

Sisekaitseakadeemia

Finantskolledž

Anna-Liisa Lukk

**TAIMSE BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMINE
MAJANDUSARVESTUSES**

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Kirsipuu, MBA

Tallinn 2013

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2013
Töö pealkiri: „Taimse bioloogilise vara kajastamine majandusarvestuses“	
Töö pealkiri võõrkeeles: The Reporting of Vegetal Biological Assets in Accounting	
Töö autor: Anna-Liisa Lukk	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas.
Allkiri:	
<p>Lühikokkuvõte: Lõputöö on kirjutatud põllumajandusliku majandusarvestuse erisuse teemal. Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 52 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 30 allikat, millele on töös viidatud. Lisaks on kasutatud seitsmekümne põllumajandusettevõtte 2011. aasta majandusaasta aruandeid. Töö on aktuaalne, sest RTJ 7-s kehtestatud bioloogiliste varade arvestusmeetodid võimaldavad põllumajandusettevõtetal vara tegelikku hulka varjata ning teenida tulu, mida majandusarvestuses ei kajastata.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamist majandusarvestuses. Töö eesmärgi saavutamiseks püstitati järgnevad uurimisülesanded:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Anda ülevaade taimse bioloogilise vara mõistest ja majandusarvestuses kajastamise põhimõtetest.2. Anda ülevaade taimse bioloogilise vara väärtuse arvestusmetoodikast.3. Analüüsida taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamist.4. Analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamise erisust majandusarvestuses. <p>Uurimuse käigus viiakse läbi küsitlus ning analüüsitakse põllumajandusettevõtete majandusaasta aruandeid. Töös antakse põhjalik teoreetiline ülevaade taimse bioloogilise vara mõistest, majandusarvestuses kajastamise põhimõtetest ning arvestusmetoodikast ning uurimuse käigus selgunud taimsete bioloogiliste varade majandusarvestuses kajastamise kitsaskohtadest ning probleemidest. Lõputöö kirjutamisel jõudis autor järeldusele, et taimsete bioloogiliste varade väärtuse metoodika ning PRIA toetuste osakaal mõjutavad maksukohustuste suurust. Eeltoodust tulenevalt vajab täiendavat analüüsi PRIA toetuste määramine ning nende sihipärane kasutamine.</p>	
Võtmesõnad: põllumajandus, bioloogiline vara, raamatupidamine, majandusarvestus, majandusarvestuse alusprintsüübid, põllumajandustoetus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: agriculture, biological assets, accounting, accounting concepts, agricultural endowment	
Säilitamise koht: Tallinn	
Kaitsmisele lubatud Kolledži direktor:	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele Juhendaja:	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. TAIMSE BIOLOOGILISE VARA VÄÄRTUSE ARVESTUS	6
1.1 Taimse bioloogilise vara mõiste ja kajastamise põhimõtted	6
1.2 Taimse bioloogilise vara väärtuse arvestusmetoodika.....	14
2. TAIMSE BIOLOOGILISE VARA ÕIGLANE VÄÄRTUS.....	22
2.1 Taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamine	22
2.2 Taimse bioloogilise vara kajastamise erisus majandusarvestuses	29
KOKKUVÕTE	36
SUMMARY	39
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	41
LISA 1. KÜSITLUSANKEET	44
LISA 2. PRIA ESINDAJALE ESITATUD KÜSIMUSED JA SAADUD VASTUS.....	46
LISA 3. MAJANDUSAASTA ARUANNETE KOONDANDMED JA SUHTARVUD ...	48

SISSEJUHATUS

Põllumajandus on läbi aegade olnud Eesti elanikkonnale oluliseks sissetulekuallikaks ja tegevusvaldkonnaks, milles peamiselt tegeletakse taime- ja loomakasvatusega. Sarnaselt teiste tegevusalade ettevõtetega on põllumajandusettevõtted kohustatud pidama raamatupidamisarvestust, millega antakse ettevõtetele kuuluvatest varadest ning kohustustest reaalne ülevaade. Põllumajandusliku tegevusala tõttu on varade kajastamine raskendatud, sest vara väärtus bioloogiliste protsesside käigus pidevalt muutub. Olenemata vara väärtuse muutumisest tuleb seda hinnata õiglase väärtuse põhimõttel, mille leidmiseks on võimalik kasutada mitmeid meetodeid.

Lõputöö aktuaalsus seisneb selles, et alates 2013. aasta jaanuarist kehtib bioloogiliste varade õiglases väärtuses kajastamisel eeldus, et hinnangut on võimalik anda mõistliku kulu ning pingutuse juures. Vastasel korral võib kasutada soetusmaksumust. Autor on seisukohal, et bioloogilise vara väärtuse arvutamisel rakendatavad arvestusmeetodid võimaldavad maksumaksjal osa vara jätta majandusarvestuses kajastamata ning teenida tulu, mis omakorda võib kaasa tuua maksukohustuste mittetäitmise.

Lõputöö uudsus seisneb selles, et autorile teadaolevalt ei ole eelnevalt taimse bioloogilise vara väärtuse õiglast kajastamist Sisekaitseakadeemias analüüsitud. Varasemalt on põllumajandusettevõtete raamatupidamist käsitletud 2004. aastal Eesti Maaülikoolis Maire Nurmeti ja Heidi Soe poolt uurimistöös „Kasumiaruande koostamisest põllumajandusettevõttes“, millest selgus tegevusala eripärast tulenev probleematika majandusarvestuses. Käesoleva uuringu raames analüüsitakse, lisaks kasumiaruandes sisalduvatele majandusnäitajatele, majandusaasta aruande koostamise printsiipide järgimist, bioloogiliste varade kajastamisega kaasnevaid aruandlusprobleeme, põllumajandustoetuste kajastamist majandusarvestuses ning eeltoodust tulenevaid maksuriske.

Uurimisprobleemiks on pidev taimse bioloogilise vara väärtuse muutusega kaasnev oht vara väärtuse õiglaselt kajastamises ning vara arvele võtmises. Bioloogilise varaga kaasneva toodangu ning kõrvaltoodangu hulga suurust ja väärtust pole maksuhalduril võimalik ilma eelteadmisi omamata kontrollida, tuletada ega arvestada. Sellest tulenevalt on taimekasvatusega tegelevatel põllumajandusettevõtetel võimalik varjata oma tegeliku vara hulka ja seeläbi teenida tulu, mida majandusarvestuses ei kajastata.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamist majandusarvestuses.

Lõputöö eesmärgi täitmiseks on püstitatud järgmised uurimisülesanded:

1. Anda ülevaade taimse bioloogilise vara mõistest ja majandusarvestuses kajastamise põhimõtetest.
2. Anda ülevaade taimse bioloogilise vara väärtuse arvestusmetoodikast.
3. Analüüsida taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamist.
4. Analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamise erisust majandusarvestuses.

Käesolevas töös on autor keskendunud taimse bioloogilise väärtuse majandusarvestusele, kuna lõputöö maht ei võimalda üheaegselt taimset ja loomset bioloogilist vara põhjalikult analüüsida.

Lõputöös kasutatakse kombineeritud uurimismeetodit, mis hõlmab kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Uurimuse käigus viiakse läbi küsitlused taimekasvatusega tegelevate ettevõtjate seas. Küsitluste teel saadud informatsiooni analüüsitakse ning seejärel tehakse omapoolsed järeldused. Lisaks analüüsitakse põllumajandusettevõtete majandusaasta aruannetes taimse bioloogilise vara kajastamist.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, mis on jaotatud alapeatükkideks. Esimeses peatükis antakse teoreetiline ülevaade taimsest bioloogilisest varast ja vara väärtuse arvestusmetoodikast. Esimeses alapeatükis käsitletakse taimse bioloogilise vara mõistet ning varade majandusarvestuses kajastamise põhimõtteid, mis on aluseks rahvusvahelistele aruandlusnõuetele vastava majandusaasta aruande koostamisele. Teises alapeatükis kirjeldatakse taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamist õiglaselt väärtuses, mida saab

leida kasutades turuväärtust või diskonteeritud neto-rahavoogude põhimõtet. Erandjuhtudel on võimalik kasutada bioloogiliste varade kajastamisel soetusmaksumuse meetodit.

Teises peatükis tuginetakse empiirilisele uurimusele, mille käigus analüüsitakse taimse bioloogilise vara õiglasest väärtusest kajastamist majandusarvestuses. Esimeses alapeatükis kirjeldatakse uurimismetoodikat, põhjendatakse valimi valikut ning antakse ülevaade uuringu tulemustest. Uuringu tulemustes antakse ülevaade põllumajandusettevõtete küsitluste vastustest ilmnenuid probleemidest, majandusaasta aruannete analüüsis arvatud suhtarvudest ning PRIA esindaja selgitustest. Teises alapeatükis analüüsitakse põllumajandusettevõtete poolt vastatud küsitlustest tulenevaid peamisi probleeme ja majandusaasta aruannete suhtarvude seost maksuriskiga. Uurimuse käigus saadud informatsiooni tõlgendatakse ning tehakse omapoolsed järeldused ning ettepanekud, mille eesmärgiks on säilitada Eesti põllumajanduse jätkusuutlikkus ning tulu laekumine Eesti Vabariigi riigieelarvesse.

Lõputöös kasutatakse põhiliste allikatena finantsalast kirjandust ning õigusaktide 01.01.2013 seisuga reduktsioone, mis mõjutavad põllumajandusettevõtete majandusarvestust, sealhulgas Raamatupidamise seadus ning Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7 „Bioloogilised varad“ (edaspidi RTJ 7).

1. TAIMSE BIOLOOGILISE VARA VÄÄRTUSE ARVESTUS

1.1 Taimse bioloogilise vara mõiste ja kajastamise põhimõtted

Põllumajandus on üks olulisemaid Eesti majandussektoreid, millest sõltub suur osa maapiirkonna tööhõivest ning regionaalarengust. Taimekasvatus on põllumajanduse haru, mis on Eesti maapiirkonna üks iseloomulikumaid tegevusi. Läbi põllumajandussaaduste varustatakse elanikkonda toiduga ja loomakasvatust söödaga. Lisaks varustatakse toorainega näiteks tekstiilitööstust. Peamisteks taimekasvatuse harudeks on põllundus, aiandus, rohumaa viljelus ja metsandus. Põllumajandus erineb teistest tegevusvaldkondadest hooajalise majandustegevuse, bioloogiliste varade ning ilmastikutingimustest sõltumisega. Kõiki ettevõtteid iseloomustab eesmärk kasumit teenida, kuid põllumajandusettevõtete tulu on raske prognoosida, kuna saagi suuruse tähtsamateks mõjutajateks on loodusnähtused.

Sarnaselt teiste majandussektorite ettevõtetega peavad põllumajandusettevõtted järgima oma majandustegevuses erinevate õigusaktide regulatsioone. Majandusarvestuse korraldamisel peavad nad lähtuma Äriseadustikust, maksuseadustest, Raamatupidamise seadusest (RPS) ning Raamatupidamise toimkonna juhenditest. RPS § 4 lg 2 ja § 6 lg 1 kohustavad raamatupidamiskohustuslasi kajastama kõiki majandustehinguid, mis on tehtud raamatupidamiskohustuslase poolt või kolmandate isikute vahel, või sündmusi, mille tagajärjel muutub raamatupidamiskohustuslase vara, kohustuste või omakapitali koosseis¹. Näiteks põllumajanduslikuks majandustehinguks on teravilja müümine, kuna tehingu tagajärjel muutub ettevõtte rahaliste vahendite või nõuete hulk ja bioloogiliste varade koosseis.

Põllumajanduslik tegevus on protsessi juhtimine, mille käigus muundatakse bioloogilist vara selle müümiseks, põllumajandusliku toodangu saamiseks või täiendava bioloogilise

¹ Raamatupidamise seadus, 20.11.2002 – RT I 2002, 102,600 ... RT I, 25.05.2012, 8, § 4 lg 2 ja § 6 lg 1

vara saamiseks.² Taimekasvatuse on põllumajanduse haru, mis tegeleb toiduks, söödaks ja tööstustooraineks vajalike taimsete saaduste tootmisega.³ Taimekasvatuse ehk põllumajanduslik tootmine hõlmab mahepõllundust, geneetiliselt muundatud teravilja ning põllukultuuride kasvatust avamaal ja kasvuhoonetes.⁴

Vara on ettevõtte majanduslik ressurss, millest loodetakse tulevikus toimuvates majandustehingutes kasu saada. Ettevõtetes on rahalised, mitterahalised ning füüsiliselt mitteeksisteerivad varad (näiteks patendid).⁵ Põllumajanduses on kasutusel bioloogilised varad. Vastavalt väikeste ja keskmise suurusega ettevõtete Rahvusvaheliste Finantsaruandluse Standardite (*IFRS for SME*) terminite sõnastikule on bioloogiliseks varaks taimne või loomne elusorganism.⁶ Käesolevas töös keskendub autor taimsetele organismidele, mille alla kuuluvad istandused, põllukultuurid ja kasvav mets.

Taimset bioloogilist vara saab iseloomustada lähtudes RPS § 3 lg-s 1 sõnastatud vara definitsioonist ning Raamatupidamise Toimkonna juhendi nr 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“ §-s 10⁷ kirjeldatud vara tunnustest. Taimseks bioloogiliseks varaks on raamatupidamiskohustuslasele kuuluv rahaliselt hinnatav taimne elusorganism, mille tunnusteks on kontrollitavus raamatupidamiskohustuslase poolt ning tekkimine minevikus toimunud sündmuste tagajärjel. Taimsed bioloogilised varad osalevad tõenäoliselt tulevikus majandusliku kasu tekitamisel ning nende kajastamisel aluseks olev väärtus peab olema usaldusväärset hinnatav.

Taimekasvatust iseloomustab tsüklilisus, tootmiseks kulutatavad bioloogilised varad ning tootmistegevusest genereeritavad uued bioloogilised varad ja põllumajanduslik toodang. Nende tunnuste tõttu ei anna mittepõllumajandusliku ettevõtte arvestusprintsipiide rakendamine varade hindamisel ning kajastamisel põllumajandusettevõtte finantspositsioonist täpset ülevaadet. Lisaks sesoonsusele ning tsüklilisusele toimuvad bioloogilistes varades pidevad muundumised – kasvamine, degeneratsioon, tootmine,

² Vooro, A., *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises* (Tartu: Tarmest OÜ, 2011) lk 15

³ Eesti Maaelu Entsüklopeedia II osa (Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2008) lk 349

⁴ Registrate ja Infosüsteemide Keskus (RIK), <emtak.rik.ee/EMTAK/pages/klassifikaatorOtsing.aspx> (15.04.2013)

⁵ Needles, Powers, Mills, Anderson, *Principles of Accounting* (Houghton Mifflin Company, 1999) p 15

⁶ IFRS Foundation, „International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)“ <eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> (15.04.2013)

⁷ Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted; RTL 2003, 10, 117;

taastootmine. Muundumise tulemusena vara väärtus suureneb ning tekib uus ühik bioloogilist vara, mida on vaja bilansis kajastada.⁸

Taimsed bioloogilised varad jagunevad nagu kõik varad käibe- või põhivaradeks, olenevalt nende kasutuseesmärgist.⁹ Põllumajanduses käsitletakse käibevarana bioloogilist vara, mis realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus ja bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil. Põhivarana kajastatakse bioloogilist vara sellisel juhul, kui selle eesmärk on põllumajandustoodangu saamine. Juhul kui bioloogilise vara hoidmise eesmärk ei ole kindlalt teada, tuleb sellise bioloogilise vara kajastamisel bilansis lähtuda ettevõtte juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutuseesmärgi suhtes.¹⁰

Bioloogilist vara on võimalik rühmitada tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad. Tarbitavad bioloogilised varad on varad, mida saab muuta põllumajanduslikuks toodanguks või edasi müüa bioloogiliste varadena.¹¹ Näiteks on tarbitavateks taimseteks bioloogilisteks varadeks müügi eesmärgil hoitavad põllukultuurid nagu kartulid ja rukis. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis on pigem isetaastuvad ning mida hoitakse põllumajandusliku toodangu tootmise eesmärgil. Üldjuhul kajastatakse tootvat vara materiaalse põhivara rühmas, tarbitavat vara kas põhi- või käibevara rühmas, lähtuvalt vara kasutamise perioodist.¹² Tootvaks varaks on näiteks õunapuu ja karusmarjapõõsas.

RTJ 7 eristab bioloogilist vara ja põllumajanduslikku toodangut (vt tabel 1). Kui bioloogilise vara eluprotsess lõpetatakse või bioloogilise vara küljest eraldub saak, siis tekib põllumajanduslik toodang. Põllumajanduslikuks toodanguks saab olla näiteks saagikoristusest saadav toode. Põllumajandusliku toodangu kohta kehtivad RTJ 7 arvestuspõhimõtted ainult toodangu koristuse hetke seisuga. Pärast koristust ei peeta põllumajanduslikku toodangut enam bioloogiliseks varaks ning edaspidisel hindamisel ja kajastamisel tuleb lähtuda RTJ 4 „Varud“.¹³

⁸ Vooor, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 5.

⁹ Ten team, *Hea raamatupidamise tava 2012/2013 kommenteeritud muudatused* (Tallinn: Ten Team, 2012) lk 27

¹⁰ Vooor, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 11

¹¹ Villems, T., *Majandusaasta aruande koostamine* (Tallinn: Pandekt OÜ, 2007) lk 68

¹² Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 7 Bioloogilised varad; RTL 2005, 66, 952 ... 2009, 3, 46 (muudetud 2011) § 35

¹³ RTJ 7 § 9

Tabel 1. Bioloogiliste varade ja põllumajandusliku toodangu erinevused¹⁴

Taimsed bioloogilised varad	Põllumajanduslik toodang
õunapuud	õunad
maasikaistikud	maasikad
sõstrapõõsad	sõstrad
metsaistanduses kuused	palgid

Bioloogilist vara saab rühmitada vara valmidusastme järgi, kas küpseteks või ebaküpseteks varadeks. Tarbitavaid varasid peetakse küpseks siis, kui neid on majanduslikult mõistlik muuta põllumajandustoodanguks. Tootvaid varasid peetakse küpseks siis, kui nad on võimelised tootma põllumajanduslikku toodangut.¹⁵ Näiteks kartuleid peetakse küpseteks siis, kui toimub kartuli koristus põllult ning õunapuid siis, kui need on võimelised kandma vilju.

Raamatupidamiskohustuslased on kohustatud lõppenud majandusaasta kohta koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest.¹⁶ Raamatupidamise aastaaruande eesmärgiks on anda õige ja õiglane ülevaade raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.¹⁷ Kõik raamatupidamiskohustuslased, ka põllumajandusettevõtted, peavad raamatupidamise aastaaruande koostamisel lähtuma RPS §-s 16 sätestatud alusprintsipiidest, mis on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse osaks. Järgnevad alusprintsipiivid loovad aluse põllumajandusettevõtete õigete ja õiglaste majandusnäitajatega raamatupidamise aruannete koostamisele.

Olulisemaks alusprintsipiibiks on majandusüksuse printsipi, mille kohaselt peab raamatupidamiskohustuslane arvestama oma vara, kohustusi ja majandustehinguid lahus tema omanike, krediteerijate, töötajate, klientide ja teiste isikute varast, kohustustest ning majandustehingutest.¹⁸ Majandusüksus võib oma käibe, töötajate või allüksuste arvult olla suur, keskmine või väike, kuuluda ühele või mitmele omanikule, kuid tehingute lahususe nõue kehtib kõigile majandusüksustele.¹⁹ Ettevõtte finantsaruanded peavad andma infot

¹⁴ Autori koostatud

¹⁵ RTJ 7 § 39

¹⁶ RPS § 14

¹⁷ RPS § 15 lg 1 ja 2

¹⁸ RPS § 16 lg 1

¹⁹ Tikk, J., *Finantsarvestus* (Tallinn: Valgus, 2008) lk 11

ainult firma, mitte omanike või teiste majandusüksuste finantsseisundi, majandustehingute ning nende tulemuste kohta.²⁰ Printsibi mittejärgimine ilmneb näiteks selles, kui ettevõtte töötajatele antud isiklikuks tarbimiseks kevadkülvise seeme kantakse ettevõtluskulukuks. Majandusüksuse printsibi rikkumine mõjutab seega maksukohustuste suurust ning aruannete usaldusväärust.

Jätkuvuse printsibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruannete koostamisel lähtuda eeldusest, et raamatupidamiskohustuslane on jätkuvalt tegutsev ning tal ei ole tegevuse lõpetamise kavatsust ega vajadust. Juhul kui raamatupidamise aruanne ei ole koostatud jätkuvuse printsibist lähtudes, tuleb aruandes märkida rakendatud arvestusprintsip.²¹ Raamatupidamise aruande koostamisel on juhtkond kohustatud hindama ettevõtte jätkusuutlikkust vähemalt 12 kuu jooksul pärast bilansipäeva. Juhul, kui ettevõtte tegevuse jätkuvuse suhtes eksisteerib ebakindlus, on juhtkond kohustatud avalikustama ebakindlust põhjustavad asjaolud lisades.²² Näiteks tuleb teada anda, et seoses kahjurite levikuga ei teostata külvise või hävitatakse istandus ning milliseid alternatiive kasutatakse. Juhul kui põllumajandusettevõtjal on põllumaa, siis saab ta vahetada külvikorda, kuid kui mitte, siis tuleb ebakindlusest koheselt teavitada.

Arusaadavuse printsip kohustab raamatupidamise aruannetes avalikustatavat informatsiooni esitama nii, et see oleks ülevaatlik ja üheselt mõistetav aruande kasutajatele, kellel on aruandest arusaamiseks piisavad finantsalased teadmised.²³ Huvitundvatele isikutele, kes mõistavad äri- ja majandustehingute käiku ning tahavad ettevõtte finantsnäitajaid põhjalikult uurida, peab olema võimalus saada majandusaasta aruannetest ulatuslikku informatsiooni.²⁴ Näiteks põllumajandustoetuste määrajad, maksuhaldur, audiitorid jt. Ülevaatlikkuse ja arusaadavuse huvides kasutatakse läbivalt aruandes ühesugust terminoloogiat.²⁵ Arusaadavuse printsibi järgimiseks tuleb majandusaasta aruannetes bilansiridadele luua lisad, mis selgitaksid täpsemalt ridades kajastatud informatsiooni. Näiteks kartul müügiks ning kartul seemneks, mida hoitakse üle talve; metsaharimise kõrvalproduktina saadud võsa liigendada näiteks hakkepuiduks ning söödaks loomaaeda.

²⁰ Alver, L., Alver, J., Reinberg, L., *Finantsarvestus* (Tallinna Raamatutrükikoda, 2004) lk 41

²¹ RPS § 16 lg 2

²² Palmppuu, M., *Majandusaasta aruande koostamine* (Tallinn: Pandekt OÜ, 2013) lk 20-21

²³ RPS § 16 lg 3

²⁴ Solomon, L., Vargo, D., Walther, L., *Accounting Principles* (West Publishing Company, 1990) p 443

²⁵ Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota* 11, lk 11

Olulisuse printsiibi järgi tuleb raamatupidamise aruannetes kajastada kogu oluline informatsioon, mis mõjutab raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, majandustulemust ja rahavoogusid. Oluline on aruandefinantsseisundit, mille avaldamata jätmine võib mõjutada aruande kasutajate poolt aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib aruandes arvestada ja kajastada lihtsustatud viisil.²⁶ Olulisuse hindamisel tuleb arvesse võtta summa suurust ja informatsiooni olemust. Lubamatu on tahtlik manipuleerimine väheoluliste summadega selleks, et saavutada teatud kindlat finantstulemust.²⁷ Olulisuse printsiibi rikkumine võib põhjustada pahatahtliku maksukohustusest kõrvale hoidumise. Näiteks peab aruandest selguma koheselt, kas tegemist on bioloogilise varaga või mitte, et oleks võimalik õigesti hinnata bioloogilise vara säilitamisega kaasnevat muundumisprotsesse.

Järjepidevuse ja võrreldavuse printsiibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruannete koostamisel kasutada jätkuvalt varem kasutatud arvestuspõhimõtteid, aruandlusviise ja aruandeskeeme.²⁸ Printsiibi rakendamine on vajalik selleks, et võimaldada ettevõtte finantsnäitajate objektiivset võrdlust läbi aastate. Ühtlustatud nõuded arvestuspõhimõtetele, esitusviisile ja aruandes avalikustatavale informatsioonile loovad aluse erinevate ettevõtete finantsnäitajate võrreldavuseks.²⁹ Raamatupidamise aruannete kasutajale on see informatsioon vajalik ettevõtte majandustegevuse arengusuuna hindamiseks.³⁰ Näiteks peab koheselt olema võimalik hinnata taimse bioloogilise vara olemasolu, et oleks ülevaade vara seisukorrast ja hoidmistingimustest, mis on olulised ettevõtte kvaliteedinäitajad ning tagavad võrreldavuse samaväärsete ettevõtetega kasvõi uute mahetoodete tootmiseks või kasvupinna suurendamiseks antud piirkonnas.

Tulude ja kulude vastavuse printsiibi järgi tuleb aruandeperioodi tuludest maha arvata nendesamade tulude tekkega seotud kulud. Väljaminekud, millele vastavad tulud tekivad muul perioodil, kajastatakse kuludena samal perioodil, mil tekivad nendega seotud tulud.³¹ Juhul, kui teatud kuluga seotud tulud ei ole otseselt identifitseeritavad, kasutatakse kulude kajastamiseks ligikaudseid meetodeid. Kulutused, mis tõenäoliselt ei genereeri tulusid,

²⁶ RPS § 16 lg 4

²⁷ Palmppuu, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota 22*, lk 22

²⁸ RPS § 16 lg 5

²⁹ Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota 11*, lk 13

³⁰ Otsus-Carpenter, M. *Väikeettevõtte raamatupidamine* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2010) lk 44

³¹ RPS § 16 lg 6

kajastatakse kuluna nende toimumise hetkel.³² Kõik tulud ja kulud tuleb kajastada õigesti ja õiglaselt selleks ettenähtud kirjetel, tagamaks võrreldavuse printsiibi täitmise sama majandusüksuse erinevatel aruandeperioodidel.³³ Tulude ja kulude vastavuse printsiibi järgimine on oluline kajastamiseks objektiivsete andmetega raamatupidamise aruandeid, mis annavad ettevõtte majandustegevusest usaldusväärse ülevaate eriti pikaajalise kasvuperioodiga bioloogilise vara korral (mets, istandus).

Objektiivsuse printsiip kohustab raamatupidamise aruannetes esitama informatsiooni neutraalselt ja usaldusväärset.³⁴ Aruannete koostamisel tuleb vältida tendentslikkust ja tähelepanu tuleb pöörata nii positiivse kui negatiivse informatsiooni avaldamisele.³⁵ Objektiivsuse printsiip kõrvaldab aruannete koostamisel ettevõtte isiklikest huvidest tulenevad majandusseisu moonutused ning annab huvitundvale isikule tõese informatsiooni.³⁶ Objektiivsuse printsiipi saab samuti pidada üheks maksuriskide allikaks, kuna printsiibi rikkumise käigus kajastatakse näiteks fiktiivarvete alusel toimunud majandustehinguid. Näiteks esitatakse ettemaksuarveid toodete eest, mille kasvatamist ei ole alustatud või siis jääkproduktid müüakse arveid esitamata (saepuru loomadele allapanekuks, põhk söödaks, põllu mitmekordse niitmise teel saadud hein jäetakse kajastamata).

Konservatiivsuse printsiip kohustab raamatupidamise aruandeid koostama ettevaatlikult ja kaalutletult, et vältida varade ja tulude ülehindamist või kohustuste ja kulude alahindamist. Samas ei ole aruandes õigustatud varade ja tulude sihilik alahindamine või kohustuste ja kulude sihilik ülehindamine ning aruande kasutajate eest varjatud reservide tekitamine.³⁷ Raamatupidamislike hinnangute tegemisel peab juhtkond vältima liigset optimismi ja võtma arvesse kõiki võimalikke asjaolusid, mis võivad mõjutada vara ja kohustuste bilansilist väärtust.³⁸ Printsiibist tulenevale nõudele peavad aruandes kajastatavad andmed olema usaldusväärsed ning asjakohased.³⁹ Konservatiivsuse printsiipi on rikutud, kui

³² Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota 11*, lk 14

³³ Nurmet, M., Soe, H., „Kasumiaruande koostamisest põllumajandusettevõttes“, *Majandusarvestuse aktuaalseid probleeme äri- ja avalikus sektoris* (Tallinna Tehnikaülikool, 2004) lk 149

³⁴ RPS § 16 lg 7

³⁵ Palmppuu, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota 22*, lk 25

³⁶ Pizzey, A., *Accounting and Finance*, (Great Britain:TJ International Ltd, 2001) p 22

³⁷ RPS § 16 lg 8

³⁸ Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota 11*, lk 15

³⁹ Riahi-Belkaoui, A., *Accounting theory* (Great Britain: TJ International, 2004) p 226

näiteks köögiviljade, istikute ja taimede väärtust kajastatakse tahtlikult madalamana ning seeläbi varjatakse ettevõtte tegelikku finantsseisu.

Avalikkuse printsiibi kohaselt tuleb raamatupidamise aruannetes kajastada kogu informatsioon, mis võimaldab saada õige ja õiglase ülevaate raamatupidamiskohustuslase finantsseisundist, majandustulemusest ja rahavoogudest.⁴⁰ Aruande tarbijate jaoks oluline informatsioon esitatakse isegi juhul, kui see ei ole konkreetselt nõutud ühegi Raamatupidamise Toimkonna juhendiga.⁴¹ Avalikkuse printsiip annab seega aruande tarbijatele võimaluse saada informatsiooni ka asjaoludest, mis ettevõtte bilansis ega kasumiaruandes ei kajastu, kuid mõjutavad järgmise aruandeaasta tulemusi. Selline informatsioon tuleb avalikustada kas lisades või tegevusaruannetes. Lubamatu on näiteks olukord, kus alles ettevõtte kodulehelt on võimalik teada saada, et tegeletakse taimse bioloogilise vara kasvatamise, säilitamise ja müügiga, kuigi majandusaastaruandes sellekohane informatsioon puudub.

Sisu ülimuslikkuse printsiibi kohaselt lähtutakse majandustehingute kajastamisel nende sisust ka siis, kui see ei ühti nende juriidilise vormiga.⁴² Alati tuleb raamatupidamislikul kajastamisel esmajoones lahti mõtestada tehingu majanduslik sisu sõltumata juriidilisest vormist.⁴³ Näiteks kas taimse bioloogilise vara saadused müüdi, tarbiti ise või jaotati reklaamkingitusteks.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et põllumajandusettevõtjate majandustegevus on võrreldes tavapäraste ettevõtjatega erilaadne. Erilaadseks muudavad selle bioloogilised varad, milleks on taimsed või loomsed elusorganismid, mille väärtus pidevalt muutub. Sarnaselt kõikide raamatupidamiskohustuslastega on põllumajandusettevõtjad kohustatud koostama aruandeaasta kohta nõuetele vastava majandusaasta aruande, mille eesmärgiks on kajastada varadest ja kohustustest tõepäraseid andmeid huvitundvatele isikutele, näiteks maksuhaldurile, toetuste andjatele jt. Majandusaasta aruande koostamisel on oluline järgida kõiki alusprintsiipe.

⁴⁰ RPS § 16 lg 9

⁴¹ Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota* 11, lk 15

⁴² RPS § 16 lg 10

⁴³ Villems, *Majandusaasta aruande koostamine, supra nota* 11, lk 16

1.2 Taimse bioloogilise vara väärtuse arvestusmetoodika

Taimsete bioloogiliste varade väärtuse arvestamise eesmärgiks on anda ülevaade põllumajandusettevõttele kuuluvatest varadest rahalises väärtuses. Järjepidevalt sama arvestusmeetodi kasutamine loob võimaluse võrrelda ettevõtte enda ja teiste põllumajandusettevõtete näitajaid aastate lõikes. Samuti on vara väärtuse arvestus oluline huvitundvatele isikutele. Näiteks maksuhalduril ja Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Ametil (edaspidi PRIA) on seeläbi võimalik hinnata objektiivselt ettevõttele kuuluvate varade ning kohustuste suhet, mille tulemusel selgub ettevõtte jätkusuutlikkus.

2003. aastast jõustunud RTJ 7 reguleerib bioloogiliste varade hindamist ja kajastamist bilansis ning avalikustamise nõudeid finantsaruannete lisades. Lisaks sisaldab RTJ 7 põhimõtteid põllumajandusliku toodangu arvelevõtmiseks raamatupidamises vahetult pärast koristusprotsessi ning põllumajandusliku tootmisega seonduva sihtfinantseerimise arvestuseks. RTJ 7 arvestuspõhimõtted lähtuvad täielikult rahvusvahelisest raamatupidamisstandardist IAS (*International Accounting Standards*) 41 „Põllumajandus“. Finantsaruande lisades avalikustamisele kuuluva info puhul on RTJ 7-s mitmeid lihtsustusi võrreldes IAS 41-s sätestatuga.⁴⁴ IAS 41-s on reguleeritud ainult sellised bioloogilised varad, mis on mõeldud müümiseks ning mille muundumise tõttu on saadud põllumajanduslikku toodangut või täiendavat bioloogilist vara.⁴⁵

Taimsete bioloogiliste varade kõige olulisemaks iseärasuseks on omadus ajas muutuda ning toota põllumajanduslikku toodangut. Bioloogiliste varade arvestus on unikaalne, sest nendega toimub pidev bioloogiline transformatsioon, mille tulemusena varad kasvavad, taastoodavad sama bioloogilise klassi esindajaid ning varadest tekib põllumajanduslik toodang. Raamatupidamise seisukohalt tähendab kvantitatiivsete ja kvalitatiivsete omaduste muutumine varade väärtuse suurenemist või vähenemist, mis omakorda tõstatab mitmeid küsimusi aastaaruande koostamisel, näiteks millises väärtuses, kuidas ja missugustes aruannetes tuleks kajastada varade looduslikku juurdekasvu.⁴⁶

⁴⁴ RTJ 7 § 2

⁴⁵ Pop, A., Deaconu, S. *Theoretical and Applied Economics* (2008)

⁴⁶ Lõokene, I., Siling, S., „Bioloogiliste varade raamatupidamisest“, *Majandusarvestus & Finantsjuhtimine. Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis* (Tallinn: AS Atlex, 2001) lk 33-34

Bioloogilist vara ja sellest varast saadud põllumajanduslikku toodangut kajastatakse esmasest arvelevõtmisest alates nende õiglasest väärtuses, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused. Müügikulutusteks loetakse vahendustasu, riigilõivu ja mittetagastatavaid makse. Müügikulude hulka ei arvata turustamisel tekkivaid transpordijms kulusid, kuid need võetakse arvesse õiglase väärtuse hindamisel.⁴⁷ Bioloogilise vara õiglane väärtus põhineb vara hetkelisele seisundile (kasvufaasile).⁴⁸ Õiglaseks väärtuseks on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.⁴⁹ Õiglane väärtus on vara tõenäoline müügihind, mis on määratud arukalt, heas usus ja omaniku parimatest huvidest lähtudes.⁵⁰

Bioloogilisi varasid kajastatakse raamatupidamise aastaaruandes õiglasest väärtuses tingimusel, mis vastab RTJ 1 raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtete (muudetud 2011) sätestusele, milleks on tasakaal informatsiooni kogumiseks tehtavate kulutuste ja informatsioonist saadava kasu vahel. Seega peaks olema võimalik leida bioloogilise vara usaldusväärne väärtus mõistliku kulu ja pingutusega.⁵¹

Bioloogilist vara või põllumajanduslikku toodangut kajastatakse bilansis ainult juhul, kui⁵²:

1. Vara on ettevõtja poolt kontrollitav (kontrollitavus tähendab selles kontekstis ettevõtja omandiõigust või vastutust varade suhtes⁵³).
2. On tõenäoline, et ettevõtja saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu.
3. Vara õiglane väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega.

Varade esmase arvelevõtmise reeglid bilansis sõltuvad sellest, kas tegemist on bioloogilise vara soetamise, täiendava bioloogilise vara tekkimisel taastootmisprotsessi tulemusena või põllumajandusliku toodangu saamisega koristuse tulemusena. Bioloogilise vara soetamise korral võetakse vara bilansis arvele soetusmaksumuses. Õiglane väärtus ja soetusmaksumus võrduvad siis, kui ostu-müügitehing leidis aset turutingimustel.

⁴⁷ RTJ 7 § 13-15

⁴⁸ Alexander, D., Archer, S., *Miller International Accounting/Financial Reporting Standards* (New York: Aspen Publishers, 2004) p 31.04

⁴⁹ RTJ 7 § 6

⁵⁰ Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 18

⁵¹ Ten team, *Hea raamatupidamise tava 2012/2013 kommenteeritud muudatused*, supra nota 9, lk 27

⁵² Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 18

⁵³ Alexander, Archer, *Miller International Accounting/Financial Reporting Standards*, supra nota 48, p 31.04

Bioloogilisele varale aktiivse turu puudumise korral võib eeldada, et osapoolte vahel kokku lepitud hind vastab õiglasele väärtusele sellisel juhul, kui tehing toimus teadlike, huvitatud ning sõltumatute osapoolte vahel.⁵⁴

Taastootmisprotsessi tulemusena saadud bioloogiline vara ja koristuse tulemusena saadud põllumajanduslik toodang võetakse arvele selle õiglases väärtuses, millest on lahutatud eeldatavad müügikulud. Sel juhul on õiglaseks väärtuseks hind, millega sõltumatu osapool oleks valmis seda vara ostma (turuhind).⁵⁵ Kui koristatud põllumajanduslik toodang on näiteks õunad, võetakse need korjamise päeval kehtinud õiglases väärtuses (selleks on korjamise päeval selles piirkonnas kehtinud õunte keskmine kokkuostuhind) varuna arvele ning edaspidisel kajastamisel rakendatakse sellele juba varude arvestuse põhimõtteid.

Õiglase väärtuse hinnang sõltub hindamise kuupäevast. Juhul kui väärtuse hindamine viiakse läbi enne või pärast bilansipäeva, tuleb bioloogilise vara kajastamisel bilansis võtta arvesse bilansipäeva ja hindamispäeva vahelisel perioodil toimunud sündmusi, mis võiksid mõjutada bioloogilise vara väärtust.⁵⁶ Enne varade hindamist tuleb teostada vara inventuur ning hinnata vara kasutusküpsust.

Bioloogiliste varade ümberhindluse tulemusena suureneb või väheneb nende bilansiline maksumus. RTJ 7 nõuete kohaselt tuleb ümberhindluse tulemusena tekkinud tulu ja kulu kajastada kasumiaruandes ümberhindluse kuupäeva seisuga. Ümberhindluse reserve moodustamine omakapitalis ei ole lubatud. Keelatud on ümberhindluse tulemusena tekkinud tulu ja kulu periodiseerida üle mitme aruandeperioodi.⁵⁷

Hinnangud õiglase väärtuse määramiseks peab andma põllumajandusettevõtte juhatus, kellel on Äriseadustiku ja Raamatupidamise seaduse kohaselt ettevõtte juhtimise ja raamatupidamise korraldamise kohustus. Ilmselt on juhatusel hinnangu kujundamiseks olemas tarvilik ja piisav info (hinnangu eeldused) majandustegevuse ja vara turutingimuste kohta. Seda enam, et juhatus peab koostama raamatupidamise aastaaruande ning vastutama selles esitatud andmete õigsuse eest. Oluline on eelduste objektiivsus ja kontrollikeskkond.

⁵⁴ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *Raamatupidamise käsiraamat* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2004)

⁵⁵ *Ibid*

⁵⁶ RTJ 7 § 24

⁵⁷ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *supra nota* 54

Kui juhatuse antud eelduste (lähteandmete) järgi teeb konkreetsed arvestused raamatupidaja, siis lõpliku väärtuse peab kinnitama ikkagi juhatus. Teatud juhtudel võib juhatusel tekkida vajadus oma otsuse tegemiseks kasutada ekspertide arvamust, seda eeskätt metsakinnistute hindamisel.⁵⁸

Bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest õiglasest väärtuses (millest on maha arvatud hinnangulised müügikulutused) ja hilisemast õiglase väärtuse muutusest tulenev kasum ja kahjum kajastatakse aruandeperioodi kasumiaruandes.⁵⁹ Kasum võib tekkida bioloogilise vara esmasel arvelevõtmisel, kui uus vara on tekkinud paljunemise tulemusena. Näiteks poogitud istikud, lõigatud seemnekartul. Kahjum võib bioloogilise vara esmasest arvelevõtmisest tekkida siis, kui vara hinnangulised müügikulutused on vara õiglasest väärtusest suuremad.⁶⁰ Näiteks hoiutingimuste puudumine, kahjurid, külmakahjustused ja põud.

Põllumajandusettevõtete majandustegevuse eesmärgiks on teenida kasumit müües enda bioloogilisi varasid ning põllumajanduslikku toodangut.⁶¹ 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. Aktiivse turuna saab käsitleda turgu, kus vahetatavad kaubad on samasugused (homogeensed), turul on normaaltingimustel võimalik leida ostjaid ja müüjaid ning informatsioon hindade kohta on avalikkusele kättesaadav.⁶²

IAS 41 koostamisel lähtuti eeldusest, et üldjuhul on kõikidele bioloogilistele varadele turuhinna leidmine kui mitte otseselt, siis vähemalt kaudselt võimalik.⁶³ Olukorras, kus bilansipäeval ei eksisteeri mingile varale aktiivset turgu võib aluseks võtta välisturu hinna, korrigeerides seda võimalike kuludega, nt transpordikuludega. Aktiivse turu puudumisel võib õiglase väärtuse hindamisel aluseks võtta⁶⁴:

⁵⁸ Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 19

⁵⁹ RTJ 7 § 26

⁶⁰ RTJ 7 § 27

⁶¹ Kallas, K. *Finantsarvestuse alused* (Tallinna Raamatutrükikoda, 2002) lk 17

⁶² Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 19

⁶³ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, supra nota 54

⁶⁴ RTJ 7 § 19

1. Kõige hilisema turuhinna eeldusel, et tehingu tegid sõltumatud osapooled ning tehingupäeva ja bilansipäeva vahel ei ole toimunud olulisi muutusi majanduskeskkonnas.
2. Analoogsete või piisavalt sarnaste varade turuhinna, mida on korrigeeritud eksisteerivate erinevuste mõjuga.
3. Põllumajanduslikus sektoris tehtud võrdleva analüüsi alusel tuletatud väärtuse.

Praktikas võib turuhinna määramine osutada problemaatiliseks eelkõige bioloogilisele varale igiomasest muundumisvõimest tulenevalt. Näiteks siis, kui bilansi koostamise kuupäeval on mõni taimne bioloogiline vara sellises kasvuetapis (muundumise etapis), millele lihtsalt ei ole turgu ning millega seonduvad reaalsed tulud saadakse alles tulevastel aruandeperioodidel. Ka sellisel juhul tuleb vara kajastada tema õiglasest väärtusest lähtudes.⁶⁵ Kui kõik taimse bioloogilise varaga tegelevad ettevõtted kajastaksid majandusaasta aruannetes arusaadavalt bioloogilist vara, siis oleks sarnase vara turuhinna planeerimine lihtsam antud piirkonnas.

Mõningatel juhtudel on bioloogilise vara õiglast väärtust võimalik usaldusväärsetl mõõta mõistliku kulu ja pingutusega, isegi kui vara kohta ei ole olemas turuinformatsioonil põhinevat hinda. Ettevõtte peab kaaluma, kas diskonteeritud neto-rahavoogude meetod võimaldab usaldusväärsetl hinnata õiglast väärtust.⁶⁶ Diskonteeritud neto-rahavoogude meetodi rakendamise eesmärgiks on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine olemasolevates tingimustes.⁶⁷ Oodatavate rahavoogude nüüdisväärtuse määramisel lähtub ettevõtte neto rahavoogudest, mida turuosalisel eeldavad, et antud bioloogiline vara tema kõige asjakohasemal turul genereeriks ning diskonteerib neid rahavoogusid turuintressiga.⁶⁸

Diskonteeritud neto-rahavoogude meetodi rakendamisel hinnatakse vara kasutamisest tekkivaid rahavoogusid ning arvutatakse nende nüüdisväärtus. Bioloogilisest varast genereeritavate neto rahavoogude nüüdisväärtuse leidmine on analoogne materiaalse ja immateriaalse põhivara kasutusväärtuse leidmisega vastavalt Raamatupidamise Toimkonna

⁶⁵ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *supra nota* 54

⁶⁶ RTJ 7 § 20

⁶⁷ Ten team, *Hea raamatupidamise tava 2012/2013 kommenteeritud muudatused*, *supra nota* 9, lk 27

⁶⁸ RTJ 7 § 21

juhendile RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“.⁶⁹ Meetodi rakendamisel ei võeta arvesse ettevõtte tulevasesst tegevusest või bioloogilise vara muundumisest tulenevat vara väärtuse kasvu. Bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamisel lähtudes neto-rahavoogude meetodist ei võeta arvesse vara finantseerimisega ja maksustamisega seotud rahavooge ning bioloogiliste varade taastamisega kaasnevaid rahavooge (näiteks raielankidel uute istanduste rajamisega seotud väljaminekud).⁷⁰

Kõik olulised eeldused rahavoogude nüüdisväärtuse määramiseks peab andma äriühingu juhatus. Rahavoogude projektsiooni aluseks võetakse vastavad eelarved või realistlikud prognoosid. Rahavoogude meetodil õiglase väärtuse leidmiseks peab juhatus andma arvestajale kõik olulised eeldused (nt rahavood, investeeringud, seonduvad kulud, diskontomäär). Kasutatud eeldused ja arvestuskäik tuleks sõltumatult üle kontrollida.⁷¹

Õiglase väärtuse meetodi kriitikud on seisukohal, et õiglase väärtuse puhul on tegemist hinnangulise tulemusega, mis seab kahtluse alla majandusaasta aruande koostamise põhimõtted, nagu objektiivsus, järjepidevus ja võrreldavus.⁷² Olulisemaid aspekte taimse bioloogilise varaga seonduva info avalikustamisel aastaaruande lisades on kahtlemata nendega seotud arvestuspõhimõtete ja hinnangute piisavalt detailne selgitus. Eeltoodu põhjal võib eeldada, et erinevatele bioloogilistele varadele kohaldatakse erinevaid õiglase väärtuse hindamise meetodeid (otse leitud turuhind, võrdleva analüüsi teel leitud turuhind, diskonteeritud rahavood jne), on oluline, et oleks avalikustatud õiglase väärtuse leidmise olulised eeldused, sh vajadusel kasutatud hinnangute motiveerimine.⁷³

Bioloogilist vara, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata mõistliku kulu ja pingutusega, kajastatakse bilansis soetusmaksumuses, millest on maha lahutatud akumulieeritud kulum ning võimalikud väärtuse langusest tulenevad allahindlused.⁷⁴ Soetusmaksumuse meetodit kasutatakse lisaks siis kui bioloogilise vara turuhinda ei ole võimalik usaldusväärselt määrata ning alternatiivsed võimalused (viimase tehingu turuhind, sarnase bioloogilise vara turuhind või diskonteeritud turuhind) ei ole usaldusväärsed. Tulenevalt RTJ 7-st saab sellisel juhul lähtuda bioloogilise vara bilansilisel

⁶⁹ Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, supra nota 2, lk 20

⁷⁰ Leppik, E., *303 Majandustehingut raamatupidamises* (Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ, 2009) lk 157

⁷¹ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, supra nota 54

⁷² Lõokene, Siling, „Bioloogiliste varade raamatupidamisest“, supra nota 46, lk 41

⁷³ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, supra nota 54

⁷⁴ RTJ 7 § 29

kajastamisel soetusmaksumuse printsiibist. Siis kajastatakse bioloogilist vara materiaalse põhivara arvestusprintsiipide kohaselt, mis on reguleeritud juhendis RTJ 5.⁷⁵

Kui hea raamatupidamistava kohaselt õiglases väärtuses kajastamisele kuuluva varaobjekti õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, tuleb aruande lisas avalikustada selle vara kirjeldus ja selgitada põhjused, miks vara usaldusväärne hindamine õiglase väärtuse määramise põhimõttel ei ole võimalik (miks erandina jätkatakse soetusmaksumuses kajastamist). Näiteks mõningate haruldaste või mittekaubeldavate bioloogiliste varade (looduskaitse all olev mets) puhul võib õiglase väärtuse hindamine osutada võimatuks, kuna vara suhtes puudub aktiivne turg ning varaga kaasnevad rahavood ei ole usaldusväärselt hinnatavad.⁷⁶

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 muundumine veel bioloogilise vara väärtust oluliselt tõstnud selle soetusmaksumusega (või eelmise ümberhindlusega) võrreldes ning vara eelseisev muundumisprotsess kuni tema turukõlblikuks saamiseni võtab aega. Näitena võib tuua aruandeaastal istutatud õunapuuaiad või metsa, mille kasvuperiood istutamisest bilansipäevani on olnud liiga lühike selleks, et ümberhindlus võiks oluliselt muuta bilansilist maksumust. Sellisel juhul on otstarbekam kajastada seda vara soetusmaksumuses (või eelmisel bilansipäeval ümberhinnatud maksumuses).⁷⁷

IASC- i (*International Accounting Standards Committee*) uurimused näitavad, et soetusmaksumuse meetod on põllumajandusettevõtete seas laialdaselt levinud. Negatiivse omadusena ei kajasta soetusmaksumuse meetod bioloogiliste varade väärtuse muutumist piisavalt täpselt kolmel järgneval põhjusel⁷⁸:

1. Varade väärtus sõltub olulises osas bioloogilisest transformatsioonist, mistõttu vara suurenemine ainult tehtud kulude alusel ei ole põhjendatud.

⁷⁵ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *supra nota* 54

⁷⁶ Vooro, *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*, *supra nota* 2, lk 31

⁷⁷ BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *supra nota* 54

⁷⁸ Lõokene, Siling, „Bioloogiliste varade raamatupidamisest“, *supra nota* 46, lk 45-46

2. Bioloogiliste varade amortiseerimine on raskendatud, sest varad eksisteerivad sageli jätkuvate kogumitena, mille majanduslikult kasuliku eluea pikkust üheselt määrata ei ole võimalik.
3. Elusate varade väärtust korrigeeritakse soetusmaksumuse meetodi korral üksnes kõige drastilisemates arenguetappides.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et taimset bioloogilist vara kajastatakse õiglases väärtuses vastavalt RTJ 7 reguleeritule. Bioloogilise vara õiglaseks väärtuseks on summa, mille eest oleksid üksteisest sõltumatud ettevõtjad nõus vara omavahel vahetama. Õiglase väärtuse parimaks näitajaks on turuväärtus, mis kajastab summat, mille eest on vara võimalik müüa aktiivsel turul toimuva tehingu käigus. Taimse bioloogilise vara puhul võib turuväärtuse arvutamine olla problemaatiline ning seetõttu saab õiglast väärtust kajastada kasutades diskonteeritud neto-rahavoogude põhimõtet. Kui eelnevaid meetodeid ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega rakendada, siis on lubatud kasutada erandolukordades soetusmaksumuse meetodit

2. TAIMSE BIOLOOGILISE VARA ÕIGLANE VÄÄRTUS

2.1 Taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamine

Taimse bioloogilise vara väärtuse kajastamist on käesolevas uurimustöös analüüsitud erinevate andmete alusel. Analüüsimiseks kasutati põllumajandusettevõtetele saadetud küsitluste vastuseid, põllumajandusettevõtete majandusaasta aruannetes esitatud teavet ja PRIA-lt saadud informatsiooni. Analüüsi tulemusi kajastatakse andes ülevaate põllumajandusettevõtjate arvamusest seoses majandusarvestusega, seejärel majandusaasta aruannetes bioloogiliste varade väärtuse kajastamisest praktikas ning PRIA arvamus toetuste taotlemises majandusarvestuse olulisuse ja kontrollimeetmete kohta.

Küsitluse (vt Lisa 1) eesmärgiks oli uurida põllumajandusettevõtete rahulolu seoses taimsete bioloogiliste varade väärtuse arvestamisel rakendatavate arvestusmeetoditega. Küsitlus viidi läbi veebikeskkonnas kasutades *Google Form'i*. Valimile antud küsitluse vastamise tähtajaks oli kalendrikuu. Küsitlusele vastamise aja jooksul saadeti ettevõtetele meeldetuletus peagi saabuvast tähtajast.

Küsitlus saadeti 590 põllumajandusettevõttele, kelle kontaktid saadi kasutades *Google* otsingumootorit. Ettevõtete kontaktandmete usaldusväärsuses veendumiseks kontrolliti neid Krediidinfo ja Äriregistris olevate kontaktandmetega. Küsitluse edastamise järel tuli ca 80 e-posti aadressilt automaatne tagasiside, et antud e-posti aadress pole kasutusel. Kümnekond vastust saatsid ettevõtjad ise andes teada, et nad ei tegele põllumajandusettevõtlusega, kuigi kõik põllumajandustootmisega seonduvad andmed nende kohta olid eelnevalt registritest kontrollitud.

Lõpptulemusena vastas küsitlusele vaid üksteist põllumajandusettevõtjat, millest kolme tegevuspiirkond oli Jõgevamaal, kolmel Lääne-Virumaal, kahel Läänemaal ja ülejäänud Pärnumaal, Viljandimaal ning Tartumaal. Enamus vastajatest tegelesid teraviljakasvatusega. Kasvatatavatest põllukultuuridest toodi välja rukis, kaer, raps, nisu, ristik, oder, raaghernes, hein ja mais. Selliste põllukultuuride kasvatamise kasuks on

otsustatud mitmetel põhjustel. Näiteks peamiseks põhjuseks oli müügitulu teenimine, seejärel loomade tarbeks loomasööda tootmine ning sobiva taimekasvatustehnikkonna olemasolu. Ülejäänud ettevõtjad tegelesid köögiviljakasvatuse (kartul, porgand, sibul), õunapuuaia pidamise ning ilupuude ja põõsaste istikute müügiga. Selliste kultuuride kasvatamise eeldusteks on olnud varasemad teadmised, kogemused ning oskused.

Küsitluse käigus paluti ettevõtjatel vastata küsimusele, kas ja milliseid probleeme on bioloogiliste varade kajastamine neile tekitanud. Kolm vastanut kinnitas, et nende jaoks on bioloogiliste varade kajastamine problemaatiline. Probleemaatika seisneb selles, et peale saagi koristust muutub bioloogiline vara tavapäraseks müügiks ostetud kaubaks. Ettevõtjale oleks kergem, kui saak oleks bioloogilise varana arvel kuni tootmisesse saatmiseni. Kui saak aga pakendatakse, töödeldakse ümber, siis võetakse arvele lõpetamata- või valmistoodanguna. Varade kajastamist muudaks arusaadavamaks see, kui seemneks, edasimüügiks või söödaks hoitavad varad saaks arvele võtta bioloogilise varuna.

Teiseks probleemiks toodi ettevõtjate poolt põllumajandussaaduste hindade kujunemine. Ettevõtjad esitasid arvamuse, et „hindu kujundavad põllumajandusest eluvõõrad inimesed“ ning „põllupidajale endal arvamuse avaldamiseks võimalust ei anta“. Lisaks erineb bioloogilise vara omahind paikkonniti, mille tõttu ei saa võrrelda näiteks Kesk-Eesti ja Lääne-Eesti taimse bioloogilise vara väärtust. Eeltoodust tulenevalt tehti ettepanek kehtestada igas Eesti piirkonnas eraldi oma turuhind.

Ettevõtjatel paluti hinnata RTJ 7 arusaadavust ning selgust ja võimalusel põhjendada vastust. Ettevõtjad, kes polnud täielikult rahul antud juhendiga, tegid ettepanekuid täpsustavate selgituste ja näidete vajadusteks, mis täpsustaksid, millal ja mida tuleb kajastada. Lisaks täpsustavatele selgitustele sooviti osaleda koolitustel, mis aitavad juhendist paremini aru saada. Ettevõtjatele muudab õiglase väärtuse meetodi rakendamise keeruliseks taimsete organismide muundumine ja seetõttu mõistetakse õiglase väärtuse tähendust erinevalt. Keerulisus seisneb selles, et tulu saamist või mittesaamist pole võimalik usaldusväärset ennustada. Lisaks tekitab küsitavusi omatoodangu õiglases väärtuses arvelevõtmine, kuna tihtipeale toodangu omahind erineb oluliselt turuhinnast. Eeltoodust erinevalt arvati, et õiglase väärtuse põhimõtte rakendamine ei ole raske raamatupidamistarkvara ja kogemuste olemasolu korral. Õiglase väärtuse rakendamise

positiivse küljena rõhutati „kahjumi optimeerimist paberi peal“, kuigi tegelik tulemus ebastabiilses majanduses võib tihtipeale erinev olla.

Kui bilansipäeval puudub bioloogilistele varadele vastav turuhind, siis ettevõtjad on lahendanud olukorra mitmeti. Sellistes olukordades kasutatakse peamiselt soetusmaksumuse meetodit ja eelnevaid kogemusi ning praktikat. Kasutatud on ka Eesti keskmist hinda, kuid selle negatiivseks omaduseks peetakse seda, et hinda pole kujundanud eriala praktikud. Vastati, et bioloogilisele varale vastava turuhinna puudumisel arvestatakse sellega, et nende ettevõttele kuuluva vara väärtus on väheoluline. Lisaks eeltoodule kasutatakse soetusmaksumuse meetodit eelnevalt soetatud vara (näiteks seemned, väetis, umbrohutõrjevahend), sügiskünni ja külvatud vilja puhul.

Arvestusmeetodite valikul toodi välja, et kui põllumajandusettevõtted saaksid iseendale meelepäraseima meetodi valida, siis see oleks soetusmaksumuse meetod. Diskonteeritud netoväärtuse meetod on problemaatilisem. Samas arvati, et ühelaadne ja kõikihõlmav arvestusmeetod on näitajate võrreldavuse huvides õigustatud.

Uuringu käigus selgus, et ettevõtjad on rahulolematud Raamatupidamise seadusega kehtestatud bilansivormiga. Rahulolematus seisneb selles, et bilansivormis puuduvad eraldi read bioloogilistele varadele. Sellest tulenevalt tehti ettepanekuid lisamaks bilansivormi ridu bioloogiliste varade jaoks. Arvati, et põllumajandusettevõtetel võiks olla vabadus ise lähtudes oma vajadustest kujundada bilanssi bioloogiliste varade spetsiifikale vastavaks. Mõned ettevõtjad tekitavad vastavalt vajadusele bilansivormi lisaridasid juurde.

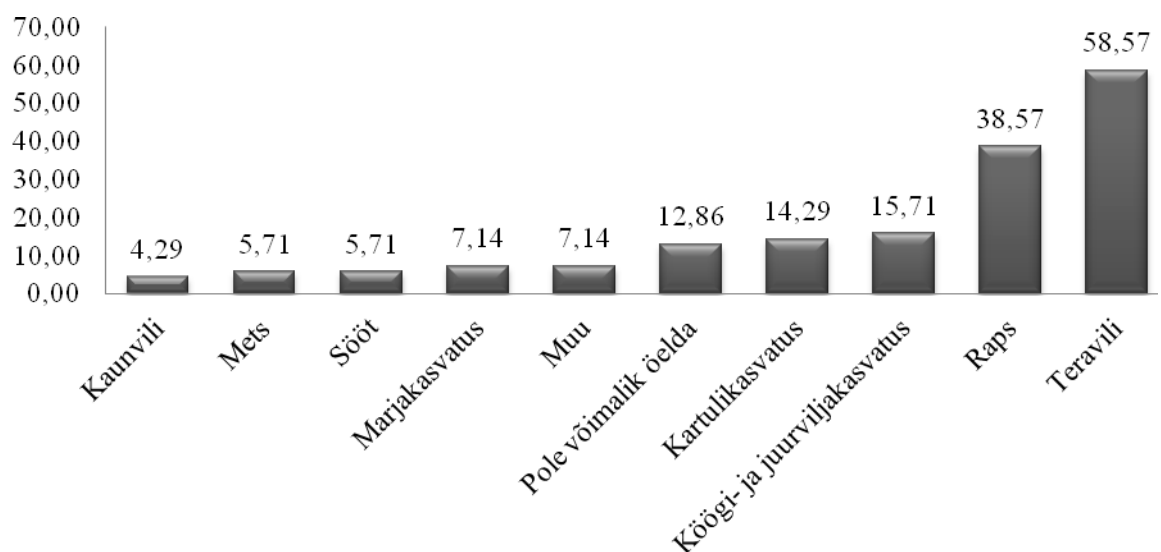
Majandusaasta aruannete analüüsimiseks moodustati 70 põllumajandusettevõttest koosnev valim (vt Lisa 2). Igast maakonnast valiti 5 ettevõtet ning kõigi ettevõtete kriteeriumiks oli taimsete bioloogiliste varadega seotud ettevõtlustegevus ning PRIA-lt toetuste saamine 2011. aastal. Taimsete bioloogiliste varadega seotud ettevõtlustegevust kontrolliti äriregistris kajastatud tegevusaladest. Põllumajandustoetuste saamist kontrolliti PRIA kodulehelt, kust päringu kaudu on võimalik välja selgitada ettevõtte saadud toetuste hulk aastate lõikes.

Analüüsiiti kõikide ettevõtjate 2011. aasta majandusaasta aruandeid, kuna 2012. aasta majandusaasta aruannete esitamistähtaeg pole veel saabunud ning 2011. aasta tulemus

annab õiglase aluse ettevõtete majandustegevuse analüüsimiseks ja võrdlemiseks. Majandusaasta aruannete analüüsi eesmärgiks oli veenduda põllumajandusettevõtete õiges ja õiglases majandustegevuse esitamises huvitundvatele isikutele taimsete bioloogiliste varade osas.

Põllumajandusettevõtete majandusaasta aruannete analüüsist selgus, et 58,57% valimi ettevõtetest tegeleb teravilja- ja 38,57% rapsikasvatusega. Ülejäänud tegevusalad on harvem esinevad. Näiteks 15,71% ettevõtjatest tegelevad köögi- ja juurviljakasvatusega ning 14,29% kartulikasvatusega. 12,86% valimi ettevõtjate majandusaasta aruannetest ei andnud täpset teavet, millega ettevõtte tegeleb. Nende tegevusalade hulka kuulusid põllumajandussaaduste ja taimekasvatus ning „traditsiooniline tegevus“ (joonis 1). Selline tegevusala informatiivsus ei anna huvitundvatele osapooltele teavet, milliste taimsete bioloogiliste varade kasvatusega ettevõtte tegeleb ning seetõttu on rikutud arusaadavuse printsiipi.

Jooniselt 1 nähtuv tegevusalagrupp „muu“ kajastab üksikutel kordadel esinevaid ettevõtete tegevusalasid. Sinna kuuluvad näiteks ravimtaime-, roosiistikute-, seemne- ja õunakasvatused. Lisaks eelnevatele tegevusalade esindajatele on valimis esindatud marjakasvatusega, sh astelpaju- ja maasikakasvatus, söodakasvatusega ja metsandusega tegelevad ettevõtted.



Joonis 1. Majandusaasta aruannetes kajastatud tegevusalade osakaal, %.⁷⁹

⁷⁹ Autori koostatud, Lisa 3. Majandusaasta aruannete koondandmed ja suhtarvud alusel.

Majandusaasta aruannete analüüsimisel võrreldi suhtarvudena müügikäibe puhasrentaablust, kulude ja PRIA toetuste suhet müügituluga. Suhtarvude analüüs annab ülevaate põllumajandusettevõtete finantsnäitajatest, mille põhjal saab teha järeldusi ettevõtete majandustegevuse kohta. Müügikäibe puhasrentaablus näitab, mitu protsenti müügitulust saab ettevõtte puhaskasumit ehk müügikäibe iga euro tasuvust peale kõikide kulude ja maksude mahaarvamist.⁸⁰ Müügikäibe puhasrentaablust võrreldi enamlevinud tegevusalade (teravilja-, rapsi-, köögivilja- ja kartulikasvatuste) lõikes.

Analüüsi tulemustest (vt tabel 2) nähtub, et müügikäibe puhasrentaablused erinevad üksteisest ulatuslikul määral. Kõigi valimi ettevõtete müügikäibe puhasrentaabluse keskmisest erineb oluliselt kartulikasvatus, mille keskmine rentaablus on 18,66%, kuid üldkeskmine on 33,27%. Samas erinevad kartuli- ja köögiviljaskasvatuste esindajad teistest tegevusaladest kasumliku tegevusega. Teiste tegevusalade madalaimad rentaablused on kahjumit näitavad, kuid köögivilja- ja kartulikasvatuse esindajad on sellised ettevõtjad, kes suudavad ka ainult enda müügituludega kasumit teenida. Kõige kõrgemad müügikäibe puhasrentaabluse näitajad tegevusalade lõikes on köögiviljakasvatuses, teraviljakasvatuses ning rapsikasvatuses, millest saab järeldada, et nende tegevusaladega on Eestis võimalik kasumlikult tegeleda. Madalam rentaablus (-26,30%) esineb ettevõttel, kelle tegevusala ei ole võimalik majandusaasta aruandes sisalduva info põhjal määrata.

Tabel 2. Põllumajandusettevõtete müügikäibe puhasrentaablused, %⁸¹

Tegevusala	Madalaim %	Keskmine %	Kõrgeim %
Kõik tegevusalad kokku (k.a vähemlevinud tegevusalad)	-26,30	33,27	174,87
Teraviljakasvatus	-7,28	36,81	174,87
Rapsikasvatus	-17,58	28,87	105,21
Köögiviljakasvatus	0,26	40,81	171,31
Kartulikasvatus	0,26	18,99	43,49

Arvestades kõikide analüüsitavate ettevõtete majandusaasta aruande kasumiaruandes esitatud andmeid moodustab otseste kulude suurus müügitulust keskmiselt 90,58% (vt tabel 3). Põllumajandusettevõtetest kahekümnel ületavad otsesed kulud müügitulu keskmiselt 55,80%. Väikseim kulude ületavus on 0,2% ja suurim 401,83% ehk ettevõtluskulu on müügitulust neli korda suurem (vt tabel 3). Suur ettevõtluskulu on

⁸⁰ Kõomägi, M., *Ärerahandus* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2006) lk 128

⁸¹ Autori koostatud, Lisa 3. Majandusaasta aruannete koondandmed ja suhtarvud

riskiallikaks majandustehingute reaalseks toimumiseks. Risk on tingitud võimalikest fiktiivsetest kuludest, mis võimaldavad ettevõtetel toime panna tulumaksu- ja käibemaksupettusi.

Tabel 3. Kulude ja müügitulude suhe, %⁸²

Kriteerium	Kogu valim	20 ettevõtet
Madalaim kulude ja müügitulude suhe %	9,63	100,20
Keskmine kulude ja müügitulude suhe %	90,58	155,80
Kõrgeim kulude ja müügitulude suhe %	501,83	501,83

Kõige suuremad kulutused nähtuvad teravilja- ja rapsikasvatusega tegelevate ettevõtete majandusaasta aruannetes. Kuuel ettevõttest üheksast, kelle majandusaasta aruannetes kajastatud tegevusala ei olnud arusaadavuse printsiibile vastavalt esitatud, ületavad otsesed kulud müügitulusid, millest tulenevalt tekivad põhjendatud kahtlused ettevõtlustegevuse osas. Tulumaksuseaduse (TuMS) § 32 lg 1 alusel võivad maksumaksjad ettevõtlustulust maha arvata kõik dokumentaalselt ettevõtlusega soetud kulud⁸³. Ettevõtete kuludele on seega loodud maksusoodustus, mis võib olla mõjutajaks ettevõtluskuludega manipuleerimiseks. Pettuse avastamisel on maksuhalduril õigus sisse nõuda tulumaks ja käibemaks, mis on majandustehingu puhul maksustatavast käibest maha arvatud. Lisaks eelpooltoodud maksuvõlgadele lisandub intress, mis on 0,06% päevas.⁸⁴

Kõikide analüüsitava ettevõtete majandusaasta aruannetest ning PRIA toetuste päringu teel saadud teabest lähtuvalt moodustab põllumajandustoetuste summa müügitulust keskmiselt 86,11% (vt tabel 4). PRIA toetuste ja müügitulude suuruste suhtarvude analüüsi tulemustest nähtub, et kümnel põllumajandusettevõttel ületavad PRIA poolt antud põllumajandustoetused müügitulu keskmiselt 315,36% ehk toetused on kolm korda suuremad kui ettevõtte poolt teenitav müügitulu. Kui PRIA on andnud ettevõtetele toetusi, mis on müügituludest kolm korda suuremad, siis tundub töö koostajale, et toetused ei ole täitnud eesmärki ega aidanud ettevõttel reaalselt tulu teenida. Kõige suuremaks põllumajandustoetuste ja müügitulude suhteks on 1049,91%, mis näitab, et ettevõtte on

⁸² Autori koostatud, Lisa 3. Majandusaasta aruannete koondandmed ja suhtarvud

⁸³ Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903...RT I, 20.03.2013 1 § 32 lg 1

⁸⁴ Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 13 §117 lg 1

saanud ligi 9 ja pool korda rohkem toetust kui samal tegevusaastal müügitulu. Suur toetuse osakaal tekitab kahtlust ettevõtete jätkusuutlikkuses ning seda võib pidada jätkuvuse printsiibi rikkumiseks. Eeltoodust tulenevalt ei oleks 7 ettevõtet ilma PRIA toetusteta tegutseda saanud, sest toetuste saamisel ületasid kulud müügitulusid ja seetõttu tekivad õigustatud küsimused ettevõtte tegutsemise eesmärkide kohta.

Tabel 4. PRIA toetuste ja müügitulude suhe, %⁸⁵

Kriteerium	PRIA toetuste suurus	PRIA toetused > müügitulu
Ettevõtete hulk	70	10
Madalaim toetuste ja müügitulude suhe %	0,31	110,82
Keskmine toetuste ja müügitulude suhe %	86,11	415,36
Kõrgeim toetuste ja müügitulude suhe %	1049,91	1049,91

Uurimustöö käigus esitas töö koostaja PRIA esindajale küsimused (vt Lisa 2) eesmärgiga saada teavet ettevõtetele teostatava kontrolli kohta seoses põllumajandustoetuste taotlemisega. Esindaja vastusest nähtub, et enne toetuse määramist hinnatakse taotleja ja kavandatava investeeringu nõuetekohasust ja abikõlblikkust. Järelkontrolli faasis jälgitakse, kas investeeringuobjektid on alles ning kasutusel ja kas toetuse saaja kasutab neid sihipäraselt vastavalt äriplaanis ettenähtule. Käesoleva uurimustöö majandusaasta aruannete analüüsi tulemustest saab järeldada, et toetust on antud ettevõtetele, kes ei täida jätkuvuse printsiipi ehk neil on märkimisväärne kahjum põhitegevusest.

PRIA teostab toetuse saajatele järelkontrolle, mis PRIA esindaja sõnul on piisav tagamaks regulatsioonidest ja määrustest tulenevate nõuete kontrolli. Kui PRIA poolt teostatava järelkontrolli raames avastatakse, et toetust pole kasutatud sihtotstarbeliselt, tuleb toetus tagasi maksta. Toetuste tagastamine viiks eeldatavasti eespool kirjeldatud kulude ülekaaluga ettevõtteid pankrotistumiseni, kuna eelnevalt on tegutsenud ainult toetuste abil. Ettevõtte omakapital võib seeläbi langeda alla seaduses sätestatud alammäära, kuna ettevõttel puuduvad rahalised vahendid toetuse tagasimaksmiseks.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et lõputöö raames läbiviidud uuringust selgusid olulised tulemused põllumajandusettevõtete majandusarvestuse kohta. Küsitluste vastustest selgus,

⁸⁵ Autori koostatud, Lisa 3. Majandusaasta aruannete koondandmed ja suhtarvud.

et põllumajandusettevõtjate jaoks ei ole RTJ 7 rakendamine piisavalt arusaadav ning Raamatupidamise seaduses kehtestatud bilansivorm ei ole sobiv spetsiifilistele tegevusaladele. Küsitlusest selgus, et õiglase väärtuse meetod võimaldab kahjunit optimeerida ka siis, kui tegelik majanduslik olukord on erinev. 70 põllumajandusettevõtte majandusaasta aruande analüüsimisel võrreldi müügi käibe puhasrentaablust, kulude ja PRIA toetuste suhet müügituludega. Müügi käibe puhasrentaabluse analüüsi tulemusel selgus, et Eestis on võimalik edukalt ning kasumlikult tegutseda teravilja-, rapsi- ning köögiviljakasvatusega. Suhtarvude analüüsist selgus, et 20 ettevõttel 70-st esineb risk ettevõtlusega mitteseotud kulude kajastamisega ettevõtluskulude all, kuna kulud ületavad müügitulusid. PRIA toetuste ja müügitulude proportsiooni võrdlusanalüüsist selgus, et kümne ettevõtte puhul tekib küsitavus toetuste sihipärase kasutamise ja otstarbekuse osas, kuna põllumajandustoetuste summad ületavad olulisel määral samal tegevusaastal teenitud müügitulu.

2.2 Taimse bioloogilise vara kajastamise erisus majandusarvestuses

Taimsete bioloogiliste varade kajastamine on võrreldes teiste ettevõtetele kuuluvate varadega erilaadne, kuna bioloogilise vara väärtus muutub aja jooksul seoses muundumisprotsessidega. Sarnaselt tavalistele varadele peab bioloogilist vara saama hinnata rahalises väärtuses. Rahalisse väärtusesse hinnatakse bioloogilist vara õiglasel väärtuses, mis on leitud kas turuväärtuse või diskonteeritud netoväärtuse põhimõttel. Kui neid meetodeid kasutades pole väärtust võimalik usaldusväärselt hinnata, tuleb kasutada soetusmaksumust, mis tegelikult ei peegelda vara õiget hetkelist väärtust. Lõputöö raames läbiviidud uurimistöö põhjal saab järeldada, et teooria ning praktika taimsete bioloogiliste varade kajastamises on erinev.

Läbiviidud analüüsist selgus, et põllumajandusettevõtjatel on probleeme enda varade majandusarvestuses kajastamisega. Probleemid kajastusid ettevõtjate poolt täidetud küsitlustes ja analüüsitud majandusaasta aruannetes. Ettevõtjatele tekitab probleeme see, et pärast saagi koristust muutub bioloogiline vara põllumajanduslikuks toodanguks ning sellest tulenevalt tuleb varade väärtust arvestada edaspidi teistel põhimõtetel. Põllumajandusettevõtete hinnangul ei ole RTJ 7-s piisavalt selgitusi ning näiteid, mis muudaksid juhendi kasutamise arusaadavamaks.

Ettevõtjate seisukohast, et RTJ kasutamine ei ole arusaadav, saab järeldada põhjuse, miks majandusaasta aruannete analüüsi tulemusena selgus, et ettevõtjad kajastavad bioloogilisi varasid erinevalt:

1. Bilanssi on tekitatud lisaread, kas käibe- või põhivarale, mis kajastavad huvitundvale isikule koheselt, et on tegemist põllumajandusega tegeleva ettevõttega.
2. Ettevõtjad ei ole kajastanud bioloogiliste varade olemasolu, kuid kajastatakse varude konto lisas, et arvele on võetud põllumajandustoodang.
3. Ettevõtja ei kajasta põllumajandusliku majandustegevuse kohta informatsiooni ehk majandusaasta aruandes ei ole kajastatud bioloogilist vara ega ka põllumajanduslikku toodangut.
4. Mõnedel ettevõtetel on küll täidetud varude lisa, kuid puudub selgitav sisuline informatsioon valmistoodangu ja lõpetamata toodangu kirjete osas.

Küsitluse tulemustes ilmnes, et mõned põllumajandusettevõtted lisavad ise bilansivormile kirjeid, mis kajastavad bioloogiliste varade olemasolu. Raamatupidamise seaduses kehtestatud bilansivorm on mittesobilik põllumajandusettevõtetele, kuna seal ei ole olemas vajalikke bilansiridu, mis kajastaksid reaalselt ettevõtte tegevusala. Sellest tulenevalt on raske kontrollida põllumajandusettevõtete majandusarvestust, kuna pole olemas kõigile ühiselt kehtivat ja kohustuslikku näidis bilansivormi. Kuna olemasolev bilansivorm ei ole spetsiifiliste tegevusalade kajastamiseks piisavalt informatiivne, on küsitluse käigus esitatud arvamus, et bioloogilise vara kajastamist on reguleerinud põllumajandusega reaalses elus mitte kokkupuutuvad isikud.

Ettevõtete poolt antud vastustest saab järeldada, et Raamatupidamise seaduses kehtestatud bilansivorm ei ole sobiv spetsiifilistele tegevusaladele nagu näiteks põllumajandus. Sellest tulenevalt on töö koostaja seisukohal, et seadusandja võiks lisada standard bilansivormile lisaks erilistele tegevusvaldkondadele loodud majandusaasta aruannetes kasutatava bilansivormi, mis oleks kõikidele antud valdkonnas tegutsevatele ettevõtjatele järgimiseks kohustuslikud. Näiteks võiks bioloogilistele varadele suunatud bilansivormis olla eraldi read taliviljale, sügiskünnile jms või võimaldada bilansivormi kohandada vastavalt vajadustele.

Ettevõtjatele meelepäraseimaks taimsete bioloogiliste varade väärtuse arvestusmeetodiks on soetusmaksumuse meetod, mis ei anna aga varade väärtusest õiget ülevaadet, kuna ei sisalda endas taimede muundumisega seotud vara väärtuse kasvu. Soetusmaksumuse meetod võimaldab seega jätta osa põllumajandusettevõttele kuuluvast varast arvele võtmata ning see omakorda võib viia majandustehingute toimumisele, mida majandusarvestuses ei kajastada. Selliste majandustehingute tulemusena on rikutud olulisuse, objektiivsuse ja avalikkuse printsiipe ning on alus arvata, et toime on pandud maksupettus nt käibemaksu mittetasumise teel.

Õiglase väärtuse kasutamine on ettevõtjate jaoks keeruline, kuna taimsed bioloogilised varad muunduvad ning varade omahind tihtipeale erineb oluliselt turuhinnast. Küsitluste tulemustest nähtus, et varade väärtuse arvestusel annab õiglase väärtuse meetod võimaluse kahjumit optimeerida majandusarvestuses, kuigi tegelik tulemus on erinev. Lisaks arvati, et kui varale turuhind puudub, siis ettevõttele kuuluva vara väärtus on väheoluline ning ei kajastata bilansis. Tulenevalt eeltoodust on töö koostaja seisukohal, et jällegi on ettevõtjatel probleeme olulisuse, objektiivsuse ja avalikkuse printsiibi järgmisega, millest tulenevalt esitatakse moonutatud andmetega aruanded. Ebaõigete finantsnäitajatega majandusaasta aruanded annavad huvitundvatele isikutele vale informatsiooni ettevõtte majandustegevuse kohta ning puudub võimalus teostada ulatuslikku kontrolli aruandes esitatud finantsnäitajate üle.

Müügikäibe puhaskasumite võrdluse selgus, et suhtarvud erinevad tegevusalade ja keskmiste näitajate suhtes. Siiski saab müügikäibe puhaskasumite analüüsi tulemusel järeldada, et Eestis on võimalik teravilja-, köögivilja- ja rapsikasvatusega kasumlikult tegeleda, mida tõestavad valimi suurimate kasumite esinemine nendel tegevusaladel. Edukate ettevõtjate kõrval oli ka kahjumis ettevõtjaid, kes pole eeldatavasti osanud soodsaid tingimusi kasutada ning tulemuslikult tegutseda. Uuringu tulemustena, kus keskmiseks puhaskasumi suuruseks saadi 32% müügitulust, on 44 ettevõtjat, kellel on kasumi suurus väiksem. Väikeste kasumite puhul tekib oht kasumi varjatud kujul ettevõttest väljaviimiseks, mille tagajärjel jääb dividendidelt arvestatav tulumaks Eesti Vabariigi riigieelarvesse laekumata.

Bioloogiliste varade väärtuse pideva muutuse tõttu muutub aktuaalseks tulu ja kulu õige ja õiglase kajastamine raamatupidamisarvestuses. Tulu ja kulu mõiste sisaldab endas kasumit

ja kahjumit, mis peegeldavad ettevõtja majandusliku tegevuse tulemuslikkust.⁸⁶ Majandusaasta aruannete analüüsi tulemusest nähtub, et paarikümmel ettevõttele esines tulu- ja käibemaksu mittetasumise risk. Riski hindamisel lähtuti tulu ja kulu suhtest, kus 20 ettevõtte otsesed kulud ületasid müügitulu. Suur kulude ülekaal tekitab töö koostajas kahtlust reaalsete majandustehingute toimumises. Võimalik, et otsestesse kuludesse on arvestatud ettevõtlusega mitteseotud kulud, millelt seaduse alusel tuleb tulumaksu maksta. Arusaadavuse printsiibi kohaselt peaks aruannetes olema seetõttu rohkem kulu liigendusi, mis näitaksid, millest otsesed kulud koosnevad. Kohustuslik kulude liigendus aitaks maksuhalduril koguda taustainformatsiooni ja võimaldaks ettevõtte majandustegevusest arusaamist.

Suurt kulu põllumajandusettevõtetes kajastas Maamajanduse infokeskuse 2011. aasta uuring, kus leiti, et kogutoodangu väärtuse suhe kogukuludesse oli taimekasvatuse tootmistüübis keskmiselt 0,97 ehk kogutoodangu tootmiseks tehtud kulud olid suuremad kui kogutoodangu väärtus. Uuringu valimis oli 178 taimekasvatusega tegelevat ettevõtet.⁸⁷ Võrreldes eeltoodud näitajat ning käesoleva töö tulemust, kus arvutati müügitulude ja otseste kulude suhtarvuks 0,91, on need tulemused piisavalt sarnased, et üldistada tulemust taimekasvatusega tegelevate ettevõtjate keskmiseks kulude suuruse näitajaks. Käesoleva töö koostaja arvates ei viita niivõrd suur kulude osakaal ettevõtluse tavapärasele eesmärgile.

Majandusaasta aruandeid analüüsid võrreldi PRIA toetuste ja müügitulude proportsiooni, millest selgus, et üheksal ettevõtjal ületasid toetuste summad teenitud tulu. Kolm ettevõtjat nendest lõpetasid aruandeaasta kahjumiga. Järelikult ilma PRIA poolt antavate toetusteta oleksid need ettevõtjad suuremas kahjumis. Ülejäänud ettevõtjad lõpetasid aruandeaasta kasumiga, kuid neil kõigil ületas kulu tulu ehk ilma toetuseta oleksid nad aruandeaasta lõpetanud kahjumiga. Töö koostaja on arvamusel, et ainult toetustele tuginedes ei ole õige ettevõtet tegutsevana hoida. Kunstlik kasum moonutab ettevõtte majanduspilti ning ei anna õiglast hinnangut majandustegevusele.

⁸⁶ Lõokene, Siling, „Bioloogiliste varade raamatupidamisest“, *supra nota* 46, lk 51

⁸⁷ Eesti Vabariigi Põllumajandusministeeriumi Maamajanduse infokeskus, „Põllumajandustootjate majandusnäitajad“ (Jämeda: 2012), lk 16

PRIA toetuste analüüsist nähtub, et on rikutud arusaadavuse ning jätkuvuse printsiipi. Arusaadavuse printsiipi on põllumajandusettevõtted rikkunud PRIA toetuste mittekajastamisega. Tulude liigenduse probleemi kajastas juba ka 2004. aastal Eesti Maaülikoolis läbiviidud uuring, millest selgus, et põllumajandusettevõtted ei ole eraldanud muudest ärituludest Euroopa Liidu fondidest ning Eesti riigilt saadud toetusi.⁸⁸

Huvitundvatel osapooltel peab olema õigus teada saada, et ettevõtluseks kasutatakse PRIA finantseeringut. Tulud peaksid olema rohkem liigendatud ja arusaadavamad. Jätkuvuse printsiipi on rikutud seeläbi, et ettevõtjad rajavad oma majandustegevuse ainult toetustele tuginedes ning puudub ettevõtlusele iseloomulik kasumi teenimise eesmärk.

Tulenevalt eelnevatest maksuriskidest satub ohtu aus konkurents ning kahju saavad seaduskuulekad maksumaksjad. Nende jaoks kujuneb raskeks püsida turul konkurentsivõimelisena ettevõtjate kõrval, kes maksupettuste tulemusel saavad enda toodangut odavamalt müüa. Konkurentsis püsimiseks on ettevõtjad sunnitud toodangu hinda alandama, kuid seetõttu jääb kasum teenimata ning investeeringud ettevõtja edaspidiseks tegevuseks vähenevad. Investeeringute vähenemine muudab Eesti põllumajanduse jätkusuutlikkuse riskialaks, mis mõjutab kõiki riigi elanikke.

Põllumajanduse osa SKP-s on üks riigi arengutaseme kaudseid näitajaid. Arenenud turumajandusega riikides on põllumajanduse ja selles hõivatud tööjõu osatähtsus võrdlemisi väike, kuid tootlikkus on kõrge ning võimaldab rahuldada ülejäänud rahva toiduvajaduse.⁸⁹ Põllumajandusministeeriumi koostatud uuringust nähtub, et 2,8% SKP-st toodetakse põllu- ja metsamajanduses.⁹⁰

Tulenevalt eeltoodust on oluline, et põllumajandusliku ettevõtluse tulemusel säiliksid maapiirkondades inimestele töökohad. Maapiirkondade areng on vajalik tagamaks riigi elanikkonna toiduvajaduse rahuldamise ning regionaalarengu.

⁸⁸ Nurmet, Soe, „Kasumiaruande koostamisest põllumajandusettevõttes“, *supra nota* 33, lk 149

⁸⁹ Silberg, U., *Agraarpoliitika* (Tartu Ülikooli kirjastus, 2001) lk 129-130

⁹⁰ Põllumajandusministeeriumi Maaettevõtluse büroo, „Regionaalne SKP piirkondade ja majandussektorite järgi, keskmine elatustase ning vaesuse piir“ (2012), <www.agri.ee/public/Regionaalne_SKP_piirkondade_jargi.pdf> (06.05.2013)

Eesti põllumajanduse jätkusuutlikkuse ning riigieelarvesse tulude laekumise kindlustamiseks teeb töö koostaja järgmised ettepanekud:

1. Kehtestada põllumajandussektorile näidiseks bilansivorm, mida kõigil põllumajandusettevõtetel on kohustuslik järgida.
2. Lisada RTJ 7 arvestusmeetodite kasutamise kohta detailsemaid selgitusi.
3. Kohustada kulu liigendama.
4. Kohustada majandusaasta aruannetes kajastama PRIA toetuste suurust ning andma teavet toetuste otstarbekusest ja sihipärasest kasutamisest.

Ettepanekute teostus muudaks põllumajandusettevõtete majandusarvestuse spetsiifilisemaks, milles on arvestatud tegevusala erisusi, ning kontrollitavaks huvitudvatele isikutele. PRIA esindaja sõnul hinnatakse enne toetuste andmist taotleja ja kavandatava investeeringu nõuetekohasust ja abikõlblikkust ning järelkontrolli raames investeeringuobjektide olemasolu. Põllumajandustoetuste andmisel tuleks pöörata tähelepanu ettevõtte majandusaasta aruandes esitatavatele finantsnäitajatele, sest käesoleva lõputöö raames on majandusaasta aruannete analüüsi tulemustena jõutud kahtlusele, et põllumajandustoetused ei täida enda eesmärki.

Käesolev lõputöö tõstatab probleemi, mida pole töö koostajale teadaolevalt varasemalt põhjalikult maksuriskide ja põllumajandustoetuste suhtes uuritud. Töö koostaja on arvamisel, et põllumajanduse majandusarvestuse vähene uurimispraktika on tingitud bioloogiliste varade eripärasest ning nende arvestusmeetodite keerukusest. Maksuhaldur pöörab tähelepanu metsandusega tegelevate ettevõtjate majandustehingutele, kuna nende seas on teadaolevalt levinud maksupettused. Sarnaselt metsandusega on ka põllumajanduses võimalik finantsnäitajatega tahtlikult manipuleerida. Teisest küljest mõjutab finantsnäitajate usaldusväärsust RTJ 7-s sätestatud arvestusmeetodite keerukus, mis võib põhjustada mittetahtlike andmete moonutuse majandusarvestuses.

Kokkuvõtvalt saab järeldada, et põllumajandusettevõtjate majandusarvestus nõuab põhjalikumalt uurimist, kuna lõputöö raames on selgunud mitmed probleemid, mis vajavad lahendusi. Bioloogiliste varade väärtuse arvestust reguleeriva RTJ 7 ning majandusaasta aruannetes esitatud informatsiooni arusaadavuse parandamiseks, on töö koostaja teinud ettepanekud lisada RTJ 7-sse arvestusmeetodite kasutamise kohta detailsemaid selgitusi, kehtestada põllumajandussektorile kohustuslik bilansivorm näidiseks ning kohustada

majandusaasta aruandes kulu liigendada. PRIA toetuste puhul oleks oluline majandusaasta aruannetes kajastada saadud toetusi ning anda teavet nende otstarbekusest ning sihipärasest kasutamisest. Ettepanekute järgmine muudaks põllumajandusettevõtjate majandusarvestuse huvitundvatele isikutele ülevaatlikumaks ning kontrollimise efektiivsemaks. Töö koostamise hetkel kehtivad majandusarvestuse korraldamise nõuded põllumajandusettevõtjatele annavad võimaluse moonutada tahtlikult majandustulemusi.

KOKKUVÕTE

Põllumajandusettevõtted on kohustatud pidama raamatupidamisarvestust, millega antakse ettevõttele kuuluvatest varadest ning kohustustest õige ja õiglane ülevaade. Põllumajandusliku tegevusala tõttu on varade kajastamine raskendatud, sest vara väärtus bioloogiliste protsesside käigus pidevalt muutub. Olenemata vara väärtuse muutumisest tuleb vara hinnata õiglase väärtuse põhimõttel, mille leidmiseks on võimalik kasutada mitmeid meetodeid.

Lõputöö aktuaalsus seisnes selles, et bioloogilise vara väärtuse arvutamisel kasutatavad arvestusmeetodid võimaldavad maksumaksjal osa vara jätta majandusarvestuses kajastamata ning teenida tulu, mis omakorda võib kaasa tuua maksukohustuste mittetäitmise.

Lõputöö uudsus seisnes selles, et võrreldes varasemalt Eesti Maaülikoolis läbiviidud uurimustööga, milles käsitleti põllumajandusettevõtete raamatupidamise probleematikat tuginedes kasumiaruandes sisalduvatele majandusnäitajatele, on käesolevas töös uuritud majandusaasta aruande koostamise printsiipide järgimist, bioloogiliste varade kajastamisega kaasnevaid aruandlusprobleeme ning eeltoodust tulenevaid maksuriske.

Probleem seisnes selles, et taimekasvatusega tegelevatel põllumajandusettevõtjatel on võimalik varjata oma tegeliku vara kogust ja seeläbi teenida tulu, mida majandusarvestuses ei kajastata. Seoses bioloogiliste protsessidega taimse bioloogilise vara väärtus pidevalt muundub, kuid maksuhalduril ei ole võimalik ilma eelteadmisi omamata bioloogilise varaga kaasneva toodangu ning kõrvaltoodangu hulga suurust ja väärtust kontrollida, tuletada ega arvestada.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamist majandusarvestuses.

Selleks, et lõputöö eesmärki saavutada, oli esimeseks uurimisülesandeks anda ülevaade taimse bioloogilise vara mõistest ja majandusarvestuses kajastamise põhimõtetest. Selgus, et põllumajandusettevõtjate majandustegevus on võrreldes tavapäraste ettevõtjatega erilaadne. Erilaadseks muudavad selle bioloogilised varad, milleks on taimsed või loomsed elusorganismid, mille väärtus pidevalt muundub. Sarnaselt kõikide raamatupidamiskohustuslastega on põllumajandusettevõtjad kohustatud koostama aruandeaasta kohta nõuetele vastava majandus aasta aruande, mille eesmärgiks on kajastada varadest ja kohustustest tõepäraseid andmeid huvitundvatele isikutele, näiteks maksuhaldurile, toetuste andjatele jt. Majandus aasta aruande koostamisel on oluline järgida kõiki alusprintsipi.

Teiseks uurimisülesandeks oli anda ülevaade taimse bioloogilise vara väärtuse arvestusmetoodikast. Selgus, et taimset bioloogilist vara kajastatakse õiglases väärtuses vastavalt RTJ 7-s reguleeritule. Bioloogilise vara õiglaseks väärtuseks on summa, mille eest oleksid üksteisest sõltumatud ettevõtjad nõus vara omavahel vahetama. Õiglase väärtuse parimaks näitajaks on turuväärtus, mis kajastab summat, mille eest on vara võimalik müüa aktiivsel turul toimuva tehingu käigus. Taimse bioloogilise vara puhul võib turuväärtuse arvutamine olla problemaatiline ning seetõttu saab õiglast väärtust kajastada kasutades diskonteeritud neto-rahavoogude meetodit. Kui eelnevaid meetodeid ei ole võimalik mõistliku kulu ja pingutusega rakendada, siis on lubatud kasutada erandolukordades soetusmaksumuse meetodit.

Kolmandaks uurimisülesandeks oli analüüsida taimse bioloogilise vara õiglase väärtuse kajastamist. Analüüsist selgus, et põllumajandusettevõtjate jaoks ei ole RTJ 7 rakendamine arusaadav, Raamatupidamise seaduses kehtestatud bilansivorm ei ole sobiv spetsiifilistele tegevusaladele ning õiglase väärtuse meetod võimaldab kahjumit optimeerida ka siis, kui ettevõtja tegelik majanduslik olukord on erinev. Müügikäibe puhasrentaabluse analüüsist selgus, et Eestis on võimalik kasumlikult tegutseda teravilja-, rapsi- ja köögiviljakasvatuses. Suhtarvude analüüsist selgus, et 20 ettevõttel 70-st esineb risk ettevõtlusega mitteseotud kulu kajastamisel ettevõtluskuluna. PRIA toetuste ja müügitulude proportsiooni võrdluses selgus, et kümne ettevõtte puhul tekib küsitavus toetuste sihipärase kasutamise ja otstarbekuse osas.

Neljandaks uurimisülesandeks oli analüüsida taimse bioloogilise vara kajastamise erisust majandusarvestuses. Analüüsi tulemusena selgus, et töö koostamise ajal põllumajandusettevõtjatele kehtivad majandusarvestuse korraldamise nõuded annavad võimaluse manipuleerida finantsnäitajatega. Selleks, et muuta põllumajanduslikku majandusarvestust ülevaatlikumaks ning kontrolli efektiivsemaks, on vaja: lisada RTJ 7-sse arvestusmeetodite kasutamise kohta detailsemaid selgitusi, kehtestada põllumajandussektorile kohustuslik bilansivorm näidiseks, kohustada ettevõtjaid majandusaasta aruandes kulusid liigendama, kajastada majandusaasta aruannetes põllumajandustoetuste suurust ning teavet toetuse otstarbekuse ning sihipärase kasutamise kohta.

Lõputöö eesmärk saavutati. Analüüsiti põllumajandusettevõtjate majandusarvestust, mille tulemusel anti põhjalik teoreetiline ülevaade taimsete bioloogiliste varade väärtuse kajastamise põhimõtetest ja arvestusmeetoditest. Empiirilise uurimuse käigus selgusid põllumajandusliku majandusarvestuse kitsaskohad, mis võimaldavad ettevõtjatel tahtlikult või mittetahtlikult enda finantsnäitajatega manipuleerida vähendades maksukohustusi. PRIA toetuste puhul oleks oluline majandusaasta aruannetes kajastada saadud toetusi ning anda teavet nende otstarbekusest ning sihipärasest kasutamisest. Ettepanekute järgmine muudaks põllumajandusettevõtjate majandusarvestuse huvitundvatele isikutele ülevaatlikumaks ning kontrollimise efektiivsemaks. Lisaks võimalikele maksuriskidele selgus, et põllumajandustoetused moonutavad ettevõtjate tulemuslikkust varjates nende tegelikku kahjumit.

Eeltoodust tulenevalt vajab täiendavat analüüsi PRIA toetuste määramine ning nende sihipärane kasutamine.

SUMMARY

This graduation thesis, entitled "The Reporting of Vegetal Biological Assets in Accounting", aims its focus on the subject of the distinctions in agricultural accounting procedures. This thesis is written in Estonian, contains two main chapters, each containing two subsections, which are fitted on 52 pages. The author has used 30 sources, which all have referred to in the text. Additionally, the author of this thesis has used the annual reports of 70 Estonian agricultural companies from the year 2011.

The subject matter of this thesis is topical in Estonia, because the current accounting methods of the biological assets enable agricultural companies to conceal the actual value of their assets and receive gains which are not presented in their accounting.

The purpose of this thesis is to analyse the reporting of vegetal biological assets in accounting. In order to execute the analysis, the author has stated the following research assignments:

1. Provide an overview of the term vegetal biological assets and of the principles of the accounting concepts.
2. Provide an overview of the techniques to calculate the value of vegetal biological assets.
3. Analyse the reporting of the value of vegetal biological assets.
4. Analyse the distinctive rules of reporting of vegetal biological assets in accounting.

The author of this Thesis achieved the stated purpose. As a result, author provided detailed theoretical overview of the term vegetal biological assets; of the principles in the accounting concepts and of the accounting methods.

According to the executed empirical research, flaws in the agricultural accounting legislation became evident, such is the intentional/unintentional manipulation of financial values, by which reducing the tax obligation. Additionally to the potential taxation risk, the

thesis found that the agricultural endowment garbles the actual financial loss by obscuring the financial performance of the agricultural companies. According to these facts, it is evident, that the appointment of agricultural endowments and their purposeful use needs more analysis.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

Raamatupidamise seadus, 20.11.2002 – RT I 2002, 102,600 ... RT I, 25.05.2012, 8

Vooro, A., *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises* (Tartu: Tarmest OÜ, 2011)

Eesti Maaelu Entsüklopeedia II osa (Eesti Entsüklopeediakirjastus, 2008)

Registrite ja Infosüsteemide Keskus (RIK),

<emtak.rik.ee/EMTAK/pages/klassifikaatorOtsing.aspx> (15.04.2013)

Needles, Powers, Mills, Anderson, *Principles of Accounting* (Houghton Mifflin Company, 1999)

IFRS Foundation, „International Financial Reporting Standard (IFRS) for Small and Medium-sized Entities (SMEs)“ <eifrs.iasb.org/eifrs/sme/en/IFRSforSMEs2009.pdf> (15.04.2013)

Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 1 Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted; RTL 2003, 10, 117

Ten Team, *Hea raamatupidamise tava 2012/2013 kommenteeritud muudatused* (Tallinn: Ten Team, 2012)

Villems, T., *Majandusaasta aruande koostamine* (Tallinn: Pandekt OÜ, 2007)

Raamatupidamise Toimkonna juhend RTJ 7 Bioloogilised varad; RTL 2005, 66, 952 ... 2009, 3, 46 (muudetud 2011)

Tikk, J., *Finantsarvestus* (Tallinn: Valgus, 2008)

- Alver, L., Alver, J., Reinberg, L., *Finantsarvestus* (Tallinna Raamatutrükikoda, 2004)
- Palmpuu, M., *Majandusaasta aruande koostamine* (Tallinn: Pandekt OÜ, 2013)
- Solomon, L., Vargo, D., Walther, L., *Accounting Principles* (West Publishing Company, 1990)
- Otsus-Carpenter, M., *Väikeettevõtte raamatupidamine* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2010)
- Nurmet, M., Soe, H., „Kasumiaruande koostamisest põllumajandusettevõttes“, *Majandusarvestuse aktuaalseid probleeme äri- ja avalikus sektoris* (Tallinna Tehnikaülikool, 2004)
- Pizzey, A., *Accounting and Finance*, (Great Britain: TJ International Ltd, 2001)
- Riahi-Belkaoui, A., *Accounting theory* (Great Britain: TJ International Ltd, 2004)
- Pop, A., Deaconu, S. *Theoretical and Applied Economics* (2008)
- Lõokene, I., Siling, S., „Bioloogiliste varade raamatupidamisest“, *Majandusarvestus & Finantsjuhtimine. Aktuaalseid probleeme Eesti Vabariigis* (Tallinn: AS Atlex, 2001)
- Alexander, D., Archer, S., *Miller International Accounting/Financial Reporting Standards* (New York: Aspen Publishers, 2004)
- BDO Eesti AS, „Põllumajandusettevõtete raamatupidamine“, *Raamatupidamise käsiraamat* (Tallinn: Äripäeva kirjastus, 2004)
- Kallas, K. *Finantsarvestuse alused* (Tallinna Raamatutrükikoda, 2002)
- Leppik, E., *303 Majandustehingut raamatupidamises* (Tartu: Rafiko Kirjastus OÜ, 2009)
- Kõomägi, M., *Äriarandus* (Tartu Ülikooli Kirjastus, 2006)

Tulumaksuseadus, 15.12.1999, jõustunud 01.01.2000 – RT I 1999, 101, 903 ... RT I, 20.03.2013 1

Maksukorralduse seadus, 20.02.2002, jõustunud 01.07.2002 – RT I 2002, 26, 150 ... RT I, 17.04.2013, 13

Eesti Vabariigi Põllumajandusministeeriumi Maamajanduse infokeskus, „Põllumajandustootjate majandusnäitajad“ (Järeda: 2012)

Silberg, U., *Agraarpoliitika* (Tartu Ülikooli kirjastus, 2001)

Põllumajandusministeeriumi Maaettevõtluse büroo, „Regionaalne SKP piirkondade ja majandussektorite järgi, keskmine elatustase ning vaesuse piir“ (2012), <www.agri.ee/public/Regionaalne_SKP_piirkondade_jargi.pdf> (06.05.2013)

LISA 1. KÜSITLUSANKEET

Lugupeetud vastajad!

Olen Sisekaitseakadeemia Finantskolledži üliõpilane Anna-Liisa Lukk. Koostan lõputööd teemal „Taimse bioloogilise vara kajastamine majandusarvestuses“ ja viin lõputöö raames läbi uuringu, mille eesmärgiks on analüüsida bioloogiliste varade kajastamise problemaatikat. Palun Teil ning Teie ettevõtte raamatupidajal vastata lühikesele küsimustikule. Teie vastused jäävad anonüümseks ja neid kasutatakse üldistatud kujul. Küsimustik on veebipõhine ning koosneb 13-st küsimusest, vastamine võtab aega 10-15 minutit. Uuringu tulemusi kasutatakse vaid lõputöö raames ning soovi korral võin vastajatele edastada uuringutulemused. Küsimustikule vastamise tähtaeg on 28.02.2013.

Täna Teid koostöö eest!

Lisainfo: annaliisa.lukk@gmail.com

1. Millises Eesti piirkonnas Te põllumajandusega tegelete?
2. Milliste taimekasvatuse valdkondadega tegelete? Mis on olnud nende põllukultuuride kasvatamise valiku tegemise põhjuseks?
3. Kas bioloogiliste varade kajastamine majandusarvestuses on Teile probleeme tekitanud? Milliseid?
4. Kas Te kasutate või olete kasutanud igapäevaselt RTJ 7?
5. Kuidas Te hindate RTJ 7 arusaadavust ning selgust raamatupidamise korraldamises? Põhjendage. 1 - väga halb; 2 - halb; 3 - ei tea; 4 - hea; 5 - väga hea
6. Palun esitage omapoolsed ettepanekud bioloogiliste varade kajastamise nõuete muutmiseks.

7. Mida arvate õiglase väärtuse meetodi rakendamisest? Palun kirjeldage, kas õiglase väärtuse meetodi rakendamine on Teie jaoks keeruline.
8. Milliseid meetmeid rakendate, kui bilansipäeval pole bioloogilisele varale vastavat turuhinda?
9. Millistel juhtudel kasutate varade kajastamisel soetusmaksumuse meetodit? Näited
10. Vastavalt RTJ 7-le tuleb põllumajandusliku toodangu esmasel kajastamisel lähtuda bioloogilise vara nõuetest ning edaspidi tavapäraest varude arvestuspõhimõtetest. Milline on Teie arvamus?
11. Majandusarvestuses on kasutusel Raamatupidamise seaduses kehtestatud bilansivorm sõltumata ettevõtete spetsiifikast. Milline on Teie arvamus bilansikirjete piisavusest bioloogiliste varade kajastamisel?
12. Millised oleksid Teie ettepanekud bilansikirjete muutmiseks?
13. Mida arvate sellest, kui põllumajandusettevõtted saaksid ise valida, millist arvestusmeetodit nad bioloogiliste varade kajastamisel kasutavad? Arvestusmeetodi valikul saaksid ettevõtted arvestada põllukultuuride eripärasid ning missugune arvestusmeetod oleks tööajaliselt efektiivsem.

LISA 2. PRIA ESINDAJALE ESITATUD KÜSIMUSED JA SAADUD VASTUS

1. Küsimus: Mida PRIA kontrollib täpsemalt enne/pärast ettevõtetele põllumajandustoetuste andmist?

Vastus: Lühidalt öeldes kontrollib PRIA enne toetuse määramist taotleja ning kavandatava investeeringu nõuetekohasust/abikõlblikkust (vastavus määruse nõuetele); pärast toetuse määramist ja enne maksmist kontrollitakse peaaesjalikult investeeringu teostamist vastavalt heakskiidetud taotlusele ning esitatud dokumentidele; pärast toetuse välja maksmist ehk siis järelkontrolli faasis jälgitakse, kas investeeringuobjektid on alles ja kasutusel ning kas toetuse saaja kasutab neid sihipäraselt vastavalt äriplaanis ette nähtule.

2. Küsimus: Kas PRIA-l on piisavalt suur kontrollimisõigus või peaks õiguseid rohkem olema? Mille osas? Põhjendage.

Vastus: Kontrolli ulatus tänasel hetkel on piisav tagamaks regulatsioonidest ja määrustest tulenevate nõuete kontroll. Minu hinnangul on hetkel suhteliselt hea tasakaal piisava kontrolli ning tavataotleja jaoks mitte liiga suure halduskoormuse vahel. Pettusekahtlustega juhtumite osas võiks kontrollimisõigus olla loomulikult suurem ning tuleva programmiperioodi valguses on selle suhtes ka uusi mõtteid, kuid tänases situatsioonis on selle osas palju abi tihedatest koostöösidemetest teiste ametiasutustega (EMTA, PPA, kohalikud omavalitsused).

3. Küsimus: Millised pettusteskeemid on toetuste saamisel enamlevinumad? Kui palju neid esineb?

Vastus: Mõni aeg tagasi kirjutas Päevaleht PRIA-ga seotult sellise artikli: <http://www.epl.ee/news/eesti/seitse-skeemi-kuidas-pria-lt-raha-valjapetta.d?id=64807084>. Ei saa küll öelda, et see oleks ajakirjanduslik tippteos või 100% tõsiseltvõetav, kuid üldiselt on siiski peamised kohad välja toodud. Esinemissageduse kohta võiks pakkuda, et tõsiseid pettureid on alla 1 protsendi meie taotlejatest.

4. Küsimus: Milline on Teie hinnang põllumajandusettevõtete majandusarvestusele seoses bioloogiliste varade erilaadsete omadustega? Kas võrreldes „tavaliste“ ettevõtetega on see usaldusväärsem või vastupidi?

Vastus: Kindlasti on bioloogiliste varade kajastamise puhul teatud erisusi ning seega saaks teha ka usaldusväärse osas mingeid järeldusi, kuid kuna PRIA oma toetuste menetlemisel sellekohast statistikat ei tee ega pea, siis oleks siin arvamuse avaldamine üksnes mõne üksiku investeeringutoetustest pärineva näite baasil ega oleks seetõttu piisavalt laiapõhjaline. Loodetavasti on nt maksuametil võimalik täpsemaid hinnanguid selle kohta, kas bioloogiliste varadega tegelevatele ettevõtete puhul on eripärase arvestusmeetodi tõttu tekkinud suurem võimalus maksupettusteks, esitada.

Lugupidamisega

Üllar Laan

juhtivspetsialist

Maaelu investeeringutoetuste büroo

Põllumajanduse Registrite ja Informatsiooni Amet

Telefon: 737 1394

LISA 3. MAJANDUSAASTA ARUANNETE KOONDANDMED JA SUHTARVUD

NR	Ettevõtte nimi	Tegevusala	Müügitulu (eur)	PRIA toetused (eur)	Otsesed kulud (eur)	Kasum (eur)	Müügikäibe puhasrentaablus (%)	Kulude suhe müügituludega (%)	Toetuste suhe müügituluga (%)
1	OÜ Aatinger	Õuna- ja marjakasvatus	51 529,00	6 042,13	47 068,00	484,00	0,94	91,34	11,73
2	OÜ Eritex Invest	kvaliteetne kasvatamine ja müük	428 326,00	4 730,28	191 652,00	3 636,00	0,85	44,74	1,1
3	OÜ Naeris	teravilja- ja köögiviljakasvatus	309 707,00	68 377,79	95 035,00	213 956,00	69,08	30,69	22,08
4	Sagro AS	köögiviljakasvatus	4 802 865,00	29 226,52	3 466 000,00	94 771,00	1,97	72,17	0,61
5	OÜ Ojasoo	teraviljakasvatus	50 428,00	18 478,18	45 666,00	6 414,00	12,72	90,56	36,64
6	OÜ Agriman	teravilja- ja rapsikasvatus	51 323,00	17 804,42	47 797,00	26 026,00	50,71	93,13	34,69
7	OÜ Hiire Õnn	teraviljakasvatus	93 918,00	60 099,00	94 108,00	62 168,00	66,19	100,2	63,99
8	Pripe Areng OÜ	astelpaju marjakasvatus	6 963,00 €	1 154,05	3 270,00	114,00	1,64	46,96	16,57
9	OÜ Saitklap	taimekasvatus	18 324,00	43 050,55	18 790,00	3 106,00	16,95	102,54	234,94
10	OÜ Valjala Seemnekeskus	seemnekasvatus	121 315,00	21 248,00	56 693,00	49 838,00	41,08	46,73	17,51
11	Järve Tootjate OÜ	teravilja- ja rapsikasvatus	993 562,00	315 701,93	963 749,00	264 134,00	26,58	97	31,77
12	Lipniku OÜ	teraviljakasvatus	108 222,00	53 109,54	61 816,00	58 810,00	54,34	57,12	49,07
13	Päevapoeg OÜ	teraviljakasvatus	55 771,00	102 689,09	105 832,00	62 951,00	112,87	189,76	184,13
14	FT Eesti OÜ	teravilja- ja rapsikasvatus	1 742 727,00	109 331,77	1 472 744,00	35 640,00	2,05	84,51	6,27

NR	Ettevõtte nimi	Tegevusala	Müügitulu (eur)	PRIA toetused (eur)	Otsesed kulud (eur)	Kasum (eur)	Müügikäibe puhasrentaablus (%)	Kulude suhe müügituludega (%)	Toetuste suhe müügituluga (%)
15	OÜ Viljatera	Taimekasvatus	114 326,00	70 067,91	81 836,00	71 536,00	62,57	71,58	61,29
16	OÜ Hansukartul	kartuli-, rapsi-, teravilja- ja ristikukasvatus	201 506,00	38 202,19	148 304,00	87 642,00	43,49	73,6	18,96
17	Kaarli Agro OÜ	teravilja-, maasika- ja rapsikasvatus	63 354,00	18 838,07	29 781,00	24 278,00	38,32	47,01	29,73
18	Sirgapalu talu OÜ	teraviljakasvatus; metsandus	12 305,00	4 243,10	<i>Ei ole kajastatud</i>	247,00	2,01	<i>ei saa arvutada</i>	34,48
19	Tani talu OÜ	teraviljakasvatus	116 506,00	2 928,53	107 927,00	31 912,00	27,39	92,64	2,51
20	OÜ Eesti Roos	roosiistikute tootmine	77 194,00	11 766,66	47 248,00	7 864,00	10,19	61,21	15,24
21	OÜ HTM Grupp	teravilja- ja rapsikasvatus	499 849,00	286 394,19	594 537,00	5 875,00	1,18	118,94	57,3
22	OÜ Kolu-Nõmme	Traditsiooniline tegevus	1 692,00	6 801,48	2 034,00	-445,00	-26,3	120,21	401,98
23	OÜ Rannamiku	Taimekasvatus	6 819,00	10 919,35	16 759,00	147,00	2,16	245,77	160,13
24	Vend Valmar OÜ	Taimekasvatus	198 823,00	60 611,58	123 992,00	24 465,00	12,3	62,36	30,49
25	OÜ Arvmer	Taimekasvatus	73 201,00	24 471,05	77 225,00	2 405,00	3,29	105,5	33,43
26	Reinu-Einari OÜ	teraviljakasvatus ja metsavarumine	756 800,00	299 363,26	688 475,00	124 169,00	16,41	90,97	39,56
27	OÜ Lindest	söödakasvatus	63 465,00	8 027,94	51 180,00	28 320,00	44,62	80,64	12,65
28	OÜ Maaharijad	teravilja- ja kartulikasvatus	241 598,00	223 195,37	309 669,00	39 505,00	16,35	128,18	92,38
29	Tooma Farmer OÜ	teraviljakasvatus	6 277,00	55 666,98	5 953,00	2 065,00	32,9	94,84	886,84
30	OÜ Viljatare	teravilja- ja rapsikasvatus	351 950,00	234 292,65	349 487,00	16 648,00	4,73	99,3	66,57
31	OÜ Kõrre-Metsa	metsa ja põllumajandussaaduste müük	228 538,00	25 007,14	179 771,00	4 475,00	1,96	78,66	10,94
32	OÜ Matepol	teravilja- ja rapsikasvatus	78 561,00	17 082,20	28 304,00	10 329,00	13,15	36,03	21,74

NR	Ettevõtte nimi	Tegevusala	Müügitulu (eur)	PRIA toetused (eur)	Otsesed kulud (eur)	Kasum (eur)	Müügikäibe puhasrentaablus (%)	Kulude suhe müügituludega (%)	Toetuste suhe müügituluga (%)
33	OÜ Mäemõisa	teravilja- ja rapsikasvatus	328 294,00	92 041,67	321 740,00	254 484,00	77,52	98	28,04
34	OÜ Privoi	teravilja- ja rapsikasvatus	200 918,00	110 175,14	171 329,00	197 451,00	98,27	85,27	54,84
35	OÜ Sõstramaa	põllumajandussaaduste tootmine	876,00	9 197,18	4 396,00	1 424,00	162,56	501,83	1049,91
36	OÜ Fruitec Mets	Õuna- ja marjakasvatus	41 902,00	2 236,58	20 968,00	- 4 571,00	-10,91	50,04	5,34
37	OÜ Järelvanker	söödaherne müük	575 200,00	13 176,21	581 133,00	9 281,00	1,61	101,03	2,29
38	Lenno Koddala OÜ	köögivilja- ja juurvilja kasvatus	81 490,00	2 935,66	46 209,00	12 003,00	14,73	56,71	3,6
39	OÜ Linte Liski	kartuli-, rapsi- ja teraviljakasvatus	60 182,00	27 784,37	35 127,00	23 356,00	38,81	58,37	46,17
40	Kodukartul OÜ	kartuli-, köögivilja, rapsi- ja teraviljakasvatus	250 036,00	192 225,61	266 686,00	4 183,00	1,67	106,66	76,88
41	Põhara Agro OÜ	teraviljakasvatus	614 230,00	138 905,47	422 313,00	21 883,00	3,56	68,75	22,61
42	OÜ Saaresepa	köögivilja- ja kartulikasvatus	214 213,00	8 188,31	25 441,00	75 452,00	35,22	11,88	3,82
43	Vahenurme Agro AS	rapsikasvatus	919 251,00	140 948,76	965 087,00	-161 560,00	-17,58	104,99	15,33
44	OÜ Valdber	köögivilja- ja kartulikasvatus	69 961,00	12 511,82	44 110,00	20 921,00	29,9	63,05	17,88
45	OÜ Keawa	teravilja- ja rapsikasvatus	268 022,00	89 402,96	201 105,00	157 810,00	58,88	75,03	33,36
46	OÜ Luige Farmer	teravilja- ja rapsikasvatus	122 091,00	47 374,98	61 648,00	128 457,00	105,21	50,49	38,8
47	Oilseed Agro Vigala OÜ	teravilja- ja rapsikasvatus	680 178,00	205 610,97	688 873,00	-49 547,00	-7,28	101,28	30,23
48	Orgita Põld OÜ	teravilja- ja rapsikasvatus	1 654 672,00	505 788,86	985 870,00	502 562,00	30,37	59,58	30,57

NR	Ettevõtte nimi	Tegevusala	Müügitulu (eur)	PRIA toetused (eur)	Otsesed kulud (eur)	Kasum (eur)	Müügikäibe puhasrentaablus (%)	Kulude suhe müügituludega (%)	Toetuste suhe müügituluga (%)
49	OÜ Tubren	teravilja- ja rapsikasvatus	630 839,00	28 409,96	499 789,00	45 178,00	7,16	79,23	4,5
50	Agrimajanduse OÜ	teraviljakasvatus	194 666,00	42 280,40	212 384,00	11 091,00	5,7	109,1	21,72
51	OÜ Heko põld	teravilja- ja rapsikasvatus	811 867,00	167 805,11	680 237,00	72 928,00	8,98	83,79	20,67
52	OÜ Karre	kartuli-, köögivilja, rapsi- ja teraviljakasvatus	85 432,00	62 464,36	69 994,00	1 545,00	1,81	81,93	73,12
53	Kurissaare OÜ	kartuli- ja köögiviljakasvatus	14 493,00	339,77	4 174,00	38,00	0,26	28,8	2,34
54	OÜ Tamo Põld	teravilja- ja köögiviljakasvatus	61 887,00	2 585,47	22 868,00	71 837,00	116,08	36,95	4,18
55	OÜ Mentor Agro	teravilja- ja rapsikasvatus	72 769,00	44 900,07	89 908,00	5 327,00	7,32	123,55	61,7
56	OÜ Pikasilla Põllumees	teravilja-, herne- ja rapsikasvatus	41 937,00	24 175,16	52 787,00	6 463,00	15,41	125,87	57,65
57	Päikesepõld OÜ	teravilja-, herne- ja rapsikasvatus	231 368,00	125 427,00	215 316,00	103 975,00	44,94	93,06	54,21
58	Tõrva Astelpaju OÜ	astelpaju marjakasvatus	16 227,00	2 341,91	1 563,00	8 736,00	53,84	9,63	14,43
59	Sinilepa Põld AS	teravilja- ja rapsikasvatus	184 955,00	72 317,54	124 577,00	62 958,00	34,04	67,36	39,1
60	OÜ Vanause	teravilja- ja rapsikasvatus	335 082,00	87 674,01	245 642,00	90 389,00	26,98	73,31	26,16
61	Elujõud OÜ	ravimtaimekasvatus	96 864,00	56 526,31	34 455,00	63 676,00	65,74	35,57	58,36
62	OÜ Etera	tera- ja kaunviljakasvatus	5 860,00	17 112,03	11 629,00	110,00	1,88	198,45	292,01
63	OÜ Koorti Kartul	kartulikasvatus	510 890,00	1 590,47	366 429,00	52 333,00	10,24	71,72	0,31
64	OÜ Sakala Põlder	teravilja- ja rapsikasvatus	1 043 423,00	350 604,09	846 817,00	429 664,00	41,18	81,16	33,6

NR	Ettevõtte nimi	Tegevusala	Müügitulu (eur)	PRIA toetused (eur)	Otsesed kulud (eur)	Kasum (eur)	Müügi käibe puhasrentaablus (%)	Kulude suhe müügituludega (%)	Toetuste suhe müügituluga (%)
65	OÜ Ilumäe talu	kartuli- ja köögiviljakasvatus	82 827,00	15 388,20	66 969,00	5 665,00	6,84	80,85	18,58
66	OÜ Ankatrans	teravilja- ja rapsikasvatus	39 766,00	22 740,51	50 273,00	10 126,00	25,46	126,42	57,19
67	OÜ Seto Rügä	teraviljakasvatus	10 963,00	19 681,44	8 650,00	19 171,00	174,87	78,9	179,53
68	Lossimar OÜ	põllumajandussaaduste tootmine	25 218,00	24 509,59	27 233,00	7,00	0,03	107,99	97,19
69	OÜ Metsatäre talu	köögiviljakasvatus	3 182,00	20 787,26	4 515,00	5 451,00	171,31	141,89	653,28
70	Piusa Põllumajanduse OÜ	metsandus	23 035	25 527,80	15 291	28 060	121,41	66,38	110,82
Kõigi tegevusalade keskmine:			321 897,29	71 958,40	250 976,29	52168,60	33,27	90,58	86,11
Teraviljakasvatajate keskmine:			-	-	-	-	36,81	-	-
Rapsikasvatajate keskmine:			-	-	-	-	28,87	-	-
Köögi- ja juurviljakasvatajate keskmine:			-	-	-	-	40,81	-	-
Kartulikasvatajate keskmine:			-	-	-	-	16,96	-	-