

Sisekaitseakadeemia
Finantskolledž

Liia Laas

LOOMSE BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMINE EESTI
ETTEVÕTJATE MAJANDUSARVESTUSES

Lõputöö

Juhendaja:

Maret Güldenkoh, MBA

Tallinn 2014

ANNOTATSIOON

SISEKAITSEAKADEEMIA

Kolledž: Finantskolledž	Kuu ja aasta: mai 2014
Töö pealkiri: „Loomse bioloogilise vara kajastamine Eesti ettevõtjate majandusarvestuses“	
Töö pealkiri võõrkeeles: „ <i>The Reporting of Animal Biological Assets in Accounting of Estonian businesses</i> “	
Töö autor: Liia Laas	Olen nõus oma lõputöö kättesaadavaks tegemisega elektroonilises keskkonnas. Allkiri:
<p>Töö on kirjutatud eesti keeles ja koosneb 39 leheküljest. Lõputöö koostamisel on kasutatud 33 allikat, millele on töös viidatud.</p> <p>Läbi on viidud ankeetküsitlus loomse bioloogilise vara kajastamise osas, millele vastas 84 loomse varaga tegelevat isikut. Lisaks kvalitatiivse uurimusena viidi läbi neli intervjuud. Teema on aktuaalne, sest 2015. aastal rakendub Euroopa raamatupidamise direktiiv, mille alusel muutub liikmesriikide majandusarvestus ühetaolisemaks, mis põhjustab muutusi põllumajandusettevõtjate raamatupidamises.</p> <p>Lõputöö eesmärgiks on analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamist Eesti ettevõtjate majandusarvestuses.</p> <p>Töös antakse põhjalik teoreetiline ülevaade loomse bioloogilise vara mõistest ja väärtusest, majandusarvestuses kajastamise põhimõtetest ning erisustest. Lisaks tuuakse välja uurimuse käigus selgunud problemaatilised kohad ja võimalikud lahendused probleemidele. Autor jõudis järeldusele, et loomse bioloogilise vara kajastamisel majandusarvestuses esineb probleeme, mis mõjutavad ettevõtja maksukohustust ning puudub süsteemne ja põhjalik kontroll loomsete varade kajastamise üle, mis võimaldab ettevõtjal muuta tegelikku majandusüksuse väärtust. Näiteks jätta arvele võtmata bioloogilise vara kõrvalsaadused või kirjendada neid raamatupidamises osaliselt, mis annab ettevõtjale võimaluse realiseerida vara ilma makse maksmata. Jätta arvele võtmata uusi ühikuid bioloogilist vara või kajastada vara vales väärtuses. Maksu- ja Tolliametis ei ole arvatud võimalikku riigile saamata jäänud tulu loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja vara väärtuse valesti kajastamisest või arvele võtmata jätmisest.</p>	
Võtmesõnad: loomne bioloogiline vara, bioloogiline vara, põllumajandus, põllumajandusettevõtted, raamatupidamine, majandusarvestus, majandusarvestuse alusprintsipiibid, aruandlus, bilansiline väärtus, turuväärtus, maamajandus	
Võõrkeelsed võtmesõnad: <i>animal biological assets, biological assets, agriculture, agricultural enterprises, accounting, accounting concepts, accountancy, reporting, bookkeeping, book value, commercial value, rural economy</i>	
Säilitamise koht: Sisekaitseakadeemia	
Kaitsmisele lubatud	
Kolledži direktor: Uno Silberg	Allkiri:
Vastab lõputöö nõuetele	
Juhendaja: Maret Guldenkoh	Allkiri:

SISUKORD

SISSEJUHATUS	3
1. LOOMSE BIOLOOGILISE VARA OLEMUS JA RAAMATUPIDAMISLIK ARVESTUS ..	5
1.1. Loomse bioloogilise vara mõiste ja väärtus	5
1.2. Loomse bioloogilise vara raamatupidamislik arvestus ja bioloogilised protsessid.....	9
2. LOOMSE BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMISEST TULENEVAD ERISUSED MAJANDUSARVESTUSES	20
2.1. Loomse bioloogilise vara kajastamisest tulenevad erisused	20
2.2. Loomse bioloogilise vara kajastamine	23
KOKKUVÕTE	32
SUMMARY	35
VIIDATUD ALLIKATE LOETELU	36
TABELITE JA JOONISTE LOETELU	39
LISA 1. LOOMSE VARA KAJASTAMISE KÜSITLUS	40
LISA 2. INTERVJUU RAAMATUPIDAMISSPETSIALISTIGA	45
LISA 3. INTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI PEAREVIDENIGA.....	47
LISA 4. INTERVJUU ÜPP KAUPADE KONTROLLIDEST MAKSU- JA TOLLIAMETI ESINDAJAGA	49
LISA 5. INTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI ANALÜÜTIKUGA.....	51

SISSEJUHATUS

Need inimesed, kes tegelevad Eestis loomakasvatusega ettevõtluse eesmärgil nii väike kui ka suurettevõtjatena, peavad oma ettevõtlustegevuse kajastama majandusarvestuses. Raamatupidamise seaduses ei ole konkreetselt määratletud, kuidas kajastada loomset bioloogilist vara. Seda käsitleb Raamatupidamise Toimkonna juhend Bioloogiline vara, mis sätestab peamiselt bioloogilise vara arvele võtmise, kuid ei kajasta bioloogilistest protsessidest tulenevate loomsete varade muutuste ülekandmist ja ümberhindamist. Loomse bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamiseks on mitmeid meetodeid. Väärtuse muutumise kajastamine ja õiglase hindamine vajab lisateadmisi ja oskusi, mis on vajalikud ka tegevusala õiglaseks maksustamiseks ning kontrollimiseks.

Teema on aktuaalne, sest 2015. aastal rakendub Euroopa raamatupidamise direktiiv, mille alusel muutub liikmesriikide majandusarvestus ühetaolisemaks, mis põhjustab muutusi põllumajandusettevõtjate raamatupidamises. Lisaks puuduvad konkreetsed juhised, kuidas kajastada loomseid bioloogilisi muundusi ettevõtja raamatupidamises ja seega võib loomse varaga tegeleva ettevõtja finantsseis majandusarvestusest tulenevalt olla valesti kajastatud.

Teemat on käsitletud taimse bioloogilise vara osas 2013. aastal lõputöös Anna-Liisa Lukk. Aino Voo on 2011. aastal käsitletud teemat bioloogiliste varade kajastamisest raamatupidamises, milles aga ei käsitleta loomset bioloogilist vara looma tõude kaupa, nii nagu antud töös tehakse.

Uudsus põhineb selles, et loomse bioloogilise vara kajastamise eripära majandusarvestuses pole varasemalt teadustöodes looma tõugude kaupa analüüsitud. Lisaks pole Maksu- ja Tolliametis (edaspidi MTA) juhendmaterjale ega koolitatud isikuid loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate raamatupidamise kontrollimiseks, valdkonna kontrollimine vajab erialaseid lisateadmisi.

Probleemiks on see, et loomse bioloogilise varaga tegeleval ettevõtjal on võimalik loomse bioloogilise vara valesti kajastamisel varjata majandusüksuse tegelikku väärtust ja osa teenitud tulust jätta majandusarvestuses kajastamata. Lisaks võib vara väärtuse valesti hindamine mõjutada maksukohustust, mille tulemusel jääb riigil osa tulust saamata.

Lõputöö eesmärgiks on analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamist Eesti ettevõtjate majandusarvestuses.

Püstitatud eesmärgi saavutamiseks lähtutakse neljast uurimisülesandest:

1. Anda ülevaade loomse bioloogilise vara mõistest ja väärtusest.
2. Anda ülevaade loomse bioloogilise vara kajastamisest majandusarvestuses ja bioloogilistest protsessidest.
3. Analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamisest tulenevaid erisusi.
4. Analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamist ettevõtjate majandusarvestuses.

Lõputöös kasutatakse kombineeritult kvalitatiivset ja kvantitatiivset uurimismeetodit. Viiakse läbi ankeetküsitlus ning intervjuud eriala spetsialistidega, millede vastuseid analüüsitakse ning tulemusi võrreldakse erialase teaduskirjandusega.

Lõputöö koosneb kahest peatükist, millel on kaks alapeatükki. Esimeses peatükis antakse ülevaade loomse bioloogilise vara mõistest, olemusest, väärtusest, bioloogilistest protsessidest ning selle kajastamisest majandusarvestuses. Esimese peatüki esimeses alapeatükis keskendutakse peamiselt loomse bioloogilise vara mõiste selgitamisele ja vara väärtuse hindamise meetodite kirjeldamisele. Esimese peatüki teises alapeatükis antakse ülevaade, kuidas kajastada raamatupidamislikult loomset bioloogilist vara ning nendes toimuvaid protsesse keskendudes lehma, sea, hobuse, lamba, hane, pardi, kalkuni ja angerja bioloogilistele muundustele.

Teises peatükis antakse ülevaade loomses bioloogilises varas kirjendamisest raamatupidamises ja analüüsitakse erisusi, mis võivad esineda põllumajandusettevõtja majandusarvestuses. Teise peatüki esimeses alapeatükis analüüsitakse loomse vara kajastamise erisusi. Teise peatüki teises alapeatükis analüüsitakse loomse bioloogilise vara kajastamist majandusarvestuses kasutades kvantitatiivse ja kvalitatiivse uurimismeetodi tulemusi. Lõputöö on autori kursusetöö edasiarendus.

Lõputöös kasutatakse erinevaid allikaid sealhulgas nii võõrkeelsed kui ka eesti keelsed teadusallikad ning Eesti Vabariigi õigusakte seisuga jaanuar 2014.

1. LOOMSE BIOLOOGILISE VARA OLEMUS JA RAAMATUPIDAMISLIK ARVESTUS

1.1. Loomse bioloogilise vara mõiste ja väärtus

Loomse bioloogilise vara mõiste ja olemus on olulised, et vältida probleeme nende kajastamisel ettevõtja majandusarvestuses. Tegemist ei ole tüüpiliste varudega, vaid elusolenditega ja iga elutsüklil koosneb muundustest. Loomse bioloogilise vara eluprotsessidega kaasneb uusi ühikuid bioloogilist vara või toodangut kõrvalsaadustena, mis tuleb nagu ka loomne bioloogiline vara, kajastada ettevõtja finantsarvestustes. Selleks peab oskama hinnata bioloogilise vara ja toodangu väärtust.

Elusorganismid jaotatakse prokariootideks ja eukariootideks, millest viimase taksonoomia alla kuuluvad loomad (Varrak 1994:482,601). Mõistet võib defineerida veel nii, et loomad on need elusolendid, kes ei kuulu protistide, seente ja taimede hulka. Bioloogia on teaduste kompleks elusloodusest ning elu kõikidest avaldumise vormidest. (Eesti...2009) Sellest tulenevalt on ettevõtluses kasutatavad elusorganismid bioloogilised varad. Nende täpsemaks kajastamiseks ettevõtjate raamatupidamises, eristatakse loomseid ja taimseid bioloogilisi varasid. Raamatupidamist on kasutatud alates inimeste majandusliku aktiivsuse tekkimisest, algselt põhinedes lihtsalt faktidel, näiteks üks lehm on vahetatud kaheksa lamba vastu ning nüüdseks on arenenud see raamatupidamise kahekordse kirjendamiseni (Grahame 2014). Kuna loomsetes varades toimuvad eluprotsessi käigus erinevad muutused, siis ettevõtjal võib tekkida probleeme nende õigel ja õiglasel kajastamisel majandusarvestuses (Vooro 2011:6).

Põllumajandusettevõtte raamatupidamine vajab põhjalikku lähenemist sesoonsuse ja varieeruvate tsüklite tõttu, mis leiavad aset bilansis kajastatavates bioloogilistes varades (Vooro 2011:5-6). Tsüklid on kasvamine, degeneratsioon, tootmine ja taastootmine. Kasvamine on organismi ja selle osade massi ning mõõtmete suurenemine. Degeneratsiooniks nimetatakse protsessi, mil toimub rakkudes, kudedes, elundites või terves looma organismis taandareng, mida tavajuhtudel peetakse vananemiseks. Tootmiseks on täiendava hüvise loomine ning taastootmine on uue põlvkonna loomine ehk paljunemine, kuid võib ka tõlgendada kui tarbimisega samaaegset tootmist. (Eesti...2009) Selliste muundumiste tulemusena muutub vara majanduslik väärtus või tekib uusi ühikuid bioloogilist vara. Bioloogiliste protsesside muundumisi peavad peegeldama

ettevõtja koostatavad finantsaruanded, mille eesmärk on usaldusväärsete ja õiglaste andmete kajastamine ettevõtja varadest, kohustustest ja finantspositsioonist (Vooro 2011:5-6).

Väärtuse loomine on ettevõtete peamine eesmärk, mida võib saavutada igapäevase tegevusega ja struktuurselt tehtud otsustega (Burja 2013). Toodang on bioloogilisest varast saadav või eraldatav toodang. Põllumajanduslik tegevus on ettevõtja poolt juhitud protsess, mille käigus toimub bioloogiliste varade muundumine põllumajanduslikuks toodanguks või uuteks bioloogilisteks varadeks. Bioloogiline muundumise tulemusena bioloogilised varad kvantitatiivselt ja kvalitatiivselt muutuvad. (Bioloogilised...2011:2-3) Defineeritakse ka nii, et põllumajandustoodang on bioloogilise vara koristuse järel saadav toode. Koristus on protsess, mille käigus eraldatakse saadus bioloogilisest varast või mille käigus lõpetatakse bioloogilise vara elutsükkel. (Vooro 2011:10) Põllumajanduslik toodang tekib kas bioloogilise vara eluprotsessi lõpetamisega, näiteks lihakere tapamajas või põllumajandusliku toodangu eraldamisega bioloogilise vara küljest, näiteks lehadelt lüpsitud piim või kanadelt saadud munad (Bioloogilised...2011:3). Põllumajanduslikuks toodanguks ei peeta avaveekogudest kalade püüdmist ega metsloomade küttemist (PricewaterhouseCoopers'...2009:3). Mõiste teenistusloomad (*service animals*) kasutatakse loomade kohta, kes osutavad abi puudega isikule (Malamud 2013). Samas Eesti Keele Instituudi andmetel on teenistusköer valvamiseks, jälituseks ja teistel eesmärkidel eriväljaõppe saanud köer (Eesti...2009). Tavapäraselt neid loomi ei peeta ettevõtluse eesmärgil küll aga võidakse kasvatada ettevõtluse eesmärgil.

Loomse bioloogilise varaga tegelemiseks ei loeta uurimistöid ja arendusi selliste organismidega nagu kultuurbakterid, rakud, bakterid ja viirused, kui seda tehakse ainult arendamise eesmärgil ja neid ei arendata müügi või põllumajandusliku toodangu täiustamiseks ja väärtuse tõstmiseks. Küll aga loetakse põllumajanduslikuks tegevuseks seda kui organisme arendatakse põllumajandusliku toodangu väärtuse kasvu, täiustamise või müügi eesmärgil. Näiteks kultuurbakterite arendus, et täiustada nendega piimatooteid. Ka maad, mida kasutatakse põllumajandusettevõtluses tootmiseks ei loeta bioloogiliseks varaks. Maa on investering ja põhivara, mitte ise bioloogiline vara, kuigi see annab bioloogilist toodangut ning seda saab täiustada või väärtust vähendada teiste bioloogiliste varadega. (PricewaterhouseCoopers'...2009:4) Võib väita, et põllumajanduslik tegevus on põllumajandustootmine, mis hõlmab endas bioloogilise varaga tegelemist.

Traditsioonilises majanduses seisab eraettevõtja silmitsi keerulise institutsionaalse keskkonnaga, mille norme tuleb täita (Yu, Zhou, Wang and Xi 2013). Näiliselt ühtse regulatsiooniga Euroopa Liidus esineb ikka erisusi tulude arvestamisel (Tamásné 2013). Põllumajandustootmine on olemuselt unikaalne kompleks majandustehinguid, mida iseloomustab tsüklilisus, tootmiseks

kulutatavad bioloogilised varad ja tootmistegevusest tekkivad nii uued bioloogilised varad kui toodang. See tähendab, et raamatupidamislikul kajastamisel ja hindamisel ei anna paljudel juhtudel tavaettevõtte arvestusprintsipiide rakendamine loomse varaga tegeleva ettevõtja varadest ega finantspositsioonist õiglast ülevaadet. Siit tulenebki, et põllumajandusettevõtte raamatupidamise eripära on tingitud eeskätt tootmistegevuse otsesest seotusest bioloogiliste protsessidega. (Vooro 2011:5-6)

Bioloogiliste varade ümberarvutamist rahalisse vääringusse ning nende kajastamist raamatupidamises reguleerib raamatupidamise toimkonna juhend (edaspidi RTJ) Bioloogilised varad, mille eesmärgiks on sätestada reeglid bioloogiliste varade kajastamiseks Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. RTJ Bioloogilised varad tugineb rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile IAS 41 Põllumajandus. (Bioloogilised...2011:1-2) Bioloogilise vara esimene arvele võtmine kajastatakse bilansis ainult juhul, kui vara on ettevõtte poolt kontrollitav või on tõenäoline, et ettevõtja saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu ja vara õiglane väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega. (Bioloogilised...2011:3)

RTJ 7 sätestab nõuded bioloogiliste varade kajastamisele ja hindamisele alates nende esmasest arvelevõtmisest soetuse või taastootmisprotsessi tulemusena, kuni nende realiseerimiseni või põllumajanduslikuks toodanguks saamiseni (Vooro 2011:6). Põllumajandusliku toodangu puhul rakendatakse RTJ 7 arvestuspõhimõtteid ainult nende esmasel arvelevõtmisel bilansis. Põllumajandusliku toodangu hilisemal kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ Varud. (Bioloogilised...2011:14) See on sätestatud, sest põhiprobleemiks on bioloogilise vara soetusmaksumuse hindamine. Seega määratakse bioloogilisele varale õiglane väärtus, millest on maha lahutatud eeldatavad müügikulutused ning hiljem loetakse seda bioloogilise vara soetusmaksumuseks ning saab rakendada tavakorda RTJ Varud alusel (Bioloogilised...2011:4). Eelduseks on, et bioloogilise vara õiglast maksumust on võimalik hinnata mõistliku aja ja rahaliste kulutustega.

RTJ 7 defineerib õiglase väärtuse mõiste, see on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. Soetusmaksumus on aga vara omandamise ajal vara eest makstud raha või üleantud mitterahalise tasu õiglane väärtus. Kuna tihti bioloogilist vara ei soetata kelleltki teiselt ei saa näiteks uut ilmale tulnud vasikat võtta arvele soetusmaksumuses. Selleks on määratud erikord õiglase maksumuse määramiseks. (Bioloogilised...2011:3) Kui taastootmisprotsessi tulemusena saadud bioloogiline vara võetakse arvele selle õiglases väärtuses, millest on lahutatud eeldatavad müügikulud, siis on õiglaseks väärtuseks hind, millega sõltumatu osapool oleks valmis seda vara ostma ehk nii – öelda

turuhind. Näiteks lüpsstud piim, võetakse arvele lüpsmise päeval kehtinud õiglases väärtuses ehk sellel päeval samas piirkonnas kehtinud toorpiima keskmine kokkuostuhind ning edaspidisel kajastamisel rakendatakse varude arvestuse põhimõtteid. (Vooro 2011:18-19) Turuväärtus on summa, mille eest on vara võimalik müüa või mis tuleb vara eest tasuda aktiivsel turul toimivas tehingus (Vooro 2011:17). Kui varale on realselt esinev turg, saab seal kasutatav hind olla õiglase väärtuse hindamise aluseks, kuid kui aktiivne turg puudub, kasutatakse viimast majandustehingu hinda, turu hinda sarnastele varadele või hinnatakse sektori standardi alusel (Hlaciuc, Mihalciuc and Iancu 2008:186). Õiglase väärtuse eeliseks on lihtsus selle arvestamisel, eriti kui on olemas varale turg, sest põllumajandusettevõtetes, kus peetakse raamatupidamise arvestust on kulud ehk soetusmaksumus reaalses tingimustes raskelt hinnatav, millest tuleneb, et ei saa esineda usaldusväärset raamatupidamist mitteusaldusväärse kulu põhjal (Argilés, García - Baldo and Monllau 2011:109).

Müügikulutused on vara müügiga kaasnevad vältimatud kulutused ning need tuleb lahutada eeldatavast bioloogilise vara õiglasest väärtusest. Müügikulu alla ei kuulu finantskulu ja tulumaksukulu. Müügikulutusteks loetakse näiteks tasud vahendajatele ja riigilõivud, kuid sinna hulka ei arvestata vara turustamisel tekkivaid transporti- ja muid kulutusi, mis võetakse arvesse pigem õiglase väärtuse hindamisel. (Leppik 2009:155).

Esineb kaks juhtumit, kui ettevõtjal ei ole võimalik võtta bioloogilist vara arvele õiglasest väärtuses. Näiteks siis, kui vara on varajases staadiumis või kui ei saa õiglast väärtust hinnata usaldavalt esmasel tunnustamisel ehk arvele võtmisel. Esimese puhul on kohane kalduda kõrvale standardist ja hinnata õiglase väärtus siis, kui on aset leidnud esmased bioloogilised muundumised ja õiglase väärtus on kergemini hinnatav. (PricewaterhouseCoopers'...2009:6) Näiteks haudumiseks minevad munad, sest haudumisprotsessis poleli hautud mune keegi ei osta, kuigi juba sündinud tibude väärtus on usaldusväärset hinnatav.

Teine erand, kui õiglase väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav, esineb harva, sest bioloogilise vara kajastamise eelduseks on, et õiglase väärtus on hinnatav (PricewaterhouseCoopers'...2009:6). Põhiline puudus õiglase väärtuse kasutamisel on see, et mõnedele bioloogilistele varadel ei esine aktiivset turgu (Argilés, Sabata and García - Blandón 2012:130). Erisus on, kui ei esine kaubale kindlat turgu ning pakutavate hindade info ei ole kättesaadav. See teeb õiglase väärtuse hindamise ebausaldusväärseks. Juhtudel kui hinnang loomse bioloogilise varale on ilmselgelt mitteusaldusväärne, tulenevalt tema eriomadustest ja unikaalsusest, siis on tegemist hinnangulisuse ja oletustega. Näiteks pruunkaru sündinud albiinokaru poeg. Hinnangulisust tohib kasutada vaid esmasel arvele võtmisel või kuni tekib taolise toodangu valdkonnas kindel turg. Kui bioloogilise varaga on juba toimunud tehing, siis

saab kajastada seda õiges soetusmaksumuses ning kui bioloogiline vara on kord juba õiglasesse väärtusesse hinnatud ei tohiks esineda enam hinna määramises edasisi probleeme. (PricewaterhouseCoopers'...2009:6)

Varude edasine kajastamine bilansis on nende soetusmaksumuses või neto realiseerimisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. Börsil või mujal reguleeritud turul kaubeldavate varude vahendajad kajastavad varusid õiglasest väärtuses miinus müügikulutused. (Varud 2011:19) Näiteks vasikatele toiduks antava piima turuväärtus on suhteliselt ebaoluline võrreldes põhitoodangu turuväärtusega, siis selle soetusmaksumuse üle eraldi arvestust ei peeta, vaid seda kajastatakse bilansis neto realiseerimisväärtuses. (Varud 2011:13)

Neto realiseerimisväärtus on toote hinnanguline müügihind tavapärase äritegevuse käigus, millest on maha arvatud hinnangulised kulutused, mis on vajalikud toote müügivalmidusse viimiseks ja müügi sooritamiseks. (Varud 2011:6) Tavapäraselt kasutatakse väljendit õiglane turuväärtus (*fair market value*), mille tähendust peetakse samaks turuväärtuse mõistega (Clark and Stark 2013).

Kokkuvõtvalt on loomseks bioloogiliseks varaks loomsed elusorganismid, mida kasvatatakse ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Nende elutegevusega kaasnevad erinevad muundumise protsessid, mille tulemusel on ettevõtjal võimalik teenida tulu. Selleks on põllumajanduslik toodang või uued ühikud bioloogilist vara, kuid nende kajastamine on majandusarvestuses problemaatiline, just nende väärtuse hindamise tõttu. Tuleb lähtuda erikorrast ja kajastada bioloogilist vara õiglasest väärtuses, millest on maha lahutatud eeldatavad müügikulutused. Bioloogilise vara soetusmaksumus ning edasine kajastamine toimub sarnaselt mitteloomse varaga. Raamatupidamise Toimkonna juhendite alusel on selliselt kajastades ettevõtja majandusolukord õige ja õiglane.

1.2. Loomse bioloogilise vara raamatupidamislik arvestus ja bioloogilised protsessid

Loomne bioloogiline vara erineb teistest ettevõtja varadest, sest nendes toimuvad bioloogilised protsessid, mis tingivad raamatupidamises vara kajastamisel rakendama erisusi. Bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja majandusarvestuse pidamise põhimõtted on teiste ettevõtjatega samad. Põhierisus seisneb bioloogilise vara arvele võtmises ja hilisemas kajastamises. Kuid tuleb olla ka täpne bilansikirje määramisel ning varade rühmitamisel. Ettevõtja majandusarvestuses loomse bioloogilise vara kajastamiseks on vaja mõista loomades toimuvaid eluprotsesse. Nii on võimalik

õigesti ja õiglaselt pidada põllumajandusettevõtja raamatupidamist. Protsessid on igal looma tõul erinevad ja neid tuleb võtta arvesse, kui iga ettevõtja eripära tulenevalt tema majandustegevusest. Detailsemalt käsitletakse Eestis levinud põllumajandusloomi nagu lehm, siga, hobune, lammas, hani, part, kalkun ja angerjas.

Loomse bioloogilise vara kohta raamatupidamise korraldust alustades tuleb teada, milliseid majandusarvestuse väljundeid soovitakse peale kohustusliku aruandluse ning millised on selle info allikad ja kasutajate vajadused. Sellest tulenevalt on arvestussüsteemi ülesehituse keskne koht kontoplaanil, mille kirjete sisu täpsed ja ammendavad kirjeldused on raamatupidamiskohustuslase raamatupidamise sise-eeskirjades. (Vooro 2011:5-6) Raamatupidamise seaduses (edaspidi RPS) § 11 lõige 1 sätestab sise-eeskirjade pidamise kohustuse ja korra. Raamatupidamiskohustuslane on kohustatud koostama raamatupidamise sise-eeskirja, mis kehtestab kontoplaani koos kontode sisu kirjeldusega. (Raamatupidamise seadus, 20.11.2002) Oluline on käsitleda sise-eeskirjas põhjalikult selliste tegevusvaldkondade raamatupidamisarvestust ja tehingute kajastamist, mis ei ole tavapärased (Vooro 2011:7). Näiteks loomne bioloogiline vara, mida saab liigitada nii käibe- kui põhivaraks.

Nii käibe kui ka põhivara kajastamisel tuleb lähtuda Raamatupidamise Toimkonna juhendist Varud, mis kehtestab varude arvestuse ja kajastamise raamatupidamise aruannetes (Varud 2011:2). Varad klassifitseeritakse bilansis lühi- ja pikaajalisteks varadeks. Lühiajalised varad on käibevarad ning pikaajalised varad põhivarad. Bioloogilise varaga on oluline, et käibevaraks kajastatakse varasid, mis eeldatavasti realiseeritakse ettevõtja tavapärase äritsükli käigus, isegi juhul, kui see on pikem kui 12 kuud ja varasid, mida hoitakse eelkõige kauplemiseesmärgil ning varasid, mida tõenäoliselt suudetakse realiseerida lähima 12 kuu jooksul bilansipäevast. Kõiki ülejäänud bioloogilisi varasid kajastatakse põhivarana. (Nõuded...2011:4) Ehk siis käibevarana kajastatakse ainult sellist bioloogilist vara, mis on soetatud edasimüümise eesmärgil või realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus. Juhul kui bioloogilise vara hoidmise eesmärk ei ole teada, tuleb sellise bioloogilise vara kajastamisel bilansis lähtuda ettevõtte juhtkonna hinnangust tõenäolisema kasutuseesmärgi suhtes. (Bioloogilised...2011:34)

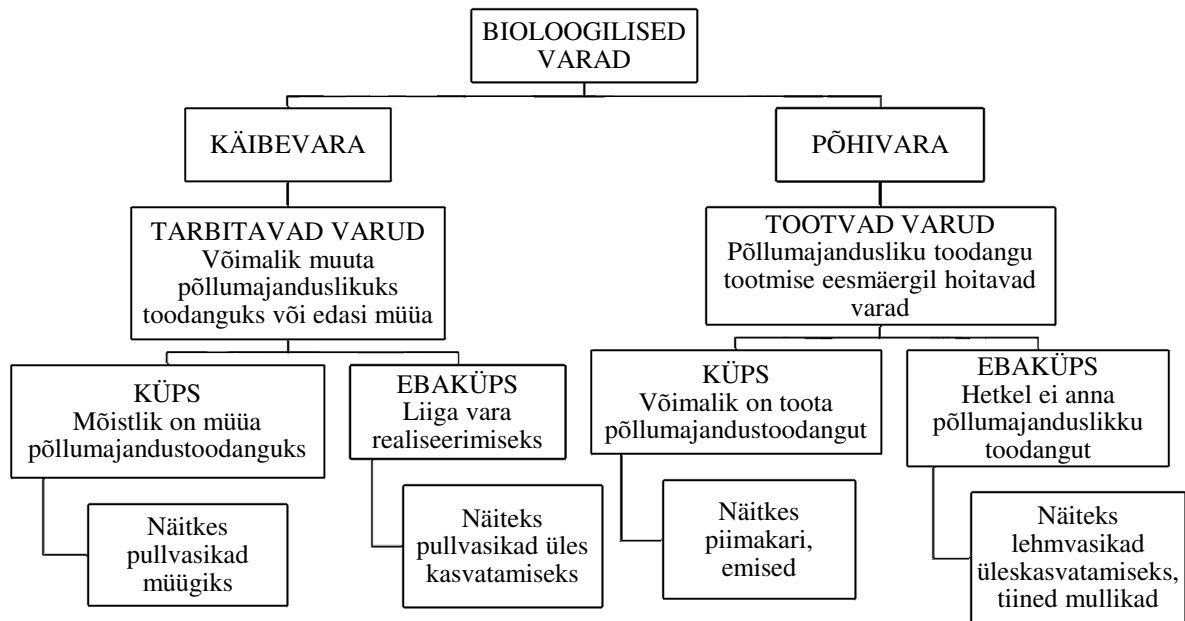
Bioloogilise vara arvestuspõhimõte on õiglasel väärtuses, juhul kui õiglane väärtus ei ole usaldusväärset hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega, tuleb kajastada raamatupidamises soetusmaksumus miinus akumulieeritud kulum ja allahindlused (Nõuded...2011). RTJ 7 arvestuspõhimõtted kehtivad toodangu kohta selle saamise hetkel näiteks eraldamisel bioloogilisest varast. Tähtsust omab asjaolu, et pärast eraldamist ei peeta põllumajandustoodangut enam bioloogiliseks varaks ning selle edaspidisel hindamisel ja kajastamisel tuleb lähtuda juba tavapärastest arvestuspõhimõtetest. Seega on näiteks lehma

lõpsumisel saadav piim mõistetakse toodanguks, mille edaspidisel kajastamisel bilansis tuleb lähtuda varude arvestuse nõuetest. Eespool kirjeldatu kehtib isegi siis, kui sama ettevõtte toodab piimast juustu. Hoolimata asjaolust, et nii juustu tootmise protsess kui ka toodanguks saadav juust sisaldavad bioloogilise muundumise elemente ning üht liiki varast saab teine, ei peeta seda enam bioloogilise vara definitsioonile vastavaks. (Vooro 2011:11-12) Seega juustu tuleb kajastada RTJ Varud arvestusmeetodite alusel, kuid piima esmasel arvele võtmisel tuleb kasutada õiglase väärtuse hindamise meetodit.

Bioloogilist vara on parem kajastada bilansis või aastaaruande lisades põhiliste rühmade kaupa. Rühmitamine on hea, sest RTJ 7 punkt üksteist võimaldab rakendada käsitletud arvestuspõhimõtteid ka bioloogiliste varade kogumile, juhul, kui see on homogeenne nii kogumi liikmete olemuse kui ka nende kasutamise eesmärkide poolest. (Bioloogilised...2011:11) Näiteks võib ühesuguse väärtuse määrata kõigile sugupartidele. Samas ei saa üldistada ja määrata ühtset väärtust kõigile kasvatatavatele partidele, sest nende pidamise eesmärk kui ka liikmete homogeenne ei ole sama.

Bioloogilist vara on võimalik laiemalt grupeerida, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad. Tarbitavad bioloogilised varad kuuluvad käibevara alla. Need on mõeldud põllumajandusliku toodangu saamiseks lühema perioodi jooksul kui aasta või müümiseks bioloogilise varana. Näiteks võib ettevõtja esitada rühmadena tarbitavate bioloogiliste varade bilansilised maksumused. Sinna alla kuuluksid näiteks kesikute ja nuumikute grupp, keda kasvatatakse lihakeha saamise eesmärgil. Tootvad bioloogilised varad on ettevõtja majandustegevuse jätkusuutlikkuse eesmärgil peetavad loomad, kes annavad regulaarselt toodangut või on hoitavad paljunemise eesmärgil. (Vooro 2011:14) Tootvad bioloogilised varad kuuluvad alati põhivara alla, näiteks emised või sugupardid.

Tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad saab jagada omakorda veel küpseteks ja ebaküpseteks varadeks nagu nähtub jooniselt 1. Sellised eristused annavad informatsiooni, mis on paljudel juhtudel kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. (Vooro 2011:14) Jooniselt 1 nähtub, et kohe müügiks olevad pullvasikad on küpsed bioloogilised varad, sest neid saab realiseerida lähiajal, aga pullvasikad kasvatamiseks müügi eesmärgil on ebaküpsed, sest nende realiseerimine ei ole koheselt veel mõistlik. Tootvatest bioloogilistest varadest on lehmvasikad üles kasvatamiseks ebaküpsed, sest nad ei tooda veel oodatavat põllumajanduslikku saadust, kuid nad on siiski põhivara, sest on kasvatades eesmärgiga saada lüpsikarja täiendust. Lüpsikari ise on tootev küps bioloogiline vara.



Joonis 1. Loomsete bioloogiliste varade rühmitamise näide. (Vooro 2011:10; autori kohandatud)

Varude kulusse kandmine ehk kajastamise lõpetamine on tehtav nii varude müügil kui mahakandmisel mõne bioloogilise protsessi tagajärjel. Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad, lähtutakse nende soetusmaksumuse kulusse kandmisel konkreetselt iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest ning kasutatakse individuaalmaksumuse meetodit. Näiteks sporthobusel tõsise vigastuse tekkimisel, mille tõttu tuleb ta hukata, kasutatakse kindlasti individuaalmaksumuse meetodit. Juhul kui üksikud varude objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, kasutatakse soetusmaksumuse kulusse kandmisel, kas FIFO (*first in, first out*) või kaalutud keskmise soetusmaksumuse meetodit. Näiteks broilerhane haigestumisel kantakse ta kulusse vastavalt sise-eeskirjades sätestatud varude arvestusmeetodile. Olemuselt ja kasutuselt sarnaste varude suhtes kasutatakse sama meetodit. (Varud 2011:15) Selle all mõeldakse, et nii kasvavate sugukalkunite kui ka küpsete sugukalkunite üle peetakse ettevõtte siseselt ühesugust arvestust, et järgida ühtseid arvestuspõhimõtteid.

RPS § 14 alusel on majandusaasta lõppedes raamatupidamiskohustuslane kohustatud koostama majandusaasta aruande, mis koosneb raamatupidamise aastaaruandest ja tegevusaruandest. Ettevõtjate esitatav aruandlus ei ole üksnes äriregistrile või Maksu- ja Tolliametile esitamiseks, sest raamatupidamise aruannetel põhinevad ettevõtja juhtimisotsused, laenu- ja liisinglepingud ning rahaliste vahendite efektiivne kasutamine ja juhtimine (Vooro 2011:6). Ettevõtjad koostavad majandusarvestuse aruandeid Eesti hea raamatupidamistava alusel, mis on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava,

mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad raamatupidamise toimkonna juhendid. Enamik raamatupidamisarvestuse üldiseid põhimõtteid on õigusaktidega reguleeritud ning ettevõtte arvepidamise korraldamisel saab ja tuleb valida, kuidas neid võimalikult ratsionaalselt täita. (Vooro 2011: 5)

Uus teadmistel põhinev majandus (*knowledge-based economy*) on muutunud võrreldes tööstusliku majandusega, seega traditsioonilise raamatupidamise meetodid ei ole enam sobivad immateriaalse põhivara, nagu näiteks investeeringud oskusteabesse (*know-how*) või töötajate koolitamisega, kirjendamiseks ning raamatupidamises oleks vaja teha uuendusi (Victoria, Dorina and Mărioara 2013). Seoses Euroopa Parlamendi ja Nõukogu direktiivi 2013/34/EL vastuvõtmisega on Euroopa Liidu liikmesriikidel kohustus viia vastavusse direktiiviga riigisisesed seadused artikli 53 alusel 20. juuniks 2015. aastaks. Põhiline erinevus seisneb selles, et ettevõtjaid hakatakse jagama mikroettevõtjateks artikkel kolm punkt ühe alusel, mis sätestab, et ettevõtja ei ületa kolmest piirmäärast vähemalt kahte piirmäära, milleks on bilansimaht 350 tuhat eurot, netokäive 700 tuhat eurot ning keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul kümme. Direktiivi 2013/34/EL alusel hakatakse arvestama väikeettevõtjateks neid, kes ei ole mikroettevõtjad ja bilansipäeval ei ületa kahte kriteeriumit kolmest piirmäärast, milleks on bilansimaht 4 miljonit eurot, netokäive 8 miljonit eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 50, kuid esimest kahte piirmäära võidakse liikmesriigi siseselt suurendada. Keskmised ettevõtjad on need, kes ei ole mikro- ega väikeettevõtjad ja bilansipäeval ei ületa kahte kriteeriumit kolmest põhiprintsiibist, milleks on bilansimaht 20 miljonit eurot, netokäive 40 miljonit eurot ja keskmine töötajate arv aruandeaasta jooksul 250. Ettevõtte suuruse määramine on oluline, et teha kindlaks aruandluskohustus. Näiteks direktiiv 2013/34/EL artikkel 31 alusel võivad liikmesriigid lubada väike- ja keskmise suurusega ettevõtjatel esitada lühendatud sisuga bilanssi ja mikroettevõtjatel ka lühendatud kasumiaruannet. Aastaruande lisade hulk sõltub ettevõtte suurusest. (Directive...2013) Kasumiaruanne on aruanne, mis peegeldab ettevõtte tegevust juhtides tähelepanu sellele, kuidas tulemus saavutati ning see on peamine informatsiooni allikas neile, kes prognoosivad ettevõtte edasist tegevust (Marian and Mihaela 2008). Seega direktiivist tulenevalt muutub aruandluskohustus ka loomse bioloogilise varaga tegelevatel ettevõtjatel, mis ühtlasi vähendab nende halduskulusid, mis omakorda võib halvendada ettevõtja finantsseisu hindamist. Halduskulud moodustavad kõik tegelikud kulud, mis on tehtud halduskohustuste täitmiseks (Theodoropoulos 2009).

Üheks raamatupidamise aastaruande osaks on kasumiaruanne, mille koostamisel on olulised seosed bilansiga. Näiteks põllumajandustoodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes peab võrduma põllumajandustoodangu muutusega bilansis. Teise variandina kasum/kahjum

bioloogilistelt varadelt kasumiaruandes peab võrduma bioloogiliste varade kasvuga ostetud bioloogilised varad bilansis. Kolmanda variandina valmis- ja lõpetamata toodangu varude jääkide muutus kasumiaruandes peab võrduma valmis- ja lõpetamata toodangu muutusega bilansis. Soetusmaksumuses kajastatavate bioloogiliste varade amortisatsioonikulu ja kahjumeid väärtuse langusest kajastatakse kasumiaruandes analoogiliselt materiaalse põhivara amortisatsioonikuluga. Kui bioloogiliste varade müümine ei ole ettevõtte põhitegevus, siis kasumeid ja kahjumeid bioloogiliste varade müügist kajastatakse kirjetel muud ärikulud või muud äritulud. (Vooro 2011:32-33)

Kui põllumajandusega tegelevas ettevõttes tehakse majandusaasta lõpus inventuur ja selgub, et mõni põhikarja loom tuleb haiguse või muu põhjuse tõttu lähemal ajal realiseerida, siis see bioloogiline vara klassifitseeritakse bilansis ümber käibevaraks, sest loom realiseeritakse lühema aja jooksul kui üks äritükk. (Vooro 2011:14) Hiljemalt majandusaasta lõpus hinnatakse bioloogilised varad õiglasesse väärtusesse, mida selgitab tabel 1. Potentsiaalsed investorid hindavad enamjaolt viimase kaheteistkümne kuu tulusid ja neis suureneb usaldus kui nad mõistavad, et ettevõtja vahepealsed finantsaruanded on kindlad ja usaldusväärsed (Subramaniam 2004). Seega investeringute saamise perspektiivist on oluline kirjendada vara väärtuse kasvu tihemini kui kord tavapärase äritükkli käigus. Lisaks kui ettevõtja on mõne toetuse saaja, näiteks need, kes saavad ühise põllumajanduspoliitika (edaspidi ÜPP; inglise keeles *Common Agricultural Policy*) alusel määratud kaupade eksporditoetust peavad vastavama nad toetuse kriteeriumitele. Selliseid ettevõtjaid järelkontrollitakse maksuhalduri poolt (Homolka and Švecová 2012). Aruannete seadusele vastavus ja andmete õige kajastamine on oluline erinevate toetuste saamiseks. Euroopa Liidu kaudsed või otsesed toetused on tehtud ettevõtjatele kättesaadavaks peamiselt struktuuritoetuste ja regionaalpoliitika kaudu, ühtse põllumajanduspoliitika abil ning eraldi kalanduse toetusena (Möttus and Lukason 2013:104).

Näitena on tabelis 1 loomne bioloogiline vara grupeeritud ja välja toodud õiglase väärtuse hindamine. Kui varade väärtus on vahepeal kasvanud, siis suurendatakse nende bilansilist maksumust ja kasum bioloogilistest varadest kasvab, nagu näiteks müügiveiste väärtus on kasvanud 1710 euro võrra. Võib juhtuda, et bioloogilise vara hindamisel esineb, et selle väärtus on langenud, nii nagu on tabelis 1 piimakarjaga juhtunud. Vähendatakse bioloogilise vara bilansilist väärtust ja tekib kahjum bioloogilise vara väärtuse langusest.

Tabel 1. Loomse bioloogilise vara hindamise õiglasesse väärtusesse näide (kogus tükkides, väärtus eurodes). (Raamatupidamise...2011: 13-14; autori kohandatud)

Vara	Kogus	Bilansiline maksumus enne ümberhindlust	Turuväärtus	Bilansilise maksumuse muutus
Ebaküpsed tarbitavad bioloogilised varad. Vasikad müügieesmärgil kasvatamiseks	10	225	2125	1900
Küpsed tarbitavad bioloogilised varad. Veised müügiks	10	190	1900	1710
Ebaküpsed tootvad bioloogilised varad. Lehmvasikad	10	510	2550	2040
Küpsed tootvad bioloogilised varad. Piimakari	10	7660	6550	-1110
Kokku	40	8585	13 125	4540

Lehmavasikad võetakse arvele paari päeva jooksul peale sündimist ja noorlooma nime all kajastuvad nad majandusarvestuses käibevarana kuni kuue kuuni. Müügiks minevad pullvasikad on käibevara. Üldiselt piimatootmisega tegelevad ettevõtted müüvad pullvasikad koheselt või pooleteiseaastaselt sügisel enne laudaperioodi algust, sest suuremaid pullvasikaid on raske pidada (Mauring 1984:54). Lehmvasikad kajastatakse noorlooma nime all põhivaras eraldi kirjel ning kahe-kolme aastasel, kui nad hakkavad tootma arvestuslikus koguses piima, liidetakse nad piimakarjale. Lüpsilehmana peetakse loomi viis kuni kümme aastat, olenevalt tõust ja tervisest. Lihaloomadele arvestatakse kasvueaks keskmiselt kaks aastat. Lehmade söödavajadus kalkuleeritakse ühe piimalehma kohta, arvestades tema juurde kuuluvate noorloomade söödavajadusega (Aamisepp ja Matveev 2012:37). Piim on põllumajanduslik toodang, mida kajastatakse müügil käibevarana.

Põrsad võetakse arvele peale võõrutust emapiimast. Siis on selge kui paljud jäid olelusvõitluses elama, seda tehakse umbes ühe kuu vanuselt (Mauring 1984:94). Seejärel nad jagatakse kesikuteks ja nuumikuteks ning kajastatakse käibevarana. Põhivarana kajastatakse emised ja kuldid. Emiste prakeerimine, nooremistega asendamine ja väljalangemine arvestatakse kogutoodangu väärtuses koefitsientide abil. Näiteks emistel moodustab kogutoodangu aasta jooksul saadud põrsaste väärtus. Arvestuslikult ühelt emiselt kahe pesakonna kohta keskmiselt 20 põrsast. Oluline on, kas põrsaid kasvatatakse enne realiseerimist 10 või 25 kilogrammiseks, sest põrsaste realiseerimisest saadav sissetulek ja kasvatamiseks vajalik söödakulu erineb

(Aamisepp ja Matveev 2012: 51). Kui lihakeha müüakse viie või kuue kuuselt, siis tuleb seda kajastada käibevarana. Arvestuslikult toodab aastas üks emis 2,2 tonni sõnnikut, mille väärtus on kogutoodangu osa siis, kui seda on võimalik väetisena kasutada või realiseerida (Aamisepp, Matveev 2012: 51). Seda kajastatakse käibevarana.

Hobustekasvatus ei ole masstootmine, sest hobuse tiinus on keskmiselt 335 päeva ja varsa imetamise aeg kestab kaua ning seega on iga varss oluline ja nimeliselt arvel (Mauring 1984:172). Hobune on varss seni kui ta on alla aasta vanune ning nad võetakse arvele põhivarana nende sünnil, välja arvatud juhul kui soovitakse varsaeas hobust müüa siis võetakse arvele käibevarana. Arvele võtmise väärtus võib olla erinev, see oleneb tõust ja hobuse põlvnemisest ning sportlikest saavutustest. Hobuseid hakatakse koolitama tööks või spordiks alates kahe ja poole aastaselt (Mauring 1984:175). Koolitatud hobuse väärtus on turul kõrgem, sest hobuse õpetamine on aeganõudev ja oskusi vajav protsess. Seega tuleb bilansipäeval õiglase väärtus üle hinnata.

Lambad jagatakse lihalamasteks ja villalamasteks. Majandusarvestuses võetakse lambatalled arvele käibevarana, kui neid kasvatatakse liha saamise eesmärgil, sest nende eluiga jääb alla ühe aasta ja vara saab realiseeritud ühe majandusperioodi jooksul. Õige on müüa talvel sündinud noorlambad lihaks sama aasta sügisel, kui nad kaaluvad 40 kuni 50 kilogrammi, sest siis on tallede üleskasvatamise kulu kõige madalam (Mauring 1984:81). Põhivaraks on uted ja jäärad, keda kasvatatakse nii järglaste kui villa saamise eesmärgil. Uttede ja jäärade villa pügamisel on kolm enim levinud varianti, näiteks üks kord aastas kevadel, et saada pikka villa. Kaks korda aastas kevadel ja sügisel või kolm korda kahe aasta jooksul ehk iga kaheksa kuu tagant. Tallesid pügatakse umbes kuuendal kuul ehk kaks kuni kolm kuud enne tapmist. (Mauring 1984: 81) Vill ja liha on põllumajanduslik toodang. Põhivarana on keskmiselt ühes karjas vaja jäärasid 30-60 ute kohta üks, sest ta suudab vabapaarituse korral paaritada kuni 80 utte ning nende tavaline eluiga on kuni 15 aastat (Mauring 1984:68). Villalamasteks sobimatud saadetakse tapamajja 8-9 kuu vanuselt ning nad peavad olema arvele võetud käibevarana. Kohe peale tapmist tuleb eemaldada lambalt nahk ning see puhastada. Oskusliku töö korral ja kvaliteetse lambanaha puhul on võimalik lambakarusnahad müüa ning selleks võetakse nad ettevõttes arvele (Mauring 1984:85).

Kalkunite kasvatamises valitakse nende realiseerimisaeg selle järgi, et sööda-, töøjõukulu ja muud kulutused oleksid võimalikult minimaalsed toodanguühikule ehk kehamassi kilogrammi kohta. Puuripatareides kasvatavate kalkunite efektiivseks realiseerimiseajaks peetakse kuuendat elukuud, kuid tihti realiseeritakse nad juba kolmandal või neljandal elukuul. (Tikk 1983:123) Need on noorkalkunid, keda kasvatatakse lihatoodangu saamise eesmärgil ja võetakse arvele

käibevarana. Emaskalkunid hakkavad munele ligikaudu kaheksa kuu vanuselt (Tikk 1983:34). Munatoodangu saamiseks peetavad kalkunid ja emakalkunid tibude tootmiseks on majandusarvestuses põhivara. Kalkunikasvatuse kõrvalsaadusteks on suled, mida saadakse noorkalkunitelt tapaeelselt ligikaudu neli protsenti kehamassist ja täiskasvanud kalkunitelt alla kolme protsendi. Seda saab kasutada ettevõtja nii omatarbeks valgurikka sööda tootmiseks kui ka müüa patjade ja madratsite tootjatele. (Tikk 1983:140) Mõlemal juhul tuleb suled arvele võtta põllumajandustoodanguna, kas siis kalkunikasvatuseettevõtte või tapamaja ettevõtja raamatupidamises. Kalkunisõnnik, mida saadakse ühe kilogrammi kuivisööda kohta üle kilogrammi, on hea täisväetis juur- ja aedviljadel, kuid võib kasutada ka põllumajandusloomade, näiteks nuumveiste söödana (Tikk 1983:140). Põllumajandustoodanguna on kalkunisõnnik mitmeotstarbeliselt kasutatav ning selle realiseerimisel tuleb seda kajastada ettevõtja majandusarvestuses.

Hanede lihajõudluse näitaja oleneb tema realiseerimisvanusest. Hanebroilereid tapetakse enamasti üheksa nädalaselt ja lihahaned nelja või kuni seitsme kuu vanuselt. Suuremaid peetakse mardi- ja näärihanedena. (Lepajõe, Lill ja Nõmmisto 1985:33-34) Kõik lihasaagi saamise eesmärgil peetavad haned kajastatakse käibevarana. Hanedele on iseloomulik madal munadest kooruvus, mis jääb viiekümne ja seitsmekümne protsendi vahele. Samas võib suguhanesid pidada kuni neli aastat nii, et nende tibude kooruvus ja viljastatus on normaaltasemel (Lepajõe jt 1985:69). Munahaned ja suguhaned on põllumajandusettevõttes grupeeritud põhivarasse, sest nende realiseerimisaeg on pikem kui üks äritsükkel. Munajõudlus on hanedel võrreldes kanadega madalam ja seega läheb suur osa munatoodangust hanetibude haudumiseks (Lepajõe jt 1985:73). Samas on haned head suletoodangu andjad. Loomulikul teel saab sulgi kaks korda aastas, esimest korda suve keskel vahetab hani kogu sulekatte ja teistkordne sulgimine on septembris, kui vahetuvad ainult tüür- ja väikesuled. Nendel perioodidel kitkutakse hanesuled, sest elavalt hanelt saadud sulgi hinnatakse enim ja sel perioodil on see hanele kõige vähem valulik. Hanesuled on väärtustatud, sest ületavad teiste lindude sulgi kohevuse astmelt ning vastupidavuselt keemilistele ainetele ja temperatuuri mõjule. (Lepajõe jt 1985:80) Seega tuleb hanesuled arvele võtta nende realiseerimisel aasta jooksul käibevarana ja arvestust peetakse kilogrammides või tonnides.

Pardibroilerite kasvatamise eesmärgiks on saada tapaküps part vähemalt 60 päevaga (Männik, Piirsalu ja Varik 1984:34). Seega on lihatoodangu saamiseks kasvatatava pardi eluperiood enne realiseerimist lühike ning ta kajastatakse käibevarana pardibroileri nime all. Parte, keda ei realiseerita pardibroileritena, nimetatakse kuni esimese munemisperioodini sugunoorpartideks (Männik jt 1984:45). Pardid, elueaga vähemalt 150 päeva, viiakse üle sugukarja, kus nad

hakkavad munele alates viiendast elukuust. Pardiliha aastaringseks intensiivseks tootmiseks on vaja saada haudemune aasta ringi. Neid hakkavad sugupardid tootma keskmiselt kuuendast-seitsmendast elukuust. (Männik jt 1984:47) Sugupardid on põhivara, sest neid hoitakse mitu munemisperioodi haudemunade saamise eesmärgil. Müüdavad munad on käibevara ja omatarbeks kasutatavad väikesed munad, mida söödetakse tavaliselt partidele endile. Haudumisele kuuluvad munad on käibevara, kuid siinkohal on ettevõtjal võimalus reglementeerida oma sise-eeskirjade, kas munad võetakse arvele koheselt enne haudumisperioodi või vaid koorunud tibud peale koorumist. Pardisuled eemaldatakse tapajärgselt ja need jäävad tapamajja põllumajandustoodanguks või jäätmeteks, olenevalt nende realiseerimise võimalikkusest (Männik jt 1984:52).

Kuna kõik Euroopa angerjad koevad ainult Sargasso meres, siis Eesti angerjakasvatused saavad maime ainult osta (Eesti...2008). Ostetud maimud võetakse arvele soetusmaksumuses ja arvestust peetakse maimude koguse kilogrammi alusel. Angerjaid peetakse põhiliselt nende delikatessliha saamise eesmärgil. Looduses on angerja elutee pikk ja võib kesta enne suguküpseks saamist üle kümne aasta, kuid kasvandustes saavad nad müügiküpseks aastaga (Eesti...2008). Seega kajastatakse neid käibevarana, kuna realiseerimisaeg on enamjaolt ühe majandusperioodi jooksul ja uusi maime neilt ei saa.

Kokkuvõtvalt tugineb loomse varaga tegeleva ettevõtja raamatupidamine Raamatupidamisseadusel, Raamatupidamise Toimkonna juhenditel ja ettevõtja poolt koostatud raamatupidamise sise-eeskirjal ning kontoplaanil, nii nagu kõikidel raamatupidamiskohustuslastel ning iga majandusaasta tuleb lõpetada majandusaasta aruande esitamisega äriregistrile. Vahepeelses arvestuses on loomse bioloogilise varaga tegeleval ettevõtjal arvestuslikke erisusi, mis tulenevad bioloogilise vara olemusest ning on reguleeritud Raamatupidamise Toimkonna juhendiga number 7. Loomse bioloogilise vara kajastamisel majandusarvestuses tuleb arvestada selle väärtuse hindamise erisusi ning loomades toimuvate protsesside tõttu nende väärtuse ümberhindlust bilansipäeval. Selgema ülevaate põllumajandusettevõtja majandustegevusest saab siis, kui ettevõtja kajastab majandusarvestuses bioloogilist vara rühmitades. See tagab läbipaistvuse ja annab võimaluse hinnata tulevaste rahavoogude ajastust. Seega tuleb raamatupidamises loomse bioloogilise vara kajastamisel järgida erisusi, mis tulenevad vara omadustest ja muundumisest, et majandusarvestuses saaks kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtja tegevust. Bioloogilistes varades toimuvad protsessid on looma tõugude kaupa ja saadava toodanguna erinevad. Üldreeglina tuleb kajastada ühe ettevõtte äritsükli käigus realiseeritavad loomsed bioloogilised varad käibevarana ja pikemaajaliselt kasutatavad varad põhivarana. Nii on näiteks põhivaraks piimaakari, sugupullid, emised,

sugupardid, emakalkunid jms. Saadav põllumajanduslik toodang, mis läheb müügiks vähem kui aasta jooksul, tuleb kajastada käibevarana. Lisaks peab loomse varaga tegelev ettevõtja jälgima, et loomades toimuvate protsesside tulemusel nende väärtus muutub ja nad tuleb bilansipäeval ümber hinnata taas õiglasesse väärtusesse ning uuendada bilansikirjeid vastavalt nende omadustele.

2. LOOMSE BIOLOOGILISE VARA KAJASTAMISEST TULENEVAD ERISUSED MAJANDUSARVESTUSES

2.1. Loomse bioloogilise vara kajastamisest tulenevad erisused

Põllumajandusega tegeleva ettevõtja majandusarvestus on oluline nii äriregistrile, Maksu- ja Tolliametile kui ka ettevõtjale endale, sest sellel põhinevad juhtimisotsused, laenu- ja liisinglepingud ning rahaliste vahendite efektiivne kasutamine ja juhtimine. Samas ettevõtja loomse bioloogilise vara kajastamine ei ole üheselt reglementeeritud ja seda ei saa teha ainult tavavarude kajastamise reeglitest lähtuvalt, sest loomsetes varades toimuvad bioloogilised protsessid, mille tulemusel nende väärtus kasvab või kahaneb ning tekib uusi ühikuid bioloogilist vara. Eespoolt tulenevalt peab ettevõtte siseselt kindlaks määrama juhise, kuidas pidada majandusarvestust nii, et see kajastaks õigesti ja õiglaselt ettevõtja majandustegevust.

Vastavalt eespool väljatoodule koostatakse raamatupidamise sise-eeskiri, milles reglementeeritakse, mida, millal ja kuidas kajastada. Loomse bioloogilise vara kajastamine nii käibe- kui põhivarana peab olema kooskõlas Raamatupidamise seadusega ning andma põhjaliku ülevaate ettevõtja majandustegevusest. Oluline osa on raamatupidamise sise-eeskirjades kontoplaanil, kus määratakse, milliseid kontosid konkreetse vara kajastamisel kasutatakse ning nende sisu kirjeldused. Näiteks, mis omaduste järgi vara klassifitseeritakse. Sise-eeskirjade koostamisel tuleb tähelepanu pöörata sellistele majandustehingutele, mis ei ole tavapärased. See on abiks nii ettevõtja majandustegevuse kontrollijatele kui ka ettevõtja enda raamatupidajale. Täpselt reglementeeritud arvestuse järgi koostatud raamatupidamise õigsuses ei teki kellelgi põhjendamatuid kahtlusi.

Eespoolt tulenevalt on selge, et loomse bioloogilise vara kirjendamisega kaasnevad erisused bilansikirjete määramisel. Üks ja sama loom võib olla nii käibevara kui põhivara, vara liigitus sõltub vara omamise eesmärgist. Näiteks pooleteiseaastani peetavad pullvasikad on käibevara, sest nad realiseeritakse ettevõtte tavapärase äritsükli käigus. Sama pullvasikas võib olla ka põhivara, kui seda kasvatatakse tõuaretuse eesmärgil. Kui võtta loomset bioloogilist vara arvele põhivarana ja see tegelikult peab olema käibevara, siis ei kajasta raamatupidamine ettevõtte majandustegevust läbipaistvalt, millega omakorda võib kaasneda ettevõtja majandusseisundi valesti hindamine ja laenu- ning liisinguettevõtjatel vale otsuste tegemine. Juhul kui ettevõttes ei

kajasta loomseid bioloogilisi varasid õigesti klassifitseeritult, võib juhtkond teha ettevõttesiseselt valesid otsuseid, sest tulevaste rahavoogude usaldusväärne hindamine ei ole võimalik.

Loomse bioloogilise vara majandusarvestuses kajastamisel on erisuseks vara arvele võtmine erineva muundumisfaasi tõttu. Vastavalt eeltoodule enamus loomset bioloogilist vara ja sellest saadavast toodangust loomse varaga tegelevas ettevõttes ei soetata, vaid see saadakse bioloogilistes varades toimuvate muunduste tagajärjel. Siis võetakse need arvele õiglasest väärtuses, millest on maha arvestatud eeldatavad müügikulutused, sest pole alati võimalik hinnata vara töötlemise jaoks tehtavaid kulutusi. Edasisel kajastamisel on põhiprobleemiks loomsetes bioloogilistes varades toimuvate protsesside tagajärjel varade väärtuse muutus. Seetõttu tuleb bilansipäeval inventuuri järgselt vara ümber hinnata õiglasesse väärtusesse. Kui vara väärtus on tõusnud ja ta väärtust majandusarvestuses ei tõsteta, siis võib tekkida maksurisk, sest ettevõtja saab müüa oma vara turuhinnast odavamalt seotud isikutele, saades vastu teenust või sularaha, mida ei kirjendata majandusarvestuses. Näiteks kui määratakse piimakarjas lehma väärtus madalamaks siis kontrollija saab võrrelda väärtusi teiste ettevõtja sama tõu ja vanusega loomade seas, kuid iga indiviid on erinev ja lüpsilehma hind oleneb hoopiski tootlikkusest. Siinkohal on oluline maksuhalduri teadlikus bioloogilistest protsessidest. Kui tegelik väärtus määratakse kõrgemana, siis on see risk laenu või toetuse andjatele.

Loomse bioloogilise varaga kaasnevaks erisuseks on veel see, et põhitoodangule lisaks saadakse kõrvaltoodangut, mille kogust ja väärtust on maksuhalduril tagantjärele raske hinnata. Eespool mainitule vastavalt näiteks kalkunikasvatuse põhieesmärgiks on toota kalkuniliha ning kõrvalsaadusena saadakse kalkunisõnnikut ja sulgi. Kui ettevõtja ei võta sõnnikut ja sulgi arvele, siis on tal võimalus see maksuvabalt turustada. Selliste tehingute kontrollimiseks peab maksuhaldur teadma, kui palju sõnnikut ja sulgi võib tekkida ühes tootmistsükliks ning mis on nende turuhind, sest näiteks sõnnik on mitmeti kasutatav. Lõputöös on välja toodud, et olenevalt sõnniku omadustest, sobib see nii söödaks kui ka põldudele väetamiseks ning põletusbrikettide valmistamiseks. Suled on sobilikud nii dekoratiivtööstusele patjade täiteks kui lihakondimassi valmistamiseks lihatööstustes lemmikloomasöödaks (Tikk 1983:140). Seega peab kontrollija teadma, mis kõrvalsaadusi tekkida võib ja millised on selle kasutamise ja realiseerimise võimalused. Kui toodang müüakse korrektseid arveid väljastamata, siis väheneb maksutulu ja riigieelarve täitumus. Nii on omanikel võimalus varjatult kapitali ettevõttest välja viia ning maksudest kõrvale hoiduda.

Eespoolt selgus, et põhjalikult koostatud raamatupidamise sise-eeskirjad sätestavad, millal võetakse loomne bioloogiline vara, põhitoodang ja kõrvaltoodang arvele ning kuidas leitakse vara väärtus. Tuleb arvestada, et vara on mõistlik võtta arvele ehk kirjendada

majandusarvestuses vaid siis kui vara on ettevõtja poolt kontrollitav või on tõenäoline, et ettevõtja saab vara kasutamisest tulevikus majanduslikku kasu ning vara õiglane väärtus või soetusmaksumus on usaldusväärselt hinnatav mõistliku kulu ja pingutusega. Näiteks sõnniku võib võtta arvele päeval, millal seda ladustatakse või siis kui on teada, et seda on võimalik realiseerida ja ettevõtja saab majanduslikku kasu. Kui aga sellel ladustatud sõnnikul ei ole turgu, siis võib osutada sõnnik hoopis kuluartikliks ja seetõttu tuleb teha lisakulutus näiteks pikemaajaliseks ladustamiseks hoidlasse. Kolm kuni neli kuud ladustatud kalkunisõnnik on paremate väetise omadustega kui värske (Tikk 1983:140). Kõrvaltoodangu arvele võtmise täpsed juhised määratakse raamatupidamise sise-eeskirjades. Juhul kui ettevõtja on koostanud nõuetekohased sise-eeskirjad, siis saab kontrollija nendest ülevaate, kas raamatupidamises kajastatu vastab tegelikkusele. Omatarbeks kasutatav toodang tuleb samuti raamatupidamises kajastada see tähendab arvele võtta, sest ettevõtja saab sellest majanduslikku kasu. Näiteks suled, millest toodetakse valgurikast sööta oma loomadele (Tikk 1983:140).

Lisaks loomse bioloogilise vara arvele võtmise ajale on vaja täpsustada arvele võtmise ühikud. Näiteks saab kanamune arvele võtta kilodes või tükkides. Siit tuleneb erisus edasisel arvestusel ja mahakandmisel, sest loomulik kadu on sellise toodangu juures tavapärane. Haudmunad jäetakse käibevaraks ja võetakse tibudena arvele alles siis kui on selgunud koorunud ja elujõulised tibud. Üldlevinud on määrata ühikud vastavalt toodangu müügi ühikutele, näiteks piim liitrites, munad tükkides, vill ja liha kilogrammides jne.

Õiglase väärtuse ümberhindamise kord ja aeg tuleb kindlaks määrata. Näiteks ahvenate vahekaalumised, sest ahvenad võetakse maimueas kilodes arvele. Kuna aga ahvenad kasvavad eri kiirusega, siis neid tuleb sorteerida erinevatesse tiikidesse, samaaegselt neid kaalutakse selleks, et oleks teada võimalik müügikogus ja saaks planeerida tulevase rahavooge ning pikemaajalisi finantsinvesteeringuid. Kui ümberhindluse aega ei määrata, siis võib ettevõtja kontrollijal tekkida küsitavusi tegelike koguste ja raamatupidamises kajastatud koguste vahel.

Kokkuvõtvalt selgub, et põllumajandusettevõtte majandusarvestuse pidamine pole täpselt reglementeeritud, kuid see vajab erilist tähelepanu oma erisuste tõttu. Loomses bioloogilises varas toimuvad protsessid, mille käigus tekib põllumajanduslikku toodangut või uusi ühikuid loomset bioloogilist vara. Selleks, et ettevõtja raamatupidamine oleks korrektne tuleb koostada raamatupidamise sise-eeskirjad, milles reguleeritakse ettevõttesiseselt loomse bioloogilise vara kajastamisest tekkivaid erisusi. Siiski võib tekkida loomse bioloogilise vara valesti kajastamisel maksurisk või ettevõtja majandustegevuse kohta ebaõige informatsiooni esitamine raamatupidamises. Näiteks jättes arvele võtmata kõrvalsaadused või kirjendades raamatupidamises ainult osa kõrvalsaadustest. Lisaks on see valdkond raskesti kontrollitav, sest

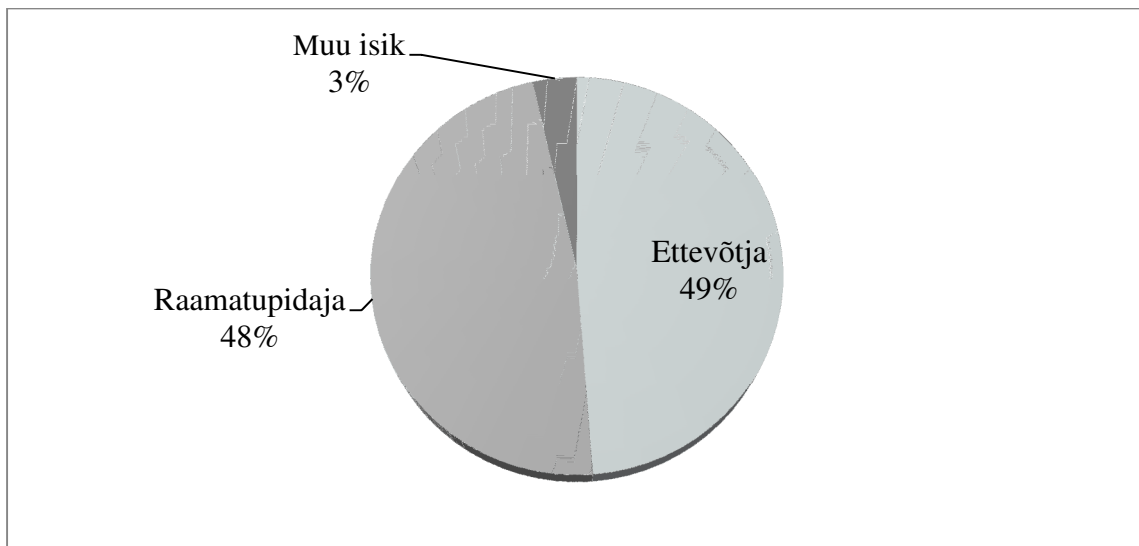
nõuab spetsiifilisi teadmisi ja põhjalikku eeltööd. Peab teadma milliseid kõrvalsaadused loomse bioloogilise varaga tegelevatel ettevõtjatel võivad tekkida ning millises väärtuses ja kuidas on neid võimalik realiseerida. Olukorda saab parandada korrektsete sise-eeskirjade nõudmise sätestamisega ja vastavate koolitustega ettevõtjatele ja nende kontrollijatele.

2.2. Loomse bioloogilise vara kajastamine

Loomse bioloogilise vara kajastamine on teoreetiliselt paika pandud nii seaduslikult kui juhendmaterjalide abiga. Siiski esineb olukordi, millal on keeruline rakendada teoorias kirja pandut. Selle kindlaks tegemiseks koostati lõputöö raames uurimus loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate seas, et teada saada, kui arusaadav ning praktikas kasutatavad on juhendid ja seadused antud valdkonnas. Lisaks uuriti, kuidas teostatakse kontrolli raamatupidamise üle ettevõtjate puhul, kes kasvatavad loomi ning kas loomade kajastamine majandusarvestuses on problemaatiline.

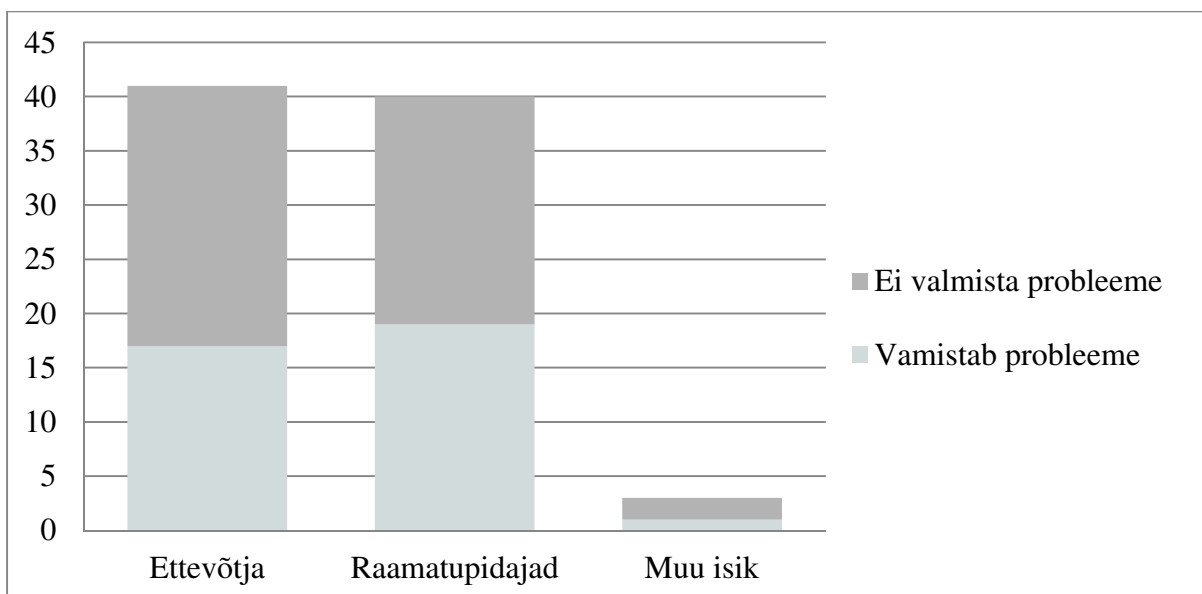
Kvantitatiivse uurimismeetodina viidi läbi ankeetküsitlus (lisa 1) perioodil 03. veebruar 2014 – 03. märts 2014, mis koostati *LimeSurvey* keskkonnas. Palve ankeedile vastata saadeti tuhande üheksa ettevõtja meiliaadressile, kelle kontaktandmed otsiti välja äriregistrist ning võeti kasutusele kõik meiliaadressid, mis ettevõtjad olid e-äriregistrile esitanud. Juhuslik valim moodustati neist, kellel äriregistri andmetel oli kehtivaks põhitegevusalaks märgitud Eesti Majanduse Tegevusalade Klassifikaatori (edaspidi EMTAK) alusel kood 014 ehk loomakasvatus, kuhu alla kuuluvad kõikide loomade (v.a veeloomade) kasvatus ja aretus (Registrite...2008:96). EMTAK koodiga 014 on üldiselt ettevõtjaid 1550, kellest 1002 on kehtivad käibemaksukohustuslased seisuga 28.03.2014 (lisa 5).

Kogu valimi tuhande üheksalt meiliaadressilt saabus koheselt automaatne vastus seitsmekümne kaheksalt, et valitud meiliaadress ei ole kasutusel. Seda ei tohiks juhtuda, sest ettevõtjatel on kohustus esitada õiged kontaktandmed registripidajale kui ka kajastada need registrile esitatavas majandusaastaaruandes (Äriseadustik...2014; § 63). Kuigi kõigi ettevõtjate andmete vastavus kriteeriumi oli kontrollitud, saatsid 16 ettevõtjat vastuseks lihtkirja, et nad ise ei puutu kokku loomse bioloogilise vara kajastamisega raamatupidamises või ei tegele selle valdkonnaga. Seega oli oodata 915 ettevõtjalt vastuseid ankeetküsitlusele. Korduvate meeldetuletuste saatmise tulemusena vastas ankeetküsitlusele õigeaegselt 84 isikut, kes olid loomse bioloogilise varaga tegelevad ettevõtjad, nende raamatupidajad ja kahel juhul isikud, kes defineerisid end kui muu isik, kes on seotud loomse bioloogilise vara kajastamisega majandusarvestuses. Jooniselt 2 nähtub protsentuaalne osakaal vastajate rollist tegelemisel loomse bioloogilise varaga.



Joonis 2. Ankeetküsitlusele vastajate osakaal protsentides koguvalemist 84 isikut. (autori koostatud)

Läbi viidud ankeetküsitlus (lisa 1) koosnes kuuteistkümnest küsimusest, millest üksteist olid valikvastuste ja kommenteerimise võimalusega küsimused ja viis avatud küsimused. Vastanutest 44 protsenti leidis, et loomse bioloogilise vara kajastamine majandusarvestuses on tekitanud probleeme. Kokku vastajatest 56 protsenti ehk 47 isikut leidsid, et antud valdkond ei ole neile probleeme tekitanud.

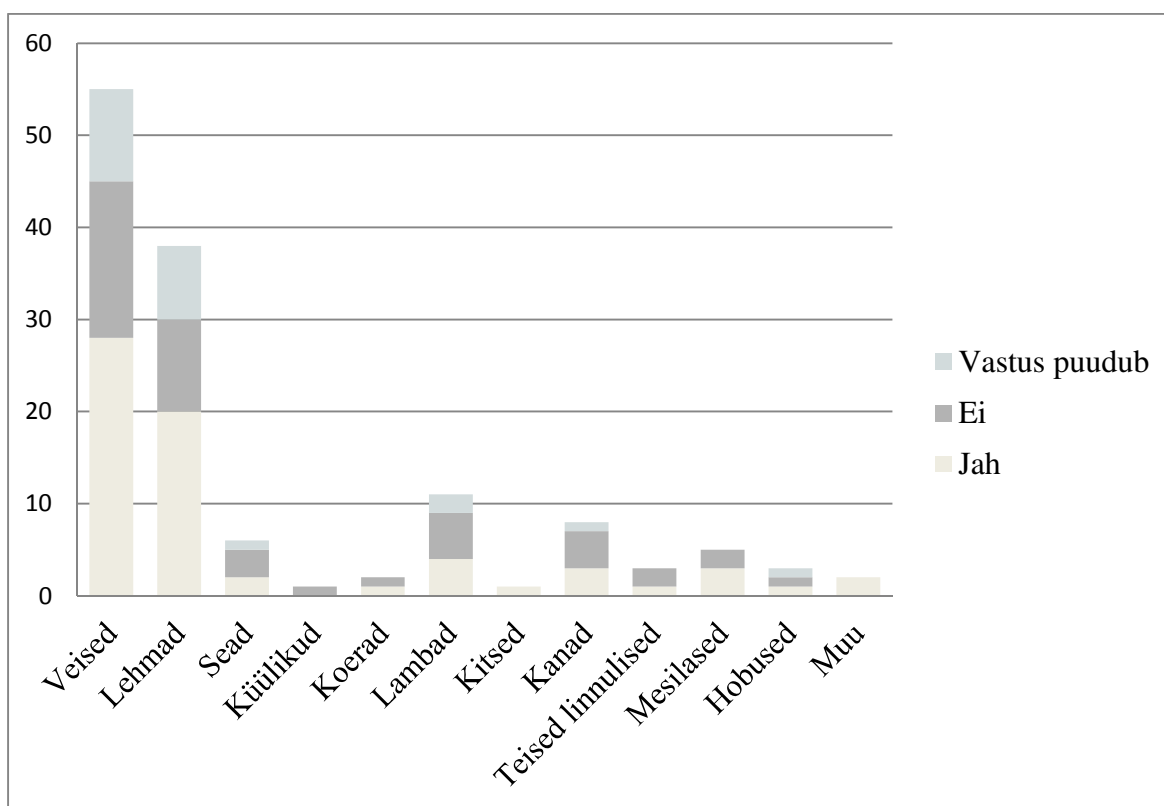


Joonis 3. Loomse bioloogilise varade kajastamise problemaatilisuse jagunemine vastajagruppide alusel (vastajate arv vertikaalteljel). (autori koostatud)

Analüüsi tulemusel selgus, et ei esine kindlat vastajate gruppi, kellel oleks loomade raamatupidamislikul kajastamisel probleeme, vaid vastused jagunesid võrdselt, mis nähtub jooniselt 3.

Üheksa vastajat tõid esile, et loomse bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamine on problemaatilisem valdkond ja neli leidsid, et sündivate loomade arvelevõtmine on nende jaoks ebaselge. Bioloogiliste varade arvelevõtmise alused leiab Raamatupidamise Toimkonna juhendist Bioloogilised varad, mis on koostatud just selleks, et bioloogilise vara soetusmaksumuse hindamine on keeruline ja seega ei saa kasutada RTJ Varud. Bioloogilisele varale määratakse õiglase väärtus, millest on maha lahutatud eeldatavad müügikulutused ning hiljem loetakse seda bioloogilise vara soetusmaksumuseks ning edaspidiselt saab rakendada tavakorda RTJ Varud alusel. Uuringu tulemusel vastasid alla poolte, et sellise õiglase väärtuse hindamine on problemaatiline. Üks isik, kellele ei valmista bioloogiliste varade kajastamine probleeme märkis, et tuleb kasutada loogilist mõtlemist.

Ka tegevusala põhiselt ei ole võimalik esile tuua looma tõugu, mille kajastamine on küsitletud isikute hulgas problemaatiline. Vastajate arvamused jagunesid võrdselt kõigi loomakasvatuse alamvaldkondade vahel (joonisel 4).



Joonis 4. Loomse bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamise oskuse jagunemine loomakasvatajate põhitegevusala looma tõugu alusel (vastajate arv vertikaalteljel). (autori koostatud)

Isik, kes vastas, et oskab kajastada loomse bioloogilise vara õiglast väärtust lisas kommentaariks: „Õiglase väärtuse määramine s.o. summa mille eest on võimalik bioloogilist loomset vara müüa või vahetada, on praktiliselt võimatu ja ka mõttetu, sest praegusel majandusperioodil muutuvad kokkuostu ja turuhinnad kiiresti ning see arvestuslik bioloogilise vara õiglane väärtus näitab tegelikult ebaõiglast tulemust.“ Seitsmel korral toodi esile, et õiglase väärtuse hindamiseks kasutatakse turu- või müügihinda. RTJ 7 defineerib õiglase väärtuse mõiste nii, et see on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, millest võib järeldada, et see osa vastajatest talitab õigesti (Bioloogilised...2011:3).

Õiglase väärtuse leidmiseks loomsete bioloogiliste varade arvele võtmiseks ja ümber hindamiseks kasutavad küsimustikule vastajad erinevaid meetodeid. Üks vastaja tõi esile, et aasta lõpus kajastab loomad kehtivates realiseerimishindades, millest on maha võetud transpordikulu. See ei ole vastavuses RTJ Bioloogilised varad regulatsioonile, sest müügiikuludeks ei arvestata transpordikulutusi, mis võetakse pigem arvesse õiglase väärtuse hindamisel, mitte ei lahutata õiglasest väärtusest (Leppik 2009: 155). Teine isik vastas: „Veiste õiglase väärtuse jaoks kasutan ise tehtud tabelit, kuhu alandmetena sisestan loomade vanused, soo ja tõu. Tulemuseks saan ligikaudse looma kaalu ja kui selle korrutan kehtiva kokkuostuhinnaga, siis saan looma õiglase väärtuse.“ Veel kolm isikut seostasid õiglase väärtuse hindamist looma kehakaaluga. Enim toodi siiski esile, et õiglast väärtust hinnatakse eelmise müügihinna või kehtiva turuhinna alusel. Selgus, et müügihinna ja õiglast väärtust leitakse väga erinevatest allikatest. Mitmel korral vastati, et müügihind ja vajalikud teadmised õiglase hinna määramiseks leitakse Internetist ja *google* otsingumootori abil, konsulteerides teiste raamatupidajatega või audiitoritega, viimaste turutehingute alusel, e-maili teel liikuvate ostu-müügi pakkumiste alusel, lihakombinaadi hindade alusel, kui ka spetsialisti hinnangul, mille seast toodi esile kolmel korral Eesti Tõuloomakasvatajate Ühistut, Tõulava ning Jõudluskontrolli Keskust. Esines vastuseid, et „lambist“ leitakse, iseenda hinnangul, tuttava nõuandel ning üleskasvatamise kulude alusel. Sellised vastused ei ole kooskõlas õigusaktides nõutuga ning seda viisi loomade hindamisel ei kajasta raamatupidamine ettevõtja finantsseisu õigesti ega õiglaselt. Soetusmaksumuses kajastavad kuuekümne kahest vastajast kaksikümne seitse isikut ostetud ehk soetatud loomset bioloogilist vara. Selline kajastamine on õige vastavalt RTJ Varud alusel.

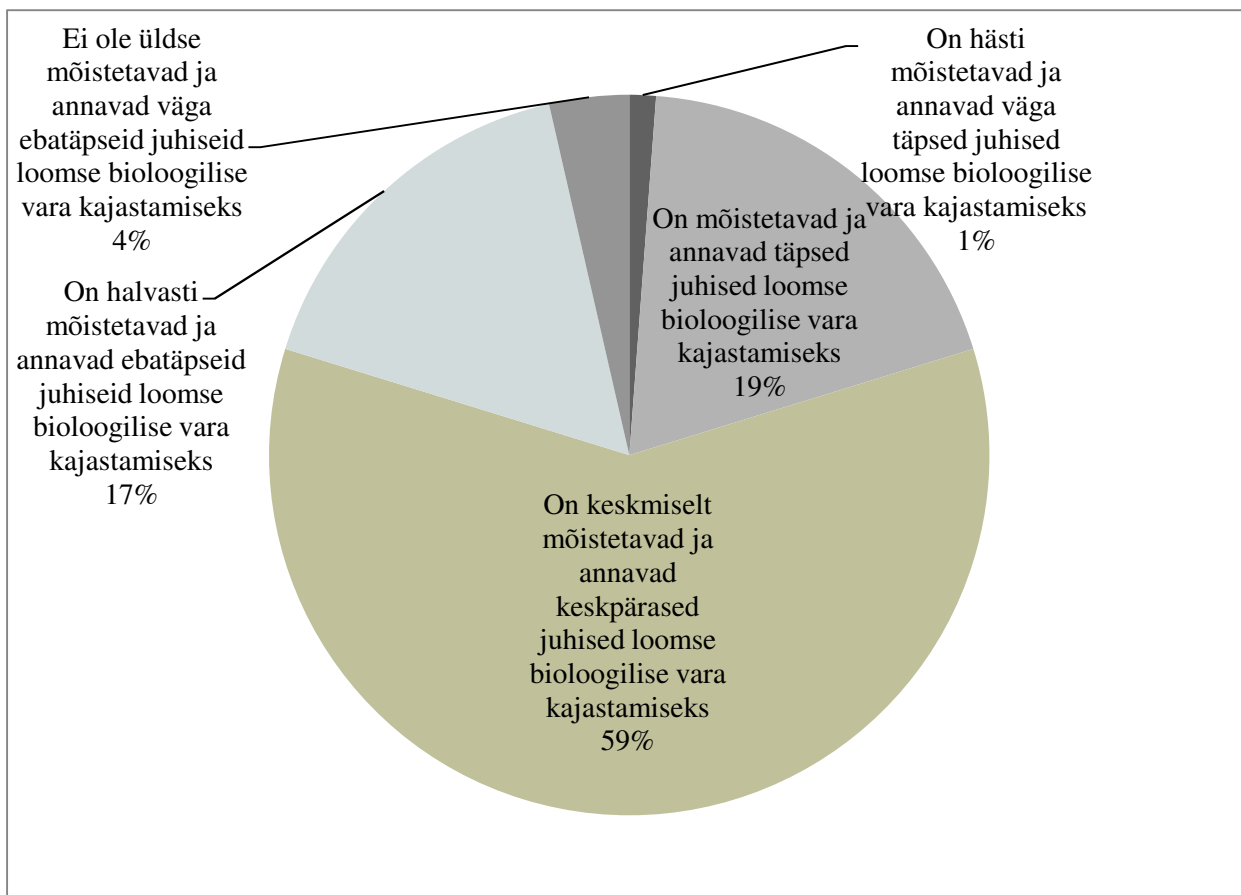
Üheksa isikut väidavad, et ei teosta loomsete bioloogiliste varade ümberhindlust bilansipäeval, mis on looma õiglase väärtuse kiireid muutusi arvesse võttes rikkumine. Ülejäänutel esineb kindel väljakujunenud süsteem ümberhindluse tegemiseks, neist kuus kasutavad varasemaid ostu-müügi tehinguid ning suurem enamus leiab hinna kokkuostjate ostuhindade alusel kui ka hinnates oma looma eripära. Valdkonnas, kus iga isend on äärmiselt oluline, näiteks

võistlushobuste kasvatus, toodi esile: „Meie loomade puhul ei saagi turuhinda kuskilt vaadata. Eesti-siseselt on õiglane väärtus enam-vähem teada võistlustulemuste ja geneetika põhjal.“

Usaldusväärses maksumuses ei ole võimalik arvele võtta loomset bioloogilist vara sellises arengujärgus, kus puuduvad nende ostuks soovijad. Üks vastanutest tõi esile, et Eesti turul on raske leida õiglast väärtust 0-1,5 aastastele lehmvasikatele, sest neile on tema hinnangul suhteliselt raske ostjat leida. Isik lisas, et sellised loomad on kuni tiinestumiseni, kui jälle tekib varale ostjaid, arvel oma algses arvele võtmise hinnas ehk sündimise aastale vastavale keskmise vasikate turuhinna järgi eluskaalu kilogrammi kohta. Sellised olukorrad tuleb raamatupidamise sise-eeskirjades kajastada, et nii kontrollijad kui ka kõik teised ettevõtjatega seotud isikud, mõistaksid, et tegelikkuses ei ole varade väärtus õiglane ning sellest võib tulened ümberhindlusel hinnamuutus. Toodi ka esile, et poegimisjärgsest tallede suremusest lambakasvatases on tingitud periood, millal ei saa vara usaldusväärset arvele võtta. Ka sellised olukorrad tuleb reguleerida ettevõtjal oma raamatupidamise sise-eeskirjades, et kontrollijatel, kes antud valdkonnaga kursis ei ole, oleks ülevaade majandusarvestuse eripärastest olukordadest antud valdkonnas. Lisaks vastati, et loomade kasv on nii pikk protsess, et ei näe vajadust igakuiselt ümber hinnata. See on küll õige, aga see regulatsioon tuleb kajastada ettevõtja dokumentatsioonis. Küsimusele bilansikirjetes muudatuste tegemise osas, vastas viiskümmend üheksa isikut ja ainult üks väljendas, et muudatusi alamjaotustena ei ole teinud. Lehmakasvataja tõi näite: „/.../ Põhikari - lüpsilehmad, alates poegimisest. Käibevara all - lehmvasikad 0-6 kuud, pullikud 0-6 kuud, lehmikud 6-12 kuud, lehmikud alates 12 kuust kuni poegimiseni. Poeginud loomad lähevad põhikarja alla /.../.“ Selline jaotus aitab muuta majandusüksuse raamatupidamist selgemaks ning ettevõtja saab parema ülevaate toimuvast.

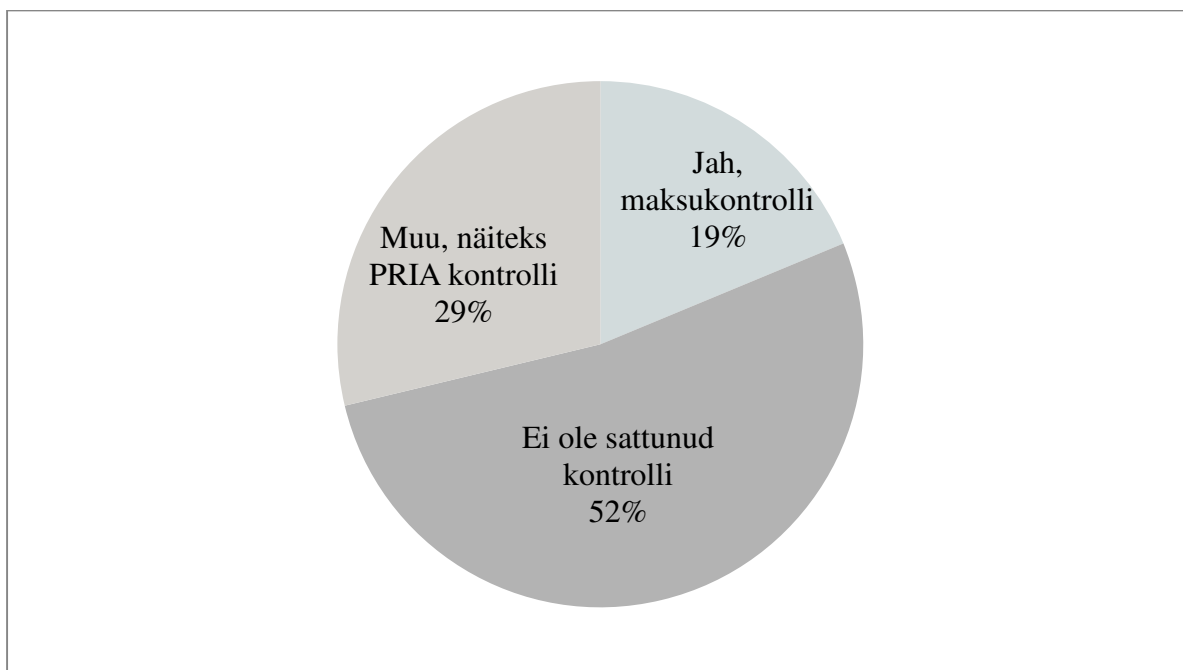
Eesti majandusarvestuse seaduseid hindasid üle poolte vastanutest (59 protsenti) keskmiselt mõistetavaks ning juhiseid keskpärasteks, see nähtub jooniselt 5. Vastustest saab järeldada, et seaduslik regulatsioon on piisavalt täpne loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja majandusarvestuse õiglaseks pidamiseks. Eelnevaid vastuseid arvestades aga ei tundu, et sellisel hulgal vastajatest oleks selge õiglane loomse bioloogilise vara kajastamine. Seitseteist protsenti vastanutest leidsid, et regulatsioonid on halvasti mõistetavad ning neli protsenti ehk kolm isikut leidsid, et seadused ei ole üldse mõistetavad ehk esineb probleem loomse vara kajastamisel majandusarvestuses ja seda valdkonda tuleb põhjalikumalt lahti seletada ja reguleerida. Üks vastanutest tõi esile, et regulatsioon ei peakski olema täpsem, sest iga olukorda ei saagi keegi ette näha, samas vastati mitmel korral, et õigusaktidest tulenevalt on mitu erinevat võimalust ja „oma loomingu võimaluse“, mis teeb kajastamise keeruliseks. Raamatupidamisspetsialist kommenteeris intervjuus (lisa 2) seaduseid: „Usun, et mida täpsem regulatsioon, seda kergem on

raamatupidamist ettevõttes korraldada. Seega pean selgeid regulatsioone ja näiteid kindlasti vajalikuks, et ei tekiks kajastamisel mitmeti mõistetavust“ (lisa 2). Võib tõdeda, et arvamused seaduste loomisest jagunevadki kaheks, osad pooldavad täpset regulatsiooni, et olukorrad oleks kõigile üheselt mõistetavad, teised aga soovivad laiemaid võimalusi, et erinevates olukordades oleks rohkem võimalusi endale sobiva lahenduse leidmiseks.



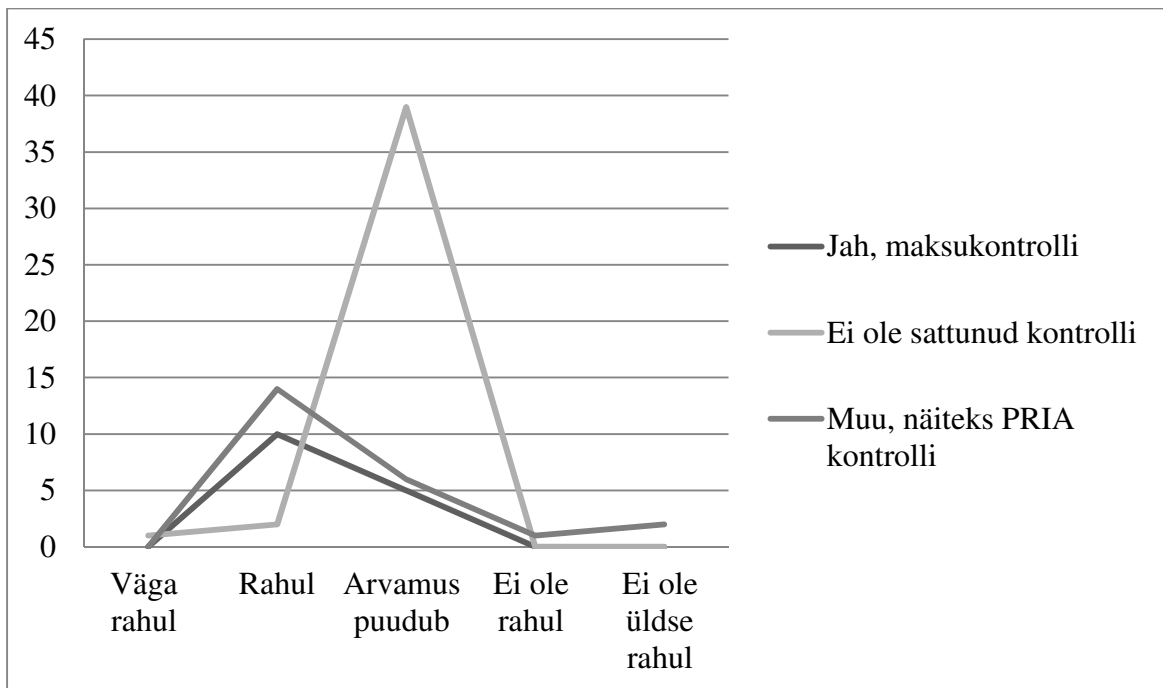
Joonis 5. Vastajate hinnang Eesti majandusarvestuse regulatsiooni mõistetavusele ja juhiste selgusele (vastajate arv protsentides). (autori koostatud)

Oluline on, kas kontrollijad mõistavad loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja eripärasid. Üks küsitlusele vastanu arvas õiglase väärtuse kajastamise oskusest: „Mina oskaksin, aga mõnedel loomakasvatusest võhikutel audiitoritel on eriarvamus.“ Ankeetküsitluses uuriti kontrolli sattunute osakaalu. Valimist kaheksakümmend vastasid küsimusele, kas nad on sattunud kontrolli ning osakaalu protsent nähtub jooniselt 6. Üheksateist protsenti on sattunud maksukontrolli, mida viib läbi Maksu- ja Tolliameti ametnik. Vastaja kommenteeris maksukontrolli nii: „/.../ Põhivara väärtuse hindamise õigsust ametkondi ei ole siiani huvitanud.“



Joonis 6. Ettevõtjate jagunemine maksukontrolli, PRIA või Toidu- ja Veterinaarameti kontrolli sattumise või mittesattumise alusel (vastajate arv protsentides). (autori koostatud)

Maksukontrolli objektiks sattunud ettevõtete esindajatest vastasid kümme, et nad on rahul menetlusega ja viiel arvamus puudus. Muu kontrolli objektiks sattunud ettevõtete esindajatest olid 14 rahul kontrolli läbiviimisega, kuuel arvamus puudus, üks ei olnud rahul ja kaks ei olnud üldse rahul. Vastuse üldine keskvärtus on 2,44, mis näitab, et pigem ollakse menetlusega rahul. Andmed on esitatud joonisel 7, kust ka nähtub, et kolm isikut, kes vastavalt enda vastusele ei ole sattunud ühtegi kontrolli on kontrolli menetluskäiguga rahul või väga rahul. Need vastused pole usaldusväärset hinnatavad ja on omavahel vastuolus, seega ei saa nende vastuseid selles küsimuses arvestada. Üks isik, kes on maksukontrolliga rahul kommenteeris: „/.../ Maksuamet ei tea põllumajandusest üldse midagi, teatud tegevusvaldkondade puhul ei saa nad üldse aru, millal realiseeritakse /.../.“ Ehk isiku arvates puuduvad kontrollijatel vajalikud erialased teadmised kontrollitava ettevõtte tegevusvaldkonnast. Maksu- ja Tolliameti pearevident vastas (lisa 3) sellel teemal: „Põllumajandusettevõtete kontrollimisele spetsialiseerunud ametnikke meil pole, on vaid need, kes on spetsialiseerunud ÜPP kaupade kontrollidele,“ (lisa 3). See viitab olukorrale, et maksuhaldur loomse vara õiglase väärtuse hindamist ei kontrolli. Lisaks ei peeta loomsete varadega tegelevate ettevõtjate puhul maksuhalduri poolt arvestust, nende ettevõtjate varade väärtuse kajastamise ja maksupettuste suuruse osas, seda arvutatakse teiste tunnuste alusel, näiteks veterinaar- või fütosanitaarkontrolli aluste kaupade riskide põhjal (lisa 3). Järelikult pole kindlaks määratud, kas ja mis ulatuses õiglase väärtuse vale kajastamine mõjutab maksukohustust.



Joonis 7. Isikute hinnang kontrolli sattumise alusel, kontrolli läbiviimise suhtes (vastajate arv). (autori koostatud)

Vastanutes viisteist isikut avaldasid arvamust, et neil on tulnud vastata korduvalt maksuhalduri põllumajanduslikele küsimustele või anda tegevusvaldkonna kohta korduvalt samu seletusi. Põhiliselt toodi välja, et kontrollijad ei mõista erialast tulenevat ettevõtete sesoonsust. Näiteks loomse varaga tegelev ettevõtja müübki kaupa kord aastas, kui vara on kasvanud müügiküpsiks. Keegi ei vastanud bioloogilise vara kajastamisest tulenevaid selgitusi, seega võib järeldada, et vara raamatupidamislikule kajastamise õigsusele kontroll suurt tähelepanu ei pööra. Vastaja soovitas, et PRIA ja MTA võiksid oma andmebaasid kohati ühendada nii, et põllumajanduslikud ja majandusarvestuslikud andmed ettevõtte kohta oleksid näha mõlemale, sest pragu esineb olukord, kus ettevõtjal tuleb andmeid dubleerida ja anda sama informatsiooni nii PRIA-le kui ka MTA-le. Lisaks ei peeta loomsete varadega tegelevate ettevõtjate puhul maksuhalduri poolt arvestust, nende ettevõtete varade vale kajastamise ja maksupettuste suuruse osas, seda arvutatakse teiste tunnuste alusel, näiteks veterinaar- või fütosanitaarkontrolli aluste kaupade riskide põhjal. Kõige rohkem puutub MTA-s spetsiifiliselt kokku bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjatega ÜPP kaupade kontrollide läbiviija ja tema sõnul (lisa 4) sellisel kontrollil ei ole vaja ettevõtja raamatupidamisest täpselt vaadata, mis hinnaga vara on kajastatud, sest kontrollitakse ainult PRIA ette antud riske, mis on vaja maandada, põhiliselt looma päritolu, tõupuhtus ja transporditingimused (lisa 4). Põhjus, miks ei ole eraldi ametnikke loomse varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimises on tingitud sellest, et MTA analüütiku sõnul (lisa 5) EMTAK koodiga 014 ettevõtjate aastakäive moodustab ligikaudu 0,7 protsenti kõigi ettevõtete käibest aastal 2013.

Samas on Eesti ettevõtjate 2013. aasta keskmine käive käibemaksu deklaratsioonide alusel 673 630 eurot ja loomse varaga tegeleva ettevõtja keskmine käive on sellest 63 protsenti. (lisa 5). Konkreetseid arvutusi loomse bioloogilise vara väärtuse valesti kajastamisest saamata jäänud maksutulu kohta ei ole arvatud (lisa 3). Seega peaks täpsemalt määrama, mis summas jääb maksutulu riigil saamata tulenevalt loomse bioloogilise vara valesti kajastamisest. Vajalik oleks arvutada loomse varaga tegeleva ettevõtja ainult osaliselt kajastatud või kajastamata kõrvaltoodangust tekkinud saamata jäänud maksutulu riigile, mille põhjal saaks otsustada, kas loomse varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimiseks oleks kasulik luua Maksu- ja Tolliametis eraldi töögrupp.

Läbi viidud küsitluse alusel selgus, et põhiliselt soovivad loomse bioloogilise varaga tegelevad ettevõtjad juurde näidetega juhiseid just alustavate ettevõtjate jaoks. Tulemuste alusel võib järeldada, et regulatsioon on enamuse arvates piisav. Põhiprobleemiks on loomsete varadega tegelevate ettevõtjate aruannete mitte ühilduvuse ehk vara kajastatakse mitmel eri viisil juhendite piires nii, et aruandeid ei saa omavahel võrrelda. Selle vältimiseks soovitakse pigem lisa koolitusi ja juhiseid, mitte karmistada regulatsiooni, esile toodi näiteks aastaaruande koostamise juhiseid põllumajandusettevõtjale. Intervjuus (lisa 2) raamatupidamisspetsialistiga selgus, et kõige rohkem põllumajandusettevõtete raamatupidamises tekitab probleeme: „Teadmatus ja praktiliste näidete puudus, siinkohal ka õppekirjanduse vähenenud kättesaadavus“. (lisa 2) Järelikult loomse varaga tegelevat isikute jaoks oleks vaja täiendavat kirjandust rohkete spetsiifiliste näidetega.

Kokkuvõtvalt saab ankeetküsitluse tulemustest järeldada, et loomse bioloogilise vara kajastamises esineb probleeme ning selgus, et osad ettevõtjad ei kirjenda loomset bioloogilist vara õigusaktidele vastavalt, seega võib olla nende maksukohustuse arvestus ebaõige. Põhiliste probleemidena toodi välja, et valdkonnas on vähe näidetega materjale. Maksu- ja Tolliameti ametnikud kontrollivad maksude tasumist ja ÜPP kaupade kontrollide puhul loomade tõupuhtust veterinaaria paberite abil ning nende eksportimise dokumentide alusel, aga vara väärtuse hindamist ei kontrollita. Selles osas tuleks leida riigil saamata jäänud maksutulu osa, mille põhjal saaks määrata, kas eraldi loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimise grupp oleks vajalik või ei. Peaks koostama juhendmaterjale loomade tõugude kaupa loomse vara majandusarvestuses kajastamise näidetega, mis oleksid kasulikud nii maksuhaldurile vara kontrollimisel kui ka ettevõtjale loomse vara kajastamisel.

KOKKUVÕTE

Lõputöö teema on aktuaalne, sest 2015. aastal rakendub Euroopa raamatupidamise direktiiv, mille alusel muutub liikmesriikide majandusarvestus ühtlasemaks, mis põhjustab muutusi põllumajandusettevõtjate raamatupidamises. Töö uudsus põhineb selles, et loomse bioloogilise vara kajastamise eripära majandusarvestuses pole varasemalt teadustöodes looma tõugude kaupa analüüsitud. Probleem seisnes selles, et loomse bioloogilise varaga tegeleval ettevõtjal on võimalik loomse bioloogilise vara valesti kajastamisel varjata majandusüksuse tegelikku väärtust ja osa teenitud tulust jätta majandusarvestuses kajastamata ning see mõjutada ettevõtja maksukohustust, mille tulemusel jääb riigil osa tulust saamata.

Lõputöö eesmärgiks oli analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamist Eesti ettevõtjate majandusarvestuses. Eesmärgi saavutamiseks püstitatud neli uurimisülesannet täideti.

Esimeseks ülesandeks oli anda ülevaade loomse bioloogilise vara mõiste ja nende väärtuse arvestamisest ettevõtja majandusarvestuses. Loomne bioloogiline vara on elusorganismid, mida kasvatatakse ettevõtlustulu saamise eesmärgil. Nende elutegevusega kaasnevad erinevad muundumise protsessid, mille tulemusel on ettevõtjal võimalik teenida tulu. Selleks on põllumajanduslik toodang või uued elusolendid, nende kajastamine on majandusarvestuses problemaatiline, just nende väärtuse hindamise tõttu. Tuleb lähtuda erikorrast ja kajastada bioloogilist vara õiglasel väärtuses, millest on maha lahutatud eeldatavad müügikulutused. Bioloogilise vara soetusmaksumus ning edasine kajastamine toimub sarnaselt mittepõllumajanduslike ettevõtetega. Raamatupidamise toimkonna juhendite alusel on selliselt kajastades ettevõtja majandusolukord õige ja õiglane.

Teiseks ülesandeks oli anda ülevaade loomse bioloogilise vara kajastamine raamatupidamises ning loomsetest protsessidest. Selgus, et põllumajandusettevõtja raamatupidamine põhineb Raamatupidamisseadusel, Raamatupidamise Toimkonna juhenditel ja ettevõtte raamatupidamise sise-eeskirjal ning kontoplaanil, nii nagu kõikidel raamatupidamiskohustuslastel ning iga majandusaasta tuleb lõpetada majandusaasta aruande esitamisega äriregistrile. Vahepeelses arvestuses on loomse bioloogilise varaga tegeleval ettevõtjal arvestuslikke erisusi, mis tulenevad bioloogilise vara olemusest ning on reguleeritud Raamatupidamise Toimkonna juhendiga number 7. Loomse bioloogilise vara kajastamisel majandusarvestuses tuleb arvestada väärtuse hindamise erisusi ning loomades toimuvate protsesside tõttu nende väärtuse ümberhindlust

bilansipäeval. Selgema ülevaate ettevõtja majandustegevusest saab siis, kui ettevõtja kajastab majandusarvestuses bioloogilist vara rühmitades. See tagab läbipaistvuse tulevaste rahavoogude ajastusel. Seega tuleb raamatupidamises loomse bioloogilise vara kajastamisel järgida erisusi, mis tulenevad vara omadustest ja muundumisest, et majandusarvestuses saaks kajastada õigesti ja õiglaselt ettevõtja tegevust. Analüüsiti erinevate looma tõugude kajastamist. Bioloogilistes varades toimuvad protsessid on tõugude kaupa ja saadava toodanguna erinevad. Üldreeglina tuleb kajastada ühe ettevõtte äritsükli käigus realiseeritavad loomsed bioloogilised varad käibevarana ja pikemaajaliselt kasutatavad varad põhivarana. Näiteks on põhivaraks piimaakari, sugupullid, emised, sugupardid ja emakalkunid. Saadav põllumajanduslik toodang, mis realiseeritakse vähem kui aasta jooksul, tuleb kajastada käibevarana. Ettevõtja peab jälgima, et loomades toimuvate protsesside tulemusel nende väärtuse tõustes, muudetakse nende bilansilist väärtust, määrates õiglane väärtus.

Kolmandaks ülesandeks oli analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamisest tulenevaid erisusi. Selleks tehti analüüs kogutud ja läbitöötatud andmete põhjal. Loomse varaga tegeleva ettevõtja majandusarvestuse pidamine pole täpselt reglementeeritud, kuid see vajab erilist tähelepanu oma erisuste tõttu. Loomses bioloogilises varas toimuvad protsessid, mille käigus tekib põllumajanduslikku toodangut või uusi ühikuid loomset bioloogilist vara. Selleks, et ettevõtja raamatupidamine oleks korrektne, tuleb koostada raamatupidamise sise-eeskirjad, milles reguleeritakse ettevõttesiseselt loomse bioloogilise vara kajastamisest tekkivaid erisusi. Siiski võib tekkida loomse bioloogilise vara valesti kajastamisel maksurisk või ettevõtja majandustegevuse kohta raamatupidamises ebaõige informatsiooni esitamine. Näiteks jättes arvele võtmata kõrvalsaadused või kirjendades raamatupidamises ainult osa kõrvalsaadustest. See valdkond on raskesti kontrollitav, sest nõuab spetsiifilisi teadmisi ja põhjalikku eeltööd. Olukorda saab parandada korrektsete sise-eeskirjade nõudmise sätestamisega ja vastavate koolitustega ettevõtjate kontrollijatele.

Neljandaks ülesandeks oli analüüsida loomse bioloogilise vara kajastamist majandusarvestuses. Analüüsist selgus, et bioloogiliste loomsete varade kajastamine majandusarvestuses on tekitanud ettevõtjatele ja nende raamatupidajatele probleeme, lisaks kajastavad osad isikud loomset vara valesti ning ei kasuta ettevõttes sündinud loomsete varade kajastamisel õiglast väärtust. See põhjustab ettevõtja finantsseisu valesti hindamist, mis omakorda võib mõjutada ettevõtja maksukohustust ja riigil jääda osa tulu saamata. Probleemi süvendab olukord et, loomse vara kajastamist majandusarvestuses ei kontrollita. Maksuhaldur kontrollib maksude tasumist ja ÜPP kaupade kontrollide puhul loomade tõupuhtust veterinaaria paberitest ning nende eksportimise dokumente, aga vara väärtuse hindamist ei kontrollita. Selles osas tuleks leida riigil saamata

jäänud maksutulu osa, mille põhjal saaks määrata, kas eraldi loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimise grupp oleks vajalik. Ettevõtjad on saanud rakendada aastaid bioloogilise vara kajastamisel süsteemi, mis ei ole seaduslik, nii, et nad ise sellest probleemist ei ole teadlikud.

Ettepanekuks on täpsemalt reglementeerida loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja majandusarvestuse pidamist või pöörata suuremat tähelepanu ettevõtja põhjalike raamatupidamise sise-eeskirjade koostamisele ning nende ühilduvusele tegeliku eluga. Autor jõudis järeldusele, et loomse bioloogilise vara kajastamisel majandusarvestuses esineb probleeme, mis mõjutavad ettevõtja maksukohustust ning puudub süsteemne ja põhjalik kontroll loomsete varade kajastamise üle, mis võimaldab ettevõtjal muuta tegelikku majandusüksuse väärtust.

Edaspidiselt võiks põhjalikumalt uurida loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate raamatupidamisarvestust Euroopas.

SUMMARY

The thesis is titled "The Reporting of Animal Biological Assets in Accounting of Estonian businesses". It is written in Estonian and it has 39 pages, seven diagrams, one chart, and 33 cited sources. There has been used legislation as of 2014. The main search words of the thesis are: animal biological assets, biological assets, agriculture, agricultural enterprises, accounting, accounting concepts, accountancy, reporting, bookkeeping, book value, commercial value, rural economy.

A questionnaire about the reporting of biological assets in accounting was conducted, it got 84 answers. There were also four interviews made with specialists of the area. The topic is current because the new European directive in accounting considering the reporting of animal biological assets in accounting is enforced in 2015. There is not enough specific guidelines on how to do accounting for animal biological assets, so the businesses financial position can be miscounted.

The purpose of the thesis is to analyse the reporting of animal biological assets in accounting of Estonian businesses.

To achieve the aim the author:

1. Gives an overview of the concept of biological assets and its value.
2. Gives an overview of the reporting of animal biological assets and about biological process.
3. Analyses the differences that occur when reporting of animal biological assets.
4. Analyses the reporting of animal biological assets.

The objective of the thesis was achieved. As a result of the thesis the author brought out differences and problematical places in the reporting of animal biological assets. The author also made some suggestions about how to correct problems. The author concluded that there are differences and problems in the reporting of animal biological assets, which affect company's tax obligation, what is more, there is no systematic control over the reporting of animal biological assets, and thus operators have a chance to change the actual value of the entity.

VIIDATUD ALLIKATE LOETELU

1. Aamisepp, M., Matveev, E. 2012. Loomakasvatus. Kattetulude arvestamine taime- ja loomakasvatustes. Maamajanduse Infokeskus. Jäneda
2. Argilés, J. M., García - Baldon, J. and Monllau T. 2011. Fair value versus historical cost-based valuation for biological assets: predictability of financial information. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, vol 14 nr 2 (87-113), Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 30.10.2013
3. Argilés, J. M., Sabata, A., García-Blandón, J. 2012. A comparative study of difficulties in accounting preparation and judgement in agriculture using fair value and historical cost for biological assets valuation. *Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review*, vol 15 (109-142), Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 15.11.2013
4. Bioloogilised varad. 2011. Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 7. vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.12.2011 nr , RTL 2009, 3, 46
5. Burja, V. 2013. Economic value added and stakeholders' interests. *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science, Series 22, no. 2, 512-522*, välja otsitud EBSCOHOST andmebaasist 12.05.2013
6. Clark, D. and Stark, L. 2013. The Relationship between Actual Cash Value and Market Value. *Appraisal Journal*, 81 (4), 308-314. Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
7. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council. 2013. The European Parliament and the Council of the European Union. Eur-Lex EuropaUnion Law kodulehelt eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF välja otsitud 10.04.2014
8. Eesti Entsüklopeedia. 2008. Viimati muudetud 2011. entsyklopeedia.ee/artikkel/angerjas1 välja otsitud 30.04.2013
9. Eesti Keele Instituut. 2009. Eesti keele seletav sõnaraamat. www.eki.ee/dict/ekss/ekss.html välja otsitud 12.04.2013

10. Grahame, S. 2014. Fundamental of Financial Accounting. Financial Management, 14719185, 50-51, välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
11. Hlaciuc, E., Mihalciuc, C. and Iancu, E. 2008. Recognition of the biological assets according to the IAS – 41 – agriculture. Bulletin of the University of Agricultural Sciences & Veterinary Medicine Cluj-Napoca. Horticulture 65 (2), 18-191, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 15.11.2013
12. Homolka, J. and Švecová, M. 2012. Analysis of financial support influences on management of agricultural enterprises. Agris On-Line Papers In Economics & Informatics, 4 (1), 13-20, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
13. Lepajõe, L., Lill, A. ja Nõmmisto, I. 1985. Hanekasvatus. Tallinn. Valgus
14. Leppik, E. 2009. 303 majandustehingut raamatupidamises. Tartu. Rafiko kirjastus OÜ
15. Malamud, R. 2014. Service Animals: Serve us animals: Serve us, animals. Social Alternatives, 32 (4), 34-40, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
16. Marian, S and Mihaela, T. 2008. Accountancy viewpoints referring to companies' performance. Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series, 17 (3), 1472-1475, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 13.05.2014
17. Muring, H. 1984. Loomakasvatus kodumajapidamises. Tallinn. Valgus
18. Mõttus, M. and Lukason, O. 2013. The system of firm support grants in Estonia: whom does it favour?. Discussions on Estonian economic policy: Theory and practice of economic policy in the European Union, 2013/1, vol 21, 102-116, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 30.10.2013
19. Männik, A., Piirsalu, M. ja Varik, A. 1984. Pardikasvatus. Tallinn. Valgus
20. Nõuded informatsiooni esitusviisile raamatupidamise aastaaruandes. 2011. Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 2. vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.12.2011 nr RTL 2009, 3, 46
21. PricewaterhouseCoopers' IFRS and corporate governance publications and tools. 2009 A practical guide to accounting for agricultural assets. 3
22. Raamatupidamise seadus 20.11.2002, jõustunud 04.06.2012 — RT I 2002, 102, 600...RT I, 25.05.2012, 16

23. Registrate- ja Infosüsteemide Keskus, EMTAK 2008 - selgitavate märkustega. Registrate ja Infosüsteemide Keskuse kodulehelt www.rik.ee/et/e-ariregister/emtak-tegevusalad välja otsitud 20.01.2014
24. Subramaniam, R. 2014. Apples and Oranges: Financial Reporting for Small businesses facing a Sale or Merger. *Strategic Finance*, 96(5), 17-18, välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
25. Tamásné, O. I. 2013. Methodological aspects of agricultural enterprises' income calculation. *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 22 (2), 523-529, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
26. Theodoropoulos, S. 2009. Reducing administrative burden as a priority in the European Economic environment. *Applied Economics: Systematic Research*, 3 (2), 93-103, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 13.05.2014
27. Tikk, H. 1983. *Kalkunikasvatus*. Tallinn. Valgus
28. Varrak, T. 1994. *Eesti Entsüklopeedia number 7. Eesti Entsüklopeediakirjastus*. Tallinn. 601
29. Varud. 2011. Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 4. vastu võetud Raamatupidamise Toimkonna otsusega 30.12.2011 nr RTL 2009, 3, 46
30. Victoria, B., Dorina, P. and Mărioara, B. 2013. Accounting in knowledge-based economy. The case of the Romanian ICT industry. *Annals Of The University Of Oradea, Economic Science Series*, 22 (2), 498-511. Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014
31. Vooro, A. 2011. *Bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises*. Jaan Sõrrak. Tartu, Tarmest OÜ
32. Äriseadustik. 15.02.1995, jõustunud 01.01.2014 — RT I 1995, 26, 355... RT I, 21.03.2014, 21
33. Yu, J., Zhou, J. X., Wang, Y. and Xi, Y. 2013. Rural Entrepreneurship in an Emerging Economy: Reading Institutional Perspectives from Entrepreneur Stories. *Journal Of Small Business Management*, 51 (2), 183-195, Välja otsitud EBSCOhost andmebaasist 12.05.2014

TABELITE JA JOONISTE LOETELU

Tabel 1. Loomse bioloogilise vara hindamise õiglasesse väärtusesse näide (kogus tükkides, väärtus eurodes). (Raamatupidamise...2011: 13-14; autori kohandatud).....	15
Joonis 1. Loomsete bioloogiliste varade rühmitamise näide. (Vooro 2011:10; autori kohandatud)	12
Joonis 2. Ankeetküsitlusele vastajate osakaal protsentides koguvalimist 84 isikut. (autori koostatud)	24
Joonis 3. Loomse bioloogilise varade kajastamise problemaatilisuse jagunemine vastajagruppide alusel (vastajate arv vertikaalteljel). (autori koostatud).....	24
Joonis 4. Loomse bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamise oskuse jagunemine loomakasvatajate põhitegevusala looma tõugu alusel (vastajate arv vertikaalteljel). (autori koostatud)	25
Joonis 5. Vastajate hinnang Eesti majandusarvestuse regulatsiooni mõistetavusele ja juhiste selgusele (vastajate arv protsentides). (autori koostatud).....	28
Joonis 6. Ettevõtjate jagunemine maksukontrolli, PRIA või Toidu- ja Veterinaarameti kontrolli sattumise või mittedattumise alusel (vastajate arv protsentides). (autori koostatud).....	29
Joonis 7. Isikute hinnang kontrolli sattumise alusel, kontrolli läbiviimise suhtes (vastajate arv). (autori koostatud).....	30

LISA 1. LOOMSE VARA KAJASTAMISE KÜSITLUS

Läbiviija: Liia Laas 03.02.1014

Loomse bioloogilise vara kajastamine Eesti ettevõtete majandusarvestuses

Lugupeetud Eesti põllumajandusettevõtjad ja Teie raamatupidajad. Olen Sisekaitseakadeemia Finantskolledži üliõpilane Liia Laas ja soovin analüüsida loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate raamatupidamise lihtsustamist, selleks koostan lõputööd teemal „Loomse bioloogilise vara kajastamine Eesti ettevõtjate majandusarvestuses“. Lõputöö raames viin läbi uuringu, mille eesmärk on välja selgitada puudused ja segadust tekitavad kohad loomse bioloogilise vara kajastamisel raamatupidamises. Seega loodan, et leiate kiirest tööajast aega, et saaksite vastata lühikesele küsimustikule, mis koosneb 16 küsimusest, millest osa on valikvastustega ja see võtab aega ligikaudu 20 minutit. Küsimustik on veebipõhine ja seega täielikult anonüümne. Teie vastuseid kasutatakse üldistatud kujul lõputöö uurimuses ning Teil on võimalik tulemustega tutvuda alates 2014. aasta juunist, kirjutades meiliaadressile laasliia@gmail.com.

Loodan, et leiate selle veerand tundi ning aitate kaasa uurimuse edukale läbiviimisele.

Täna Teid hea koostöö eest!

Lisainfo:

Liia Laas

laasliia@gmail.com

Palun vastata võimalusel kõigile küsimustele, kuid vajadusel võite Teile mitesobivad küsimused ka vahele jätta.

Ankeedis on 16 küsimust.

Privaatsuse märged: See ankeet on anonüümne.

Kirje, mis hoiab teie vastuseid ei sisalda mitte ühtegi teid identifitseerivat tunnust, kui muidugi ankeedis pole seda eriküsimusega küsitud. Kui olete kasutanud identifitseerivat võtit, et leida üles ankeet ja jätkata vastamist, siis seda identifitseerivat tunnust ei hoita ankeedi juures. Seda

hoitakse eraldi andmebaasis ning seda uuendatakse ainult selleks, et näidata, kas olete ankeedi lõpetanud või ei. Pole võimalik identifitseerivat tunnust seostada ankeedi vastustega.

Põhiküsimused

1. Kas loomsete bioloogiliste varade kajastamine raamatupidamises on tekitanud Teile probleeme?

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei

Palun lisa oma kommentaar siia:

2. Mida Te arvate seaduslikust regulatsioonist bioloogilise vara kajastamise osas raamatupidamises?

Palun vali üks järgnevatest:

- On hästi mõistetavad ja annavad väga täpsed juhised loomse bioloogilise vara kajastamiseks.
- On mõistetavad ja annavad täpsed juhised loomse bioloogilise vara kajastamiseks.
- On keskmiselt mõistetavad ja annavad keskpäraseid juhiseid loomse bioloogilise vara kajastamiseks.
- On halvasti mõistetavad ja annavad ebatäpseid juhiseid loomse bioloogilise vara kajastamiseks.
- Ei ole üldse mõistetavad ja annavad väga ebatäpseid juhiseid loomse bioloogilise vara kajastamiseks.

Palun lisa oma kommentaar siia:

3. Kas oskate määrata oma tegevusvaldkonna loomse bioloogilise vara õiglast väärtust?

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei
- Vastust pole

4. Palun lisa oma kommentaar siia:

Kust leidsite vajamineva informatsiooni õiglase väärtuse hindamiseks või omandasite vajaminevad teadmised? Palun tooge näiteid oma arvestustehnikast?

5. Kuidas teostate bioloogilise vara ümberhindlust bilansipäeval kui ei ole varale vastavat turuhinda ja kust Te turuhinda vaatate?

6. Kas kajastate ettevõtte sise-eeskirjas perioode, millal ei ole Teie loomset bioloogilist vara võimalik usaldusväärset arvele võtta? (Mõeldud on olukorda, kui vara on arenemisjärgus, millel pole otsest turgu. Linnukasvatuses näiteks pooleldi hautud munad.) Mida arvate säärasest olukorrast?

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei
- Vastust pole

Palun lisa oma kommentaar siia:

7. Millistel juhtudel kasutate loomse bioloogilise vara kajastamisel soetusmaksumuse meetodit?

8. Milliseid muudatusi teete bilansikirjetes, et see vastaks Teie vajadustele loomse bioloogilise vara kajastamiseks? Lehmade puhul näiteks, kas Te rühmitate põhivara alla piimakari ja käibevara alla noorloomad müügiks. Milliseid ettepanekuid bilansikirjete muutmiseks teeksite?

9. Kas olete sattunud maksukontrolli (selgitus – läbiviija on Maksu- ja Tolliameti ametnik)?

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei
- Muu (näiteks PRIA kontroll)
- Vastust pole

Palun lisa oma kommentaar siia:

10. Kui jah, siis kuidas kommenteerite menetluskäiku? Miks?

Palun vali üks järgnevatest:

- Väga rahul
- Rahul
- Arvamus puudub
- Ei ole rahul
- Ei ole üldse rahul
- Vastust pole

Palun lisa oma kommentaar siia:

11. Kas Teil on tulnud vastata korduvalt maksuhalduri samadele põllumajanduslikele küsimustele või anda tegevusvaldkonna kohta korduvalt samu seletusi (näiteks erinevate kontrollide käigus)? Palun tooge näiteid millistele.

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei
- Muu
- Vastust pole

Palun lisa oma kommentaar siia:

12. Millised on Teie ettepanekud loomse bioloogilise vara majandusarvestuses kajastamise lihtsustamiseks (nii ajaliseks kokkuhoiuks kui ka arusaadavamaks tegemiseks)? Kas valdkonda tuleks tugevamalt reguleerida? Kas oleks vaja täiendavaid juhiseid näiteks alustavatele ettevõtetele?

13. Kas olete tutvunud Euroopa Liidu Raamatupidamisdirektiiviga 2013/34? Kui jah, siis mida Te sellest arvate?

Palun vali üks järgnevatest:

- Jah
- Ei
- Vastust pole

Palun lisa oma kommentaar siia:

Demograafiline osa: 3 viimast küsimust.

14. Kes peab Teie ettevõttes raamatupidamist?

15. Milliste loomsete bioloogiliste varadega Te tegelete ettevõtluse eesmärgil?

Kontrolli kas mõni vastab

- Veised
- Lehmad
- Sead
- Karusloomad
- Koerad
- Lambad
- Kitsed
- Kanad
- Teised linnulised (va kanad)
- Muu

16. Küsimustikule vastas:

Vali üks järgnevatest vastustest

- Ettevõtja
- Raamatupidaja
- Muu isik

LISA 2. INTERVJU RAAMATUPIDAMISSPETSIALISTIGA

Läbiviija: Liia Laas 18.11.2013

1. Mis eriala Te õppisite Eesti Maaülikoolis ning mis aastal lõpetasite?
2. Mitme ainepunkti raames õppisite Eesti Maaülikoolis raamatupidamise aineid?
3. Kas Eesti Maaülikoolis pöörati olulist tähelepanu bioloogilise vara kajastamise erisustele?
4. Kui jah, siis kui suures mahus (nt ainepunktides) ja millised olid kõige suuremad erisused, mis välja toodi?
5. Kas saite vajalikud teadmised, et saaksite teha loomse bioloogilise varaga tegelevale ettevõtjale raamatupidamist?
6. Kas viibisite realselt õppetöö ajal praktikal, kus tegeleti loomse või taimse bioloogilise varaga? Kui jah, siis kas Teie arvates kirjendati majandustehinguid vastavalt bioloogilise vara iseärasusele või pigem lähtuti Raamatupidamiseaduse lisas sätestatud bilansiskeemist?
7. Kui kõrgeks hindate oma teadmisi loomse bioloogilise vara kajastamises majandusarvestuses erinevate loomaliikide puhul (st kas käsitlesite õppetöös raamatupidamist eri looma tõugude kaupa)?
8. Milline on Teie arvamus, kas loomse bioloogilise vara õiglase väärtuse hindamine on ettevõtja jaoks lihtne? Palun põhjendage oma arvamust.
9. Mis Teie arvates tekitab kõige rohkem probleeme põllumajandusettevõtte raamatupidamise korraldamises? Miks?
10. Kas loomse bioloogilise vara kajastamise erisusi on vaja seaduslikult reguleerida (nt RTJ 7)? Palun põhjendage.
11. Mida peaks teadma (millele tähelepanu pöörama) loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja raamatupidamise kontrollimisel? Kas see vajab spetsiifilisi teadmisi (nt eri looma tõugude arengust)?

12. Kas teate kuidas saab loomse bioloogilise varaga tegelev ettevõtja oma maksukohustust optimeerida?
13. Mis võib põhjustada loomse bioloogilise varaga tegelevale ettevõtjale maksukohustuse valesti määramist?
14. Kas Teie arvates on Maksu- ja Tolliametis pädevaid ametnikke, kes oskaksid kontrollida loomse bioloogilise vara kirjendamist raamatupidamisregistrites?
15. Kas olete kursis, kas loomse bioloogilise varaga tegelevad ettevõtjad, rakendavad vara väärtuse testi ja diskonteerivad vara väärtust ning leiavad tulevikuväärtuse?
16. Kas olete teadlik, kui palju teie kursuse lõpetanutest läks tööle ettevõtja juurde, kelle majandustegevuse üheks osaks on loomne bioloogiline vara? Kui teate neid, kas saaksite mulle saata nende kontaktandmed, et saaksin küsitleda reaalse töö toimimist.

LISA 3. INTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI PEAREVIDENIGA

Läbiviija: Liia Laas 21.01.2014

1. Kui palju on bioloogilise varaga kui ka ainult loomse bioloogilise varaga tegelevaid ettevõtjaid Teie andmebaasis? Kui paljud neist on käibemaksudokumentatsioonilised?
2. Kas Teil töötavad maksuametnikud, kes on spetsialiseerunud põllumajandusettevõtete kontrollimisele? Kui on, siis kuidas Te neid koolitate? Kui mitte, siis kuidas tagate kontrollitava teabe õigsuse? Kas loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimiseks on eraldi töögrupp?
3. Kui tihti ja kui põhjalikult teete kontrolle loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate osas?
4. Kas Maksu- ja Tolliametis on olemas juhend loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate kontrollimiseks? Kui on, kas ma saaksin sellega õppeesmargil lähemalt tutvuda?
5. Kas loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja kontrollimisel esineb probleeme? Kui esineb, siis milliseid? Kas probleemid on tingitud loomse bioloogilise vara kajastamise erisustest (näiteks muundused loomse bioloogilise protsessis)?
6. Kas loomse bioloogilise varaga tegelevate ettevõtjate majandusaruanded ja kontrolli esitatavad dokumendid on läbipaistvad ja arusaadavad Maksu- ja Tolliameti ametnikele? Kas ja millised erisused oleks mõistlik kehtestada selliste ettevõtjate aruandlusele? Palun põhjendage.
7. Kas loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtja kontrollimisel on erisusi? Kui on, siis milliseid? Kui ei ole, siis miks?
8. Kui suur võiks olla hinnanguliselt saamata jäänud tulu loomse bioloogilise varaga tegelevatelt ettevõtjatelt varade vales kajastamisest (millega võib kaasneda maksupettus)? Kui Teil on olemas täpne statistika siis, kas saaksin sellega tutvuda? Kui ei ole, siis miks?
9. Kas Teie andmetel teevad loomse bioloogilise varaga tegelevad ettevõtjad rohkem sularahatehinguid kui teiste valdkondade ettevõtjad? Miks?

10. Kas loomse bioloogilise vara kajastamine on piisavalt reguleeritud (Raamatupidamise seadus ja RTJ 7)? Kui ei, siis mis võiks olla täpsustatud?

11. Mida arvate uuest Euroopa Liidu raamatupidamise direktiivist number 2013/34? Kuidas see mõjutaks loomse bioloogilise varaga tegelevaid ettevõtjaid? Kas on kasulik kaotada ära erisused bioloogilise vara kajastamisel majandusarvestuses ja miks?

Lisaküsimus: Kas MTA-1 on kindel ekspert, kes aitab lahendada juhtumeid/arusaamatusi põllumajandusettevõtetega? Kui on, kas oleks võimalik tema kontaktandmeid saada?

LISA 4. INTERVJUU ÜPP KAUPADE KONTROLLIDEST MAKSU- JA TOLLIAMETI ESINDAJAGA

Läbiviija: Liia Laas 18.12.2013

1. Kas Te olete revident Maksu- ja Tolliametis ning Teie põhivaldkond on ÜPP kontrollide järelvalve?
2. Kus Te omandasite vajalikud teadmised põllumajanduse raamatupidamisest?
3. Kas on olemas materjal või juhend, kuidas teostada ÜPP kontrolli?
4. Mis ajast enam saadused ei ole kontrolli objektiks?
5. Kui Te viite läbi ÜPP kontrolli siis Te ei kontrolli maksude õiget tasumist? Et see on täiesti eraldi?
6. Kas Te oskate mulle rääkida loomse bioloogilise varaga tegeleva ettevõtte raamatupidamisest?
7. Kas Te oskate mulle soovitada inimest, kes tavakontrollide osas tegeleb loomse bioloogilise varaga?
8. Kui palju on MTA andmebaasis loomse bioloogilise varaga tegelevaid ettevõtjaid või kogu informatsioon tuleb teile PRIA-lt?
9. Kas Te leiate, et esineb probleeme loomse bioloogilise vara kajastamises, näiteks nagu, kas on võimalust maksupettust läbi viia või Teie ei ole pädev vastama?
10. Kui Te viite ÜPP kontrolli läbi, siis see ei lähe arvesse näiteks nagu revisjon, et seda perioodi enam kontrollida ei tohi, et Te kontrollitegi nagu loomi spetsiifiliselt ja see ei mõjuta teisi maksukontrolle?
11. Kas on vaja spetsiifilisi teadmisi, et tõupuhtust kontrollida, just nagu loomade osas?
12. Kas ettevõtjal on võimalik saada tõuraamatu tõutunnistusnumber mittetõupuhtale loomale?
13. Kas Maksu- ja Tolliameti revidendil on piisavad õigused ÜPP kontrolli läbiviimiseks või Te arvate, et jääb puudu?

14. Kas on veel mingeid tähelepanekuid, mida te tahaksite välja tuua, näiteks, mis võiks olla teisiti või on eriti hästi?
15. Ma lugesin ÜPP kontrollide osas, et palju kontrolle tehakse hankijate ja veofirmade kaudu, kas see on tõsi?
16. Kui te leiate mingi vea, siis te edastate selle lihtsalt PRIA-le?
17. Miks kontrollite veofirmat, kui ta ei ole ÜPP toetuse saaja?
18. Kas siin aktis on välja toodud kohustused?
19. Kas Te saate pöörduda enne veofirma poole? Te ei pea enne ettevõtet teavitama?
20. Kas Te peate kõik rahvusvahelised päringud kohe nüüd ära tegema, et saada 30. (hilisem täpsustus: juuniks) vastuseid?
21. Mis need põhimaad siis on, mida Te kontrollite?
22. Kas Te saate mulle elektrooniliselt saata aktist vastavus õigusaktidele, lõigu näiteks?
23. Kas on välja uuritud maksuauk?
24. Mida te arvate uuest raamatupidamise direktiivist? Olete sellega tutvunud 2013/34?
25. Kas ÜPP kontrolli juhendis on bioloogilise vara osas midagi olulist?
26. Kas Teie siis loomale nii öelda suhu ei vaata, et kas on tõupuhas?
27. Kas näiteks angerjad saavad ka eksporditoetust?
28. Kas on palju dokumente, mida menetluses uurida?
29. Mida Te siis raamatupidamises kontrollite?
30. Kuidas maksuhaldurid suudavad tuvastada, kas loomade väärtused on õiglaselt hinnatud?
31. Toetus ei olene väärtusest?
32. Kas siis ei või müügil tekkida olukorda, et kui väärtust ei kontrollita, siis müüakse kallima raha eest?
33. Mida tähendab verelisuus?

LISA 5. INTERVJUU MAKSU- JA TOLLIAMETI ANALÜÜTIKUGA

Läbiviija: Liia Laas 28.03.2014

1. Kui palju on MTA registrites tegutsevad ettevõtteid?
2. Kui palju on MTA registrites EMTAK põhitegevusala koodiga 014 (loomakasvatus) tegutsevad ettevõtteid?
3. Mis on aasta käive kõigi ettevõtete kohta aastal 2013?
4. Mis on aasta käive EMTAK põhitegevusala koodiga 014 ettevõtete käive aastal 2013?
5. Kui suur osakaal on loomse varaga tegelevate ettevõtete aasta käive kõige ettevõtete aasta käibest?
6. Mis on Eesti ettevõtete keskmine aasta käive aastal 2013?
7. Mis on EMTAK põhitegevusala koodiga 014 ettevõtete aasta keskmine käive?
8. Kui suur on vahe loomse varaga tegeleva ettevõtte aasta keskmisel käibel üldise aasta keskmise käibega?