

RTJ 9 RENDIARVESTUS

SISUKORD	punktid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1–2
RAKENDUSALA	3-4
MÕISTED	5
RENTIDE LIIGITAMINE KAPITALI-JA KASUTUSRENDIKS	6-16
RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJA ARUANNETES	17-30
Kapitalirendid	17-25
Kasutusrendid	26-30
RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKU ARUANNETES	31-40
Valik arvestuspõhimõtete vahel	31-33
Kapitalirendid	34-38
Kasutusrendid	39-40
MÜÜGI-TAGASIRENDITEHINGUD	41-47
VÕRDLUS SME IFRS-GA	48-49
ÜLEMINEKUSÄTTED	50

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 9 „Rendiarvestus” eesmärgiks on sätestada kriteeriumid rendilepingute arvestamiseks ja kajastamiseks nii rentniku kui rendileandja Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. RTJ 9 tugineb SME IFRS-i peatükil 20 „Rendid” („*Leases*”) ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid” („*Concepts and Pervasive Principles*”) ja „Terminite sõnastikus” („*Glossary of Terms*”) sätestatud mõistetele, v.a RTJ 9 punktid, mis tuginevad rahvusvahelise finantsaruandluse standardi IFRS 16 „Rendid” („*Leases*”) põhimõtetele. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRS-i paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 9 võrdlus SME IFRS-ga on toodud punktides 48-49. Valdkondades, kus RTJ 9 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s, on soovitatav lähtuda SME IFRS-s kirjeldatud arvestuspõhimõttest (v.a punkti 31 alapunktis (b) kirjeldatud IFRS 16 arvestuspõhimõtte rakendamine, mille puhul tuleks lähtuda IFRS 16 kirjeldatud juhistest).

RAKENDUSALA

3. ***RTJ 9 „Rendiarvestus” tuleb rakendada rendilepingute või muude sisult sarnaste lepingute kajastamisel raamatupidamise aastaaruannetes.***

4. Käesolev juhend kehtib selliste kokkulepete suhtes, mille kohaselt üks osapool annab teisele üle varade kasutamise õiguse, isegi juhul kui rendileandja on kohustatud jätkuvalt tegelema nende varade hooldusega (nt erinevad kasutuslepingute vormid). Käesolev juhend ei laiene teenuse osutamiseks sõlmitud kokkulepete kohta, millega ei kaasne varade kasutamise õiguse üleandmist ühelt osapoolelt teisele. (SME IFRS 20.2)

MÕISTED

5. ***Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid järgmises tähenduses:***

Rent on kokkulepe, mille kohaselt rendileandja annab ühe makse või rea maksete eest rentnikule õiguse kasutada vara kokkulepitud perioodi jooksul. (SME IFRS terminite sõnastik)

Kapitalirent on rent, mille puhul kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Omandiõigus võib, kuid ei pruugi, lõppkokkuvõttes rentnikule üle minna. (SME IFRS 20.4)

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent. (SME IFRS 20.4)

Rendi jõustumise päev on varaseim alljärgnevaist, kas:

(a) rendilepingu kuupäev; või

(b) kuupäev, mil osapooled kohustusid täitma rendiga seonduvaid põhitingimusi.

Rendi jõustumise päeva seisuga toimub rendilepingu liigitamine kasutus- või kapitalirendiks ning kapitalirendi puhul ka algselt bilansis kajastatavate summade arvutamine.

Rendiperioodi algus on kuupäev, millest alates rentnikul tekib õigus renditavat vara kasutada. Sellest kuupäevast alates hakatakse rendilepingut kajastama osapoolte aruannetes.

Rendiperiood on mittekatkestatav periood, mille osas rentnik on sõlminud lepingu vara rentimiseks, koos mis tahes edasise perioodiga, mille osas rentnikul on võimalus jätkata vara rentimist koos edasiste maksetega või ilma nendeta, juhul kui rendi jõustumise hetkel on piisavalt kindel, et rentnik seda võimalust kasutab. Rendiperiood ei sisalda perioodi, mille jooksul on nii rentnikul kui rendileandjal võimalik majanduslikult põhjendatud tingimustel rendileping katkestada.

Mittekatkestatav periood on periood, mille jooksul rendileping on katkestatav ainult:

(a) mingi vähetõenäolise ettenägematu asjaolu esinemise korral;

(b) rendileandja loal;

(c) juhul kui rentnik sõlmib sama rendileandjaga uue rendilepingu sama või võrdväärse vara osas; või

(d) rentniku poolt niisuguse täiendava summa maksmise korral, et rendi katkestamine on rendi jõustumise hetkel ebatõenäoline.

Rendimaksete miinimumsumma on rendimaksete summa, mida rentnik peab maksuma või mille maksmist võidakse temalt rendiperioodi jooksul nõuda (v.a tingimuslik rent, teenustasud ja rendileandja poolt makstavad või talle tagastatavad maksud) pluss:

(a) rentniku puhul rentniku või temaga seotud osapoolte poolt garanteeritud summad; või

(b) rendileandja puhul lõppväärtus, mille on rendileandjale garanteerinud:

(i) rentnik;

(ii) rentnikuga seotud osapool; või

(iii) sõltumatu kolmas isik, kes on finantsiliselt võimeline täitma garantiist tulenevaid kohustusi.

Juhul kui rentnikul on kokkulepitud kuupäeval võimalus (optsioon) osta renditud vara selle eeldatavast õiglasest väärtusest tunduvalt madalama hinnaga ja on piisavalt kindel, et rentnik seda võimalust kasutab, siis koosneb rendimaksete miinimumsumma rendiperioodi minimaalsetest rendimaksetest ja optsiooni kasutamisel tehtavatest maksetest.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.89, 12.4)

Majanduslik eluiga on kas:

(a) periood, mille vältel vara on eeldatavasti majanduslikult kasutatav ühe või enama kasutaja poolt; või

(b) toodangu või muude sarnaste ühikute hulk, mida üks või enam kasutajat eeldatavasti varast saavad.

Kasulik tööiga on periood, mille jooksul vara on majanduslikult otstarbekas kasutada, sõltumata rendiperioodi lõpptähtajast. (SME IFRS terminite sõnastik)

Garanteeritud lõppväärtus on:

(a) rentniku puhul see osa lõppväärtusest, mille on garanteerinud rentnik või rentnikuga seotud osapool (garantii suuruseks on maksimumsumma, mis kuulub igal juhul tagastamisele); ja

(b) rendileandja puhul see osa lõppkväärtusest, mille on garanteerinud rentnik või rentnikuga mitteseotud kolmas osapool, kes on finantsiliselt võimeline täitma garantiist tulenevaid kohustisi.

Garanteerimata lõppväärtus on see osa renditava vara lõppväärtusest, mille realiseerumine ei ole rendileandjale tagatud või on tagatud ainult rendileandjaga seotud osapoole poolt.

Rendileandja brutoinvesteering on kapitalirendi puhul rendimaksete miinimumsumma rendileandja seisukohast pluss rendile antud varaobjekti garanteerimata lõppväärtus. (SME IFRS 20.17)

Realiseerimata finantstulu on rendileandja brutoinvesteeringu ja rendileandja netoinvesteeringu vahe.

Rendileandja netoinvesteering on rendi sisemise intressimääraga diskonteeritud rendileandja brutoinvesteering. (SME IFRS 20.17)

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, millega rendi jõustumise päeval diskonteerides

(a) rendimaksete miinimumsumma ja

(b) garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtuse kogusumma võrdub renditava vara õiglase väärtusega koos võimalike esmaste otsekulutustega. (SME IFRS terminite sõnastik)

Rentniku alternatiivne laenuintressimäär on intressimäär, millega rentnik saaks rentida sarnase vara või laenata raha sarnase vara ostmiseks. (SME IFRS terminite sõnastik)

Esmased otsekulutused on rendilepingu korraldamisega seotud vältimatud kulutused, v.a tootjatest ja vahendajatest rendileandjate poolt tehtud kulutused. (SME IFRS 20.18)

Tingimuslik rent on see osa rendimaksetest, mis ei ole summaliselt fikseeritud ja mida ei arvestata sõltuvalt kasutatud ajast, vaid mingi muu näitaja alusel (nt müügiprotsent, kasutuse määr, hinnaindeks, turu intressimäär).

RENTIDE LIIGITAMINE KAPITALI- JA KASUTUSRENDIKS

6. Rendilepingut loetakse kapitalirendiks juhul kui kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule; vastasel juhul loetakse rendilepingut kasutusrendiks. (SME IFRS 20.4)

7. Käesoleva juhendi kohaselt sõltub rendilepingute kajastamine üldjuhul sellest, kas tegemist on kasutus- või kapitalirendiga. Erandiks on rendilepingute kajastamine sellise rentniku aruannetes, kes lähtub renditavate varade kajastamisel käesoleva juhendi punkti 31 alapunktis (a) kirjeldatud IFRS 16 arvestuspõhimõttest – sellisel juhul kajastatakse kõiki rendilepinguid (sõltumata sellest kas need vastavad kasutus- või kapitalirendi definitsioonile) vastavalt punktides 34-38 kirjeldatud meetodile (erandiks on lühiajalised ja väheväärtuslike varade rendilepingud, mida tohib kajastada vastavalt punktides 39-40 kirjeldatud meetodile). Rentide liigitamisel on määravaks kriteeriumiks asjaolu, kui suures ulatuses kannab renditud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid rendileandja või rentnik.

8. Renditava varaga seonduvad riskid hõlmavad muuhulgas võimalikke kahjusid vara kasutamata tootmisvõimsusest või kasutuskõlbmatuks muutumisest ning vara kasutamist mõjutavast majanduskeskkonnast tulenevaid riske. Renditava varaga seonduvad hüved hõlmavad eeldatavat tulu teenimist vara majandusliku eluea jooksul, vara väärtuse kasvu ja kasumit vara müügist.

9. Kuna rendileandja ja rentniku vaheline tehing põhineb rendilepingul, mis on siduv mõlemale osapoolle, siis tavaliselt liigitavad lepingu mõlemad osapooled rendilepinguid ühesuguselt. Samas tulenevalt asjaolust, et tehingu osapooled tuginevad rendilepingute liigitamisel erinevatele hinnangutele, võib teatud olukordades juhtuda, et rendileandja ja rentnik liigitavad sama rendilepingut erinevalt.

10. Rendilepingu liigitamine kapitali- või kasutusrendiks sõltub tehingu sisust, mitte lepingu juriidilisest vormist. Rendilepinguid, mis vastavad käesoleva juhendi kohaselt kapitalirendi kriteeriumitele, kajastatakse raamatupidamises ja aruannetes kui kapitalirendilepinguid, hoolimata asjaolust, et juriidiliselt või vormiliselt võidakse neid nimetada kasutusrendilepinguteks. (SME IFRS 20.5)

11. Alljärgnevad kriteeriumid viitavad üldjuhul olukordadele, kus põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule, mistõttu rendilepingut loetakse kapitalirendiks (SME IFRS 20.5):

- (a) renditava vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule;**
- (b) rentnikul on optsioon osta renditavat vara hinna eest, mis on eeldatavasti oluliselt madalam selle vara õiglasest väärtusest optsiooni realiseerimise kuupäeval ning rendi jõustumise hetkel on piisavalt kindel, et rentnik seda optsiooni kasutab;**
- (c) lepinguperiood katab suure osa (nt üle 75%) renditava vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle;**
- (d) rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur (nt üle 90%) kui renditava vara õiglane väärtus;**
- (e) renditud vara on niivõrd spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda ilma suuremate modifikatsioonideta kasutada, mistõttu on tõenäoline rendilepingu pikendamine nii, et see katab suure osa vara majanduslikust elueast.**

12. Alljärgnevad on näited olukordadest, mis koos või eraldi võivad samuti tingida rendi liigitamise kapitalirendiks (SME IFRS 20.6):

- (a) kui rendi katkestamisel rentniku poolt kannab rendileandjale katkestamisest tulenevad kahjud rentnik;
- (b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse muutusest tingitud kasumid ja kahjumid võtab enda kanda rentnik (nt vähendatakse rendimakset rendiperioodi lõpus vara müügist saadavate sissetulekute võrra);
- (c) rentnikul on võimalus renti rendiperioodile järgnevaks perioodiks pikendada turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.

13. Üldjuhul viitab juba vähemalt ühe punktides 11-12 loetletud olukorra esinemine asjaolule, et põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved on kandunud üle rentnikule, mistõttu tegemist on kapitalirendiga. Samas tuleb rendi liigitamisel võtta arvesse kõiki rendilepingust tulenevaid riske ja hüvesid ning mõningatel juhtudel ei pruugi põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved rentnikule üle kanduda, kuigi mõni punktides 11-12 loetletud tingimustest on täidetud. Näiteks olukorras, kus lepinguperiood katab suure osa renditava vara majanduslikust elueast, kuid valdav osa rendimaksetest on tingimuslikud (sõltudes nt renditava varaga seotud käibest), kannab rendileandja endiselt põhilisi vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, mistõttu rendileping liigitub kasutusrendiks. (SME IFRS 20.7)

14. Rent liigitatakse rendi jõustumisel. Kui rendileandja ja rentnik lepivad hiljem kokku rendi tingimuste muutmises (mis ei ole lihtsalt rendilepingu pikendamine), nii et muutunud tingimuste kohaselt oleks renti lepingu esialgsel jõustumisel liigitatud teisiti, loetakse muudetud lepingut uueks lepinguks. Muutused hinnangutes (nt majandusliku eluea pikkuse või renditud vara lõppväärtuse kohta) ja asjaoludes (nt rentnikupoolne lepingu mittetäitmine) ei anna alust rendi ümberliigitamiseks raamatupidamisarvestuses. (SME IFRS 20.8)

15. Nagu muude varade rendid, liigitatakse ka maa ja ehitiste rendid kapitalirentideks ja kasutusrentideks. Hoonestusõiguse ja kasutusvalduse kajastamisel lähtutakse nende majanduslikust sisust, milleks on enamasti maa ja sellel asuvate võimalike ehitiste rent (sõltumata sellest, kas hoonestusõiguse või kasutusvalduse eest tasutakse ühe maksega või perioodiliste maksetega). Juhul kui rendileping hõlmab nii maad kui ehitist, jagatakse rendimaksete miinimumsumma eraldi maa ja ehitise komponendiks (v.a punktis 16 loetletud juhtudel), proportsionaalselt nende komponentide õiglase väärtustega. Maa kasulik eluiga on üldjuhul piiramatu, mistõttu liigitatakse maaga seonduv osa rendimaksetest kasutusrendiks, v.a juhul kui vastavalt rendilepingule toimub maa omandiõiguse üleminek rentnikule või kui rendileping on väga pikk (näiteks 99 aastat või pikem), mistõttu põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule. Ehitise liigitamisel lähtutakse punktides 11-12 toodud kriteeriumitest.

16. Rendimaksete miinimumsummat ei ole vaja jagada maa ja ehitise komponendi vahel järgmistel juhtudel:

- (a) rendimakseid ei ole võimalik usaldusväärselt jagada maa ja ehitise komponendiks (sellisel juhul kajastatakse kogu renti kapitalirendina, v.a juhul kui on ilmne, et mõlemad komponendid vastavad kasutusrendi kriteeriumitele);
- (b) maa komponent on ebaoluline (sellisel juhul kajastatakse kogu renti lähtudes ehitise komponendi liigitamisest vastavalt punktidele 11-12);

(c) kapitalirendi tingimustel renditava kinnisvarainvesteeringu puhul, mida rentnik kajastab õiglasel väärtuses (kogu kinnisvara kajastatakse ühtse objektina lähtudes RTJ-st 6 „Kinnisvarainvesteeringud“).

RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJA ARUANNETES

Kapitalirendid

17. Rendileandja kajastab kapitalirendi alusel väljarenditud vara oma bilansis nõudena kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu summas. (SME IFRS 20.17)

18. Kapitalirendi puhul kannab rendileandja sisuliselt kõik olulised renditava vara omandiga seonduvad riskid ja hüved üle rentnikule, mistõttu rendileandja eemaldab väljarenditava vara oma bilansist ja asendab selle kapitalirendinõudega (ehk „kapitalirenti tehtud netoinvesteeringuga“). Kapitalirendinõue („kapitalirenti tehtud netoinvesteering“) võrdub saadaolevate rendimaksete nüüdisväärtuse ja renditava vara rendiperioodi lõpu tõenäolise lõppväärtuse (ehk „garanteerimata lõppväärtus“) nüüdisväärtuse summaga.

19. Rentnikult saadavad rendimaksed jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finantstuluks (ehk intressimakseteks). Finantstulu jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. (SME IFRS 20.19)

20. Rendileandja brutoinvesteeringu arvestamisel kasutatud hinnangud garanteerimata lõppväärtuste osas vaadatakse perioodiliselt üle. Garanteerimata lõppväärtuse vähenemise korral vaadatakse tulu jagamine rendiperioodile uuesti üle ning juba tuluna kajastatud summade võimalik vähenemine kajastatakse kohe kuluna. (SME IFRS 20.19)

21. Rendilepingute sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused (nt komisjonitasud ja notaritasud), mis jäävad rendileandja kanda, võetakse arvesse rendi sisemise intressimäära ja kapitalirendinõude arvestusel ning kajastatakse tulu vähendusena rendiperioodi jooksul. (SME IFRS 20.18) Erandiks on tootjatest ja vahendajatest rendileandjad, kes kajastavad rendilepingu sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused kohe kuluna. (SME IFRS 20.22) Juhul kui eespool nimetatud otsekulutuste summa on ebaoluline, võivad ka teised rendileandjad kajastada selle lähtudes olulisuse printsiibist kohe kuluna.

22. Rendileandjatel, kes on tootjad või vahendajad, tekib oma kaupu kapitalirendi lepinguga müües kahte tüüpi tulu (SME IFRS 20.20):

- (a) müügitulu, mis kajastatakse rendilepingu jõustumisel; ja**
- (b) finantstulu, mis kajastatakse rendiperioodi jooksul.**

23. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjad kajastavad oma kaupu kapitalirendi tehinguga müües rendiperioodi alguses müügituluna müüdud vara õiglast väärtust või rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsumma turuintressimääraga diskonteeritud nüüdisväärtust, kui see on madalam. Rendiperioodi alguses kajastatav müüdud kaupade kulu on väljarenditud vara bilansiline maksumus miinus garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. (SME IFRS 20.21)

24. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjad teevad mõnikord klientide meelitamiseks pakkumisi kunstlikult madalate intressimääradega. Selliste intressimäärade kasutamine rendiarvestuses tähendaks, et suur osa tehingu kogutulust kajastatakse kohe müügi toimumise hetkel. Kunstlikult madalate intressimäärade korral kajastatakse müügituluna ainult see osa, mis oleks kuulunud kajastamisele turul kehtivate intressimäärade kasutamise korral. (SME IFRS 20.22)

25. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjate rendilepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna rendiperioodi alguses, kuna need on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. (SME IFRS 20.22)

Kasutusrendid

26. Rendileandjad kajastavad kasutusrendi tingimustel väljarenditud vara oma bilansis tavakorras, sarnaselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. (SME IFRS 20.24)

27. Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt tuluna, v.a juhul kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (SME IFRS 20.25)

28. Rendiperioodi jooksul saadavad maksed kajastatakse tuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millistel perioodidel ja kui suured maksed tegelikult toimuvad.

29. Kasutusrendi lepingute sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused kajastatakse varana (renditava varaga samal kirjel) ja amortiseeritakse kulusse rendiperioodi jooksul proportsionaalselt renditulu kajastamisega. (SME IFRS 20.27) Juhul kui eespool nimetatud kulutuste summa on ebaoluline, võib selle lähtudes olulisuse printsiibist kajastada kohe kuluna.

30. Väljarenditavat vara amortiseeritakse lähtudes ettevõttes sama tüüpi varade osas rakendatavatest tavalistest amortiseerimispõhimõtetest. Juhul kui on kahtlusi väljarenditava varaobjekti väärtuse langemise suhtes alla tema bilansilise väärtuse, viiakse läbi vara väärtuse test vastavalt RTJ-le 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“. (SME IFRS 20.26, 20.28)

RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKU ARUANNETES

Valik arvestuspõhimõtete vahel

31. Rentnik kajastab kõiki rendilepinguid järjepidevalt lähtudes ühest allpool kirjeldatud arvestuspõhimõttest:

(a) rendilepinguid, mis vastavad kapitalirendi definitsioonile, kajastatakse vastavalt punktides 34-38 kirjeldatud meetodile ning rendilepinguid, mis vastavad kasutusrendi definitsioonile, kajastatakse vastavalt punktides 39-40 kirjeldatud meetodile (SME IFRS arvestuspõhimõte); või

(b) kõiki rendilepinguid (sõltumata sellest, kas need liigituvad kapitalirendiks või kasutusrendiks) kajastatakse vastavalt punktides 34-38 kirjeldatud meetodile, v.a

lühiajalisi või väheväärtuslike varade rendilepingud, mida tohib kajastada vastavalt punktides 39-40 kirjeldatud meetodile (IFRS 16 arvestuspõhimõte).

32. Punkti 31 alapunktis (a) kirjeldatud arvestuspõhimõte on kooskõlas SME IFRS peatükis 20 kirjeldatud põhimõtetega. Punkti 31 alapunktis (b) kirjeldatud arvestuspõhimõte on kooskõlas IFRS 16 „Rendid“ kirjeldatud põhimõtetega. Juhul kui ettevõtte rakendab rendilepingute kajastamisel IFRS 16 arvestuspõhimõtet, on soovitatav tutvuda kõigi IFRS 16 kirjeldatud juhistega, mis rakenduvad rendiarvestusele rentnike aruannetes. Ettevõtte peab valima ühe punktis 31 toodud arvestuspõhimõtetest ning kasutama seda järjepidevalt kõikidele rendilepingutele. Arvestuspõhimõtte muutus on võimalik ainult RTJ 1 punktides 69-73 kirjeldatud juhtudel ja viisil.

33. Lühiajaliseks loetakse rendilepinguid, mille rendiperioodi pikkus on vähem kui 12 kuud ning millel puuduvad vara väljaostu optsioonid. Väheväärtuslikuks loetakse vara, mille väärtus on väike ja mis on iseseisvalt kasutatavad (nt arvutid, telefonid, kontorimööbel). Indikatsiooni, millist väärtust lugeda väikeseks, võib anda ettevõttes kehtestatud põhivara arvelevõtmise alampiir.

Kapitalirendid

34. *Rentnik kajastab rendiperioodi alguses kapitalirendi oma bilansis vara ja kohustisena renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel on diskontomääraks rendi sisemine intressimäär või kui selle määramine ei ole lihtsasti leitav, siis kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära. (SME IFRS 20.9, 20.10)*

35. Kuigi rendilepingu juriidilise vormi kohaselt ei pruugi renditava vara omandiõigus rentnikule üle minna, saab kapitalirendi lepingu puhul rentnik sisuliselt endale renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavas osas vara majanduslikul elueal, võttes endale ühtlasi kohustuse selle õiguse eest tasuda vara õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid. Kui selline renditehing rentniku bilansis ei kajastuks, oleks ettevõtte varade ja kohustiste tase kajastatud tegelikust väiksemana. Rendiperioodi alguses on vara ja rendimaksete kohustised rentniku bilansis üldjuhul ühesuurused.

36. Kapitalirendi lepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad rentniku poolt kantavad esmased otsekulutused kajastatakse renditava vara soetusmaksumuse koosseisus. (SME IFRS 20.9)

37. Rendimaksed jaotatakse finantskuluks ja kohustise jääkmaksumuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse rendiperioodile nii, et intressimäär oleks igal ajahetkel rendiperioodi jooksul (või kuni järgmise intresside ümberhindamiseni, kui tegemist on ujuva intressimääraga rendilepinguga) kohustise jääkmaksumuse suhtes sama. (SME IFRS 20.11)

38. Igal aruandeperioodil kaasneb kapitalirendiga amortiseeritavate varade amortisatsioonikulu ja finantskulu. Kapitalirendi tingimusel renditavaid varasid amortiseeritakse lähtudes ettevõttes sama tüüpi varade osas rakendatavatest tavalistest amortiseerimispõhimõtetest. Kui ei ole piisavalt kindel, et rentnik omandab rendiperioodi

lõpuks vara omandiõiguse, siis amortiseeritakse vara kas rendiperioodi jooksul või kasuliku tööea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem. Juhul kui on kahtlusi väljarenditava varaobjekti väärtuse langemise suhtes alla tema bilansilise väärtuse, viiakse läbi vara väärtuse test vastavalt RTJ-le 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“. (SME IFRS 20.12)

Kasutusrendid

39. Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt kuluna, v.a kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (SME IFRS 20.15)

40. Rendiperioodi jooksul tasutavad maksed kajastatakse kuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millal maksed tegelikult aset leiavad.

Näide 1 – rentniku arvestus ajas muutuvate rendimaksete puhul

Ettevõtte rendib endale viieks aastaks kasutusrendi tingimustel büroopinna. Vastavalt rendilepingu tingimustele on esimese aasta rent tasuta, neljal järgmisel aastal tuleb aga tasuda 25 000 eurot aastas.

a) Kajastamine lähtudes SME IFRS arvestusmeetodist (punkt 31(a))

Rent liigitub kasutusrendiks. Rendiperioodi summaarne rendikulu on 100 000 eurot. Ettevõtte kajastab igal aastal rendikuluna 20 000 eurot, sõltumata sellest, millal rendimaksed tegelikult aset leiavad.

b) Kajastamine lähtudes IFRS 16 arvestusmeetodist (punkt 31(b))

Ettevõtte arvutab rendimaksete nüüdisväärtuse, kasutades diskontomäärana kas rendi sisemist intressimäära (kui on lihtsasti leitav) või rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Eeldades, et rendi sisemine intressimäär ei olnud lihtsasti leitav ning rentniku alternatiivne laenuintressimäär on 5%, on rendimaksete nüüdisväärtus 84 427 eurot.

Ettevõtte kajastab oma bilansis renditava vara ja rendikohustise summas 84 427 eurot. Renditav vara amortiseeritakse kulusse rendiperioodi (5 aastat) jooksul (igal aastal 16 885 eurot). Rendikohustiselt arvestatakse intressi lähtudes rentniku alternatiivsest intressimäärast (esimesel aastal $5\% \times 84\,427 = 4\,221$ eurot ja teisel aastal $5\% \times 88\,649 = 4\,432$ eurot) ning arvestuslik intress suurendab rendikohustise bilansilist maksumust (ehk esimese aasta lõpus suureneb rendikohustis $84\,427 + 4\,221 = 88\,649$ euronit ja teise aasta lõpus enne rendimakse teostamist $88\,649 + 4\,432 = 93\,081$ euronit). Rendimaksed vähendavad rendikohustise bilansilist maksumust (teise aasta lõpus pärast 25 000 euro tasumist väheneb rendikohustis 68 081 euronit). Rendiperioodi (5 aastat) lõpuks on nii renditav vara kui rendikohustis vähenenud nullini.

Näide 2 – rentniku arvestus tähtajatu rendilepingu puhul

Rentnik ja rendileandja sõlmivad tähtajatu rendilepingu, mida rentnikul on võimalik katkestada pärast 3 aasta möödumist ja rendileandjal pärast 5 aasta möödumist. Rendimaksed on 1 000 eurot kuus.

a) Kajastamine lähtudes SME IFRS arvestusmeetodist (punkt 31(a))

Rent liigitub kasutusrendiks. Rentnik kajastab igakuiselt rendikulu 1 000 eurot kuus (ehk 12 000 eurot aastas) kuni rendilepingu katkestamiseni kas rentniku või rendileandja poolt.

b) Kajastamine lähtudes IFRS 16 arvestusmeetodist (punkt 31(b))

Ettevõtte arvutab rendiperioodi jooksul tehtavate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse, kasutades diskontomäärana kas rendi sisemist intressimäära (kui on lihtsasti leitav) või rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Rendiperioodiks on mittekatkestatav periood (ehk periood, mille jooksul rentnikul ei ole võimalik ainult omal soovil rendilepingust väljuda – antud juhul 3 aastat), pluss võimalik täiendav periood, mille osas on rentnikul võimalik jätkata vara rentimist, eeldusel, et ta on jätkamises piisavalt kindel ning rendileandjal pole võimalik lepingut ühepoolsetl lõpetada (antud näites vahemik 3-5 aastat, kuna 5 aasta täitumisel ei sõltu jätkamine enam ainult rentniku otsusest).

Juhul kui rentnik ei ole rendilepingu sõlmimise hetkel piisavalt kindel, kas soovib lepinguga peale 3 aasta täitumist jätkata, siis loetakse rendiperioodiks 3 aastat. Rentnik kajastab oma bilansis renditavat vara ja rendikohustist rendimaksete nüüdisväärtuse summas, milleks on 5%-se diskontomäära ja 3-aastase rendiperioodi puhul 33 365 eurot.

Juhul kui rentnik on piisavalt kindel, et soovib rendilepingus püsida vähemalt 4 aastat, loetakse rendiperioodiks 4 aastat ning rentnik kajastab oma bilansis renditavat vara ja rendikohustist summas 43 423 eurot. Juhul kui rentnik soovib rendilepingus püsida üle 5 aasta, siis loetakse rendiperioodi pikkuseks 5 aastat (kuna pärast seda on ka rendileandjal võimalik ühepoolsetl leping katkestada) ning rendimaksete nüüdisväärtuseks kujuneks 52 991 eurot.

Renditavat vara amortiseeritakse rendiperioodi jooksul ning rendikohustiselt arvestatakse intressi analoogiliselt eelmisele näitele. Rendimaksed vähendavad rendikohustise bilansilist maksumust ning rendiperioodi lõpuks on nii renditav vara kui rendikohustis vähenenud nullini.

MÜÜGI-TAGASIRENDITEHINGUD

41. Müügi-tagasirenditehing sisaldab vara müümist ja sama vara tagasirentimist müüjale. Rendimaksed ja müügihind on tavaliselt omavahel seotud, sest need lepitakse kokku ühe tehingu raames. Müügi-tagasirenditehingu kajastamine sõltub sellest, kas tagasirent on kasutus- või kapitalirent ning kasutusrendi korral ka sellest, kas müügitehing toimus turuhinnas või mitte. (SME IFRS 20.32) Rentnikud, kes on valinud kõikide rendilepingute kajastamiseks punkti 31 alapunktis b) kirjeldatud arvestuspõhimõtte, kajastavad kõiki müügi-tagasirenditehinguid lähtudes punktist 42.

42. Kui müügi-tagasirenditehingus tagasirent on kapitalirendi tingimustel, kajastatakse tehingut kui finantseerimistehingut, mitte kui ostu-müügitehingut, s.t „müüdnud” vara jääb müüja bilanssi ning saadud raha („müügihinna”) summas kajastatakse bilansis kapitalirendikohustist. „Müügihinna” ja rendimaksete miinimumsumma vahet kajastatakse rendiperioodi jooksul intressikuluna sarnaselt tavapäraste kapitalirendilepingutega.

Näide 2 – müügi-tagasirenditehingu kajastamine

Ettevõtte sõlmib pangaga hoone müügi-tagasirendilepingu järgmistel tingimustel:

Hoone jääkmaksumus ettevõtte bilansis 1,5 mln eurot

Hoone „müügihind” 2 mln eurot

(millest 1,5 mln tagastab ettevõtte pangale rendimaksete näol kümne aasta jooksul; rendiperioodi lõpus tagasiostu optsioon 0,5 mln eest; lisaks tasutakse intressi 7% kohustise jäägil)

Hoone turuväärtus 2,5 mln eurot

Rendiperiood 10 aastat

Hoone järelejäänud kasulik eluiga 40 aastat

Rendiperioodi lõpus olev turuhinnast oluliselt soodsam ostuoptsioon annab alust arvata, et ettevõtte kasutab seda vara tagasiostmiseks, mistõttu tagasirent toimub kapitalirendi tingimustel.

Lähtudes sisu ülimuslikkuse printsiibist, on tegemist kinnisvara tagatisel võetud laenuga ning seda tuleb ka vastavalt ettevõtte bilansis kajastada:

D Raha 2 000 000

K Kapitalirendi kohustis 2 000 000

Rendimaksed jagatakse kohustise põhiosa tagasimakseteks ning intressikuludeks.

43. Kui müügi-tagasirenditehingus tagasirent on kasutusrendi tingimustel, kajastatakse tehingut kui ostu-müügitehingut, kusjuures tekkinud kasum või kahjum kajastatakse kohe, v.a juhtudel kui (SME IFRS 20.34):

(a) müügihind on madalam kui vara õiglane väärtus ning madal hind kompenseeritakse madalate intressimääradega tulevikus (vt punkt 45); või

(b) müügihind on kõrgem kui vara õiglane väärtus (vt punkt 46).

44. Kui tagasirenditehing on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglasel väärtuses, siis on toimunud tavaline müügitehing ja tekkinud kasum või kahjum kajastatakse kohe. (SME IFRS 20.34)

45. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, siis kajastatakse kasum või kahjum kohe, v.a juhul kui kahjum kompenseeritakse tulevaste turuhinnast madalamate rendimaksetega. Sellisel juhul kajastatakse müügihinna ja vara õiglasel väärtuse vahe bilansis tulevaste perioodide kuluna ja amortiseeritakse kulusse proportsionaalselt rendimaksetega eeldatava vara kasutamise perioodi jooksul. (SME IFRS 20.34)

46. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, siis kajastatakse õiglast väärtust ületav summa bilansis tulevaste perioodide tuluna ja amortiseeritakse tulusse eeldatava vara kasutamise perioodi jooksul. (SME IFRS 20.34)

47. Kasutusrentide puhul, mille korral vara õiglane väärtus on müügi-tagasirenditehingu hetkel bilansilisest maksumusest madalam, kajastatakse õiglase väärtuse ja bilansilise maksumuse vahe kohe kahjumina.

VÕRDLUS SME IFRS-GA

48. Seoses IFRS 16 jõustumisega alates 1.01.2019 (ennetähtaegne rakendamine lubatud), hakkas rentniku rendiarvestus IFRS-s erineva rendiarvestusest SME IFRS-s. Käesoleva juhendi punkt 31 lubab valida mõlema arvestusmeetodi vahel. Punkti 31 alapunktis (a) kirjeldatud arvestuspõhimõte on kooskõlas SME IFRS-ga ning punkti 31 alapunktis (b) kirjeldatud arvestuspõhimõte on kooskõlas IFRS-ga. Käesolev juhend võimaldab valida IFRS-ga kooskõlas olevat meetodit (mis ei ole kooskõlas SME IFRS-ga), kuna see võimaldab vältida topeltarvestust suuremasse kontserni kuuluvate ettevõtete jaoks, mille konsolideeritud aruandeid koostatakse lähtuvalt IFRS-st.

49. Erinevus SME IFRS-ga eksisteerib ka müügi-tagasirenditehingute kajastamisel kapitalirendi tingimustel müüja-tagasirentija seisukohalt. SME IFRS paragrahvi 20.33 kohaselt amortiseeritakse vahe n.ö müüdnud vara müügihinna ja bilansilise väärtuse vahel tulusse rendiperioodi jooksul; RTJ 9 kohaselt kajastatakse tehingut kui vara tagatisel võetud laenu ning tulu (ja samuti suuremat amortisatsioonikulu) ei kajastata.

ÜLEMINEKUSÄTTED

50. Juhul kui ettevõtte otsustab aruandeperioodil, mis algab ajavahemikus 01.01.2017 kuni 31.12.2019, muuta oma senist arvestuspõhimõtet ning hakata rentnikuna oma rendilepinguid kajastama lähtudes IFRS 16 arvestuspõhimõttest (nagu seda on kirjeldatud punkti 31 alapunktis (b)), siis tuleb selle aruandeperioodi alguskuupäeval kehtinud kõigi rendilepingute osas teha ümberarvestus lähtudes IFRS 16 arvestuspõhimõttest. Ümberarvestuse tulemusel kajastatakse selle aruandeperioodi alguskuupäeva seisuga ettevõtte bilansis rendivarad ja rendikohustised, nii nagu oleks ettevõtte kogu aeg lähtunud IFRS 16 arvestuspõhimõttest (ümberarvestuse tulemusena tekkiv mõju omakapitalile kajastatakse aruandeperioodi alguskuupäeva seisuga jaotamata kasumis). Arvestuspõhimõtte muutmise perioodile eelneva perioodi võrdlusandmeid tohib, aga ei pea ümber arvestama lähtudes IFRS 16 arvestuspõhimõttest.