

Tartumaa Põllumeeste Liit

BIOLOOGILISTE VARADE KAJASTAMINE RAAMATUPIDAMISES



Aino Voro on lõpetanud Eesti Põllumajanduse Akadeemia 1985. aastal põllumajanduse ökonoomika ja organiseerimise erialal ja töötanud ökonomisti ning raamatupidajana mitmetes ettevõtetes. 2002. aastal lõpetas Tartu Ülikoolis tehnikavaldkonna õppekava ning talle omistati õpetaja kutse info- ja kommunikatsioonitehnoloogia valdkonnas.

2005. aastast on ta Tartumaa Põllumeeste Liidu lepinguline maaettevõtluse ja finantsmajanduse konsulent, nõustades nii FIE-

sid kui äriühinguid. Aino Voro on osalenud mitmetes töögruppides nõuandetoodete väljatöötamisel.

Alates 1995. aastast on tegutsenud koolitajana – õpetanud majandusarvestuse aluseid, raamatupidamist, äriplaani koostamist ja teisi finantsmajanduse ning raamatupidamise teemasid. 1995. aastast tänaseni on ta läbi viinud sadakond infopäeva.



Tartu 2011

Tartumaa Põllumeeste Liit

Aino Vooro

BIOLOOGILISTE VARADE KAJASTAMINE RAAMATUPIDAMISES

Tartu 2011



Maaelu Arengu Euroopa
Põllumajandusfond:
Euroopa investeeringud
maapiirkondadesse



Keeleline toimetamine ja küljendus: Jaan Sõrra
Kujundus ja trükk: Tarmest OÜ

ISBN 978-9949-21-718-2

© Autor ja Tartumaa Põllumeeste Liit

Saateks

1494. aasta 10. novembril ilmus Veneetsias matemaatikust frantsiskaani munga Luca Pacioli esimene arvestusalane teos "*Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni, et Proportionalita*" (Kõik, mis käsitleb aritmeetikat, geomeetriat ja proportsiooni), mille ühes peatükis — "Arvepidamisest ja üleskirjutamisest" — kirjeldati üksikasjalikult raamatupidamisarvestust Veneetsias.

Raamatust sai esimene trükitöö kahekordse arvepidamise meetodist, kus kirjeldati suuremat osa arvestustsüklist selle protsessi tänapäevases arusaamas.

Pacioli arvestussüsteem kujutas pöördepunkti arvestuse arengus. Selle peamine eesmärk oli hankida informatsiooni omanikule, andes aru ülesannete täitmisest ja olles krediidi andmise aluseks.

Luca Pacioli ei olnud ei raamatupidamissüsteemi leiutaja ega selle väljatöötaja. Tema pani kõigest kirja need meetodid, millest juhindusid oma töös renessansiajastul Itaalias Veneetsia kauplendid.

Raamatupidamisliku arvestuse sünnist on möödas sajandeid, kuid ka praegu tekitab tulude-kulude arvestamine hulga küsimusi nii algajate kui ka professionaalide seas.

Mida aeg edasi, seda täpsemaks ja loogilisemaks on muutunud raamatupidamine ja seda rohkem on hakatud otsima meetodeid, kuidas kajastada keerulisi bioloogilisi protsesse varade arvestuses ja aruandluses. Põllumajanduslik raamatupidamisarvestus on eripärane, kus tavaprintsiibid ettevõtte varade hindamisel ei anna täpset ülevaadet.

Sellest käsiraamatust leiabki põhjaliku ülevaate bioloogilistest varadest ja nende väärtuse muutumisest bioloogiliste protsesside tulemusena ning selle kajastamisest aruandluses.

Raamat annab ülevaate valdkonnaga seotud mõistetest, toob välja, mida käsitleda bioloogilise varana, kuidas kajastada selle liikumist ja muutumist. Käsitletakse eri liiki bioloogilisi varasid ja nendega seotud võimalikke tehinguid. Raamatus on toodud hulgaliselt konkreetseid näiteid, kuidas üht või teist protsessi kirjendada.

Samuti on näidisülesandeid, kuidas kajastada erinevaid sihtfinantseeringuid (mõisted ja viisid), eriti ka juhtumid, kui toetused on seotud bioloogiliste varadega.

Sellest raamatust leiavad abi ja õpetust mitte ainult põllumajandusettevõtete raamatupidajad vaid ka need, kes peavad kajastama

metsakinnistute soetamist, metsamaterjali müüki, marjapõõsaste ja istikute kasvatamist.

Käsitletud tegevuste, mõistete ja näidete aluseks on normid erinevatest raamatupidamise toimkonna juhendmaterjalidest (RTJ 4, 5, 7, 8, 12 jt).

Aitäh trükise autorile Aino Voorole suure töö eest oma teadmiste ja kogemuste kirjapanekul, sest seda, mis on raiutud raamatusse, otsitakse, leitakse ja selle juurde tullakse ikka tagasi.

Tegemist on väga vajaliku ja hea käsiraamatuga, mis on abiks ja toeks kõikidele raamatupidajatele keerukate bioloogiliste protsesside kajastamisel aruandluses. Ja eks ikka selleks, et anda vajalikku ja õiget infot juhtidele, omanikele, klientidele, pankadele ja maksuametile – nii nagu muistses Veneetsias Luca Pacioli ajal.

Tõnis Blank

Eesti Raamatupidajate Kogu

juhatuse esimees

Sissejuhatus

Põllumajandusettevõtete raamatupidamisarvestuse eripära

Põllumajandustootmine on Eesti maapiirkonna üks iseloomulikumaid tegevusi. Põllumajandusega tegelevad ettevõtjad peavad oma majandustegevuses jälgima erinevaid regulatsioone. Välja on töötatud ka mitmeid toetusskeeme, mis aitavad kaasa põllumajandustootmise keskkonnasõbralikumaks muutmisele ning Eestile iseloomuliku põllumajandusmaastiku säilimisele.

Põllumajandustootmine on olemuselt unikaalne kompleks majandustehinguid, mida iseloomustab tsüklilisus, tootmiseks kulutatavad bioloogilised varad ja tootmistevõime genereeritavad nii uued bioloogilised varad kui ka põllumajanduslik toodang. See tähendab aga, et raamatupidamislikul kajastamisel ja hindamisel ei anna paljudel juhtudel nn tavaettevõtte arvestusprintsipi rakendamine põllumajandusettevõtte varadest ega finantspositsioonist kõige täpsemat ülevaadet.

Põllumajandusettevõtte raamatupidamise **eripära** on tingitud eeskätt tootmistevõime otsesest **seotusest bioloogiliste protsessidega**, kuid paljuski ka nende ettevõtete **õiguslikust vormist** (OÜ, AS, FIE). Bioloogiliste varade ümberarvutamist rahalisse vääringusse ning nende kajastamist raamatupidamises reguleerib raamatupidamise toimkonna juhend RTJ 7 «Bioloogilised varad».

Selle eesmärgiks on sätestada reeglid bioloogiliste varade kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. RTJ 7 «Bioloogilised varad» tugineb rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile IAS 41 «Põllumajandus». RTJ 7 määrab kindlaks **nõuded bioloogiliste varade kajastamisele** ja hindamisele alates nende **esmasest arvelevõtmisest** soetuse või taastootisprotsessi tulemusena, **kuni nende realiseerimiseni või põllumajanduslikuks toodanguks saamiseni**. Põllumajandusliku toodangu puhul rakendatakse RTJ 7 arvestuspõhimõtteid ainult nende esmasel arvelevõtmisel bilansis.

Suur osa põllumajandusettevõteteid koostab oma aruandeid Eesti hea raamatupidamistava alusel. See on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad raamatupidamise toimkonna juhendid. Enamik raamatupidamis-

arvestuse üldiseid põhimõtted on seadustega reguleeritud ning ettevõtte arvepidamise korraldamisel saab ja tuleb vaid valida, kuidas neid võimalikult ratsionaalselt täita.

Välistele tarbijatele esitatava info ja aruandluse vormid, esitusviis ja tähtajad on tavaliselt kindlaks määratud ja esitaja ei saa neid muuta. Seevastu sõltuvad ettevõttesiseseks kasutamiseks koostatavate aruannete sisu, vorm ja regulaarsus eelkõige nende kasutuseesmärgist ning võivad seega erineda nii ettevõtetelt kui ka ühe ettevõtte sees, nt tegevusliikide, arvestusobjektide, perioodide jms lõikes.

Põllumehe poolt esitatav korrektne raamatupidamine ei ole üksnes äriregistrile või maksuametile esitamiseks. Raamatupidamise aruannetel põhinevad ka ettevõtte juhtimisotsused, laenu- ja liisinglepingud ning ettevõtte rahaliste vahendite efektiivne kasutamine ja juhtimine.

Erinevat raamatupidamislikku lähenemist nõuab põllumajandusettevõtte lisaks oma sesoonsusele ja varieeruvatele tsüklitele ka seetõttu, et bilansis kajastatavates bioloogilistes varades toimuvad pidevad muundumised (kasvamine, degeneratsioon, tootmine, taastootmine). Muundumise tulemusena muutub vara väärtus ning tekib uusi ühikuid bioloogilist vara. Kõike seda peavad peegeldama ettevõtte koostatavad finantsaruanded, mille eesmärk on usaldusväärse ja õiglase pildi loomine ettevõtte varadest, kohustustest ja finantspositsioonist.

Raamatupidamise sise-eeskiri

Raamatupidamise korraldust alustades tuleks kõigepealt selgeks teha, milliseid majandusarvestuse väljundeid soovitakse peale kohustusliku aruandluse raamatupidamisandmetest saada ning millised on selle info allikad ja kasutajate vajadused. Sellest tuleneb kogu arvestussüsteemi ülesehitus, sh kontoplaani struktuur, arvestusüksuste valik, tarkvara põhiseadistus ja dokumendihaldus.

Keskne koht kogu raamatupidamisarvestuse ülesehituses ja seda käsitlevas sise-eeskirjas on kontoplaanil ning kontode sisu täpsel ja ammendaval kirjeldusel. Liigendatud, otstarbekalt ja mõistliku reserviga rühmitatud kontode korral on lihtsam teha kandeid ning seadistada ja koostada aruandeid. Kuna selle trükise eesmärk on eelkõige tutvustada põllumajandusettevõtte raamatupidamise korraldamist, siis on trükise lõpus esitatud üks võimalik variant, kuidas koostada kontoplaani põllumajandusettevõttes.

Raamatupidamise sise-eeskirja koostamise kohustus on sätestatud raamatupidamise seaduses, mille kohaselt peab raamatupidamise sise-eeskiri kirjeldama ettevõtte raamatupidamise korraldamist:

- ✓ kontoplaani kehtestamine;
- ✓ majandustehingute dokumenteerimine ja kirjendamine;
- ✓ algdokumentide käive ja säilitamine;
- ✓ raamatupidamisregistrite pidamine;
- ✓ kulude ja tulude kajastamine kasumiaruande kirjetel;
- ✓ varade ja kohustuste inventeerimine;
- ✓ kasutatavad arvestuspõhimõtted ja info esitusviis;
- ✓ aruannete koostamise kord;
- ✓ arvutitarkvara kasutamine raamatupidamises;
- ✓ sisekontrollimeetmete rakendamine.

Ettevõtte tulude ja kulude ning varade ja kohustuste arvestuse korda ja korraldamist, sellega tegelevate isikute õigusi, kohustusi ja vastutust ning aruandlust ja sisekontrollisüsteemi reguleeriv dokument on vajalik eelkõige ettevõttele endale.

Eeskirjas kirjeldatud reeglite ja põhimõtete järgimine säilitab raamatupidamisarvestuse järjepidevuse ning vähendab sõltuvust inimestest, näiteks töötajate vahetumisel või äraolekul. Eriti tähtis on käsitleda sise-eeskirjas põhjalikult selliste tegevusvaldkondade raamatupidamisarvestust ja tehingute kajastamist, mis ei ole tavapärasel.

Mõisted, mis on seotud bioloogilise varaga

RTJ 7 «Bioloogilised varad» defineerib üheselt mõisted:

- ✓ **põllumajanduslik tegevus** on ettevõtte poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks;
- ✓ **bioloogiline vara** on loomne või taimne elusorganism;
- ✓ **põllumajanduslik toodang** on bioloogilisest varast saadav või eraldatav toodang, mis tekib kas bioloogilise vara elutsükli lõpetamisega (nt lihakere tapamajas või lehmadel lüpsitud piim, kanadelt saadud munad);
- ✓ **bioloogiline muundumine** hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad.

Miks tuleb bioloogilise vara kajastamisele nii palju tähelepanu pöörata? Esimene põhjus tuleneb raamatupidamise seadusest, mis kehtestab raamatupidamise korraldamise põhinõuded. Üks põhinõue on, et ettevõtte on kohustatud korraldama raamatupidamist nii, et oleks tagatud aktuaalse, olulise, objektiivse ja võrreldava informatsiooni saamine raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.

Ka nüüd, mitmed aastad pärast RTJ 7 «Bioloogilised varad» kohustuslikuks muutumist, kajastatakse põllumajandustoodangut varude rühmas kontol tooraine ja materjal, teadmata, mis on teravilja lõpetamata toodang, rohumaade hooldus või sügistööd.

Samas tuleb bioloogilise vara kajastamisel arvestada ka raamatupidamise seaduse § 16 defineeritud alusprintsipidega. Toon siin ära kaks olulist printsiipi, mis peaksid aitama jõuda arusaamisele, et põllumehe raamatupidamise korraldamisel tuleb rangelt jälgida nõudmisi, mis on sätestatud RTJ 7 «Bioloogilised varad».

Esiteks **arusaadavuse printsiip**, mille kohaselt raamatupidamise aruandes avalikustatav informatsioon peab olema esitatud nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajatele, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised.

Teiseks **olulisuse printsiip**, mis sätestab selge nõude, et raamatupidamise aruannetes tuleb kajastada kogu raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid mõjutav oluline informatsioon. Oluline on selline aruandeformatsioon, mille avaldamata jätmine või ebakorrektnel avaldamine võib mõjutada aruannete kasutajate poolt aruannete põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

Põllumajandustootjad taotleavad sageli PRIA erinevaid toetusi: mikropõllumajandusettevõtte arendamise toetust, loomakasvatusehitise investeeringutoetust jne. Toetuste taotlemisel esitatakse taotlejale nõuded võlakordaja ehk võõrkapitali osakaalu näitaja kohta, mille arvutamisel jagatakse taotluse esitamise aastale vahetult eelnenud majandusaasta kohustuste summa koguvara summaga. Samuti ka taotleja maksevõime näitaja kohta, mille arvutamisel jagatakse taotluse esitamise aastale vahetult eelnenud majandusaasta käibevara summa lühiajaliste kohustuste summaga. Kui ettevõtte kõiki oma varasid bilansis ei kajasta, siis ei ole sageli võimalik toetusi taotleda.

Veel on taotlejale kehtestatud nõue, et tema omatoodetud põllumajandussaaduste ja selle töötlemisest saadud põllumajandustoodete müügitulu, kas koos või eraldi, moodustab taotlemisele vahetult eelnenud majandusaastal vähemalt 50% ettevõtja kogu müügitulust. Selle nõude täitmist kontrollitakse ka hiljem.

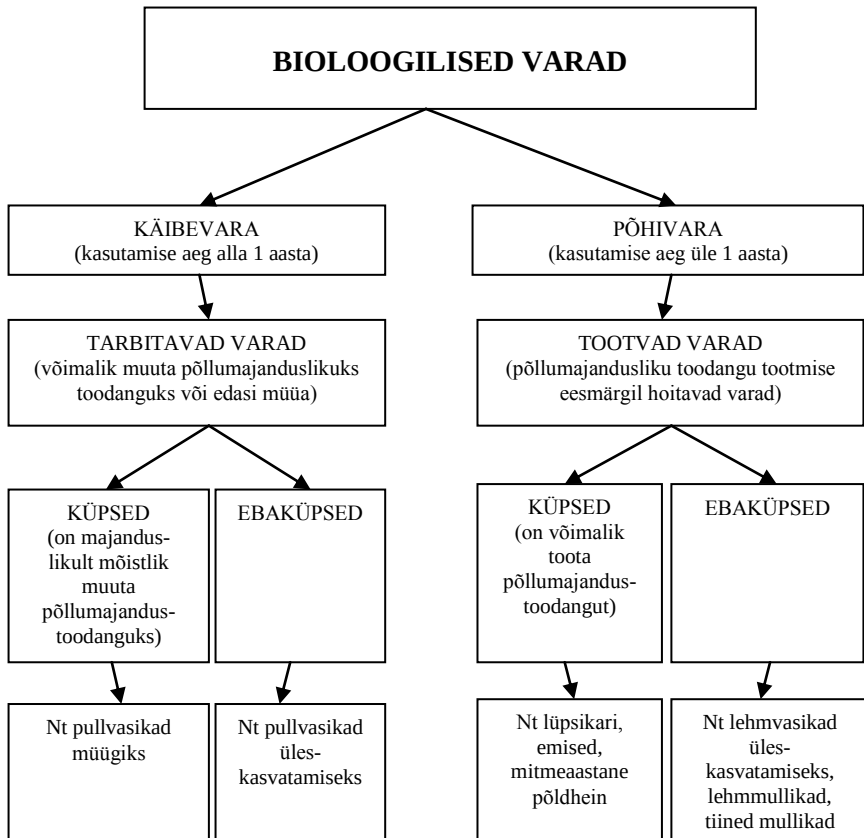
Ebamugav on hakata kasumiaruandes jagama müügitulu, kui see on kajastatud ühel kontrol. Raamatupidamises peab pidama korrektsest varude arvestusest — põllumajandustoodang: piim, teravili; bioloogilised varad: loomad; ostukaubad: ostusöödad, väetised jne.

Varude arvestuses kirjendatakse kõik tehingu finantsarvestusse vastavalt sisule: toodangu arvelevõtmine (sh taimekasvatustoodang, piim, loomade kaaluiive, loomade juurdesünd jne), toodangu müük, varude kulusse kandmine konkreetsele kulukohale, omahinna arvestus jne.

Põllumajandusettevõttes peaks müügitulu jagama vastavalt tootmise spetsiifikale järgmiselt: nt piima, põhikarja lehmade, lehmikute, pull-vasikate, taimekasvatustoodangu ja istanduste toodangu müük, eraldi tuleks kajastada teenuste ja ostukauba müük.

Biooloogilise vara liigitamine

Biooloogiline vara on taimne või loomne elusorganism. Siia kuuluvad elusloomad ja -linnud, -kalad ja taimsed organismid (istandused, põllukultuurid, kasvav mets). Põllumajandustoodang on biooloogilise vara koristuse järel saadav toode. Koristus on protsess, mille käigus eraldatakse saadus biooloogilisest varast või mille käigus lõpetatakse biooloogilise vara elutsükel.



Bioloogilise vara rühmitamine käibe- ja põhivaraks

Oluline on mõista, et bioloogilise varana võetakse toodang arvele ainult põllumajandusliku toodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel, hilisemal kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ 4 «Varud».

Bioloogilise vara kajastamisel raamatupidamises ei tohi tähelepanuta jätta ka selle vara muundumist, mis hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist ning mille tulemusel bioloogilised varad koguseliselt ja omaduslikult muutuvad. Näiteks põllumajandusliku toodangu saagi saamine, metsa kasvatamine, loomade poegimine. Vara **klassifitseeritakse** bilansis lühi- ja pikaajaliseks varadeks. Lühiajalisi varasid nimetatakse **käibe-** ning pikaajalisi varasid **põhivaraks**. **Käibevarana kajastatakse varasid**, mis eeldatavasti **kasutatakse ära ettevõtte tavapärase äritsükli käigus 12 kuu jooksul**, kõiki ülejäänud varasid kajastatakse põhivarana.

RTJ 7 põhimõtetest lähtuvalt kajastatakse bioloogilisi varasid **käibe- või põhivarana**, olenevalt nende **kasutuseesmärgist**. Käibevaradena kajastatakse edasimüügiks soetatud bioloogilist vara. Tähtis on siinjuures silmas pidada, et edasimüük ei pea toimuma järgneva 12 kuu jooksul, vaid hiljemalt äritsükli lõppedes. Teisisõnu kajastatakse käibevarana ka edasimüügiks soetatud kasvavat metsa, mida ei kavatseda realiseerida 12 kuu jooksu alates bilansikuupäevast, vaid alles selle raie- küpseks saamisel. Põhivarana aga kajastatakse bioloogilist vara sellisel juhul, kui selle eesmärk on põllumajandustoodangu saamine. Lisaks eelnevale soovitatakse põhivarana kajastatud bioloogilisi varasid veel täiendavalt rühmitada (kas bilansis või asjakohases lisas) tootvateks ja tarbitavateks varadeks.

RTJ 7 arvestuspõhimõtted kehtivad põllumajandustoodangu kohta koristuse hetke seisuga. Tähtis on siinjuures rõhutada, et pärast koristust ei peeta põllumajandustoodangut enam bioloogiliseks varaks ning selle edaspidisel hindamisel ja kajastamisel tuleb lähtuda juba muudest arvestuspõhimõtetest. Seega on näiteks lehma lüpsmisel saadav piim mõistetav põllumajandustoodanguna, mille edaspidisel kajastamisel bilansis tuleb lähtuda varude arvestuse nõuetest. Eespool kirjeldatu kehtib isegi siis, kui sama ettevõtte toodab piimast edasi juustu. Hoolimata asjaolust, et nii juustu tootmise protsess kui ka toodanguna saadav juust sisaldavad bioloogilise muundumise elemente (üht liiki bioloogi-

gilisest varast saab teine), ei peeta seda enam bioloogilise vara definitsioonile vastavaks.

Kui ettevõtte tegeleb teraviljakasvatusega, siis bioloogilise varana võetakse arvele ainult esmane põllumajandustoodang. Kui viljast töödeldakse loomade tarbeks jõusööta, siis see võetakse arvele valmis-toodanguna. Varud võetakse algselt arvele nende **soetusmaksumuses**, mis koosneb ostukulutustest, tootmiskulutustest ja muudest kulutustest, mis on vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse. Varude tootmiskulutused sisaldavad nii otseseid toodetega seotud kulutusi (näiteks materjali maksumus, tööliste palgad jne) kui ka proportsionaalset osa tootmise üldkuludest (näiteks tootmisseadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne).

Näide. Ettevõtte toodab 300 tonni otra, õiglase väärtusega 110 € tonn. Sellest 200 tonni töödeldakse jõusöödaks, millest 70% kasutatakse sisemiselt oma loomade söödaks ja 30% müüakse teistele. Jõusööda valmistamise kulused arvestatakse 6300 €. Teravilja tootmisega tehtud kulutused on kajastatud jooksvalt kuluna ja põllumajandustoodang võetakse bilansis arvele inventuuride tulemusena. Põllumajandustoodangut arvestatakse käibevara koosseisus (vt kontoplaan).

Teravilja arvelevõtmine:

Deebet: Omatoodetud teravili (oder)	33 000
Kreedit: Valmis- ja lõpetamata toodangu jääkide muutus	33 000

200 tonni töödeldakse jõusöödaks (200×110), jõusööda töötlemise kulused arvestatakse 6300 €:

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	28 300
Kreedit: Pangakonto	6 300
Kreedit: Omatoodetud teravili (oder)	22 000

Valmistoodangu arvelevõtmine:

Deebet: Valmistoodang (jõusööt)	28 300
Kreedit: Valmis- ja lõpetamata toodangu jääkide muutus	28 300

70% jõusöödast ($0,7 \times 28\,300 = 19\,810$) kasutatakse sisetarbeks ja 30% müüakse ($0,3 \times 28\,300 = 8\,490$) hinnaga 200 € tonn.

1.	Deebet: Valmis- ja lõpetamata toodangu jääkide muutus	19 810
	Kreedit: Valmistoodang (jõusööt)	19 810
2.	Deebet: Pangakonto	1 698
	Kreedit: Taimekasvatustoodangu müük (müügitulu)	1 698
3.	Deebet: Valmis- ja lõpetamata toodangu jääkide muutus	8 490
	Kreedit: Valmistoodang (jõusööt)	8 490

Põllumajanduses käsitletakse käibevarana nii bioloogilist vara, mis realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus kui ka bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil.

Näide. Ettevõtte tegeleb istikute kasvatamisega, istikuid müüakse alates kolmandast aastast pärast nende soetamist. Istikuid osteti 10 000 tükki hinnaga 0,20 € tükk, raamatupidamiskanne istikute arvelevõtmisel soetamisel on:

Deebet: Bioloogilised varad (istikud) käibevarana	2 000
Kreedit: Pangakonto	2 000

Veel üks näide bioloogilise vara arvestuse kohta, kui ettevõtte tegeleb piimakarja kasvatamisega.

Näide. Aasta jooksul sündis 20 lehm- ja 25 pullvasikat. Ühe lehmvasika turuhind on 50 € ja pullvasika turuhind 20 €. Turuväärtus on seega lehmvasikatel (20 x 50) 1000 € ja pullvasikatel (25 x 20) 500 €, raamatupidamiskanne vasikate arvelevõtmisel on:

Deebet: Bioloogilised varad (lehmvasikad) käibevarana	1 000
Deebet: Bioloogilised varad (pullvasikad) käibevarana	500
Kreedit: Kasum bioloogilistelt varadelt	1 500

Selle näite puhul on kasum bioloogilistelt varadelt bioloogilise vara juurdekasv.

Kui hoidmise eesmärk ei ole kindlalt teada, tuleb lähtuda juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutuseesmärgi suhtes (näiteks teravilja arvelevõtmisel — kas vilja kasutatakse järgmiseks külviks, töödeldakse või müüakse tarnijatele).

Materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel. Bioloogiliste varade kajastamisel kuuluvad tootvad varad põhivara koosseisu, tarbitavad varad kas põhi- või käibevara koosseisus, lähtuvalt varade kasutamise perioodist.

Näide. Ettevõtte soetas 64 000 € eest 100-pealise piimakarja, ühe lehma maksumuseks kujunes 640 €, raamatupidamises võeti soetatud kari arvele põhivarana:

Deebet: Bioloogilised varad (piimakari)	64 000
Kreedit: Pangakonto	64 000

Kui ettevõttes tehakse majandusaasta lõpus inventuur ja selgub, et mõni põhikarja loom tuleb haiguse või muu põhjuse tõttu lähemal ajal realiseerida, siis see bioloogiline vara klassifitseeritakse bilansis ümber müügioteel põhivaraks. Kui materiaalse põhivara korral loetakse müüki väga tõenäoliseks juhul, kui juhtkond on alustanud aktiivset müügi-tegevust ning varaobjekte pakutakse müügiks realistliku hinna eest võrreldes nende õiglase väärtusega, siis bioloogilise põhivara ümberklassifitseerimisel võivad põhjused (looma haigus) ja tegevused erineda.

Veel on võimalik rühmitada bioloogilist vara, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad. Näiteks võib ettevõtte esitada rühmadena tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade bilansilised maksumused. Need grupid võib ettevõtte veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad informatsiooni, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel.

Tarbitavad bioloogilised varad on varad, mis muudetakse põllumajandustoodanguks või mida müüakse bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihaloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvatustes, põllukultuurid nagu mais ja nisu ning lõikuseks kasvatatavad puud.

Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad: näiteks piimakari, marjapõõsad, viljapuud. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem isetaastuvad varad. Kui bioloogilised varad jagada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks, siis küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud lõikusvalmiduse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).

Näide. Aasta jooksul sündinud 25 pullvasikast otsustati 10 pullvasikat üles kasvatada ja 15 müüa. Ühe pullvasika turuhind on 20 €, turuväärtus seega üleskasvatamiseks mõeldud pullvasikatel (10 x 20) 200 € ja müüdavatel pullvasikatel on see (15 x 20) 300 €, raamatupidamiskanne vasikate arvelevõtmisel:

Deebet: Bioloogilised varad käibevarana (pullvasikad – küpsed varad)	200
Deebet: Bioloogilised varad käibevarana (pullvasikad – ebaküpsed varad)	300
Kreedit: Kasum bioloogilistelt varadelt (bioloogilise vara juurdekasv)	500

Põllumajanduslikku tegevust iseloomustatakse kui protsessi juhtimist, mille käigus muundatakse bioloogilist vara selle müümiseks, põllumajandusliku toodangu saamiseks või täiendava bioloogilise vara saamiseks.

Samas on loomade füüsilist arvestust raamatupidamises täna lihtne pidada. Loomapidaja on kohustatud tagama põllumajandusloomade identifitseeritavuse vastavalt loomatauditõrje seadusele ning registreerima loomad riiklikus põllumajandusloomade registris. See tähendab, et kõik veised, lambad, kitsed, sead ja hobuslased on märgistatud Jõudluskontrolli keskuse poolt väljastatud plastikust kõrvamärkidega ning seejärel registreeritud riiklikus põllumajandusloomade registris. Samas peetakse arvestust looma liikumise kohta ühest karjast teise (loomade ost-müük, tasuta üleandmine, kinkimine, rentimine jne) ja ka looma hukkimise kohta, samuti esmakordse poegimise kohta. Selle info põhjal muudetakse registris looma staatus (näiteks mullikast lehmaks või utt-taltest uteks). Selle kande alusel on ka raamatupidamises võimalik teha kandeid käibevara rühmast põhivara rühma.

Informatsiooni riiklikule põllumajandusloomade registrile antakse ka loomade kadumise kohta, ekspordi kohta ühendusevälisesse riiki, Eestist teise EL liikmesriiki toimetamine kohta, samuti loomade tapmise kohta.

Metsakinnistute soetamine ja metsamaterjali müük

Põllumajandusettevõtted teevad lisaks tavapärasele tootmisele veel mitmesuguseid erinevaid investeringuid, et oma tegevust mitmekesistada, anda töötajatele tööd aastaringselt ja tekitada rahavoogusid ettevõtluseks ka talveperioodil. Kui soetatakse metsakinnistuid, on bioloogiline vara seotud maaga. Juhul kui bioloogilised varad on seotud maaga ning bioloogiliste varade õiglast väärtust eraldi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kuid eksisteerib aktiivne turg bioloogiliste varade kohta

koos maaga, võetakse hindamisel aluseks varade kombineeritud väärtus, millest lahutatakse maa väärtus.

Näide. Ettevõtte ostab metsakinnistu pindalaga 100 ha, metsakinnistu moodustab raieküps mets – 70 ha ja noorendikud 30 ha. Noorendikud muutuvad raieküpsiks 10 aasta pärast. Kogu selle kinnistu eest tasuti soetamisel 191 500 €. Eksperdi arvates on metsa all oleva maa turuhind 300 € ha eest, raieküpse metsa neto realiseerimismaksumus (müügihind – müügiga seotud kulud) on 1500 €. Lähema aasta jooksul planeeritakse raiuda ja müüa 25 ha raieküpset metsa.

Ettevõtte teeb metsakinnistu soetamise kohta järgmise kande, kusjuures 25 ha raieküpset metsa võetakse arvele käibevarana (25 x 1500), kuna on teada ettevõtja kavatsus see müüa lähema aasta jooksul.

Deebet: Bioloogilised varad (raieküps mets)	67 500
Deebet: Bioloogilised varad käibevarana (raieküps mets)	37 500
Deebet: Bioloogilised varad (noorendikud)	56 500
Deebet: Maa	30 000
Kreedit: Pangakonto	191 500

Kui ettevõtte aruandeperioodi lõpul müüb raieküpset metsa, nagu oli planeeritud, 25 ha ja raieküpse metsa neto realiseerimismaksumus (müügihind – müügiga seotud kulud) on tõusnud 1700 €, siis selle tehingu kohta koostatakse järgmised lausendid:

1. Deebet: Pangakonto	42 500
Kreedit: Müügitulu	42 500

Müüdud bioloogilise vara maksumus kantakse kuluks:

2. Deebet: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	37 500
Kreedit: Bioloogilised varad käibevarana (raieküps mets)	37 500

Kuna hiljutise müügitehingu alusel oli raieküpse metsa turuväärtus tõusnud 1500 €-lt 1700 €-le, siis on aruandeperioodi lõpus olemasoleva raieküpse metsa õiglase väärtus suurenenud (45 x 1700) – (45 x 1500) = 9000 €. Raamatupidamiskanne selle tehingu kohta:

Deebet: Bioloogilised varad (raieküps mets)	9 000
Kreedit: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	9 000

Arvestuspõhimõtete valimine

Raamatupidamisaruannete koostamise eesmärk on kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid. Õige ja õiglane kajastamine tähendab aruannete vastavust teatud üldtunnustatud põhimõtetele ning kindlalt kokkulepitud reeglitele – raamatupidamistavale.

Arvestuspõhimõte määrab kindlaks, kuidas üht või teist vara raamatupidamises kajastatakse, seda tuleb arvestada ka bioloogilise vara kajastamisel. Üldjuhul eristatakse tehingute kajastamisel raamatupidamises kolme etappi:

- ✓ esmane kajastamine — kuidas, millal ja millises väärtuses vara raamatupidamises esmalt arvele võetakse;
- ✓ edasine kajastamine — kuidas ja millises väärtuses seda edaspidi raamatupidamisaruannetes kajastatakse;
- ✓ kajastamise lõpetamine — kuidas ja millistel tingimustel see raamatupidamisest eemaldatakse.

Arvestuspõhimõtetega määratakse kindlaks ka see, millises väärtuses vara arvele võetakse ja millises väärtuses vara edaspidi raamatupidamisaruannetes kajastatakse, kusjuures levinumad kajastamisviisid on:

- ✓ õiglane väärtus;
- ✓ soetusmaksumus;
- ✓ korrigeeritud soetusmaksumus;
- ✓ soetusmaksumus, millest on maha võetud akumulieeritud kulum, võimalikust väärtuse langusest tingitud allahindlused.

Bioloogilise vara esmane arvelevõtmine ja edasine kajastamine

Bioloogilise vara arvelevõtmisega on oluline teada järgmisi mõisteid.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Turuväärtus on summa, mille eest on vara võimalik müüa või mis tuleb vara eest tasuda aktiivsel turul toimivas tehingus.

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

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

Bilansiline (jääk)maksumus on netosumma, milles vara on bilansis kajastatud (võttes arvesse akumuliseeritud kulumit ja võimalikke alla-hindlusi).

Põllumajandustegevuse arvestusprintsiipe, mida käsitleb RTJ 7 «Bioloogilised varad», tuleb rakendada põllumajandusliku tegevusega seotud:

- ✓ bioloogiliste varade;
- ✓ põllumajandustoodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel;
- ✓ põllumajandustootmisega seotud valitsusepoolse abi kajastamisel raamatupidamise aruannetes.

RTJ 7 «Bioloogilised varad» ei rakendata põllumajandusliku tegevusega seotud maa ja immateriaalse põhivara kajastamisel (vt juhend RTJ 5 “Materiaalne ja immateriaalne põhivara”). Bioloogilist vara kajastatakse bilansis ainult juhul, kui:

- ✓ vara on ettevõtte poolt kontrollitav;
- ✓ on tõenäoline, et ettevõtte saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu;
- ✓ vara õiglase väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnata.

Bioloogilisi varasid ja ka sellest varast saadud toodangut kajastatakse nii esmasel arvelevõtmisel kui ka järgnevatel bilansipäevadel nende õiglases väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügilukulused, välja arvatud sellised bioloogilised varad, mille õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav.

Õiglase väärtuse mõistet kasutatakse peaaegu kõigis varade arvestuspõhimõtteid korraldavais raamatupidamise toimkonna juhendites. Õiglase väärtus on vara tõenäoline müügihind, mis on määratud arukalt, heas usus ja omaniku parimatest huvidest lähtudes ning millega sõltumatud ja pädevad osapooled oleksid nõus tehingut tegema.

Kui taastootmisprotsessi tulemusena saadud bioloogiline vara ja koristu-se tulemusena saadud põllumajandustoodang võetakse arvele selle õiglases väärtuses, millest on lahutatud eeldatavad müügilukulud, siis on õiglaseks väärtuseks hind, millega sõltumatu osapool oleks valmis seda vara ostma (turuhind). Kui koristatud põllumajandustoodang on näiteks lüpsstud piim, võetakse see lüpsmise päeval kehtinud õiglases väärtuses (selleks on lüpsmise päeval selles piirkonnas kehtinud

toorpiima kesk-mine kokkuostuhind) varudena arvele ning edaspidisel kajastamisel rakendatakse sellele juba varude arvestuse põhimõtteid.

Hinnanguid õiglase väärtuse määramiseks peab andma äriühingu juhatus, kellel äriseadustiku kohaselt on äriühingu juhtimise ja raamatupidamise korraldamise kohustus. Juhatusel peab hinnangu kujundamiseks olema tarvilik ja piisav info äriühingu majandustegevuse ja tema varade turutingimuste kohta. Seda enam, et juhatus peab koostama raamatupidamise aastaaruande ning vastutama selles esitatud andmete õiguse eest. Oluline on eelduste objektiivsus ja kontrollikeskkond. Kui juhatuse antud lähteandmete põhjal teeb konkreetsed arvestused ka raamatupidaja, siis lõpliku väärtuse peab kinnitama ikkagi juhatus.

Õiglase väärtuse määramisele ja raamatupidamises kajastamisele kehtivad järgmised põhimõtted, mille rakendamine võib varaliigiti olla erinev. Praktikas võib turuhinna määramine osutuda problemaatiliseks eelkõige bioloogilisele varale igiomasest muundumisvõimest tulenevalt. Näiteks siis, kui bilansi koostamise kuupäevapäeval on mõni bioloogiline vara (taim või loom) sellises kasvuetaapis (muundumise etapis), millele lihtsalt pole turgu ning millega seonduvad reaalsed tulud saadakse alles tulevastel aruandeperioodidel. Ka sellisel juhul tuleb vara kajastada tema õiglasest väärtusest lähtudes.

Teatud juhtudel võib juhatusel tekkida vajadus oma otsuse tegemiseks kasutada ekspertide arvamust (nt kinnisvarahindajaid), seda eeskätt metsakinnistute hindamisel.

Vara õiglase väärtuse hindamine

Vara õiglase väärtuse parimaks näitajaks on aktiivse turu korral vara **turuväärtus**. Turuväärtuseks loetakse soodsaimat hinda, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel ja ostja maksta selle ostmisel. Aktiivsena käsitletakse turgu, kus vahetatavad kaubad on samalaadsed, normaalsetel tingimustel on võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav. Turuhinnaks ei loeta hüpoteetilist (pakkumise) hinda ja eritingimustel toimuva müügi hinda (kiirmüügihind).

Aktiivse turu puudumisel võetakse õiglase väärtuse määramisel aluseks kas:

- ✓ kõige hilisem turuhind eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas või
- ✓ sarnaste või piisavalt sarnaste varade turuhind, mida on korrigeeritud olemasolevate erinevuste mõjuga.

Kui vara turuhinda ei ole võimalik määrata, leitakse õiglane väärtus vara kasutamisest tekkivate **diskonteeritud neto rahavoogude meetodil**. Bioloogilise vara hindamisel diskonteeritud rahavoogude meetodil ei võeta arvesse tulevases tegevusest või bioloogilise vara muundumisest tulenevat vara väärtuse kasvu, samuti vara finantseerimisega ja maksustamisega ning vara taastamisega kaasnevaid rahavooge.

Kõik olulised eeldused rahavoogude nüüdisväärtuse määramiseks peab andma äriühingu juhatus. Rahavoogude projektsiooni aluseks võetakse vastavad eelarved või realistlikud prognoosid.

Kui vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse vara soetamismaksumuses. Kui hea raamatupidamistava kohaselt õiglates väärtuses kajastamisele kuuluva varaobjekti õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, tuleb aruande lisas avaldada selle vara kirjeldus ja selgitada põhjused, miks vara usaldusväärne hindamine õiglase väärtuse määramise põhimõttel ei ole võimalik (miks erandina jätkatakse soetusmaksumuse kajastamist).

Igal bilansipäeval tuleb õiglates väärtuses kajastatav vara hinnata ümber hetke õiglase väärtuse järgi. Bilansipäeval tuleb hinnata, kas esineb vara õiglase muutumise tunnuseid.

Soetusmaksumus. Bioloogilise vara õiglase väärtuse määramisel võib aluseks võtta ka bioloogilise vara soetusmaksumuse, kui:

- ✓ vara ei ole pärast soetamist märkimisväärselt bioloogiliselt muundunud või
- ✓ vara bioloogilise muundumise mõju selle maksumusele ei ole oluline.

Sellisel leitud väärtust loetakse ühtlasi põllumajandustoodangu soetusmaksumuseks tema edasisel kajastamisel varuna, lähtudes juhendist RTJ 4 «Varud».

Bioloogilist vara hinnatakse soetusmaksumuses ainult erandolukordades. Selline olukord võib esineda siis, kui bioloogiliste varade ümberhindlus õiglasele väärtusele (turuhind) ei ole olulisuse printsiibist lähtudes otstarbekas. See kehtib siis, kui bilansipäeval ei ole muundu-

mine veel bioloogilise vara väärtust oluliselt tõstnud selle soetusmaksumusega (või eelmise ümberhindlusega) võrreldes ning vara eelseisev muundumisprotsess kuni tema turukõlblikuks saamiseni võtab veel kaua aega.

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).

Mööndus 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. Ka sellisel juhul lubab RTJ 7 lähtuda bioloogilise vara bilansilisel kajastamisel soetusmaksumuse printsiibist. Sellisel juhul kajastatakse bioloogilist vara materiaalse põhivara arvestusprintsiipide kohaselt (RTJ 5).

Selleks, et paremini mõista kogu eelnevat teoreetilist lähenemist, tuuakse järgnevalt kaks näidet põllumajandusliku toodangu kajastamise kohta raamatupidamises. Esimene näide on seotud taime- ja teine loomakasvatustoodangu arvestamisega.

Näide teraviljakasvatuse kohta illustreerib üht võimalikku viisi bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu kajastamiseks raamatupidamises. Selles näites kajastatakse bioloogiliste varade kasvatamisega ja põllumajandustoodangu tootmisega tehtud kulutused jooksvalt kuluna ja vastavad bioloogilised varad ning põllu-majandustoodang võetakse bilansis arvele või hinnatakse bilansis ümber inventuuride tulemusena. Näites on eeldatud, et bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu õiglase väärtus on usaldusväärselt hinnatud. Majandustehingud on järgmised:

1. Ettevõtte ostab kevadel 6390 € eest odraseemet ning 14 060 € eest väetisi ja taimekaitsevahendeid.

Deebet: Tooraine ja materjal (seeme) 6 390

Deebet: Tooraine ja materjal (väetised, taimekaitsevahendid) 14 060

Kreedit: Pangakonto 20 450

2. Mullaharimistööd osteti teenuse korras 25 560 € eest, kogu ostetud seeme, väetised ja taimekaitsevahendid kasutati kevadtööde tarbeks.

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	46 010
Kreedit: Pangakonto	25 560
Kreedit: Tooraine ja materjal (seeme)	6 390
Kreedit: Tooraine ja materjal (väetised ja taimekaitsevahendid)	14 060

3. Sügisel saadi 800 tonni otra, ettevõtte tellis vilja koristamise ja kuivatamise teenuse, mis kokku maksis 25 560 €. 800 tonni odra tootmiseks kulutati kokku 71 570 € (46 010 + 25 560). Ühe tonni odra maksumus kujunes 89,46 €. Vilja kokkuostuhind on samal ajal 130 €, seega saagi turuväärtus 104 000 €.

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	25 560
Kreedit: Pangakonto	25 560
Deebet: Põllumajandustoodang (omatoodetud teravili)	104 000
Kreedit: Põllumajandustoodangu toodangu varude muutus	104 000

4. Ettevõttel õnnestus 100 tonni teravilja müüa kõrgema hinnaga tavapärasest turuhinnast, see on 135 € tonn.

Deebet: Pangakonto	13 500
Kreedit: Müüdud taimekasvatustoodang	13 500
Deebet: Põllumajandustoodangu varude muutus	13 000
Kreedit: Põllumajanduslik toodang (omatoodetud teravili)	13 000

5. 300 tonni otra (300 x 130) töödeldakse jõusöödaks, selleks kulutatakse 6 390 €.

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	6 390
Kreedit: Pangakonto	6 390
Deebet: Oma söödad kuluks	39 000
Kreedit: Põllumajanduslik toodang (omatoodetud teravili)	39 000

Pärast seda kannet on jõusööt täies mahus kuludesse kantud ja varuna seda ei kirjendata. Sel juhul söötmisel enam mingeid kandeid ei tule ja jääk korrigeeritakse aasta lõpus toodangu jääkide muutuse kaudu. Jõusööda müümisel tekib ainult müügitulu ilma kaasnevate kuludeta.

Kui aga soovitakse pidada jõusööda jääkide jooksvat arvestust, siis tuleb jõusööt varudes arvele võtta.

Deebet: Omatoodetud söödad (jõusööt)	45 390
Kreedit: Põllumajandustoodangu varude muutus	45 390

6. 80% jõusöödast ($0,8 \times 45\,390 = 36\,312$) kasutatakse sisemiselt loomasöödaks ja 20% jõusöödast ($0,2 \times 45\,390 = 9\,078$) müüakse 10 000 € eest.

Deebet: Põllumajandustoodangu varude muutus	36 312
Deebet: Omatoodetud söödad (jõusööt)	36 312
Deebet: Pangakonto	10 000
Kreedit: Müügitulu	10 000
Deebet: Põllumajandustoodangu varude muutus	9 078
Kreedit: Omatoodetud söödad (jõusööt)	9 078

7. Pärast saagi koristamist teeb ettevõtte sügiskünni, kulud sügiskünnile on 12 800 €.

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	12 800
Kreedit: Pangakonto	12 800
Deebet: Lõpetamata toodang	12 800
Kreedit: Põllumajandustoodangu varude muutus	12 800

8. Ettevõtte ostis seemne ja külvas poolele küntud maast talirukki, see läks maksma 3 200 €.

Deebet: Kaubad, toore, materjalid ja teenused	3 200
Kreedit: Pangakonto	3 200

Kui taliviljakülv valmidusastme järgi arvele võtta, siis:

Deebet: Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (taliviljakülv)	3 200
Kreedit: Kasum, kahjum bioloogilistelt varadelt	3 200
Deebet: Põllumajandustoodangu varude muutus	6 400
Deebet: Lõpetamata toodang	6 400
Deebet: Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (taliviljakülv)	6 400
Kreedit: Kasum, kahjum bioloogilistelt varadelt	6 400

Kuna mahakülvatud teraviljale puudub aktiivne turg ja ka diskonteeritud rahavoogude leidmine on raskendatud ning külvamisest aastavahetuseni ei ole talivilja bioloogilise muundumise mõju maksumusele oluline, siis

on sellel juhul õigustatud bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine soetusmaksumuse ehk tehtud kulutuste alusel.

Teine näide on seotud loomakasvatusega. Ettevõttel on arvel 50-pealine piimakari väärtusega 38 300 €. Lihatööstusele tuli müüa 5 lehma, iga üks hinnaga 320 €. Enne müüki oli ühe lehma bilansiline maksumus 766 €. Seega sai ettevõtte igalt lehmal kahju 466 € ($766 - 320 = 446$), kokku 2230 €.

Deebet: Pangakonto	1 600
Deebet: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	3 830
Kreedit: Müügitulu	1 600
Kreedit: Küpsed tootvad bioloogilised varad (põhivara)	3 830

Lehmad on bilansis küll arvel põhivarana, kuid nende müüki kajastatakse müügitulu kaudu, kuna loomakasvatusega tegelevas ettevõttes on see põhitegevuse osa.

Aasta jooksul saadi lehmadel piima kokku 315 tonni, sellest 300 tonni müüdi piimatööstusele 255 € tonn ($300 \times 255 = 76\,500$) ja 15 tonni joodeti vasikatele. Kuna sisemiselt kasutati madalama kvaliteediga piima, siis selle turuhinnaks arvestati 0,15 € liiter ($15 \times 150 = 2250$).

Deebet: Põllumajandustoodang (piim)	78 750
Kreedit: Põllumajandustoodangu jääkide muutus (piim)	78 750
Deebet: Raha	76 500
Kreedit: Müügitulu	76 500
Deebet: Põllumajandustoodangu jääkide muutus	76 500
Kreedit: Põllumajandustoodang (piim)	76 500
Deebet: Põllumajandustoodang sisekäibeks	2 250
Kreedit: Põllumajandustoodang (piim)	2 250

Kuna piima müük toimub vahetult pärast selle tootmist, võib piima tootmist, müüki ja sisemist kasutamist kajastada ka varudesse arvelevõtmist vahele jättes.

Deebet: Raha	76 500
Kreedit: Müügitulu	76 500
Deebet: Põllumajandustoodangu jääkide muutus	76 500
Deebet: Põllumajandustoodang sisekäibeks	2 250
Kreedit: Põllumajandustoodangu jääkide muutus (piim)	78 750

Aasta jooksul tehakse loomakasvatuses mitmeid kulusid, arvestatakse amortisatsiooni, ning need kajastatakse tekkepõhiselt raamatupidamises.

Majandusaasta lõpul tehakse inventuur ja hinnatakse bioloogilised varad bilansis õiglasesse väärtusesse, selle töö lihtsustamiseks on koostatud alljärgnev tabel (hinnad on eurodes).

Vara	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus	Bilansilise maksumuse muutus
Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad (4 tk)	90	850	760
Küpsed tarbitavad bioloogilised varad. Pullvasikad müügiks (6 tk)	115	1150	1035
Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad. Lehmvasikad (20 tk)	1020	5100	4080
Küpsed tootvad bioloogilised varad. Põhikari (45 lehma)	34 470	29 500	-4970
Kokku	35 695	36 600	905

Deebet: Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad	760
Deebet: Küpsed tarbitavad bioloogilised varad	1035
Deebet: Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad	4080
Kreedit: Küpsed tootvad bioloogilised varad.	4970
Kreedit: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	905

Soetusmaksumusepõhine lähenemine on siiski erandolukord, sest pärast aktiivse turu tekkimist tuleb teha varade asjakohane ümberhindlus ning edaspidisel kajastamisel lähtuda kehtivast turuhinnast. Oluline on rõhutada, et eespool kirjeldatud lähenemine puudutab ainult bioloogilisi varasid (loomad ja taimed). Põllumajandusliku toodangu puhul eeldatakse, et turuhinna määramine esimesel arvelevõtmisel peab olema igal juhul võimalik.

Näide. Ettevõtte tegeleb marjakasvatusega, kuid müüb ka marjapõõsa istikuid. Marjapõõsa istikuid ostetakse sisse ja kasvatatakse müügi- küpseks kolm kuni neli aastat. Istikuid osteti sügisel 10 000 tükki hinnaga 0,20 €. Esimesel aastal istikute väärtus oluliselt ei erine soetusmaksumusest. Teisel aastal muutub tänu bioloogilisele muundu-

misele istikute õiglase väärtus. Istikute müügihind peale müügikulude mahaarvamist on 2 € tükk. Istikute müüki planeeritakse kolmandal ja neljandal aastal, vastavalt 4000 ja 6000 tükki. Kasvatamise ja hooldamise kulud on esimesel aastal 1500 €, teisel aastal 4500 €, kolmandal aastal 3500 € ja neljandal aastal 3000 €. Diskontomäär selle tegevuse puhul on 10%.

Rahavoo diskonteerimisel leitakse rahavoo nüüdisväärtus, arvestades tulevikus tekkiv rahavoog tänase päeva väärtusesse. Diskontomäär on omanike poolt seatud tulunorm ehk omakapitali hind. Diskonteerimismäär kasutatakse rahavoogude nüüdisväärtuse arvutamiseks.

Diskonteerimine lähtub põhimõttest, et arvestades kapitali kulu, on tulevikus tekkiv rahavoog vähem väärt tema tänases vääringus, kui tema tuleviku nominaalväärtus. Ühe perioodi rahavoog leitakse:

nüüdisväärtus = rahavoog / $(1 + r)$, kus r on diskonteerimismäär.

Näiteks, kui diskonteerimismäär perioodis on 10% ja rahavoog perioodi lõpus on 100, siis nüüdisväärtus on 90,91 ($100 / (1 + 10)$).

Meie ettevõttes kasvatatakse istikuid 3–4 aastat, enne kui neid müüakse, seega on tegemist mitmeperioodilise rahavoo diskonteerimisega. Selle näite puhul tuleb arvestada aega, millal rahavood laekuvad:

nüüdisväärtus = rahavoog1 / $(1 + r)$ + rahavoog 2 / $(1 + r)^2$ +
rahavoog 3 / $(1 + r)^4$.

Järgnevalt tuuakse ära istikuid kasvatava ettevõtte raamatupidamiskanded aastate lõikes ja näidatakse, kuidas tuleb neid kajastada majandusaasta aruannetes.

I aasta

Istikute arvelevõtmise soetamisel:

Deebet: Bioloogilised varad käibevarana (istikud)	2 000
Kreedit: Pangakonto	2 000

Istikute kasvatamise ja hooldamise kulude kajastamine:

Deebet: Kaubad, toore, materjal ja teenused	1 500
Kreedit: Pangakonto	1 500

Esimese aasta lõpus võetakse selle näite puhul õiglase väärtuse määramisel aluseks bioloogilise vara soetusmaksumus, kuna vara ei ole pärast soetamist oluliselt bioloogiliselt muundunud.

II aasta

Teisel aastal muutub vara väärtus bioloogilise muundumise tõttu. Bioloogiline muundumine hõlmab kasvamist, vananemist, tootmist ja paljunemist, mille tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad. Istikute õiglane väärtus teise aasta lõpuks on 12 100 €.

Tabelis on toodud info nende aastate kohta, mil toimus istikute põhiline müük ja diskonteeritud nüüdisväärtuse arvutamine.

	III aasta	IV aasta
Müügitulu	8000	12 000
Kulud	3500	3000
Netorahavoog	4500	9000
Nüüdisväärtuse tegur	0,9091	0,8264
Diskonteeritud nüüdisväärtus	4091	7438

Teise aasta raamatupidamislausendid on järgmised:

Deebet: Bioloogilised varad (istikud) käibeara	10 100
Kreedit: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	10 100

Selle lausendi kreditis kajastub istikute muundumine (kasv) (12 100 – 2000). Kulude kajastamine teisel aastal summas 4500 €:

Deebet: Kaubad, toore, materjal ja teenused	4 500
Kreedit: Pangakonto	4 500

III aasta

Kolmandal aastal toimub juba istikute müük, müüakse 4000 istikut müügihinnaga 2 € istik:

Deebet: Pangakonto	8 000
Kreedit: Müüdud istanduste tulu (müügitulu)	8 000

Samas kantakse müüdud bioloogilised varad (istikud) käibearana ((12 100 : 10 000) x 4 000) kuluks:

Deebet: Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	4 800
Kreedit: Bioloogilised varad (istikud) käibeara	4 800

Kulude kajastamine kolmandal aastal summas 3500 €:

Deebet: Kaubad, toore, materjal ja teenused	3 500
Kreedit: Pangakonto	3 500

Kolmanda aasta lõpul tuleb istikute väärtus hinnata, hindamise aluseks on turuhind 2 € tüki eest. Kuna realiseerimata jäi 6000 istikut, siis bilansis peavad kajastuma Bioloogilised varad (istikud) käibevara grupis 12 000 €.

Bioloogilise vara arvestuspõhimõtted, arvestades müügi- ja transpordikulusid

Järgnevalt käsitletakse bioloogilise vara arvestuspõhimõtteid, arvestades müügi- ja transpordikulusid. Müügikuludeks loetakse vahendustasusid, riigilõivu ja mittetagastatavaid makse (k.a mittekäibemaksukohustuslasel käibemaks). Müügikulude hulka ei arvata turustamisel tekkivaid transpordi- ja muid sarnaseid kulusid, kuid need võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel. Aktiivse turu olemasolul on bioloogilise vara õiglase väärtuse parimaks indikaatoriks tema turuväärtus. Turuväärtuseks loetakse soodsaimat hinda, mida müüja võiks saada aktiivsel turul vara müümisel või ostja selle ostmisel.

Näide. Ettevõtte kasvatab lambaid, mille turuväärtus bilansipäeva seisuga on 6500 €. Lammaste müügiks tuleks need transportida kokkuostjani, millega kaasneksid transpordikulud summas 700 €. Kokkuostja võtab lammaste realiseerimise eest vahendustasu summas 300 €, seega teeniks ettevõtte lammaste realiseerimisel 6200 € ($6500 - 300$), miinus transspordikulud.

Nende bioloogiliste varade õiglaseks väärtuseks loetakse 5800 € ($6500 - 700$), mis on üldine turuväärtus miinus müügikohta toimetamise kulud. Ettevõtte bilansis kajastatakse neid bioloogilisi varasid summas 5500 € ($6500 - 300 - 700$), kusjuures õiglasest väärtusest lahutatakse müügikulutused.

Bioloogilise vara arvestuspõhimõtted, kui ettevõtte on sõlminud pikaajalise lepingu

Kui ettevõtte on sõlminud pikaajalise lepingu bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu müügiks tulevikus, siis ei võeta bilansipäeval bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu hindamisel lepingus fikseeritud müügihinda, vaid hindamisel lähtutakse bioloogilise vara või põllumajandusliku toodangu õiglasest väärtusest bilansipäeval. Juhul,

kui lepingus fikseeritud hinnad on ettevõttele kahjulikud, tuleb moodustada eraldis.

Ettevõtte on sõlminud pullide müügi osas pikaajalise lepingu, vastavalt sellele tuleb ettevõttel müüa 6 pulli järgmise aasta algul hinnaga 130 € tükk. Lepingu lõpetamisel on **leppetrahv 200 €**. Pärast ümberhindamist on pullide bilansiline väärtus aga 150 € tükk. See tähendab, et tõenäoliselt saab ettevõtte lepingu järgi toimuvast müügist **120 €** kahju $((150 - 130) \times 6)$. Seega on ettevõtte sõlminud kahjuliku lepingu, mille mõjude arvestamiseks tuleb teha eraldis, mis on väiksem kui leppetrahv.

Deebet: Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest

Kreedit: Lühiajaline eraldis (lühiajaline kohustus).

Bioloogilise vara arvestamine aktiivse turu puudumise korral

Aktiivse turu puudumisel võib õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta:

- ✓ kõige hilisema turuhinna eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud majanduskeskkonnas olulisi muutusi;
- ✓ analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhinna, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga;
- ✓ põllumajandussektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtus.

Näide. Ettevõtte peab 10-pealist kitsekarja, mis on Eestis harva esinevast tõust, mistõttu ei ole nende turuväärtus usaldusväärselt hinnatav. Kuna ettevõttel puudub pikemaajaline kogemus seda tõugu loomade kasvatamisel, puudub ka usaldusväärne alus õiglase väärtuse hindamiseks diskonteeritud neto rahavoogude meetodil.

2010. aastal sündis juurde viis kitsetalle. Karja väljalüps aruandeaastal oli keskmiselt 600 liitrit kitse kohta. Otsesed ja kaudsed karja ülalpidamiskulutused (loomade toit, lüpsjate palk, lauda ülalpidamiskulutused, kulum jne) kajastati tekkimise hetkel kasumiaruandes perioodi kuludena summas 3195 €. Lähtudes kitsedelt aasta jooksul saadava piima ning sündinud kitsetallede turuhinna hinnangulistest proportsioonidest, loetakse karja ülalpidamiskuludest 90% saadud piima omahinnaks ning 10% kitsetallede omahinnaks.

Seega kujuneb 2010. aastal lisandunud varade soetusmaksumuseks:

- a) ühe piimaliitri omahind 0,47 € ($0,9 \times 3\,195$)/(10 × 600)
 b) ühe kitsetalle omahind 63,9 € ($0,1 \times 3\,195$)/5.

2010. aastal lisandunud kitsetallede arvelevõtmine:

Deebet: Bioloogiline vara (kitsetalled, varakonto)	319,50
Kreedit: Kasum bioloogiliste varade ümberhindlusest (tulukonto)	319,50

Järgnevatel aastatel suurendatakse 2011. aastal sündinud kitsetallede väärtust tegelike tootmiskulude alusel hetkeni, kui nad arvatakse põhi-
 karja. **Pärast põhikarja jõudmist** isendite **soetusmaksumuse suuren-**
damine lõpetatakse. Hetkest, millal kitsekarja õiglase väärtus osutub
 hinnatavaks, tuleb kitsekarja bilansis kajastada õiglasel väärtusel.

Kui on leitud põhitoodangu ja kaaluiibe omahind, tehakse järgne-
 valt kindlaks loomade **eluskaalu omahind**, mis kujuneb karja aasta
 alguse maksumuse ja majandusaastal tehtud kulutuste summa alusel,
 millest on maha arvatud kõrvaltoodangu maksumus. Arvestuse käik:

- ✓ Tehakse kindlaks loomade üldarv kõikides soo- ja vanuse-
 rühmades, välja arvatud põhikari ja loomade eluskaal ning
 maksumus eelmise majandusaasta lõpu seisuga. Juurdesünd ja
 eluskaal saadakse karjakäibest, maksumus hinnatakse õiglasel
 väärtusel.
- ✓ Seejärel leitakse karjakäibest andmed loomade karja
 juurdetuleku, prakeerimise, nuumalepaneku ja eluskaalu kohta.
 Loomade maksumus arvutatakse nende arvu ja aasta alguse
 maksumuse suhtest. Arvestusaasta pidamiskulud kantakse
 toodangule (kaaluiive nuumal).
- ✓ Seejärel tehakse kindlaks ostetavate loomade arv, eluskaal,
 ostuhind ning kõikide nende andmete summeerimisel saadakse
 loomade koguarv, eluskaal ja maksumus gruppide lõikes. Karjast
 väljalangenud loomade arv ja kaal arvestatakse toodangust
 maha, kulud aga jaotatakse ülejäänud loomadele ning nende
 eluskaalule. Eluskaalu **keskmise omahinna** leidmiseks
 jagatakse kulutuste summa gruppide lõikes nende eluskaalule
 ning eluskaalu kogumaksumus jagatakse proportsionaalselt
 nende eluskaaluga põhikarja üleviidud loomadele,
 realiseeritavatele loomadele ja aasta lõpuks karja jäävatele
 loomadele.

Kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, leitakse vara soetusmaksumus järgmiselt:

ühe toodanguühiku omahind = 90% põhitoodangu maksumusest /
toodetud kogus ühikutes;

ühe paljunemise teel tekkinud varaühiku omahind = 10%
põhitoodangu maksumusest/ paljunemise teel tekkinud
vara hulk ühikutes.

Alates hetkest, mil soetusmaksumuses kajastatud bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamine osutub võimalikuks, tuleb vara hinnata tema õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.

Bioloogilise vara arvestus, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärselt hinnatav

Teatud olukordades võib ilmned, et bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel ei ole õiglast väärtust võimalik usaldusväärselt hinnata. Sellistel juhtudel tuleb bioloogilist vara bilansis kajastada soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum **ning kahjum vara väärtuse langusest**. Näiteks mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (võistlushobused, looduskaitse all olev mets) esmasel arvelevõtmisel võib õiglase väärtuse hindamine osutada võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärselt hinnatavad.

Selliste bioloogiliste varade esmasel arvelevõtmisel tuleb neid bilansis kajastada soetusmaksumuses. Kui tegemist ei ole esmase arvelevõtmisega ning bioloogilist vara on eelnevalt kajastatud õiglases väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused), siis tuleb jätkata bioloogilise vara kajastamist õiglases väärtuses.

Bioloogilise vara kajastamine bilansis ja kasumiaruandes

Bioloogilised varad kajastatakse bilansis eraldi kirjetel kas põhivara või käibevara rühmas. Käibevarana kajastatakse ainult sellist bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus. Juhul kui bioloogilise vara hoidmise eesmärk ei ole kindlalt teada, tuleb sellise bioloogilise vara kajastamisel bilansis lähtuda ettevõtte juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutus-

eesmärgi suhtes. Trükise lõpus olevas näites on bioloogilise käibevarana kirjendatud pullvasikad, lihakari, kalakasvatuses hoitav kala, raie eesmärgil kasvatatav mets, põhivarana eraldi kirjendatud põhikari, noorkari, rajatud rohumaad, istandused ja mets.

Bioloogilisi varasid on soovitatav bilansis või vastavates aasta-aruande lisades kajastada põhiliste rühmade kaupa. Näiteks saab varasid klassifitseerida tarbitavateks varadeks (varad, mida on võimalik muuta põllumajanduslikuks toodanguks või edasi müüa) ja tootvateks varadeks (varad, mida hoitakse põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil).

Tarbitavateks varadeks on müügieesmärgil hoitavad bioloogilised varad, lihakari, kalakasvatuses hoitav kala ja raie eesmärgil kasvatatav mets. Tootvateks varadeks on näiteks piimakari, munevad kanad ja puuviljaistandus. Üldjuhul kajastatakse tootvaid varasid materiaalse põhivara rühmas, tarbitavaid varasid kas põhi- või käibevara rühmas, lähtuvalt varade kasutamise perioodist.

Samuti on bioloogilisi varasid soovitatav bilansis või lisades rühmitada varade valmidusastme järgi kas küpseteks või ebaküpseteks varadeks. Tarbitavaid varasid loetakse küpseteks siis, kui neid on majanduslikult mõistlik muuta põllumajanduslikuks toodanguks, tootvaid varasid loetakse küpseteks siis, kui nad on võimelised tootma põllumajandustoodangut.

Õiglase väärtuse meetodil kajastatavate bioloogiliste varade ümber-hindlusest tekkivaid kasumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel «Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust» ja kahjumeid kajastatakse kasumiaruandes eraldi kirjel «Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest». Põllumajandusliku toodangu õiglane väärtus selle esmasel arvelevõtmisel kajastatakse kasumiaruandes põllumajandusliku toodangu varude jääkide muutusena. Samas ei või unustada seoseid bilansi ja kasumiaruande vahel:

- ✓ põllumajandustoodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes = põllumajandustoodangu muutus bilansis;
- ✓ kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt kasumiaruandes = bioloogiliste varade kasv – ostetud bioloogilised varad bilansis;
- ✓ valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes = valmis- ja lõpetamata toodangu muutusega bilansis.

Soetusmaksumuses kajastatavate bioloogiliste varade amortisatsiooni-kulu ja kahjumeid väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruandes analoogiliselt materiaalse põhivara amortisatsioonikuluga. Kui bioloogiliste varade müümine ei ole ettevõtte põhitegevus, siis kasumeid ja kahjumeid bioloogiliste varade müügist kajastatakse kirjetel «Muud ärikulud» / «Muud äritulud».

Kui me koostame bilanssi ja kasumiaruannet ettevõtte tarbeks, võib kirjete nimetusi täpsustada, samuti võib lisada täiendavaid kirjeid või kirjete alaliigendusi, kui see tuleb kasuks bilansi ja kasumiaruande informatiivsusele ja loetavusele. Majandusaasta aruande taksonoomia alusel Äriregistrile koostatavad aruandevormid kehtestab rahandusminister määrusega, neid vorme muuta ei ole võimalik.

Valitsusepoolne abi põllumajandustootmiseks

Sihtfinantseerimise mõiste ja viisid

Sihtfinantseerimine – ettevõttele ressursside üleandmine – on valitsuse antava abi vorme ning selle rahalist väärtust peab olema võimalik usaldusväärselt hinnata. Selle abi saamiseks peab ettevõtte äritegevus vastama kindlatele kriteeriumitele. Põllumehe jaoks on sihtfinantseerimine erinevate toetuste saamine PRIA kaudu.

Pärast edukat taotlusvoorude läbimist, projektide kirjutamist ja vajalike nõuete täitmist on äärmiselt oluline toetusi õigesti kajastada, et saada toimuvast õiglase ülevaade. Sageli ei ole raamatupidaja kogu protsessiga seotud ega pruugi täpselt teada, milleks on sihtfinantseerimist taotletud, kuidas see laekub ja millise perioodi jooksul seda kasutada saab. Seetõttu peaks raamatupidaja kõigepealt tegema endale selgeks, miks ja millistel eesmärkidel on ettevõtte sihtfinantseerimist saanud. Seejärel tuleb valida õige kajastamise vorm.

Peamised sihtfinantseerimise vormid on: mitterahaline sihtfinantseerimine, vara sihtfinantseerimine, tegevuskulude sihtfinantseerimine ja põllumajandustootmise sihtfinantseerimine. Valitsusepoolne abi on valitsuse tegevus, mille eesmärgiks on majandusliku abi andmine teatud kriteeriumitele vastavale ettevõttele või ettevõtete grupile (riigiabi ja muud sarnased toetused). Põllumajandus-tootmise sihtfinantseerimise puhul on tegemist bioloogilise vara tootmisega seotud kulude kompenseerimisega (nt loomad, linnud, vili).

Sellist finantseerimist kajastatakse tuluna alles siis, kui ettevõtte on täitnud seotud tingimused ja sihtfinantseerimine on reaalselt toimunud. Põllumajandustootmisega seotud sihtfinantseerimise näiteks on ka toetuste saamine Euroopa Liidu fondidelt teatud liiki põllumajandusliku tootmisega tegelemiseks. Põllumajandustootmisega seotud sihtfinantseerimiseks loetakse muuhulgas ka toetusi teatud põllumajandustegevuse peatamiseks või lõpetamiseks.

Põllumajandustootmise sihtfinantseerimise näide on keskkonnasõbraliku majandamise (KSM) eest toetuse maksmine, kus tootjale on kehtestatud toetuse eesmärgid. Eesmärkide hulka kuulub keskkonnasõbralike majandamisviiside kasutuselevõtu ja jätkuva kasutamise soodustamine põllumajanduses, et kaitsta ja suurendada bioloogilist ja maastikulist mitmekesisust ning kaitsta mulla- ja veeseisundit, laiend

dades keskkonnasõbralikku planeerimist põllumajanduses ja tõstes põllumajandustootjate keskkonnateadlikkust.

Toetuse saamiseks peab taotleja täitma kogu ettevõtte põllumajandusmaal nõutele vastavuse nõudeid ning väetiste ja taimekaitsevahendite kasutamise miinimumnõudeid. Jälgida tuleb, et toetust saab taotleda KSM toetusõigusliku maa kohta tingimusel, et kuni 4-aastane rohumaa moodustab kogu ettevõtte põllumajandusmaast igal kohustuse aastal kuni 50%. Toetuse saamiseks tuleb täita kehtestatud baas- ja täiendavaid nõudeid.

Tingimuslikult tagastamatu laenu puhul on tegemist olukorraga, kus laenu andja loobub kindlaksmääratud tingimustel laenu tagasi nõudmisest. Sellist laenu võib kajastada sihtfinantseerimise tuluna alles siis, kui on kindel, et laenu saaja vastab laenu kustutamise tingimustele.

Kui sihtfinantseerimisel seatud tingimusi ei ole täidetud, on selle andjal õigus abi tagasi küsida. Sihtfinantseerimise tagastamise mõju kajastatakse kui raamatupidamishinnangute muutust selles perioodis, millal selgus tagastamise vajadus. Kui tingimusi ei täideta, on laenu andjal õigus abi tagasi küsida.

Juhul, kui ettevõtte on mingil perioodil sihtfinantseerimist juba tuluna kajastanud, kuid järgnevatel perioodidel ilmneb, et sel teel saadud vahendid tuleb siiski tagastada, kajastatakse tagastamise mõju selles perioodis, millal tagastamise vajadus ilmnes. Teisisõnu – eelmiste perioodide võrdlusandmeid sellel juhul ei korrigeerita.

Brutomeetodi puhul vähendatakse vara, mitterahalise ja tegevuskulude sihtfinantseerimise tagastamisel sihtfinantseerimise kohustuse jääki. Juhul kui sellest ei piisa tagastamisele kuuluva summa katmiseks, kajastatakse seda ületavat osa perioodi kuluna.

Netomeetodi rakendamisel suurendatakse vara ja mitterahalise sihtfinantseeringu puhul põhivara bilansilist väärtust kuni summani, mis oleks tagastamise hetkeks põhivara jääkväärtus juhul, kui seda oleks algselt kajastatud soetusmaksumuses.

Kui sellest ei piisa tagastamisele kuuluva summa katmiseks, kajastatakse seda ületavat osa perioodi kuluna. Tegevuskulude sihtfinantseerimise tagastamisel vähendatakse kohustuste jääki.

Vara sihtfinantseerimine

Vara sihtfinantseerimisel kehtib põhitingimus, et abi saav ettevõtte peab soetama, ehitama või muul viisil omandama teatud põhivara. See võib tähendada ka lisatingimusi (nt soetamise ajagraafik soetatava põhivara kohta, põhivara liik, selle asukoht ja hoidmise periood).

RTJ 12 nõuete kohaselt võib vara sihtfinantseerimist kajastada bilansis ja kasumiaruandes samuti bruto- või netomeetodil. Brutomeetodi puhul võetakse sihtfinantseerimise abil soetatud vara bilansis arvele selle soetusmaksumuses ja vara soetamise toetuseks saadud sihtfinantseerimise summa kajastatakse bilansis kohustusena kui tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest. Soetatud vara amortiseeritakse kulusse ja sihtfinantseerimise kohustus tulusse soetatud vara kasuliku eluea jooksul.

Näide: põhivara sihtfinantseeringu kajastamine bruto- ja netomeetodil

Põllumajandusettevõtte ajakohastab tehnikat, milleks investeerib uude kombaini majandusaasta alguses 191 700 €. Sellest summast 50% kompenseeritakse mikropõllumajandusettevõtte arendamise investeringutoetusega.

Põhivara kasulik eluiga on viis aastat. Ettevõtte on sihtfinantseerimise saamiseks kõik nõuded täitnud ja saanud positiivse toetuse otsuse.

Brutomeetodi puhul kajastatakse põhivara soetamist alljärgnevalt:

Deebet: Masinad ja seadmed	191 700
Kreedit: Pangakonto	191 700

Põhivara sihtfinantseeringu taotluse aktsepteerimisel ($0,5 \times 191\,700$):

Deebet: Nõuded sihtfinantseerimisest	95 850
Kreedit: Tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest	95 850

Sihtfinantseerimise laekumisel:

Deebet: Pangakonto	95 850
Kreedit: Nõuded sihtfinantseerimisest	95 850

Aasta amortisatsiooniarvestus ($0,2 \times 95\,850$):

Deebet: Põhivara kulum ja väärtuse langus (kasumiaruanne)	19 170
Kreedit: Põhivara akumuleeritud kulum (bilanss)	19 170

Tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest amortiseeritakse tulusse soetatud seadmete kasuliku eluea jooksul. Sihtfinantseerimise tulu kajastub raamatupidamisaruannetes amortisatsioonikulu vähendusena.

Deebet: Tulevaste perioodide tulu sihtfinantseerimisest	19 170
Kreedit: Põhivara kulum ja väärtuse langus	19 170

Netomeetodi puhul võetakse sihtfinantseerimise abil soetatud vara bilansis arvele selle soetusmaksumuses, millest on maha arvatud vara soetamise toetuseks saadud sihtfinantseerimise summa. Soetatud vara amortiseeritakse kulusse selle kasuliku eluea jooksul. Põhivara soetamisel kajastatakse:

Deebet: Masinad ja seadmed	191 700
Kreedit: Pangakonto	191 700

Põhivara sihtfinantseeringu taotluse aktsepteerimisel:

Deebet: Nõuded sihtfinantseerimisest	95 850
Kreedit: Masinad ja seadmed	95 850

Sihtfinantseerimise laekumise PRIAst:

Deebet: Pangakonto	95 850
Kreedit: Nõuded sihtfinantseerimisest	95 850

Aasta amortisatsiooniarvestus:

Deebet: Põhivara kulum ja väärtuse langus (kasumiaruanne)	19 170
Kreedit: põhivara akumuleeritud kulum (bilanss)	19 170

Mõju kasumiaruandele on mõlema meetodi kasutamisel sama. Sihtfinantseerimise abil saadud või soetatud vara kajastatakse bilansis nii nagu teisi sama tüüpi varasid, vaid netomeetodi rakendamisel arvatakse vara soetusmaksumusest maha saadud sihtfinantseerimise toetus. Brutto-meetodi rakendamisel kajastatakse saadud sihtfinantseerimise veel tuluna kajastamata osa eraldi asjaomasel bilansikirjel.

Vara sihtfinantseerimine võib toimuda otsese rahalise toetusena või teeb näiteks vara soetamise eest maksed toetuse andja (nt tasub müüjale arve või liisinguettevõtjale osa soetatava vara maksumusest). Toetuse tehniline teostus ei mõjuta tehingu raamatupidamisarvestust. Rahavoogude aruande koostamisel tuleb tähelepanu pöörata asjaolule, et aruandes tuleb eraldi kajastada nii põhivara soetamisega seotud väljamaksed kui ka sihtfinantseerimisega seotud laekumised.

Siin juhin tähelepanu asjaolule, et vara soetamisel laenu või liisinguga tuleb kohustused kajastada õigesti.

Lühiajaliste kohustustena kajastatakse järgnevaid kohustusi:

- ✓ kohustused, mis eeldatavasti arveldatakse ettevõtte tavapärase äritsükli jooksul (nt võlad tarnijatele);
- ✓ kohustused, mida hoitakse eelkõige kauplemise eesmärgil;
- ✓ kohustused, mille maksetähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast (nt lühiajalised laenud, lühiajalised kapitalirendi kohustused jne).

Kõiki teisi kohustusi kajastatakse pikaajaliste kohustustena.

Nagu eelpool nimetatud – laenu, mille tagasimakse tähtaeg on 12 kuu jooksul alates bilansipäevast, kajastatakse lühiajalise kohustusena, **välja arvatud juhul**, kui bilansipäeval on ettevõttel võimalik seda laenu kas pikendada või refinantseerida (nt on sõlmitud vastav leping) ning ettevõtte kavatseb seda võimalust kasutada. Juhul, kui ettevõttel **on küll kavatsus laenu pikendada või refinantseerida**, kuid **bilansipäevaks puudub kindlus** selle kavatsuse realiseerumises (nt puudub laenu pikendamise või refinantseerimise kokkulepe), **kajastatakse seda laenu lühiajalise kohustusena**, isegi juhul, kui pärast bilansipäeva laen pikendati või refinantseeriti.

Juhul kui ettevõtte on rikkunud pikaajalise laenu lepingus sätestatud tingimusi, mis tõttu bilansipäeval on laenuandjal õigus laen koheselt tagasi kutsuda, **kajastatakse seda laenu lühiajalise kohustusena**, isegi juhul, kui pärast bilansipäeva on laenuandjalt saadud nõusolek, et ta oma õigust ei kasuta.

Sihtfinantseerimise kajastamine bilansis ja kasumiaruandes

Majandusaasta aruandes tuleb RTJ 12 kohaselt avalikustada sihtfinantseerimise ja muu valitsusepoolse abi kohta järgmised andmed:

- ✓ sihtfinantseerimise kajastamisel rakendatav arvestuspõhimõte (bruto- või netomeetod);
- ✓ aruandeperioodil saadud vara ja tegevuskulude sihtfinantseerimise summad toetuste andjate kaupa (sh sihtfinantseerimisest saadud kasu soodusintressiga laenudelt);
- ✓ sihtfinantseerimisega seonduvad tingimuslikud kohustused;

- ✓ aruandeperioodil tagastatud või tagastamisele kuuluvad sihtfinantseerimise summad;
- ✓ kirjeldus muu aruandeperioodil saadud valitsusepoolse abi kohta, mis ei vasta sihtfinantseerimise definitsioonile (nt saadud valitsusepoolsed garantiid).

RTJ 12 «Valitsusepoolne abi» kohaselt ei loeta selleks abiks kaudseid toetusi, nagu näiteks soodsa majanduskeskkonna loomine või teatud regiooni infrastruktuuri väljaehitamine.

Sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi, mida teostatakse ettevõttele teatud ressursside üleandmise kaudu ning mille saamiseks peab ettevõtte äritegevus vastama teatud kindlaks määratud kriteeriumitele. Sihtfinantseerimine ei hõlma valitsusepoolset abi, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata (näiteks riiklikud garantiid ja valitsusasutuste poolt pakutavad tasuta konsultatsioonid) ning tava-pärastel tingimustel valitsussektoriga sõlmitud majandus-tehinguid.

Tegevuskulude sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mis ei ole varade sihtfinantseerimine, välja arvatud põllumajandustootmise sihtfinantseerimine. **Põllumajandustootmise sihtfinantseerimine** on sihtfinantseerimine, mis **on suunatud bioloogiliste varade** (nt loomad, linnud, vili jne) **tootmisega seotud kulude kompenseerimiseks**. Tingimuslikult tagastamatu laen on laen, mille puhul laenu andja loobub kindlaksmääratud tingimustel laenu tagasinõudmisest.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelistes tehingutes. Õiglas-es väärtuses kajastatava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne abi kajastatakse tuluna järgmiselt:

- ✓ tingimusteta valitsuspoolne abi kajastatakse tuluna ainult siis, kui ettevõtte on selle kätte saanud;
- ✓ tingimustega valitsusepoolne (nt on valitsuse abiraha saamise tingimuseks nõue tegeleda teraviljakasvatusega konkreetsetes asukohas vähemalt viis aastat) kajastatakse tuluna ainult siis, kui valitsusepoolse abi saamisega seotud tingimused on täidetud.

Kui finantseerimise otstarve on selge, tuleb defineerida selle kajastamise meetod. Kas ettevõtte valib bruto- või netomeetodi? Oluline on siinjuures silmas pidada, et valitud meetodit tuleb kasutada järjepidevalt kõikide sihtfinantseerimiste kajastamisel.

Raamatupidamislikult kajastatakse sihtfinantseerimist üldjuhul tuluna neil perioodidel, millal omakorda tehakse kulud, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on üldse mõeldud. Sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis, kui on kindel, et ettevõtte vastab seatud tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset.

Kui sihtfinantseerimisel on ette nähtud lisatingimusi, mida ettevõtte peab täitma, tuleb sihtfinantseerimist kajastada bilansis kohustusena seni, kuni on kindel, et ettevõtte seatud tingimustele vastab. Sihtfinantseerimine, mida saadakse eelmistel perioodidel tekkinud kulude eest või millega ei kaasne tulevikku suunatud lisatingimusi, kajastatakse toetuse saamise perioodil tuluna.

Kui toetuse saaja ei täida ettenähtud lisatingimusi või ei kasuta saadud raha otstarbepäraselt, tuleb raha toetuse andjale tagastada. Kuni sihtfinantseerimise tuluna kajastamise hetkeni näidatakse saadud raha bilansis kohustusena. Sihtfinantseerimisega kaasnevaid muid kohustusi kajastatakse aruandes RTJ 8 «Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad» nõuete kohaselt, kas eraldiste või tingimuslike kohustustena.

Sihtfinantseerimise tagastamine

Sihtfinantseerimise tagastamise (nt teatud sihtfinantseerimisega seotud tingimuste mittetäitmise tõttu) mõju kajastatakse kui raamatupidamishinnangute muutust selles perioodis, millal tagastamise vajadus sai teatavaks.

Sihtfinantseerimist ei kajastata tuluna enne, kui eksisteerib piisav kindlus, et ettevõtte vastab sellega seotud tingimustele (põllumajandustootmise sihtfinantseerimist ei kajastata tuluna enne, kui ettevõtte on täitnud sellega kaasnevad tingimused). Juhul kui ettevõtte on mingil perioodil sihtfinantseerimise juba tuluna kajastanud (kuna juhtkonna hinnangul eksisteeris piisav kindlus, et ettevõtte vastab sellega seotud tingimustele), kuid järgnevatel perioodidel ilmneb, et sihtfinantseerimise teel saadud vahendid tuleb siiski tagastada, kajastatakse tagastamise mõju perioodis, mil tagastamise vajadus ilmnes ja eelmiste perioodide võrdlusandmeid ei korrigeerita.

Varade sihtfinantseerimise (kaasa arvatud mitterahalise sihtfinantseerimise) tagastamist kajastatakse järgmiselt:

- ✓ brutomeetod – vähendatakse sihtfinantseerimise kohustuse jääki; juhul kui sellest ei piisa tagastamisele kuuluva summa katmiseks, kajastatakse seda ületavat osa perioodikuluna;
- ✓ netomeetod – suurendatakse põhivara bilansilist väärtust kuni summani, mis oleks tagastamise hetkeks põhivara jääkväärtus, juhul kui seda oleks algselt kajastatud tema soetusmaksumuses; juhul kui sellest ei piisa tagastamisele kuuluva summa katmiseks, kajastatakse seda ületavat osa perioodikuluna.

Tegevuskulude sihtfinantseerimise tagastamisel vähendatakse sihtfinantseerimise kohustuse jääki. Juhul kui sellest ei piisa tagastamisele kuuluva summa katmiseks, kajastatakse seda ületavat osa perioodikuluna.

Varude arvestus

Põllumajandustoodangu arvestuspõhimõtteid rakendatakse ainult põllumajandustoodangu bioloogilisest varast eraldamise hetkel. Põllumajandustoodangu hilisemal kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ 4 «Varud». Järgnevalt antakse lühike ülevaade varude arvestuse põhimõtetest.

Varud on varad, mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus, toodetakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus (põllumajandustoodang — piim, teravili), tarbitakse tootmisprotsessis (söödad) või teenuste osutamisel.

Keskne küsimus varude arvestuses on nende maksumuse määramine. Eristada tuleb **materjalide** ja **kaupade** soetusmaksumust, mis moodustub nende ostuhinnast ning muudest soetamisega seotud kuludest, mis on vajalikud varu viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse (veokulud, tollimaks jms).

Valmistoodang ja **lõpetamata toodang** võetakse arvele nn tootmisomahinnas, mis sisaldab nii otseseid tootmiskulusid (materjali maksumus, tööliste palgad jne) kui ka tootmise üldkulusid (tootmis-seadmete amortisatsioon, remondikulu, tootmisega seotud juhtkonna palgad jne).

Varude soetusmaksumusse ei lülitata kulusid, mida käsitletakse perioodikuludena ning kajastatakse kasumiaruandes eraldi, näiteks normaalsest suuremad tootmiskaod, ladustamisega seotud kulud v.a juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessi käigus, üldkulud, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja seisundisse ning turustuskulud.

Varusid kajastatakse **bilansis** nende soetusmaksumuses või neto realiseerimismaksumuses sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Varude soetusmaksumuse viimine vastavusse neto realiseerimismaksumusega vastab arvestusprintsibile, mille kohaselt vara ei tohi olla arvel kõrgema väärtusega kui loodetakse saada tulu selle müügist. Hea raamatupidamistava kohaselt peaks allahindlus toimuma individuaalselt erinevate kaupade või toodete lõikes.

Allahindluse põhjused ja summad tuleb korrektselt dokumenteerida. Kui kahju selgub alles siis, kui väärtust kaotanud varu madala hinnaga müüakse maha või veetakse prügimäele, tuleb kahju näidata tekkepõhiselt perioodil, mil see tegelikult tekkis.

Varude arvestussüsteem

Kasutusel on kaks varude arvestussüsteemi:

- ✓ varu **pidev** (jooksev) arvestussüsteem,
- ✓ varu **perioodiline** arvestussüsteem.

Ettevõtte teeb vastava valiku ning fikseerib selle raamatupidamise siseeeskirjas.

Varu pidevat arvestussüsteemi iseloomustavad:

- ✓ üksikasjaliku arvestuse pidamine varu liikumise kohta (nii sissetuleku kui ka väljamineku kohta);
- ✓ müüdud varu soetusmaksumus määratakse sedamööda, kuidas seda müüakse;
- ✓ raamatupidamisandmed aruandeperioodi lõpul näitavad varu jääki ja tema soetusmaksumust;
- ✓ inventuure viiakse läbi kontrolli eesmärgil, raamatupidamise andmed ei pruugi alati kokku langeda varu inventuuri andmetega, kuna tegelikkuses võib esineda varuobjektide rikkumisi, vargusi ja muid kadusid. See võimaldab kindlaks määrata varu vähenemist kadude või rikkumise tõttu;
- ✓ selle süsteemi kasutamine võimaldab saada operatiivset infot varu tegeliku seisu kohta, mis võimaldab täpsemalt ajastada tellimusi.

Varude arvestuse pideva süsteemi peamiseks puuduseks peetakse selle suurt töömahtu, kuid süsteemi rakendamist hõlbustab arvutite ja teiste andmetöötlusseadmete kasutamine.

Varu perioodilist arvestussüsteemi iseloomustavad:

- ✓ ei peeta aruandeperioodi jooksul üksikasjalikku arvestust varu väljamineku ja lõppjäägi kohta, arvestust peetakse ainult sissetuleku kohta;
- ✓ varu lõppjääk ja väljaminek tehakse kindlaks perioodiliselt – kuu, kvartali või aasta lõpus;
- ✓ aruandeperioodi lõpul viiakse läbi olemasoleva varu inventuur;
- ✓ väljaläinud varu kogust ja soetusmaksumust määratakse inventuuri andmeil järgmiselt: varu jääk aruandeperioodi algul + varu sissetulek perioodi jooksul – varu jääk aruandeperioodi lõpul inventuuri andmeil.

Selle süsteemi puudused:

- ✓ puudub jooksev ülevaade varu struktuurist ja kogustest, seetõttu on kontroll varu üle nõrk;
- ✓ ei ole võimalik varu väljaminekust eristada puudujääkidele ja kadudele langevat osa.

Perioodilise süsteemi eeliseks peetakse arvestuse lihtsust. See süsteem ei eelda automatiseeritud andmetöötlussüsteemi. Selle rakendamisel tuleks kaaluda, kas see tasub ennast ära, sest võimaldab varjata varu puudujääke.

Varu hindamise meetodid

Äritegevuses on tavaline, et sama kauba (materjali) soetushinnad aruandeperioodi jooksul muutuvad. Üpris tavaline on olukord, kus varuobjektide hinnad muutuvad aasta jooksul mitu korda. Hindade muutmise tingimustes peab ettevõtte valima varu jäägi (kajastub bilansis) ja väljamineku (kajastub kasumiaruandes) hindamise korra.

Finantsarvestuses ei ole eesmärgiks kajastada varu tegelikku (füüsilist) liikumist, vaid kajastada kuluna varu väljaminekut soetusmaksumuses (tootmisomahinnas). Arvestuse lihtsustamise eesmärgil on välja töötatud mitmeid meetodeid.

Raamatupidamise toimkonna juhend nr 4 “Varud” võimaldab varu hindamisel kasutada kolme meetodit:

- ✓ **individuaalmaksumuse meetod;**
- ✓ **kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod;**
- ✓ **FIFO meetod** („*first in, first out*“ – esimesena sisse, esimesena välja).

Individuaalmaksumuse meetodit kasutatakse, kui varu üksikud objektid on üksteisest selgelt eristatavad. Kuna neid on piiratud koguses, saab neid identifitseerida soetamise momendist kuni müügi momendini. Seda meetodit kasutatakse kallihinnaliste kaupade (autod, unikaalsed kunstiväärtused, juvelitooted jne) hindamisel. Paraku ei ole konkreetse varuobjekti soetusmaksumuse määramine suurte koguste ja laia nomenklatuuri korral kuigi lihtne. Suure töömahukuse tõttu on see eba-praktiline, seetõttu on enamlevinud kas FIFO- või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod. Otsuse varu hindamise meetodi valiku kohta

langetab ettevõtte juhtkond ja vastav otsus fikseeritakse raamatupidamise sise-eeskirjas.

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetod

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodi rakendamisel loetakse varu iga üksiku objekti soetusmaksumuseks perioodi algvaru soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud objektide soetusmaksumuste kaalutud keskmist. Kaalutud keskmist võib ümber arvutada kas iga uue partii saabumise järel (nn libisev kaalutud keskmine) või üks kord iga teatud perioodi (nt nädal või kuu) lõpul (nn perioodiline kaalutud keskmine).

Kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvutamise kord ja sagedus sätestatakse raamatupidamise sise-eeskirjas. Bilansis näidatava varu **lõppjäägi** hindamine toimub järgmiselt:

- ✓ arvutatakse keskmine soetusmaksumus algjäägi ja kogu sissetuleku kohta;
- ✓ lõppjääk hinnatakse keskmises soetusmaksumuses.

Aruandeperioodil **kulutatud materjali** soetusmaksumus arvutatakse **saldomeetodil**: $ALGJÄÄK + SISSETULEK - LÕPPJÄÄK$.

See meetod ignoreerib asjaolu, et varu on kujunenud eri ajal ja erineva tegeliku soetusmaksumusega ning üldistab hinnaerinevused. **Keskmise soetusmaksumuse meetod** on käesoleval ajal **enamkasutatav**.

FIFO-meetod

FIFO-meetodi (nimetatakse ka järjekorra meetodiks) rakendamisel eeldatakse, et varu müüakse (kasutatakse) selle soetamise järjekorras (esmalt kantakse kuluks algjääk, seejärel esimesena saabunud partii jne), seega jäävad lõppvarusse hilisemad partiid. Varu lõppjäägi soetusmaksumus arvutatakse viimasena saabunud ja veel müümata (kasutamata) partii(de) soetusmaksumustest lähtudes.

Aruandeperioodil müüdud kaupade (või tootmises kasutatud materjali) soetusmaksumus leitakse **saldomeetodil**:

$ALGJÄÄK + SISSETULEK - LÕPPJÄÄK$.

FIFO-meetodit iseloomustab hindade pideva tõusu korral **soodne mõju nii ärikasumi kujunemisele**, sest varu kantakse kuluks väiksemana kui ka bilansile, kuna lõppvaru näidatakse suuremana. Mida kõrgem on inflatsioon, seda efektiivsem on tulemus. See meetod võib osutada kasulikult finantsaruannete koostamisel. Näiteks laenu taotlemisel nõuab pank varalist tagatist, milleks võivad olla ka ettevõtte omanduses olevad varud. Kasutades FIFO-meetodit saab neid näidata bilansis suuremana.

Rahvusvahelises arvestuspraktikas on kasutusel ka LIFO-meetod (*“last in – first out”* – viimasena sisse, esimesena välja). See on vastupidine meetod FIFO-le. RTJ 4 ei näe ette selle meetodi rakendamist Eesti arvestuspraktikas.

Varude mõiste hõlmab lisaks müügiks ostetud kaupadele, materjalidele, lõpetamata ja valmistoodangule ka selliseid objekte nagu müügiks hoitavad seadmed, kinnisvara ja teenused ning ettemakseid tarnijatele.

Varude inventeerimine

Iga aruandeperioodi lõpul tuleb varude nimekiri kriitiliselt üle vaadata, et identifitseerida varude objektid, mille neto realiseerimisväärtus võib olla langenud madalamale nende soetusmaksumusest. Järgmiste asjaolude esinemisel peab ettevõtte juhtkond kaaluma vajadust varude allahindluseks:

- ✓ varude füüsiline inventuur on tuvastanud, et varud on riknenud või nende füüsiline seisund on halvenenud;
- ✓ sarnaste varuobjektide turuhind on langenud;
- ✓ teatud varuobjekte pole pikema aja vältel suudetud müüa ega kasutada ning eksisteerib kahtlus, kas neid suudetakse realiseerida mõistliku aja jooksul.

Kulude arvestamine põllumajanduses

Lõpetamata tootmise kulude arvestus

Majandusliku otstarbe ja sisu järgi jagunevad põllumajandussaaduste tootmiskulud lõpetamata tootmise kuludeks ja jooksva aasta kuludeks.

Lõpetamata tootmise mõiste sisu seisneb selles, et materjalid on kas tootmisprotsessi käigus juba ära tarvitatud või tarvitatakse ära, kuid valmistoodangu loomise protsess ei ole veel lõpule jõudnud – toodang ei ole veel läbinud kõiki valmistamise etappe. Värskest loodud valmis- toodang ei ole veel tekkinud. Materjalide ja lõpetamata toodangu sisuline vahe seisneb selles, et olles muutunud lõpetamata toodanguks, on materjalid ettevõtja töötajate kaasabil teisenenud.

Lõpetamata tootmise kuludena võetakse bilansis arvele kõik eelmistel perioodidel ettehtud kulutused – kulutused sügisele mulla- harimisele, karja- ja rohumaaade rajamisele jne. Lõpetamata tootmise kulude hulka kuulub töömasinate amortisatsioon, väetiste, taimekaitse- vahendite ja seemnete kulu, kütuse, määrdeainete ja jooksva remondi kulud, tootmistööliste töötasu jne. Summeerides eelmiste aastate kulud ja jagades need pinnaühikule, saadakse kulu külvipinna, sügiskünni, karja- maade jne hektari kohta. Pikaajaliste kultuuride (kultuurkarja- ja heinamaad) kulud võib kanda jooksva perioodi kuludesse osade kaupa nende kasutusea jooksul.

Jooksva aasta kulude arvestus

Esimeseks sammuks kuluarvestuse süsteemi loomisel on kõikide oma ettevõtte kulude liigitamine. Kulude liigitamise sisuks on samaliigiliste kuluartiklite rühmitamine eesmärgiga saada erinevatest kuludest ülevaade. Tootmiskeskonna seisukohalt võib kulud jagada kaheks – tootmiskulud ja tootmisvälised kulud. Juhtimisotsustest lähtuvalt aga olulised kulud ja ebaolulised kulud.

Vastavalt sellele, millist infot juhtkond vajab, määratakse kulu- arvestuse põhimõtted. Samaaegselt võib kuluarvestus toimida nii ühte kui ka mitut põhimõtet järgides. Kulud saab liigitada püsi- ja muutuv- kuludeks. Selline liigitamine on vajalik varade hindamisel ja omahinna kalkuleerimisel. Taolisel liigitamisel tuleb olulist tähelepanu pöörata kulude seotusele toodanguga:

- ✓ **püsikulu** on kulu, mis **jääb muutumatuks** sõltumata tegevusmahu suurenemisest või vähenemisest, näiteks juhatuse liikme töötasu, hoonete rendikulu jne;
- ✓ **muutuvkulu** on kulu, mis **muutub** seoses tegevuse mahu suurenemisega või vähenemisega, näiteks seemne-, kütuse- ja väetisekulu, tulemuspalk jne.

Lisaks eelnimetatule võib esineda segakulusid, mis sisaldavad nii püsikui ka muutuvkulu komponente. Niisugune kulu on näiteks telefonikulu, kus sisaldub püsiv kuutasu püsikuluna ja minutitasu muutuvkuluna.

Otse- ja kaudkulud

Kuluobjektile kandmise viisi järgi võib kulusid jagada **otsesteks** ja **kaudseteks kuludeks**. Otsekulu on kulutatud vahetult toodetele. Taimekasvatustes kuuluvad otseste kulude hulka tööliste tööjõu- ja puhkusetasude kulud, seeme ja istutusmaterjal, kütuse ja määrdeainete kulu, väetise ja taimekaitsevahendite maksumus, traktorite ja autode töö, remonditöökodade, viljakuivatite jt töö, amortisatsioon jne.

Seemnete kuluna arvestatakse seemnete maksumust, kusjuures oma ettevõttes toodetud seeme kantakse kuluks omahinnas, ostetud seemne puhul aga soetusmaksumuses.

Loomakasvatustes kuuluvad otseste kulude hulka tööliste tööjõu- ja puhkusetasude kulud, kulutatud söötade, allapanu maksumus, ravimite ja seemenduse kulu, looma-kasvatushoonete, masinate, seadmete ja inventari amortisatsioon, jooksva remondi kulud, elektri- ning küttekulud jne.

Tootmise üldkulud on seotud tootmise vahetu korraldamise ja juhtimisega, selle kulu koosseisu kuuluvad järgmised kulud:

- ✓ kaudse materjali kulu;
- ✓ amortisatsioon;
- ✓ üür, rent;
- ✓ tootmise juhtide tööjõukulu ja puhkusetasude kulu;
- ✓ seadmete hooldus, küte, vesi, valgustus;
- ✓ väheväärtusliku vara kulu jne.

Tootmiskulud on otseselt seotud toote valmistamisega, tootmiskulud hõlmavad ka tootmise üldkulusid.

Perioodikulud on seotud toodangu, kaupade ja teenuste turustamisega ning ettevõtte üldjuhtimisega. Perioodikulud kantakse selle perioodi kuludesse, millal nad tekkisid. Perioodikulude koosseisu kuuluvad:

- ✓ üldhalduskulud;
- ✓ müügikulud;
- ✓ arendus- (teatud juhtudel) ja uurimisväljaminekud;
- ✓ muud ärikulud;
- ✓ finantskulud jne.

Ettevõtte üldkulud moodustuvad üldhaldusega seotud kululiikidest: ettevõtte tippjuhtide ja kontoripersonali tööjõukulud, preemiad ja puhkusetasude kulud, küte, valgustus, elekter, vesi, halduses kasutatava põhivara amortisatsioon ja jooksva remondi kulud, raamatupidamis-, audiitor- ning juriidilised kulud. Ebatõenäoliselt laekuvate ja lootusetute arvete kulu, pangateenused, töölähetused, sõiduautode kulud ning hüvistised jne.

Muud ärikulud moodustavad kahjum materiaalse ja immateriaalse põhivara ning kinnisvarainvesteeringute müügist, õiglasest väärtuses arvestatava kinnisvarainvesteeringu allahindlus, trahvikulud, leppetrahvid, maksuviivised, leppetrahvid, ühingute ja liitude liikmemaksud põhitegevusega seotud seltsingutes, netokahjum valuutakursi muutustest nõuetelt ostjate vastu ja kohustustelt tarnijate ees, kingitused ja annetused ning muud ebaregulaarselt äritegevuse käigus tekkivad kulud.

Kokkuvõte

Majandusarvestus on infoprotsess, millel on omad tarbijad, keda võib jaotada ettevõttesisesteks ja ettevõttevälisteks. Välised infotarbijad (riigiametid, võlausaldajad jt) saavad ettevõtte kui terviku kohta pildi finantsarvestuse tulemi (majandusaasta aruanne) alusel.

Ettevõtte sisesed infotarbijad (juhtkond, töötajad jt) vajavad aga informatsiooni, mis võimaldaks neil ettevõtte edukaks töötamiseks või uue projekti käivitumiseks vajalikke otsuseid vastu võtta ning hinnata erinevate struktuuriüksuste (taime-, loomakasvatus, aiandus) ning tegevuste tulemusi.

Põllumajandusettevõtte, sealhulgas talu, on äriettevõtte ja tema tegevuse põhieesmärgiks on tootlikkuse suurendamise kasu teenimise kaudu. Põllumajandusettevõtte raamatupidamise **eripära** on tingitud eeskätt tootmistegevuse otsesest **seotusest bioloogiliste protsessidega**, kuid paljuski ka nende ettevõtete **õiguslikust vormist** (OÜ, AS, FIE), kuna paljud Eestis põllumajanduses tegevad isikud pakuvad oma tooteid ja teenuseid just füüsilisest isikust ettevõtjatena.

Põllumajandussaadusteks on üldjuhul bioloogilised organismid (bioloogilised varad), mis jagunevad **bioloogiliseks käibevaraks** ja **bioloogiliseks põhivaraks**.

Bioloogiliste varade ümberarvutamist rahalisse vääringusse ning nende kajastamist raamatupidamises reguleerib RTJ 7. Kuna samas tuleb teada ka varude arvestuspõhimõtteid RTJ 5 järgi, siis see trükkis püüab anda ülevaate nende juhendite rakendamise kohta praktikas.

Hoides oma ettevõtte raamatupidamine korras, on sul alati olemas ülevaade ettevõtte seisust. Teisalt — kui soovid ettevõtet laiendada ning vajad selleks ka laenu-liisingut või soovid taotleda investeeringutoetusi, siis on kohe käepärast võtta vajalikud finantsaruanded — bilanss ja kasumiaruanne.

Materjal eeldab loovat kasutamist ettevõtte eripära arvestades mis tahes omandivormi (FIE tekkepõhine raamatupidamine) ja tegevusala puhul, samuti elementaarseid majandusterminoloogilisi algteadmisi.

Bilanss

A K T I V A

KÄIBEVARA

Raha

Nõuded ja ettemaksed

Varud

Bioloogilised varad – pullvasikad

Müügiootel põhivara

KÄIBEVARA KOKKU

PÕHIVARA

Pikaajalised finantsinvesteeringud

Materiaalne põhivara

Bioloogiline põhivara

 Põhikari

 Noorkari

 Rajatud rohumaad, istandused, mets

Immateriaalne põhivara

PÕHIVARA KOKKU

A K T I V A K O K K U

P A S S I V A

KOHUSTUSED

Võlad ja ettemaksed

Sihtfinantseerimine

Eraldised

LÜHIAJALISED KOHUSTUSED KOKKU

Pikaajalised laenud ja liisingud

Grupi pikaajalised kohustused

PIKAAJALISED KOHUSTUSED KOKKU

KOHUSTUSED KOKKU

O M A K A P I T A L

Osakapital

Kohustuslik reservkapital

Eelmiste perioodide jaotamata kasum (kahjum)

Aruandeaasta kasum (kahjum)

OMAKAPITAL KOKKU

P A S S I V A K O K K U

Kasumiaruanne

M Ü Ü G I T U L U

Muud äritulud

sh saadud toetused

Põllumajandustoodangu varude jääkide muutus

Toodetud põllumajandustoodang

Müüdud põllumajandustoodangu maksumus

Põllumajandustoodang sisekäibeks

Lõpetamata toodangu varude jääkide muutus

Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt

Bioloogilise vara juurdekasv

Müüdud bioloogilise vara maksumus

Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust

Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest

Kapitaliseeritud väljaminekud oma tarbeks põhivara valmistamisel

Kaubad, tore, materjal ja teenused

Mitmesugused tegevuskulud

Tööjõu kulud

Palgakulu

Sotsiaalmaksud

Põhivara kulum ja väärtuse langus

Muud ärikulud

ÄRIKASUM (-kahjum)

Finantstulud- ja kulud kokku

Intressikulud

Kasum (kahjum) valuutakursi muutusest

Muud finantstulud ja -kulud

ARUANDEAASTA PUHASKASUM (-KAHJUM)

Rahavoogude aruanne

ÄRIKASUM

Korrigeerimised:

Kulum

Kasum bioloogilise põhivara väärtuse kasvust

Kasum/kahjum bioloogilise põhivara müügist

Kahjum bioloogilise põhivara mahakandmisest

Kasum/kahjum põhivara müügist

Kahjum põhivara mahakandmisest

Kasum sihtfinantseerimisest

Äritegevusega seotud nõuete muutus

Varude muutus

Äritegevusega seotud kohustuste muutus

Makstud intressid

RAHAVOOD ÄRITEGEVUSEST KOKKU

Laekumine bioloogilise põhivara müügist

Bioloogilise põhivara soetamine

Laekumine põhivara müügist

Põhivara soetamine

Pikaajaliste finantsinvesteeringute soetamine

Antud laenud

Antud laenude tagastamine

Saadud intressid

RAHAVOOD INVESTEERIMISEST KOKKU

Sihtfinantseerimine

Saadud laenud

Laenu tagasimaksed

Kapitalirendi maksed

Osakapitali suurendamine

RAHAVOOD FINANTSEERIMISEST KOKKU

RAHAJÄÄGI MUUTUS

Raha perioodi alguses

Raha muutus

Valuutakursside muutuste mõju

Raha perioodi lõpus

Kontoplaan

Konto	Konto nimetus	Aruanne		Aruande rida
1700	Varud	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1701	Ostusöödad	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1702	Seemned, väetised, mürgid	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1703	Silomaterjalid	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1704	Müügiks ostetud kaubad	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1705	Kütus ja määrdained	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1710	Tooraine ja materjal kokku	Bilanss	Käibevara	Tooraine ja materjal
1711	Piim	Bilanss	Käibevara	Põllumajandustoodang
1712	Omatoodetud söödad	Bilanss	Käibevara	Põllumajandustoodang
1713	Omatoodetud teravili	Bilanss	Käibevara	Põllumajandustoodang
1714	Istanduste toodang	Bilanss	Käibevara	Põllumajandustoodang
1720	Põllumajandustoodang kokku	Bilanss	Käibevara	Põllumajandustoodang
1721	Teraviljakasvatuse lõpetamata toodang	Bilanss	Käibevara	Lõpetamata toodang
1722	Rohumaade jooksev hooldus	Bilanss	Käibevara	Lõpetamata toodang
1723	Sügistööd	Bilanss	Käibevara	Lõpetamata toodang
1730	Lõpetamata toodang kokku	Bilanss	Käibevara	Lõpetamata toodang
1731	Pullvasikad	Bilanss	Käibevara	Bioloogiline vara
1732	Lihakari	Bilanss	Käibevara	Bioloogiline vara
1933	Kalakasvatustes hoitav kala	Bilanss	Käibevara	Bioloogiline vara
1934	Raie eesmärgil kasvatatav mets	Bilanss	Käibevara	Bioloogiline vara
1740	Bioloogilised varad kokku	Bilanss	Käibevara	Bioloogiline vara
1741	Ettemaksed tarnijatele	Bilanss	Käibevara	Ettemaksed tarnijatele
1742	Müügiotel põhivara	Bilanss	Käibevara	Müügiotel põhivara
1800	Põhivarad	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1801	Põhikarja lehmad ja sugupullid	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1802	Noorloomad	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1803	Rajatud rohumaad	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1804	Istandused	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1805	Kasvav mets	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
1810	Bioloogilised varad kokku	Bilanss	Põhivara	Bioloogilised varad
3000	Müügitulud	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3001	Piima müük (müügihinnas)	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3002	Põhikarja lehmade müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3003	Lehmikute müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3004	Pullvasikate müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3005	Taimekasvatustoodangu müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu

3006	Istanduste toodangu müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3007	Teenuste ja ostukauba müük	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3010	Müügitulu kokku	Kasumi- aruanne		Müügitulu
3011	PM toodangu varude jääkide	Kasumi- aruanne		
3012	Piimatoodang	Kasumi- aruanne		Toodetud põllumajandustoodang
3013	Taimekasvatustoodang	Kasumi- aruanne		Toodetud põllumajandustoodang
3014	Istanduste toodang	Kasumi- aruanne		Toodetud põllumajandustoodang
3020	Toodetud põllumajandus- toodang kokku	Kasumi- aruanne		Toodetud põllumajandustoodang
3021	Müüdnud piim	Kasumi- aruanne		Müüdnud põllumajandus- toodangu maksumus
3022	Müüdnud taimekasvatustoodang	Kasumi- aruanne		Müüdnud põllumajandus- toodangu maksumus
3023	Müüdnud istanduste toodang	Kasumi- aruanne		Müüdnud põllumajandus- toodangu maksumus
3030	Müüdnud põllumajandus- toodang kokku	Kasumi- aruanne		Müüdnud põllumajandus- toodangu maksumus
3031	Piim söödaks	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3032	Omasöödad kuluks	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3033	Oma teravili seemneks	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3034	Oma allapanu	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3035	Põllumajandustoodangu mahakandmine	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3040	Põllumajandustoodang sisekäibesse kokku	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodang sisekäibeks
3050	Põllumajandustoodangu varude muutus	Kasumi- aruanne		Põllumajandustoodangu varude jääkide muutus
3060	Lõpetamata toodang	Kasumi- aruanne		Lõpetamata toodangu varude jääkide muutus
3071	Lehmikute sünd ja juurdekasv	Kasumi- aruanne		Bioloogilise vara juurdekasv
3072	Pullvasikate sünd ja juurdekasv	Kasumi- aruanne		Bioloogilise vara juurdekasv
3080	Bioloogilise vara juurdekasv kokku	Kasumi- aruanne		Bioloogilise vara juurdekasv
3081	Müüdnud põhikarja lehmade maksumus	Kasumi- aruanne		Müüdnud bioloogilise vara maksumus
3082	Müüdnud lehmikute maksumus	Kasumi- aruanne		Müüdnud bioloogilise vara maksumus

3083	Müüdnud pullvasikate maksumus	Kasumi-aruanne		Müüdnud bioloogilise vara maksumus
3090	Müüdnud bioloogilise vara maksumus kokku	Kasumi-aruanne		Müüdnud bioloogilise vara maksumus
3091	Põhikarja lehmade ümberhindlus	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3092	Lehmikute ümberhindlus	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3093	Pullvasikate ümberhindlus	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3094	Rohumaade rajamine	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3095	Istanduste ümberhindlus	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3100	Kasum bioloogilise vara ümberhindluses	Kasumi-aruanne		Kasum bioloogilise vara väärtuse kasvust
3101	Põhikarja lehmade hukkumine	Kasumi-aruanne		Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest
3102	Lehmikute hukkumine	Kasumi-aruanne		Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest
3103	Pullvasikate hukkumine	Kasumi-aruanne		Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest
3104	Rohumaade kuludesse kandmine	Kasumi-aruanne		Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest
3110	Kahjum bioloogilise vara ümberhindluses	Kasumi-aruanne		Kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest
3120	Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt	Kasumi-aruanne		Kasum/kahjum bioloogilistelt varadelt
5000	Otsekulud	Kasumi-aruanne		
5001	Ostusöödad	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5002	Ostetud allapanu	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5003	Veterinaaria	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5004	Seemenduskulu	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5005	Jõudluskontroll	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5006	Ostetud seemned	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5007	Väetised	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5008	Kile, nõör, jne	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5010	Otsekulud kokku	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5100	Kaudsed kulud	Kasumi-aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused

5101	Elekter	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5102	Kütus ja määrdeained	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5103	Tagavaraosad ja remondimaterjal	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5104	Väikevahendid	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5105	Vesi	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5106	Pesuvahendid	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5107	Muud materjalid	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5108	Ostetud teenused	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5110	Kaudsed kulud kokku	Kasumi- aruanne		Kaubad, toore, materjal ja teenused
5500	Maamaks	Kasumi- aruanne		Mitmesugused tegevuskulud
5501	Maarent	Kasumi- aruanne		Mitmesugused tegevuskulud
5502	Bürootarbed	Kasumi- aruanne		Mitmesugused tegevuskulud
5503	Telefon, mobiiltelefon	Kasumi- aruanne		Mitmesugused tegevuskulud
5510	Mitmesugused tegevuskulud kokku	Kasumi- aruanne		Mitmesugused tegevuskulud
5700	Palgakulu	Kasumi- aruanne		Palgakulu
5701	Sotsiaalmaksud	Kasumi- aruanne		Sotsiaalmaksud
5710	Palgakulud kokku	Kasumi- aruanne		Palgakulud kokku
5800	Põhivara kulum	Kasumi- aruanne		Põhivara kulum

Kasutatud kirjandus

- Allikvee, A. 2008. Raamatupidamise sise-eeskirjade koostamine. Teabekirjanduse OÜ.
- Alver, L, Alver, J 2009. Finantsarvestus: põhikursus. Deebet.
- Kallas, K 1997. Raamatupidamisarvestuse rahvusvaheline kooskõlastamine. Külim.
- Kallas, K 2002. Finantsarvestuse alused. Tartu.
- Rebane, M, Visberg, A.-E 1996. Sissejuhatus raamatupidamisse. Raamatupidamise alused. Külim.
- Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600.
- RTJ 4. Varud. RTL, 21.06.2005, 66, 952; 2009, 3, 46 (muudetud 2009).
- RTJ 7. Bioloogilised varad. RTL 2005, 66, 952; 2009, 3, 46 (muudetud 2009).

Märkused

