

RTJ 9 RENDIARVESTUS (MUUDETUD 2011)

	paragrahvid
SISUKORD	
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
JÕUSTUMINE	46–47
VÕRDLUS SME IFRS-IGA	48

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 SME IFRSi peatükil 20 „Rendid” ning peatükis 2 „Põhimõtted ja alusprintsüübid“ („Concepts and Pervasive Principles“) ja „Terminite sõnastikus“ („Glossary of Terms“) sätestatud mõistetel („Leases”). Juhend sisaldab viiteid konkreetsetele SME IFRSi paragrahvidele, millel juhendi nõuded tuginevad. RTJ 9 võrdlus SME IFRSiga on toodud paragrahvis 48. Valdkondades, kus RTJ 9 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestuspõhimõtet, kuid see on reguleeritud SME IFRSis, on soovitatav lähtuda SME IFRSis kirjeldatud arvestuspõhimõttest.

3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsüübist. 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. (SME IFRS 20.2).

MÕISTED

6. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid järgmises tähenduses:

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

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

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

Rendi jõustumise päev on varaseim alljärgnevaist, kas:

- (a) rendilepingu kuupäev või
 - (b) kuupäev, mil osapooled kohustusid täitma rendiga seonduvaid põhitingimusi.
- Rendi jõustumise päeva seisuga toimub rendilepingu 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 maksuma 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 (optioon) 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. (SME IFRS 2.34 (b)).

Majanduslik eluiga on kas:

- (a) periood, mille vältel vara on eeldatavasti majanduslikult kasutatav ühe või enama kasutaja poolt; või
- (b) toodangu või muude sarnaste ühikute hulk, mida üks või enam kasutajat eeldatavasti varast saavad.

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

Garanteeritud 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. (SME IFRS 20.17).

Realiseerimata finantstulu on rendileandja brutoinvesteeringu ja rendileandja netoinvesteeringu vahe.

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

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, millega rendi jõustumise päeval diskonteerides

- (a) rendimaksete miinimumsumma ja
 - (b) garanteerimata jääkväärtuse
- nüüdisväärtuste kogusumma võrdub renditava vara õiglase väärtusega koos võimalike esmaste otsekulutustega. (SME IFRS terminite sõnastik).

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

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

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

RENTIDE KLASSIFITSEERIMINE KAPITALI- JA KASUTUSRENDIKS

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

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.

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.

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. (SME IFRS 20.5).

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

- (a) renditava vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule;**
- (b) rentnikul on 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 nüüdisväärtus 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 (SME IFRS 20.6):

- (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 renti rendiperioodile järgnevaiks 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. (SME IFRS 20.7).

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. (SME IFRS 20.8).

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 õiglaste 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.

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

(a) rendimakseid ei ole võimalik usaldusväärselt jagada maa ja ehitise komponendiks (sellisel juhul kajastatakse kogu renti kapitalirendina, 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 õiglastes 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. (SME IFRS 20.17).

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

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. (SME IFRS 20.19).

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. (SME IFRS 20.18). Erandiks on tootjatest ja vahendajatest rendileandjad, kes kajastavad rendilepingu sõlmimisega kaasnevad esmased otsekulutused kohe kuluna. (SME IFRS 20.22). Juhul kui eespool nimetatud otsekulutuste summa on ebaoluline, võivad ka teised rendileandjad kajastada selle lähtudes olulisuse printsiibist kohe kuluna.

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

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

24. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjad kajastavad oma kaupu kapitalirendi tehinguga müües rendilepingu jõustumisel müügituluna müüdüd vara õiglast väärtust või rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsumma turuintressimääraga diskonteeritud nüüdisväärtust, kui see on madalam. Rendilepingu jõustumisel kajastatav müüdüd kaupade kulu on väljarenditud vara soetusmaksumus (või bilansiline maksumus, kui erinev) miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus. (SME IFRS 20.21).

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. (SME IFRS 20.22).

26. Tootjatest ja vahendajatest rendileandjate rendilepingute sõlmimisega otseselt kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna rendi jõustumisel, kuna nad on põhiliselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega. (SME IFRS 20.22).

Kasutusrendid

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

28. *Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt tuluna, välja arvatud juhul, kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (SME IFRS 20.25).*

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

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

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. (SME IFRS 20.26, 20.28).

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. (SME IFRS 20.9, 20.10).*

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 ühesuursed.

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

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. (SME IFRS 20.11).

36. Kapitalirendiga kaasnevad igal aruandeperioodil amortiseeritavate varade amortisatsioonikulu ja finantskulu. Kapitalirendi tingimusel renditavaid varasid amortiseeritakse lähtudes ettevõttes sama tüüpi varade osas rakendatavatest tavalistest amortiseerimis põhimõtetest. 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. (SME IFRS 20.12).

Kasutusrendid

37. *Kasutusrendi maksed kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt kuluna, välja arvatud juhul, kui mõni muu süstemaatiline meetod peegeldab objektiivsemalt varast tulenevate hüvede ajalist jaotumist. (SME IFRS 20.15).*

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

Näide

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

Rendiperioodi summaarne rendikulu on 100 000 eurot. Ettevõtte kajastab igal aastal rendikuluna 20 000 eurot, 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 müügitheing toimus turuhinnas või mitte. (SME IFRS 20.32).

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 rendimaksete miinimumsumma vahet kajastatakse rendiperioodi jooksul intressikuluna analoogiliselt tavaliste kapitalirendilepingutega.

<u>Näide</u>		
Ettevõtte sõlmib pangaga hoone müügi-tagasirendilepingu järgmistel tingimustel:		
Hoone jääkmaksumus ettevõtte bilansis	1,5 miljonit eurot	
Hoone „müügihind”	2 miljonit eurot	
(millest 1,5 miljonit tagastab ettevõtte rendimaksete näol 10 aasta jooksul; rendiperioodi lõpus tagasiostu optioon 0,5 miljoni eest; lisaks tasutakse intressi 7% kohustuse järgilt)		
Hoone turuväärtus	2,5 miljonit eurot	
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	2 000 000	
K Kapitalirendi kohustus	2 000 000	
Rendimaksed jagatakse kohustuse põhiosa tagasimakseteks ning intressikuluks.		

41. Kui müügi-tagasirenditehingus tagasirent on kasutusrendi tingimustel, kajastatakse tehingut kui ostu-müügitehingut, kusjuures tekkinud kasum/kahjum kajastatakse kohe, välja arvatud juhtudel, kui (SME IFRS 20.34):

- (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 õiglasest väärtuses, siis on toimunud tavaline müügitehing ja tekkinud kasum või kahjum kajastatakse kohe. (SME IFRS 20.34).

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. (SME IFRS 20.34).

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. (SME IFRS 20.34).

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

JÕUSTUMINE

46. 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.

47. Kuni käesoleva juhendi rakendamiseni tuleb järgida juhendi RTJ 9 eelmist versiooni (RTL 2009, 3, 46).

VÕRDLUS SME IFRS-IGA

48. Juhendis RTJ 9 sätestatud arvestuspõhimõtted rendiarvestusele on kooskõlas SME IFRS peatükis 20 sätestatud arvestuspõhimõtetega, välja arvatud müügi-tagasirenditehingud kapitalirendi tingimustel müüja-tagasirentija seisukohalt. SME IFRS 20.33 kohaselt amortiseeritakse vahe „müüdnud” vara müügihinna ja bilansilise väärtuse vahel tulusse rendiperioodi jooksul; RTJ 9 kohaselt kajastatakse tehingut kui vara tagatisel võetud laenu ning tulu (ja samuti suuremat amortisatsioonikulu) ei kajastata.