

RTJ 9 RENDIARVESTUS (MUUDETUD 2005)

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1–3
RAKENDUSALA	4–5
MÕISTED	6
RENTIDE KLASSIFITSEERIMINE KAPITALI- JA KASUTUSRENDIKS	7–17
RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJA ARUANNETES	18–31
Kapitalirendid	18–26
Kasutusrendid	27–31
RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKU ARUANNETES	32–38
Kapitalirendid	32–36
Kasutusrendid	37–38
MÜÜGI-TAGASIRENDITEHINGUD	39–45
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	46–50
JÕUSTUMINE	51–52
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA	53–54

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 hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates raamatupidamise aastaaruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.

2. RTJ 9 tugineb rahvusvahelisel finantsaruandluse standardil IAS 17 «Rendid» («Leases») ja tõlgendusel SIC-15. Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele IFRSi paragrahvidele, mille juhendi nõuded tuginevad. RTJ 9 võrdlus vastavate rahvusvaheliste finantsaruandluse standarditega on toodud paragrahvides 54–55. Valdkondades, kus RTJ 9 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud mõnes IFRSis, on soovitatav lähtuda IFRSis kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

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

RAKENDUSALA

4. Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 9 «Rendiarvestus» tuleb rakendada kõigi rendilepingute (või muude sisult sarnaste lepingute) kajastamisel raamatupidamise aruannetes.

5. 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 (näiteks erinevad kasutuslepingute vormid). Käesolev juhend ei laiene teenuse osutamiseks sõlmitud kokkulepete kohta, millega ei kaasne varade kasutamise õiguse üleandmist ühelt osapoolelt teisele. (IAS 17.3).

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid järgmises tähenduses (IAS 17.4):

Rent on kokkulepe, mille kohaselt rendileandja annab ühe makse või rea maksete eest rentnikule õiguse kasutada vara kokkulepitud perioodi jooksul.

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.

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent.

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 klassifitseerimine 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, pluss mis tahes edasised perioodid, 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.

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 maksma või mille maksmist võidakse temalt rendiperioodi jooksul nõuda (välja arvatud 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 jääkväärtus, 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 (optsoon) 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 optiooni kasutamisel tehtavatest maksetest.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustust teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

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.

Garanteeritud jääkväärtus on:

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

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

Garanteerimata jääkväärtus on see osa renditava vara jääkväärtusest, 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 jääkväärtus.

Realiseerimata finantstulu on rendileandja brutoinvesteeringu ja rendileandja netoinvesteeringu vahe.

Rendileandja netoinvesteering on rendi sisemise intressimääraga diskonteeritud rendileandja brutoinvesteering.

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, millega rendi jõustumise päeval diskonteerides

(a) rendimaksete miinimumsumma ja

(b) garanteerimata jääkväärtuse

nüüdsväärtuste kogusumma võrdub renditava vara õiglase väärtusega koos võimalike esmaste otsekulutustega.

Rentniku alternatiivne intressimäär on intressimäär, millega rentnik saaks rentida sarnase vara või laenata raha analoogse vara ostmiseks.

Esmased otsekulutused on rendilepingu korraldamisega seotud vältimatud kulutused, välja arvatud tootjatest ja vahendajatest rendileandjate poolt tehtud kulutused.

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).

7. Rendilepingut loetakse kapitalirendiks juhul, kui kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule; vastasel juhul loetakse rendilepingut kasutusrendiks. (IAS 17.8).

8. Käesoleva juhendi kohaselt klassifitseeritakse kõik rendilepingud kas kasutus- või kapitalirendiks. Rentide klassifitseerimisel on määravaks kriteeriumiks asjaolu, kui suures ulatuses kannab renditud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid rendileandja või rentnik.

9. 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. (IAS 17.7).

10. 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 klassifitseerimisel erinevatele hinnangutele, võib teatud olukordades juhtuda, et rendileandja ja rentnik liigitavad sama rendilepingut erinevalt. (IAS 17.9).

11. Rendilepingu klassifitseerimine 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. (IAS 17.10).

12. Alljärgnevad kriteeriumid viitavad üldjuhul olukordadele, kus põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule, mistõttu rendilepingut loetakse kapitalirendiks (IAS 17.10):

- (a) renditava vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule;**
- (b) rentnikul on optioon osta renditavat vara hinna eest, mis on eeldatavasti oluliselt madalam selle vara õiglasest väärtusest optiooni realiseerimise kuupäeval ning rendi jõustumise hetkel on piisavalt kindel, et rentnik seda optiooni kasutab;**
- (c) lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) renditava vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle;**
- (d) rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdsväärtus peaaegu sama suur (üle 90%) kui renditava vara õiglane väärtus; ja**
- (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.**

13. Alljärgnevad on näited olukordadest, mis koos või eraldi võivad samuti tingida rendi liigitamise kapitalirendiks (IAS 17.11):

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

14. Üldjuhul viitab juba vähemalt ühe paragrahvides 12–13 loetletud olukorra esinemine asjaolule, et põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved on kandunud üle rentnikule, mistõttu tegemist on kapitalirendiga. Samas tuleb rendi klassifitseerimisel 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 paragrahvides 12–13 loetletud tingimustest on täidetud. Näiteks olukorras, kus lepinguperiood katab suure osa renditava vara majanduslikust elueast, kuid valdav osa rendimaksetest on tingimuslikud (sõltudes näiteks renditava varaga seotud käibest), kannab rendileandja endiselt põhilisi vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, mistõttu rendileping klassifitseerub kasutusrendiks. (IAS 17.12).

15. Rent klassifitseeritakse 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 klassifitseeritud teisiti, loetakse muudetud lepingut uueks lepinguks. Muutused hinnangutes (näiteks muutused hinnangutes majandusliku eluea pikkuse või renditud vara jääkväärtuse kohta) ja asjaoludes (näiteks rentnikupoolne lepingu mittetäitmine) ei anna alust rendi ümberliigitamiseks raamatupidamisarvestuses. (IAS 17.13).

16. Nagu muude varade rendid, liigitatakse ka maa ja ehitiste rendid kapitalirentideks ja kasutusrentideks. Juhul kui rendileping hõlmab nii maad kui ehitist, jagatakse rendimaksete miinimumsumma eraldi maa ja ehitise komponendiks (välja arvatud paragrahvis 17 loetletud juhtudel), proportsionaalselt nende komponentide õiglase väärtustega. Maa kasulik eluiga on üldjuhul piiramatu, mistõttu klassifitseeritakse maaga seonduv osa rendimaksetest kasutusrendiks, välja arvatud juhul, kui vastavalt rendilepingule toimub maa omandiõiguse üleminek rentnikule. Ehitise klassifitseerimisel lähtutakse paragrahvides 12–13 toodud kriteeriumitest. (IAS 17.14–16).

17. Rendimaksete miinimumsummat ei ole vaja jagada maa ja ehitise komponendi vahel järgmistel juhtudel (IAS 17.16–18):

- (a) rendimakseid ei ole võimalik usaldusväärselt jagada maa ja ehitise komponendiks (sellisel juhul kajastatakse kogu renti kapitalirendina, välja arvatud juhul, kui on ilmne, et mõlemad komponendid vastavad kasutusrendi kriteeriumitele);
- (b) maa komponent on ebaoluline (sellisel juhul kajastatakse kogu renti lähtudes ehitise komponendi klassifitseerimisest vastavalt paragrahvidele 12–13);
- (c) kapitalirendi tingimustel renditava kinnisvarainvesteeringu puhul, mida rentnik kajastab õiglases väärtuses (kogu kinnisvara kajastatakse ühtse objektina lähtudes juhendist RTJ 6).

RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJA ARUANNETES

Kapitalirendid

18. Rendileandja kajastab kapitalirendi alusel väljarenditud vara oma bilansis nõudena kapitalirenti tehtud netoinvesteeringu summas. (IAS 17.36).

19. 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 nüüdisväärtusega pluss renditava vara tõenäoline jääkväärtus (ehk «garanteerimata jääkväärtus») rendiperioodi lõpuks.

20. Rentnikult saadavad rendimaksud jagatakse kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseteks ja finantstuluks (ehk intressimakseteks). Finantstulu jagatakse rendiperioodile nii, et rendileandja tulumäär oleks igal ajahetkel kapitalirendi netoinvesteeringu jäägi suhtes sama. (IAS 17.39–40).

21. Rendileandja brutoinvesteeringu arvestamisel kasutatud hinnangud garanteerimata jääkväärtuste osas vaadatakse perioodiliselt üle. Garanteerimata jääkväärtuse vähenemise korral vaadatakse tulu jagamine rendiperioodile uuesti üle ning juba tuluna kajastatud summade võimalik vähenemine kajastatakse kohe kuluna. (IAS 17.32).

22. Rendilepingute sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused (näiteks komisjonitasud ja notaritasud), mis jäävad rendileandja kanda, võetakse arvesse rendi sisemise intressimäära ja kapitalirendinõude arvestusel ning kajastatakse tulu vähendusena rendiperioodi jooksul. Erandiks on tootjatest ja vahendajatest rendileandjad, kes kajastavad rendilepingu sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused kohe kuluna. (IAS 17.38). Juhul kui eespool nimetatud otsekulutuste summa on ebaoluline, võivad ka teised rendileandjad kajastada selle lähtudes olulisuse printsiibist kohe kuluna.

23. Rendileandjatel, kes on tootjad või vahendajad, tekib oma kaupu kapitalirendi lepinguga müües kahte tüüpi tulu (IAS 17.42–43):
(a) müügitulu, mis kajastatakse rendilepingu jõustumisel; ja
(b) finantstulu, mis kajastatakse rendiperioodi jooksul.

24. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjad kajastavad oma kaupu kapitalirendi tehinguga, müües rendilepingu jõustumisel müügituluna müüdud vara õiglast väärtust või rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsumma turuintressimääraga diskonteeritud nüüdisväärtust, kui see on madalam. Rendilepingu jõustumisel kajastatav müüdud kaupade kulu on väljarenditud vara soetusmaksumus (või bilansiline maksumus, kui erinev) miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus. (IAS 17.44).

25. 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. (IAS 17.45).

26. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjate rendilepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna rendi jõustumisel, kuna nad on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. (IAS 17.46).

Kasutusrendid

27. Rendileandjad kajastavad kasutusrendi tingimustel väljarenditud vara oma bilansis tavakorras, analoogiliselt muule ettevõtte bilansis kajastatavale varale. (IAS 17.49).

28. Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt tuluna, välja arvatud juhul, kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (IAS 17.50).

29. Rendiperioodi jooksul saadavad maksed kajastatakse tuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millistel perioodidel ja kui suured maksed tegelikult toimuvad. (SIC 15.3–6).

30. Kasutusrendi lepingute sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused kajastatakse varana (renditava varaga samal kirjel) ja amortiseeritakse kulusse rendiperioodi jooksul proportsionaalselt renditulu kajastamisega. (IAS 17.52). Juhul kui eespool nimetatud kulutuste summa on ebaoluline, võib selle lähtudes olulisuse printsiibist kajastada kohe kuluna.

31. 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 juhendile RTJ 5. (IAS 17.53–54).

RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKU ARUANNETES

Kapitalirendid

32. *Rentnik kajastab rendi jõustumisel kapitalirendi oma bilansis vara ja kohustusena 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 võimalik, siis kasutatakse rentniku alternatiivset intressimäära. (IAS 17.20).*

33. Kuigi rendilepingu juriidilise vormi kohaselt ei pruugi renditava vara omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik kapitalirendi lepingu puhul endale sisuliselt renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdava osa jooksul vara majanduslikust elueast, 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 kohustuste tase kajastatud tegelikust väiksemana. Rendi jõustumise hetkel on vara ja tulevaste rendimaksete tasumise kohustuse summad rentniku bilansis ühesuurused. (IAS 17.21–22).

34. Kapitalirendi lepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad rentniku poolt kantavad esmased otsekulutused kajastatakse renditava vara soetusmaksumuse koosseisus. (IAS 17.24).

35. Rendimaksed jaotatakse finantskuluks ja kohustuse jääkmaksumuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse rendiperioodile nii, et intressimäär oleks igal ajahetkel rendiperioodi jooksul (või kuni järgmise intresside ümberhindamiseni, kui tegemist on ujuva intressiga rendilepinguga) kohustuse jääkmaksumuse suhtes sama. (IAS 17.25).

36. Kapitalirendiga kaasnevad igal aruandeperioodil 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 juhendile RTJ 5. (IAS 17.27–30).

Kasutusrendid

37. Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt kuluna, välja arvatud juhul, kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (IAS 17.33).

38. Rendiperioodi jooksul tasutavad maksed kajastatakse kuluna ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul, sõltumata sellest, millal maksed tegelikult aset leiavad. (SIC 15.3–6).

Näide

Ettevõtte rendib endale kasutusrendi tingimustel viieks aastaks büroopinna. Vastavalt rendilepingu tingimustele on esimese aasta rent tasuta, neljal järgmisel aastal tuleb aga tasuda 250,000 krooni aastas.

Rendiperioodi summaarne rendikulu on 1,000,000 krooni. Ettevõtte kajastab igal aastal rendikuluna 200,000 krooni, sõltumata sellest, millal rendimaksed tegelikult aset leiavad.

MÜÜGI-TAGASIRENDITEHINGUD

39. 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. (IAS 17.58).

40. Kui müügi-tagasirenditehingus tagasirent on kapitalirendi tingimustel, kajastatakse tehingut kui finantseerimistehingut, mitte kui ostu-müügitehingut, st «müüdnud» vara jääb müüja bilanssi ning saadud raha («müügihinna») summas kajastatakse bilansis kapitalirendikohustust. «Müügihinna» ja rendimaksede miinimumsumma vahet kajastatakse rendiperioodi jooksul intressikuluna analoogiliselt tavaliste kapitalirendilepingutega.

Näide	
Ettevõtte sõlmib pangaga hoone müügi-tagasirendilepingu järgmistel tingimustel:	
Hoone jääkmaksumus ettevõtte bilansis	15 miljonit krooni
Hoone «müügihind»	20 miljonit krooni
(millest 15 miljonit tagastab ettevõtte rendimaksede näol 10 aasta jooksul; rendiperioodi lõpus tagasiostu optioon 5 miljoni eest; lisaks tasutakse intressi 7% kohustuse jäägil)	
Hoone turuväärtus	25 miljonit krooni
Rendiperiood	10 a
Hoone järelejäänud kasulik eluiga	40 a
Rendiperioodi lõpus olev turuhinnast oluliselt soodsam soodusoptioon 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 kajastada:	
D Raha	20,000,000
K Kapitalirendi kohustus	20,000,000
Rendimaksed jagatakse kohustuse põhiosa tagasimakseteks ning intressikuluks.	

41. Kui müügi-tagasirenditehing tagasirent on kasutusrendi tingimustel, kajastatakse tehingut kui ostu-müügitehingut, kusjuures tekkinud kasum/kahjum kajastatakse kohe, välja arvatud juhtudel, kui (IAS 17.61):
(a) müügihind on madalam kui vara õiglane väärtus ning madal hind kompenseeritakse madalate intressimääradega tulevikus (vt paragrahv 43); või
(b) müügihind on kõrgem kui vara õiglane väärtus (vt paragrahv 44).

42. Kui tagasirenditehing on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglasel väärtuses, siis on toimunud tavaline müügitehing ja tekkinud kasum või kahjum kajastatakse kohe. (IAS 17.62).

43. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, siis kajastatakse kasum või kahjum kohe, välja arvatud juhul, kui kahjum kompenseeritakse tulevaste turuhinnast madalamate rendimaksetega. Sellisel juhul kajastatakse müügihinna ja vara õiglasest väärtuse vahe bilansis tulevaste perioodide kuluna ja amortiseeritakse kulusse proportsionaalselt rendimaksetega eeldatava vara kasutamise perioodi jooksul. (IAS 17.61).

44. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, siis kajastatakse õiglast väärtust ületav summa bilansis tulevaste perioodide tuluna ja amortiseeritakse tulusse eeldatava vara kasutamise perioodi jooksul. (IAS 17.61).

45. Kasutusrentide puhul, mille korral vara õiglane väärtus on müügi-tagasirenditehingu hetkel bilansilisest maksumusest madalam, kajastatakse õiglasest väärtuse ja bilansilise maksumuse vahe kohe kahjumina. (IAS 17.63).

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

46. Rendileandjad ja rentnikud avalikustavad aastaaruande lisades kapitalirendi nõuete ja kohustuste suhtes järgmise informatsiooni (individuaalselt oluliste rentide kohta eraldi, ülejäänud nõuete ja kohustuste kohta sobivalt grupeerituna):

- (a) summad;
- (b) maksetähtajad;
- (c) intressimäärad;
- (d) alusvaluutad;
- (e) muud olulised tingimused (nt tingimuslike rendimaksete olemasolu; rendilepingute pikendamise ja väljaostmise võimalused; rendilepingutega kaasnevad piirangud; rendileandja poolt väljarenditavate varade garanteerimata jääkväärtused, mis on kajastatud bilansis brutoinvesteeringu osana jne).

47. Rentnikud avalikustavad kapitalirendi tingimustel renditud varade kohta nende soetusmaksumuse ja bilansilise jääkmaksumuse.

48. Rendileandjad ja rentnikud avalikustavad kasutusrentide osas järgmise informatsiooni:

- (a) aruandeperioodi renditulu (-kulu) kasutusrendilepingutest;
- (b) järgmiste perioodide renditulu (-kulu) mittekatkestatavatest kasutusrendilepingutest;
- (c) olulised rendilepingutega kaasnevad lisatingimused (nt tingimuslike rendimaksete olemasolu; rendilepingute pikendamise ja vara väljaostmise võimalused; rendilepingutega kaasnevad piirangud jne).

49. Rendileandjad avalikustavad kasutusrendile antud varade soetusmaksumuse ja bilansilise jääkmaksumuse.

50. Rendileandjatele ja rentnikele kehtestatud avalikustamise nõuded kehtivad ka müügi-tagasirenditehingute osas. Müügi-tagasirenditehingute puhul tuleb avalikustada kõigi individuaalselt oluliste müügi-tagasirendilepingute kirjeldus.

JÕUSTUMINE

51. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2005 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.

52. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 9 eelmist versiooni (RTL 2003, 10, 117). Käesoleva juhendi jõustumisel kaotab RTJ 9 eelmine versioon kehtivuse.

VÕRDLUK RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA

53. Juhendis RTJ 9 sätestatud arvestuspõhimõtted rendiarvestusele on kooskõlas standardis IAS 17 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud müügi-tagasirenditehingud kapitalirendi tingimustel müüja-tagasirentija seisukohalt. IAS 17.59 kohaselt amortiseeritakse vahe «müüdud» vara müügihinna ja bilansilise väärtuse vahel tulusse rendiperioodi jooksul; RTJ 9 kohaselt kajastatakse tehingut kui vara tagatisel võetud laenu ning müügitulu ei kajastata.

54. IAS 17 nõuded lisades avalikustatavale informatsioonile erinevad detailides RTJ 9 nõuetest.