

**RTJ 17 TEENUSTE KONTSESSIOONIKOKKULEPPED (muudetud
2011)**

	paragrahvid
SISUKORD	
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4
MÕISTED	5-14
KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARVESTUSES	
Üldpõhimõtted	15-16
Ehitus- või rekonstrueerimisteenused	17-21
Opereerimis- ja täiendavad teenused	22-23
Laenukasutuse kulutused	24
KAJASTAMINE AVALIKU SEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARVESTUSES	
Üldpõhimõtted	25
Infrastruktuuri objektid	26-30
Opereerimis- ja täiendavad teenused	31-32
JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED	33-35
VÕRDLUS SME IFRS-IGA	36-37
LISA - NÄITED	

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 17 „Teenuste kontsessioonikokkulepped“ eesmärgiks on kirjeldada arvestuspõhimõtteid avaliku ja erasektori üksuste vahel sõlmitud teenuste kontsessioonikokkulepete klassifitseerimisel ja kajastamisel nii erasektori kui ka avaliku sektori raamatupidamiskohustuslaste Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates aruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega, mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

2. Juhend RTJ 17 tugineb SME IFRSi 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 kohustused“ („*Provisions and Contingencies*“), 11 „Lihtfinantsinstrumendid“ („*Basic Financial Instruments*“) ja „Terminite sõnastikus“ („*Glossary of Terms*“) sätestatud mõistetel. Nimetatud peatükk reguleerib ainult erasektori arvestuspõhimõtteid. Avaliku sektori arvestuspõhimõtete väljatöötamisel on lähtutud avalikule sektorile kehtivate rahvusvaheliste raamatupidamisstandardi IPSAS 32 „Teenuste kontsessioonikokkulepped: kontsessiooniantja“ („*Service Concession Arrangements: Grantor*”) põhimõtetest. Valdkondades, kus RTJ 17 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud SME IFRSis või IPSASes, on soovitatav lähtuda vastavates rahvusvahelistes standardites kirjeldatud arvestusmeetoditest.

3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsüübist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

RAKENDUSALA

4. Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 17 „Teenuste kontsessioonikokkulepped“ tuleb rakendada avaliku ja erasektori üksuste vahel sõlmitud teenuste kontsessioonikokkulepete klassifitseerimisel ja kajastamisel nii erasektori ettevõtete kui ka avaliku sektori raamatupidamiskohustuslaste Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes.

MÕISTED

5. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:

Teenuste kontsessioonikokkulepped on sellised lepingul tuginevad 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 kontrolli 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 üksuste 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, sealhulgas teenused, mis on seotud avaliku sektori üksuste poolt teenuste osutamiseks vajalike infrastruktuuri objektide opereerimise või korrashoiu tagamisega.

Vara on raamatupidamiskohustustlase poolt kontrollitav ressurss (asi või õigus), mis:

(a) on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel; ja

(b) tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (mitteäriühingust raamatupidamiskohustuslaste puhul neile seatud eesmärkide täitmisel). (SME IFRS 2.15).

Finantsvara on vara, mis on:

(a) raha;

(b) lepinguline õigus saada teiselt osapoolelt raha või muid finantsvarasid;

(c) lepinguline õigus vahetada teise osapoollega finantsvarasid potentsiaalselt kasulikel tingimustel; või

(d) teise ettevõtte omakapitaliinstrument. (SME IFRS terminite sõnastik).

Materiaalne põhivara on materiaalne vara, mida ettevõtte kasutab toodete tootmisel, teenuste osutamisel või halduseesmärkidel (mitte äriühingust ettevõtte talle seatud eesmärkide täitmisel) ja mida ta kavatseb kasutada pikema perioodi jooksul kui üks aasta. (SME IFRS 17.2).

Immateriaalne vara on füüsilise substantsita, teistest varadest selgesti eristatav mittemonetaarne vara. (SME IFRS 18.2).

Kohustus on raamatupidamiskohustuslasel lasuv kohustus,
(a) mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel; ja
(b) millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressurssidest loobumist. (SME IFRS 2.15).

Finantskohustus 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 kohustus on võimalik või eksisteeriv kohustus:
(a) mille realiseerimine ei ole tõenäoline; või
(b) mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväarsusega mõõta. (SME IFRS 2.40, 21.12).

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

Sisemise intressimäära meetod on finantsvara või -kohustuse korrigeeritud soetusmaksumuse arvutamine, kasutades sisemist intressimäära. (SME IFRS 11.16).

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

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

6. 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 eelarvetest. 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 teatud teenuste osutamise õiguse pikaajaliselt erasektori üksusele.

7. 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.

8. 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 (näiteks läbi hoonestusõiguse või kasutusvalduse).

9. 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.

10. 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 objektid 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).

11. 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 ülempiir, või kui erasektori üksusel on kohustus kanda teatud taset ületav kasum üle avaliku sektori üksusele.

12. 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.

13. 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 juhendis RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“ 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 juhendile RTJ 9.

14. Praktikas 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 Raamatupidamise Toimkonna juhendeid, SME IFRSi, IPSASeid ning nende kontseptuaalset tausta.

KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARUANNETES

Üldpõhimõtted

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

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

Ehitus- või rekonstrueerimisteenused

17. Erasektori üksus kajastab ehitus- või rekonstrueerimisteenuste osutamisel teenitud tulu ärituluna ja tehtud kulutusi tuludega samas perioodis ärikuluna lähtudes juhendis RTJ 10 kirjeldatud valmidusastme meetodist. (SME IFRS 34.16).

18. 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).

19. Kui erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada avaliku sektori üksuselt ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest raha või muud finantsvara, kajastatakse seda nõudeõigust finantsvarana vastavalt juhendile RTJ 3. (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 Lisa näide 1 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.

20. Erasektori üksus kajastab immateriaalse varana selle osa ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest saadavast tulust, mille eest ta saab õiguse 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 juhendile RTJ 5. Käesoleva juhendi Lisa näide 2 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.

21. 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 Lisa näide 3 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

22. Infrastruktuuri objektiga seotud opereerimisteenuste (sealhulgas näiteks hooldus- ja remonditeenuste) kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ 10 „Tulu kajastamine”. (SME IFRS 34.16).

23. Kui erasektori üksusel on kohustus lepinguperioodi vältel viia infrastruktuuri objektil läbi täiendavaid ehitus- ja rekonstrueerimistöid (näiteks 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 juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad”. Eraldise kajastamisel lähtutakse kas juhtkonna või teiste ekspertide hinnangust eraldise täitmiseks tõenäoliselt vajamineva summa ning eraldise realiseerumise aja kohta.

Laenukasutuse kulutused

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

KAJASTAMINE AVALIKU SEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMIS- ARUANNETES

Üldpõhimõtted

25. *Kuna avaliku sektori üksus kontrollib infrastruktuuri objekti kasutamist, kajastab ta seda oma bilansis materiaalse põhivarana. Infrastruktuuri objekt võetakse algselt arvele selle soetusmaksumuses, milleks loetakse infrastruktuuri objekti ehitus- või rekonstrueerimistööde õiglase väärtus.*

Infrastruktuuri objektid

26. Avaliku sektori üksus võtab infrastruktuuri objektil tehtud ehitus- või rekonstrueerimistööd arvele materiaalse põhivarana ja kajastab samaaegselt kohustuse ehitus- või rekonstrueerimistööde õiglasest väärtusest. Kui erasektori üksus ei avalikusta ehitus- või rekonstrueerimistööde õiglast väärtust, koostab avaliku sektori üksus selle kohta analüüsi. Analüüsis lähtutakse teadaolevatest turuhindadest ja nende alusel juhtkonna hinnangust ehitus- ja rekonstrueerimistööde ning opereerimis- ja täiendavate teenuste hindade kohta. Kui ehitus- või rekonstrueerimistööde eest tasumine toimub teatud pikema ajaperioodi möödudes, rakendatakse vara ja kohustuse arvestamisel sisemise intressimäära meetodit. Materiaalne põhivara ja kohustuse võetakse algselt arvele nüüdisväärtuses (st vähendatuna sisemise intressimäära võrra).

27. Kui infrastruktuuri objekti ehitamine kestab mitme aasta jooksul, võetakse see arvele mitme aasta jooksul.

28. Käesoleva juhendi Lisa näide 4 kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles avaliku sektori üksusel on tingimusteta kohustus tasuda ise erasektori üksusele kõikide teenuste eest, mida erasektori üksus infrastruktuuri objekti kasutades osutab. Sellisel juhul kajastab avaliku sektori üksus algselt arvele võetud kohustuse finantskohustusena.

29. Avaliku sektori üksus kajastab infrastruktuuri objekti ja kohustuse ka siis, kui ta ei maksa erasektori üksusele ehitus- ja rekonstrueerimistööde eest, kuna erasektori üksusele on antud õigus koguda selle eest kindaksmääratud tasu infrastruktuuri objekti kasutajatelt (avaliku teenuse saajatelt) (vt ka käesoleva juhendi Lisa näited 5 ja 6). Sellisel juhul kajastab avaliku sektori üksus algselt arvele võetud kohustuse tulevaste perioodide tuluna. Kohustus kantakse tuluks selle perioodi jooksul, millal erasektori üksusel on õigus vastavaid tasusid kontsessioonikokkuleppe alusel teenuse saajatelt koguda, lähtudes hinnangust erasektori üksuse poolt kogutava tulu jaotusele erinevate aruandeperioodi vahel. Sisuliselt käsitleb avaliku sektori üksus vastavat tulu kui erasektori üksuse kaudu avaliku sektori infrastruktuuri objekti kasutamisel kogutud tulu.

30. Kui avaliku sektori üksus võtab endale kohustuse tasuda erasektori üksusele infrastruktuuri objekti ehitus- ja rekonstrueerimistööde eest teatud kindlaksmääratud summa (garanteeritud tasu) ja teenuse kasutajatelt tegelikult laekunud summa vahe, siis hinnatakse

võetud finantskohustuse realiseerumise tõenäosust vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad”. Juhul kui nimetatud finantskohustuse realiseerumine on tõenäoline, kajastatakse see eraldisena ning ülejäänud kohustus tulevaste perioodide tuluna.

Opereerimis- ja täiendavad teenused

31. Avaliku sektori üksus kajastab tasu infrastruktuuri objekti opereerimisega seotud teenuste ja täiendavate teenuste eest kuluna nende teenuste õiglases väärtuses juhul, kui ta nende eest tasub. Kui opereerimis- ja täiendavate teenuste õiglane väärtus ei ole iseseisvalt teada, leitakse see hinnanguliselt vastavalt paragrahvile 26.

32. Kui avaliku sektori üksus võtab endale kohustuse tasuda opereerimis- ja täiendavate teenuste eest erasektori üksusele teatud kindlaksmääratud summa (garanteeritud tasu) ja teenuse kasutajatelt tegelikult laekunud summa vahe, siis hinnatakse võetud kohustust vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad”. Juhul kui nimetatud kohustuse realiseerumine on tõenäoline, kajastatakse see eraldisena ning ühtlasi kuluna.

JÕUSTUMINE JA ÜLEMINEKUSÄTTED

33. *Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2013 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta. Käesolevat Raamatupidamise Toimkonna juhendit võib rakendada vabatahtlikult raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta. Juhul kui ettevõtte soovib rakendada käesolevat juhendit ennetähtaegselt aastaaruannetele, mida koostatakse enne 1.01.2013 algavate aruandeperioodide kohta, peab ta samaaegselt rakendama ka kõiki teisi 1.01.2013 jõustuvaid uusi või muudetud Raamatupidamise Toimkonna juhendeid.*

34. Juhul kui ettevõtte varasem arvestuspõhimõte laenukasutuse kulutuste puhul oli nende kapitaliseerimine, võib ettevõtte käesoleva juhendi rakendamisel erandina teha järgneva valiku:

- (a) laenukulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse edasiulatuvalt alates selle aruandeperioodi algusest, millele käesolevat juhendit rakendatakse; võrdlusandmeid ei korrigeerita; või
- (b) laenukulutuste kapitaliseerimine lõpetatakse tagasiulatuvalt, st võrdlusandmed korrigeeritakse nagu ettevõtte arvestuspõhimõte oleks alati olnud laenukulutuste kandmine kulusse.

Eeltoodud valikut rakendatakse ühtmoodi kõikidele varadele, mille soetusmaksumusse laenukulutusi kapitaliseeriti.

35. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 17 eelmist versiooni (RTL 2008, 20, 294).

VÕRDLUS SME IFRS-IGA

36. Juhendis RTJ 17 erasektori üksustele sätestatud arvestuspõhimõtted on kooskõlas SME IFRSi peatükis 34 esitatud arvestuspõhimõtetega.

37. Juhendis RTJ 17 avaliku sektori üksustele sätestatud arvestuspõhimõtted on kooskõlas rahvusvahelise standardiga IPSAS 32 „*Service Concession Arrangements: Grantor*”.

LISA - NÄITED

Näide 1. Erasektori üksus kajastab finantsvara

Riigiasutus (avaliku sektori üksus) sõlmib operaatorfirmaga (erasektori üksus) lepingu, mille kohaselt ehitab operaatorfirma 2 aasta jooksul uue tee ning kohustub seda järgneva 8 aasta jooksul hooldama ja remontima. Lepingutingimused näevad ette, et 8. aasta lõpul peab operaatorfirma panema teele ka uue katte.

Lepingu kohaselt kohustub riigiasutus 3. kuni 10. aastal tasuma operaatorfirmale tee ehitamise ja korrashoiu eest 200 tuhat eurot igal aastal (s.o. kokku 8 aasta jooksul 1,6 miljonit eurot).

Operaatorfirma poolt lepingu raames teostavad teenused, nende teenuste eeldatav maksumus ning õiglase väärtus on järgmised:

Osutatav teenus	Aasta	Eeldatav kulutus	Normaalne kasumimarginaal	Teenuse õiglase väärtus
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
Kokku		1 180		1 256
Intressitulu (6,18% aastas)				344
Saadaolev tasu (diskonteerimata)	3-10	8 x 200		1 600

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 juhendile RTJ 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 tulude kajastamise osas esimesel kolmel aastal:

Tulu esimesel aastal ehitusteenuse osutamisest (ehitustööde õiglase väärtus):

D Nõue riigiasutuse vastu	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

Tulu teisel aastal:

a) ehitusteenuse osutamisest (ehitustööde õiglase väärtus)	
D Nõue riigiasutuse vastu	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525
b) intressitulu ($525 * 6,18\%$)	
D Nõue riigiasutuse vastu	32
K Intressitulu	32

Tulu kolmandal aastal:

a) hooldusteenuse osutamisest (hooldus- ja remonditööde õiglase väärtus)	
D Nõue riigiasutuse vastu	12
K Tulu hooldusteenuste osutamisest	12
b) intressitulu ($(525+525+32) * 6,18\%$)	
D Nõue riigiasutuse vastu	67
K Intressitulu	67

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

D Raha	200
K Nõue riigiasutuse vastu	200

Ülevaade projektiga seotud rahavoogudest ning selle mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile on toodud alljärgnevates tabelites.

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 laenu	500	534	0	0	0	0	0	0	0	0	1034
Laenu tagasimaksed	0	0	-121	-129	-137	-147	-157	-67	-171	-105	-1034
Puhas rahavoog	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78	78

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
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
Intressitulu	0	32	67	59	51	43	34	25	22	11	344
Intressikulu	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Kasum	25	23	0	0	0	2	3	14	5	6	78

Ülevaade operaatorfirma bilansist

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

Näide 2. Erasektori üksus kajastab immateriaalset vara

Näite eeldused on samad nagu näites 1, välja arvatud 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. kuni 10. aastal ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 tuhat eurot.

Vastavalt juhendile RTJ 5 kajastab operaatorfirma oma bilansis immateriaalse vara (õiguse kasutada teed tulu saamiseks) selle õiglases väärtuses, milleks on ehitusteenuste eest saadava tulu õiglase väärtus.

Operaatorfirma kanded ehitusperioodil tulude ja immateriaalse vara arvelevõtmisest:

a) esimesel aastal (ehitustööde õiglane väärtus):

D Immateriaalne põhivara	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

b) teisel aastal (ehitustööde õiglane väärtus):

D Immateriaalne põhivara	525
K Tulu 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 tee läbimise eest.

D Amortisatsioonikulu	131
K Immateriaalne põhivara	131
D Raha	200
K Tulu 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 kohutust uue teekatte paigaldamiseks vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad”. Eraldis uue katte paigaldamiseks moodustatakse 3. kuni 8. aastal, võttes aluseks bilansipäevaks teed läbinud sõidukite arvu suhte eeldatavalt uue teekatte paigaldamiseni teed läbivate sõidukite koguarvu ja diskonteerides kohustust RTJ 8 kohaselt määratud diskontomääraga (antud näites on kasutatud diskontomäär 6%).

Eraldise moodustamine

Aasta	3	4	5	6	7	8	Kokku
Ärikuulud	12	13	14	15	16	17	87
Intressikulu	0	1	1	2	4	5	13
Kokku eraldise suurenemine	12	14	15	17	20	22	100

Eeldades, et tasu tee kasutajatelt laekub rahas vastavalt plaanitule, on operaatorfirma rahavood aastate lõikes samad nagu näites 1. Ülevaade projekti mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile on toodud alljärgnevates tabelites.

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku	
Tulu 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	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167	
Intressikulud	500	0	-34	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-355
Kasum	25	-9	-22	-16	-9	-2	5	14	40	52	78	

Ülevaade operaatorfirma bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Raha ja pangakontod	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Immateriaalne põhivara	525	1050	919	788	657	525	393	262	131	0
Laenukohustused	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Eraldised	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
Netovara	25	16	-6	-22	-31	-33	-28	-14	26	78

Näide 3. Erasektori üksus kajastab finantsvara ja immateriaalset vara

Näite eeldused on samad nagu näites 2, välja arvatud riigiasutuse poolt tee opereerimiselt saadava tulu tagamiseks operaatorfirmale antud täiendav garantii - 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. kuni 10. aastal ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 tuhat eurot.

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

Operaatorfirma ehitustöödelt arvestatud tulu ja varade kajastamine ehitusperioodil on järgmine:

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

Teed läbinud sõitjatelt kogutud teenustasu jagatakse nõude laekumiseks ja tuluks. Võttes arvesse nõude jääkmaksumuselt arvestatavat iga-aastast intressi (6,18% aastas) kulub nõude tasumiseks kokku 937 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 näites 2.

Eeldades, et tasu tee kasutajatelt laekub raha vastavalt plaanitule, on operaatorfirma rahavood aastate lõikes samad nagu näites 1. Ülevaade projekti mõjust operaatorfirma kasumiaruandele ja bilansile on toodud alljärgnevates tabelites.

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tulu 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
Kasum	25	13	-7	-6	-4	-1	1	3	24	30	78

Ülevaade operaatorfirma bilansist

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

Näide 4. Avaliku sektori üksus kajastab materiaalsel põhivara ja finantskohustust

Lepingutingimused vastavad näitele 1. Esimese aasta lõpus esitab operaatorfirma riigiasutusele ehitustööde vaheakti, kinnitades, et pool tööde mahust on tehtud. Teise aasta lõpus annab operaatorfirma ehitustööd riigiasutusele üle.

Tulenevalt lepingust hindab riigiasutus ehitustööde õiglaseks väärtuseks 1. ja 2. aastal kokku 1 050 tuhat eurot, rekonstrueerimistööde maksumuseks 8. aastal 110 tuhat eurot ja opereerimisteenuste maksumuseks 3. kuni 10. aastal igal aastal 12 tuhat eurot. Teades, et selle eest tuleb tasuda 3.-10. aasta jooksul igal aastal 200 tuhat eurot, leitakse ehitus- ja rekonstrueerimistöödelt makstava sisemise intressi määraks 6,18% aastas.

Tee võetakse arvele 2 komponendina: muldkeha maksumusega 940 tuhat eurot, kasulik eluiga 100 aastat; kate maksumusega 110 tuhat eurot, kasulik eluiga 6 aastat.

Ülevaade projektiga seotud rahavoogudest ning selle mõjust riigiasutuse tulemiaruandele ja bilansile on toodud alljärgnevates tabelites.

Ülevaade riigiasutuse rahavoogudest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tegevuskulud	0	0	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-96
Intressimaksud	0	0	-99	-59	-51	-43	-34	-25	-22	-11	-344
Laenu tagasimaksud	0	0	-89	-129	-137	-145	-154	-163	-166	-177	-1160
Puhas rahavoog	0	0	-200	-200	-200	-200	-200	-200	-200	-200	-1600

Ülevaade riigiasutuse tulemiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tegevuskulud	0	0	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-12	-96
Amortisatsioon	0	0	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-224
Intressikulu	0	-32	-67	-59	-51	-43	-34	-25	-22	-11	-344
Tulem	0	-32	-107	-99	-91	-83	-74	-65	-62	-51	-664

Ülevaade riigiasutuse bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Raha ja pangakontod	0	0	-200	-400	-600	-800	-1000	-1200	-1400	-1600
Materiaalne põhivara	525	1050	1022	994	966	938	910	992	964	936
Laenukohustused	525	1082	961	832	695	550	396	343	177	0
Netovara	0	-32	-139	-238	-329	-412	-486	-551	-613	-664

Näide 5. Avaliku sektori üksus kajastab materiaalsel põhivara ja tulevaste perioodide tulu

Näite eeldused on samad, nagu näites 2. Riigiasutusel puuduvad antud tehinguga seoses rahavood, kuna infrastruktuuri objekti eest tasuvad operaatorfirmale tee kasutajad. Riigiasutus eeldab infrastruktuuri objekti maksumuseks 1. ja 2. aastal kummalgi 525 tuhat eurot ja 8. aastal lisaks 110 tuhat eurot, kokku 1160 tuhat eurot. Riigiasutus võtab tee arvele nagu näites 4, kajastades samaaegselt põhivara arvelevõtmisega tulevaste perioodide tulu. Riigiasutus arvestab tee amortisatsiooni nagu näites 4. Riigiasutus hindab, et operaatorfirma tulu kolmandatelt isikutelt jaguneb lepinguperioodile võrdselt. Mõju riigiasutuse tulemiaruandele ja bilansiline on toodud alljärgnevates tabelites.

Ülevaade riigiasutuse tulemiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tegevustulud	0	0	145	145	145	145	145	145	145	145	1160
Amortisatsioon	0	0	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-224
Tulem	0	0	117	117	117	117	117	117	117	117	936

Ülevaade riigiasutuse bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Materiaalne põhivara	525	1050	1022	994	966	938	910	992	964	936
Tulevaste perioodide tulud	525	1050	905	760	615	470	325	290	145	0
Netovara	0	0	117	234	351	468	585	702	819	936

Näide 6. Avaliku sektori üksus kajastab materiaalsel põhivara ning jaotab kohustuse finantskohustuseks ja tulevaste perioodide tuluks

Näite eeldused on põhivara soetusmaksumuse osas samad, nagu näidetes 4 ja 5. Kontsessioonilepingu sõlmimisel antakse operaatorfirmale õigus koguda tee kasutajatelt tulu, mis moodustab hinnanguliselt 50% operaatorfirma tasudest. Ülejäänud 50% osa tasudest kohustub maksma riigiasutus (800 tuhat eurot). Riigiasutus arvestab tasude jaotuse 50% ulatuses sarnaselt nagu näites 4 ja ülejäänud 50% ulatuses, nagu näites 5.

Ülevaade riigiasutuse rahavoogudest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tegevuskulud	0	0	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-48
Intressimaksud	0	0	-50	-29	-26	-21	-17	-13	-11	-5	-172
Laenu tagasimaksud	0	0	-44	-65	-68	-73	-77	-81	-83	-89	-580
Puhas rahavoog	0	0	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-100	-800

Ülevaade riigiasutuse tulemiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tegevustulud	0	0	73	72	73	72	73	72	73	72	580
Tegevuskulud	0	0	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-6	-48
Amortisatsioon	0	0	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-28	-224
Intressikulu	0	-16	-33	-30	-26	-22	-17	-12	-11	-5	-172
Tulem	0	-16	6	8	13	16	22	26	28	33	136

Ülevaade riigiasutuse bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Raha ja pangakontod	0	0	-100	-200	-300	-400	-500	-600	-700	-800
Materiaalne põhivara	525	1050	1022	994	966	938	910	992	964	936
Laenukohustused	263	541	480	416	348	276	199	172	89	0
Tulevaste perioodide tulud	262	525	452	380	307	235	162	145	72	0
Netovara	0	-16	-10	-2	11	27	49	75	103	136