast eraldamise hetkel omistatud õiglases väärtuse hinnang on ühtlasi põllumajandustoodangu seotusmaksumuseks tema edasisel kajastamisel varuna. Eeldatakse, et õiglase väärtus on põllumajandustoodangul bioloogilisest varast eraldamise hetkel alati olemas ning usaldusväärselt hinnatav (IAS 41, § 32, RTJ 7, § 14). Bioloogilisest varast saadud põllumajanduslik toodang või saak (näiteks piim, teelehed ja saematerjal) on varu.

Bioloogilisest varast eraldatud toodang kantakse varudesse õiglases väärtuses miinus müügikulutused ning peale seda hakatakse rakendama IAS-i 2 „Varud” (RTJ-i 4 „Varud“). Kuid kui põllumajanduslik toodang on endiselt kasvav või veel bioloogilise vara külge kinnitatud, siis moodustab selle väärtus osa bioloogilise vara väärtusest. (A practical guide... 2009) Seetõttu ei käsitle ei IAS 41 ega ka RTJ 7 saagi koristamisele järgnevat põllumajandustoodangu edasist töötlemist, näiteks viinamarjade töötlemist veiniks või piima töötlemist juustuks (vt tabel 2).

Tabel 2. Bioloogiline vara, põllumajandustoodang ja pärast saagikoristust toimunud töötlemise tulemusel saadud tooted ning nendele kohalduvad standardid

Bioloogiline vara		Põllumajandustoodang (bioloogilisest varast eraldamise hetkel, pärast bioloogilisest varast eraldamist)		Tooted, mis saadakse põllumajandustoodangu töötlemise tulemusel	
Standard, juhend	bioloogilise vara liik	Standard, juhend	toodangu liik	Standard, juhend	toode
IAS 41; RTJ 7	lambad	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	vill	IAS 2; RTJ 4	lõng, vaip
IAS 41; RTJ 7	puud metsa- istandikus	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	langetatud puud	IAS 2; RTJ 4	palgid, saematerjal
IAS 41; RTJ 7	piimakari	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	piim	IAS 2; RTJ 4	juust
IAS 41; RTJ 7	Sead	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	lihakeha	IAS 2; RTJ 4	vorstid, singid
IAS 16; RTJ 7	teepõõsad	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	korjatud lehed	IAS 2; RTJ 4	tee
IAS 16; RTJ 7	viinapuud	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	korjatud viinamarjad	IAS 2; RTJ 4	vein
IAS 16; RTJ 7	viljapuud	IAS 41, IAS 2; RTJ 7, RTJ 4	korjatud puuvili	IAS 2; RTJ 4	töödeldud puuvili

Allikas: (Autori koostatud IAS 41 ja RTJ 7 alusel)

Tabel 2 kirjeldab, mis IFRSI-i standardite või Eesti finantsaruandluse standardist lähtuvalt, millise Raamatupidamise Toimkonna juhendi alusel tuleb kajastada bioloogilise vara, sellest saadud põllumajandustoodangu ja põllumajandustoodangust valmistatava toote väärtust bilansis. Näiteks piimakarja tuleb bilansis kajastada vastavalt IAS-is 41 sätestatule õiglases väärtuses. Lehmalt saadud piim kui põllumajanduslik toodang kajastatakse lehmast eraldamise hetkel vastavalt IAS-is 41 sätestatule õiglases väärtuses ning kui piima hakatakse varuna

kajastama ehk rakendatakse IAS-i 2 „Varud“, siis kajastatakse piima kui põllumajandusliku toodangu õiglase väärtus (väärtus bioloogilisest varast eraldamise hetkel) varudes soetusmaksumusena. Kui piimast toodetakse näiteks juustu, siis seda töötamise käigus saadud toodet kajastatakse vastavalt IAS-is 2 sätestatud arvestuspõhimõtetest.

„Põllumajandusettevõtted teevad lisaks tavapärasele tootmisele veel mitmesuguseid erinevaid investeeringuid, et oma tegevust mitmekesistada, anda töötajatele tööd aastaringselt ja tekitada rahavoogusid ettevõtluseks ka talveperioodil“ (Vooro 2011). Näiteks soetatakse metsakinnistuid, mille korral on bioloogiline vara seotud maaga (Vooro 2011). Sellest tulenevalt võib ettevõtetel metsa õiglase väärtuse hindamisel olla probleemiks, et see on füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus) ja seetõttu ei ole metsa kui bioloogilise vara väärtus kergesti määratletav. Maa küljes kinni oleva bioloogilise vara osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud vara osas. Näiteks metsakinnistu väärtus koosneb bioloogilise vara, arendamata maa ja maaparanduse osa väärtusest. Sellest tulenevalt võib ettevõtja bioloogilise vara õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutada kombineeritud vara kohta käivat teavet ehk bioloogilise vara õiglase väärtuse saamiseks lahutatakse kombineeritud vara õiglasest väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtus. (IAS 41, § 25; RTJ 7, § 25) Selline õiglase väärtuse mõõtmisviis näiteks metsaistandikus kasvavate puude väärtuse mõõtmiseks võib olla üsna kulukas.

Bioloogilise vara väärtuse mõõtmise aluseks võetakse alati vara õiglase väärtus antud bilansipäeval. Seega, kui ettevõtja on sõlminud pikaajalise lepingu bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu müügiks tulevikus, siis bilansipäeval ei võeta antud vara või toodangu hindamisel arvesse varasemas lepingus kokkulepitud müügihinda, vaid lähtutakse bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglasest väärtusest bilansipäeval. (IAS 41, § 16; RTJ 7, § 17) Sellest tulenevalt ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglast väärtust. Juhul, kui lepingus kinnitatud hinnad bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügiks on majandusüksusele võrreldes õiglase väärtusega kahjulikud, tuleb moodustada eraldi nagu on määratletud standardist IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“. Kahjuliku lepingu olemasolu ei mõjuta bioloogilise vara õiglast väärtust. (A practical guide... 2009) Juhul kui müügilepingus fikseeritud hinnad on ettevõttele kahjulikud, tuleb moodustada eraldi lähtudes RTJ 7



rakendamise puhul juhendi RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad” paragrahvidest 30-31 (RTJ 7, § 17).

Põllumajandusliku toodangu või bioloogilise vara müük on IAS-is 18 „Tulu“ selgelt määratletud kui tulu, mis koosneb põllumajandusliku toodangu või bioloogilise vara müügist saadud või saadaoleva tasu õiglasest väärtusest. Sealt on maha arvatud müügitulud ja allahindlused. IAS 18 jätab oma rakendusala välja tulu, mis tekib õiglase väärtuse muutusest ja bioloogilise vara (põllumajandusliku toodangu) esmasest arvelevõtmisest õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügitulud) ja ka hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad tulumid (*gain*) ja kadumid (*loss*). Tulum õiglasest väärtusest on IAS-i 41 raamistiku kohaselt realiseerimata tulu ja õiglase väärtuse kadumid on realiseerimata kulud. Õiglase väärtuse tulumeid võib näidata osana kogutulust, kuid seda peab näitama eraldi müügitulust. (A practical guide... 2009)

Bioloogilise vara õiglase väärtus (millest on maha arvatud müügitulud), võib muutuda nii füüsiliste muutuse ja turuhinna, mis sõltub muuhulgas ka vara kvaliteedist (Deaconu 2013), muutuse tulemusel (IAS 41, § 51). Bioloogiline muundumine kätkeb mitmeid vorme — kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine — ning kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Põllumajandusliku tegevusega seotud elavate loomade ja taimede füüsiliste omaduste muutus otseselt suurendab või vähendab majanduslikku kasu äriüksusele. Füüsiline muutus on ka bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus saagikoristuse tagajärjel. (IAS 41, § 52) Kui bioloogilise vara füüsilise koguse muutus ja sellest tulenev vara õiglase väärtuse muutus on enamjaolt juhitav, siis üleüldisest kauba pakkumisest ja nõudlusest tekkivale turuhinna järsule muudatustele on juhtkonna kiiremas korras reageerimine raskendatud lähtuvalt bioloogilisele varale iseloomulikust lineaarsest kasvamisprotsessist.

IAS-i 41 alusel võib tulu liigitada järgnevalt: bioloogilise vara esmase kajastamise tulum või kadum; muutused bioloogilise vara õiglases väärtuses miinus müügitulud ja; põllumajandusliku toodangu esmase kajastamise tulum või kadum. Kadum bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest tekib tavaliselt bioloogilise vara ostmisel. Bioloogilise vara maksumus on sageli kõrgem kui vara õiglase väärtus miinus müügitulud, kuna viimane kujutab endast väljumishinda ja seega tehingukulud loovad kadumi. Tulum bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest tekib siis, kui paljunemise tulemusel luuakse uus bioloogiline vara – näiteks sünnib vasikas või põrsas. (A practical guide... 2009) Bioloogilise vara õiglase väärtuse



miinus müügikulud muutused näitavad eri perioodide väärtuse erinevust, kusjuures need muutused on tavaliselt summeeritud. Seetõttu on seda mõnikord raske eristada tulumis esialgselt kajastamisest, mis tuleneb taastootmisest (paljunemisest). Väärtus suureneb tavaliselt kasvamisest, sigimisest (taastootmisest) ja kõrgemate hindade tõttu ning väärtus väheneb vananemisest, haiguste ja madalamate hindade tõttu. (A practical guide... 2009) IAS-i 41 paragrahvis 29 ja RTJ 7 paragrahvist 26 on sätestatud, et bioloogilise vara (ja põllumajandusliku toodangu) esmasest arvelevõtmisest õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja ka hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenevad tulumid ja kadumid kajastatakse selle aruandeperioodi kasumiaruandes, millal nad tekkisid.

Viimati mainitu (bioloogilise vara õiglase väärtuse (miinus tõenäolised müügikulutused, mis tekiks, kui müük toimiks) suurenemine või vähenemine tuleks kajastada tulumis või kadumina muutuse tekkimise perioodi kasumiaruandes) on IAS-i 41 kõige vastuolulisem nõue, kuna tulu tuleks kajastada kasvu või bioloogilise vara küpsemise ajal, mitte siis, kui toodet müüakse. Vastavalt juurdekasvu kontseptsioonile suureneb bioloogilise vara majanduslik kasu aruandeperioodi jooksul ning seetõttu kajastatakse tulu, ilma et see peaks kohe realiseeruma, eeldusel, et tulu realiseerumine on kindel ja ainult aja küsimus. Kuid üldiselt arvatakse, et tulumis kajastamine enne seda, kui vara on müüdud, ei ole mõistlik ja konservatiivne, kuna selline kajastamine viib kasumi volatiilsuseni. (Fischer, Marsh 2013) Samuti võib sellisel kajastamisel olla mõju maksudele, kuna juurdekasvu kajastamine kasumiaruandes annab vale ja vastuolulist informatsiooni (Elad, Harbohn 2011).

Kuigi õiglase väärtuse meetod võib olla vastutav kasumiaruande tulemuse volatiilsuse ja mõndade stimuleeritud juhtimisäranägemislike otsuste eest, kaasab see samuti rohkem informatsiooni finantsaruannetes. Ray Ball kirjutas artiklis „Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (IFRS): eelised ja puudused investoritele“, et kui tahetakse uurida investorite suhtumist kõnealusele täiendavale teabele, on oluline teha vahet kajastamisel ja avalikustamisel (2006). IAS 41 on „õige õiglase väärtuse standard“ — bioloogilise vara õiglase väärtus on kajastatud ettevõtja bilansis ja igasugused muutused bioloogilise vara õiglases väärtuses aruandeperioodi jooksul on kajastatud perioodi kasumiaruandes kui tulumis või kadum (Huffman 2013). On tõendeid, mis toetavad seda, et põllumajanduse kontekstis on õiglase väärtus usaldusväärsem otsuste tegemise protsessis, arvestades soetusmaksumuse meetodi keerukust (Argilés *et al* 2012). Kuigi õiglase väärtuse meetod on eelistatud, on selle olulisiks

puuduseks aktiivsete turgude puudumine mõne bioloogilise vara jaoks. Sellisel juhul, ja seoses õiglase väärtuse mõõtmismeetodite mitmekesisusega, on ettevõttel võimalik kasutada raamatupidamisarvestust oma huvides, mis võib viia kasumijuhtimiseni. (Gonçalves, Lopes 2015)

Eesti finantsaruandluse standardi põhinõudeid täpsustava Raamatupidamise Toimkonna vastavas juhendis kui ka IAS-is 41 on soovitatud rakendada sobilikke arvestuspõhimõtteid bioloogilise vara kogumile, kui see on homogeenne nii kogumi liikmete olemuse, kui ka nende kasutamise eesmärkide poolest (RTJ 7, § 11; IAS 41, § 43). Vara võiks rühmitada omaduste järgi, mis on olulised turuhindade (näiteks vanuse või kvaliteedi järgi) kujunemisel (RTJ 7, § 16; IAS 41, § 15). Ettevõtte määrab arvestuspõhimõtte igale bioloogilise vara klassile vastavalt SME IFRS-i paragrahvides 34.2 ja 34.4 sätestatule: bioloogilist vara, mille õiglase väärtus on usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused (tasud vahendajatele, riigilõivud ja mittetagastatavad maksud, sh mittekäibemaksukohustuslasel käibemaks (Vooro 2011)) ning kui ei ole võimalik õiglases väärtuses kajastada, siis kajastatakse bioloogilist vara soetusmaksumuse meetodil. (RTJ 7, § 13).

Erinevalt IFRS-ist sätestab RTJ 7 täpsemad juhised annab konkreetsed kirjed bioloogilise vara kajastamiseks bilansis ja kasumiaruandes. Bioloogilist vara tuleb bilansis kajastada eraldi kirjetel kas põhivara või käibevara rühmas olenevalt vara kasutamise ja hoidmise eesmärgist. Käibevarana kajastatakse bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus. Bioloogilise vara hoidmise eesmärgi määratlemisel tuleb lähtuda juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutuseesmärgi suhtes. (Vooro 2011)

RTJ 7 on andnud täpsed juhendid õiglase väärtuse meetodil kajastava bioloogilise vara ümberhindlusest tekkivate (realiseerimata) **tulumite** ja **kadumite** kajastamiseks. Neid soovitatakse kajastada kasumiaruandes eraldi kirjel nimega „Kasum (kahjum) bioloogiliselt varalt“ (kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust (kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest)). Põllumajandusliku toodangu õiglase väärtus selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruandes põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutusena. (RTJ 7, § 37)

Bioloogilist vara ja põllumajandustoodangut käsitledes ei või unustada seoseid bilansi ja kasumiaruande vahel (Vooro 2011):

- põllumajandustoodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes võrdub põllumajandustoodangu muutusega bilansis;
- kasum/kahjum bioloogiliselt varalt kasumiaruandes on võrdne bioloogilise vara väärtuse kasvuga miinus ostetud bioloogiline vara väärtus bilansis;
- valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes võrdub valmis- ja lõpetamata toodangu muutusega bilansis.

IAS-i 41 ja RTJ-i 7 kohaldavad ettevõtted kajastavad vara olemasolu täpselt samadel tingimustel. RTJ-ist 7 lähtuv majandusüksus peab bioloogilise vara hindamisel kasutama õiglast väärtust ainult sellisel juhul, kui seda on võimalik ja lihtne liigsete kulutuste või pingutusteta kindlaks määrata. Muu bioloogilise vara korral kasutab ettevõtte soetusmaksumuse meetodit. Kuigi tootva taime erikäsitus pole Eesti finantsaruandluse standardis toodud, siis üleüldistes arvestuspõhimõtetes ei erine RTJ 7 IFRS-ist.

## **2. BIOLOOGILISE VARA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE NING INFORMATSIOONI AVALIKUSTAMINE**

Põllumajandustootmine on olemuselt unikaalne kompleks majandussündmuseid, mida iseloomustab tsüklilisus, tootmiseks tarbitav bioloogiline vara ja tootmistegevusest genereeritav uus bioloogiline vara ning põllumajanduslik toodang. See tähendab aga, et raamatupidamislikul kajastamisel ja hindamisel ei anna paljudel juhtudel nii öelda tavaettevõtja arvestusprintsipiide (soetusmaksumuse meetod) rakendamine põllumajandus-, metsandus- ja kalandusettevõtte varadest täpset ülevaadet. Põllumajandus-, metsandus- ja kalandusettevõtte raamatupidamise eripära on tingitud tootmistegevuse otsesest seotusest bioloogiliste protsessidega (kasvamine, vananemine, tootmine, taastootmine). Bioloogilise varaga seotud muutusi ja majandussündmusi peavad peegeldama ettevõtja koostatavad finantsaruanded, mille eesmärk on usaldusväärse pildi loomine ettevõtja varast, kohustustest ja finantspositsioonist. (Vooro 2011) Järgnevalt on ära toodud bioloogilise vara väärtuse mõõtmise peamised hindamismeetodid lähtuvalt IAS-ist 41, IFRS-ist 13 ja RTJ-ist 7 ning nende hindamismeetodite eelised ja puudused.

### **2.1. Bioloogilise vara väärtuse mõõtmise peamised meetodid**

Raamatupidamise peamine eesmärk on asjakohase informatsiooni andmine otsuste tegemiseks. See informatsioon on suunatud peamiselt ettevõttevälistele kasutajatele, kellel on firmaga teatud seos. Sellise informatsiooni kasutajad on omanikud, potentsiaalsed investorid, võlausaldajad, äripartnerid (tarnijad ja kliendid), aktsiaturud, riik ja avalikkus (Sedláček 2010). Kasulik informatsioon kajastab ettevõtte tegelikku olukorda lähtuvalt turuolukorrast. Seetõttu peetakse õiglase väärtuse meetodi ehk ideaalses olukorras turuhindadest lähtuva meetodi rakendamist bioloogilise vara hindamisel ainuõigeks. Asjaolu, et põllumajanduslik tegevus on tihti seotud ilmastiku (ränk põua- või külmaperiood, üleujutused), haiguste ja muude looduslike (putukate rünnak) riskidega, viitab sellele, et ettevõtte bioloogilise vara turuväärtus võib muutuda mitte lihtsalt bioloogilise muunduse, vaid ka selle vara nõudluse-pakkumise vahekorra maailmaturul.

Bioloogilist vara soovitatakse tema bioloogilise muundumise tõttu hinnata õiglases väärtuses. Hinnang on hinnamääramise viis, mille kaudu arvestusmeetod määrab füüsilises väljenduses varalise elemendi suuruse ja väljendab selle abil saadud väärtust valuutas (Deaconu 2013). Bioloogilise vara väärtuse muutusest tulenevate (realiseerumata) tulumite ja kadumite suuruse hinnang sõltub õiglase väärtuse mõõtmismeetodi valikust. Mõõtmismeetodi hinnang õiglasele väärtusele peaks olema reaalne ning usaldusväärne ehk vastama objektiivsuse printsiibile, mille kohaselt raamatupidamise aruandes esitatav informatsioon peab olema neutraalne ja usaldusväärne (RPS § 16 lg 7). Kui hinnang õiglasele väärtusele pole piisavalt usaldusväärne, tuleks rakendada traditsioonilist soetusmaksumuse meetodit.

Õiglase väärtuse meetodi kasutamist bioloogilise vara väärtuse hindamisel on peetud liiga akadeemiliseks. Kuid Miller ja Bahnson väidavad, et õiglase väärtuse kasutamine, mis on finantsinformatsiooni aluseks, lahendab aruandlusvastuolusid, kuna soetusmaksumusel põhinevatel raamatupidamisaruannete informatsioonil on vähe seost reaalsusega. Ka ettevõtjatele on õiglase väärtuse kasutamine vajalik, kui näiteks soovitakse võtta laenu bioloogilise vara tagatisel. (Miller, Bahnson 2009) Kuigi teoreetiliselt kõlab õiglase väärtuse meetodi kasutamine hästi, siis tegelikus olukorras, kus paljud põllumajandussektori ettevõtjad otsivad finantseerimisallikaid, ei ole pangad huvitatud vara väärtuse ning ettevõtte kasumi kõikumisest, vaid pigem sellest, milline on olnud reaalne rahakäive ja milline prognoos on tulevaseks perioodiks (Waine 2009). Seetõttu on finantseerimisasutused õiglases väärtuses hinnatud vara alusel otsuste tegemisel alalhoidlikud.

Bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglase väärtuse mõõtmist võib hõlbustada bioloogilise vara ja põllumajandusliku toodangu jaotamine rühmadeks vastavalt olulistele omadustele, näiteks vanuse ja kvaliteedi järgi. Ettevõtja valib vara omadustele vastavad kvaliteedinäitajad, mis on aluseks turul hinna määramisel. (IAS 41, § 15). Õiglase väärtuse mõõtmisel võetakse arvesse selliseid tunnuseid nagu vara seisukord ja asukoht ning vara müügi- või kasutuspiirangud (IFRS 13, § 11). Õiglase väärtuse, mis saadakse turupõhisel, mitte ettevõttel põhineval mõõtmisel, mõõtmise eesmärk on määrata kindlaks (väljumis)hind, mille eest toimuks mõõtmiskuupäeval, hetkel kehtivatel turutingimustel, põhituru turuosaliste vahel tavapärane tehing vara müügiks (IFRS 13, § 2). Bioloogilise vara õiglase väärtuse mõõtmisel eeldatakse, et turuosalised kasutaksid seda vara parimal viisil (IFRS 13, § 27). Parima kasutuse puhul võetakse arvesse bioloogilise vara kasutust, mis on füüsiliselt võimalik

(nt vara valmidusaste, suurus), juriidiliselt lubatud (õiguslikud piirangud vara kasutamiseks) ja finantsiliselt teostatav ehk investering varasse peab olema tasuv (IFRS 13, § 28). Bioloogilise vara õiglase väärtuse määramisel oluliseks aluseks vara kasutamise eesmärk.

Kui IAS-i 41 alusel bioloogilist vara kajastav ettevõtte peab õiglase väärtuse määramisel lähtuma IFRS-ist 13, siis SME IFRS-i aluseks võttev majandusüksus saab õiglase väärtuse mõõtmise juhendid „Eripäraste tegevuste“ alapeatükist kätte. Ka RTJ-is 7 on ära toodud õiglase väärtuse hindamise hierarhia, mis põhineb SME IFRS punktil 34.6.

Bioloogilise vara õiglase väärtuse mõõtmisel on eelduseks, et vara müük toimub põhiturul või selle puudumisel vara jaoks soodsaimal turul (IFRS 13, § 16). Oluline on, et ettevõtjal on mõõtmiskuupäeval juurdepääs antud turule. Õiglase väärtuse mõõtmine peab väljendama vara põhituru hinda isegi juhul, kui hind võib olla mõõtmiskuupäeval teisel turul soodsam. Sealjuures pole vahet, kas hind on otseselt põhiturul jälgitav või määratakse see kindlaks muud hindamistehnikat kasutades. (IFRS 13, § 18) IFRS 13 defineerib põhiturgu kui suurima mahu ja tegevusaktiivsusega turgu. Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavat põhiturul esinevat hinda ei korrigeerita müügikulutustega, kuna need ei ole bioloogilisele varale, vaid hoopis majandussündmusele iseloomulikud (IFRS 13, § 25). Müügikulutused on lisakulud, mis tekivad vara müümisel. Nendeks on näiteks maakleritele ja vahendajatele makstud tasud, tollimaksud ja makstud börsitasud. Müügikulutused ei ole vara turule transportimiseks tehtavad kulud või tulumaks. (A practical guide... 2009) Kui bioloogilise vara tunnuseks on asukoht, siis korrigeeritakse põhiturul esinevat hinda kuludega, mis tekivad bioloogilise vara transpordil senisest asukohast sellele turule. Seega transpordikulutused on iseloomulikud varale endale ning seetõttu ei hõlma müügikulutused transpordikulusid (IFRS 13, § 26). Bioloogilist vara kajastatakse bilansis õiglases väärtuses, millest on maha lahutatud hinnangulised müügikulutused (Vooro 2011).

Alati ei ole turuhind kättesaadav. Praktikas võib turuhinna määramine osutada problemaatiliseks eelkõige bioloogilisele varale omasest muundumisvõimest tulenevalt. Näiteks siis, kui bilansi koostamise kuupäevadel on bioloogiline vara sellises kasvuetapis (muundumise etapis), millele pole turgu ning millega seonduvad reaalsed tulud saadakse alles tulevastel aruandeperioodidel. Ka siis tuleb bioloogilist vara kajastada tema õiglasest väärtusest lähtudes. (Vooro 2011) Näiteks noorendiku väärtuse määramisel tuleb lähtuda õiglase väärtuse meetodist, isegi kui turul põhinevad hinnad pole kättesaadavad.

Kui identse vara hind turul ei ole jälgitav, siis mõõdab ettevõtte õiglase väärtust mõne muu hindamistehnika abil, mille puhul kasutatakse maksimaalselt bioloogilise vara väärtusega seotud asjakohaseid jälgitavaid sisendeid ja minimaalselt mittejälgitavaid sisendeid. Kui aktiivse turu hind ei ole kättesaadav, siis kasutatakse õiglase väärtuse mõõtmisel eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid vara või kohustise hinna määramisel, kaasa arvatud eeldused riski kohta. (IFRS 13, § 3) Kolm tuntumat hindamistehnikat on turumeetod, kulumeetod ja tulumeetod. Turumeetod on hindamistehnika, mis kasutab hinda ja muud asjakohast teavet, mis tuleneb identse või võrreldava samalaadse vara, kohustise või vara ja kohustise rühmaga tehtud turutehingutest. Kulumeetod on hindamistehnika, mis kajastab vara asendusmaksumust ehk summat, mida nõutakse vara teenindusvõime asendamiseks. Tulumeetod on hindamistehnika, mis muudab tulevased summad (nt rahavood või tulud ja kulud) üheks käesoleva hetke (st diskonteeritud) summaks. Mitme hindamistehnika rakendamisel hinnatakse tulemusi saadud väärtuste vahemiku mõistlikkuse põhjal ja valitakse antud tingimustes kõige paremini bioloogilise vara õiglase väärtust kajastav hind. (IFRS 13, § 63) Õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatavaid hindamistehnikaid kasutatakse järjepidevalt, kuid seda võib muuta, kui tekivad uued turud, uus teave muutub kättesaadavaks või eelnevalt kasutatud teave ei ole enam kättesaadav, hindamistehnikaid täiustatakse või turutingimused muutuvad (IFRS 13, § 65). Seega peaksid ettevõtjad oma erinevate perioodide aruannete võrreldavuse tagamiseks võimalikult vähe õiglase väärtuse mõõtmise meetodeid muutma. Järjepideva mõõtmistehnika ning võrreldava informatsiooni tagamiseks võiksid need meetodid olla määratletud ettevõtte sise-eeskirjas.

Õiglase väärtuse mõõtmisel on kehtestatud (mitteametlik) eelistuste hierarhia, kus kõrgeimale kohale paigutatakse identsete varade ja kohustise aktiivsetel turgudel noteeritud (korrigeerimata) hinnad (1. taseme sisendid) ja madalaimale kohale mittejälgitavad sisendid (3. taseme sisendid) (IFRS 13, § 72). 1. taseme sisendiks loetakse identse vara või kohustise (korrigeerimata) noteeritud hinda aktiivsel turul, millele ettevõtja omab mõõtmiskuupäeval juurdepääsu (IFRS 13, § 76). Sama standardi paragrahv 83 järgi loetakse 2. taseme sisenditeks muud sisendid, kui 1. tasemele liigitatud noteeritud hinnad ja need on vara või kohustise puhul kas otseselt või kaudselt jälgitavad – näiteks sarnase vara noteeritud hind aktiivsel turul, identse või sarnase vara noteeritud hind mitteaktiivsel turul, intressimäärad ja turupõhised sisendid. 3. taseme sisenditeks loetakse mittejälgitavaid sisendeid ehk eeldusi, mida turuosalisel kasutaksid

vara või kohustise hinna määramisel (IFRS 13, § 83). Eelpool mainitud õiglase väärtuse hindamise kriteeriumid võivad viia ebajärjekindla hindamispraktikani nii erinevate riikide kui ka tööstusharude vahel ja sees. Ilma ulatusliku kohustusliku avalikustamiseta ei ole finantsinformatsiooni läbipaistvus kättesaadav ja andmed võrreldavad (Elad, Harbohn 2011).

IFRS-ist 13 lähtuvalt on SME IFRS-i ja RTJ-i 7 bioloogilise vara õiglase väärtuse kindlaksmääramise hierarhia alljärgnev (SME IFRS, § 34.6; RTJ 7, § 18-20; vt joonis 2, lk 33):

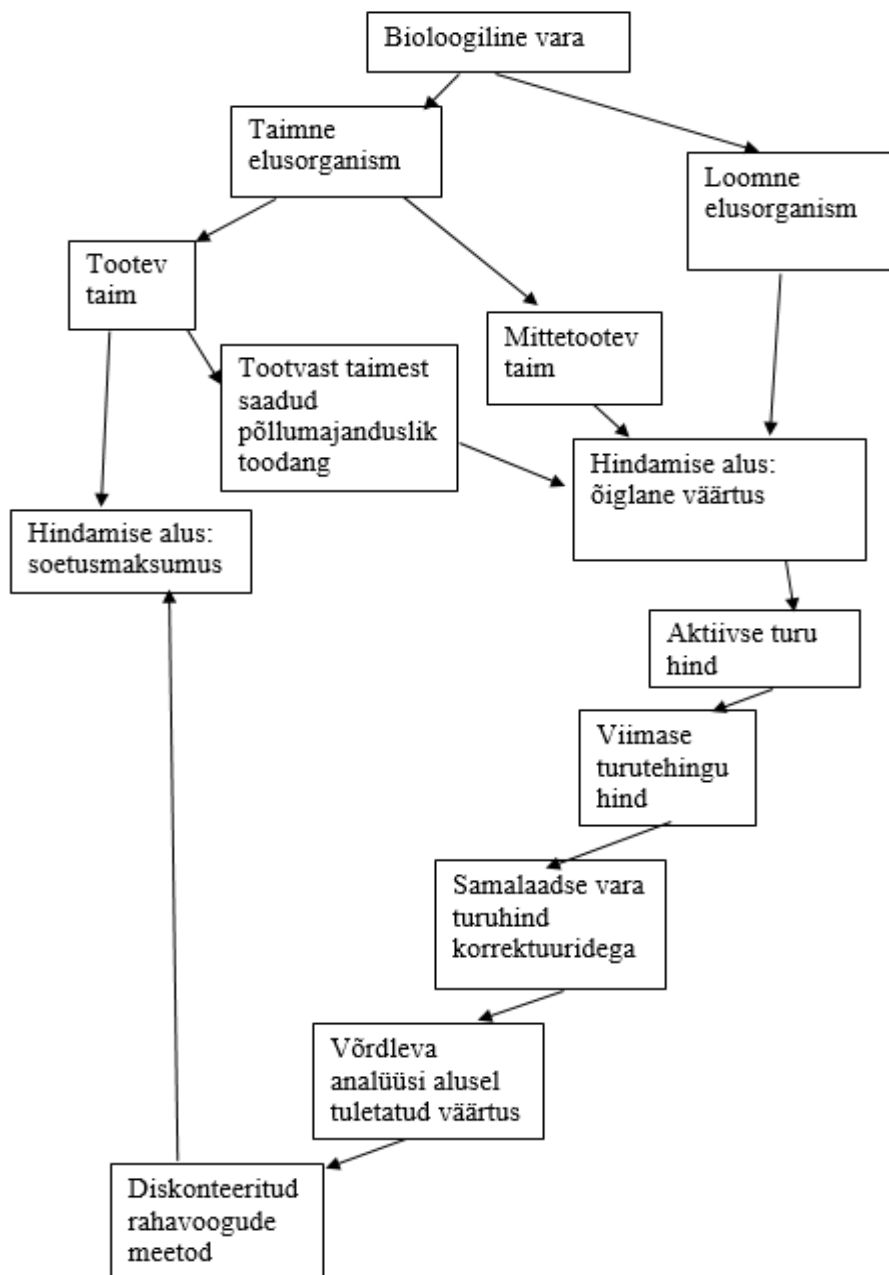
- 1) **Aktiivse turu olemasolu ja selle turuhind.** Kui bioloogilisele varale või põllumajandustoodangule eksisteerib aktiivne turg selle toodangu praeguses asukohas ja seisukorras, siis sellel turul noteeritud hind on vara õiglase väärtuse määramiseks sobiv alus. Kui ettevõtjal on ligipääs mitmele aktiivsele turule, siis kasutab ta selle turu hindu, mida tulevikus tõenäoliselt kasutatakse. Turuväärtus on soodsaim hind, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel. Aktiivsel turul on vahetatavad kaubad samasugused, turul on normaaltingimustel võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav. „Turuhinnaks ei loeta hüpoteetilist (pakkumise) hinda ja eritingimustel toimuva müügi hinda (kiirmüügihind)“ (Vooro 2011).;
- 2) **Aktiivset turgu ei eksisteeri.** Sellisel juhul määrab ettevõtja õiglase väärtuse kindlaks ühe või mitme järgmise näitaja alusel (kui need on kättesaadavad):
  - a) **viimase turutehingu hind** — seda eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas;
  - b) **samalaadsete varade turuhinnad**, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga;
  - c) põllumajanduslikus sektoris tehtud **võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus** — näiteks karja väärtus väljendatuna liha kilogrammi hinna kohta;
- 3) **Aktiivset turgu ei eksisteeri.** Ettevõtja hindab, kas varaga seotud eeldatavate **netorahavoogude nüüdisväärtus**, diskonteerituna hetke turuintressimääraga, võimaldab usaldusväärset hinnata õiglast väärtust.

Õiglase väärtuse hindamise viimasest hierarhiapunktist lähtuvalt on mõnikord bioloogilise vara õiglast väärtust võimalik usaldusväärset mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, isegi kui bioloogilise vara kohta ei ole olemas turuinformatsioonil põhinevaid hindasid (RTJ 7, § 20; SME IFRS, § 34.6 (d)). Kui bioloogilise vara praeguses olukorras (kasvuetapis) ei ole



turul põhinevad hinnad saadaval, siis tuleks kasutada netorahavoogude nüüdisväärtust. Õiglase väärtuse mõõtmise eesmärgist lähtuvalt peaksid rahavood põhinema nii palju kui võimalik turu andmetel. Näiteks samal ajal, kui on olemas turg küpsele/täis kasvanud lõhele, ei ole olemas turgu osaliselt kasvanud lõhele (lõhemaimudele). Õiglane väärtus osaliselt kasvanud lõhele määratakse ning mõõdetakse projekterides rahavoogusid, mis laekuvad täis kasvanud lõhest miinus raha väljavood, mida on vaja teha, et kasvatada lõhe tema turustamisküpse kaaluni ning diskonteerides need nüüdisväärtusesse. (A practical guide... 2009) Diskonteeritud netorahavoogude meetodis ei võeta arvesse bioloogilise vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge ning bioloogilise vara taastamisega (näiteks raielankidel uute istanduste rajamisega seotud väljaminekud) kaasnevaid rahavooge (RTJ 7, § 22). Raha väljavood on seotud bioloogilise vara kasvatamise ja turule saatmisega — näiteks otsesed tööjõukulud, sööt, väetis ja turule transport. Turg on koht, kus vara müüakse ning sellest tulenevalt võib see olla nii tegelik turg, kui ka tehas, kus antud toodangut uute kaupade tootmiseks kasutatakse. (A practical guide... 2009)

Olulised eeldused rahavoogude nüüdisväärtuse määramiseks peab andma majandusüksuse juhatus (Vooro 2011). Diskonteeritud neto rahavoogude meetodit tuleks teiste hindamistehnikate seas eelistada viimasena, kuna korrektsete eelduste puudumisel võib tulemus olla arbitraarne. Sobiva diskontomäära valimine bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks hõlmab subjektiivseid hinnanguid ning eelduseid. Charles Eladi ja Kathleen Herbohni uuringus selgus, et Suurbritannia ja Austraalia metsaettevõtted pakuvad erinevaid hinnanguid bioloogilise vara väärtusega seotud diskontomäära ja tundlikkuse analüüsiks. Need diskontomäärad on tavaliselt antud väliste sõltumatute hindajate poolt. (Elad, Harbohn 2011) Sellest tulenevalt võivad riigisisest ka ühe ala eksperdid anda erinevaid hinnanguid.



Joonis 2. Bioloogilise vara väärtuse hindamine

Allikas: (Autori koostatud IAS 41 alusel)

Bioloogilise vara väärtuse hindamisel tuleks eelkõige lähtuda õiglase väärtuse meetodist, kuid kui selle tulemus pole piisavalt usaldusväärne, siis võib vara väärtust mõõta seotusmaksumuse meetodil. Tabelis 3 on toodud bioloogilise vara hindamismeetodite kokkuvõte.

Tabel 3. Bioloogilise vara mõõtmismeetodid erinevate tingimuste korral

Tingimus	Mõõtmismeetod	Hindamistehnika sisendid	Hindamistehnika
Aktiivne turg eksisteerib	õiglane väärtus miinus müügikulutused	1. taseme sisend	turumeetod
Aktiivset turgu ei eksisteeri, kuid turul põhinevad hinnad on kättesaadavad	a) viimase turutehingu hind; b) samalaadse vara turuhind, mida on korrigeeritud erinevuste mõjuga; c) põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus	2. taseme sisend	turumeetod
Aktiivset turgu ei eksisteeri, turul põhinevad hinnad pole kättesaadavad, kuid alternatiivsed hinnangud õiglasele väärtusele on usaldusväärsed	netorahavoogude nüüdisväärtus, diskonteerituna hetke turuintressimääraga	3. taseme sisend	tulumeetod
Aktiivset turgu ei eksisteeri, turul põhinevad hinnad pole kättesaadavad ja alternatiivsed hinnangud õiglasele väärtusele on veel usaldusväärsed	vara asendusmaksumus ehk summat, mida nõutakse vara teenindusvõime asendamiseks	pole kohaldatav	kulumeetod
Aktiivset turgu ei eksisteeri, turul põhinevad hinnad pole kättesaadavad ja alternatiivsed hinnangud õiglasele väärtusele on selgelt ebausaldusväärsed	soetusmaksumus, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused	pole kohaldatav	Soetusmaksumuse meetod, kulude kapitaliseerimine

Allikas: (Autori koostatud. Allikad: (Malis *et al* 2016), IFRS-i 13 ja IAS 41))

Olles kaugel raamatupidamise imerohu staatusest, on õiglase väärtuse meetodil ka ideoloogiline probleem. Selle edukas rakendamine võib edendada sotsiaalset konflikti troopilistes maades, kus asjakohased huvirühmad on väitnud, et turujõudude poolt kehtestatud õiglane väärtus ei peegelda põllumajanduskaupade, nagu kohv, tee, banaanid või kakao, tegelikku väärtust. Kõik huvirühmad ei nõustu sellega, et istanduste kultuuride õiglane väärtus (või maailmaturu hind) on nende õiglane hind, mis kajastab täielikult kultuuri väärtust. Seetõttu maksavad osad tarbijad vabatahtlikult kõrgemat hinda (üle tavalise turuhinna), et leevendada ebavõrdsust vabakaubanduses. (Elad, Harbohn 2011) Seega ei pruugi turuhind kajastada alati vara reaalselt (vara kasvatamiseks tehtud kulutuste) väärtust.

Turuväärtus ehk IAS-i 41 kontekstis bioloogilise vara õiglase väärtus võib olla moonutatud ka põllumajanduspoliitikaga seotud toetuste tõttu. Näiteks tähendavad Euroopa Liidu ühise põllumajanduspoliitika poolt subsidiiumitega tugevalt moonutatud hinnad, et bioloogilist vara hinnatakse kunstlikult või poliitiliselt vahendatud turu hinnale, rõhutades ideoloogilist rolli õiglase väärtuse arvestuses. Vaatamata hiljutistele katsetele reformida ühist põllumajanduspoliitikat, on Euroopa põllumajandustootjad saanud olulisi toetusi, mis 2009. aastal ulatusid kuni 41 miljardi euroni (üle 40% Euroopa Liidu eelarvest). Selle tulemusel eksporditakse arengumaadesse talutoodangut hinnaga, mis on oluliselt madalamal kui on selle tootmiskulu. Selline protektsionistlik poliitika võib kahjustada IAS-i 41 poolt sõnastatud õiglase väärtuse meetodit. (Elad, Harbohn 2011) Lisaks ideoloogilisele ja poliitilisele probleemile võib õiglase väärtuse probleemiks osutuda ka hinnangulisus väärtuse määramisel.

IAS 41 vastu on olnud tugev vastuseis ka istandus- ja metsandussektoris. See on kooskõlas Eladi ja Kathleeni Inglismaal, Prantsusmaal ja Austraalias läbiviidud uuringutulemusega, mis näitas, et suur hulk nende küsitlusele vastajatest kinnitavad, et kulu bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamisest ja kajastamisest on suurem kui kasu. Suur hulk nende küsitlusele vastanud raamatupidajatest ja audiitoritest kinnitasid, et IAS-is 41 ette nähtud õiglase väärtuse hindamise meetod suurendab tulu volatiilsust. (Elad, Harbohn 2011) Belgia istandusettevõtja SIPEF SA tegevdirektor Michael St. Clair George kirjutas (2007. aastal avaldatud artiklis), et enne IAS-i 41 kajastati istutatud puid vastavalt soetusmaksumusele, kapitaliseerides kõik kasvatamisega seotud kulud ja akumuloides kulud puude kasuliku eluea jooksul. Kasuliku eluea lõpuks raiuti raieküpsed puud maha ja istutati uued. Enne IAS-i 41 kasutatud hindamismeetod ja aruandluspraktika oli konkreetne, kontrollitav ja arusaadav. Õiglase väärtuse kasutamine on tema arvates loonud finantsaruanded, mis toetuvad liiga palju hinnangutele ja arvamustele. (Fischer, Marsh 2013)

IAS 41 nõuab, et bioloogilist vara tuleks iga majandusaasta lõpus hinnata turuväärtuses. Iga tekkiv (realiseerimata) tulum või kadum kajastatakse kasumiaruandes. Tähelepanuväärne kriitika antud standardi suhtes käsitleb kontrasti idealiseeritud õiglase väärtuse mõiste ja selle pehmenetatud versioonide vahel. Näiteks juhul, kui õiglast väärtust ei saa usaldusväärset kindlaks teha, soovib IAS 41 kasutada nii-öelda turuväärtuse asendusaineid, nagu on sarnase vara turuhind, sektori kriteeriumid, sõltumatu spetsialisti hinnang ja tuleviku rahavoogude nüüdiseväärtus, mida vara võib luua. See tähendab, et praktikas toob õiglase väärtuse arvestus

põllumajandussektoris kaasa märkimisväärselt subjektiivseid hinnanguid ja võib olla rohkem manipulatsioonide subjektiks, kui seda on soetusmaksumuse meetod. Lisaks subjektiivse hinnangu tegevusruumile õiglase väärtuse või selle hinnangu väljaselgitamisel, võib see õõnestada aruandluse ühtlustamisega seotud väljavaateid, kuna IAS 41 oli mõeldud selleks, et edendada ülemaailmset põllumajandus-, kalandus- ja metsandusraamatupidamise arvestustavade lähendamist. (Elad, Harbohn 2011) Sama probleem on ka RTJ-i 7 rakendamise, kuna õiglase väärtuse mõõtmiseks antud reeglid ei ole piisavalt konkreetseid ega toetavad, mis omakorda võimaldavad äriüksuse juhtidel (ka kasumijuhtimise eesmärgil) teha erinevaid raamatupidamislikke valikuid.

Nagu eelnevalt mainitud, võib bioloogilise vara õiglase väärtuse määramisega tekkida oht kasumijuhtimisele, mille motiivid on peamiselt seotud kapitaliturgude, lepingute ja regulatsioonidega (Abdolmohammadi *et al* 2010). Äriühingu juhatus, kellel on äriseadustiku kohaselt äriühingu juhtimise ja raamatupidamise korraldamise kohustus, annab hinnangud õiglase väärtuse määramiseks. Voro väidab, et juhatuse poolt antud hinnangute puhul on oluline eelduste objektiivsus ja kontrollikeskkond. (Voro 2011) Kasumijuhtimise vältimiseks peab ettevõtja kindlasti järgima konservatiivsuse printsiipi, mille kohaselt raamatupidamise aruannet tuleb koostada ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustiste alahindamist. Samas tuleb vältida ka varade ja tulude sihilikku alahindamist või kohustiste ja kulude sihilikku ülehindamist ning aruande kasutajate eest varjatud reserve tekitamist. (RPS § 16 lg 8)

Menezes da Silva, Ciampaglia Nardi ja de Souza Ribiero uurisid kasumijuhtimist Brasiilia bioloogilist vara kajastavate äriüksuste hulgas, mis kasutavad õiglase väärtuse määramiseks diskonteeritud rahavoogude meetodit. Uuringus selgus, et äriüksustel, mis kasutavad diskonteeritud rahavoogude meetodit ja mis vastavad kõige vähem Brasiilia raamatupidamisstandardi CPC 29 (samaväärne IAS-iga 41) avalikustamisnõuetele, on tõendatud suurem kasumijuhtimine. Neil on ka tõendeid, mis toetavad tootvate taimede arvestusega seotud muudatust, mille kohaselt tuleks nende väärtust kajastada soetusmaksumuses, kuna äriüksused, mis juba kasutasid soetusmaksumuse meetodit, näitasid nende analüüsis madalamat kasumijuhtimist. (Menezes da Silva *et al* 2015)

Fischer, Mortensen ja Webber analüüsisid IAS-is 41 sätestatud õiglase väärtuse meetodi mõju Uus-Meremaal. 2010. aastal avaldatud teadusartikli kohaselt viitasid leiud

finantsaruandluse koostajate murele seoses bioloogilise vara väärtuse muutusest tekkiva (realiseerimata) tulumi ja kadumi kajastamisega. Lisaks rõhutasid autorid, et aktiivse turu puudumine võib viia diskonteeritud rahavoogude meetodi kasutamisele, mis loob eelduste mitmekesisuse tõttu küsitava kvaliteediga tulemusi. (Menezes da Silva *et al* 2015)

Pärast 2008-2009 toimunud ülemaailmset majanduskriisi nenditi, et üks kõige olulisemaid tegureid, mis aitas kaasa finantskriisi tekkimisele, oli manipuleerimist võimaldava õiglase väärtuse meetodi kasutamine raamatupidamises (Vladu 2013). Õiglase väärtuse kasutamine bioloogilise vara väärtuse mõõtmisel võimaldab ettevõtjal teha valikuid oma äranägemisel, kui aktiivse turu puudumisel kasutatakse diskonteeritud rahavoogude meetodit, mis baseerub ettevõtjale sobilikele eeldustele. See omakorda mõjutab raamatupidamisest saadava informatsiooni ning kasumi kvaliteeti.

Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse kohta võib saada erinevates õiglase väärtuse hinnangu hierarhiapunktides esitatud näitajate alusel erinevaid tulemusi. Sellisel juhul ettevõtja analüüsib nende erinevuste põhjusi, et anda õiglase väärtuse kõige usaldusväärsem hinnang põhjendatud hinnangute suhteliselt kitsas vahemikus. (SME IFRS § 34.6) Seega tuleks õiglase väärtuse mõõtmisel lähtuda eelkõige aktiivsel turul kehtivast turuhinnast ning kui samalaadse kaubaga turgu ei eksisteeri, tuleb hinnata, kas varaga seotud eeldatavate netorahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtus võimaldab usaldusväärset hinnata õiglast väärtust. Mida allapoole õiglase väärtuse mõõtmise hierarhias liikuda, seda subjektiivsemaks võib minna hinnang vara õiglasele väärtusele. Kui õiglase väärtuse hinnang ei ole enam usaldusväärne või seda ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega hinnata, tuleks bioloogilist vara kajastada bilansis **soetusmaksumuses**. Kui IAS 41 rõhutab, et soetusmaksumust tuleks kasutada ainult juhul, kui bioloogilise vara õiglase väärtuse hinnang ei ole enam usaldusväärne, siis väikese ja keskmise suurusega ettevõtjatele mõeldud SME IFRS ja sellest lähtuv RTJ 7 sätestavad, et soetusmaksumust võib kasutada ka juhul, kui hinnangut õiglasele väärtusele ei ole võimalik anda mõistliku kulu ja pingutusega.

IAS 41 lubab soetusmaksumuse meetodit õiglase väärtuse meetodi asemel kasutada ainult kolmel juhul: bioloogilise vara elu varajases staadiumis ja kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärset esmasel kajastamisel mõõta (A practical guide... 2009) ning ka tootvate taimede kajastamisel bilansis.

Tootvale varale (nii tootvale taimetele, kui ka tootvale loomale) on bioloogilise muundumise ehk kasvamise faasis iseloomulik periood, kus tehakse kulutusi saamata kasu (piim, vill, munad, viinamarjad) bioloogilise tootmise näol. See etapp on sarnane materiaalse põhivara valmistamisele. Õiglase väärtuse meetodi kasutamise kasulikkus tootva vara kasvamise faasis on küsitav, kuna esiteks tootva taime ja looma õiglase väärtuse suurenemise või vähenemise mõju kasumiaruandes võib moonutada majandusüksuse tulemusi ning teiseks, õiglase väärtuse mõõtmiseks tehtud kulutused hankimaks teavet vara kohta, mille jaoks turgu ei eksisteeri (viljapuud, suhkruroog, viinapuu), on ebapraktilised. Sarnaselt põhivarale, mille puhul hoone nõ elutsükli ja raamatupidamise meetodika võib jagada hanke perioodiks, kasutamise perioodiks ja kasutamise lõpetamise perioodiks, võib jaotata ka tootva bioloogilise vara elutsükli (kasvu periood, viljakuse periood; järk-järguline tootmisvõimsuse vähenemine ja surm). Kuna tootvad taimed on seotud maaga, siis ei eksisteeri nende jaoks ka aktiivset turgu, kuna neid ei ole võimalik müüa maast eraldi. Seetõttu tuleks neid kajastada soetusmaksumuse meetodil ka edaspidi. Küpsed tootvad loomad erinevad tootjataimedest, kuna nende jaoks on tavaliselt aktiivne turg olemas ning seetõttu ei ole nende õiglase väärtuse mõõtmine problemaatiline. Tootvate loomade eluiga on lühem kui tootjataimedel ning seetõttu on nende õiglase väärtuse informatsioon asjakohane terve elutsükli vältel. (Bohušová, Svoboda 2016)

Hispaanias tehtud empiiriline uuring farmidest, mis mõõtsid bioloogilise vara väärtust soetusmaksumuses ja õiglases väärtuses, ei leidnud mõlema hindamismeetodi võrdluses olulist erinevust tulevaste rahavoogude hinnangutes (Argilés *et al* 2011). On tõendeid, et raamatupidamine on täpsem, usaldusväärsem ja väljendab paremini ettevõtte tegelikku finantsolukorda, kui bioloogilise vara väärtust arvestatakse soetusmaksumuse meetodi asemel õiglases väärtuses, kuna soetusmaksumuse meetod on keerukam ning põllumajanduses peamiselt domineerivatel väikeettevõtjatel ei jätku ressursi antud arvestusmeetodi korrektseks järgimiseks (Argilés *et al* 2012). Sobiliku arvestusmeetodi valik on raske, kuna mõlemal meetodil on eeliseid kui ka puudusi. Soetusmaksumuse meetodist on lihtne aru saada, kuna see põhineb fikseeritud hinnal, mis on alati teada. Kuid õiglase väärtuse meetodi pooldajad hindavad soetusmaksumuse meetodit vananenuks, kuna see keskendub kulujaotusele, mitte vara väärtusele, mille tõttu jääb vara väärtus olulise inflatsioon ajal muutumatuks. Soetusmaksumuse meetod ei kajasta hetke turuolukorda. See-eest õiglase väärtuse meetodil arvestatud vara kajastab vara väärtust vastavalt turutingimustele ja -olukorrale. (Jaijairam 2013)

Kuid samas väidab David Waine, et juhtimisarvestus on põllumajanduse jaoks rohkem olulisem kui finantsarvestus (Waine 2009).

Charles Eladi ja Kathleen Herbohni poolt läbiviidud uuringus selgus, et üheksa 17-st Prantsusmaa ettevõttest, mis seadusest tulenevalt pidid rakendama IAS-i 41, lükkas tagasi eelduse, et õiglast väärtust on võimalik usaldusväärset hinnata, põhjendades nii soetusmaksumuse meetodi kasutamist ning hoidudes niiviisi kõrvale koormavatest õiglase väärtusega seotud standardinõuetest (nt usaldusväärse hinnangu andmine õiglase väärtuse väärtusvahemikele). Seevastu kasutavad paljud Suurbritannia ja Austraalia metsandus- ja istandusettevõtted bioloogilise vara hindamisel tuleviku rahavoogude nüüdisväärtust, kus sageli kaasatakse sõltumatuid välishindajaid. Mõningal määral saab selliseid tulemusi seletada läbi kultuuriliste mõjude. Tähelepanek, et enamik Prantsuse firmasid hindavad oma bioloogilist vara konservatiivselt soetusmaksumuses, samal ajal kui õiglase väärtuse meetodit kasutatakse sagedamini Austraalias ja Suurbritannias, on kooskõlas Gray 1988. aastal avaldatud artiklis toodud klassifikatsiooniga kolme riigi konservatiivsusest kui kultuuri alustalast. (Elad, Harbohn 2011)

Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid eelistavad raamatupidamislikus hindamisprotsessis tõese ja ausa kajastamise printsiipi konservatiivsuse printsiibile ehk õiglase väärtuse meetodit soetusmaksumuse meetodi kasutamisele. IAS-i 41 eesmärgiks on püüe parandada põllumajandus-, metsandus ja kalandusettevõtjate finantsaruannete võrreldavust. Kuid bioloogilise vara hindamismeetodite erinevused on jätkuvalt aruandluse erinevuse põhjuseks (Fischer, Marsh 2013). Elad ja Herbohn toetavad seda tähelepanekut, kuna erinevad bioloogilise vara väärtuse määramise meetodid takistavad eri riikide ja ka riigisiseste aruannete võrreldavust. Nad tõid näitena välja ettevõtted, mis kasvatavad õlipalme ühes ja samas piirkonnas, kuid kasutavad täiesti erinevaid meetodeid vara väärtuse määramiseks. (Elad, Harbohn 2011) Selleks, et saada infot, kuidas ja mis eeldustest lähtuvalt eri ettevõtted kajastavad bioloogilise vara väärtust ning mis probleeme neil sellega seoses on tekkinud, tuleb uurida majandusaasta aruannete avalikustamisega seotud lisasid ja tegevusaruandeid. Järgnevas alapeatükis tuuakse välja bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuete täitmise olulisuse põhjused ning tutvustatakse avalikustamisindeksit, mis näitab, kui suures ulatuses täidetakse avalikustamisnõudeid.



## 2.2. Kohustuslik avalikustamine ja avalikustamisindeks

Avalikustamine on viis andmaks edasi ettevõttega seotud majanduslikku, finants- või mittefinants-, kvantitatiivset ja kvalitatiivset informatsiooni, mille alusel antakse raamatupidamisaruande kasutajale kasulik ülevaade ettevõtte finantsseisundist ja tulemuslikkusest ning selle tagamaadest. Ideaalis ei tohiks olla erinevusi ettevõtjate avalikustamispraktikas, kuna majandusüksustel on kohustus avalikustada konkreetset teavet. Seoses avalikustamise kohustuslikkusega võib esialgu tunduda üsnagi ülearune uurida ja analüüsida ettevõtete avalikustamistavasid, kuid seda see siiski ei ole. (Gonçalves, Lopes 2013)

Kui ettevõtja esitab kõik nõuetekohased andmed ühe korraga riigile, siis riik saab vajadusel edastada andmed erineva fookusega huvirühmadele. Antud protseduur vähendab ettevõtja aruandluskoormust, kuna erinevaid huvirühmi kõitev info on kättesaadav ühest allikast (Eesti kontekstis Registrite ja Infosüsteemide Keskusest). Kui ettevõtja ei täida seadusega sätestatud avalikustamise nõudeid, siis on näiteks uute juhendite loomine teatud tegevuste kohta raskendatud, kuna pole teada, kas esineb probleeme või mitte.

Avalikustamine on viis andmaks aruandekasutajale edasi informatsiooni bioloogilise vara kajastamise ja väärtuse mõõtmise kohta. Täielik ja standardiseeritud informatsiooni avalikustamine on oluline lüli põllumajandusraamatupidamise mõistmiseks. Põllumajandusega tegelevatele ettevõtjatele on bioloogilise varaga seotud avalikustamine väga olulise tähtsusega bioloogilise vara eripära tõttu, kuna taimede ja loomade looduslik taastootmine ja majanduslik reproduitseerimine on omavahel tihedalt põimunud. (Tang *et al* 2013) IAS 41 nõuab, et kõik standardist tulenevad bioloogilise varaga seotud tulumid ja kadumid tuleb avalikustada summeeritult, kuid pole öeldud, kus seda teha tuleb, kuid praktikas näitab enamus ettevõtteid seda kasumiaruandes eraldi real. (A practical guide... 2009)

Gonçalves ja Lopes, kes on bioloogilise varaga seoses teinud mitmeid uuringuid, uurisid õiglasel väärtuses arvestatud bioloogilise vara väärtuse asjakohasust, kasutades 27 riigist, mis võtsid hiljemalt aastaks 2010 vastu Rahvusvahelised Finantsaruandluse Standardid (IFRS), pärit 389 noteeritud ettevõtte aastaaruande andmeid perioodil 2011-2013. Nende tulemused kinnitasid, et kajastatud bioloogiline vara on väärtuselt asjakohane ning veelgi enam, tulemused näitasid, et pärast avalikustamise taseme mõju lisamist bioloogilisele varale oli

bioloogilise vara väärtus rohkem asjakohasem majandusüksustel, millel on kõrgem avalikustamise tase. (Gonçalves, Lopes 2015)

Charles Elad ja Kathleen Herbohn uurisid bioloogilise vara kajastamist ja arvestuspõhimõtteid Suurbritannia, Austraalia ja Prantsusmaa ettevõtete näitel. Nende väitel ei saa omavahel võrrelda uuringu all olnud kolme riigi avalikustamise tavasid. Üldine kohustuslikele avalikustamisnõuetele vastavuse ulatus ettevõtete osas, mis kasutasid IAS-i 41 raames soetusmaksumuse meetodit, oli ainult 36%. Austraalia ettevõtted avalikustasid rohkem kui 60% nõutud detailidest, samas kui Suurbritannia ettevõtjad pakkusid informatsiooni vaid poolele kohustuslikest avalikustamisnõuetest. Prantsusmaa ettevõtetel oli väikseim avalikustamise skoor võrreldes kahe teise riigiga. See tulemus on kooskõlas Gray 1988. aastal avaldatud artikli väitega, et Prantsuse raamatupidajad tõenäoliselt hoiavad enam salajas informatsiooni, kui nende Suurbritannia ja Austraalia kolleegid. (Elad, Harbohn 2011) Seega on kultuuril oluline mõju ettevõtte avalikustamistavadele, kuid oluline on ka harjumus ning eelnev praktika ning kogemus antud valdkonnas.

Avalikustamisnõuete vastavuse tase IAS-ile 41 on suurem Austraalias, kui Suurbritannias ja Prantsusmaal. Seda seletavad Elad ja Herbohn asjaoluga, et Austraalia põllumajandusliku tegevusega tegelevad ettevõtjad pidid kasutama riiklikku raamatupidamisstandardit AASB 1037, mis sisaldas suures osas sarnaseid nõudeid IAS-iga 41, mitu aastat enne IAS-i 41 avaldamist 2001. aastal. (Elad, Harbohn 2011) Kui eelnevalt mainitu on seotud avalikustamispraktikaga, siis lisaks harjumusele on ka kergem kohaldada kohustuslike avalikustamisnõudeid, kui neid on eelnevalt nagunii täidetud. Seetõttu on ka hetkel kehtiva ja täismahus rakendatavad RTJ-i 15 avalikustamisnõuded (vt lisa 1) koormavamad kui SME IFRS-i nõuded, kuna varasem RTJ 7 põhines IAS-il 41.

Hooks ja van Staden väidavad, et ettevõtjad, kes on huvitatud oma aruandluse kvaliteedi parendamisest, peaksid suurendama informatiivset (mida rohkem lauseid, seda parem) avalikustamist, kuna „head kvaliteeditaset ei ole võimalik saavutada piiratud arvu lausetega“ (2011). Suurem avalikustamise läbipaistvuse tase aitab leevendada informatsiooni asümmeetriat ja sellest tulenevalt, parendavad sidusrühmad oma teadmisi bioloogilise varaga seotud tegevustes (Gonçalves, Lopes 2013).

Teine uuring, mida Gonçalves ja Lopes läbi viisid, hõlmas 181 põllumajandusega tegelevat börsil noteeritud ettevõtjat üle maailma, kes on kasutusele võtnud rahvusvahelised

finantsaruandluse standardid või nende ekvivalendid (rahvusvahelistele standarditele samaväärsed ja -sisulised riiklikud standardid). Nad konstrueerisid ning arvutasid bioloogilise varaga seotud kohustusliku avalikustamise kohta indeksi, mis põhines ettevõtjate 2011. aasta aruannetel. Antud uuring testis mitmeid hüpoteese avalikustamisindeksi ja järgnevate muutujate — bioloogilise vara osatähtsus varas, omanikeringi koondumus, ettevõtja suurus, audiitori tüüp ja rahvusvahelised sidusrühmad — vahel. Nad leidsid, et bioloogilise vara kohustuslikku avalikustamise taset on mõjutanud bioloogilise vara osatähtsus varas, omanikeringi koondumus ja ettevõtja suurus. (Gonçalves, Lopes 2013)

Põhjus, miks ettevõtjad vabatahtlikult teavet avalikustavad, on seotud mitmete teooriatega. Need teooriad eeldavad, et teatud asjaoludel avalikustatakse rohkem informatsiooni, kuna tajutav oodatav kasu on suurem kui kulud. (Urguiza *et al* 2010) Sellisteks teooriateks on näiteks sidusrühmade teooria ja agendi- ehk esindusteooria.

Sidusrühmade teooria on seotud majandusüksuse juhtimise ning ärietikaga. Iga ettevõtte tegevusega on seotud erinevad sidusrühmad, kes võivad saada ettevõtja juhtkonna tegevusest vastavalt kasu või kahju ning kelle õigusi juhtkonna tegevus võib rikkuda või kaitsta. Lisaks omanike ja aktsionäride huvidele on sidusrühmade teooria kohaselt olulised ka ettevõtte töötajate, klientide, tarnijate ja kohalike omavalitsuste huvid. (Freeman) Iga ettevõtte toimimiseks on sellised sidusrühmad erinevatel asjaoludel olulised ning seetõttu on ettevõtja poolt avalikustatav informatsioon tähtsaks vastastikuse usalduse ja koostöö aluseks. Lisaks eelpool mainitud sidusrühmadele on avalikustatav informatsioon oluline ka krediitiasutustele, finantsanalüütikutele ning standardite ja juhendmaterjalide koostajatele.

Agenditeooria käsitleb ettevõtte omanike ja juhtkonna (agent) vahelisi suhteid, keskendudes poolte tegevuse analüüsile lepingu tegevuse käigus. Antud teooria lähtub eeldusest, et omanikud ja juhid käituvad lepingu täitmisel ratsionaalselt, s.o. lähtuvalt isiklikest huvidest ja eesmärkidest, maksimeerides omakasu. Agenditeooria probleem sellest, kuidas kaitsta juhte asjatundmatute ja ahnete omanike eest ning omanikke petturiitest juhtide eest, jääbki lahendamata. (Gerndorf) Agenditeooria probleemidest tulenevalt on tähtis, et ettevõtja juhtkond avalikustaks võimalikult palju bioloogilise vara kajastamisega seotud asjaolusid ja probleeme, et anda omanikkonnale ettevõtja toimimisest asjakohane ülevaade.

Sidusrühmade teooriast lähtuvalt eeldasid Silva, Figueira, Pereira, ja Ribeiro oma 2012. aastal avaldatud artiklis, et bioloogilise varaga seotud aruannete koostajad tagavad IAS-iga 41

reguleeritud avalikustamisnõuete täitmise, et anda teavet selliste finantsaruannete võimalikele kasutajatele. Aruannetest saadava informatsiooni tähtsus suureneb, mida suurem on ettevõtte varas bioloogilise vara osatähtsus. (Gonçalves, Lopes 2013) Gonçalves ja Lopes uurisid 270 erinevate riikide börsidel noteeritud bioloogilist vara kajastavaid majandusüksusi, kes olid hiljemalt aastaks 2010 kasutusele võtnud IAS-i 41. Nende uuringust selgus, et bioloogilise varaga seotud kohustuslik ja vabatahtlik avalikustamine on mõjutatud bioloogilise vara osatähtsusest kogu varas, omanikeringi suurusel, ettevõtte suurusel, tegevusvaldkonnast ja riigi õiguslikust taustast. (Gonçalves, Lopes 2014) Seega on bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuete täitmine seotud peale bioloogilise vara osatähtsuse suuruse ka ettevõtte üleüldise suurusega.

Mõned uuringud viitavad ettevõtte suurusele kui määravale tegurile aruandlusstandardite vastavuse kontekstis (järgnevalt on toodud nende teadustööde autorid ja töö avaldamise aasta: Amiraslani, Iatridis, & Pope, 2013; Glaum, Schmidt, Street, & Vogel, 2012; Oliveira, Rodrigues, & Craig, 2006). Glaum, Schmidt, Street ja Vogel väitsid oma 2012. aastal avaldatud artiklis, et „suurematel ettevõtetel kipub olema rohkem ressursse, mis on suunatud raamatupidamisosakonda, kui väiksematel ettevõtetel, mis omakorda võimaldab finantsaruandluse kõrgemat kvaliteeti“. Jensen ja Meckling väitsid 1976. aastal ilmunud artiklis, et suuremates firmades on tõenäoliselt suurem osakaal väliskapitalil ja seega suuremad agendikulud. Sellest tulenevalt väitis Depoers 2000. aastal avaldatud artiklis, et sellistel ettevõtetel on vaja tagada rohkemal ja kvaliteetsemal tasemel teavet sidusrühmadele, eriti finantsanalüütikutele. (Gonçalves, Lopes 2013) Lisaks välismaise kapitali olemasolule on ettevõtja rahvusvahelise tegutsemise tunnuseks ka müük välismaale ning tarne välismaalt.

Avalikustamise tase on positiivselt seotud ettevõtte välismaise tegevuse ulatusega (seda kinnitasid järgnevad autorid vastaval aastal ilmunud teadusartiklites: Daske, Hail, Leuz, & Verdi, 2013; Amiraslani, Iatridis, & Pope, 2013). Cooke väitis 1989. aastal ilmunud teadusartiklis, et ettevõtted, mis tegutsevad mitmetes geograafilistes piirkondades, peavad tagama suurema avalikustamise, pidades silmas firma tegevuse suuremat keerukust. Lähtuvalt signalisatsiooniteooriast, toob rahvusvaheline äritegevus endaga kaasa suure ja keerulise andmehulga kontrolli ja sellest tulenevalt, mõjutab ettevõtteid väljendama huvirühmadele oma rahvusvahelist positsiooni, parandades oma avalikustamist (antud hinnanguni jõudsid järgnevad autorid vastavatel aastatel ilmunud artiklites: Oliveira, Rodrigues, & Craig, 2006;

Depoers, 2000). (Gonçalves, Lopes 2013) Mida suurem on ettevõtte tegevusulatus nii geograafilises, kui ka tegevusalade lõikes, seda suurem on tõenäoliselt ka omanikering, mis toob endaga kaasa agendiprobleemid, mida saab leevendada asjakohase avalikustamispraktikaga.

Ettevõtte aruandluse vastavus avalikustamisnõuetele on mõjutatud omandistruktuurist, kuna agendikulud suurenevad, kui omandistruktuur muutub hajutatumaks (seda väitsid Fama ja Jensen 1983. aastal ilmunud artiklis). Selleks, et vähendada agendikulusid, on suurema omandihajuvusega ettevõtetel tugevam stiimul läbipaistvama finantsaruandluse pakkumiseks (seda väitsid Oliveira, Rodrigues ja Craig 2006. aastal ilmunud töös). Ka IAS 41 on tehtud selleks, et tagada informatsioon aktsionäridele, et vähendada informatsiooniasümmeetriat juhtkonna ja väliste kasutajate vahel ning et suurendada avalikustamise läbipaistvust (seda väitsid Ding, Hope, Jeanjean & Stolowy 2007. aastal ilmunud artiklis). Ettevõtete puhul, mis on mitme investori kontrolli all, on suurem nõudlus avalikustamisele, mis võib omakorda viia kõrgema stiimulini vastata standardi nõuetele (seda väitsid Daske, Hail, Leuz ja Verdi 2013. aastal ilmunud artiklis). (Gonçalves, Lopes 2013)

Agendiprobleemi aitab leevendada auditeerimine. Jensen ja Meckling väitsid 1976. aastal ilmunud artiklis, et sõltumatud audiitorid vähendavad agendikulusid. Komisjonid ja karistused, sealhulgas maine kaotus, on stiimulid audiitori jaoks, et tagada oma sõltumatus. Et vältida mainekujunduse kulusid, nõuavad sellised ettevõtted kõrgemal tasemel avalikustamist (seda väidavad järgnevad autorid antud aastatel ilmunud artiklites: Oliveira, Rodrigues, & Craig, 2006; Chalmers & Godfrey, 2004). (Gonçalves, Lopes 2013)

Eelnevalt mainitud teooriate baasil uuritakse käesolevas magistritöös, kas järgnevatel ettevõttele omastel näitajatel ehk sõltumatutel muutujatel — ettevõtte suurus, audiitori tüüp, bioloogilise vara osatähtsus koguarvast, omanikeringi suurus ja rahvusvahelistumise tase — on oluline mõju Eesti ettevõtete bioloogilise vara kohta käiva teabe avalikustamistavadele. Analüüsis on eelnevate teadustööde alusel sõltuvaks muutujaks võetud avalikustamisindeks (Gonçalves, Lopes 2013). Indeks konstrueeritakse bioloogilise varaga seotud RTJ-i 15 vastavatest avalikustamisnõuetest ning tulemus arvutatakse majandusaasta aruannete tegevusaruannetest ja lisadest saadud informatsiooni põhjal. Avalikustamisindeks koosneb kolmest kategooriast: kohustuslik info, mida ettevõtja peab avalikustama; mitte kohustuslik, kuid RTJ-i 7 põhjal avalikustada soovitatud informatsioon ning kolmandaks informatsioon,

mida ei ole kohustuslik avaldada ning mida ei ole otseselt soovitatud ka RTJ-is 7 või 15, kuid mida IAS 41 soovib avaldada. Esimene ja teine kategooria katavad kõiki RTJ-iga nõutud ning soovitatud avalikustamisinformatsiooni. Viimane, kolmas kategooria vastab vabatahtlikule avalikustamisele, mis tähendab, et ettevõtja on ületanud kohustusliku teabe avalikustamist.

Vastavalt eriala kirjandusele ((Gonçalves, Lopes 2013); (Santos *et al* 2013)) on avalikustamisindeks dihhotoomne, kaalumata ja kohandatud mittekohaldavate avalikustamisnõuete suhtes. Skoor 1 määratakse avalikustamisobjektile, kui see on aruandes avalikustatud, vastasel korral on skoor 0, mis tähendab, et indeks on dihhotoomne. Iga avalikustamisobjekt on võrdselt oluline kõigis kolmes avalikustamiskategoorias. Eeldatakse, et avalikustamisobjektide kaalumata käsitus toob kaasa ainult väikese kõrvalekalde, kuna indeks tugineb kõigi kolme kategooria andmetele. Avalikustamisindeks järgib tolerantsuse kriteeriumi ja hõlmab endas iga avalikustamiselemendi kohaldatavust iga ettevõtte suhtes ehk kui ettevõtte ei pea mittekohaldavate punktide kohta lisades aru andma, siis seda avalikustamisindeksi arvutuses ei käsitleta (Santos *et al* 2013). Seetõttu välistatakse ettevõtja kohta avalikustamiselemendid, mille kohta pole ettevõtja majandusaasta aruande lisas informatsiooni — näiteks, kui ettevõtja kajastab bioloogilist vara ainult soetusmaksumus, siis õiglase väärtusega seotud elemente indeksi arvutustesse ei kaasata. Iga RTJ-i 15 või RTJ-i 7 avalikustamispunkt hinnatakse järgnevalt: avalikustatud (1), ei ole avalikustatud (0) või pole kohaldatav (PK). Seega on kohustusliku avalikustamisega seotud indeksi üldskoor ettevõttele järgnev:

$$Indeks_i = \frac{\sum_{i=1}^m d_i}{m}$$

kus  $d_i=1$ , kui objekt on avalikustatud ning vastasel korral  $d_i=0$ ,  $m (=26)$  on kohaldatavate avalikustamiselementide maksimaalne arv, mida ettevõtja saab avalikustada (Gonçalves, Lopes 2013).

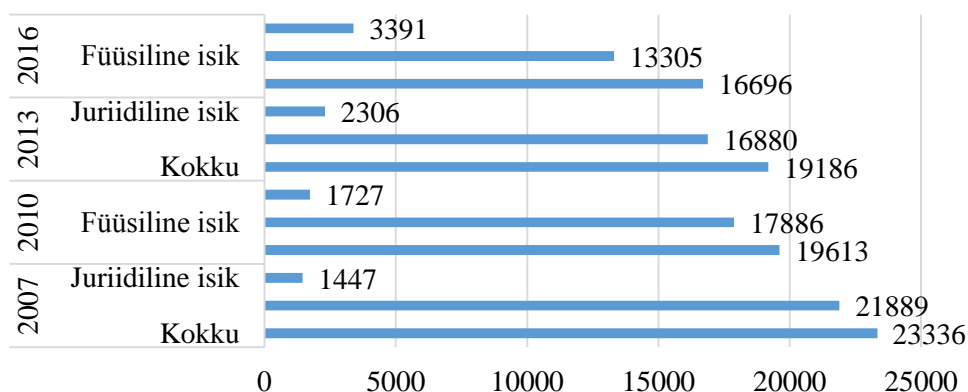
Mateescu uuris Eesti, Poola, Ungari ja Rumeenia börsil noteeritud ettevõtete baasil Euroopa areneva majandusega riikide avalikustamistavasid ja leidis, et suurematel ja kasumlikemal ettevõtetel on avalikustamispraktikad rohkem vastavuses soovitatud nõuetega ning nad avalikustavad rohkem vabatahtlikku informatsiooni (Mateescu 2015). Järgnevas peatükis uuritakse, kas ettevõtja suurus on oluline avalikustamist mõjutav asjaolu ka bioloogilist vara kajastavate Eesti mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõtete puhul.

### **3. BIOLOOGILIST VARA KAJASTAVATE EESTI ETTEVÕTETE AVALIKUSTAMISNÕUETE KOORMUS NING AVALIKUSTAMISMAHT**

Ajalooliselt on põllumajanduse, kalanduse ja metsandusega seotud raamatupidamisele vähe rõhku pandud, kuna see valdkond ei oma maailmamajanduses muude tööstusharudega võrreldes olulist rolli (olles siiski kriitilise tähtsusega) ning enamik selle valdkonna ettevõtetest on mikro- ja väikeettevõtted, kellel ei pruugi olla aruandluskohustust. Peale IAS-i 41 vastuvõtmist ja selles nõutavate bioloogilise vara kajastamis- ja mõõtmisviiside sobitamist Eesti finantsaruandluse standardisse on üha enam hakatud rõhku panema põllumajanduse, kalanduse ja metsandusega tegelevate ettevõtjate raamatupidamisele ning bioloogilise vara õiglase väärtuse mõõtmisele.

#### **3.1. Bioloogilist vara kajastavad Eesti ettevõtted**

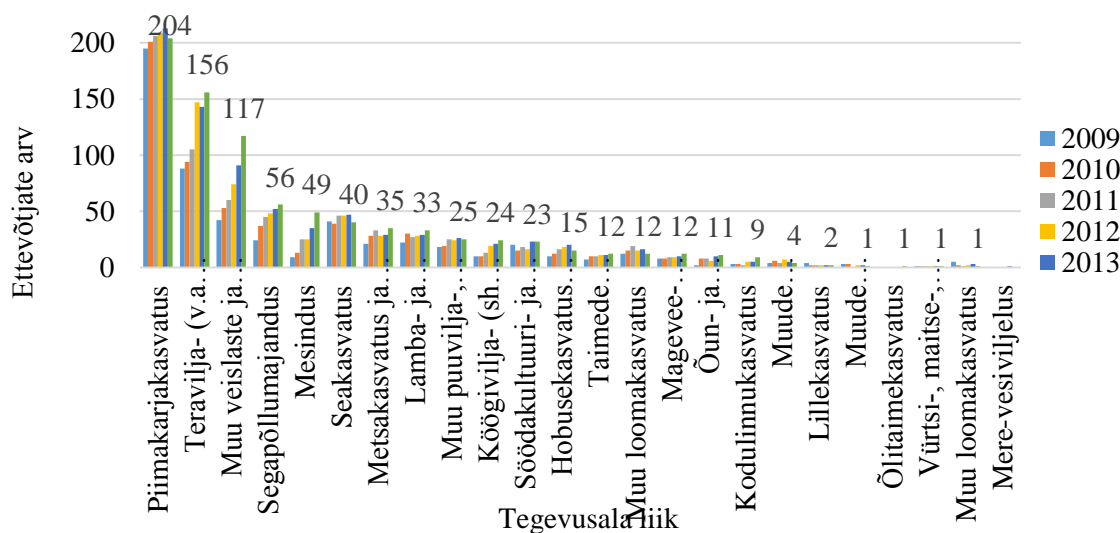
Eestis on põllumajanduslike majapidamiste arv viimasel ajal aasta-aastalt kogumahu vähenenud, kuid iseloomulikuks suunaks on juriidiliste isikute hulga kasv, samal ajal kui põllumajandusega tegelevate füüsiliste isikute arv hoogsalt väheneb. Kui 2007. aastal oli põllumajanduslikke majapidamisi kokku 23 336, neist 21 889 füüsilist isikut ja 1447 juriidilist isikut, siis 2016. aastaks on kogu põllumajanduslike majapidamiste arv vähenenud võrreldes 2007. aastaga 28%: põllumajandusega tegelevate füüsiliste isikute arv on vähenenud 39%, samal ajal kui juriidiliste isikute arv on tõusnud 134% (vt joonis 3).



Joonis 3. Põllumajanduslike majapidamiste arv

Allikas: (Põllumajanduslike majapidamiste ... 2017)

Piimakarja- ja seakasvatusega tegelevate ettevõtete arvu muutus on seotud hiljutiste arengutega piimaturul ja seakasvatuses, mis on jätnud valdkonda oma jälje. Kui aastatel 2009–2013 eelnevalt mainitud bioloogilise vara liikidega tegelevate põllumajanduslike ettevõtete arv kasvas, siis võrreldes 2013. aastaga vähenes 2014. aastal seakasvatusega seotud EMTAK-koodiga müügitulu kajastavate ettevõtete arv 15% ja piimakarjakasvatusega tegelevate ettevõtete arv vastavalt 4% (vt joonis 4). Kasvu oli näha kodulinnukasvatuse, mesinduse, muude veislaste ja pühvlikasvatuse ning metsakasvatusega tegelevate ettevõtete arvus.



Joonis 4. Eri EMTAK-koodide lõikes müügitulu kajastavate ettevõtete arv

Allikas: (Lisa 2 alusel)



Registrite ja Infosüsteemide Keskus (edaspidi RIK) haldab aruandeid (vt joonist 4), mida tuleb äriseadustiku (edaspidi ÄS) alusel esitada muuhulgas täis- ja usaldusühingutel (ÄS § 97<sup>1</sup> lg 1), osäühingutel (ÄS § 179 lg 4), aktsiaseltsidel (ÄS § 334 lg 2) ja välismaa äriühingu filiaalidel (ÄS § 388 lg 2). See-eest kogub Eesti Statistikaamet läbi statistikaaruannete informatsiooni (vt tabel 4) muuhulgas põllumajandusega tegelevate füüsiliste isikute kohta, kellel ei ole aruandluskohustust. Eesti Statistikaameti kohaselt tegeles põllumajandusega kokku ligi 12 tuhat füüsilist- ja juriidilist isikut. Põllumajandusega tegelevatest majandusüksustest moodustas 2016. aastal suurema osa füüsilisest isikust ettevõtjad (60%), kuid oli ka juriidilisi isikuid, millest enamuse moodustasid osäühingud.

Tabel 4. Põllumajandusliku ettevõtja õiguslik vorm

Aasta	Füüsilisest isikust ettevõtja	Täis-ühing	Usaldus-ühing	Osäühing	Aktsiaselts	Tulundus-ühistu	Kokku
2014	8420	3	23	3949	89	77	12561
2015	8095	3	55	4463	81	79	12776
2016	7165	4	49	4663	78	82	12041

Allikas: (Põllumajanduslike majapidamiste ... 2017)

Raamatupidamise seadusest lähtuvalt peavad ettevõtjad bioloogilise varaga seotud informatsiooni avalikustama vastavalt ettevõtte suurusele. Mida rohkem on suuri eri liiki bioloogilise varaga tegelevaid ettevõtjaid, seda tõenäolisem on, et nendes spetsiifilistes valdkondades on välja kujunenud ühtsed vara kajastamise ning väärtuse mõõtmise reeglid ning head tavad. Järgnevalt tuuakse välja bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuded ja -koormus lähtuvalt IFRS-ist (IAS-ist 41 ja IFRS-ist 13), SME IFRS-ist ja RTJ-ist 15.

### **3.2. Avalikustamisnõuded ja -koormus lähtuvalt IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist**

Bioloogilise varaga seotud avalikustamine sisaldab nii finants-, kui ka mittefinantsinfot. Informatsiooni avalikustatakse: 1) üldiste bioloogilise varaga seotud asjaolude kohta; 2) sihtfinantseerimise kohta; 3) õiglases väärtuses mõõdetud bioloogilise vara kohta ning; 4) soetusmaksumuses arvestatud vara kohta.

Bioloogilise vara avalikustamismõuete täitmisel saab raamatupidamisaruande kasutaja informatsiooni ettevõtja tegevusalale iseloomulikest asjaoludest ning riskidest. Lisaks võimaldab üldinformatsioonis väljatoodu hinnata ettevõtte tootmisvõimsust, kuna mitterahalistes näitajates avalikustatakse nii bioloogilise vara kogus (naturaalühikutes) aruandeaasta lõpul kui ka aasta jooksul toodetud põllumajandusliku toodangu kogus. Ettevõtte peab üldinformatsioonina avaldama ka piiratud omandiõigusega bioloogilise vara olemasolu ning tulevikukohustused. IFRS-i rakendav ettevõtja peab üldinformatsiooni avalikustamisel täitma seitse avalikustamismõuet, samal ajal kui SME IFRS-i ja olenemata ettevõtja suuruselt RTJ-i 15 rakendav ettevõtja peab täitma vaid ühe avalikustamismõude (vt tabel 5). Suurettevõtjad või keskmise suurusega ettevõtjad, mis tavaliselt järgivad IFRS-i, peavad avalikustama kogu üldinformatsiooni, samal ajal kui RTJ-i rakendavad ettevõtjad avalikustavad vaid piiratud omandiõigusega või panditud bioloogilise vara olemasolu.

Tabel 5. Üldinformatsioon, mida bioloogilist vara kajastav ettevõtja peab avalikustama

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõuded	IFRS, IAS 41	SME IFRS	RTJ, täismahus	RTJ, väike-ettevõtja	RTJ, mikro-ettevõtja
Üldinformatsioon					
1) iga bioloogilise vara rühmaga seotud tegevuse olemus	§ 46, a)	§ 3.24, b)	PK	PK	PK
2) iga bioloogilise vara rühmaga seotud mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta perioodi lõpul	§ 46, b)	PK	PK	PK	PK
3) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodanguga seotud mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta	§ 46, b)	PK	PK	PK	PK
4) avalikustab piiratud omandiõigusega bioloogilise vara olemasolu ja selle (jäak)maksumuse ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogilise vara finantsseisundi aruandelised maksumused	§ 49, a)	PK	RTJ 15, § 30, e)	RTJ 15, § 62, g)	RTJ 15, § 63, b)
5) avalikustab bioloogilise vara arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste ja -kohustiste summa	§ 49, b)	PK	PK	PK	PK
6) avalikustab põllumajandusliku tegevusega seotud finantsriski maandamise strateegiad	§ 49, c)	PK	PK	PK	PK
7) looduslike riskide toimumine . Soovituslik.	§ 53	PK	PK	PK	PK
Kokku	7	1	1	1	1

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Märkus: (PK – pole kohaldatav)

Valitsusepoolse toetuse (sihtfinantseerimine) saamisel peavad ettevõtjad informatsiooni avalikustamisel maksimaalselt täitma kolm nõuet, kui järgitakse IFRS-i ja täismahus RTJ-i 15 (vt tabel 6). Kuigi RTJ põhineb SME IFRS-il, siis SME IFRS nõuab valitsuspoolsete toetuste kohta vaid kahe avalikustamismõnede täitmist. Olulisemad asjaolud, mida sihtfinantseerimise saamise puhul avalikustama peab, on toetuse summa toetuse andja ja liigi lõikes ning sihtfinantseerimisega seotud tingimuslikud kohustused.

Tabel 6. Sihtfinantseerimisega seotud avalikustamismõned

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõned	IFRS	SME IFRS	RTJ, täismahus	RTJ, väike-ettevõtja	RTJ, mikro-ettevõtja
Sihtfinantseerimise ja muu valitsuspoolse abi kohta avalikustatakse aastaaruandes järgmine informatsioon:					
1) aruandeperioodil saadud sihtfinantseerimise summad toetuste andjate ja toetuste liikide lõikes	IAS 41, § 57, a)	SME IFRS, § 24.6, a); SME IFRS, § 24.6, c); SME IFRS, § 23.30, b)	RTJ 15, § 56, a)	PK	PK
2) sihtfinantseerimisega seonduvad tingimuslikud kohustused	IAS 41, § 57, b)	SME IFRS, § 24.6, b)	RTJ 15, § 56, b)	PK	PK
3) aruandeperioodil tagastatud või tagastamisele kuuluvad sihtfinantseerimise summad; oluline vähenemine oodatavas sihtfinantseerimise tasemes	IAS 41, § 57, c)	PK	RTJ 15, § 56, c)	PK	PK
Kokku	3	2	3	0	0

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Märkus: (PK – pole kohaldatav)

Kuna IAS-ist 41 lähtudes eeldatakse, et bioloogilist vara on võimalik mõõta õiglases väärtuses, siis peab ettevõtja avalikustama õiglases väärtuses mõõdetud bioloogilise vara kirjelduse ning õiglase väärtuse hindamise meetodid ja eeldused. Samuti tuleb avalikustada bioloogilise varaga seotud finantsseisundi saldo muutuste aruandeperioodi lõikes ning bioloogilise vara ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutustest tekkinud (realiseerimata) tulumis ja kadumis summad. IFRS-is nimetatakse seda tulumiks või kadumiks (*gain or loss*), kuid RTJ-is nimetatakse sama terminit kasumiks või kahjumiks. Tabelis 7 ja 8

on toodud kohustuslikud avalikustamisnõuded eri standardite lõikes, kus on näha, et IFRS-i järgival ettevõtjal on oluliselt suurem (vt tabel 8) avalikustamismaht kui Eesti finantsaruandluse standardit järgival ettevõtjal. Kuna Eesti finantsaruandluse standardis sätestatud järgivad mikro- ja väike- ning keskmise suurusega ettevõtjad, mille suuruse tõttu nad eeldatavasti olulisel määral välisvaluutas ei kauple, siis ei nõuta neilt sellega seoses informatsiooni avalikustamist.

RTJ 7 nõuab bioloogilise vara väärtuse mõõtmist õiglase väärtuse meetodil ainult siis, kui seda saab teha mõistliku kulu ja ajaga. Seetõttu eeldatakse, et Eesti finantsaruandluse standardit järgivad ettevõtjad ei hakka õiglase väärtuse määramisel kasutama 3. tasandi (mittejälgitavaid) sisendeid (vt tabel 7), mille alusel õiglast väärtust hinnata ning sellest tulenevalt ei pea nad ka midagi avalikustama. Kui ettevõtja selle meetodi vastavat tehnikat siiski kasutab, siis ei pea ta avalikustama sellega seotud mõõtmise mõju kasumiaruandele. Seevastu IFRS nõuab, et kui ettevõtja kasutab õiglase väärtuse määramiseks 3. taseme ehk mittejälgitavaid sisendeid, siis tuleb tal avalikustada nende eelduste alusel saadud mõõtmise mõju kasumiaruandele. Lisaks soovitatakse IAS-is 41 avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutuste summad, mis kajastuvad (realiseerimata) tulumis või kadumis seoses füüsiliste ja turuhinna muutustega (vt lisa 3). See aitab jälgida, mille alusel bioloogilise vara kogumi väärtus muutub ja mis seda enim mõjutab.

Tabel 7. Avalikustamismõõded õiglases väärtuses kajastatud bioloogilise vara kohta (1)

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõõded	IFRS	SME IFRS §	RTJ 15, täismahus	RTJ 15, väikeettevõtja	RTJ, mikroettevõtja
1) iga bioloogilise vara kogumi kirjeldus (kvanitatiivne või jutustav)	IAS 41, § 41, 42	34.7, a)	§ 41, a)	§ 41, a)	PK
2) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh:					
2.1. saldo perioodi alguses	IAS 41, § 50	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.2. tulum või kadum vara õiglase väärtuse muutumisest (miinus hinnangulised müügiga seotud kulutused)	IAS 41, § 50, a)	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.3. vara seotamisest tingitud väärtuse suurenemine	IAS 41, § 50, b)	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.4. vara müümisest tingitud väärtuse vähenemine	IAS 41, § 50, c)	PK	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.5. vara väärtuse vähenemine tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest	IAS 41, § 50, d)	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.6. lisandumised äriühenduste kaudu	IAS 41, § 50, e)	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.7. muud muutused	IAS 41, § 50, g)	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
2.8. valuutakursside vahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitlusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva ettevõtte esitusvaluutasse	IAS 41, § 50, f)	34.7, c)	PK	PK	PK
2.9. saldo perioodi lõpul	IAS 41, § 50	34.7, c)	§ 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	PK
3) iga bioloogilise vara kogumi või põllumajandusliku toodangu kogumi kohta avalikustatakse:					
3.1. õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid	IFRS 13, § 91, a)	34.7, b)	§ 41, c)	RTJ 15, § 41, c)	PK
3.2. olulise õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused	IFRS 13, § 91, a)	34.7, b)	§ 41, c)	RTJ 15, § 41, c)	PK
3.3. 3. taseme sisendeid järjepidevalt kasutades tuleb avalikustada mõõtmise mõju kasumiaruandele	IFRS 13, § 91, b)	PK	PK	PK	PK
4) Koondsummades avalikustatakse tulumid ja kadumid, mis on aruandeaastal tekkinud bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse muutumistest	IAS 41, § 40	PK	§ 42	PK	PK
Kokku	14	11	12	11	0

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Märkus: (PK – pole kohaldatav)

Eesti finantsaruandluse standardit järgivalt ettevõtjalt ei ole nõutud avalikustada informatsiooni bioloogilise vara kohta, mille väärtust mõõdeti enne soetusmaksumuses, kuid mida aruandeaastast alates on võimalik õiglases väärtuses mõõta (vt tabel 8). See-eest peab IFRS-i järgiv ettevõtja sellisel juhul avalikustama bioloogilise vara kirjelduse ja selgituse, miks õiglane väärtus on osutunud usaldusväärselt mõõdetavaks.

Tabel 8. Avalikustamismõõdetud õiglases väärtuses kajastatud bioloogilise vara kohta (2)

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõõdetud	IFRS	SME IFRS §	RTJ 15, täismahus	RTJ 15, väike-ettevõtja	RTJ, mikro-ettevõtja
Kui eelnevalt soetusmaksumuses hinnatud vara väärtust on võimalik nüüd õiglases väärtuses mõõta, siis tuleb avalikustada:					
8) sellise bioloogilise vara kirjelduse	IAS 41, § 56, a)	PK	PK	PK	PK
9) põhjenduse, miks õiglast väärtust on nüüd võimalik usaldusväärselt mõõta	IAS 41, § 56, b)	PK	PK	PK	PK
10) arvestusmeetodi muutusega kaasnev mõju	IAS 41, § 56, b)	PK	PK	PK	PK
Kokku	3	0	0	0	0
Avalikustamismõõdetud õiglase meetodi rakendamisel kokku (tabeli 7 ja 8 alusel)	17	11	12	11	0

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Märkus: (PK – pole kohaldatav)

Alati ei ole bioloogilise vara väärtust võimalik mõõta õiglases väärtuses. Sellisel juhul mõõdab ettevõtja bioloogilist vara soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumulieritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieritud kahjumid perioodi lõpul), mille puhul tuleb avalikustada sellise bioloogilise vara kirjeldus ja kindlasti ka põhjendus, miks õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärselt hinnata (vt tabel 9). Avalikustada tuleb ka kasutatavad amortisatsioonimeetodid ja -määrad ning bioloogilise varaga seotud finantsseisundi saldo muutused aruandeperioodi lõikes, et oleks võimalik eri ettevõtete sama aasta aruandeid võrrelda. Erinevalt Eesti finantsaruandluse standardit järgivast ettevõtjast peab IFRS-i järgiv ettevõtja avalikustama informatsiooni hinnangute vahemikust, mille õiglane väärtus oli tõenäoliselt vale, erinevas valuutas kauplemisest tuleneva valuutakursside netovahe ning soetusmaksumuses arvestatud bioloogilise vara realiseerimisega seotud tulumid või kadumid.

Tabel 9. Avalikustamismõõded soetusmaksumuses kajastatud bioloogilise vara kohta

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõõded	IFRS, IAS 41	SME IFRS	RTJ 15, täismahus	RTJ 15, väikeettevõtja	RTJ, mikroettevõtja
1) soetusmaksumuses hinnatud vara kirjeldus	§ 54, a)	§ 34.10, a)	§ 43, a)	§ 43, a)	PK
2) selgitus, miks õiglast väärtust ei olnud antud vara puhul võimalik usaldusväärselt hinnata	§ 54, b)	§ 34.10, b)	§ 43, a)	§ 43, a)	PK
3) kui võimalik, siis hinnangute vahemik, mille õiglane väärtus on tõenäoliselt vale	§ 54, c)	PK	PK	PK	PK
4) kasutatavad amortisatsioonimeetodid	§ 54, d)	§ 34.10, c)	§ 43, b)	§ 43, b)	PK
5) kasulikud eluead või kasutatavad amortisatsioonimäärad	§ 54, e)	§ 34.10, d)	§ 43, b)	§ 43, b)	PK
6) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh:					
6.1. vara soetusmaksumus, akumulieeritud kulum (koos akumulieeritud kahjumiga vara väärtuse langusest) ja jääkmaksumus perioodi alguses	§ 54, f)	§ 34.10, e)	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.2. vara soetamine	§ 50, b)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.3. vara müük	§ 50, c)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.4. muutus varas tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest	§ 50, d)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.5. lisandumised äriühenduste kaudu	§ 50, e)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.6. amortisatsioonikulu	§ 55, c)	§ 34.10, e)	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.7. allahindlused väärtuse languse tõttu	§ 55, a)	§ 34.10, e)	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.8. varasema allahindluse tühistamine	§ 55, b)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.9. muud muutused	§ 50, g)	PK	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
6.10. valuutakursside netovahe, mis tuleneb finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äritegevuse ümberarvestamisest aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse	§ 50, f)	PK	PK	PK	PK
6.11. vara soetusmaksumus, akumulieeritud kulum (koos akumulieeritud kahjumiga väärtuse langusest) ja jääkmaksumus perioodi lõpus	§ 54, f)	§ 34.10, e)	§ 43, c)	§ 43, c)	PK
7) ettevõtte peab avalikustama soetusmaksumuses arvestatud bioloogilise vara realiseerimisega seotud tulumid või kadumid	§ 55	PK	PK	PK	PK
Kokku	17	8	14	14	0

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Märkus: (PK – pole kohaldatav)

Tabelist 9 on näha, et soetusmaksumuse meetodi kasutamisel on avalikustamismõõded IFRS-i puhul koormavamad, kui teiste standardite puhul ning lisaks selgub, et Eesti

finantsaruandluse standard on SME IFRS-ist soetusmaksumuse meetodi rakendamisel avalikustamiskoormuste poolest oluliselt mahukam.

Ettevõtte, mis kasutab ainult soetusmaksumuse meetodit oma bioloogilise vara kajastamisel, peab üldiselt avalikustama rohkem, kui ainult õiglase väärtuse meetodit kasutav üksus. Koormavad avalikustamiskoormused soetusmaksumuse meetodi kasutamisel on eesmärgipärased ning aitavad koguda infot, miks ettevõtjad ei ole võimelised kajastama oma eri bioloogilise vara liike õiglases väärtuses. Kui ettevõtjad esitavad aruandes kogu nõutud informatsiooni, siis on see kättesaadav kõikidele informatsiooni kasutajatele (kes Eesti näitel teevad päringu Registrate ja Infosüsteemide Keskusele). Kui ettevõtte aruandes kohustuslikku informatsiooni ei avalikusta, siis võidakse seda nõuda ettevõttele tehtava eraldi päringu käigus. Kui ettevõtted avalikustavad aruannetes nõutud informatsiooni, siis aitab see ilma edasiste päringuteta parandada ja täiendada standardeid ja juhendeid, mis aitaksid tulevikus bioloogilise vara väärtust kiiremini ja odavamalt usaldusväärselt ja asjakohaselt hinnata.

IAS-i 41 järgiv ettevõtjad peab avalikustama nii IFRS-ist 13 kui ka IAS-ist 41 tulenevalt kokku 44 punkti, kui ettevõtja arvestab osa oma bioloogilisest varast nii õiglase väärtuse kui ka soetusmaksumuse meetodil, saab valitsuselt toetusi ning on ilmnenu asjaolu, et eelnevalt soetusmaksumuses mõõdetud vara on võimalik mõõta õiglases väärtuses (vt lisa 1, tabel 10). SME IFRS-i järgival ettevõtjal on oluliselt väiksem avalikustamiskoormus kui IAS-i 41 rakendaval ettevõtjal — nad peavad täitma 22 nõuet ehk 50% vähem kui IAS-i 41 rakendavad ettevõtjad. Sellest võib järeldada, et SME IFRS on oma eesmärgi täitnud, andes väiksematele ettevõtjatele finantsaruannete koostamisel (poole) väiksema avalikustamiskoormuse bioloogilise vara kohta.

Kõik Eesti finantsaruandluse standardit järgivad ettevõtjad pidid kuni 2015. aasta majandusaasta aruanneteni kajastama täies mahus RTJ-i 15 nõudeid, olenemata ettevõtja suuruselt. Alates 01.01.2016 koostatavatele raamatupidamise aastaaruannetele sõltub avalikustamismahu minimaalne koormus ettevõtja suuruselt, mis tuleneb raamatupidamise seaduse paragrahvis 3 sätestatud kriteeriumitest. (RTJ 15, § 2) Suured ja keskmised ettevõtjad koostavad täismahus raamatupidamise aastaaruande ning neile kehtivad RTJ-i 15 „Täismahus aastaaruande lisades avalikustatava informatsiooni“ avalikustamise nõuded (RTJ 15, § 5). Kuigi RTJ 15 lähtub SME IFRS-ist, siis on selle bioloogilise varaga seotud täismahus aruande avalikustamiskoormused 36% koormavamad SME IFRS-ist nõutavast (vt tabel 10). See tuleneb



arvatavasti sellest, et varasemalt põhines RTJ 7 ja sellega seotud avalikustamine IAS-il 41, mitte SME IFRS-il ning seetõttu on SME IFRS-iga võrreldes lisainformatsiooni avalikustamist peetud oluliseks ja vajalikuks. Eesti finantsaruandluse standardit järgiv ettevõtja peab kajastama 32% vähem informatsiooni, kui IFRS-i järgiv ettevõtja (vt tabel 10).

Tabel 10. Avalikustamismõnede koormuse erinevus erinevate standardite lõikes

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamismõnede	IFRS	SME IFRS	RTJ, täismahus	RTJ, väike-ettevõtja	RTJ, mikro-ettevõtja
Kõik avalikustamismõnede kokku	44	22	30	26	1
Avalikustamismõnede muutus võrreldes IFRS-iga	0%	-50%	-32%	-41%	-98%
Avalikustamismõnede muutus võrreldes SME IFRS-iga	100%	0%	36%	18%	-95%
Avalikustamismõnede muutus võrreldes täismahus rakendatava RTJ-iga	47%	-27%	0%	-13%	-97%
Avalikustamismõnede muutus võrreldes väikeettevõtja rakendatava RTJ-iga	69%	-15%	15%	0%	-96%
Avalikustamismõnede muutus võrreldes mikroettevõtja rakendatava RTJ-iga	43 nõude võrra suurem	21 nõude võrra suurem	29 nõude võrra suurem	25 nõude võrra suurem	Sama

Allikas: (Autori koostatud IFRS-i, SME IFRS-i ja RTJ-i alusel)

Eesti finantsaruandluse standardi miinimumnõudeid järgiva väikeettevõtja lühendatud aastaaruande lisades avalikustatav informatsioon bioloogilise vara kohta on peaaegu sama mahuga, mis on määratud suurtele ja keskmise suurusega ettevõtjatele (vt tabel 10). Lisaks on RTJ-i 15 paragrahvis 62 välja toodud, et väikeettevõtja lühendatud aastaaruandes avalikustatakse oluliste bilansis kajastamata tehingute (näiteks lepingud, mille alusel müüakse tulevikus oma bioloogilist vara) kirjeldus ning nende võimalik mõju finantsaruannetele. Väikeettevõtja peab kogumahus avalikustama 13% vähem andmeid, kui täismahus RTJ-i 15 rakendav ettevõtja (vt tabel 10).

Mikroettevõtja ei pea bioloogilise vara kohta lisaks bilansis ja kasumiaruandes olevale infole sisuliselt midagi täiendavalt avaldama — informatsiooni avalikustamist nõutakse ainult panditud bioloogilise vara korral. Mikroettevõtja peab avalikustama 97% vähem bioloogilise kohta käivat informatsiooni, kui seda teeb täismahus Eesti finantsaruandluse standardit järgiv ettevõtja (vt tabel 10).

Bioloogilist vara kajastavate ettevõtete aruannetest on võimalik teadustööde raames koguda informatsiooni selle kohta, mis takistab ettevõtetel bioloogilist vara õiglaselt väärtuses mõõta. Üheks eelnevalt toodud põllumajandusliku raamatupidamise aastaaruande eesmärgiks on ka informatsiooni andmine teatud huvirühmadele teadustööde tarbeks. Saadud informatsiooni analüüsidest saavad standardite ja juhendmaterjalide koostajad uurida, kas seda olukorda annab parendada uute juhendmaterjalide väljaandmisega. Avalikustamine sisaldab nii finants-, kui ka mittefinantsinfot. Mida rohkem on aruandes informatiivset avalikustamist, seda kõrgem on aruande kvaliteet. Nagu Hooks ja van Staden väitsid, et ettevõtjad, kes on huvitatud oma aruandluse kvaliteedi parendamisest, peaksid suurendama informatiivset avalikustamist, kuna „head kvaliteeditaset ei ole võimalik saavutada piiratud arvu lausetega“ (2011).

Kui esialgu võib tunduda, et kohustusliku avalikustamisega seotud teabe olemasolu uurimine majandusaasta aruannetes on ebamõistlik, siis seda see siiski ei ole. Uuringutest on selgunud, et ettevõtjad ei avalikusta kogu teavet, mis on standardis nõutud. Kuna IAS-i 41 ning sellest lähtuva SME IFRS-i ja RTJ-i 7 bioloogilise vara väärtuse mõõtmise nõuded erinevad ning standardite kohaldamise kohta jätkub pidev arutelu, siis on äärmiselt oluline, et ettevõtjad avalikustaksid oma aruannetes bioloogilise vara väärtuse mõõtmise probleemid. Standardite sisu muudetakse ning kaasajastatakse seoses uute teadmiste või kajastamisprobleemide tekkimise ning oskuste lisandumisega. Seetõttu on oluline uurida finantsaruannetes avalikustatava informatsiooni põhjal, mis probleemid esinevad ettevõtjatel seoses bioloogilise vara kajastamise ja väärtuse mõõtmisega. Sellisel juhul on olemas ja ühest kohast kättesaadav teave bioloogilise vara liikide kohta, mis vajavad vara väärtuse mõõtmiseks täpsemaid juhiseid või reeglistikku.

Järgnevas alapeatükis kirjeldatakse käesoleva magistritöö, mis käsitles eri suurusega ning eri bioloogilist vara omavaid Eesti ettevõtjaid, uurimuse metoodikat.

### **3.3. Uurimuse metoodika ja valimi koostamine**

Uuringute liike on mitmeid. Käesolevas magistritöös on kasutatud kvantitatiivset ning kvalitatiivset meetodit. Kvantitatiivne uurimismeetod on seotud deduktiivse (üldiselt üksikule) lähenemisega, mida kasutatakse teooriaga seotud hüpoteeside testimisel ehk püütakse kontrollida teooria kehtivust reaalsuses. Kvantitatiivse uuringu aluseks on arvandmete ja

faktide olemasolu. Kvalitatiivne lähenemine teadustööle on seotud induktiivse (üksikult üldisele) lähenemisega teooria tekitamiseks. Induktiivsel lähenemisel kasutatakse tõlgenduslikku meetodit, mis võimaldab mitme subjektiivse väljavaate olemasolu ja ning nende baasil teadmiste ülesehitamist. Deduktiivne lähenemine algab teooriaga tutvumisest, mille baasil luuakse hüpoteesid, mis on seotud uuringu fookusega ja millega hakatakse teooriat kinnitama. Kuid see ei ole ainus võimalus teadustöodes teooria kasutamiseks. Induktiivne lähenemine algab uurimisobjekti vaatlemisest (organisatsioon, majanduslik küsimus, äriprobleem) ning selle eesmärk on luua teooria, mis põhineb läbi mitme uurimismeetodiga tehtud teadustöö tulemustel. (Greener 2008)

Käesolevas töös kasutati kvantitatiivset meetodit bioloogilist vara kajastavate ettevõtjate avalikustamispraktikaga seotud hüpoteeside testimiseks ja kinnitamiseks. Saamaks informatsiooni, kuidas ettevõtjad bioloogilise vara väärtust mõõdavad ja kui palju nõutud informatsiooni avalikustatakse, kasutati kvalitatiivset meetodit.

Selgitamaks, kuidas ja mis meetodil kajastatakse Eestis bioloogilise vara väärtust bilansis ning kas on seos ettevõtte suuruse, bioloogilise vara osatähtsuse, audiitori tüübi, omanikeringi suuruse, rahvusvahelise tegutsemise taseme (ekspordi osatähtsus) ja avalikustamisnõuete täitmise vahel, on vaadeldud valimi ettevõtjate majandusaasta aruandeid. Avalikustamisnõuete täitmismahu hindamiseks arvutati majandusaasta aruannetest saadud informatsiooni põhjal iga ettevõtte jaoks eraldi avalikustamisindeks. Valimi moodustamiseks küsiti Registrate ja Infosüsteemide Keskuselt (edaspidi RIK) informatsiooni 2014. aasta Eesti ettevõtete kohta, millel on vähemalt üks müügitulu jaotuses esitatud tegevusala (EMTAK-kood), mille kohaselt tõenäoliselt on ettevõttel bioloogilist vara. Ettevõtjad valiti tabelis 11 toodud EMTAK-koodide põhjal. Kuna bioloogilise varaga seotud standardeid ja juhendeid ei kohaldata bioloogilise vara puhul, mille kasvamist ei ole juhitud, siis on allolevast põllumajanduse, metsamajanduse ja kalapüügiga seotud EMTAK-koodide jaotusest välja jäetud alajaotused 016 „Põllumajandust abistavad tegevusalad ja saagikoristusjärgsed tegevused“, 017 „Jahindus ja seda teenindavad tegevusalad“, 022 „Metsavarumine“, mille alla ei kuulu metsakasvatus; 023 „Looduslike materjalide kogumine, v.a puit“, mille alla ei kuulu looduslike materjalide kasvatamine; 024 „Metsamajandust abistavad tegevused“ ja 031 „Kalapüük“, mille alla ei kuulu kalakasvatus. (EMTAK... 2008) Kokku oli 2014. aastal selliseid

majandusüksusi registreeritud 843, mille müügitulu jaotus sisaldas tabelis 11 toodud tegevusalasid.

Tabel 11. EMTAK-koodid, mille alusel saab järeldada, et ettevõttel on bioloogilist vara

EMTAK-kood	Tegevusala	2014	Ettevõtete arv valimis
01111	Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	156	16
01131	Köögivilja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, k.a seenekasvatus	24	2
0119	Muude põllukultuuride kasvatus	1	1
01191	Lillekasvatus	2	1
01199	Söödakultuuri- ja heintaimikasvatus jm üheaastaste põllukultuuride kasvatus	23	2
01241	Õun- ja luuviljaliste puuviljade kasvatus	11	1
01251	Muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	25	3
01261	Õlitaimikasvatus	1	1
01281	Vürtsi-, maitse-, uimastavate taimede ja ravimtaimede kasvatus	1	1
01291	Muude mitmeaastaste taimede kasvatus	4	4
01301	Taimede paljundamine ja istikukasvatus	12	5
01411	Piimakarjakasvatus	204	20
01421	Muu veislaste ja pühvlikasvatus	117	12
01431	Hobusekasvatus ja muude hobuslaste kasvatus	15	5
01451	Lamba- ja kitsekasvatus	33	5
01461	Seakasvatus	40	5
01471	Kodulinnukasvatus	9	5
0149	Muu loomakasvatus	1	0
01491	Mesindus	49	5
01499	Muu loomakasvatus	12	5
01501	Segapõllumajandus	56	6
02101	Metsakasvatus ja muud metsamajanduse tegevusalad	35	5
03211	Mere-vesiviljelus	0	0
03221	Magevee-vesiviljelus	12	5
Ettevõtjate arv (mis kajastavad ülaloodud EMTAK-koodi) kokku		843	115

Allikas: (Autori koostatud. Allikad: (EMTAK... 2008); (Registrite ja... 2016)), vt lisa 2)

Valimisse võeti üldkogumist (843 ettevõtet 2014. aastal) iga EMTAK-koodi põhjal vähemalt 10% ettevõtetest. RIK-ilt küsiti juhusliku valimi moodustamiseks 2014. aasta

majandusaasta aruandeid tabelis 11 toodud jaotuse põhjal (115 ettevõtet) ja saadi majandusaasta aruanded 114 üksuse kohta.

Esialguses avalikustamismahuga seotud avalikustamisindeksite arvutamiseks koostatud valimis oli 114 Eesti ettevõtet (moodustades üldkogumist 14%). Kvalitatiivse meetodi raames uuriti nende majandusüksuste 2014. aasta majandusaasta aruandeid, et saada informatsiooni selle kohta, kuidas ja mis meetoditega mõõdetud väärtuses kajastavad ettevõtted oma bioloogilist vara ning kui suures mahus avalikustatakse standardis nõutut. Kuigi majandusaasta aruannete kvalitatiivne analüüs tehti 114-le ettevõttele, sai avalikustamisindeksi siiski arvutada vaid 91 ettevõtte kohta. Iga ettevõtte jaoks arvutati avalikustamisindeks lisas 4 toodud kohustuslike ja soovituslike avalikustamiskirjete (kokku 26 kirjet) põhjal. Kui ettevõttel oli majandusaasta aruandes informatsioon avalikustamiskirje kohta olemas, lisati selle kirje skooriks 1, vastasel korral 0. Kui ettevõtjale polnud võimalik teatud kirjet kohaldada, ei arvestatud seda avalikustamisindeksi arvutamisel. Näiteks kui ettevõtte ei saanud valitsuspoolset toetust, siis sellega seotud nõuded ei olnud antud ettevõttele kohaldatavad ning seetõttu neid indeksiarvutusse ei kaasatud. Ettevõtjate arv, kes ei avalikustanud informatsiooni, mille alusel saaks avalikustamisindeksit arvutada, oli 23. Tabelis 12 on toodud selliste ettevõtete tegevusalad ja arv, mille majandusaasta aruandes ei olnud informatsiooni, mille alusel indeksit arvutada.

Tabel 12. Ettevõtete arv ja tegevusala, mille kohta avalikustamisindeksit ei saadud arvutada

Tegevusala	Ettevõtete arv valimis
Metsakasvatus ja muud metsamajanduse tegevusalad	6
Mesindus	4
Hobusekasvatus ja muude hobuslaste kasvatus	2
Kõõgilja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, k.a seenekasvatus	2
Lamba- ja kitsekasvatus	2
Taimede paljundamine ja istikukasvatus	2
Lillekasvatus	1
Muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	1
Muu loomakasvatus	1
Vürtsi-, maitse-, uimastavate taimede ja ravimtaimede kasvatus	1
Magevee-vesiviljelus	1
Ettevõtete arv kokku	23

Allikas: (Autori koostatud lisaga 5 seotud CD-1 oleva informatsiooni alusel)

Kui avalikustamisindekseid oli võimalik arvutada 91 ettevõtte kohta, siis kvantitatiivsel meetodil tehtud avalikustamistasemega seotud hüpoteeside testimiseks koostatud valimis oli 70 Eesti ettevõtet (61% esialgsest valimist (114)). Valimist eemaldati 44 ettevõtet puudulike (omanikeringi suuruse/koondumuse arvutamiseks vajalik suurima osaniku või aktsionäri osa- või aktsiakapitali nimiväärtust polnud märgitud) või mittedobilike (ettevõtte ei kajastanud bioloogilist vara bilansi bioloogilise vara kirjel) andmete tõttu. Kokku jäi regressioonanalüüsis kasutatud mugavusvalimisse 70 ettevõtet mis moodustas üldkogumist 8. Käesolevas töös uuriti avalikustamisindeksi (iseloomustab ettevõtete avalikustamishõuete täitmise mahtu) kui võrrandi sõltuva muutuja seost järgnevate sõltumatute muutujatega:

- ettevõtte suurus (logaritm ettevõtte koguvarast);
- audiitori valik (BIG 4 (KPMG, Deloitte, PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young) audiitor võrdub skooriga 1, vastasel korral 0 (0 ka siis, kui audiitorteenust ei olnud seadusest tulenevalt vaja kasutada);
- bioloogilise vara osatähtsus koguvarast — bioloogilise vara arvestus on keerukas ning mida suurem on selle osatähtsus varast, seda asjakohasem peaks olema selle arvestus ja informatsiooni avalikustamine;
- omanikeringi koondumus/suurus — mida rohkem omanikke, seda rohkem on vaja informatsiooni avalikustada ettevõtte olukorra ja raamatupidamise kohta, et teave jõuaks kõikide osapoolteni; ning mida väiksem on omanikeringi suurus (või mida väiksem on omanikeringi koondumus), seda vähem on vaja informatsiooni avalikustada. (Omanikeringi koondumus ehk kontsentratsioon on leitud nii, et on jagatud suurima osaga osaniku osakapital kogu osakapitali nimiväärtusega) ja;
- ekspordi osakaal müügist — mida rohkem on erinevaid sidusrühmi ja mida suurem on rahvusvahelistumise tase, seda rohkem on tarvis informatsiooni avalikustada.

RIK-i antud 2014. aasta majandusaasta aruannete kvalitatiivsest analüüsist saadud andmeid (70 ettevõtte kohta) analüüsiti vabavara Gretl ökonomeetriapaketiga.

### **3.4. Bioloogilise varaga seotud Eesti ettevõtete avalikustamisnõuete täitmismaht ja selle seos ettevõttele iseloomulike näitajatega**

Kui esialgu tundub, et kohustuslike avalikustamisnõuete täitmisega ei tohiks ettevõtjatel probleeme olla ja antud valdkonda pole vaja uurida, siis mitmed teadustööd on näidanud, et nii see siiski ei ole. Käesolevas töös oli võimalik avalikustamisindeks arvutada 91 ettevõtte jaoks, kuna 114-st 23 majandusüksust ei avalikustanud informatsiooni, mille alusel oleks võimalik indeksit arvutada (vt tabel 12). Tabelis 12 toodud andmete alusel võib järeldada, et nendes valdkondades võib esineda probleeme vara väärtuse mõõtmisel või selle kajastamise mõistmisel. Ka on võimalus, et bioloogiline vara ei ole ettevõtte tegevuses olulisel kohal ning sellest tulenevalt ei kajastata seda bilansis vastaval bilansikirjel.

Keskmine avalikustamisindeks (valimi 91 ettevõtte kohta tehtud arvutuste alusel) erinevat liiki bioloogilist vara kajastavate Eesti ettevõtete kohta on 0,592 (maksimaalne võimalik skoor on 1, vt lisa 5). Ligi 60% (kohustuslike) Eesti finantsaruandluse standardist tulenevate bioloogilise varaga seotud avalikustamiskirjete täitmine Eesti ettevõtete puhul on hea tulemus, kui võrrelda seda Charles Eladi ja Kathleen Herbohni poolt läbiviidud uuringuga, kus selgus, et peaaegu pooled Prantsusmaal IAS-i 41 rakendavatest ettevõtjatest avalikustasid vähem kui 40% kohustuslikest avalikustamiskirjetest (Elad, Harbohn 2011). Kuid antud olukorras tuleb arvestada ka seda, et IAS-i 41 avalikustamisnõuded bioloogilise vara kohta on mahult (32%) koormavamad kui RTJ-i 15 nõuded, mis on mõeldud ettevõttele täismahus rakendamiseks.

Nagu eelnevalt mainitud, on keskmine avalikustamisindeks erinevat liiki bioloogilist vara kajastavate Eesti ettevõtete kohta 0,592. Analüüsid avalikustamisindeksi keskmisi väärtusi (tulemused toodud tabelis 13) bioloogilise vara eri liikide lõikes, selgus, et kõige kõrgem keskmine kohustuslike avalikustamisnõuete täitmise tase on seakasvatuses (0,690), piimakarjakasvatuses (0,637) ja segapõllumajanduses (0,588). Keskmiselt üle 50% nõuetest avalikustavad ka taimede paljundamise, kodulinnukasvatuse, teravilja- ja metsakasvatusega tegelevad ettevõtjad. Nendes valdkondades domineeris enamasti vara väärtuse hindamisel õiglase väärtuse meetod (välja arvatud viljakasvatuses, rohumaade väärtuse määramisel). Kõige väiksema keskmise avalikustamistasemega valdkondadeks on mesindus (0,167), lamba- ja kitsekasvatus, köögivilja- (sh kõrviisaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, hobusekasvatus,

muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus. Sellest võib järeldada, et sellistes valdkondades võib esineda probleeme bioloogilise vara väärtuse, eelkõige õiglase väärtuse, mõõtmisel, mis võib tuleneda konkreetsete juhendmaterjalide ja reeglite puudulikkusest. Antud avalikustamisindeksi arvutus põhineb autori poolt aruannetele ühe korra tehtud kvalitatiivse analüüsi tulemustel, mille tõttu on indeksi tulemuste puuduseks subjektiivne hinnang.

Tabel 13. Keskmine avalikustamisindeksi väärtus bioloogilise vara erinevate liikide lõikes

Avalikustamine põhitegevusala kaupa	Avalikustamisindeksite summa	Valimi ettevõtjate arv tegevusalal	Keskmine avalikustamisindeks bioloogilise vara tegevusalal
Seakasvatus	4,143	6	<b>0,690</b>
Piimakarjakasvatus ja muude veislaste ja pühvlikasvatus	34,386	54	0,637
Segapõllumajandus	2,938	5	0,588
Taimede paljundamine	1,145	2	0,573
Kodulinnukasvatus	1,695	3	0,565
Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	2,211	4	0,553
Metsakasvatus ja puit	2,678	5	0,536
Magevee-vesiviljelus	1,974	4	0,494
Muu loomakasvatus	0,844	2	0,422
Muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	0,750	2	0,375
Hobusekasvatus	0,333	1	0,333
Köögivilja- (sh kõrvisaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, k.a seenekasvatus	0,333	1	0,333
Lamba- ja kitsekasvatus	0,273	1	0,273
Mesindus	0,167	1	<b>0,167</b>
Kokku	53,871	91	0,592

Allikas: (Autori arvutused 91 ettevõtja 2014. aasta majandusaruannete baasil, vt lisa 5)

Esialgses valimis olnud 114 ettevõtte (vt lisa 6) kvalitatiivse analüüsi tulemuste alusel sai avalikustamisindeksi arvutada vaid 91-le ettevõttele. Neist 86 kajastasid osa või kõik oma bioloogilisest varast õiglases väärtuses (andmed toodud lisaga 5 seotud CD-l). Peamiselt



kajastati õiglases väärtuses loomset bioloogilist vara ja metsa. Ettevõtjate poolt avalikustatav info tegi finantsaruannetes oleva teabe kasutajatele läbipaistvamaks, kuid tavaliselt ei kirjeldanud see siiski õiglase väärtuse hindamise eeldusi. Seega on antud vallas võimalus viia sisse parendusi ja näha arenguid. Õiglase väärtuse mõõtmise meetodit kasutanud ettevõtetest avalikustas vaid 57 (66,3%) õiglase väärtuse leidmisel rakendatud täpse meetodi, kuid see-eest avalikustasid 88,4% (76) ettevõtetest õiglases väärtuses mõõdetud bioloogilise vara saldo muutuste analüüsi. Sellest võib järeldada, et ettevõtjate jaoks on viimati mainitud avalikustamispunkt olulisem kui õiglase väärtuse konkreetse meetodi ja eelduste avalikustamine.

Kui üldjuhul avalikustasid piimakarja ja muude veistega tegelevad ettevõtjad raamatupidamisaruannetes üldiseid õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodeid, siis järgnevalt on toodud väljavõtte Abja Farmid OÜ 2014. aasta majandusaastaaruandest, kus on kirjeldatud nii õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatud meetod kui ka eeldused:

„Turuhinna määramisel on eelkõige aluseks võetud emettevõtte AS Ühinenud Farmid grupi ettevõtete poolt teostatud ostu-müügitehingud, nende puudumisel Eesti Vabariigis sarnaste varadega sõltumatute osapoolte vahel teostatud teadaolevad ostu-müügitehingud ning teiste ettevõtete müügi- ja ostupakkumised sarnastele varadele. Mullikate põhikarja viimisel õiglase väärtuse määramisel on juhtkond lähtunud looma tiinestumisest ja esmapoegimiskuust. Kuni 26 poegimiskuuni on määratud mullika põhikarja viimise õiglaseks väärtuseks 1300 eurot, 27 elukuul poegiv mullikas läheb põhikarja 1100 euroga ja 28 elukuul poegiv 900 euroga. Selle hinnaga on need loomad 1 laktatsiooni lõpuni, siis hakkab looma hind vähenema vastavalt juhatuse poolt määratud õiglasele väärtusele. 2. laktatsioon 900 eurot; 3. laktatsioon 500 eurot; 4. ja vanem laktatsioon 200 eurot loom. Samad õiglased väärtused olid bilansis ka 31.12.2014. Sündinud vasikad ja noorloomade kaaluliive võetakse arvele hinnaga 1.92 EUR/kg.“

Kui eelmainitud Abja Farmid OÜ õiglase väärtuse meetodit ja eelduseid võrrelda Osäühing Orgita Põld 2014. majandusaasta aruandes toodud informatsiooniga, siis on näha, et kahe ettevõtte õiglase väärtuse määramise alused on veidi erinevad, kuid erinevuse põhjused (OÜ Orgita Põld eelduste puudumise tõttu) on ebaselged:

„Põhivarana kajastatud põhikarja on hinnatud õiglases väärtuses miinus müügikulud, arvestades turu pakutavat hinda erinevates laktatsiooniperioodides olevatele veistele (vahemikus 500-1000 eurot). Põhi- ja noorkarja õiglase väärtuse määramisel on juhatuse kasutanud Eesti Tõuloomakasvatavate Ühistu eksperthinnangut. Põhikarja müüki kajastatakse kasumiaruandes real „Realiseerimise netokäive” ja realiseerimise kulu kasumiaruande real „Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt”.“

Eeltoodud näide näitab selgelt, et ka Eesti riigisiselt on ettevõtetel sama liiki bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks eri hinnangud.

28 ettevõtjat valimis olnud 114 ettevõttest kajastas osa või kõik oma bioloogilist varast soetusmaksumuses (või soetusmaksumuse meetodil), kuid vaid kuus majandusüksust lisasid majandusaasta aruandesse selgituse, miks õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärsest hinnata. Kokkuvõttes avalikustas 28 soetusmaksumuse meetodit kasutavast ettevõttest amortisatsioonimeetodi seitse ning amortisatsioonimäära viis ettevõtjat. Avalikustatavast informatsioonist selgus, et mitmeaastaste rohumaade soetusmaksumus kajastatakse kuluna võrdsetes osades maist oktoobrini, kuid amortisatsiooni periood on ettevõteti erinev, kas neli või viis aastat. Peamised soetusmaksumuse meetodil kajastatud varaliigid antud valimi põhjal olid vili, rohumaad, mahakülvatud taliteravili ja põldhein. Näiteks mitmeaastase põldheina külvid olid kajastatud ühe ettevõtte 2014. aasta aruandes soetusmaksumuses, kuna antud bioloogilisel varal puudus aktiivne turg ja diskonteeritud rahavoogude leidmine oli raskendatud. Soetusmaksumuses oli kajastatud ka taliviljast oras, kuna puudus aktiivne turg ja diskonteeritud rahavoogude leidmine oli raskendatud ning aruandes kirjeldatu järgi ei olnud vara pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud. Ühe ettevõtte aruandes oli välja toodud, et soetusmaksumuses (tehtud kulutuste alusel) on kajastatud taliteravilja orased ja rajatud rohumaad, kuna see meetod annab juhtkonna hinnangul usaldusväärsema tulemuse nimetatud varade väärtusest. Leidis ka paar ettevõtjat, kes kajastasid piimatootmise eesmärgil kasvatatavaid veiseid (tootvad loomad) soetusmaksumuse meetodil, kuid valdavas enamikus oli loomset bioloogilist vara kajastatud õiglases väärtuses.

Soetusmaksumuse meetodil (või soetusmaksumuses) oma bioloogilise vara väärtust mõõtnud ettevõtted ei täitnud paraku kõiki avalikustamisnõudeid, kuid siiski võib saadaoleva informatsiooni põhjal öelda, et soetusmaksumuse meetodit eelistatakse taimse bioloogilise vara (välja arvatud mets) kajastamisel, kuna sellele puudub aktiivne turg. Viimase IAS-i 41 muutuse järgi tuleb tootjataimi kajastada soetusmaksumuses, kuid RTJ-is 7 sellist erandit eraldi välja pole toodud. Sellest hoolimata kajastavad ka antud valimi ettevõtjad istandikke soetusmaksumuses, kuna eeldatavasti pole õiglase väärtuse hinnang piisavalt usaldusväärne või selle määramine mõistliku kuluga.

Mõned istikutega, lillekasvatuse ja juurviljadega tegelevad ettevõtted kajastavad bioloogilist vara bilansis bioloogilise vara kirje asemel varudes (väärtus hinnatud soetusmaksumuses). Ka valimis toodud mesindusega tegelevatel ettevõtetel oli valdavaks tunnuseks, et mesilasi ei kajastata bilansis bioloogilise vara kirjel (välja arvatud üks ettevõtja

viiest) ning pole ka eraldi välja toodud, kuidas ja kas üldse on selline bioloogiline vara bilansis kajastatud.

2014. aasta majandusaasta aruannete kvalitatiivsest analüüsist, mille käigus uuriti 114 ettevõtete aruandeid, saadi ülevaade, kuidas ettevõtjad erinevat bioloogilist vara oma bilansis kajastavad või kas üldse kajastavad ning kuidas mõeldakse bioloogilise vara väärtust. Tulemused on toodud lisa 7 (Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas). Selgus, et kõik Eesti ettevõtted ei kajasta bioloogilist vara vastaval bilansikirjel, kuna nii mõnigi neist kajastas antud vara varu kirjel või jättis üldse kajastamata. Tõenäoliselt ei olnud sellisel juhul bioloogilisel varal ja sellega seotud tegevusel ettevõtja varas ja tegevuses oluline osa, kuid põhjuseks võib ka olla teadmatus, kuidas antud vara õiglast väärtust määratleda. Selliste varaliikide näideteks on maitsetaimed ja köögiviljad ning ka mesilased.

Ettevõtja lähtub aruannete koostamisel olulisuse printsiibist. Kui bioloogilise vara hulk ei ole oluline, siis ei pruugi ettevõtja antud vara oma bilansis kajastada ning sellest tulenevalt ei avalikustata ka bioloogilise varaga seotud väärtuse mõõtmise eeldusi. Antud asjaolu tuli selgelt välja käesoleva töö majandusaastaruannete analüüsi osast, kus selgus, et valimis olnud mesindusega tegelevatest ettevõtjatest kajastas vaid üks mesilasi bioloogilise varana, kuid jättis sellegipoolest õiglase väärtuse hindamismeetodi avalikustamata.

Käesolevas töös uuriti kas Eesti ettevõtete puhul on seos ettevõtte suuruse, audiitori valiku, bioloogilise vara osatähtsuses koguvaras, omanikeringi koondumuse, rahvusvahelistumise taseme (ekspordi osatähtsus kogumüügis) (eelnevalt mainitud on sõltumatud muutujad) ja avalikustamiskoormuse täitmise vahel. Võrrandis, kus olid kõik eelnimetatud sõltumatud muutujad sees, oli statistiliselt oluline muutuja vaid logaritmi ettevõtte varast, mis väljendas majandusüksuse suurust. Järgnevalt prooviti läbi erinevaid versioone ja lõplikuks statistiliselt oluliseks võrrandiks on logaritmiline regressioonimudel (vt lisa 8):

$$\text{Avalikustamisindeks} = 0,078 \ln(\text{ettevõtja kogu vara}) - 0,568$$

Regressioonimudeli determinatsioonikordaja  $R^2=0,242$  on üsna väike, kuid see näitab, kui suure osa avalikustamisindeksi summaarsest varieerumisest saab kirjeldada ettevõtte suuruse (logaritm koguvarest) seosega seletatud varieerumisest. Kui ettevõtte vara suureneb 1% võrra, siis avalikustamisindeksi väärtus suureneb  $0,01 \times 0,078$  korda. Heteroskedastiivsust antud mudelis White'i testi järgi ei esine.

Väide, et mida suurem on ettevõtte, seda kvaliteetsem ja suurem on tema avalikustamismaht, peab paika. Paraku ei näidanud bioloogilise vara osatähtsuse suurus majandusüksuse koguvaras statistiliselt olulist mõju avalikustamismõuete täitmise mahule. Kuigi bioloogilise vara osatähtsus koguvarast võib olla näiteks mikro- ja väikeettevõtjal väga suur, siis avalikustamistulemused ei näita, et bioloogilise vara osatähtsust avaldaks statistiliselt olulist mõju avalikustamismahule. Sellest võib järeldada, et Eesti ettevõtete puhul on bioloogilise varaga seotud avalikustamismõuete täitmine siiski seotud majandusüksuse suurusega, millest tulenevalt suunatakse tõenäoliselt suurema ettevõtte raamatupidamisosakonnale kohustuse täitmiseks rohkem ressursse.

Käesoleva uuringu põhjal on Eesti bioloogilist vara kajastavate ettevõtjate puhul avalikustamismõuete täitmise maht mõjutatud ettevõtte suurusest, kuid mitte audiitori tüübist, bioloogilise vara osatähtsusest koguvaras, omanikeringi suurusest ega ka ekspordi osatähtsusest (mis iseloomustas rahvusvahelistumise taset). Hüpotees, et mida suurem on bioloogilise vara osatähtsus ettevõtte koguvarast, seda rohkem ettevõtja avalikustab, ei leidnud tõestust. Hüpotees, et mida suurem on ettevõtte, seda rohkem ettevõtte avalikustab, sai tõestatud. Hüpotees, et BIG4 audiitorite poolt auditeeritud ettevõtja avalikustab rohkem, ei leidnud tõestust. Hüpotees, et mida väiksem on ettevõtte omanikeringi suurus, seda vähem ettevõtte avalikustab, ei leidnud tõestust. Hüpotees, et mida suurem on ettevõtte rahvusvahelistumise tase (välismaale müügi osatähtsus kogumüügist), seda rohkem ettevõtte avalikustab teavet, ei leidnud tõestust. Kuna eelnevad samasisulised uuringud on tehtud börsil noteeritud ettevõtete baasil, kelle eesmärk on võõrkapitali kaasamine, siis on põhjendatud, miks selliste majandusüksuste avalikustamismõuete täitmise mahud on lisaks ettevõtte suurusele mõjutatud ka audiitori tüübist, bioloogilise vara osatähtsusest koguvaras, omanikeringi suurusest ning tegevuse rahvusvahelisest ulatusest. Ettevõtjad, kelle eesmärk on lisakapitali kaasamine, teevad kõik selleks, et ettevõtte vara arvestus oleks eri sidusrühmadele piisavalt läbipaistev. Eesti ettevõtlusmaastikul on ülekaalus peamiselt mikro-, väike- ja keskmise suurusega ettevõtjad, kelle peamine eesmärk on tõenäoliselt jätkusuutlik tegutsemine, mitte lisakapitali kaasamine finantsturgudel või omanikeringi suurendamine. Seetõttu on Eesti bioloogilist vara kajastavate ettevõtete avalikustamismaht (statistiliselt oluliselt) seotud vaid ettevõtte suurusega.

## KOKKUVÕTE

Bioloogilist vara iseloomustab bioloogiline muundumine, mis hõlmab endas kasvamise, paljunemise, vananemise või põllumajandusliku toodangu tootmise protsesse, tuues kaasa vara kvalitatiivse või kvantitatiivse muutuse. See teeb bioloogilise vara arvestuse keerukaks. Seetõttu on selgelt ja üheselt mõistetavate standardite, juhendite ja alusreeglite olemasolu, täiendamine ning loomine oluline samm ühtlustamiseks ettevõtjate poolt kasutatavaid hindamis- ja arvestusmeetodeid, et majandusaasta aruannetest saadav informatsioon oleks tõene, reaalne ning võrreldav. IAS 41 oli esimene finantsaruandluse standard, mis pühendati põllumajandusele ning bioloogilise varaga seotud arvestusele. IAS-i 41 alusel on koostatud SME IFRS, mille põllumajandusega seotud peatükkidel põhineb Eesti finantsaruandluse standardisse kuuluv Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7 ning avalikustamise osas ka juhend nr 15.

Magistritöö eesmärk oli välja selgitada, kui suuresti erinevad bioloogilise vara kohta eri standardite avalikustamisnõuded ning seejärel selgitada raamatupidamise aastaaruannete põhjal välja, millises mahus vastavad bioloogilist vara kajastavate Eesti ettevõtete majandusaasta aruanded juhenditega sätestatud avalikustamisnõuetele ja missugused ettevõttele iseloomulikud näitajad on seotud avalikustamisnõuete täitmise mahuga.

Magistritöö eesmärgi täitmiseks võrreldi IFRS-i, SME IFRS-i ja Eesti finantsaruandluse standardi avalikustamisnõudeid ning viidi läbi kvalitatiivne analüüs 114 ettevõtte 2014. aasta majandusaasta aruannetele, millest saadud andmete alusel arvutati avalikustamisindeksid ning tehti kvantitatiivne analüüs, saamaks teavet, millised ettevõtjate iseloomulikud jooned mõjutavad bioloogilise varaga seotud avalikustamisnõuete täitmise mahtu. Analüüsi käigus selgus, et:

- Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt Raamatupidamise Toimkonna juhendi täisversiooni järgiv ettevõtte peab kohustuslikus korras avalikustama bioloogilise vara kohta 32% vähem informatsiooni kui IFRS-i järgiv ettevõtte, kuid samas on täismahus täitmiseks mõeldud RTJ-i 15 avalikustamisnõuete maht suurem kui SME IFRS-is;
- kõik Eesti ettevõtted ei kajasta bioloogilist vara vastaval bilansikirjel, kuna nii mõnigi majandusüksus kajastas bioloogilist vara varu kirjel või jättis üldse kajastamata. Tõenäoliselt ei olnud sellisel juhul bioloogilisel varal ja sellega seotud tegevusel

ettevõtte varas ja tegevuses oluline osa, kuid põhjuseks võib olla ka teadmatus, kuidas antud vara õiglast väärtust (või soetusmaksumuse väärtust) määratleda. Selliste varaliikide näideteks on maitsetaimed ja köögiviljad ning ka mesilased;

- kuigi üldine avalikustamismäär (59%) on üle keskmise, siis ei ole avalikustatav informatsioon tihti väga informatiivne. Vähesed ettevõtted avalikustavad, kuidas nad täpsemalt õiglast väärtust mõõdavad;
- kõige kõrgem keskmine kohustuslike avalikustamisnõuete täitmise tase on seakasvatuses (avalikustamisindeksi väärtus on 0,690, maksimaalne väärtus on 1) ja piimakarjakasvatuses (0,637). Nendes valdkondades domineerib enamasti vara väärtuse hindamisel õiglase väärtuse meetod;
- kõige väiksema keskmise avalikustamistasemega valdkondadeks on mesindus (0,167), lamba- ja kitsekasvatus (0,273), köögivilja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, hobusekasvatus, muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus. Sellest võib järeldada, et antud valdkondades võib esineda probleeme bioloogilise vara väärtuse, eelkõige õiglase väärtuse, mõõtmisel, mis võib tuleneda konkreetsete juhendmaterjalide ja reeglite puudulikkusest;
- magistritöös esitatud hüpoteeside testimise tulemuste alusel on Eesti bioloogilist vara kajastavate ettevõtete puhul avalikustamisnõuete täitmise maht seotud ettevõtte suurusega, kuid mitte audiitori tüübi, bioloogilise vara osatähtsusega koguarast, omanikeringi suuruse ega ka ekspordimahuga. Sellest võib järeldada, et suurematel majandusüksustel on rohkem huvi ning raha, mida raamatupidamiskohustusega kaasnevate nõuete täitmisesse suunata;
- bioloogilise vara väärtust hinnatakse kasutades erinevaid meetodeid.

Magistritöö eesmärgid said täidetud, kuid edaspidi võiks uurida põhjalikumalt eri bioloogilise vara liikide lõikes, kuidas täpsemalt vara väärtust mõõdetakse ning mis on parimad praktikad ja millised probleemid väärtuse mõõtmisega seotud on.

Edaspidi võiks põhjalikumalt uurida, kuidas ja miks lahknevad avalikustamistavad ning bioloogilise vara väärtuse mõõtmismeetodid eri bioloogilise vara liikide lõikes. Sellest tulenevalt on võimalik juba edasi vaadata, mis valdkonna juhendeid või arvestusreegleid luua või täiendada oleks vaja ning millega saab aidata Raamatupidamise Toimkond ja millega tegevusala liidud.

Kuna bioloogilist vara tuleb eelkõige hinnata õiglasel väärtusel, siis võiks antud valdkonnaga seoses uurida kasumijuhtimise võimalust põllumajanduse, kalanduse ja metsanduse sektoris Eesti ettevõtete kontekstis.

## **SUMMARY**

### **Recognition and valuation of biological assets and disclosure practices in Estonia**

**Kaidi Liivak**

Biological transformation comprises the processes of growth, degeneration, production, and procreation that cause qualitative or quantitative changes in a biological asset, which brings us to the reason why biological asset`s accounting recognition and reporting can be complex topic and raises questions even now. Instead of general cost method, biological assets should be measured at fair value, less cost to sell. Accounting standards allow various ways to measure fair value, which do not bring us closer to international accounting harmonization. Only improved disclosure practices will provide financial information transparency and make different reports more comparable.

This paper analyses accounting and it`s disclosure in agriculture, forestry and fishing under the Estonian Financial Reporting Standard. One of the master thesis`s objective was to find out how widely disclosure requirements volume differ in different biological asstes related standards. IFRS, IFRS for SME and Estonian Financial Reporting Standard requirements were compared. It was found that company, which follows Estonian Financial Reporting Standard must disclose 32% less information than is required with IFRS, but 36% more than is required in IFRS for SME. In order to conduct research on disclosure practices under the Estonian Financial Reporting Standard, an index of the disclosure of biological assets is constructed and calculated based on the 2014 annual report of 114 firms. This paper tests several hypotheses relating the index and firm-level determinants – firm size, biological assets intensity, ownership concentration, auditor type, internationalization level. It was found that the mandatory and voluntary disclosure of biological assets is influenced only by firm size. In addition, it was found that:

- Some of firms do not recognize and report biological assets in balance sheet`s respective line item;



- Although the overall disclosure level (0,592) is above the average, the disclosed information is not often very informative;
- The highest average level of compliance with the mandatory disclosure requirements is in pig farming sector (disclosure index is 0,690) and in dairy industry (0,637). In these areas, the fair value method of biological asset valuation is mostly dominated.
- The smallest average level of compliance with the mandatory disclosure requirements is in beekeeping (0,167), sheep and goat production (0,273), vegetables production and in horse industry.

Biological assets accounting related topics are still relevant and problems ongoing, that is the reason why more and more researches in this area are and will be conducted.

## VIIDATUD ALLIKAD

- Abdolmohammadi, M., Kvaal, E., Langli, J. K. (2010). Earnings Management Priorities of Private Family Firms. [https://www.bi.edu/globalassets/forskning/centre-for-corporate-governance-research/publications/ccgr\\_wp\\_earnings\\_management\\_priorities\\_03\\_2010.pdf](https://www.bi.edu/globalassets/forskning/centre-for-corporate-governance-research/publications/ccgr_wp_earnings_management_priorities_03_2010.pdf) (22.02.2017)
- Alver, J., Alver, L. (2011a). Majandusarvestuse ja rahanduse leksikon I osa A-L. Tallinn: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2011b). Majandusarvestuse ja rahanduse leksikon II osa M-Y. Tallinn: Deebet.
- A practical guide to accounting for agricultural assets. (2009) PricewaterhouseCoopers. [https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a\\_practical\\_guide\\_to\\_accounting\\_for\\_agricultural\\_assets.pdf](https://www.pwc.com/gx/en/ifrs-reporting/pdf/a_practical_guide_to_accounting_for_agricultural_assets.pdf) (24.04.2017)
- Argilés, J., Aliberch, A. and Blandon, J. (2012). A Comparative Study of Difficulties in Accounting Preparation and Judgement in Agriculture Using Fair Value and Historical Cost for Biological Assets Valuation. — *Revista de Contabilidad*. Vol. 15, pp. 109-142. <http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/62988/1/579411.pdf> (22.02.2017)
- Argilés, J. M., Garcia-Blandon, J., Monllau, T. (2011). Fair Value versus Historical Cost-Based Valuation for Biological Assets: Predictability of Financial Information. [http://ac.els-cdn.com/S1138489111700292/1-s2.0-S1138489111700292-main.pdf?\\_tid=9900d18c-33f5-11e7-94d0-00000aacb361&acdnat=1494251738\\_30a69a75718651e5ccb2eda4c7aeec05](http://ac.els-cdn.com/S1138489111700292/1-s2.0-S1138489111700292-main.pdf?_tid=9900d18c-33f5-11e7-94d0-00000aacb361&acdnat=1494251738_30a69a75718651e5ccb2eda4c7aeec05) (23.03.2017)
- Ball, R. (2006). International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors. — *Accounting & Business Research*. Vol. 36(4), pp. 5-27. <file:///C:/Users/liivkai/Downloads/SSRN-id929561.pdf> (17.03.2017)
- Bearer plants – the new requirements. (2014). Ernst & Young. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS\\_Developments\\_Issue\\_84:\\_Bearer\\_plants\\_-\\_the\\_new\\_requirements/\\$FILE/Devel84-Agriculture-July2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Developments_Issue_84:_Bearer_plants_-_the_new_requirements/$FILE/Devel84-Agriculture-July2014.pdf) (21.05.2017)
- Bohušová, H., Svoboda, P. (2016). Biological Assets: In What Way should be Measured by SMEs? — *Procedia – Social Behavioral Sciences*. Vol. 220, 31 May 2016, pp. 62-69. [http://ac.els-cdn.com/S1877042816305705/1-s2.0-S1877042816305705-main.pdf?\\_tid=35291f44-4119-11e7-847b-00000aab0f02&acdnat=1495696398\\_f9071f930efb3b661d57d4552327ecf0](http://ac.els-cdn.com/S1877042816305705/1-s2.0-S1877042816305705-main.pdf?_tid=35291f44-4119-11e7-847b-00000aab0f02&acdnat=1495696398_f9071f930efb3b661d57d4552327ecf0) (24.04.2017)

- Damian, M. I., Mănoiu, S. M., Bonaci, C. G., Strouhal, J. (2014). Bearer plants: Stakeholders' view on the appropriate measurement model. — *Accounting and Management Information Systems*. Vol. 13, No. 4, pp. 719–738. [ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/ami/articles/13\\_4\\_6.pdf](ftp://ftp.repec.org/opt/ReDIF/RePEc/ami/articles/13_4_6.pdf) (21.05.2017)
- Deaconu, S.-C. (2013). The Evaluation of the Agriculture Assets. — *Young Economists Journal /Revista Tinerilor Economisti*, pp. 64-68.
- Doğan, Z., Arslan, S., Gül Köksal, A. (2013). Historical Development of Agricultural Accounting and Difficulties Encountered in the Implementation of Agricultural Accounting. — *Intrenational Journal of Food and Agricultural Economics*. Vol. 1, No. 2, pp. 105-114.
- Elad, C., Harbohn, K. (2011). Implementing Fair Value Accounting in the Agriculture Sector. The institute of Chartered Accountants of Scotland. Edinburgh: Scotland. [https://www.icas.com/\\_\\_data/assets/pdf\\_file/0019/10549/10-Implementing-Fair-Value-Accounting-In-The-Agricultural-Sector-ICAS.pdf](https://www.icas.com/__data/assets/pdf_file/0019/10549/10-Implementing-Fair-Value-Accounting-In-The-Agricultural-Sector-ICAS.pdf) (14.03.2017)
- EMTAK 2008 selgitavad märkused. (2008). Registrite ja Infosüsteemide Keskus. [http://www.rik.ee/sites/www.rik.ee/files/elfinder/article\\_files/EMTAK%202008%20EST%20-%20selgitavate%20m%C3%A4rkustega.pdf](http://www.rik.ee/sites/www.rik.ee/files/elfinder/article_files/EMTAK%202008%20EST%20-%20selgitavate%20m%C3%A4rkustega.pdf) (23.03.2017)
- Fischer, M., Marsh, T. (2013). Biological Assets: Financial Recognition and Reporting Using US and International Accounting Guidance. — *Journal of Accounting and Finance*. Vol. 13 (2), pp. 57-74. [http://www.na-businesspress.com/JAF/FischerM\\_Web13\\_2\\_.pdf](http://www.na-businesspress.com/JAF/FischerM_Web13_2_.pdf) (23.03.201)
- Freeman, R. E. Stakeholder Theory of the Modern Corporation – Business Ethics. <https://businessethics.qwriting.qc.cuny.edu/files/2012/01/Freeman.pdf> (28.04.2017)
- Gerndorf, K. Mõisted - *Tea Entsüklopeedia*, koostas dotsent Kostel Gerndorf. [http://corpgov.crew.ee/Materjalid/%C4ri%FChingute%20valitsemine%20\(Gerndorf,%20K.\)/TMO1090\\_TEA\\_m%A7isted.pdf](http://corpgov.crew.ee/Materjalid/%C4ri%FChingute%20valitsemine%20(Gerndorf,%20K.)/TMO1090_TEA_m%A7isted.pdf) (04.05.2017)
- Gonçalves, R., Lopes, P. (2013). Firm-specific determinants of agricultural financial reporting. — *Procedia – Social and Behavioral Sciences*. Vol. 110, 24 January 2014, pp. 470-481.
- Gonçalves, R., Lopes, P. (2014). Accounting in Agriculture: Disclosure Practices of Listed Firms. – Working Papers (FEP) – Universidade do Porto, Issue 530, pp. 1-31. <http://wps.fep.up.pt/wps/wp530.pdf> (18.01.2017)
- Gonçalves, R., Lopes, P. (2015). Value-Relevance of Biological Assets under IFRS. <http://wps.fep.up.pt/wps/wp556.pdf> (15.01.2017)

- Greener, S. (2008). Business Research Methods.  
<http://web.ftvs.cuni.cz/hendl/metodologie/introduction-to-research-methods.pdf>  
 (04.05.2017)
- Hooks, J., Van Staden, C. J. (2011). Evaluating environmental disclosures: The relationship between quality and extent measures. — *The British Accounting Review*. Vol. 43, Issue 3, pp. 200-213.
- Huffman, A. A. (2013). Value relevant asset measurement and asset use: Evidence from IAS 41.  
[http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment\\_letters/27/27\\_3206\\_AдриennaHuffmanUniversityofUtah\\_2\\_HuffmanAdriennaJobMarketPaper.pdf](http://eifrs.ifrs.org/eifrs/comment_letters/27/27_3206_AдриennaHuffmanUniversityofUtah_2_HuffmanAdriennaJobMarketPaper.pdf) (01.05.2017)
- International Accounting Standard 41. (2001). International Accounting Standards Board.  
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ias41.pdf> (24.04.2017)
- International Financial Reporting Standard 13. (2011). International Accounting Standards Board. <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2017/ifrs13.pdf> (24.04.2017)
- Jajjairam. P. (2013). Fair Value Accounting vs. Historical Cost Accounting. — *Review of Business Information Systems – First Quarter 2013*. Vol. 17, Number 1.  
<https://www.cluteinstitute.com/ojs/index.php/RBIS/article/view/7579/7645>  
 (22.03.2017)
- KOMISJONI MÄÄRUS (EL) 2015/2113. (2015). — *Euroopa Liidu Teataja*, L 306/7.  
[http://publications.europa.eu/resource/cellar/6e064fec-927e-11e5-983e-01aa75ed71a1.0007.01/DOC\\_1](http://publications.europa.eu/resource/cellar/6e064fec-927e-11e5-983e-01aa75ed71a1.0007.01/DOC_1) (22.03.2017)
- Leftre, V., Roman, A. G. (2007). IAS 41 Agriculture: Fair Value Accounting. — *Theoretical and Applied Economics Review*. Vol. 5, pp. 15-22. <http://store.ectap.ro/articole/215.pdf>  
 (22.01.2017)
- Malis, S. S., Sacer, I. M., Brozovic, M. (2016). Valuation of Biological Assets under IAS 41 — the Case of Listed and Large Companies in Croatia.  
[http://www.worldresearchlibrary.org/up\\_proc/pdf/559-148533835644-50.pdf](http://www.worldresearchlibrary.org/up_proc/pdf/559-148533835644-50.pdf)  
 (21.05.2016)
- Mateescu, R.-A. (2015). Corporate governance disclosure practices and their determinant factors in European emerging countries. — *Accounting and Management Information Systems*, 14, No. 1, pp. 170-192, 2015. [http://www.cig.ase.ro/articles/14\\_1\\_8.pdf](http://www.cig.ase.ro/articles/14_1_8.pdf)  
 (10.04.2017)
- Menezes da Silva, R. L., Ciampaglia Nardi, P. C., de Souza Ribiero, M. (2015). Earnings Management and Valuation of Biological Assets.  
[http://bbronline.com.br/public/edicoes/12\\_4/artigos/ncf1cgn5zz1472016160930.pdf](http://bbronline.com.br/public/edicoes/12_4/artigos/ncf1cgn5zz1472016160930.pdf)  
 (22.01.2017)

Miller, P., Bahnson, P. (2009). It's not just academics who see value in fair value accounting. *Accounting Today* 23 (12): 16-17.

Põllumajanduslike majapidamiste põhinäitajad valdaja õigusliku vormi ja majapidamise tootmistüübi järgi. Eesti Statistikaamet. [http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=PMS422&ti=P%D5LLUMAJANDUSLIKE+MAJAPIDAMISTE+P%D5HIN%C4ITAJAD+VALDAJA+%D5IGUSLIKU+VORMI+JA+MAJAPIDAMISE+TOOTMIST%DC%DCBI+J%C4RGI&path=../Database/Majandus/13Pellumajandus/04Pellumajanduslike\\_majapidamiste\\_struktuur/10Uldandmed/&lang=2](http://pub.stat.ee/px-web.2001/Dialog/varval.asp?ma=PMS422&ti=P%D5LLUMAJANDUSLIKE+MAJAPIDAMISTE+P%D5HIN%C4ITAJAD+VALDAJA+%D5IGUSLIKU+VORMI+JA+MAJAPIDAMISE+TOOTMIST%DC%DCBI+J%C4RGI&path=../Database/Majandus/13Pellumajandus/04Pellumajanduslike_majapidamiste_struktuur/10Uldandmed/&lang=2) (26.04.2017)

Raamatupidamise seadus. Vastu võetud Riigikogus 20. novembril 2002. a – RT I 2002, 102, 600; RT I, 27.12.2016, 3.

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7 – Bioloogilised varad. Vastu võetud Riigikogus 14. juuli 2003. a. – RTL 2003, 91, 1367; RTL 2009, 3, 46; RT III, 10.01.2012, 5

Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 15 – Lisades avalikustatav informatsioon. Vastu võetud Riigikogus 26. jaanuaril 2016. a. – RT III, 02.03.2016, 1

Registrite ja Infosüsteemide Keskus 24.04.2016. a kiri nr 1.

Santos, E. S., Ponte, V. M. R., Mapurunga, P. V. R. (2013). — Mandatory IFRS Adoption in Brazil (2010): Index of Compliance with Disclosure Requirements and Explanatory Factors of Firms Reporting. [http://www.scielo.br/pdf/rcf/v25n65/en\\_1519-7077-rcf-25-65-0161.pdf](http://www.scielo.br/pdf/rcf/v25n65/en_1519-7077-rcf-25-65-0161.pdf) (22.02.2017)

Sedláček, J. (2010). The methods of Valuation in Agricultural accounting. <http://agriculturejournals.cz/publicFiles/16393.pdf> (12.01.2017)

Tang, Q-W., Gao, P., Fu, G. (2013). Research on Information Disclosure of Biological Assets of Agricultural Listed Company in China. — *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*. Vol 4, No 11. <http://journal-archieves30.webs.com/12-24.pdf> (22.03.2017)

Urguiza, F. B., Navarro, M. C. A., Trombetta, M. (2010) Disclosure theories and disclosure measures. — *Revista Espanola de financiacion y contabilidad*. Vol. XXXIX, n 147, pp. 393-415. <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/3317133.pdf> (01.05.2017)

Vladu, A. B. (2013). Fair Value Measurement in Agriculture and the Potential to Mislead. [http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2013-05/13\\_Vladu.pdf](http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2013-05/13_Vladu.pdf) (22.02.2017)

Vooro, A. (2011). Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises. <http://www.pikk.ee/upload/files/Finantsmajandus/Bioloogilisedvarad.pdf> (22.09.2016)

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (SME IFRS). (2009). International Accounting Standards Board.  
<http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/est/EstSMEs.pdf> (24.04.2017)

Waine, D. (2009). NZ IAS 41 – neither fair nor value for the agricultural sector. — *Chartered Accountants Journal*. Vol. 88, Issue 4, pp. 54.

Äriseadustik. Vastu võetud Riigikogus 15. veebruaril 1995. a – RT I 1995, 26, 355; RT I, 22.06.2016, 32.

# LISAD

## Lisa 1. Avalikustamisnõuded

IFRS-ist, SME IFRS-ist ja RTJ-ist tulenevad avalikustamisnõuded	IFRS	SME IFRS	RTJ, täismahus	RTJ, väikeettevõtja	RTJ, mikroettevõtja
<b>Sihtfinantseerimise ja muu valitsuspoolse abi kohta avalikustatakse aastaaruandes järgmine informatsioon:</b>					
1) aruandeperioodil saadud sihtfinantseerimise summad toetuste andjate ja toetuste liikide lõikes	IAS 41, § 57, a)	SME IFRS, § 24.6, a);	RTJ 15, § 56, a)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
2) sihtfinantseerimisega seonduvad tingimuslikud kohustused	IAS 41, § 57, b)	SME IFRS, § 24.6, b)	RTJ 15, § 56, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
3) aruandeperioodil tagastatud või tagastamisele kuuluvad sihtfinantseerimise summad; oluline vähenemine	IAS 41, § 57, c)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 56, c)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
<b>Kokku</b>		<b>3</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>0</b>
<b>Soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogilise vara kohta avalikustatakse järgmine informatsioon:</b>					
1) soetusmaksumuses hinnatud vara kirjeldus	IAS 41, § 54, a)	SME IFRS, § 34.10, a)	RTJ 15, § 43, a)	RTJ 15, § 43, a)	Pole kohaldatav
2) selgitus, miks õiglast väärtust ei ole antud vara puhul võimalik usaldusväärset hinnata	IAS 41, § 54, b)	SME IFRS, § 34.10, b)	RTJ 15, § 43, a)	RTJ 15, § 43, a)	Pole kohaldatav
3) kui võimalik, siis hinnangute vahemik, mille õiglase väärtus on tõenäoliselt vale	IAS 41, § 54, c)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
4) kasutatavad amortisatsioonimeetodid	IAS 41, § 54, d)	SME IFRS, § 34.10, c)	RTJ 15, § 43, b)	RTJ 15, § 43, b)	Pole kohaldatav
5) kasulikud eluead või kasutatavad amortisatsioonimäärad	IAS 41, § 54, e)	SME IFRS, § 34.10, d)	RTJ 15, § 43, b)	RTJ 15, § 43, b)	Pole kohaldatav
6) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh:					
6.1. vara soetusmaksumus, akumuleeritud kulum (koos akumuleeritud kahjumiga vara väärtuse langusest)	IAS 41, § 54, f)	SME IFRS, § 34.10, e)	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.2. vara soetamine	IAS 41, § 50, b)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.3. vara müük	IAS 41, § 50, c)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.4. muutus varas tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest	IAS 41, § 50, d)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.5. lisandumised äriühenduste kaudu	IAS 41, § 50, e)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.6. amortisatsioonikulu	IAS 41, § 55, c)	SME IFRS, § 34.10, e)	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.7. allahindlused väärtuse languse tõttu	IAS 41, § 55, a)	SME IFRS, § 34.10, e)	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.8. varasema allahindluse tühistamine	IAS 41, § 55, b)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.9. muud muutused	IAS 41, § 50, g)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
6.10. valuutakurside netovaha, mis tuleneb finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluet	IAS 41, § 50, f)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
6.11. vara soetusmaksumus, akumuleeritud kulum (koos akumuleeritud kahjumiga vara väärtuse langusest)	IAS 41, § 54, f)	SME IFRS, § 34.10, e)	RTJ 15, § 43, c)	RTJ 15, § 43, c)	Pole kohaldatav
7) ette võtte peab avalikustama soetusmaksumuses arvestatud bioloogilise vara realiseerimisega seotud ka	IAS 41, § 55	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
<b>Kokku</b>		<b>17</b>	<b>8</b>	<b>14</b>	<b>14</b>
<b>Kui eelnevalt soetusmaksumuses hinnatud vara väärtust on võimalik nüüd õiglaselt väärtustada, siis tuleb avalikustada:</b>					
8) sellise bioloogilise vara kirjelduse	IAS 41, § 56, a)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
9) põhjenduse, miks õiglast väärtust on nüüd võimalik usaldusväärset mõõta	IAS 41, § 56, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
10) arvestusmeetodi muutusega kaasnev mõju	IAS 41, § 56, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
<b>Kokku</b>		<b>3</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>
<b>Õiglase väärtuse meetodil kajastatud bioloogilise vara kohta avalikustatakse aastaaruandes:</b>					
1) iga bioloogilise vara kogumi kirjeldus (kvantitatiivne või jutustav)	IAS 41, § 41, 42	SME IFRS, § 34.7, a)	RTJ 15, § 41, a)	RTJ 15, § 41, a)	Pole kohaldatav
2) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh:					
2.1. saldo perioodi alguses	IAS 41, § 50	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.2. kasum või kahjum vara õiglase väärtuse muutumisest, millest on maha arvatud hinnangulised müügi	IAS 41, § 50, a)	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.3. vara seotamisest tingitud väärtuse suurenemine	IAS 41, § 50, b)	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.4. vara müümisest tingitud väärtuse vähenemine	IAS 41, § 50, c)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.5. vara väärtuse vähenemine tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest	IAS 41, § 50, d)	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.6. lisandumised äriühenduste kaudu	IAS 41, § 50, e)	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.7. muud muutused	IAS 41, § 50, g)	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
2.8. valuutakurside vahesid tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluet	IAS 41, § 50, f)	SME IFRS, § 34.7, c)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
2.9. saldo perioodi lõpu	IAS 41, § 50	SME IFRS, § 34.7, c)	RTJ 15, § 41, b)	RTJ 15, § 41, b)	Pole kohaldatav
3) iga bioloogilise vara kogumi või põllumajandusliku toodangu kogumi kohta avalikustatakse:					Pole kohaldatav
3.1. õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid	IFRS 13, § 91, a)	SME IFRS, § 34.7, b)	RTJ 15, § 41, c)	RTJ 15, § 41, c)	Pole kohaldatav
3.2. olulise õiglase väärtuse leidmist mõjutavad eeldused	IFRS 13, § 91, a)	SME IFRS, § 34.7, b)	RTJ 15, § 41, c)	RTJ 15, § 41, c)	Pole kohaldatav
3.3. taseme sisendeid järjepidevalt kasutades tuleb avalikustada mõõtmise mõju kasumiaruandeel või ka	IFRS 13, § 91, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
4) Koossummas avalikustatakse kasumid ja kahjumid, mis on aruandeaastal tekkinud bioloogilise vara v	IAS 41, § 40	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 42	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
<b>Kokku</b>		<b>14</b>	<b>11</b>	<b>12</b>	<b>11</b>
<b>Üldinformatsioon</b>					
1) iga bioloogilise vara rühmaga seotud tegevuse olemuse	IAS 41, § 46, a)	SME IFRS, § 3.24, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
2) iga bioloogilise vara rühmaga seotud mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta per	IAS 41, § 46, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
3) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodanguga seotud mitterahalised näitajad või hinnangud füüsil	IAS 41, § 46, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
4) avalikustab piiratud omandiõigusega bioloogilise vara olemasolu ja finantsseisundi aruandelise (jääk)	IAS 41, § 49, a)	Pole kohaldatav	RTJ 15, § 30, e)	RTJ 15, § 62, g)	RTJ 15, § 63, b)
5) avalikustab bioloogilise vara arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustu	IAS 41, § 49, b)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
6) avalikustab põllumajandusliku tegevusega seotud finantsrisi maandamise strateegiad	IAS 41, § 49, c)	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
7) bioloogilise varaga seotud looduslike riskide toimumine (viirused, katk, põud). Soovituslik.	IAS 41, § 53	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav	Pole kohaldatav
<b>Kokku</b>		<b>7</b>	<b>1</b>	<b>1</b>	<b>1</b>
<b>Kõik avalikustamisnõuded kokku</b>		<b>44</b>	<b>22</b>	<b>30</b>	<b>26</b>
<b>Avalikustamisnõuete muutus võrreldes IFRS-iga</b>		<b>0%</b>	<b>-50%</b>	<b>-32%</b>	<b>-41%</b>
<b>Avalikustamisnõuete muutus võrreldes SME IFRS-iga</b>		<b>100%</b>	<b>0%</b>	<b>36%</b>	<b>18%</b>
<b>Avalikustamisnõuete muutus võrreldes täismahus rakendatava RTJ-iga</b>		<b>47%</b>	<b>-27%</b>	<b>0%</b>	<b>-13%</b>
<b>Avalikustamisnõuete muutus võrreldes väikeettevõtja rakendatava RTJ-iga</b>		<b>69%</b>	<b>-15%</b>	<b>15%</b>	<b>0%</b>
<b>Avalikustamisnõuete muutus võrreldes mikroettevõtja rakendatava RTJ-iga</b>		<b>4300%</b>	<b>2100%</b>	<b>2900%</b>	<b>2500%</b>

Allikas: (Autori koostatud IAS 41, SME IFRS-i, RTJ 15 ja RTJ 7 baasil)

**Lisa 2. Müügitulu erineva bioloogilise varaga seotud EMTAK-koodide all kajastavate ettevõtete arv**

EMTAK-kood	Nimi	2009	2010	2011	2012	2013	2014
01411	piimakarjakasvatus	195	201	206	209	213	204
01111	teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	88	94	105	147	143	156
01421	muu veislaste ja pühvlikasvatus	42	53	60	74	91	117
01501	segapõllumajandus	24	37	45	48	52	56
01491	mesindus	9	13	25	25	35	49
01461	seakasvatus	41	39	46	46	47	40
02101	metsakasvatus ja muud metsamajanduse tegevusalad	21	28	33	28	29	35
01451	lamba- ja kitsekasvatus	22	30	27	28	29	33
01251	muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	18	19	25	24	26	25
01131	köögivilja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, k.a seenekasvatus	10	10	13	19	21	24
01199	söödakultuuri- ja heintaimakasvatus jm üheaastaste põllukultuuride kasvatus	20	15	18	16	23	23
01431	hobusekasvatus ja muude hobuslaste kasvatus	10	12	16	18	20	15
01301	taimede paljundamine ja istikukasvatus	7	10	10	11	11	12
01499	muu loomakasvatus	12	15	19	15	16	12
03221	magevee-vesiviljelus	8	8	9	9	10	12
01241	õun- ja luuviljaliste puuviljade kasvatus	2	8	8	6	10	11
01471	kodulinnukasvatus	3	3	2	5	5	9
01291	muude mitmeaastaste taimede kasvatus	4	6	4	7	5	4
01191	lillekasvatus	4	2	2	2	2	2
0119	muude põllukultuuride kasvatus	3	3		2	2	1
01261	õlitaimekasvatus						1
01281	vürtsi-, maitse-, uimastavate taimede ja ravimtaimede kasvatus	1	1	1	1	1	1
0149	muu loomakasvatus	5	2	1	2	3	1
03211	mere-vesiviljelus					1	
Kogu ettevõtete arv		549	609	675	742	795	843

Allikas: (Registrite ja... 2016)



### Lisa 3. IFRS-i avalikustamisnõuded

**Üldnõuded** näevad ette, et ettevõtja peab IAS-i 41 rakendamisel avalikustama järgnevad punktid (IAS 41):

- 1) kirjeldab (kui seda ei ole kajastatud mujal finantsaruannetega koos avaldatud teabes) iga bioloogilise vara rühmaga seotud tegevuse olemust;
- 2) annab mitterahalistes näitajates hinnanguid kõigi bioloogilise vara rühmade füüsilise koguse kohta perioodi lõpul;
- 3) annab mitterahalistes näitajates hinnanguid perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta;
- 4) avalikustab piiratud omandiõigusega bioloogilise vara olemasolu ja finantsseisundi aruandelise (jääk)maksumuse ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogilise vara finantsseisundi aruandelised maksumused;
- 5) avalikustab bioloogilise vara arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa;
- 6) avalikustab põllumajandusliku tegevusega seotud finantsrisiki maandamise strateegiad;
- 7) soovitatavalt avalikustab põllumajanduslikule tegevusele iseloomulikud riskid, mis on seotud ilmastiku, haiguste ja muudest loodusest tulenevate teguritega. Kui toimub selline sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa kooskõlas IAS-iga 1 „Finantsaruannete esitamine”. Näiteks tehakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

Kuna IAS-41 on õige õiglase väärtuse meetodi standard, siis peab ettevõtja **õiglase väärtuse meetodi** kasutamisel seda järgides avalikustama alljärgneva informatsiooni:

- 1) aruandeperioodi tulumi või kadumi (*gain or loss*) summa, mis on saadud bioloogilise vara ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutustest;
- 2) iga bioloogilise vara kogumi kirjeldus (kvantitatiivne või jutustav)
- 3) õiglase väärtuse hindamise meetodid ja eeldused;

### Lisa 3 jätk. IFRS avalikustamisnõuded

- 4) 3. taseme sisendeid ehk (mittejälgitavaid) andmeid, mis ei põhine vaadeldava turu andmetel, järjepidevalt kasutades tuleb avalikustada nende eelduste alusel saadud mõõtmise mõju kasumiaruandele või koondkasumiaruandele;
- 5) esitab erinevat liiki bioloogilise vara aruandeperioodi alguse ja lõpu finantsseisundi aruandeliste (jääk)maksumuste muutuste võrdluse, mis peab sisaldama (IAS 41, § 50):
  - a) õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, muutustest tingitud kasumid ja kahjumid;
  - b) ostudest tulenevaid suurenemisi;
  - c) vähenemisi müügi tulemusena ja bioloogilise vara müügiks hoitavaks liigitamise tulemusena kooskõlas IFRS 5-ga;
  - d) saagisest tulenevaid vähenemisi;
  - e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;
  - f) valuutakursside netovahe tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja;
  - g) muid muutusi.
- 6) kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kadumid) mõõdetud bioloogilise vara õiglase väärtus osutub käesoleva perioodi jooksul usaldusväärset mõõdetavaks, siis avalikustab (majandus)üksus selle bioloogilise vara osas: a) bioloogilise vara kirjelduse; b) selgituse, miks õiglase väärtus on osutunud usaldusväärset mõõdetavaks ja c) muutuse mõju. (IAS 41)
- 7) lisaks soovitatakse avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) muutuste summad, mis kajastuvad (realiseerimata) kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutuste ja turuhinna muutustega. (IAS 41)

### Lisa 3 jätk. IFRS avalikustamisnõuded

Alati ei ole bioloogilise vara väärtust võimalik mõõta õiglasest väärtuses. Sellisel juhul mõõdab ettevõtja bioloogilist vara **soetusmaksumuses** (millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid perioodi lõpul), mille puhul tuleb avalikustada sellise bioloogilise vara osas alljärgnev lisainformatsioon (IAS 41, § 54-55):

- 1) bioloogilise vara kirjeldus;
- 2) selgitus, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;
- 3) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;
- 4) kasutatud kulumiarvestuse meetodi;
- 5) kasulikud eluead või kasutatud kulumimäärad;
- 6) aruandeperioodi alguse ja lõpu finantsseisundi aruandelise soetusmaksumuse ja akumulieeritud kulumi (koos väärtuse langusest tuleneva akumulieeritud kahjumiga);
- 7) kui ettevõtja mõõdab käesoleval perioodil bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumulieeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumulieeritud kahjumid, siis tuleb avalikustada kõik sellise bioloogilise vara müümise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitada IAS 41 paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks peab antud võrdlus sisaldama järgmisi selle bioloogilise varaga seotud ja kasumiaruandes (kasumis või kahjumis) sisalduvaid summasid: väärtuse langusest tingitud kadumid; väärtuse langusest tingitud kadumite tühistamised ja kulum. (IAS 41)

## Lisa 4. Avalikustamisindeksi kirjed

RTJ 15 §	Skoor	Avalikustamisindeksi kirje	Ettevõtjate arv
Kohustuslikud avalikustamisindeksi kirjed, mida üksus avalikustama peab			
õiglase väärtuse meetodil kajastatava bioloogilise vara kohta avalikustatakse:			63
41	1/0	a) iga bioloogilise vara kogumi kirjeldus	63
41	1/0	41 a) kirjeldus on jutustav	63
41	1/0	41 a) kirjeldus on kogustega määratud	63
41	1/0	(b) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh: i. saldo perioodi alguses; ii. kasum või kahjum varade õiglase väärtuse muutumisest, millest on maha arvatud hinnangulised müügiga seotud kulutused; iii. vara soetamisest tingitud väärtuse suurenemine; iv. vara müümisest tingitud väärtuse vähenemine; v. vara väärtuse vähenemine tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest; vi. lisandumised äriühenduste kaudu; vii. muud muutused; viii. saldo perioodi lõpus. Saldo muutuste analüüsi ei pea esitama võrdlusperioodi kohta.	63
41	1/0	(c) iga bioloogilise vara kogumi või põllumajandusliku toodangu kogumi kohta avalikustatakse õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodid ja olulised õiglase väärtuse leidmist mõjutanud eeldused.	63
42	1/0	Koondsummades avalikustatakse kasumid ja kahjumid, mis on aruandeaastal tekkinud põllumajandusliku toodangu esmasel arvelevõtmisel ja õiglase väärtuse muutumistest.	63
soetusmaksumuse meetodil kajastatud bioloogilise vara kohta avalikustatakse:			19
43	1/0	43 (a) soetusmaksumuses hinnatud vara kirjeldus	19
43	1/0	43 (a) selgitusega, miks õiglast väärtust ei olnud võimalik usaldusväärselt hinnata	19
43	1/0	(b) kasutatavad amortisatsioonimeetodid	19
43	1/0	(b) kasutatavad amortisatsioonimäärad;	19
43	1/0	(c) bioloogilise vara saldo muutuste analüüs, sh:	
43	1/0	i. vara soetusmaksumus, akumulieritud kulum (koos akumulieritud kahjumiga vara väärtuse langusest) ja jääkmaksumus perioodi alguses ja perioodi lõpus	19
43	1/0	ii. vara soetamine; iii. vara müük; iv. muutus varas tulenevalt põllumajandusliku toodangu saamisest; v. lisandumised äriühenduste kaudu;	19
43	1/0	vi. Amortisatsioonikulu	19
43	1/0	vii. allahindlused väärtuse languse tõttu;	6
43	1/0	viii. varasema allahindluse tühistamine;	6
sihtfinantseerimise ja muu valitsusepoolse abi kohta avalikustatakse:			52
56	1/0	(a) aruandeperioodil saadud sihtfinantseerimise summad toetuste andjate ja toetuste liikide lõikes;	52
56	1/0	(b) sihtfinantseerimisega seonduvad tingimuslikud kohustused;	52
56	1/0	(c) aruandeperioodil tagastatud või tagastamisele kuuluvad sihtfinantseerimise summad.	52

Allikas: (Autori koostatud RTJ 15, RTJ 7 ja IAS 41 alusel)

## Lisa 4 jätk. Avalikustamisindeksi kirjed

RTJ 7 §	Skoor	Avalikustamisindeksi kirje	Ettevõtjate arv
Ei ole kohustuslik avalikustamisnõue, kuid on soovitatav RTJ-is 7			
35		Bioloogilist vara on soovitatav aruandes kajastada põhiliste rühmade kaupa järgnevalt:	
35	1/0	tarbitav vara (vara, mida on võimalik muuta põllumajanduslikuks toodanguks või edasi müüa)	65
35	1/0	tootev vara (vara, mida hoitakse põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil).	66
36	1/0	Bioloogilise vara rühmitamine valmidusastme järgi kas küpseks või ebaküpseks varaks.	64

Allikas: (Autori koostatud RTJ 15, RTJ 7 ja IAS 41 alusel)

IAS 41 §	Skoor	Avalikustamisindeksi kirje	Ettevõtjate arv
Ei ole kohustuslik avalikustamisnõue ja ei ole soovitatud RTJ-ides, kuid IAS 41 soovitab			
46	1/0	Ettevõtte tegevuse olemus iga bioloogilise vara rühma kohta	70
49	1/0	Kohustiste tagatiseks panditud vara kirjeldus ja bilansiline väärtus (RTJis siiski kohustuslik)	0
49	1/0	Finantsriskide juhtimise strateegiad, mis on seotud bioloogilise varaga	2
56	1/0	Bioloogilise vara kirjeldus, mida ei saanud alguses õiglases väärtuses hinnata, kuid käesoleval perioodil oli võimalik õiglase väärtuse meetodit kasutada	0
56	1/0	Põhjendus, miks õiglast väärtust on nüüd võimalik mõõta	0

Allikas: (Autori koostatud RTJ 15, RTJ 7 ja IAS 41 alusel)

## Lisa 5. Avalikustamisindeksite väärtused

Järjekorra nr	Avalikustamisindeks	Põhitegevusala	Ettevõtte registrikood
1	0,333	Hobusekasvatus ja muude hobuslaste kasvatus	80221005
2	0,429	Kodulinnukasvatus	10209698
3	0,357	Kodulinnukasvatus	10912825
4	0,909	Kodulinnukasvatus	12544828
5	0,333	Köögililja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatus, k.a seenekasvatus	10028465
6	0,273	Lamba- ja kitsekasvatus	11821065
7	0,818	Magevee-vesiviljelus	10072673
8	0,429	Magevee-vesiviljelus	10952993
9	0,455	Magevee-vesiviljelus	11288607
10	0,273	Magevee-vesiviljelus	11321960
11	0,167	Mesindus	12085639
12	0,455	Metsakasvatus ja muud metsamajanduse tegevusalad	10816613
13	0,714	Metsavarumine	10044866
14	0,636	Metsavarumine	10828349
15	0,273	Muu loomakasvatus	10076872
16	0,571	Muu loomakasvatus	12325552
17	0,250	Muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	10420660
18	0,500	Muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatus	10911694
19	0,643	Muu veislade ja pühvlikasvatus	10064515
20	0,273	Muude puidutöötlemissaaduste tootmine, sh hakkepuut, puitvill jms	11007991
21	0,682	Piimakarjakasvatus	10000900
22	0,833	Piimakarjakasvatus	10009835
23	0,846	Piimakarjakasvatus	10014380
24	0,833	Piimakarjakasvatus	10021090
25	0,529	Piimakarjakasvatus	10021457
26	0,714	Piimakarjakasvatus	10023686
27	0,619	Piimakarjakasvatus	10024409
28	0,667	Piimakarjakasvatus	10028353
29	0,714	Piimakarjakasvatus	10038386
30	0,786	Piimakarjakasvatus	10039687
31	0,357	Piimakarjakasvatus	10052736
32	0,786	Piimakarjakasvatus	10052854
33	0,643	Piimakarjakasvatus	10062092
34	0,769	Piimakarjakasvatus	10063763
35	0,789	Piimakarjakasvatus	10069725
36	0,714	Piimakarjakasvatus	10070192

## Lisa 5 jätk. Avalikustamisindeksite väärtused

Järjekorra nr	Avalikustamisindeks	Põhitegevusala	Ettevõtte registrikood
37	0,846	Piimakarjakasvatus	10074442
38	0,619	Piimakarjakasvatus	10078836
39	0,357	Piimakarjakasvatus	10078842
40	0,714	Piimakarjakasvatus	10081382
41	0,571	Piimakarjakasvatus	10085931
42	0,545	Piimakarjakasvatus	10119587
43	0,563	Piimakarjakasvatus	10123790
44	0,643	Piimakarjakasvatus	10135310
45	0,619	Piimakarjakasvatus	10156755
46	0,429	Piimakarjakasvatus	10160744
47	0,571	Piimakarjakasvatus	10171470
48	0,786	Piimakarjakasvatus	10171984
49	0,619	Piimakarjakasvatus	10201231
50	0,476	Piimakarjakasvatus	10206553
51	0,391	Piimakarjakasvatus	10210230
52	0,857	Piimakarjakasvatus	10212105
53	0,429	Piimakarjakasvatus	10232065
54	0,571	Piimakarjakasvatus	10241153
55	0,643	Piimakarjakasvatus	10242715
56	0,500	Piimakarjakasvatus	10247351
57	0,333	Piimakarjakasvatus	10269039
58	0,762	Piimakarjakasvatus	10276370
59	0,846	Piimakarjakasvatus	10303606
60	0,571	Piimakarjakasvatus	10354495
61	0,565	Piimakarjakasvatus	10410686
62	0,786	Piimakarjakasvatus	10450081
63	0,786	Piimakarjakasvatus	10529233
64	0,571	Piimakarjakasvatus	10535848
65	0,609	Piimakarjakasvatus	10582262
66	0,714	Piimakarjakasvatus	10661642
67	0,619	Piimakarjakasvatus	10918532
68	0,524	Piimakarjakasvatus	10942045
69	0,762	Piimakarjakasvatus	10989213
70	0,643	Piimakarjakasvatus	10995969
71	0,786	Piimakarjakasvatus	10999163
72	0,500	Piimakarjakasvatus	11376435
73	0,333	Piimakarjakasvatus+hobused	10153153

## Lisa 5 jätk. Avalikustamisindeksite väärtused

Järjekorra nr	Avalikustamisindeks	Põhitegevusala	Ettevõtte registrikood
74	0,600	Puidu ja puidu esmatööstustoodete hulgimüük	10815878
75	0,571	Seakasvatus	10034359
76	0,857	Seakasvatus	10105177
77	0,714	Seakasvatus	10153584
78	0,500	Seakasvatus	10422713
79	0,714	Seakasvatus	10765873
80	0,786	Seakasvatus	12201287
81	0,636	Segapõllumajandus	10073224
82	0,571	Segapõllumajandus	10127865
83	0,714	Segapõllumajandus	10301180
84	0,571	Segapõllumajandus	10405712
85	0,444	Segapõllumajandus; Piimatoodete, munade, toiduõli ja -rasva hulgimüük	10322696
86	0,545	Taimede paljundamine	10328641
87	0,600	Taimede paljundamine	10664451
88	0,692	Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus	10019638
89	0,643	Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	10031208
90	0,304	Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	10607677
91	0,571	Teravilja- (v.a riis) ja kaunviljakasvatus; õlitaimeseemnete kasvatus	10804403
Kokku	53,871		

Allikas: (Autori arvutused valimis olnud ettevõtete 2014. aasta majandusaasta aruannete alusel.

Arvutused on toodud magistritööga kaasasoleval CD-l)



## Lisa 6. Ettevõtted, mille 2014. aasta majandusaasta aruandeid analüüsiti

Järjekorra number	Ettevõtte nimi	Ettevõtte registrikood
1	Osaühing ÕITSENG	10000900
2	Õnne Piimakarjatalu Osaühing	10009835
3	Aktsiaselts Metsaküla Piim	10014380
4	Osaühing Hannora	10019638
5	OÜ Halinga	10021090
6	osaühing Kõpu PM	10021457
7	Laiuse Põllumajanduse osaühing	10023686
8	KEHTNA MÕISA osaühing	10024409
9	Osaühing Kaiu LT	10028353
10	Aktsiaselts Sagro	10028465
11	Piilia Põllumajanduse osaühing	10031208
12	Saimre Seakasvatuse Osaühing	10034359
13	Osaühing ESTONIA	10038386
14	Torma Põllumajandusosaühing	10039687
15	Osaühing Metsagrupp	10044866
16	osaühing Weiss	10052736
17	osaühing Väandra	10052854
18	Puurmani Põllumajandusühistu	10062092
19	osaühing Põlva Agro	10063763
20	EESTI TÕULOOMAKASVATAJATE ÜHISTU	10064515
21	aktsiaselts Väätsa Agro	10069725
22	osaühing Mangeni PM	10070192
23	Osaühing Simuna Ivax	10072673
24	Aravete Agro OÜ	10073224
25	Osaühing Järva PM	10074442
26	AS Balti Karusnahk	10076872
27	Osaühing Orgita Põld	10078836
28	Osaühing Raikküla Farmer	10078842
29	Osaühing Hummuli Agro	10081382
30	EKSO FARM OÜ	10085931
31	aktsiaselts Valjala Söödatehas	10105177
32	Salme Põllumajanduse Osaühing	10119587
33	Kõljala Põllumajanduslik osaühing	10123790
34	Osaühing Laekvere PM	10127865
35	OÜ KURE MÕIS	10135310
36	Kadaka Aiandi Aktsiaselts	10141500

**Lisa 6 jätk. Ettevõtted, mille 2014. aasta majandusaasta aruandeid analüüsiti**

Järjekorra number	Ettevõtte nimi	Ettevõtte registrikood
37	Osaühing Heimtali Hobusekasvandus	10153153
38	Rakvere Farmid Aktsiaselts	10153584
39	JK OTSA TALU OSAÜHING	10156755
40	Muuga PM Osaühing	10160744
41	aktsiaselts Adavere Agro	10171470
42	Aktsiaselts Pajusi ABF	10171984
43	aktsiaselts Risti Agro	10201231
44	osaühing Selja	10206553
45	osaühing Sanlind	10209698
46	Võhandu Põllumajanduse OÜ	10210230
47	OÜ Härjanurme mõis	10212105
48	Vilama Taluühistu	10232065
49	Osaühing Laheotsa	10238435
50	aktsiaselts Perevara	241153
51	aktsiaselts PLANTEX	10242052
52	OÜ Artiston	10242514
53	aktsiaselts LAATRE PIIM	10242715
54	Osaühing Trovador	10247351
55	Peri Põllumajanduslik Osaühing	10269039
56	Kärla Põllumajandusühistu	10276370
57	aktsiaselts Grüne Fee Eesti	10290200
58	OÜ NIITER	10300944
59	AS Tartu Agro	10301180
60	OÜ KUIVAJÕE FARMER	10303606
61	Tulundusühistu Jõgevamaa Põllumajandustootjate Liit	10322696
62	Osaühing Hansaplant	10328641
63	osaühing MOREEN	10353946
64	VÕHMANÕMME Põllumajandusühistu	10354495
65	Osaühing Metstaguse Agro	10405712
66	Osaühing Karinu PM	10410686
67	Osaühing Arboris	10419556
68	osaühing MADEKS INVEST	10420660
69	Tulundusühistu Kүүni-SF	10422713
70	HD FestForest Estonia AS	10432025
71	KABALA AGRO OSAÜHING	10450081
72	osaühing Grenor Trade	10500525

**Lisa 6 jätk. Ettevõtted, mille 2014. aasta majandusaasta aruandeid analüüsiti**

Järjekorra number	Ettevõtte nimi	Ettevõtte registrikood
73	AS Peetri Põld ja Piim	10529233
74	Paunvere Agro OÜ	10535848
75	Abja Farmid OÜ	10582262
76	OÜ SADALA AGRO	10607677
77	Osaühing Asteni Mesindus	10657474
78	Osaühing Voore Mõis	10661642
79	Aktsiselts Estplant	10664451
80	PARADIISI MESILA OSAÜHING	10670061
81	ROOKÜLA ESIMENE OSAÜHING	10676431
82	Osaühing Lõpe Agro	10765873
83	Osaühing Kaavere Agro	10804403
84	OÜ Eesti Metsnik	10815878
85	Sikassaare Metsad OÜ	10816613
86	TM Energy OÜ	10828349
87	OÜ Ratico Metsad	10828467
88	OSAÜHING Seboda	10846904
89	Eremka OÜ	10898261
90	Kindel Käsi OÜ	10911694
91	OÜ LINNU TALU	10912825
92	Ühinenud Farmid AS	10918532
93	OÜ Kubja Ürt	10936369
94	HAAGE AGRO OSAÜHING	10942045
95	HANY OÜ	10949484
96	LAPAVIRA OÜ	10952993
97	Aktsiaselts Revino Farming	10989213
98	OÜ Pae Farmer	10995969
99	osaühing Saimre	10999163
100	Osaühing Growup	11007991
101	Osaühing Koorti Kartul	11132472
102	BM Trade OÜ	11288607
103	For Angula OÜ	11321960
104	OÜ Sadala Piim	11376435
105	OÜ Trooja Hobune	11625393
106	Keskühistu Eramets	11676976
107	R Capital OÜ	11821065
108	Kalakasvatajate Ühistu Ecofarm	11928277

**Lisa 6 jätk. Ettevõtted, mille 2014. aasta majandusaasta aruandeid analüüsiti**

Järjekorra number	Ettevõtte nimi	Ettevõtte registrikood
109	Seitse Mesilast OÜ	12085639
110	Atria Farmid OÜ	12201287
111	Farmstone OÜ	12325552
112	OÜ Koks Munatootmine	12544828
113	Eesti Lambakasvatajate Selts	80062328
114	mittetulundusühing Kukrumäe Ratsatalu	80221005

Allikas: (Registrite ja... 2016)

## Lisa 7. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas

**Piimakari.** Valimis toodud ettevõtjad hindavad piimakarja ning veiste õiglast väärtust erinevate järgnevate meetoditega:

- aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parimaks indikaatoriks tema turuväärtus, mille eest on bioloogilist vara võimalik kiiresti müüa. Elusloomade õiglase väärtus on määratletud sarnase vanuse-, tõu- ja geneetilise omadustega elusloomade turuhinna alusel;
- õiglase väärtuse hindamiselaluseks on võetud hetke turusituatsioon ja kõige hilisem sõltumatute osapoolte vaheline turuhind miinus müügikulutused;
- õiglase väärtuse leidmisel arvestatakse bioloogilise vara turuhinda võrreldes seda ettevõtja arvestatud omahinnaga. Hinnanguid õiglase väärtuse määramiseks on andnud ka ettevõtja juhatus, kellel äriseadustiku kohaselt on äriühingu juhtimise ja raamatupidamise kohustus. Juhatus võib väärtuse määramiseks kasutada eksperthinnangut (näiteks on kasutatud Eesti Tõuloomakasvatajate Ühistu eksperthinnangut);
- bioloogilist vara on kajastatud õiglasest väärtuses, mille hindamise aluseks on võetud analoogse vara teadaolev turuhind;
- kui vara on soetatud vahetult enne bilansipäeva või bioloogilise muundumise mõju vara maksumusele arvates soetamisest on ebaoluline, on õiglase väärtuse määramisel lähtutud vara soetusmaksumusest.

Alati ei ole bioloogilise vara õiglast väärtust võimalik usaldusväärselt hinnata. Selliseks varaks on lehm- ja pullvasikad, keda kajastatakse bilansis soetusmaksumuse meetodil. Niipea, kui õiglase väärtuse määramine on võimalik, hakatakse seda rakendama. Piimakarjast saadud **põllumajanduslik toodang** võetakse arvele õiglasest väärtuses, mille määramisel lähtutakse Eesti Vabariigis sarnase kvaliteediga toodangule kehtivatest turuhindadest.

## **Lisa 7 jätk. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas**

Kui üldjuhul avalikustasid piimakarja ja muude veistega tegelevad ettevõtjad raamatupidamisaruannetes üldiseid õiglase väärtuse leidmisel rakendatud meetodeid, siis järgnevalt on toodud väljavõtte Abja Farmid OÜ 2014. aasta majandusaastaruandest, kus on kirjeldatud nii õiglase väärtuse mõõtmiseks kasutatud meetod kui ka eeldused:

„Turuhinna määramisel on eelkõige aluseks võetud emettevõtte AS Ühinenud Farmid grupi ettevõtete poolt teostatud ostu-müügitehingud, nende puudumisel Eesti Vabariigis sarnaste varadega sõltumatute osapoolte vahel teostatud teadaolevad ostu-müügitehingud ning teiste ettevõtete müügi- ja ostupakkumised sarnastele varadele. Mullikate põhikarja viimisel õiglase väärtuse määramisel on juhtkond lähtunud looma tiinestumisest ja esmapoegimiskuust. Kuni 26 poegimiskuuni on määratud mullika põhikarja viimise õiglaseks väärtuseks 1300 eurot, 27 elukuul poegiv mullikas läheb põhikarja 1100 euroga ja 28 elukuul poegiv 900 euroga. Selle hinnaga on need loomad 1 laktatsiooni lõpuni, siis hakkab looma hind vähenema vastavalt juhatuse poolt määratud õiglasele väärtusele. 2. laktatsioon 900 eurot; 3. laktatsioon 500 eurot; 4. ja vanem laktatsioon 200 eurot loom. Samad õiglased väärtused olid bilansis ka 31.12.2014. Sündinud vasikad ja noorloomade kaaluive võetakse arvele hinnaga 1.92 EUR/kg.“

Kui eelmainitud Abja Farmid OÜ õiglase väärtuse meetodit ja eelduseid võrrelda Osühing Orgita Põld 2014. majandusaasta aruandes toodud informatsiooniga, siis on näha, et kahe ettevõtte õiglase väärtuse määramise alused on veidi erinevad, kuid erinevuse põhjused (OÜ Orgita Põld eelduste puudumise tõttu) on ebaselged:

„Põhivarana kajastatud põhikarja on hinnatud õiglases väärtuses miinus müügikulud, arvestades turu pakutavat hinda erinevates laktatsiooniperioodides olevatele veistele (vahemikus 500-1000 eurot). Põhi- ja noorkarja õiglase väärtuse määramisel on juhatuse kasutanud Eesti Tõuloomakasvatavate Ühistu eksperthinnangut. Põhikarja müüki kajastatakse kasumiaruandes real “Realiseerimise netokäive” ja realiseerimise kulu kasumiaruande real “Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt”.“

## Lisa 7 jätk. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas

**Seakasvatus.** Sigade õiglase väärtuse määramiseks on kasutatud vara turuväärtust. Sigade õiglase väärtus määratakse sarnase vanuse-, tõu- ja geneetilise omadustega elusloomade turuhinna alusel, mida korrigeeritakse vajadusel sõltuvalt bioloogilise vara asukohale. Rakvere Farmid Aktsiaselts 2014. aasta majandusaasta aruandes avalikustati järgnevad sigade õiglase väärtuse määramise meetodid erineva vanuseastme ja sooga loomadele:

„Imikpõrsaste puhul on nende omahind lähedane õiglasele väärtusele ning kasutatakse omahinda. Müügiks sobivate põrsaste osas kasutatakse Euroopa Liidu komisjoni raportis avaldatud eelnenud kuu keskmist hinda. 2014. aastal põhikarja viidud emised kajastatakse põhivarana kuna emiste tootmisperiood on ligikaudu kaks aastat. Varem põhikarja viidud emiste osas kasutatakse Taani sealihabõrsi 6 kuu keskmist hinda, mida on korrigeeritud vastavalt bioloogiliste varade asumisele Eestis ja nende vanusele. Kultide õiglase väärtus on määratletud nende vanuse, tõu- ja geneetiliste omaduste alusel. Kesikute ja nuumikute osas kasutatakse Euroopa Liidu komisjoni raportis avaldatud eelnenud kuu keskmist hinda.“

**Lamba- ja kitsekasvatuse** kohta valimis toodud ettevõtjad õiglase väärtuse mõõtmise meetodit ei avalikustanud. **Hobusekasvatusega** tegelevatest ettevõtjatest kajastas ainult üks antud vara bilansis bioloogilise vara alajaotuses, kuid seda, kuidas bioloogilist vara väärtust on hinnatud, polnud avalikustatud.

Valimis olnud kolmest ettevõtjast, mille peamine müügitulu tuli **kodulinnukasvatusega** seotud tegevusalast, kajastasid vaid kaks kodulinde õiglases väärtuses ja vaid üks ettevõtja avalikustas täpsemad väärtuse mõõtmise meetodid. Koks Munatootmine OÜ 2014. aasta majandusaasta aruandes on avalikustatud, et õiglase väärtuse leidmisel on arvestatud samaväärse kauba müügihinda nii Eesti naaberriikides kui ka Koks Munatootmine OÜ enda ostuhinda vastavate kaupade lõikes. Koks Munatootmine OÜ on kasutanud õiglase väärtuse määramisel erinevaid meetodikaid sõltuvalt bioloogilise vara rühmale iseloomulikest omadustest: munejad kanad kajastatati noorlindude õiglases väärtuses, mille aluseks oli tootmise omahind nende põhikarja liikumisel, mis juhtkonna hinnangul oli lähedane õiglasele väärtusele; munejate kanade õiglast väärtust korrigeeriti vastavalt nende tootmispotentsiaali vähenemisele kasuliku eluea jooksul; noorlindude õiglase väärtuse määramisel võeti aluseks nende soetusmaksumus või võimalik asendusväärtus.

## **Lisa 7 jätk. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas**

Vaid ühel **magevee-vesiviljelusega** tegeleval ettevõtjal oli avalikustatud õiglase väärtuse mõõtmise viis, milleks oli eeldatav müügihind miinus transpordikulud. Kui tuleb välja tuua, et antud ettevõtte majandusaastaruandes juhtisid audiitorid tähelepanu asjaolule, et bioloogilise varu maksumus bilansis on leitud hinnanguliselt, kuna füüsiline inventeerimine pole võimalik.

Kolm ettevõtjat neljast, kellel suurim osa müügitulust tuli seoses **mesindusega**, ei kajastanud mesilasi bilansi bioloogilise vara kirjel ja sealjuures ka ei avalikustanud, kuidas ja kas üldse mesilasi bilansis kajastatud oli (nt varudes). Ainuke ettevõtja, kes mesilasi bilansi bioloogilise vara alakirjel kajastas, avalikustas, et mesilasi kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused ning et õiglase väärtuse aluseks on kasutatud varade turuväärtus. Paraku ei olnud selles majandusaastaruandes informatsiooni, mis eeldusi kasutades mesilastele õiglase väärtus määratakse.

Ettevõtjad, kelle müügitulu jaotus tegevusala lõikes on seotud **muu puu- ja köögivilja töötlemise ja säilitamise; värtsi-, maitse-, uimastavate taimede ja ravimtaimede kasvatuse; muu puuvilja-, marja- ning pähklikasvatuse; köögivilja- (sh kõrvitsaliste), juurvilja- ja mugulviljakasvatuse, k.a seenekasvatuse; istikukasvatuse ja lillekasvatusega** ei kajastanud üldiselt antud vara bioloogilise vara bilansikirjel ja kui mõni ka seda tegi, siis on vara väärtust mõõdetud soetusmaksumuses. Valimis olnud üks **taimede paljundamisega** tegelev ettevõtja mõõdis bioloogilise vara väärtust bilansipäeval õiglases väärtuses, mille aluseks oli homogeense vara bilansipäeva müügihind, millest on maha arvestatud müügikulutuste olemasolul hinnangulised müügikulutused.

Kui teiste valimis olnud bioloogilise vara liikide õiglase väärtuse mõõtmisel senini diskonteeritud rahavoogude meetodit ei kasutatud, siis **metsa** väärtuse mõõtmiseks kasutasid seda mõlemad ettevõtjad, kes metsa bioloogilise varana bilansis kajastasid. Antud ettevõtjad kajastasid raieküpsset kasvavat metsa bioloogilise varana käibevaras. Mitteraieküpsse metsa kohta pidas üks ettevõtja arvestust bilansiväliselt ja teine kajastas seda bioloogilise vara põhivara rühmas, kus oli kajastatud ka raieküps mets, mida polnud kavas järgmise perioodi jooksul realiseerida.



## **Lisa 7. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas**

Üks metsandusega tegelev ettevõtja mõõtis bioloogilise vara õiglast väärtust rahavoogude diskonteerimise meetodil, kus kasvava metsa väärtuse arvestamisel lähtuti metsamaterjali turuhinnast, ülestöötamis- ja transpordikuludest ning turul kehtivatest intressimääradest. Metsa väärtust korrigeeriti iga aasta lõpp-bilansis vastavalt sõltumatute ekspertide poolt koostatud metsamajandamiskavadele ning korrigeerimised kajastati kasumiaruandes muudes ärituludes ja -kuludes.

Teine metsandusega tegelev ettevõtja lähtus metsa õiglase väärtuse hindamisel selle tulevastest raiemahtutest sortimentide lõikes ning diskonteeris metsamajandamisest tulevikus tekkivad rahavood tänasesse päeva. Ettevõtte uuendustingimustele vastavate puistute õiglase väärtus leiti viie aasta keskmise metsamajandamise tulude ja metsamajandamise kulude vahena ühe tihumeetri kohta, kusjuures juhtkonna hinnangul oli eeldatav diskontomäär 10% ning diskonteerimisel kasutati 5 aastast perioodi.

„Metsa kui bioloogilise vara soetamisel võetakse see arvele soetusmaksumus. Tavapäraselt soetatakse mets bioloogilise varana (metsa)kinnistute koosseisus. Soetatud kinnistute väärtusest lahutatakse kõigepealt haritava maa ja loodusliku rohumaa (kinnisvarainvesteeringud) eeldatav maksumus, seejärel metsamaa (põhivara) maksumus. Järelejäänud bioloogilise vara soetusmaksumuselt arvutatakse maha noorendike hinnanguline maksumus, ülejäänv summa moodustab raieküpse metsa soetusmaksumuse. Aruandeperioodi lõpus hindab juhtkond bioloogilise vara õiglast väärtust. Soetatud metsa tihumeetrid võetakse arvele metsamajanduskava alusel. Kava puudumisel on aluseks juhtkonna hinnang. Raiatud metsa kuluks kandmine toimub vastavalt ülestöötamisele, mille aluseks on raiatud tihumeetrid ja läbiviidud inventuurid.“ (Osühing Metsagrupp 2014. a majandusaasta aruanne)

Majandusaastaruandeid analüüsid selgus, et kõik Eesti ettevõtjad ei kajasta bioloogilist vara vastaval bilansikirjel, kuna nii mõnigi ettevõtja kajastas antud vara varu kirjel või jättis üldse kajastamata. Tõenäoliselt ei olnud sellisel juhul bioloogilisel varal ja sellega seotud tegevusel ettevõtja varas ja tegevuses oluline osa, kuid põhjuseks võib ka olla teadmatus, kuidas antud vara õiglast väärtust (või soetusmaksumuse väärtust) määratleda. Selliste varaliikide näideteks on maitsetaimed ja köögiviljad ning ka mesilased.

## **Lisa 7 jätk. Eri liiki bioloogilise vara hindamismeetodid Eestis registreeritud ettevõtete seas**

Küsitlusest ja majandusaastaruannetest selgus, et raskendatud on sellise bioloogilise vara, millel veel turgu ei ole või mida on raske elukeskkonnast mõõtmisperioodiks eraldada, õiglase väärtuse määratlemine. Sellise vara näideteks on vasikad, kasvav mets ning ka kalakasvatuse kalad. Antud teema aktuaalsust näitab aruannetest saadud informatsioon, kui ka küsitluse tulemusel saadud tagasiside, mille põhjal ettevõtjad on huvitatud selles, et oleks mingi keskkond, kus sarnase valdkonnaga tegelevat ettevõtjad saaksid jagada oma kogemust ja vara mõõtmise meetodeid ja eeldusi, kuna raamatupidamise juhendmaterjalides pole piisavalt infot ning ning ka reeglitest tuntakse puudust.

Allikas: (2014. aasta majandusaasta aruanded lisa 7 toodud ettevõtete alusel, CD)

**Lisa 8. Avalikustamisinõuete mahu seos ettevõttele iseloomulike näitajatega (regressioonanalüüs)**

Model 3: OLS, using observations 1-70					
Dependent variable: Avalikustamisindeks					
	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-ratio</i>	<i>p-value</i>	
const	-0,567951	0,254054	-2,236	0,0287	**
LNvara	0,0776230	0,0166375	4,666	<0,0001	***

Mean dependent var	0,613481	S.D. dependent var	0,195648
Sum squared resid	2,000747	S.E. of regression	0,171531
R-squared	0,242485	Adjusted R-squared	0,231345
F(1, 68)	21,76724	P-value(F)	0,000015
Log-likelihood	25,09841	Akaike criterion	-46,19682
Schwarz criterion	-41,69983	Hannan-Quinn	-44,41056

White's test for heteroskedasticity -  
 Null hypothesis: heteroskedasticity not present  
 Test statistic: LM = 0,382061  
 with p-value = P(Chi-square(2) > 0,382061) = 0,826107

Allikas: (Autori arvutused Gretlis)

Model 1: OLS, using observations 1-70					
Dependent variable: Avalikustamisindeks					
	<i>Coefficient</i>	<i>Std. Error</i>	<i>t-ratio</i>	<i>p-value</i>	
const	-0,426143	0,305366	-1,396	0,1677	
LNvara	0,0639588	0,0185719	3,444	0,0010	***
Bioloogilise vara intensiivsus	0,134218	0,179222	0,7489	0,4567	
Omanikeringi kontsentratsioon	0,0698907	0,0669278	1,044	0,3003	
Rahvusvahelised sidusrühmad	-0,327371	0,157399	-2,080	0,0415	**
Audiitor	0,155025	0,104098	1,489	0,1413	

Mean dependent var	0,613481	S.D. dependent var	0,195648
Sum squared resid	1,758779	S.E. of regression	0,165774
R-squared	0,334098	Adjusted R-squared	0,282075
F(5, 64)	6,422056	P-value(F)	0,000068
Log-likelihood	29,60994	Akaike criterion	-47,21987
Schwarz criterion	-33,72890	Hannan-Quinn	-41,86109

Allikas: (Autori arvutused Gretlis)