

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Relika Linnjärv

**RAHVUSVAHELISE RENDIARVESTUSE STANDARDI
RAKENDAMINE EESTI FINANTSARUANDLUSE
STANDARDIT JÄRGIVAS ETTEVÖTTES**

Lõputöö

Õppekava MAJANDUSARVESTUS JA ETTEVÖTLUSE JUHTIMINE, peaeriala
majandusarvestus

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA

Tallinn 2021

Deklareerin, et olen koostanud lõputöö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 7 030 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Relika Linnjärv

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 165995BDMR

Üliõpilase e-posti aadress: relika.linnjarv@gmail.com

Juhendaja: Ester Vahtre, EMBA:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees:

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. RENDIARVESTUSE ÜLDPÕHIMÕTTED.....	7
1.1. Rendilepingute kajastamine RTJ 9 põhimõtetel.....	7
1.2. Rendilepingute kajastamine IFRS 16 põhimõtetel	11
1.3. Ülemineku üldpõhimõtted	16
2. RENDILEPINGUTE KAJASTAMISE NÄITED.....	18
2.1. Kasutusrendileping	18
2.2. Kapitalirendileping	21
2.3. Tähtajatu kasutusrendileping.....	24
KOKKUVÕTE	28
SUMMARY	31
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	33
LISAD	35
Lisa 1. Kasutusrendilepingu arvutused.....	35
Lisa 2. Kapitalirendilepingu arvutused.....	41
Lisa 3. Tähtajatu rendilepingu arvutused	45
Lisa 5. Lihtlitsents	47

LÜHIKOKKUVÕTE

Alates 2018. aastast on Eesti finantsaruandluse standardit järgivates ettevõtetes võimalus valida, kas jätkata rendilepingute kajastamisel RTJ 9 põhimõtete järgimist või võtta kasutusele IFRS 16 standard. Probleemiks on, et ühelt standardilt üleminekut teisele standardile ei kirjelda kumbki finantsaruandluse standard ning seega ei ole ettevõtetel piisavalt informatsiooni kõigile arusaadavaks üleminekuprotsessi läbiviimiseks.

Lõputöö eesmärgiks on koostada näiteid, mida järgides on Eesti finantsaruandluse standardit järgivates ettevõtetes võimalik rendiarvestuste kajastamisel minna RTJ 9 põhimõtelt üle IFRS 16 põhimõtetele. Eesmärgi täitmiseks töötab autor läbi temasekohase kirjanduse ning kogub informatsiooni audiitorbüroode koolitusmaterjalidest samm-sammuliseks ülemineku võimaluste kirjeldamiseks.

Lõputöö tulemusena valminud näited toetavad ja abistavad eelkõige raamatupidajate ning finantsjuhtide tööd finantsaruandluse koostamisel Eesti Finantsaruandluse standardit järgivates ettevõtetes, juhul kui otsustatakse RTJ 9 asemel kasutada IFRS 16 põhimõtteid. Töö käigus valmivate näidete abil saavad ettevõtted juhiseid, kuidas kajastada rendilepinguid rahvusvahelise standardi järgi nii tagasiulatuvalt kui ka lihtsustatud meetodil.

Autoripoolseks soovitusel on ettevõtetele, kes juba rakendavad või plaanivad alustada rendilepingute kajastamisel IFRS 16 põhimõtete kasutamist, investeerida resursse tehnoloogilistesse süsteemidesse, kus andmete töötlemine ning haldamine on vastavuses põhimõtete rakendamiseks vajaliku informatsiooniga. Lisaks soovib autor, et ettevõtted tutvuks põhjalikult IFRS-is rendilepingute kajastamisele rentnike aruannetes kehtestatud nõuetega.

Võtmesõnad: IFRS 16, RTJ 9, rendiarvestus, rendileping, kapitalirent, kasutusrent, rentnik, rendileandja

SISSEJUHATUS

Eestis kehtiva raamatupidamise seaduse alusel peavad Eestis tegutsevad ettevõtted finantsarvestuse korraldamisel ja esitamisel lähtuma kas Eesti finantsaruandluse standardist (edaspidi EFS) või Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelisest finantsaruandluse standarditest (edaspidi IFRS – *International Financial Reporting Standards*) (RPS § 17). Alates 2018. aastast lubab Raamatupidamise Toimkonna juhend (edaspidi RTJ) 9 „Rendiarvestus“ rakendada rendilepingute kajastamisel EFS-i järgivates ettevõtetes RTJ 9 põhimõtete asemel IFRS 16 „Rendiarvestus“ põhimõtteid. Muudatus lihtsustab oluliselt raamatupidamisarvestust ettevõtete jaoks, kes varasemalt pidasid topelt rendiarvestust, ühte Eesti aruandluse tarbeks ning teist, IFRS-ile põhinevat, konserniaruandluseks, kuid nüüd tohivad ka kohalikus aruandluses kasutada rahvusvahelisi rendiarvestuse põhimõtteid. (Popova, 2020, 2) Ettevõtted, kes järgivad finantsarvestuses EFS-i, kuid on otsustanud rendilepingute kajastamisel alustada IFRS 16 põhimõtete rakendamist, on silmitsi probleemiga, kuidas vastavat muudatust aastaaruandluse koostamisel ellu viia.

Lõputöö eesmärgiks on koostada näiteid, mida järgides on EFS-i järgivates ettevõtetes võimalik rendiarvestuste kajastamisel minna RTJ 9 põhimõtete rakendamiselt üle IFRS 16 põhimõtete rakendamisele.

Teema valikul lähtus autor 2018. aastast kehtima hakanud RTJ 9 muudatuse aktuaalsusest ning praktilisest vajadusest kirjalikele juhistele, mis toetaks ettevõtte raamatupidamises rendilepingute kajastamisel rahvusvahelise standardi rakendamist.

Eesmärgi saavutamiseks on autor püüdanud järgmise ülesanded:

- anda ülevaade rendilepingute kajastamisest RTJ 9 põhimõtetele ja IFRS 16 põhimõtetele;
- anda ülevaade kehtivatest üleminekupõhimõtetest;
- koostada näiteid, kuidas toimub üleminek ühelt standardilt teisele, võttes sealhulgas arvesse nii rendilepingute tagasiulatuval kui ka lihtsustatud meetodil kajastamist.

Lõputöö on jaotatud kaheks peatükiks. Töö esimeses peatükis annab autor ülevaate rendiarvestuse kajastamisest rentniku ja rendileandja finantsaruandluses nii RTJ-i põhimõtetel kui ka IFRS-i põhimõtetel, mis on oluline mõistmaks, kuivõrd palju on ettevõtete finantsaruandlus mõjutatud ühelt arvestuspõhimõttelt teisele üleminekul. Töö teises peatükis selgitab autor näidete abil, kuidas kajastada rendilepinguid rahvusvahelise standardi alusel EFS-i järgivas ettevõttes kajastada.

Autorile teadaolevalt ei ole RTJ 9-lt üleminekut IFRS 16-le varasemalt uuritud ega sarnaseid näiteid koostatud. Küll aga on sarnasel teemal uuritud IFRS 16 kasutuselevõttu mõjutanud tegureid Eesti ettevõtetes, mille raames selgus, et IFRS 16 nõuete mõistmine on ettevõtetele pigem keeruline ning lisaks on probleemne nõuete rakendamine, sealhulgas selgus, et ettevõtete peamiseks infoallikateks on audiitorid, eestisesed koolitused ning internet (Leesmaa 2020). Lõputööga soovib autor anda oma panust tõstmaks teadlikkust ning andmaks ülevaadet võimalikest muudatustest ettevõtete rendiarvestustes.

Autor on töö teoreetilises osas tuginenud peamiselt Eesti ja rahvusvahelise finantsaruandluse standarditele. Töö praktilises osas, ehk näiteid koostades, on autor peamiselt tuginenud oma isiklikele teadmistele ning lisaks ka Eestis tegutsevate audiitorbüroode koolitusmaterjalidele. Kõik lõputöös esitatud näited rendilepingutest on illustreerivad ning ei kajasta vähimalgi määral ühegi Eestis tegutseva ettevõtte reaalseid rendilepinguid.

Lõputöö võiks huvi pakkuda eelkõige Eestis tegutsevatele ettevõtetele, kes lähtuvad oma raamatupidamisarvestuses EFS-ist, kuid on otsustanud rendilepingute kajastamisel ettevõtte finantsaruandluses kasutada IFRS 16 põhimõtteid ning soovivad teada, mida lepingute ümberarvestusel eelkõige silmas pidada. Lisaks võiksid audiitorettevõtted antud töö põhjal hinnata täiendavate koolituste vajadust Eestis töötavatele raamatupidajatele, kel on muudatuste kajastamisega jätkuvalt probleeme.

1. RENDIARVESTUSE ÜLDPÕHIMÕTTED

1.1. Rendilepingute kajastamine RTJ 9 põhimõtetel

Eestis kehtiva raamatupidamise seaduse alusel peab Eestis tegutsev ettevõtte finantsarvestuse korraldamisel ja esitamisel lähtuma Eesti finantsaruandluse standardist (edaspidi EFS) või Euroopa Komisjoni poolt vastu võetud rahvusvahelisest finantsaruandluse standarditest (edaspidi IFRS – *International Financial Reporting Standards*). Erandina on börsiettevõtted, krediidasutused, finantsvaldusettevõtted, segafinantsvaldusettevõtted, investeerimisühingud ja kindlustusandjad kohustatud finantsaruandluse koostamisel põhinema otsekohalduvale rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile. Teiseks erandiks on riik, kohaliku omavalitsuse üksused ja muud avalik-õiguslikud juriidilised isikud, kelle eesmärgiks ei ole majandustegevusega kasumi taotlemine, kel on kohustus aruandlust koostades lähtuda avaliku sektori finantsarvestuse ja -aruandluse juhendist. (RPS § 17)

EFS on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mis põhineb raamatupidamise seadusele ning mida täpsustavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RPS § 3). Toimkonna juhendite üldised nõuded ei erine oluliselt IFRS-ist, kuna juhendid rajanevad Rahvusvahelise Arvestusstandardite Nõukogu (edaspidi IASB – International Accounting Standards Board) poolt välja antud väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile (edaspidi SME IFRS – The International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities) (Raamatupidamise ... 2021).

Majandusaasta aruanded, mis on koostatud EFS-i kohaselt, peavad rendilepingute arvestusel ja kajastamisel põhinema toimkonna juhendis 9 „Rendiarvestus“ välja toodud kriteeriumitele nii rentniku kui ka rendileandja seisukohast (RTJ 9 § 1). Rahvusvaheline raamatupidamisstandard (edaspidi IAS) 17 „Rendid“ defineerib renti kui kokkulepet, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või korduvate maksete eest üle vara kasutusõiguse kokkulepitud ajavahemikuks

(Epstein, Mirza 2003,521). Sealjuures on sõltuvalt rendilepingu sisust oluline määrata, kas tegemist on kapitalirendi või kasutusrendiga, kuna see määrab rendilepingu kajastamise ettevõtte finantsaruandluses.

RTJ 9 klassifitseerib kapitalirendiks rendi, mille puhul kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved kanduvad üle rentnikule ning omandiõigus võib, kuid ei pruugi, lõppkokkuvõttes rentnikule üle minna, ning kasutusrendiks rendi, mis ei ole kapitalirent (RTJ 9 § 5). Rentide eristamise on peamiseks kriteeriumiks see, kas ja kui suures ulatuses kannab rendile antud vara omandiga seonduvaid riske ja hüvesid rendileandja ning kas ja kui suures ulatuses rentnik (Alver, Alver 2011, 518).

Vara renti klassifitseeritakse üldjuhul kapitalirendiks järgnevate kriteeriumide koos või eraldi esinemisel vara rendilepingutes (RTJ 9 §-d 11-13):

- rentnikule omandiõiguse üleminek rendiperioodi lõpuks;
- rentnik omab optsiooni osta renditavat vara ning optsiooni kasutamine on piisavalt tõenäoline, kusjuures optsiooni realiseerimise kuupäeval on ostuhind eeldatavasti tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest;
- lepinguperiood katab enamuse vara kasulikust elueast;
- rendimaksete miinimumsumma nüüdiseväärtus on rendi jõustumisel peaaegu sama renditava vara õiglase väärtusega;
- ilma oluliste modifikatsioonideta on vara kasulik vaid rentnikule ning rendilepingu pikendamine on seega tõenäoline, kattes enamuse vara kasulikust elueast;
- rentniku poolt rendi katkestamisel hüvitab rentnik rendileandjale katkestamisest tulenevad kahjud;
- rentnik kannab vara jääkväärtuse õiglase väärtuse muutusest tekkivad kasumid või kahjumid; ja/või
- rendiperioodi lõppedes võimalus pikendada renti turuhinnast oluliselt madalama rendihinnaga.

Kõik rendilepingud, mis vastavad kapitalirendi tingimustele, peavad kajastuma rendiperioodi alguses ettevõtte kui rendileandja bilansis nõudena teostatud netoinvesteeringu summas. Sealjuures peab rendile antud vara olema ettevõtte bilansist eemaldatud seoses vara omandiga seotud riskide ja hüvede üleminekuga rentnikule. Kapitalirenti tehtud netoinvesteering (edaspidi

kapitalirendinõue) peab ettevõtte bilansis võrduma saadaolevate rendimaksete ja rendiperioodi lõpu tõenäolise vara jääkväärtuse (edaspidi garanteerimata jääkväärtus) nüüdisväärtuste summaga.

Rentnikult saadavad rendimaksed jagatakse kaheks – kapitalirendinõude põhiosa tagasimakseks, mis vähendab nõuet bilansis, ja intressituluks, mis kajastatakse kasumiaruandes, nii, et tulumäär oleks kogu rendiperioodi jooksul kapitalirendinõude jäägi suhtes sama. Lisaks, kui rendileandja kanda jäävad rendilepingu sõlmimisega kaasnevad olulised notaritasud, komisjonitasud ja muud otsekulud, siis lisatakse need kapitalirendinõude arvestusse ning kajastatakse tulu vähendusena rendiperioodi jooksul mõjutades sealhulgas ka rendi sisemist intressimäära. Kui taolised otsekulutused on ettevõttele lähtudes olulisuse printsiibist ebaolulised, võib need kajastada jooksva perioodi kuluna. (RTJ 9 §-d 17-21)

Rendimaksete nüüdisväärtuse leidmisel tuleb arvesse võtta, millal toimuvad rendi tagasimaksed, kas makseperioodi lõpus või alguses, sellest olenevalt kasutatakse nüüdisväärtuse arvutamisel vastavalt, kas tava- ehk harilikku annuiteedi valemit (vt Valem 1) või avanssannuiteedi valemit (vt Valem 2). Vara jääkväärtuse või mõne muu rendilepingu lõpus tasutava makse nüüdisväärtuse leidmisel kasutatakse ühekordse rahavoo nüüdisväärtuse valemit (vt Valem 3). (Alver, Alver 2011, 65; Aasma, Kurvits, Zeltser 2015, 163-164; Kõomägi 2006, 50).

$$PV_{\text{Harilik annuiteet}} = C \times \left[\frac{\left(1 + \frac{r}{n}\right)^{-t}}{\frac{r}{n}} \right] \times \left(1 + \frac{r}{n}\right) \quad (1)$$

$$PV_{\text{Avanssannuiteet}} = C \times \left[\frac{\left(1 + \frac{r}{n}\right)^{-t}}{\frac{r}{n}} \right] \quad (2)$$

$$PV_{\text{Ühekordne rahavoog}} = \frac{FV}{\left(1 + \frac{r}{n}\right)^t} \quad (3)$$

kus

PV – nüüdisväärtus,

FV – tulevikuväärtus,

r – aastane diskontomäär,

n – perioodide arv aastas,

t – perioodide arv.

Eelpool kirjeldatud lepingute kajastamisel on eranditeks tootjad või vahendajad, kellel tekib oma kaupu kapitalirendi lepingu alusel müües kahte tüüpi tulu, esiteks müügitulu, mis kajastatakse tuluna rendilepingu jõustumisel müüdüd vara õiglasest väärtusest või laekuvate rendimaksete miinimumsumma turuintressimääraga diskonteeritud nüüdisväärtusest, kui see on madalam, ning

finantstulu, mis kajastatakse tuluna rendiperioodi jooksul. Väljarenditud vara müüdud kaupade kuluna kajastatakse vara bilansiline maksumus miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus. Rendilepingu sõlmimisega kaasnevad otsekulusid aga ei kapitaliseerita, vaid kajastatakse alati kuluna rendilepingu jõustumise perioodis. (RTJ 9 §-d 21-25)

Vara, mida ettevõtte rendib välja kasutusrendi tingimustel kajastatakse bilansis tavapäraselt, sarnaselt muudele bilansis kajastuvatele varadele. Lisaks toimub tavakorras ka vara amortiseerimine ning vara väärtuse testi läbiviimine, kui on kahtlusi, et rendile antud vara väärtus on langenud alla tema bilansilise väärtuse. Kasutusrendi maksed kajastatakse tuluna kogu rendiperioodi jooksul lineaarsel meetodil, sõltumata maksete laekumisest ja nende suuruselt. Sarnaselt kapitalirendile kajastatakse rendilepingu sõlmimisega kaasnevaid otsekulusid bilansis vara väärtuse hulgas ning amortiseeritakse rendiperioodi jooksul, kuid kui taolised otsekulutused on ettevõttele ebaolulised, võib need kajastada jooksva perioodi kuluna. (RTJ 9 §-d 26-30)

Kapitalirendi tingimustel kajastatud rendid peab ettevõtte kui rentnik kajastama bilansis nii vara kui ka kohustisena, kusjuures rendilepingu jõustumise hetkel on mõlemad ühesuurused. Vara ja rendikohustise suurus kajastatakse bilansis, kas renditud vara õiglase väärtuse summas või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, sõltuvalt sellest, kumb on madalam. (RTJ 9 § 34) Rendimaksete miinimumsumma sisaldab lisaks rendimaksete summale ka teisi tasusid, mida rentnik peab rendiperioodil rendileandjale tasuma, näiteks lepinguline jääkväärtus või ostuoptiooni kasutamisel teostatavad maksed, juhul kui optiooni kasutamine on piisavalt kindel. (RTJ 9 § 5) Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvestamisel on diskontomääraks kapitalirendi sisemine intressimäär või rentniku alternatiivne laenuintressimäär, juhul kui rendi sisemine intressimäär ei ole lihtsasti leitav. Kui rendilepingu sõlmimisega kaasnevad rentnikule otsekulud, näiteks notari- või komisjonitasud, siis lisatakse need renditava vara soetusmaksumusse. (RTJ 9 §-d 35-36)

Rendileandjale teostatavad rendimaksud jagatakse kaheks – kapitalirendi kohustise põhiosa tagasimakseks, mis vähendab kohustise jääkmaksumust bilansis, ning intressikuluks, mis kajastatakse kasumiaruandes, nii, et intressimäär oleks kogu rendiperioodi jooksul kohustise jäägi suhtes sama, v.a ujuva intressimääraga lepingu puhul, siis peab intressimäär säilima kuni järgmise intresside ümberhindamiseni. Kapitalirendina kajastatud varasid tuleb sarnaselt teistele ettevõttes kajastatud varale igal aruandeperioodil amortiseerida ning kajastada vastavat kulu. Kui aga ei ole

kindel, et rendilepingu lõppedes läheb rentnikule üle vara omandiõigus, siis võib amortisatsiooniperioodina kasutada kas rendiperioodi või kasulikku eluiga, sõltuvalt lühemast. (RTJ 9 §-d 37-38)

Kasutusrendi tingimustel saadud vara eest tasutavaid makseid kajastakse rentniku kasumiaruandes kuluna kogu rendiperioodi jooksul lineaarsel meetodil, sõltumata maksete teostamise sagedusest ja nende suurusest. (RTJ 9 §-d 39-40)

1.2. Rendilepingute kajastamine IFRS 16 põhimõtetele

Alates 2018. aastast annab RTJ 9 võimaluse EFS-i järgivates ettevõtetes rendilepinguid kajastada IFRS 16 põhimõtete järgi. Ettevõtted võivad muudatust rakendada majandusaasta aruannetele algusega 01.01.2017 või hiljem (Kannistu, Randmäe 2018, 46). Valik, kas kajastada rendilepinguid IFRS 16 arvestuspõhimõtetele, kehtib vaid ettevõtte kui vara rendilevõtja aruandlusele, sest ettevõtte kui rendileandja peab jätkama lepingute kajastamist lähtudes RTJ 9 põhimõtetest. Arvestuspõhimõtte valikuvõimalus ei kohaldu lisaks ka lühiajalistele ja väheväärtuslike varade rendilepingutele, mille kajastamine peab jätkuma vastavalt RTJ 9 põhimõtetele. Sealhulgas peetakse lühiajalisteks lepinguteks lepinguid, mille rendiperioodi pikkus on vähem kui 12 kuud ning mille puhul rentnikul puudub vara ostuõigus. Väheväärtuslikuks varaks loetakse vara, mis on madala väärtusega, näiteks põhivara arvelevõtmise alampiirist madalama väärtusega, ning ettevõttest väljaspool iseseisvalt kasutatav, näiteks arvutid, telefonid ja kontorimööbel. (RTJ 9 §-d 31-33) Vara väärtuse hindamisel peab silmas pidama ka varakogumeid ehk, et kui ettevõtte rendib näiteks sadat arvutit, siis kumulatiivselt on saja arvuti väärtus oluline ning seega kohaldub ka IFRS 16 põhimõtete rakendamine (Kangust 2019).

Sarnaselt RTJ 9 põhimõtetele kajastab rendileandja vara, mis vastab kapitalirendi tingimustele, ettevõtte bilansis rendinõudena netoinvesteeringu väärtuses ning vähendab seda rendimaksete laekumisel, kajastades sealhulgas ka rendist saadavat intressitulu ettevõtte kasumiaruandes ühtlaselt kogu rendiperioodi jooksul (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 § 67, EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 75-77). Erinevuseks kahe standardi vahel on see, et IFRS 16 määrab spetsiifilisemalt, millised vara kasutamise eest tulevikus laekuvad maksed võetakse netoinvesteeringu väärtuse esmasel mõõtmisel arvesse. Sealjuures on arvesse võetavateks makseteks lepinguga fikseeritud maksed, millest on maha arvestatud võimalikud rendiga seotud maksed rentnikule, näiteks

kulutuste hüvitamised, ning muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad rendilepingu sõlmimisel kehtestatud indeksitest või määradest, näiteks tarbijahinna indeksiga seotud maksed. Lisaks võetakse arvesse ka rendileandjale antud eeldatavasti tasumisele kuuluvad jääkväärtuse garantiide väärtus, ostuõiguse realiseerimise hind, kui selle kasutamine on piisavalt kindel, ning tasumisele kuuluvad trahvid rendilepingu lõpetamisel, kui nende saamine on rendileandjale tõenäoline. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 § 70) Sarnasuseks kahe standardi vahel on samuti ka ettevõtte kohustus regulaarselt hinnata, ega netoinvesteeringu väärtuse osas ei ilmne indikatsioone väärtuse languse kohta, vastasel juhul on rendileandjal kohustus liigselt kajastatud väärtus vastavalt IFRS 9-s esitatud tingimustele alla hinnata (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 § 77).

Samuti nagu RTJ 9-s, on IFRS 16-s erandiks tootjate või vahendajate kapitalirendi põhimõtetele müüdüd varadest saadud tulude ja kulude kajastamine. Rendiperioodi alguses kajastatakse ettevõttes müügitulu, mille suurus on müüdüd vara õiglane väärtus või laekuvate rendimaksete miinimumsumma turuintressimääraga diskonteeritud nüüdisväärtus, kui see on madalam, ning müüdüd kaupade kulu, milleks on vara maksumus või vara bilansiline maksumus, kui see on erinev, miinus garanteerimata jääkväärtuse nüüdisväärtus. Müügikulude hulka arvestatakse sealhulgas ka tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega seotud otsekulud, aga mitte lepingu sõlmimisega seotud kulud. Rendilepingu sõlmimise hetkel kajastatakse ettevõtte kasumiaruandes alati ka müügikasum või -kahjum, mille väärtuseks on müügitulu ja -kulu vahe. Kapitalirendilepingute alusel laekuvate maksetega vähendatakse bilansis netoinvesteeringut ning lisaks kajastatakse finantstulu, mis jaotatakse nii, et tulumäär oleks ühtlane kogu rendiperioodi jooksul. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 71-76)

Juhul, kui kapitalirendilepingus toimub rendiperioodi jooksul muudatusi, millega suurendatakse rendile antud vara hulka ühe või enama alusvara kasutusõiguse lisamisega, ja millega suureneb rendi hind vastavalt vara hulga suurenemise eraldiseisvale hinnale, peab rendileandja arvestama muudatust eraldi rendina. Juhul, kui kapitalirendilepingu muudatus toob endaga kaasa vajaduse liigitada vara rent kasutusrendiks, siis peab ettevõtte kajastama seda kui uut kasutusrendilepingut ning vastavalt ümberarvestama ka netoinvesteeringu väärtuse alates muudatuse jõustumise kuupäevast. Kui rendileping aga eelpool kirjeldatud tingimustele vastavalt ei muutu, siis peab ettevõtte rakendama IFRS 9 nõudeid muutuse korrektseks kajastamiseks. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 79-80)

Kasutusrendi tingimustel välja renditud vara kajastatakse ja amortiseeritakse ettevõtte bilansis samadel alustel muude bilansis kajastuvate varadega. Vara väärtuse langedes alla tema bilansilise väärtuse rakendab ettevõtte IAS 36 „Varade väärtuse langus“ põhimõtteid ning kajastab vastava kahjumi. Kõik kasutusrendiks tunnistatud varade eest laekuvad maksed kajastab ettevõtte sarnaselt RTJ 9 põhimõtetele tuluna kogu rendiperioodi jooksul lineaarsel meetodil või muu süstemaatilise meetodi alusel, kui see kajastab õiglasemini tulu teket. Samal alusel kajastab ettevõtte ka vara rendile andmiseks tehtud kulutusi, mis esialgu lisatakse vara bilansilisele väärtusele ning seejärel kajastatakse kuluna kogu rendiperioodi jooksul. Kasutusrendilepingu muudatuse korral arvestab ettevõtte alates lepingu jõustumise kuupäevast muudatust uue rendina, võttes sealhulgas arvesse juba saadud makseid. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 81-87)

Vastavalt 2019. aastast kehtima hakanud IFRS 16 põhimõtetele peavad ettevõtted kui rentnikud kajastama kõiki uusi rendilepingutega seotud varasid ja kohustusi bilansis, sõltumata sellest, kas vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpus rentnikule üle või mitte (Guide to ..., 2017). Erandina võib loobuda standardi rakendamisest, kui saadud vara rendiperiood on lühem kui 12 kuud, ning kui rendiesemeks on väheväärtuslik vara (IASB, 2016, 19). Lühiajaliste ja väheväärtuslike varade rendilepingute kajastamine toimub läbi rendimaksete kuluna kajastamise ühtlaselt rendiperioodi jooksul või muul meetodil, kui see kajastab varaga kaasneva kasu jaotust paremini (Robinson, Henry, Broihahn, 2020, 465). Sealhulgas kaovad IFRS 16 standardi jõustumisega rentnike jaoks ära ka mõisted „kasutusrent“ ja „kapitalirent“, sest kõik lepingud, peale erandite, kajastatakse ühesugustel tingimustel (In depth ..., 2016).

Rendile võetud vara bilansilise soetusmaksumusena kajastab ettevõtte kui rentnik tasumata rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtust, mis on diskonteeritud kapitalirendi sisemise intressimääraga või kui sisemine intressimäär ei ole lihtsasti leitav, siis rentniku alternatiivne laenuintressimääraga, ning rendilepingu sõlmimise hetkeks juba tasutud rendimakseid, millest on lahutatud saadud rendistiimulid. Lisaks kuuluvad soetusmaksumuse hulka ka kõik rendilepingu sõlmimisega kaasnevad otsekulud, muud võimalikud kulutused seoses vara transportimisega rentnikuni ning muud lepinguga määratud hinnangulised kulutused. Viimasel juhul peab rentnik kajastama lisaks ka kohustist, mis talle seoses hinnangulise kulutusega langeb ning seda vastavalt IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad“ põhimõtetele. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 23-25)

Rendikohustise kajastab rentnik rendiperioodi alguses lepingu jõustumise kuupäevaks tasumata rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses. Rendimaksete mõõtmisel võetakse arvesse kõik rendiperioodiks tasumata, kuid lepinguga fikseeritud maksed, millest on maha arvestatud võimalikud rendiga seotud laekumised rendileandjalt, näiteks kulutuste hüvitamised, ning muutuvad rendimaksed, mis sõltuvad rendilepingu sõlmimisel kehtestatud indeksitest või määradest, näiteks tarbijahinna indeksiga seotud maksed. Lisaks võetakse arvesse ka rendileandjale antud eeldatavasti tasumisele kuuluvad jääkväärtuse garantiide väärtus, ostuõiguse realiseerimise hind, kui selle kasutamine on rentnikule piisavalt kindel, ning tasumisele kuuluvad trahvid rendilepingu lõpetamisel, kui nende tasumine on rentnikule tõenäoline. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 26-28)

Kasutamisoiguse esemeks oleva vara väärtuse edasine mõõtmine toimub üldjuhul soetusmaksumuse mudeli järgi, mille kasutamiseks lahutab rentnik lepingu alusvara soetusmaksumusest akumulereeritud kulumi ja eelnevalt fikseeritud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ning korrigeerib saadud tulemust tehtud ümberhindlustega rendikohustises vastavalt IFRS 16 §36 punktis c kirjeldatud juhtudel. Vara amortiseerimine toimub IAS 16 nõuetel ning kulumi arvestamine alates rendiperioodi algusest kuni vara kasuliku eluea või rendiperioodi lõpuni, olenevalt sellest, kumb on varasem. Kui lepingueseme omandiõigus läheb rendiperioodi lõppedes üle rentnikule või kui vara soetusmaksumuse määramisel on tunnistatud tõenäoliseks ostuõiguse realiseerimine, arvestatakse kulumit kuni vara kasuliku eluea lõpuni, sõltumata rendi lõpp-perioodist. Sarnaselt vara esmakordsele arvele võtmisele, peab rentnik jätkama monitoorimist vara väärtuse võimaliku languse üle ning vajadusel kajastama kahjumit vastavalt IAS 36 põhimõtetele. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 29-33)

Rendikohustise edasisel kajastamisel suurendatakse selle väärtust vastavalt rendilepingus määratud intressile, nii, et intressimäär oleks kogu rendiperioodi jooksul ühtlane ning sama rendikohustise lõppväärtuse suhtes, ning vähendatakse vastavalt teostatud rendimaksetele (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 36-37). Arvestatud intressi kajastatakse intressikuluna vastavalt ettevõtte arvestuspõhimõttele, kas finantseerimistegevuses või äritegevuses (Kohal, Popova 2019, 5). Lisaks korrigeeritakse tulemust vastavalt teostatud ümberhindlustele või rendilepingu muudatustele, või vastavalt muudetud rendilepinguga fikseeritud rendimaksetele. Sealhulgas, nii intress kui ka muutuvad rendimaksed, mis ei sisaldu rendikohustises, kajastatakse rentniku kasumiaruandes. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 § 38)

Kui rendilepingus toimub rendiperioodi jooksul muudatusi, millega suurendatakse rendile antud vara hulka ühe või enama kasutusõiguse aluseks oleva vara lisamisega, ja millega suureneb rendi hind vastavalt vara hulga suurenemise eraldiseisvale hinnale, kajastab rentnik seda muudatust eraldiseisva ehk uue rendina (A Roadmap ..., 2020, 398). Muude muudatuste korral peab rentnik lepingu muudatuse arvestamiseks selle jõustumise kuupäeval jaotama muudetud tasu vastavalt rendikomponentidele ning rendiga miteseotud komponentidele, kui see on praktiline, ning selgitama välja muudetud rendiperioodi võttes sealhulgas arvesse ka rendilepingu pikendamise võimaluse ja tõenäosuse. Lisaks peab rentnik teostama ka ümberhindluse rendikohustisele, diskonteerides muudetud rendimakseid muudetud diskonteerimismääraga, milleks on järelejäänud rendiperioodi jooksul kehtiv rendi sisemine intressimäär või kui selle leidmine on keerukas, siis muudatuse jõustumiskuupäeval kehtiv rendi alternatiivne laenuintressimäär. Juhul, kui rendilepingu muudatust eraldi rendina ei arvesta, kuid vähendatakse lepingu objektide mahtu, peab vähendama vastavalt ka vara väärtust osaliselt või täielikult, kajastades tekkiva kasumi või kahjumi kasumiaruandes. Kõigi teiste võimalike muudatuste korral korrigeeritakse vaid vastava lepingulise vara väärtust. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 45-46)

Vajadus täiendavaks rendikohustise ümberhindamiseks rendiperioodi jooksul tekib juhul, kui toimub muutusi rendimaksetes, sealhulgas peab rentnik lisaks rendikohustise ümber hindamisele korrigeerima ka vara bilansilist väärtust samas summas. Kui aga rendile antud vara bilansiline väärtus on langenud alla korrigeerimist vajava summa, siis hinnatakse vara bilansiline väärtus nullini ning järelejäänud ümberhindluse osa kajastatakse kasumiaruandes. Rendikohustise ümberhindluse summa määramiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed muudetud diskonteerimismääraga, kui muudetakse vara rendiperioodi, kui muutub vara ostuõiguse rakendamise tõenäolisus, või kui toimub muutusi muutuvate intressimääradega. Rendikohustise ümberhindluse summa määramiseks diskonteerib rentnik muudetud rendimaksed varasemalt kasutuses olnud diskonteerimismääraga, kui täpsustuse tõttu muutuvad summad, mida rentnik peab eeldatavasti tasuma jääkväärtuse garantiide alusel ja kui muutuvad tulevased rendimaksed seoses lepingus määratletud indeksite või määrade muutustega. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 §-d 39-43) Olenemata lepingu muudatustest või ümberhindamistest peavad lepinguperioodi lõppedes nii renditava vara kui ka rendikohustise väärtused olema vähenenud nullini (RTJ 9 § 40).

1.3. Ülemineku üldpõhimõtted

Finantsaruandluse koostamisel kasutatakse järjepidevalt varasemalt kasutatud arvestuspõhimõtteid ja informatsiooni esitusviise ning kui neid on võrreldes eelneva arvestusperioodiga muudetud, peab avaldama ka muudatusega seotud informatsiooni - selle sisu, põhjuse ning mõju esitatud arvnäitajatele (Palmipuu, 2015, 23-24). Sealhulgas lubab RTJ 1 „Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted“ majandusaasta aruandes välja toodud informatsiooni arvestuspõhimõtteid muuta vaid kahel juhul – esiteks, kui on toimunud muudatusi raamatupidamise seaduses, toimkonna juhendites või rahvusvahelises finantsaruandluse standardis, ning teiseks, kui esitusviisi muutmine võimaldab ettevõtte finantstulemusi objektiivsemalt kajastada (RTJ 1 § 50). Ühtlustatud andmete esitamine on oluline ettevõtte finantsnäitajate võrdlemiseks arvestusperioodide lõikes, kuid on ka aluseks võrreldavusele teiste ettevõtete finantstulemustega (Alver, Alver 2017, 73).

Käesolev töö käsitleb informatsiooni esitusviisi muutmist ettevõtte raamatupidamisarvestuses, kuna muutunud on rendiarvestusi reguleeriv RTJ 9, mis lubab uuendatud nõuete kohaselt rentnikele rendilepingute kajastamisel IFRS-i põhimõtete kasutamist. Suurimaks erinevuseks Eesti ja rahvusvahelise standardi vahel on 2019. aastast kehtima hakanud põhimõte, mille kohaselt peab ettevõtte kui rentnik, lisaks kapitalirendina kajastatud varadele, kajastama bilansis väikeste eranditega ka kõiki kasutusrendi tingimustel saadud varasid (New Standard ... 2019). RTJ 9 täpsustab, et kui ettevõtte on rakendatud IFRS 16 rendiarvestuse põhimõtteid, kuid toimkonna juhend mõnda spetsiifilist arvestuspõhimõtet ei kirjelda, tuleb tugineda IFRS 16-s kehtestatud nõuetele (RTJ 9 § 2). Sellest tulenevalt on autor lähtunud rendiarvestuse standardi muudatuse kajastamisel IFRS 16-s kirjeldatud üleminekupõhimõtetele, mis kirjeldavad üleminekut IAS 17 põhimõtetelt.

Rentnikel on vastavalt IFRS 16-s kirjeldatud juhistele võimalus valida kahe meetodi vahel, rakendades sobivat ühtselt kõigile rendilepingutele. Esimeseks võimaluseks on rakendada standardile üleminekut tagasiulatuvalt, korrigeerides iga eelneva aruandeperioodi aruandlust, kajastades rendilepinguid nagu standardi esmasel rakendamisel. Teiseks võimaluseks on rakendada standardile üleminekut samuti tagasiulatuvalt, kuid koos standardi esmasest rakendamisest tuleneva kumulatiivse mõjuga. Mõju kajastatakse esmase rakendamise kuupäeval korrigeerimisega läbi ettevõtte eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi) või vajadusel läbi mõne muu omakapitali instrumendi, võrdlusandmeid ümber hindamata. (EK määrus 2017/1986

IFRS 16 Lisa C5-C11) Viimast on nimetatud ka lihtsustatult tagasiulatuvaks (*modified retrospective*) meetodiks, kuna selle rakendamine koos meetodile kehtivate praktiliste abinõudega lihtsustab ülemineku kajastamist ettevõttele oluliselt (What is ..., 2018, 5).

Lihtsustatult üleminekut kajastades peab rentnik kõigi varasemalt kasutusrendina kajastatud lepingute puhul rendikohustise kajastama järelejäänud rendimaksete nüüdisväärtuses, mis on diskonteeritud esmase rakendamise kuupäeval kehtiva rentniku alternatiivse laenuintressimääraga. Vara väärtuse kajastamisel saab rentnik valida iga rendi puhul eraldi, kas kajastab vara rendikohustisega võrdses summas, mida on korrigeeritud selle rendiga seotud ettemakse või akumulbeerunud rendimakse ulatuses, või kajastab vara bilansilises väärtuses standardi esmase rakendamise nõuetele vastavalt, kuid mis on diskonteeritud esmase rakendamise kuupäeval kehtiva rentniku alternatiivse laenuintressimääraga. Lisaks peab rentnik rendilepingutele rakendama ka standardit IAS 36 ehk hindama, ega ei ilmne indikatsioone, mis viitaks vara väärtuse langusele esmase rakendamise kuupäeval. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 Lisa C8). Vara bilansilist väärtust peaks korrigeerima ka juhul, kui ettevõtte on rendileandjale tasunud tagatisdeposiidi, mille korral tuleb muutus kajastada läbi eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi) (Kohal, Popova 2019, 142). Kasutusrendi lihtsustatul tagasiulatava meetodi rakendamisel võib ettevõtte praktilise abinõuna jätkata kõikide pikaajaliste laenude, mille lõpptähtaeg on standardi esmasele rakendamisele järgneva 12 kuu jooksul, bilansivälist kajastamist vastavalt varem rakendatud arvestuspõhimõttele. Lisaks võib ettevõtte abinõuna rakendada oma üheliigilistele laenudele ühtset diskontomäära, jätta vara väärtuse hindamisel arvestusest välja lepingu sõlmimisel tekkinud otsekulud ning jätta rendiperioodist välja rendi pikendamise või enneaegse katkestamise õiguse, olenemata selle kasutuse tõenäosusest. Kui ettevõtte on otsustanud üleminekul lihtsustatud tagasiulatava meetodi, sealhulgas abinõuete, rakendamisele, siis peab ta tegema seda ühtlaselt kõigi kasutusrendilepingutega. (What is ..., 2018, 27; EK määrus 2017/1986 IFRS 16 Lisa C10)

Rendilepingute puhul, mis varasemalt liigitati kapitalirendiks, kajastatakse lihtsustatul tagasiulatuval meetodil vara ning rendikohustist esmase rakendamise kuupäeva seisuga samas väärtuses, nagu on mõõdetud nende väärtus vahetult enne nimetatud kuupäeva, ehk et varem rakendatud standardi jääkväärtuses. (EK määrus 2017/1986 IFRS 16 Lisa C11)

2. RENDILEPINGUTE KAJASTAMISE NÄITED

Järgnevalt on autor koostanud eri liiki ning eri tingimustel lepingute kohta kolm näidet, mille kajastamist on kirjeldanud nii RTJ 9 kui ka IFRS 16 standarditele vastavalt, selleks, et aidata mõista kahe standardi alusel lepingute kajastamise sisulist erinevust. Lisaks on autor iga näite juurde lisanud lahendused, kuidas kajastada samm-sammult üleminekut ühelt standardilt teisele ning milline on rendilepingute edasine kajastamine.

2.1. Kasutusrendileping

Ettevõtte on võtnud 01.07.2018 turutingimustel 5 aastaks liisingusse auto väärtusega 50 000.00 eurot (kasuliku elueaga 20 aastat), jääkväärtusega 25% ning turutingimustele vastava aastaintressiga 5%. Liisinguandja on kehtestanud rentnikule läbisõidukilomeetrite piirangu 10 000 kilomeetrit aasta kohta. Rentnik võib soovi korral rendiperioodi lõpus auto jääkväärtusega välja osta, pikendada rendilepingut või auto tagastada, kusjuures auto peab vastama liisinguandja poolt tagastamisele kehtestatud nõuetele. Rendilepingu sõlmimisel tasus ettevõtte liisinguandjale 450.00 eurot lepingutasu. Lepinguga on kindlaks määratud, et rendimaksed koos arvestatud intressiga tasub rentnik iga kuu alguses, millest on rentnik korrapäraselt ka kinni pidanud. Ettevõtte soovib alates 01.01.2020 kajastada käesolevat renti IFRS 16 põhimõtetele vastavalt. Sarnastel lepingutingimustel on 01.01.2020 hinnanguliseks aastaintressiks 6%. Ettevõtte hinnangul ei esine indikatsioone kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtuse languse kohta.

Vastavalt RTJ 9 põhimõtetele vastab selline leping sisult kasutusrendi tingimustele, millest tulenevalt on 5 aasta summaarne rendikulu 45 234.38 eurot, millest auto kasutusõiguse eest 37 500.00 eurot ning 7 734.38 eurot intresside eest. Igakuiselt kajastatakse teostatud rendimakseid kasumiaruandes rendikuluna summas 625.00 eurot koos selleks hetkeks arvestatud intressisummaga. (vt Lisa 1 Tabel 1) Lepinguga sõlmimisel tasumisele kuuluva lepingutasu summas 450.00 eurot kajastab ettevõtte lepingu sõlmimise hetkel kasumiaruandes ärikuluna. Seisuga 31.12.2019 on ettevõtte autot rentinud 18 kuud ning kajastanud rendikulu kogusummas 14 554.69 eurot, millest 2018. aastal 4 945.31 eurot ning 2019. aastal 9 609.38 eurot (vt Lisa 1 Tabel 1).

Lepingu kajastamisel IFRS 16 põhimõtetele peab ettevõtte leidma rendimaksete nüüdisväärtuse ning kajastama selle bilansis nii renditava varana kui ka rendikohustisena. Vara soetusmaksumuse hulka arvestatakse ka kõik teised tulevikus tasutavad või juba tasutud maksed ning ka lepingu sõlmimisega seotud kulutused, lisaks ka vara jääkväärtus, kui on piisavalt kindel, et auto pärast rendiperioodi välja ostetakse. Arvestades seda, et ettevõtte ei plaani rendiperioodi lõpus vara välja osta ega rendilepingut pikendada, vaid plaanib auto tagastada, siis arvestab rentnik rendiperioodiks 5 aastat. Eeldades, et rendi sisemise intressimäära leidmine ei olnud mõistliku vaevaga võimalik, kasutab ettevõtte rendimaksete nüüdisväärtuse leidmiseks rendi alternatiivset laenuintressimäära, mis on turutingimustele vastavalt 5% aastas. Käesoleva lepinguga on fikseeritud, et rendimaksed toimuvad alati perioodi alguses, seega peab nüüdisväärtuse arvutamisel kasutama avansiliste maksete annuiteedi valemit (vt Valem 1) ning leidma 5 aasta ehk 60 kuu rendimaksete nüüdisväärtuse järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 625 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{5\%}{12}\right)^{-60}}{\frac{5\%}{12}} \right] \times \left(1 + \frac{5\%}{12}\right) = 33\,257.19 \text{ eurot}$$

Sellest tulenevalt kajastab ettevõtte bilansis vara soetusmaksumust ja rendikohustist summas 33 707.19 eurot, millest 33 257.19 eurot on rendimaksete nüüdisväärtus ning 450.00 eurot lepingu sõlmimise tasu. Auto amortiseerimine toimub lineaarselt rendiperioodi jooksul nii, et aastane amortisatsioonikulu oleks 5 aasta vältel 6 741.44 eurot (vt Lisa 1 Tabel 2). Rendikohustist suurendatakse lepingus määratud intresside võrra igakuiselt vastavalt Lisa 1 Tabel 2 välja toodud summadele. Sealjuures kohustuse vähenemine toimub läbi rendimaksete ja intresside tasumise vastavalt teostatud maksetele.

Käesoleva rendilepingu kajastamise üleminekul IFRS 16 rakendamisele ning arvestuspõhimõtte muudatuse tagasiulatavaks kajastamiseks, peab ettevõtte korrigeerima eelneva 18 kuu finantsaruandlust järgmiselt:

- 1) vähendada 2018. aastal kasutusrendikulusid 4 945.31 euro ja ärikulusid 450.00 euro ulatuses ning 2019. aastal kasutusrendikulusid 9 609.38 euro ulatuses;
- 2) kajastama bilansis lepingu sõlmimise kuupäevaga vara ja rendikohustist summas 33 707.19 eurot;
- 3) arvestama vara amortisatsiooni 2018. aasta kuue kuu kohta 3 370.72 eurot ning 2019. aasta kohta 6 741.44 eurot ning kajastama amortisatsioonikulu vastavate perioodide kasumiaruandes;

- 4) suurendama rendikohustist ja kajastama intressikulu arvestatud intresside osas 2018. aastal 1 195.31 euro ulatuses ja 2019. aastal 2 109.38 euro ulatuses (vt Lisa 1 Tabel 2); ning
- 5) vähendama rendikohustist tasutud rendimaksete ja intresside võrra 2018. aastal 4 945.31 euro ulatuses ning lisaks ka tasutud lepingutasu 450.00 euro ulatuses, ning 2019. aastal 9 609.38 euro ulatuses.

Peale eelnimetatud korrektuuride tegemist kajastuks seisuga 01.01.2020 ettevõtte bilansis rendikohustis koos 19. kuu intressikohustisega summas 22 007.19 eurot ja kasutusõiguse esemeks oleva vara jääkväärtus summas 23 595.03 eurot.

Kui ettevõtte soovib, aga käesoleva lepingu kajastamisel IFRS 16 rakendamise mõju kajastada lihtsustatult, muutusega läbi eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi), peab ettevõtte rendikohustise kajastamiseks leidma rendimaksete nüüdisväärtuse järelejäänud rendiperioodil ehk 42 kuu vältel sissenõutavaks kuuluvate rendimaksete osas. Diskontomääraks, ülemineku lihtsustatud rakendamisel, on rentniku alternatiivne laenuintressimäär standardi esmase rakendamise kuupäeval, mis on hinnanguliselt 6% aastas. Ettevõtte leiab rendimaksete nüüdisväärtuse vastavalt avanssannuitedi valemile (vt Valem 1) järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 625 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{6\%}{12}\right)^{-42}}{\frac{6\%}{12}} \right] \times \left(1 + \frac{6\%}{12}\right) = 23\,742.06 \text{ eurot}$$

Leidnud rendikohustise, peab ettevõtte otsustama, kuidas kajastab ta kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtuse. Valides vara võrdse kajastamise rendikohustise summaga, peab ettevõtte korrigeerima seda vastavalt teostatud ettemaksetele või akumuleerunud rendimaksetele, mis kajastati vahetult enne esmase rakendamise kuupäeva. Tulenevalt sellest, et ettevõtte on tasunud rendimakseid graafiku alusel ning rendimaksete ettemakseid ega võlgnevuse ei ole, kajastab ta vara standardi esmase rakendamise kuupäeval võrdselt rendikohustisega summas 23 742.06 eurot. Kajastades vara nagu oleks standardit rakendatud juba rendiperioodi algusest, peab rendilevõtja esialgu leidma kogu rendiperioodi rendimaksete nüüdisväärtuse, kuid varasemalt arvestatud 60 kuu rendimaksete nüüdisväärtusest erinevalt, on diskonteerimismääraks standardi esmase rakendamise kuupäeval rentniku alternatiivne laenuintressimäär ehk hinnanguliselt 6%. Sellest tulenevalt leiab ettevõtte rendimaksete nüüdisväärtuse jätkuvalt vastavalt avanssannuitedi valemile (vt Valem 1) järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 625 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{6\%}{12}\right)^{-60}}{\frac{6\%}{12}} \right] \times \left(1 + \frac{6\%}{12}\right) = 32\,490.12 \text{ eurot}$$

Lepingu kajastamisel rendiperioodi alguses oleks seega vara väärtuseks olnud 32 940.12 eurot, millest 32 490.12 eurot rendimaksete nüüdisväärtuse eest ja 450.00 eurot rendilepingu sõlmimisel tasutud lepingutasu eest. Kasutusõiguse esemeks oleva vara 2018. ja 2019. aasta amortisatsiooni arvesse võttes oleks antud vara jääkväärtus, ehk vara väärtus standardi esmase rakendamise kuupäeval, summas 23 595.03 eurot (vt Lisa 1 Tabel 3). Sellest tulenevalt kajastab ettevõtte rendikohustise 23 742.06 euro ja vara väärtuse 23 595.03 euro vahe summas 147.03 eurot eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi) algsaldo vähendusena. Kui rentnik soovib aga kasutusele võtta praktilisi abinõusid, siis võib ta vara soetusmaksumuselt välja jätta esmase lepingu sõlmimise kulu 450.00 eurot ja arvestada vara väärtusena 32 490.00 eurot, vähendades selles osas ka vara amortisatsioonikulu.

Rendilepingu edasisel kajastamisel jätkab ettevõtte igakuiselt vara amortisatsiooni kajastamist vastavalt valitud ülemineku meetodiga leitud vara väärtusele ning rendikohustise vähendamist vastavalt teostatud rendimaksetele. Kui rendimaksetes või lepingus peaks esinema muudatusi, siis tuleb vastavalt korrigeerida ka rendikohustise ja vara väärtust bilansis. Kui ettevõttel tekib kohustus viivise või mõne muu hüvitise tasumiseks, näiteks seoses rendimakse hilinemisega või lepinguvara kahjustamisega, siis kajastatakse see tekkepõhiselt kuluna, ilma vara väärtust või rendikohustist bilansis korrigeerimata. Lisaks peab ettevõtte jätkamata vara väärtuse võimaliku languse jälgimist kuni rendiperioodi lõpuni ning vajadusel vara väärtust alla hindama.

2.2. Kapitalirendileping

Ettevõtte on võtnud 01.07.2018 turutingimustel 5 aastaks liisingusse auto väärtusega 50 000.00 eurot (kasuliku elueaga 10 aastat), sissemaksega 10%, jääkväärtusega 25% ning turutingimustele vastava aastaintressiga 4%. Rendiperioodi lõpus peab rentnik tasuma viimase osamakse jääkväärtuse suuruses või sõlmima liisinguandjaga täiendava lepingu rendiperioodi pikendamise osas. Rendilepingu sõlmimisel tasus ettevõtte liisinguandjale 600.00 eurot lepingutasu. Lepinguga on kindlaks määratud, et rendimaksed koos arvestatud intressiga tasub rentnik iga kuu lõpus, millest on rentnik korrapäraselt ka kinni pidanud. Ettevõtte soovib alates 01.01.2020 kajastada käesolevat renti IFRS 16 põhimõtetele vastavalt. Sarnastel lepingutingimustel on 01.01.2020 hinnanguliseks aastaintressiks 5%. Ettevõtte hinnangul ei esine indikatsioone kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtuse languse kohta.

Käesolev leping vastab oma tingimustelt kapitalirendile, kuna auto omandiõigus läheb rendiperioodi lõpus rentnikule üle, ning kajastatakse seetõttu vastavalt RTJ 9 kirjeldatud kapitalirendi juhistele. Renditava vara arvele võtmisel kajastatakse selle bilansiline väärtus, sõltuvalt sellest, kumb on madalam, kas vara õiglase väärtus või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus, mille arvestamiseks peab leidma igakuiste rendimaksete 541.67 euro (vt Lisa 2 Tabel 4) ning jääkväärtuse 12 500 euro nüüdisväärtuse, vastavalt hariliku annuiteedi valemile (vt Valem 2) ja ühekordse rahavoo nüüdisväärtuse valemile (vt Valem 3). Eeldades, et rendi sisemise intressimäära leidmine on keeruline, kasutab ettevõtte diskontomäärana rendi alternatiivset laenuintressimäära, mis on 4% aastas ning leiab nüüdisväärtused järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 541.67 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{4\%}{12}\right)^{-60}}{\frac{4\%}{12}} \right] = 29\,412.18 \text{ eurot}$$

$$\text{Jääkväärtuse nüüdisväärtus} = \frac{12\,500}{\left(1 + \frac{4\%}{12}\right)^{60}} = 10\,237.54 \text{ eurot}$$

Seega on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuseks esialgne sissemaks 5 000.00 eurot, rendimaksete nüüdisväärtus 29 412.18 eurot ja jääkväärtuse nüüdisväärtus 10 237.54 eurot kogusummas 44 649.72 eurot. Vara esmasel kajastamisel peab ettevõtte kasutama seega rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtust, kuna see on madalam vara õiglast väärtusest, mis on 50 000.00 eurot. Lisaks kajastab ettevõtte auto soetusmaksumuse hulgas ka tasutud lepingutasu 600.00 eurot, mistõttu on renditud vara ja rendikohustise bilansiliseks väärtuseks esmasel kajastamisel 45 249.72 eurot. Seoses omandiõiguse üleminekuga toimub auto amortiseerimine tema kasuliku elua jooksul lineaarselt nii, et aastane amortisatsioonikulu oleks 10 aasta vältel 4 524.97 eurot (vt Lisa 2 Tabel 5). Rendikohustist suurendatakse igal arvestusperioodil vastavalt Lisa 2 Tabel 4 arvestatud intresside võrra ning vähendatakse vastavalt rendimaksete ja intresside tasumisele.

Rendilepingu esmane kajastamine IFRS 16 nõuetele vastavalt on sarnane RTJ 9 põhimõtetele rendi kajastamisele, erinevusega, et vara bilansilise väärtusena ei saa kajastada vara õiglast väärtust, vaid selleks on alati rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus. Eeldades, et rendi sisemine intressimäär ei ole lihtsasti leitav, kasutab ettevõtte diskontomäärana rendilepingu sõlmimisel kehtinud alternatiivset laenuintressimäära, mis on 4% aastas ning leiab, et rendimaksete nüüdisväärtus koos lepingu sõlmisel tasutud esmaste kulutustega on võrdne varasemalt RTJ 9 põhimõtetele leitud väärtusega, mis on 45 249.72 eurot. Võttes arvesse, et ettevõttel ei ole peale igakuiste rendimaksete, intresside ning vara jääkväärtuse tasumise, rendileandja ees muid lepingulisi kohustusi, kajastatakse rendikohustist võrdselt leitud vara väärtusega, summas

45 249.72 eurot. Auto amortisatsiooni arvestamine toimub IFRS 16 põhimõtetel samuti lineaarselt vara kasuliku elua jooksul ehk amortisatsioonikulu 10 aasta vältel on jätkuvalt 4 524.97 eurot aastas (vt Lisa 2 Tabel 5). Rendikohustist suurendatakse RTJ 9 põhimõtetega sarnaselt igal arvestusperioodil vastavalt rendijäägilt arvestatud intresside võrra (vt Lisa 2 Tabel 4) ning vähendatakse vastavalt rendimaksete ja intresside tasumisele. Arvestades, et ettevõtte on 18 kuu vältel tasunud nii rendi- kui ka intressimakseid korrapäraselt, kajastuks seisuga 01.01.2020 ettevõtte bilansis rendikohustis koos 19. kuu intressikohustisega summas 30 615.35 eurot (vt Lisa 2 Tabel 4) ja kasutusõiguse esemeks oleva vara jääkväärtus summas 38 462.26 eurot (vt Lisa 2 Tabel 5).

Kirjeldatud rendilepingu kajastamise üleminekul IFRS 16 rakendamisele ning arvestuspõhimõtte muudatuse tagasiulatuvaks kajastamiseks ei pea ettevõtte korrigeerima eelnevaid perioode, kuna käesolev rent on RTJ 9 põhimõtete rakendamisel juba vastavuses ka IFRS 16 põhimõtetega. Samamoodi on ka lihtsustatult tagasiulatuva kajastamise puhul, kus eelnevate perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi) algsaldo korrigeerimine ei ole vajalik, kuna vara ja rendikohustise bilansilise väärtuse kajastamine toimub kapitalirendi puhul samas summas, kui oli mõõdetud nende väärtus esmasele rakendamisele eelnenud kuupäeval. Vara jääkväärtus seisuga 31.12.2019 on 41 855.99 eurot ning rendikohustis, peale 18 kuu rendi- ja intressimakseid, summas 30 499.66 eurot.

Käesoleva rendi edasisel kajastamisel jätkab ettevõtte igakuiselt vara amortisatsiooni kajastamist ning rendikohustise vähendamist vastavalt teostatud rendimaksetele. Kui rendimaksetes või lepingus peaks esinema muutusi, siis tuleb vastavalt korrigeerida ka rendikohustise ja vara väärtust bilansis. Kui ettevõttel tekib kohustus viivise või mõne muu hüvitise tasumiseks, näiteks seoses rendimakse hilinemisega, siis kajastatakse see tekkepõhiselt kuluna, ilma vara väärtust või rendikohustist bilansis korrigeerimata. Lisaks peab ettevõtte jätkamata vara väärtuse võimaliku languse jälgimist kuni rendiperioodi lõpuni ning vajadusel vara väärtust alla hindama. Kui vara lepingulise jääkväärtuse tasumiseks sõlmitakse täiendav leping, siis kajastatakse see vastavalt kokkulepitud tingimustele uue lepinguna, mitte olemasoleva lepingu muudatusena.

2.3. Tähtajatu kasutusrendileping

Ettevõtte on võtnud 01.03.2017 kasutusrendi tingimustel rendile kontoriruumid. Rendileping on tähtajatu, kuid rentnikul on võimalik katkestada seda peale 3 aasta möödumist ning rendileandjal peale 4 aasta möödumist, teatades soovist katkestada vähemalt 2 kuud ette. Rendi jõustumisel peab rentnik tasuma tagatisdeposiidi 4 000.00 eurot, mis tagastatakse rentnikule rendi katkestamisel. Rendimaksed on 2 000.00 eurot kuus, mille tasub rentnik iga kuu alguses ning millest on rentnik korrapäraselt ka kinni pidanud. Lepingus on välja toodud ka hüvitis, 3 kuu rendimakse ulatuses, mis kuulub hüvitamisele rendileandjale, kui rentnik katkestab lepingu peale 3 aastat, kuid enne 4 aastat. Ettevõtte on kindel, et plaanib kontoriruumide rentida vähemalt 5 aastat, seega ei ole hüvitise tasumine tõenäoline. Ettevõtte soovib alates 01.01.2020 kajastada käesolevat renti IFRS 16 põhimõtetele vastavalt. Sarnastel lepingutingimustel on nii lepingu sõlmimisel kui ka 01.01.2020 hinnanguliseks aastaintressiks 5%. Ettevõtte hinnangul ei esine indikatsioone kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtuse languse kohta.

Tähtajatu kasutusrendilepingu kajastamisel RTJ 9 juhistele vastavalt kajastab ettevõtte igakuiselt rendikulu summas 2 000.00 eurot kuni lepingu katkestamiseni. Tasutud tagatisdeposiit 4 000.00 eurot kajastatakse bilansis nõudena rendileandja vastu kuni selle tagastamiseni rendileandja poolt. Ettevõtte on seisuga 31.12.2019 kajastanud rendikulu summas 68 000.00 eurot, millest 2017. aastal 20 000.00 eurot, 2018. aastal 24 000.00 eurot ja 2019. aastal samuti 24 000.00 eurot.

IFRS 16 põhimõtetele toimub taolise rendilepingu esmane kajastamine, sarnaselt tähtajalise kasutusrendilepingu kajastamisele, bilansis renditava vara ja rendikohustisena rendimaksete nüüdisväärtuses. Olenemata sellest, et rentnik plaanib kontoriruumide rentida 5 aastat, saab ta rendiperioodina arvestada maksimaalselt 4 aastat ja 2 kuud, kuna peale 4 aasta möödumist võib rendileandja olenemata rentniku soovist rendi katkestada 2-kuulise etteteatamisega. Eeldades, et rendi sisemise intressimäära ei olnud mõistliku vaevaga võimalik leida, kasutab ettevõtte rendimaksete nüüdisväärtuse leidmiseks rendi alternatiivset laenuintressimäära, mis on turutingimustele vastavalt 5% aastas, olenemata sellest, et rendimaksed intressi ei kannata. Rendimaksete nüüdisväärtuse leidmisel arvestab ettevõtte, et rendimaksete tasumine toimub iga kuu alguses ning kasutab seega avanssannuuteedi valemit (vt Valem 1) ning leiab 4 aasta ja 2 kuu ehk 50 kuu rendimaksete nüüdisväärtuse järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 2\,000 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{5\%}{12}\right)^{-50}}{\frac{5\%}{12}} \right] \times \left(1 + \frac{5\%}{12}\right) = 90\,477.26 \text{ eurot}$$

Lisaks tulevastele rendimaksetele peab ettevõtte lepingu esmasel kajastamisel rendikohustise hulka arvestama ka tasumisele kuuluva tagatisdeposiidi summas 4 000.00 eurot. Sellest tulenevalt kajastab ettevõtte bilansis vara soetusmaksumust ja rendikohustist summas 94 477.26 eurot. Kontoriruumide amortisatsiooni arvestab ettevõtte lineaarselt ning kajastab aastase kulumina 22 674.54 eurot (vt Lisa 3 Tabel 6). Rendikohustist vähendab ettevõtte vastavalt teostatud maksetele, kuhu hulka kuulub ka tagatisdeposiidi tasumine.

Kui ettevõtte soovib standardi muudatuse mõju rendiarvestuses kajastada tagasiulatuvalt, võrdlusperioodide andmeid korrigeerides, peab ta IFRS 16 standardi esmasele rakendamisele eelneva 34 kuu finantsaruandlust korrigeerima käesoleva lepingu alusel järgmiselt:

- 1) vähendada kasutusrendikulusid 2017. aastal 20 000.00 euro, 2018. aastal 24 000.00 euro ja 2019. aastal 24 000.00 euro ulatuses;
- 2) kajastama bilansis lepingu sõlmimise kuupäevaga kasutusõiguse esemeks oleva vara ja rendikohustist summas 94 477.26 eurot;
- 3) arvestama vara amortisatsiooni 2017. aasta kümne kuu kohta summas 18 895.45 eurot, 2018. aasta ja 2019. aasta kohta võrdselt summas 22 674.54 eurot ning kajastama amortisatsioonikulu vastavate perioodide kasumiaruandes;
- 4) vähendada rendikohustist 2017. aastal tasutud tagatisdeposiidi ulatuses 4 000.00 eurot ja rendimaksete ulatuses 20 000.00 eurot ning 2018. aastal ja 2019. aastal rendimaksete ulatuses võrdselt 24 000.00 eurot.

Tagasiulatava korrigeerimise tulemusel oleks ettevõtte bilansis seisuga 01.01.2020 rendikohustis summas 26 477.26 eurot ja kasutusõiguse esemeks olev vara summas 30 232.72 eurot.

Käesoleva rendilepingu kajastamisel lihtsustatud üleminekumeetodil, muutusega läbi eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi), peab ettevõtte rendikohustise kajastamiseks leidma rendimaksete nüüdisväärtuse järelejäänud rendiperioodil ehk 14 kuu jooksul sissenõutavaks kuuluvate rendimaksete osas. Diskontomääraks, ülemineku lihtsustatud rakendamisel, on rentniku alternatiivne laenuintressimäär standardi esmase rakendamise kuupäeval, mis on hinnanguliselt sama nagu rendilepingu sõlmimiselt ehk 5% aastas. Sellest tulenevalt leiab ettevõtte rendimaksete nüüdisväärtuse vastavalt avanssannuitedi valemile (vt Valem 1) järgnevalt:

$$\text{Rendimaksete nüüdisväärtus} = 2\,000 \times \left[\frac{\left(1 + \frac{5\%}{12}\right)^{-14}}{\frac{5\%}{12}} \right] \times \left(1 + \frac{5\%}{12}\right) = 27\,257.21 \text{ eurot}$$

Peale rendikohustise leidmist peab ettevõtte otsustama, millises väärtuses kajastab ta bilansis kasutusõiguse esemeks oleva vara väärtuse. Kajastades vara võrdses summas rendikohustisega

ning võttes arvesse, et korrigeerimise vajadust esilekutsuvaid makseid ei ole vahetult enne standardi esmase rakendamise kuupäeva teostatud, kajastab ettevõtte vara väärtuse summas 27 257.21 eurot. Kui ettevõtte soovib, aga vara kajastada nagu oleks standardit rakendatud juba rendiperioodi algusest, siis on vara bilansiliseks väärtuseks, seoses perioodide võrdse diskontomääraga, tagasiulatuva korrigeerimise tulemusena leitud 30 232.72 eurot. Rendikohustise 27 257.21 euro ja vara väärtuse vahe summas 2 975.51 eurot kajastab ettevõtte eelmiste perioodide jaotamata kasumi (-kahjumi) algsaldo suurendusena. Rakendades lihtsustatud üleminekumeetodile praktilise abinõu kasutamise võimalust, võib ettevõtte rendiperioodi määramisel lähtuda vaid lepingu katkestamisvõimaluseta perioodile ehk kajastada lepinguperioodina 3 aastat. Sellest tulenevalt oleks seisuga 01.01.2020 rendi järelejäänud kestvuseks vaid 3 kuud ning täiendava praktilise abinõuna võib taolist, pikajalise rendi lühiajalist osa, kajastada rendi katkestamisena RTJ 9 põhimõtetel ehk bilansiväliselt.

Käesoleva rendi edasisel kajastamisel IFRS 16 põhimõtetel jätkab ettevõtte igakuiselt vara amortisatsiooni kajastamist vastavalt valitud ülemineku meetodiga leitud vara väärtusele ning rendikohustise vähendamist vastavalt teostatud rendimaksetele. Kui rendimaksetes või lepingus peaks esinema muudatusi, siis tuleb vastavalt korrigeerida ka rendikohustise ja vara väärtust bilansis. Kui ettevõttel tekib kohustus viivise või mõne muu hüvitise tasumiseks, näiteks seoses rendimakse hilinemisega või lepinguvara kahjustamisega, siis kajastatakse see tekkepõhiselt kuluna, ilma vara väärtust või rendikohustist bilansis korrigeerimata. Lisaks peab ettevõtte jätkamata vara väärtuse võimaliku languse jälgimist kuni rendiperioodi lõpuni ning vajadusel vara väärtust alla hindama.

Järeldused ja ettepanekud

Uurides rendilepingute raamatupidamisliku kajastamise võimalusi Eesti ja rahvusvahelise standardi kohaselt, selgub, et rentnikele on varem kapitalirendina kajastatud rendilepingutele IFRS 16 põhimõtete rakendamine oluliselt lihtsam, kuna rendilepingute kajastamine on standardites pigem sarnane. Seevastu lepingute puhul, mida ettevõtte on varasemalt kajastanud kasutusrendi tingimustel ehk bilansiväliselt, peab muudatuse korrektseks rakendamiseks ellu viima mitmeid finantsaruandlust tugevasti mõjutavaid korrigeerimisi.

Selleks, et üleminek ühelt standardi rakendamiselt teisele oleks võimalikult sujuv, peaks ettevõtte põhjalikult kaaluma, kas kajastada üleminekut tagasiulatuvalt varasemate perioodide võrdlusandmeid muutes või kajastades vaid muudatuse mõju standardi rakendamise esmasel kuupäeval. Viimase rakendamisel peab kindlasti arvestama ka sellega, et IFRS 16 rakendamise perioodile eelnevate perioodide andmeid ei ole enam võrreldavad.

Ettevõtte, kes rakendavad või soovivad tuleviku perioodidel rakendada, rendiarvestuses IFRS 16 põhimõtteid, peaksid abivahendina võtma kasutusse mõne tarkvara, mis haldaks ettevõtte laenuportfelli ning abistaks raamatupidajate tööd nii ülemineku mõju kajastamisel kui ka rendilepingute edasisel kajastamisel koos võimalike rendilepingute muudatustega ja muude andmete koondamisega. Juhul, kui ettevõtte laenuportfell on väike ning tarkvara kasutamine ei ole seega mõistlik, peaks ettevõtte siiski tutvuma põhjalikult IFRS 16-s esitatud nõuetega, et olemasolevad laenud korrektselt ettevõtte finantsaruandluses kajastada.

KOKKUVÕTE

Alates 2018. aastast on Eesti finantsaruandluse standardit järgivates ettevõtetes võimalus valida, kas jätkata rendilepingute kajastamisel RTJ 9 põhimõtete järgimist või võtta kasutusele IFRS 16 standard. Paljudele ettevõtetele on see muudatus heaks uudiseks, kuna sellega kadus vajadus topelt raamatupidamiseks – RTJ-i järgi kohalikuks aruandluseks ja IFRS-i järgi näiteks kontsernile raporteerimiseks. Peamiseks probleemiks oli aga see, et ühelt standardilt üleminekut teisele standardile ei kirjelda kumbki finantsaruandluse standard ning seega ei ole ettevõtetel piisavalt informatsiooni kõigile arusaadavaks üleminekuprotsessi läbiviimiseks. Probleemist tulenevalt otsustas autor koostada näiteid, mille eesmärgiks on toetada ja abistada eelkõige raamatupidajate ning finantsjuhtide tööd finantsaruandluse koostamisel EFS-i järgivates ettevõtetes, juhul kui otsustatakse RTJ 9 asemel kasutada IFRS 16 põhimõtteid. Töö käigus koostatud näidete abil saavad ettevõtted juhiseid, kuidas kajastada rendilepinguid rahvusvahelise standardi järgi nii tagasiulatuvalt kui ka lihtsustatult meetodil. Töö läbiviimiseks võrreldi omavahel kehtivaid rendiarvestust sätestavaid standardeid RTJ 9 ja IFRS 16, peamiselt seda, kuidas kajastub nende põhimõtete rakendamine ettevõtte finantsaruandluses ning kuidas toimub üleminek ühelt standardilt teisele standardile.

Lõputöö eesmärgiks oli koostada näiteid, mida järgides on Eesti finantsaruandluse standardit järgivates ettevõtetes võimalik rendiarvestuste kajastamisel minna RTJ 9 põhimõtete rakendamiselt üle IFRS 16 põhimõtete rakendamisele.

Eesmärgi saavutamiseks oli autor püstitanud ka järgmised ülesanded:

- anda ülevaade rendilepingute kajastamisest RTJ 9 põhimõtetel ja IFRS 16 põhimõtetel;
- anda ülevaade kehtivatest üleminekupõhimõtetest;
- koostada näiteid, kuidas toimub üleminek ühelt standardilt teisele, võttes sealhulgas arvesse nii rendilepingute tagasiulatuvalt kui ka lihtsustatud meetodil kajastamist.

Ülesannete lahendamiseks ning püstitatud eesmärgi saavutamiseks jaotas autor töö kaheks põhiosaks. Esimeses osas anti ülevaade rendiarvestuste kajastamisest vastavalt Eesti

finantsaruandluse standardile ja Rahvusvahelisele finantsaruandluse standardile. Mõlemal juhul kirjeldati rendilepingute kajastamist nii rentniku kui ka rendileandja seisukohast. Lisaks kirjeldati, millised on kehtivad juhised standardite ülemineku kajastamiseks vastavalt rendilepingute liikidele. Töö koostamise käigus selgus, et RTJ 9 küll lubab IFRS 16 põhimõtete kasutamist, kuid ainult ettevõtte kui rendilevõtja rendilepingute kajastamisel. Peamiseks põhjuseks, miks ei muutunud rendileandjale sätestatud põhimõtted, on tõenäoliselt see, et nii RTJ-s kui ka IFRS-s on rendiarvestuste aruandluse põhimõtteid sarnased ning piisavalt hästi kirjeldatud, mistõttu on nõuded esitusviisile asjakohased ja aruandlus piisavalt läbipaistev. Töö teises osas koostas autor näiteid erinevatest rendilepingutest ning kirjeldas nende kajastamist RTJ 9 põhimõtetel ja IFRS 16 põhimõtetel, mis aitasid mõista kahe standardi erinevusi. Sealhulgas tõi autor iga näite juurde ka vajalikud korrigeerimised, mille teostamisel saab rendilepinguid kajastada ettevõtte aruandluses vastavalt rahvusvahelisele rendiarvestusele.

Lõputöö alguses seatud ülesanded ja eesmärk said saavutatud – valmisid samm-sammulised näited, mis toetavad rendilepingute kajastamisel RTJ 9 nõuete rakendamisel IFRS 16 nõuete rakendamisele üleminekut. Ühtlasi selgus, et IFRS põhimõtetel lepingute kajastamiseks on tarvis rohkem ning spetsiifilisemat informatsiooni, mis varasemalt võis ebaolulisena tunduda ja seetõttu ka kahe silma vahele jääda. Sealhulgas selgus, et kuigi RTJ 9 ja IFRS 16 on oma põhimõtetelt küllaltki sarnased, siis rahvusvahelise standardi rakendamine toob endaga kaasa senisest enama informatsiooni esitamise vajaduse finantsaruandluses, mis omakorda tähendab, et lepingute kajastamisel ja määratlemisel tuleb olla väga tähelepanelik ning pöörata erilist tähelepanu standardis kirjeldatule, sealhulgas ka eranditele. Eelnevat arvesse võttes võib väita, et rahvusvahelist standardi järgides kajastub ettevõtte finantsseisund läbinähtavamalt ja usaldusväärsemalt, sest andmete esitamine on nii põhjalikum kui ka ühtlasem, sealhulgas tõenäoliselt varasemast üksikasjalikumalt läbitööteldud.

Tööd koostades pidi autor tõdema, et standardite ülemineku kajastamine on jätkuvalt üheks kõige keerulisemaks osaks antud protsessi juures, sest kirjalikud allikad konkreetse ülemineku kajastamiseks on puudulikud ka 2021. aastal. Sellest tulenevalt on autoripoolseks soovitusena ettevõtetele, kes juba rakendavad või plaanivad alustada rendilepingute kajastamisel IFRS 16 põhimõtete kasutamist, investeerida resursse tehnoloogilistesse süsteemidesse, kus andmete töötlemine ning haldamine on vastavuses põhimõtete rakendamiseks vajaliku informatsiooniga. Seda selleks, et üleminek oleks võimalikult valutult ning selleks, et ennetada ja minimaliseerida lepingute kajastamisel ja töötlemisel tekkivaid vigu ning inimlikke eksimusi.

Autor teeb ettepaneku teemaarendusena täiendada töö teises peatükis väljatoodud näiteid teiste võimalike rendilepingutes esinevate tingimustega, millega raamatupidajad ja finantsjuhid igapäevapraktikas kokku puutuvad, kuid mille kajastamine või kajastamise üleminek jäävad ebaselgeks ning tekitavad segadust.

SUMMARY

THE IMPLEMENTATION OF THE INTERNATIONAL LEASING STANDARDS IN THE COMPANY FOLLOWING THE ESTONIAN FINANCIAL REPORTING STANDARD

Relika Linnjärv

Companies operating in Estonia are required by the Accounting Act to organise and prepare the financial statements in accordance with Estonian Financial Reporting Standard or International Financial Reporting Standards (IFRS) adopted by the European Commission. As of January 1, 2018, the Estonian guideline 9 of the Standards Board „Leases“ allows companies following the Estonian Financial Reporting Standards to implement the IFRS 16 „Leases“ as an accounting principle for leases. The amendment in the guideline 9 of the Standards Board is an important change for the companies who previously kept double bookkeeping for leases, one for local reporting and another for the group reporting, but now may use the international lease principles in local reporting also. Although companies may be using the international lease standard, they are facing an issue how to recognise the transition in their financial reporting.

As a result of the above, the purpose of this thesis is to compile examples according to which it is possible for the companies following the Estonian Financial Reporting Standards to implement the IFRS 16 principles instead of the guideline 9 of the Standards Board principles.

In order to achieve the aim of the thesis, the author has set the following tasks:

- to give an overview of the lease accounting in compliance with the guideline 9 of the Standards Board and with the IFRS 16;
- to give an overview of the existing transition methods;
- to create step-by-step examples of how to adopt the new standard, including the transition retrospective approach as well as the modified retrospective approach to the lease contracts.

The thesis is divided into two chapters. The first chapter gives an overview of the concept of the recognition of lease accounting in the financial statements of the lessee and the lessor in accordance with both the IFRS 16 principles and the guideline 9 of the Standards Board principles, which is important to understand to what extent the financial reports are affected by the transition from one accounting standard to another. In the second chapter of the thesis, the author explains through examples how to recognize lease agreements in accordance with the IFRS in the company that follows the Estonian Financial Reporting Standard.

It can be said that the purpose of the thesis was fulfilled as the author has compiled several examples describing the transition from the implementation of the guideline 9 of the Standards Board principles to the IFRS 16 principles. During the thesis, it became clear to the author that in accordance with the IFRS 16 principles more information regarding the lease terms and conditions is needed, information which may have been previously irrelevant and therefore overlooked. Furthermore, as the author compared the standards, it became apparent that the use of IFRS 16 is reflecting the company's financial position more objectively.

However, the aforementioned problem regarding the transition is continuing to be one of the most difficult parts of the process for the companies following the Estonian Financial Reporting Standards but implementing the IFRS 16 principles instead of the guideline 9 of the Standards Board principles in rental accounting. Consequently, the author's recommendation for the companies already applying or planning to adopt the IFRS 16 for its leases is to examine thoroughly the standard, including the exceptions. In addition, if possible, to invest resources in technological systems where data could be processed and managed in line with the information needed to implement the IFRS principles. This, in order to make the transition as well as the ongoing recognition of the contracts as smooth as possible and to minimize the possible human errors.

The author proposes for further analysis to compile additional examples of different terms and conditions occurring in the rental contracts, of which the accountants and financial leaders are exposed to in their daily practice, but whose recognition or transition remains unclear and confusing.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- A Roadmap to Applying the New Leasing Standard. (2020). Deloitte. Kättesaadav: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/us/Documents/audit/ASC/Roadmaps/us-aers-a-roadmap-to-applying-the-new-leasing-standard.pdf#page=247>, 26.04.2021
- Aasma, A., Kurvits, J., Zeltser, M. (2015). *Investeeringute matemaatika alused*. Tallinn: Argo.
- Alver, J., Alver, L. (2011). *Majandusarvestus ja rahandus: leksikon*. I, A-L. Tartu: Deebet.
- Alver, J., Alver, L. (2017). *Finantsarvestus*. Tartu: Deebet.
- Epstein, B. J., Mirza, A. A. (2003). *Interpretation and Application of International Accounting Standards*. Hoboken, New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- Euroopa Komisjoni määrus (EÜ) nr 1126/2008, 3. november 2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, Euroopa Liidu Teataja, L 320/1, 29.11.2008, lk 83
- Euroopa Komisjoni määrus (EL) 2017/1986, 31. oktoober 2017, millega muudetakse määrust (EÜ) nr 1126/2008 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002) seoses rahvusvahelise finantsaruandlusstandardiga 16, Euroopa Liidu Teataja, L 291, 09.11.2017, lk 3-62
- Guide to annual financial statements – IFRS 16 Leases supplement. (2017). KPMG IFRG Limited. Kättesaadav: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2017/12/ifrs16-ifs-supplement-2017.pdf>, 26.04.2021
- In depth: A look at current financial reporting issues for PNG. (2016). PricewaterhouseCoopers. Kättesaadav: <https://www.pwc.com/pg/en/publications/ifrs-news/in-depth-ifrs16.pdf>, 26.04.2021
- International Accounting Standard Board. (2016). *IFRS 16 Leases*. London: IFRS Foundation Publications Department.
- Kangust, A. (2019). Muutus kasutusrendilepingute arvestus raamatupidamises. Grant Thornton Baltic. Kättesaadav: <https://www.grantthornton.ee/insights-landing-page/muutus-kasutusrendilepingute-arvestus-raamatupidamises/>, 26.04.2021

- Kannistu, S., Randmäe, K. (2018). Uued rendiarvestuse põhimõtted keeravad bilansi ja kasumiaruande pea peale. *Foorum*, juhtimisajakiri 2018, 46. Kättesaadav: <https://dea.digar.ee/cgi-bin/dea?a=d&d=AKfoorum201805.2.1&e=-----et-25--1--txt-txIN%7ctxTI%7ctxAU%7ctxTA>, 26.04.2021
- Kohal, L., Popova, O. (2019). IFRS 16 Rendilepingud. PricewaterhouseCoopers. Kättesaadav: https://www.pwc.com/ee/et/assets/images/konverents/konverentsimaterjalid/IFRS%2016_Rendilepingud.pdf, 26.04.2021
- Kõomägi, M. (2006). *Ärerahendus*. Tartu: Tartu Ülikooli Kirjastus.
- Leesmaa, M. (2020). *IFRS 16 kasutuselevõttu mõjutanud tegurid Eesti ettevõttes*. (Lõputöö) TalTechi majandusteaduskond, Tallinn.
- New Standard on leases now effective. (2019). IFRS Foundation. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/news-and-events/news/2019/01/ifrs-16-is-now-effective/>, 26.04.2021
- Palmipuu, M. (2015). *Majandusaasta aruande koostamine*. Tallinn: Pandekt OÜ.
- Popova, O. (2020). Rendilepingute praktikum: Rendilepingute kajastamise võlud ja valud praktiliste näidete varal IFRS 16 ning RTJ-i valguses. PricewaterhouseCoopers. Kättesaadav: <https://www.pwc.com/ee/et/events/assets/materials/2020/PwC-Oksana-Popova-Rendilepingute-praktikum.pdf>, 26.04.2021
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 1 – Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted. Vastu võetud 22.12.2017 – RT I, 20.12.2018, 9
- Raamatupidamise Toimkonna juhend nr 9 – Rendiarvestus. Vastu võetud 22.12.2017 – RT I, 20.12.2019, 23
- Raamatupidamise Toimkonna juhendid (RTJ) alates 01.01.2020. (2021). RMP OÜ. Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/rtj/raamatupidamise-toimkonna-juhendid-rtj-alates-01-01-2020>, 26.04.2021
- Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600
- Robinson, T.R., Henry, E., Broihahn, M.A. (2020). *International Financial Statement Analysis (4th ed.)*. New Jersey, USA: John Wiley & Sons, Inc.
- What is the best option for your business? – Leases transition options. (2018). KPMG IFRG Limited. Kättesaadav: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/xx/pdf/2018/11/leases-transition-options-2018.pdf>, 26.04.2021

LISAD

Lisa 1. Kasutusrendilepingu arvutused

Tabel 1. Kasutusrendilepingu rendi- ja intressikulu leidmine RTJ 9 põhimõtetel (eurodes)

Arvestus- kuu	Põhiosa maksed	Põhiosa maksed kokku	Põhiosa jääk	Intress jäägilt	Intress kokku	Põhiosa + intress	Põhiosa + intress kokku
0	0.00	0.00	50 000.00	0.00	0.00	0.00	0.00
1	625.00	625.00	49 375.00	205.73	205.73	830.73	830.73
2	625.00	1 250.00	48 750.00	203.13	408.85	828.13	1 658.85
3	625.00	1 875.00	48 125.00	200.52	609.38	825.52	2 484.38
4	625.00	2 500.00	47 500.00	197.92	807.29	822.92	3 307.29
5	625.00	3 125.00	46 875.00	195.31	1 002.60	820.31	4 127.60
6	625.00	3 750.00	46 250.00	192.71	1 195.31	817.71	4 945.31
7	625.00	4 375.00	45 625.00	190.10	1 385.42	815.10	5 760.42
8	625.00	5 000.00	45 000.00	187.50	1 572.92	812.50	6 572.92
9	625.00	5 625.00	44 375.00	184.90	1 757.81	809.90	7 382.81
10	625.00	6 250.00	43 750.00	182.29	1 940.10	807.29	8 190.10
11	625.00	6 875.00	43 125.00	179.69	2 119.79	804.69	8 994.79
12	625.00	7 500.00	42 500.00	177.08	2 296.88	802.08	9 796.88
13	625.00	8 125.00	41 875.00	174.48	2 471.35	799.48	10 596.35
14	625.00	8 750.00	41 250.00	171.88	2 643.23	796.88	11 393.23
15	625.00	9 375.00	40 625.00	169.27	2 812.50	794.27	12 187.50
16	625.00	10 000.00	40 000.00	166.67	2 979.17	791.67	12 979.17
17	625.00	10 625.00	39 375.00	164.06	3 143.23	789.06	13 768.23
18	625.00	11 250.00	38 750.00	161.46	3 304.69	786.46	14 554.69
19	625.00	11 875.00	38 125.00	158.85	3 463.54	783.85	15 338.54
20	625.00	12 500.00	37 500.00	156.25	3 619.79	781.25	16 119.79
21	625.00	13 125.00	36 875.00	153.65	3 773.44	778.65	16 898.44
22	625.00	13 750.00	36 250.00	151.04	3 924.48	776.04	17 674.48
23	625.00	14 375.00	35 625.00	148.44	4 072.92	773.44	18 447.92
24	625.00	15 000.00	35 000.00	145.83	4 218.75	770.83	19 218.75
25	625.00	15 625.00	34 375.00	143.23	4 361.98	768.23	19 986.98
26	625.00	16 250.00	33 750.00	140.63	4 502.60	765.63	20 752.60
27	625.00	16 875.00	33 125.00	138.02	4 640.63	763.02	21 515.63

Lisa 1 järg

Arvestus- kuu	Põhiosa maksed	Põhiosa maksed kokku	Põhiosa jääk	Intress jäägilt	Intress kokku	Põhiosa + intress	Põhiosa + intress kokku
28	625.00	17 500.00	32 500.00	135.42	4 776.04	760.42	22 276.04
29	625.00	18 125.00	31 875.00	132.81	4 908.85	757.81	23 033.85
30	625.00	18 750.00	31 250.00	130.21	5 039.06	755.21	23 789.06
31	625.00	19 375.00	30 625.00	127.60	5 166.67	752.60	24 541.67
32	625.00	20 000.00	30 000.00	125.00	5 291.67	750.00	25 291.67
33	625.00	20 625.00	29 375.00	122.40	5 414.06	747.40	26 039.06
34	625.00	21 250.00	28 750.00	119.79	5 533.85	744.79	26 783.85
35	625.00	21 875.00	28 125.00	117.19	5 651.04	742.19	27 526.04
36	625.00	22 500.00	27 500.00	114.58	5 765.63	739.58	28 265.63
37	625.00	23 125.00	26 875.00	111.98	5 877.60	736.98	29 002.60
38	625.00	23 750.00	26 250.00	109.38	5 986.98	734.38	29 736.98
39	625.00	24 375.00	25 625.00	106.77	6 093.75	731.77	30 468.75
40	625.00	25 000.00	25 000.00	104.17	6 197.92	729.17	31 197.92
41	625.00	25 625.00	24 375.00	101.56	6 299.48	726.56	31 924.48
42	625.00	26 250.00	23 750.00	98.96	6 398.44	723.96	32 648.44
43	625.00	26 875.00	23 125.00	96.35	6 494.79	721.35	33 369.79
44	625.00	27 500.00	22 500.00	93.75	6 588.54	718.75	34 088.54
45	625.00	28 125.00	21 875.00	91.15	6 679.69	716.15	34 804.69
46	625.00	28 750.00	21 250.00	88.54	6 768.23	713.54	35 518.23
47	625.00	29 375.00	20 625.00	85.94	6 854.17	710.94	36 229.17
48	625.00	30 000.00	20 000.00	83.33	6 937.50	708.33	36 937.50
49	625.00	30 625.00	19 375.00	80.73	7 018.23	705.73	37 643.23
50	625.00	31 250.00	18 750.00	78.13	7 096.35	703.13	38 346.35
51	625.00	31 875.00	18 125.00	75.52	7 171.88	700.52	39 046.88
52	625.00	32 500.00	17 500.00	72.92	7 244.79	697.92	39 744.79
53	625.00	33 125.00	16 875.00	70.31	7 315.10	695.31	40 440.10
54	625.00	33 750.00	16 250.00	67.71	7 382.81	692.71	41 132.81
55	625.00	34 375.00	15 625.00	65.10	7 447.92	690.10	41 822.92
56	625.00	35 000.00	15 000.00	62.50	7 510.42	687.50	42 510.42
57	625.00	35 625.00	14 375.00	59.90	7 570.31	684.90	43 195.31
58	625.00	36 250.00	13 750.00	57.29	7 627.60	682.29	43 877.60
59	625.00	36 875.00	13 125.00	54.69	7 682.29	679.69	44 557.29
60	625.00	37 500.00	12 500.00	52.08	7 734.38	677.08	45 234.38
Kokku	37 500.00	37 500.00	12 500.00	7 734.38	7 734.38	45 234.38	45 234.38

Allikas: autori arvutused näites Kasutusrendileping toodud andmete alusel

Tabel 2. Vara amortisatsiooni arvestamine esmasel kajastamisel (eurodes)

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
0	0.00	33 707.19	554.29
1	561.79	33 145.40	561.79
2	561.79	32 583.62	1 123.57
3	561.79	32 021.83	1 685.36
4	561.79	31 460.04	2 247.15
5	561.79	30 898.26	2 808.93
6	561.79	30 336.47	3 370.72
7	561.79	29 774.68	3 932.51
8	561.79	29 212.90	4 494.29
9	561.79	28 651.11	5 056.08
10	561.79	28 089.32	5 617.86
11	561.79	27 527.54	6 179.65
12	561.79	26 965.75	6 741.44
13	561.79	26 403.96	7 303.22
14	561.79	25 842.18	7 865.01
15	561.79	25 280.39	8 426.80
16	561.79	24 718.60	8 988.58
17	561.79	24 156.82	9 550.37
18	561.79	23 595.03	10 112.16
19	561.79	23 033.25	10 673.94
20	561.79	22 471.46	11 235.73
21	561.79	21 909.67	11 797.52
22	561.79	21 347.89	12 359.30
23	561.79	20 786.10	12 921.09
24	561.79	20 224.31	13 482.88
25	561.79	19 662.53	14 044.66
26	561.79	19 100.74	14 606.45
27	561.79	18 538.95	15 168.23
28	561.79	17 977.17	15 730.02
29	561.79	17 415.38	16 291.81
30	561.79	16 853.59	16 853.59
31	561.79	16 291.81	17 415.38
32	561.79	15 730.02	17 977.17
33	561.79	15 168.23	18 538.95
34	561.79	14 606.45	19 100.74
35	561.79	14 044.66	19 662.53
36	561.79	13 482.88	20 224.31

Lisa 1 järg

Arvestus-kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
37	561.79	12 921.09	20 786.10
38	561.79	12 359.30	21 347.89
39	561.79	11 797.52	21 909.67
40	561.79	11 235.73	22 471.46
41	561.79	10 673.94	23 033.25
42	561.79	10 112.16	23 595.03
43	561.79	9 550.37	24 156.82
44	561.79	8 988.58	24 718.60
45	561.79	8 426.80	25 280.39
46	561.79	7 865.01	25 842.18
47	561.79	7 303.22	26 403.96
48	561.79	6 741.44	26 965.75
49	561.79	6 179.65	27 527.54
50	561.79	5 617.86	28 089.32
51	561.79	5 056.08	28 651.11
52	561.79	4 494.29	29 212.90
53	561.79	3 932.51	29 774.68
54	561.79	3 370.72	30 336.47
55	561.79	2 808.93	30 898.26
56	561.79	2 247.15	31 460.04
57	561.79	1 685.36	32 021.83
58	561.79	1 123.57	32 583.62
59	561.79	561.79	33 145.40
60	561.79	0.00	33 707.19
Kokku	33 707.19	0.00	33 707.19

Allikas: autori arvutused Näide 1. Kasutusrendileping toodud andmete alusel

Tabel 3. Vara amortisatsiooni arvestamine ülemineku kajastamisel (eurodes)

Arvestus-kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
0	0.00	32 940.12	0.00
1	549.00	32 391.12	549.00
2	549.00	31 842.11	1 098.00
3	549.00	31 293.11	1 647.01
4	549.00	30 744.11	2 196.01
5	549.00	30 195.11	2 745.01
6	549.00	29 646.11	3 294.01
7	549.00	29 097.10	3 843.01
8	549.00	28 548.10	4 392.02

Lisa 1 järg

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
9	549.00	27 999.10	4 941.02
10	549.00	27 450.10	5 490.02
11	549.00	26 901.10	6 039.02
12	549.00	26 352.09	6 588.02
13	549.00	25 803.09	7 137.03
14	549.00	25 254.09	7 686.03
15	549.00	24 705.09	8 235.03
16	549.00	24 156.09	8 784.03
17	549.00	23 607.08	9 333.03
18	549.00	23 058.08	9 882.04
19	549.00	22 509.08	10 431.04
20	549.00	21 960.08	10 980.04
21	549.00	21 411.08	11 529.04
22	549.00	20 862.07	12 078.04
23	549.00	20 313.07	12 627.05
24	549.00	19 764.07	13 176.05
25	549.00	19 215.07	13 725.05
26	549.00	18 666.07	14 274.05
27	549.00	18 117.06	14 823.05
28	549.00	17 568.06	15 372.05
29	549.00	17 019.06	15 921.06
30	549.00	16 470.06	16 470.06
31	549.00	15 921.06	17 019.06
32	549.00	15 372.05	17 568.06
33	549.00	14 823.05	18 117.06
34	549.00	14 274.05	18 666.07
35	549.00	13 725.05	19 215.07
36	549.00	13 176.05	19 764.07
37	549.00	12 627.05	20 313.07
38	549.00	12 078.04	20 862.07
39	549.00	11 529.04	21 411.08
40	549.00	10 980.04	21 960.08
41	549.00	10 431.04	22 509.08
42	549.00	9 882.04	23 058.08
43	549.00	9 333.03	23 607.08
44	549.00	8 784.03	24 156.09
45	549.00	8 235.03	24 705.09
46	549.00	7 686.03	25 254.09
47	549.00	7 137.03	25 803.09

Lisa 1 järg

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
48	549.00	6 588.02	26 352.09
49	549.00	6 039.02	26 901.10
50	549.00	5 490.02	27 450.10
51	549.00	4 941.02	27 999.10
52	549.00	4 392.02	28 548.10
53	549.00	3 843.01	29 097.10
54	549.00	3 294.01	29 646.11
55	549.00	2 745.01	30 195.11
56	549.00	2 196.01	30 744.11
57	549.00	1 647.01	31 293.11
58	549.00	1 098.00	31 842.11
59	549.00	549.00	32 391.12
60	549.00	0.00	32 940.12
Kokku	32 940.12	0.00	32 940.12

Allikas: autori arvutused näites Kasutusrendileping toodud andmete alusel

Lisa 2. Kapitalirendilepingu arvutused

Tabel 4. Kapitalirendilepingu rendimaksete ja intressikulu leidmine (eurodes)

Arvestus- kuu	Põhiosa maksed	Põhiosa maksed kokku	Põhiosa jääk	Intress jäägilt	Intress kokku	Põhiosa + intress kokku
0	5 000.00	5 000.00	45 000.00	0.00	0.00	5 000.00
1	541.67	5 541.67	44 458.33	148.19	148.19	5 689.86
2	541.67	6 083.34	43 916.66	146.39	294.58	6 377.92
3	541.67	6 625.01	43 374.99	144.58	439.17	7 064.18
4	541.67	7 166.68	42 833.32	142.78	581.94	7 748.62
5	541.67	7 708.35	42 291.65	140.97	722.92	8 431.27
6	541.67	8 250.02	41 749.98	139.17	862.08	9 112.10
7	541.67	8 791.69	41 208.31	137.36	999.44	9 791.13
8	541.67	9 333.36	40 666.64	135.56	1 135.00	10 468.36
9	541.67	9 875.03	40 124.97	133.75	1 268.75	11 143.78
10	541.67	10 416.70	39 583.30	131.94	1 400.69	11 817.39
11	541.67	10 958.37	39 041.63	130.14	1 530.83	12 489.20
12	541.67	11 500.04	38 499.96	128.33	1 659.17	13 159.21
13	541.67	12 041.71	37 958.29	126.53	1 785.69	13 827.40
14	541.67	12 583.38	37 416.62	124.72	1 910.42	14 493.80
15	541.67	13 125.05	36 874.95	122.92	2 033.33	15 158.38
16	541.67	13 666.72	36 333.28	121.11	2 154.44	15 821.16
17	541.67	14 208.39	35 791.61	119.31	2 273.75	16 482.14
18	541.67	14 750.06	35 249.94	117.50	2 391.25	17 141.31
19	541.67	15 291.73	34 708.27	115.69	2 506.94	17 798.67
20	541.67	15 833.40	34 166.60	113.89	2 620.83	18 454.23
21	541.67	16 375.07	33 624.93	112.08	2 732.91	19 107.98
22	541.67	16 916.74	33 083.26	110.28	2 843.19	19 759.93
23	541.67	17 458.41	32 541.59	108.47	2 951.66	20 410.07
24	541.67	18 000.08	31 999.92	106.67	3 058.33	21 058.41
25	541.67	18 541.75	31 458.25	104.86	3 163.19	21 704.94
26	541.67	19 083.42	30 916.58	103.06	3 266.25	22 349.67
27	541.67	19 625.09	30 374.91	101.25	3 367.50	22 992.59
28	541.67	20 166.76	29 833.24	99.44	3 466.94	23 633.70
29	541.67	20 708.43	29 291.57	97.64	3 564.58	24 273.01
30	541.67	21 250.10	28 749.90	95.83	3 660.41	24 910.51
31	541.67	21 791.77	28 208.23	94.03	3 754.44	25 546.21
32	541.67	22 333.44	27 666.56	92.22	3 846.66	26 180.10
33	541.67	22 875.11	27 124.89	90.42	3 937.08	26 812.19
34	541.67	23 416.78	26 583.22	88.61	4 025.69	27 442.47
35	541.67	23 958.45	26 041.55	86.81	4 112.49	28 070.94
36	541.67	24 500.12	25 499.88	85.00	4 197.49	28 697.61

Lisa 2 järg

Arvestus-kuu	Põhiosa maksed	Põhiosa maksed kokku	Põhiosa jääk	Intress jäägilt	Intress kokku	Põhiosa + intress kokku
37	541.67	25 041.79	24 958.21	83.19	4 280.69	29 322.48
38	541.67	25 583.46	24 416.54	81.39	4 362.08	29 945.54
39	541.67	26 125.13	23 874.87	79.58	4 441.66	30 566.79
40	541.67	26 666.80	23 333.20	77.78	4 519.44	31 186.24
41	541.67	27 208.47	22 791.53	75.97	4 595.41	31 803.88
42	541.67	27 750.14	22 249.86	74.17	4 669.57	32 419.71
43	541.67	28 291.81	21 708.19	72.36	4 741.93	33 033.74
44	541.67	28 833.48	21 166.52	70.56	4 812.49	33 645.97
45	541.67	29 375.15	20 624.85	68.75	4 881.24	34 256.39
46	541.67	29 916.82	20 083.18	66.94	4 948.18	34 865.00
47	541.67	30 458.49	19 541.51	65.14	5 013.32	35 471.81
48	541.67	31 000.16	18 999.84	63.33	5 076.65	36 076.81
49	541.67	31 541.83	18 458.17	61.53	5 138.18	36 680.01
50	541.67	32 083.50	17 916.50	59.72	5 197.90	37 281.40
51	541.67	32 625.17	17 374.83	57.92	5 255.82	37 880.99
52	541.67	33 166.84	16 833.16	56.11	5 311.93	38 478.77
53	541.67	33 708.51	16 291.49	54.30	5 366.23	39 074.74
54	541.67	34 250.18	15 749.82	52.50	5 418.73	39 668.91
55	541.67	34 791.85	15 208.15	50.69	5 469.43	40 261.28
56	541.67	35 333.52	14 666.48	48.89	5 518.32	40 851.84
57	541.67	35 875.19	14 124.81	47.08	5 565.40	41 440.59
58	541.67	36 416.86	13 583.14	45.28	5 610.68	42 027.54
59	541.67	36 958.53	13 041.47	43.47	5 654.15	42 612.68
60	541.47	37 500.00	12 500.00	41.67	5 695.81	43 195.81
Jääkväärtus	12 500.00	50 000.00	0.00	0.00	5 695.81	55 695.81
Kokku	50 000.00	50 000.00	0.00	0.00	5 695.81	55 695.81

Allikas: autori arvutused näites Kapitalirendileping toodud andmete alusel

Tabel 5. Vara amortisatsiooni arvestamine esmasel kajastamisel (eurodes)

Arvestus-kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
0	0.00	45 249.72	0.00
1	377.08	44 872.63	377.08
2	377.08	44 495.55	754.16
3	377.08	44 118.47	1 131.24
4	377.08	43 741.39	1 508.32
5	377.08	43 364.31	1 885.40
6	377.08	42 987.23	2 262.49
7	377.08	42 610.15	2 639.57

Lisa 2 järg

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
8	377.08	42 233.07	3 016.65
9	377.08	41 855.99	3 393.73
10	377.08	41 478.91	3 770.81
11	377.08	41 101.82	4 147.89
12	377.08	40 724.74	4 524.97
13	377.08	40 347.66	4 902.05
14	377.08	39 970.58	5 279.13
15	377.08	39 593.50	5 656.21
16	377.08	39 216.42	6 033.30
17	377.08	38 839.34	6 410.38
18	377.08	38 462.26	6 787.46
19	377.08	38 085.18	7 164.54
20	377.08	37 708.10	7 541.62
21	377.08	37 331.02	7 918.70
22	377.08	36 953.93	8 295.78
23	377.08	36 576.85	8 672.86
24	377.08	36 199.77	9 049.94
25	377.08	35 822.69	9 427.02
26	377.08	35 445.61	9 804.11
27	377.08	35 068.53	10 181.19
28	377.08	34 691.45	10 558.27
29	377.08	34 314.37	10 935.35
30	377.08	33 937.29	11 312.43
31	377.08	33 560.21	11 689.51
32	377.08	33 183.12	12 066.59
33	377.08	32 806.04	12 443.67
34	377.08	32 428.96	12 820.75
35	377.08	32 051.88	13 197.83
36	377.08	31 674.80	13 574.91
37	377.08	31 297.72	13 952.00
38	377.08	30 920.64	14 329.08
39	377.08	30 543.56	14 706.16
40	377.08	30 166.48	15 083.24
41	377.08	29 789.40	15 460.32
42	377.08	29 412.32	15 837.40
43	377.08	29 035.23	16 214.48
44	377.08	28 658.15	16 591.56
45	377.08	28 281.07	16 968.64
46	377.08	27 903.99	17 345.72

Lisa 2 järg

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
47	377.08	27 526.91	17 722.81
48	377.08	27 149.83	18 099.89
49	377.08	26 772.75	18 476.97
50	377.08	26 395.67	18 854.05
51	377.08	26 018.59	19 231.13
52	377.08	25 641.51	19 608.21
53	377.08	25 264.42	19 985.29
54	377.08	24 887.34	20 362.37
55	377.08	24 510.26	20 739.45
56	377.08	24 133.18	21 116.53
57	377.08	23 756.10	21 493.61
58	377.08	23 379.02	21 870.70
59	377.08	23 001.94	22 247.78
60	377.08	22 624.86	22 624.86
...
116	377.08	1 508.32	43 741.39
117	377.08	1 131.24	44 118.47
118	377.08	754.16	44 495.55
119	377.08	377.08	44 872.63
120	377.08	0.00	45 249.72
Kokku	45 249.72	0.00	45 249.72

Allikas: autori arvutused näites Kapitalirendileping toodud andmete alusel

Lisa 3. Tähtajatu rendilepingu arvutused

Tabel 6. Vara amortisatsiooni arvestamine esmasel kajastamisel (eurodes)

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
0	0.00	94 477.26	0.00
1	1 889.55	92 587.71	1 889.55
2	1 889.55	90 698.17	3 779.09
3	1 889.55	88 808.62	5 668.64
4	1 889.55	86 919.08	7 558.18
5	1 889.55	85 029.53	9 447.73
6	1 889.55	83 139.99	11 337.27
7	1 889.55	81 250.44	13 226.82
8	1 889.55	79 360.90	15 116.36
9	1 889.55	77 471.35	17 005.91
10	1 889.55	75 581.81	18 895.45
11	1 889.55	73 692.26	20 785.00
12	1 889.55	71 802.72	22 674.54
13	1 889.55	69 913.17	24 564.09
14	1 889.55	68 023.62	26 453.63
15	1 889.55	66 134.08	28 343.18
16	1 889.55	64 244.53	30 232.72
17	1 889.55	62 354.99	32 122.27
18	1 889.55	60 465.44	34 011.81
19	1 889.55	58 575.90	35 901.36
20	1 889.55	56 686.35	37 790.90
21	1 889.55	54 796.81	39 680.45
22	1 889.55	52 907.26	41 569.99
23	1 889.55	51 017.72	43 459.54
24	1 889.55	49 128.17	45 349.08
25	1 889.55	47 238.63	47 238.63
26	1 889.55	45 349.08	49 128.17
27	1 889.55	43 459.54	51 017.72
28	1 889.55	41 569.99	52 907.26
29	1 889.55	39 680.45	54 796.81
30	1 889.55	37 790.90	56 686.35
31	1 889.55	35 901.36	58 575.90
32	1 889.55	34 011.81	60 465.44
33	1 889.55	32 122.27	62 354.99
34	1 889.55	30 232.72	64 244.53
35	1 889.55	28 343.18	66 134.08

Lisa 3 järg

Arvestus- kuu	Amortisatsioon	Vara jääkväärtus	Akumuleeritud kulum
36	1 889.55	26 453.63	68 023.62
37	1 889.55	24 564.09	69 913.17
38	1 889.55	22 674.54	71 802.72
39	1 889.55	20 785.00	73 692.26
40	1 889.55	18 895.45	75 581.81
41	1 889.55	17 005.91	77 471.35
42	1 889.55	15 116.36	79 360.90
43	1 889.55	13 226.82	81 250.44
44	1 889.55	11 337.27	83 139.99
45	1 889.55	9 447.73	85 029.53
46	1 889.55	7 558.18	86 919.08
47	1 889.55	5 668.64	88 808.62
48	1 889.55	3 779.09	90 698.17
49	1 889.55	1 889.55	92 587.71
50	1 889.55	0.00	94 477.26
Kokku	94 477.26	0.00	94 477.26

Allikas: autori arvutused näites Tähtajatu kapitalirendileping toodud andmete alusel

Lisa 5. Lihtlitsents

Lihtlitsents lõputöö reprodutseerimiseks ja lõputöö üldsusele kättesaadavaks tegemiseks

Mina, Relika Linnjärv,

1. Annan Tallinna Tehnikaülikoolile tasuta loa (lihtlitsentsi) enda loodud teose „Rahvusvahelise rendiarvestuse standardi rakendamine Eesti finantsaruandluse standardit järgivas ettevõttes“, mille juhendaja on lektor Ester Vahtre,
 - 1.1 reprodutseerimiseks lõputöö säilitamise ja elektroonse avaldamise eesmärgil, sh TalTechi raamatukogu digikogusse lisamise eesmärgil kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni;
 - 1.2 üldsusele kättesaadavaks tegemiseks TalTechi veebikeskkonna kaudu, sealhulgas TalTechi raamatukogu digikogu kaudu kuni autoriõiguse kehtivuse tähtaja lõppemiseni.
2. Olen teadlik, et käesoleva lihtlitsentsi punktis 1 nimetatud õigused jäävad alles ka autorile.
3. Kinnitan, et lihtlitsentsi andmisega ei rikuta teiste isikute intellektuaalomandi ega isikuandmete kaitse seadusest ning muudest õigusaktidest tulenevaid õigusi.