

## **RTJ 16 TEENUSTE KONTSESSIOONIKOKKULEPPED**

<b>SISUKORD</b>	<b>punktid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1-2</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>3</b>
<b>MÕISTED</b>	<b>4-13</b>
<b>KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARVESTUSES</b>	
Üldpõhimõtted	14-15
Ehitus- või rekonstrueerimisteenused	16-20
Opereerimis- ja täiendavad teenused	21-22
Laenukasutuse kulutused	23
<b>VÕRDLUS SME IFRS-GA</b>	<b>24</b>
<b>LISAD 1-3 – NÄITED</b>	

## EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 16 „Teenuste kontsessioonikokkulepped“ eesmärgiks on kirjeldada arvestuspõhimõtteid avaliku ja erasektori üksuste vahel sõlmitud teenuste kontsessioonikokkulepete liigitamisel ja kajastamisel erasektori raamatupidamiskohustuslaste 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 põhiohused 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 16 tugineb SME IFRS-i peatükil 34 „Spetsiifilised äritegevused“ („*Specialised Activities*“) ning peatükkides 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („*Concepts and Pervasive Principles*“), 17 „Materiaalne põhivara“ („*Property, Plant and Equipment*“), 18 „Immateriaalsed varad, välja arvatud firmaväärtus“ („*Intangible Assets other than Goodwill*“), 21 „Eraldised ja tingimuslikud varad ja kohustised“ („*Provisions and Contingencies*“), 11 „Lihtfinantsinstrumendid“ („*Basic Financial Instruments*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõistetel. Valdkondades, kus RTJ 16 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud SME IFRS-s on soovitatav lähtuda vastavates rahvusvahelistes standardites kirjeldatud arvestusmeetoditest.

## RAKENDUSALA

3. *RTJ 16 „Teenuste kontsessioonikokkulepped“ tuleb rakendada avaliku ja erasektori üksuste vahel sõlmitud teenuste kontsessioonikokkulepete liigitamisel ja kajastamisel erasektori üksuste poolt Eesti finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Avaliku sektori üksused lähtuvad teenuste kontsessioonikokkulepete liigitamisel ja kajastamisel avaliku sektori finantsarvestuse ja – aruandluse juhendist.*

## MÕISTED

4. *Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:*

*Teenuste kontsessioonikokkulepped on sellised lepingulised pikaajalised koostööprojektid avaliku sektori üksuse ja erasektori üksuse vahel, mille kohaselt erasektori üksus osutab*

*mingit konkreetset varaobjekti (infrastruktuuri objekt) kasutades avalikke teenuseid ning (SME IFRS 34.12):*

- (a) avaliku sektori üksus kontrollib või reguleerib, milliseid avalikke teenuseid, kellele ja millise hinnaga erasektori üksus osutab; ja*
- (b) avaliku sektori üksus omandab lepinguperioodi lõppedes valitseva mõju infrastruktuuri objekti üle (kas läbi omandiõiguse, soodusostuõiguse või muul moel).*

*Avaliku sektori üksus on riik, riigiraamatupidamiskohustuslane, kohaliku omavalitsuse üksus, muu avalik-õiguslik juriidiline isik ja nende otsese või kaudse valitseva mõju all olev muu juriidiline isik, sh avaliku sektori üksuste otsese või kaudse valitseva mõju all olev äriühing, kui ta ei lähtu teenuste kontsessioonikokkuleppe sõlmimisel maksimaalse võimaliku kasumi teenimise eesmärgist.*

*Erasektori üksus on äriühing, sh avaliku sektori üksuse otsese või kaudse valitseva mõju all olev äriühing, kui ta lähtub teenuste kontsessioonikokkuleppe sõlmimisel maksimaalse võimaliku kasumi teenimise eesmärgist, füüsilisest isikust ettevõtja või muu juriidiline isik, kes ei ole avaliku sektori üksus.*

*Avalikud teenused on teenused, mille osutamine on seadustest või üldlevinud praktikast tulenevalt avaliku sektori üksuste ülesanne, sh teenused, mis on seotud avaliku sektori üksuste poolt teenuste osutamiseks vajalike infrastruktuuri objektide opereerimise või korrashoiu tagamisega.*

*Vara on raamatupidamiskohustuslase valitseva mõju all olev ressurss, mis:*

- (a) on tekkinud minevikusündmuste tagajärjel ning*
- (b) eeldatavalt toob tulevikus majanduslikku kasu (osaleb seatud eesmärkide täitmisel kasumit mittetaotlevate raamatupidamiskohustuslaste puhul). (SME IFRS 2.15)*

*Finantsvara on vara, mis on:*

- (a) raha;*
  - (b) lepinguline õigus saada teiselt osapoolelt raha või muid finantsvarasid (nt nõuded ostjate vastu);*
  - (c) lepinguline õigus vahetada teise osapoollega finantsvarasid potentsiaalselt kasulikel tingimustel (nt positiivse õiglase väärtusega tuletisinstrumentid);*
  - (d) teise ettevõtte omakapitaliinstrument (nt investering teise ettevõtte aktsiatesse).*
- (SME IFRS terminite sõnastik)*

*Materiaalsed põhivarad on materiaalsed varad, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel, rendile andmiseks või halduseesmärkidel (kasumit mittetaotlev raamatupidamiskohustuslane talle seatud eesmärkide täitmisel) ja mida ta kavatses kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. (SME IFRS 17.2)*

**Immateriaalsed varad** on füüsilise vormita, teistest varadest eristatavad mitterahalised varad. (SME IFRS 18.2)

**Kohustis** on raamatupidamiskohustuslase eksisteeriv kohustus,

- (a) mis tuleneb mineviku sündmustest; ja
- (b) millest vabanemine eeldatavalt vähendab majanduslikult kasulikke ressursse. (SME IFRS 2.15)

**Finantskohustis** on lepinguline kohustus:

- (a) tasuda teisele osapoolle raha või muid finantsvarasid; või
- (b) vahetada teise osapoollega finantsvarasid potentsiaalselt kahjulikel tingimustel. (SME IFRS terminite sõnastik)

**Tingimuslik kohustis** on võimalik või eksisteeriv kohustus:

- (a) mille realiseerimine ei ole tõenäoline; või
- (b) mille suurus ei ole võimalik piisava usaldusväärusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12)

**Eraldis** on kohustis, mille realiseerimise aeg või summa ei ole kindlad. (SME IFRS 21.1)

**Sisemise intressimäära meetod** on finantsvara või -kohustise korrigeeritud soetusmaksumuse arvutamine kasutades selle sisemist intressimäära. (SME IFRS 11.16)

**Sisemine intressimäär** on selline intressimäär, millega finantsvarast või -kohustisest tulenevaid rahavoogusid diskonteerides on tulemuseks antud finantsvara või -kohustise hetke bilansiline maksumus. (SME IFRS 11.16)

**Õiglane väärtus** on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus. (SME IFRS 2.34 (b))

5. Paljudes riikides on avalike teenuste osutamiseks vajalikud suurt alginvesteeringut nõudvad infrastruktuuri objektid nagu teed, sillad, tunnelid, vanglad, haiglad, lennujaamad, vee- ja kanalisatsioonitrassid, energiavarustuse ja telekommunikatsioonivõrgud olnud traditsiooniliselt avaliku sektori üksuste poolt ehitatud ja opereeritud ning finantseeritud nende eelarvest. Mõnedes riikides on hakatud kasutama avaliku ja erasektori partnerluse (PPP - *public-private partnership*) erinevaid vorme, et kaasata erasektori üksusi infrastruktuuri objektide ehitusse ja haldusse. PPP-projektide läbiviimise eesmärkideks võivad olla näiteks erasektori kompetentsi ärakasutamine, teenuse kvaliteedi tõstmine, avaliku sektori kulude kokkuhoid või riskide jagamine. Teenuste kontsessioonikokkulepped on üks PPP-projektide vormidest, mille korral avaliku sektori üksus annab teatud infrastruktuuri objektiga seotud teenuste osutamise õiguse pikaajaliselt erasektori üksusele.

6. Teenuste kontsessioonikokkuleppeid iseloomustavad tavaliselt järgmised asjaolud (SME IFRS 34.12):

- (a) avaliku sektori üksus delegeerib teatud avalike teenuste osutamise kas osaliselt või täielikult erasektori üksusele;
- (b) erasektori üksus osutab infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid lepingus fikseeritud aja jooksul, mahus ja kvaliteedis;
- (c) lepingus nähakse ette esialgne hind, mida erasektori üksus tohib osutatud avalike teenuste eest küsida, ja hinna muutumise tingimused;
- (d) lepingus nähakse ette tingimused, millistele kvaliteedinõuetele peab infrastruktuuri objekt vastama lepinguperioodi lõpul ning kas see antakse avaliku sektori üksusele lepinguperioodi lõpul üle tasuta või tasu eest, mis on oluliselt väiksem selle õiglasest väärtusest üleandmise momendil.

**7. Käesolev juhend rakendub juhtudel, kui (SME IFRS 34.12):**

- (a) teenuste kontsessioonikokkulepe eeldab teenuse osutamiseks eelnevalt infrastruktuuri objekti ehitamist, soetamist või rekonstrueerimist erasektori üksuse poolt, lähtudes avaliku sektori üksuse poolt määratud kvaliteedikriteeriumitest; või
- (b) avaliku sektori üksus annab erasektori üksusele õiguse kasutada teenuse osutamiseks olemasolevat infrastruktuuri objekti (nt läbi hoonestusõiguse või kasutusvalduse).

**8. Käesolev juhend rakendub ka juhul kui teenuste kontsessioonikokkuleppe ajaline kestus katab kogu infrastruktuuri objekti kasuliku eluea, olenemata asjaolust, kes omandab infrastruktuuri objekti üle kontrolli lepinguperioodi lõppedes.**

**9. Käesolev juhend rakendub nii juhul kui avaliku sektori üksus tasub kõikide teenuste eest, mida erasektori üksus infrastruktuuri objekti kasutades osutab, kui ka juhul kui osa või kõik infrastruktuuri objektile osutatavad avalikud teenused ostetakse muude kasutajate poolt. Hinnad ja nende muutumise tingimused võivad sealjuures olla määratud teenuste kontsessioonikokkuleppe aluseks olevas lepingus või tuleneda seadusandlusest. (SME IFRS 34.13)**

**10. Käesolev juhend rakendub ka juhul kui avaliku sektori üksus ei oma täielikku kontrolli teenuste hinna üle. Kontroll hinna üle loetakse olemasolevaks ka siis, kui lepingus nähakse ette hinna ülempiiri, või kui erasektori üksusel on kohustus kanda teatud taset ületav kasum üle avaliku sektori üksusele.**

**11. Avaliku sektori üksuse kontroll infrastruktuuri objekti üle lepinguperioodi lõppedes tähendab muuhulgas seda, et erasektori üksusel ei ole õigust iseseisvalt infrastruktuuri objekti müüa ega pantida ning avaliku sektori üksusel on jätkuv õigus otsustada vara edasise kasutamise üle kuni selle kasuliku eluea lõpuni.**

**12. Kui infrastruktuuri objekti kasutatakse osaliselt avaliku teenuse osutamiseks ja osaliselt mitte, siis käsitletakse objekti erinevaid komponente eraldi, kui neid on võimalik jaotada erinevateks raha genereerivateks üksusteks vastavalt RTJ-s 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ esitatud mõistele. Kui avaliku sektori üksus teatud infrastruktuuri objekti**

komponendi kasutamist ei reguleeri, võib tegemist olla rendilepinguga avaliku sektori üksuse ja erasektori üksuse vahel, mida tuleb kajastada vastavalt RTJ-le 9 „Rendiarvestus“.

**13.** Praktikast võivad teenuste kontsessioonikokkulepped omandada erinevaid vorme ning mitmesuguseid tingimusi, mistõttu ainult käesolevast juhendist lähtumine ei pruugi olla piisav. Iga lepingu kajastamisel tuleb lähtuda selle sisust. Keeruliste lisatingimuste korral, mis ei vasta käesolevas juhendis kirjeldatud olukordadele, tuleb arvestuspõhimõtete valikul võtta arvesse teisi toimkonna juhendeid, SME IFRS-i ning nende kontseptuaalset tausta.

## **KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARUANNETES**

### **Üldpõhimõtted**

**14.** *Kuna erasektori üksus omab õigust kasutada infrastruktuuri objekti avalike teenuste osutamiseks vaid avaliku sektori üksuse poolt ette nähtud tingimustel, kuulub valitsev mõju infrastruktuuri objekti kasutamise üle avaliku sektori üksusele. Seetõttu ei kajasta erasektori üksus infrastruktuuri objekti oma bilansis materiaalse põhivarana. (SME IFRS 34.14, 34.15)*

**15.** Erasektori üksus ei kajasta infrastruktuuri objekti oma materiaalse põhivarana ega ka renditud varana. Erasektori üksus kajastab tulu osutatud teenuste, sh ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste müügist, vastavalt RTJ-le 10 „Tulu kajastamine“ saadava tasu õiglases väärtuses (SME IFRS 34.16). Kui erasektori üksus osutab teenuste kontsessioonikokkuleppe raames rohkem kui üht teenust (nt nii ehitus- või rekonstrueerimiskui ka opereerimisteenust) ja nende eest saadav tasu ei ole lepingus eraldi määratletud, jaotatakse kogutulu erinevate teenuste vahel lähtudes nende õiglase väärtuse suhtest.

### **Ehitus- või rekonstrueerimisteenused**

**16.** Erasektori üksus kajastab ehitus- või rekonstrueerimisteenuste osutamisel teenitud tulu ärituluna ja tehtud kulutusi tuludega samas perioodis ärikuluna lähtudes RTJ-s 10 „Tulu kajastamine“ kirjeldatud valmidusastme meetodist. (SME IFRS 34.16)

**17.** Erasektori üksus kajastab oma õigust tasule ehitus- või rekonstrueerimisteenuste eest kas finantsvarana või immateriaalse varana, sõltuvalt sellest, kas see õigus on tingimusteta või mitte. (SME IFRS 34.14, 34.15)

**18.** Kui erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada avaliku sektori üksuselt ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest raha või muud finantsvara, kajastatakse seda nõudeõigust finantsvarana vastavalt RTJ-le 3 „Finantsinstrumendid“. (SME IFRS 34.14) Tingimusteta õigus tähendab, et avaliku sektori üksus on kohustatud erasektori üksusele tasuma kas kindlaksmääratava summa või vahe kindlaksmääratava summa ja teenuse kasutajatelt saadavate summade vahel, isegi juhul kui tasu suurus sõltub ehitus- või

rekonstrueerimisteenustele pandud kvaliteedinõuete või tähtaegade täitmisest. Käesoleva juhendi Lisas 1 olev näide kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada raha, mistõttu ta kajastab oma bilansis vastavat nõudeõigust (finantsvara) avaliku sektori üksuse vastu.

**19.** Erasektori üksus kajastab immateriaalse varana ning ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest saadava tuluna õigust (sh litsentsi) kasutada infrastruktuuri objekti ja müüa sellega seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele. (SME IFRS 34.15) Õigus müüa avalikke teenuseid teenuste kasutajatele ei ole tingimusteta õigus saada raha, kuna teenuse müügist saadav tasu sõltub teenuse kasutamise mahust. Sellist õigust kajastatakse immateriaalse varana vastavalt RTJ-le 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“. Käesoleva juhendi Lisas 2 olev näide kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on õigus müüa infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele, mistõttu ta kajastab oma bilansis vastavat immateriaalset vara.

**20.** Kui erasektori üksusele tasutakse ehitus- või rekonstrueerimisteenuste osutamise eest osaliselt finantsvaraga (st tingimusteta õigusega saada raha või muud finantsvara) ja osaliselt immateriaalse varaga (st õigusega kasutada infrastruktuuri objekti avaliku teenuse osutamiseks), arvestatakse kumbagi komponenti eraldi lähtudes nende komponentide õiglase väärtuse suhtest. (SME IFRS 34.13) Käesoleva juhendi Lisas 3 olev näide kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada avaliku sektori üksuselt teatud miinimumsummas raha ning samas õigus müüa infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele, mistõttu ta kajastab oma bilansis nii finantsvara kui ka immateriaalset vara.

### **Opereerimis- ja täiendavad teenused**

**21.** Infrastruktuuri objektiga seotud opereerimisteenuste (sh näiteks hooldus- ja remonditeenuste) kajastamisel lähtutakse RTJ-st 10 „Tulu kajastamine“. (SME IFRS 34.16)

**22.** Kui erasektori üksusel on kohustus lepinguperioodi vältel viia infrastruktuuri objektil läbi täiendavaid ehitus- ja rekonstrueerimistöid (nt seoses nõudega hoida vara teatud kvaliteeditasemel) ning erasektori üksusel puudub tingimusteta õigus saada nende tööde eest tasu, kajastab erasektori üksus oma bilansis eraldist ehitus- ja rekonstrueerimistööde teostamisega kaasnevate väljaminekute suhtes vastavalt RTJ-le 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“. Eraldise kajastamisel lähtutakse kas juhtkonna või teiste ekspertide hinnangust kohustise täitmiseks tõenäoliselt vajamineva summa ning kohustise realiseerumise aja kohta.

### **Laenukasutuse kulutused**

**23.** Laenukasutuse kulutusi ei kapitaliseerita varade soetusmaksumusse. (SME IFRS 25.2).

## **VÕRDLUS SME IFRS-GA**

**24.** RTJ-s 16 erasektori üksustele sätestatud arvestuspõhimõtted on kooskõlas SME IFRS-i peatükis 34 esitatud arvestuspõhimõtetega.



**LISA 1****Näide - Erasektori üksus kajastab finantsvara**

Riigiasutus (avaliku sektori üksus) sõlmib operaatorfirmaga (erasektori üksus) lepingu, mille kohaselt ehitab operaatorfirma kahe aasta jooksul uue tee ning kohustub seda järgneva kaheksa aasta jooksul hooldama ja remontima. Lepingutingimused näevad ette, et 8. aasta lõpul peab operaatorfirma panema teele ka uue katte.

Lepingu kohaselt kohustub riigiasutus 3-st 10-da aastani tasuma operaatorfirmale tee ehitamise ja korrashoiu eest 200 tuhat eurot igal aastal (s.o kokku kaheksa aasta jooksul 1,6 mln eurot).

Operaatorfirma poolt lepingu raames osutatavad teenused, nende teenuste eeldatav maksumus ning õiglase väärtus (tuhandetes eurodes) on järgmised:

<b>Osutatav teenus</b>	<b>Aasta</b>	<b>Eeldatav kulutus</b>	<b>Normaalne kasumimarginaal</b>	<b>Teenuse õiglase väärtus</b>
Ehitustööd	1	500	5%	525
	2	500	5%	525
Hooldus- ja remonditööd	3-10	8 x 10	20%	8 x 12
Uus teekate	8	100	10%	110
<b>Kokku</b>		<b>1 180</b>		<b>1 256</b>
Intressitulud (6,18% aastas)				344
<b>Saadaolev tasu (diskonteerimata)</b>	<b>3-10</b>	<b>8 x 200</b>		<b>1 600</b>

Arvestades projektiga kaasnevate väljaminekute ning saadava tasu erinevat ajastatust, kujuneb projekti sisemiseks intressimääraks 6,18% aastas ning kogu intressituluks 344 tuhat eurot.

Tasu jagunemine erinevate teenuste eest ning projekti sisemine intressimäär võivad, kuid ei pruugi olla sätestatud lepingus. Juhul kui need on sätestatud lepingus, tuleb projekti kajastamisel lähtuda lepingus sätestatud tasu jaotusest (eeldusel, et see jaotus tugineb teenuste komponentide õiglasele väärtusele). Vastasel juhul tuleb tasu jagada erinevatele teenustele lähtudes juhtkonna või ekspertide hinnangust nende komponentide õiglase väärtuse kohta.

Operaatorfirma finantseerib lepingu raames osutatavaid teenuseid laenuga, mille intress on 6,7% aastas.

Näite lihtsustamiseks on eeldatud, et kõik maksed toimuvad alati üks kord aastas aasta lõpul.

Operaatorfirma kajastab tulusid ja kulusid teenuste osutamisest vastavalt RTJ-le 10 „Tulu kajastamine“. Ehituse, hooldus- ja remonditööde ning uue katte paigaldamise kulud ning tulu nende teenuste osutamisest kajastatakse tulenevalt nende teenuste valmidusastmest. Kuna

riigiasutus tasub nende teenuste eest osaliselt hiljem, kajastatakse ühtlasi nõuet (finantsvara) riigiasutuse vastu ning arvestatakse sellelt nõudelt intressitulu, lähtudes projekti sisemisest intressimäärast.

Operaatori raamatupidamiskanded (tuhandetes eurodes) tulude kajastamise osas esimesel kolmel aastal:

Tulu esimesel aastal ehitusteenuse osutamisest (ehitustööde õiglane väärtus):

D Nõue riigiasutuse vastu	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

Tulu teisel aastal:

a) ehitusteenuse osutamisest (ehitustööde õiglane väärtus)

D Nõue riigiasutuse vastu	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

b) intressitulud ( $525 * 6,18\%$ )

D Nõue riigiasutuse vastu	32
K Intressitulud	32

Tulu kolmandal aastal:

a) hooldusteenuse osutamisest (hooldus- ja remonditööde õiglane väärtus)

D Nõue riigiasutuse vastu	12
K Tulud hooldusteenuste osutamisest	12

b) intressitulud ( $(525+525+32) * 6,18\%$ )

D Nõue riigiasutuse vastu	67
K Intressitulud	67

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulusid ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse ka riigiasutuselt saadavat tasu nõude vähendamisena riigiasutuse vastu.

D Raha	200
K Nõue riigiasutuse vastu	200

Ülevaade projektiga seotud rahavoogudest ning selle mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile (tuhandetes eurodes) on toodud alljärgnevalt.

#### Ülevaade operaatorfirma rahavoogudest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Saadud tasu	0	0	200	200	200	200	200	200	200	200	1600
Tehtud väljaminekud	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1180
Intressimaksed	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Saadud laenud	500	534	0	0	0	0	0	0	0	0	1034

Laenu tagasimaksud	0	0	-121	-129	-137	-147	-157	-67	-171	-105	-1034
<b>Puhas rahavoog</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>78</b>	<b>78</b>

**Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>Kokku</b>
Tulu teenustest	525	525	12	12	12	12	12	122	12	12	1256
Ärikulud	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1180
Intressitulud	0	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Intressikulud	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
<b>Kasum</b>	<b>25</b>	<b>23</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>0</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>14</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>78</b>

**Ülevaade operaatorfirma bilansist**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
Raha	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Nõuded	525	1082	961	832	695	550	396	343	177	0
Laenukohustised	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
<b>Netovara</b>	<b>25</b>	<b>48</b>	<b>48</b>	<b>48</b>	<b>48</b>	<b>50</b>	<b>53</b>	<b>67</b>	<b>72</b>	<b>78</b>

**LISA 2****Näide - Erasektori üksus kajastab immateriaalset vara**

Näite eeldused on samad nagu Lisas 1, v.a tee opereerimiselt tulu saamise viis. Riigiasutus ei tasu operaatorfirmale teenuste eest. Selle asemel antakse operaatorfirmale lepinguline õigus koguda fikseeritud teenustasu iga teed läbiva sõiduki eest. Operaatorfirma eeldab, et teed läbivate sõidukite hulk jääb 3-st 10-da aastani ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 tuhat eurot.

Vastavalt RTJ-le 5 „Materiaalsed ja immateriaalsed põhivarad“ kajastab operaatorfirma oma bilansis immateriaalse vara (õigus kasutada teed tulu saamiseks) selle õiglasest väärtuses, milleks on ehitusteenuste eest saadava tulu õiglane väärtus.

Operaatorfirma kanded (tuhandetes eurodes) ehitusperioodil tulude ja immateriaalse vara arvelevõtmisest:

a) esimesel aastal (ehitustööde õiglane väärtus):

D Immateriaalsed põhivarad 525

K Tulud ehitusteenuste osutamisest 525

b) teisel aastal (ehitustööde õiglane väärtus):

D Immateriaalsed põhivarad 525

K Tulud ehitusteenuste osutamisest 525

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulusid ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse kuluna immateriaalse vara amortisatsiooni (igal aastal  $1050 / 8 = 131,3$  tuhat eurot) ja tuluna sõitjatelt kogutud teenustasu (tuhandetes eurodes) tee läbimise eest.

D Amortisatsioonikulu 131

K Immateriaalsed põhivarad 131

D Raha 200

K Tulud tee opereerimisest 200

Kuna operaatorfirmal on kohustus paigaldada 8. aastal uus teekate, kuid tal puudub tingimusteta õigus saada selle eest tasu, kajastab ta oma bilansis kohutist uue teekatte paigaldamiseks vastavalt RTJ-le 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“. Eraldis uue katte paigaldamiseks moodustatakse 3-st 8-da aastani, võttes aluseks aruandekuupäevaks teed läbinud sõidukite arvu suhte eeldatavalt uue teekatte paigaldamiseni teed läbivate sõidukite koguarvu ja diskonteerides kohustist RTJ 8 kohaselt määratud diskontomääraga (antud näites on kasutatud diskontomäär 6%).

**Eraldise moodustamine** (tuhandetes eurodes)

<b>Aasta</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>Kokku</b>
Ärikulud	12	13	14	15	16	17	87
Intressikulud	0	1	1	2	4	5	13
<b>Kokku eraldise suurenemine</b>	<b>12</b>	<b>14</b>	<b>15</b>	<b>17</b>	<b>20</b>	<b>22</b>	<b>100</b>

Eeldades, et tasu tee kasutajatelt laekub rahas vastavalt plaanitule, on operaatorfirma rahavood aastate lõikes samad nagu Lisas 1. Ülevaade projekti mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile (tuhandetes eurodes) on toodud alljärgnevalt.

**Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>Kokku</b>
Tulud teenustest	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2650
Amortisatsioon	0	0	-131	-131	-131	-132	-132	-131	-131	-131	-1050
Muud projekti kulud	-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Intressikulud	0	-34	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-355
<b>Kasum</b>	<b>25</b>	<b>-9</b>	<b>-22</b>	<b>-16</b>	<b>-9</b>	<b>-2</b>	<b>5</b>	<b>14</b>	<b>40</b>	<b>52</b>	<b>78</b>

**Ülevaade operaatorfirma bilansist**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
Raha	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Immateriaalsed põhivarad	525	1050	919	788	657	525	393	262	131	0
Laenukohustised	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Eraldised	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
<b>Netovara</b>	<b>25</b>	<b>16</b>	<b>-6</b>	<b>-22</b>	<b>-31</b>	<b>-33</b>	<b>-28</b>	<b>-14</b>	<b>26</b>	<b>78</b>

## LISA 3

**Näide - Erasektori üksus kajastab finantsvara ja immateriaalset vara**

Näite eeldused on samad nagu Lisas 2, v.a riigiasutuse poolt tee opereerimiselt saadava tulu tagamiseks operaatorfirmale antud täiendav garantiid - kui operaatorfirma poolt tee kasutajatelt kogutud teenustasud jäävad alla 700 tuhande euro, tasub riigiasutus puudujääva vahe ja vahelt arvestatud intressi määraga 6,18%. Operaatorfirma eeldab siiski, et teed läbivate sõidukite hulk jääb 3-st 10-da aastani ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 tuhat eurot.

Operaatorfirma kajastab ehitusteenuste osutamisest saadavat tulu osaliselt kui finantsvara (tingimusteta õigus saada vähemalt 700 tuhat eurot) ja osaliselt kui immateriaalset vara (õigus kasutada rajatavat teed täiendava tulu saamiseks). Kuna 67% (700 / 1050) ulatuses on ehitusteenuste osutamise eest tasu garanteeritud, kajastatakse selles ulatuses finantsvara (nõuet) ja ülejäänud ulatuses immateriaalset vara.

Operaatorfirma ehitustöödelt arvestatud tulude ja varade (tuhandetes eurodes) kajastamine ehitusperioodil on järgmine:

	<b>Nõue (67%)</b>	<b>Immateriaalne põhivara (33%)</b>	<b>Kokku</b>
Tulud ehitusteenustest 1. aastal	350	175	525
Tulud ehitusteenustest 2. aastal	350	175	525
<b>Kokku tulud ehitusteenustest</b>	<b>700</b>	<b>350</b>	<b>1050</b>
Nõudele lisanduv intressitulu 2. aastal (350 * 6,18%)	22	0	22
<b>Kokku varad 2. aasta lõpuks</b>	<b>722</b>	<b>350</b>	<b>1072</b>

Teed läbinud sõitajatelt kogutud teenustasu jagatakse nõude laekumiseks ja tuluks. Võttes arvesse nõude jääkmaksumuselt arvestatavat iga-aastast intressi (6,18% aastas) kulub nõude tasumiseks kokku 936 tuhat eurot (700 tuhat eurot nõude põhiosa ja 236 tuhat eurot intress). Seega igal aastal kajastatakse nõude laekumisena  $936 / 8 = 117$  tuhat eurot. Ülejäänud osa kogutud teenustasudest ( $200 - 117 = 83$  tuhat eurot) kajastatakse perioodi tuluna teenuste osutamisest.

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulusid ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse kuluna ka immateriaalse vara amortisatsiooni (igal aastal  $350 / 8 = 44$  tuhat eurot). Uue teekatte paigaldamiseks moodustatud eraldist kajastatakse samamoodi nagu Lisas 2.

Eeldades, et tasu tee kasutajatelt laekub vastavalt plaanitule, on operaatorfirma rahavood aastate lõikes samad nagu Lisas 1. Ülevaade projekti mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile (tuhandetes eurodes) on toodud alljärgnevalt.

**Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>	<b>Kokku</b>
Tulud teenustest	525	525	83	83	83	83	83	83	83	83	1714
Amortisatsioon	0	0	-44	-44	-44	-44	-44	-44	-43	-43	-350
Muud projekti kulud	-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Intressitulud	0	22	45	40	35	30	25	19	13	7	236
Intressikulud	0	-34	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-321
<b>Kasum</b>	<b>25</b>	<b>13</b>	<b>-7</b>	<b>-6</b>	<b>-4</b>	<b>-1</b>	<b>1</b>	<b>3</b>	<b>24</b>	<b>30</b>	<b>78</b>

**Ülevaade operaatorfirma bilansist**

<b>Aasta</b>	<b>1</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>4</b>	<b>5</b>	<b>6</b>	<b>7</b>	<b>8</b>	<b>9</b>	<b>10</b>
Raha	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Laenuõuded	350	722	650	573	491	404	312	214	110	0
Immateriaalsed põhivarad	175	350	306	262	218	174	130	86	43	0
Laenukohustised	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Eraldised	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
<b>Netovara</b>	<b>25</b>	<b>38</b>	<b>31</b>	<b>25</b>	<b>21</b>	<b>20</b>	<b>21</b>	<b>24</b>	<b>48</b>	<b>78</b>