

RTJ 17 Teenuste kontsessioonikokkulepped

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4
MÕISTED	5-14
KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARVESTUSES	
Üldpõhimõtted	15-16
Ehitus- või rekonstrueerimisteenused	17-21
Opereerimis- ja täiendavad teenused	22-23
Laenukasutuse kulutused	24
KAJASTAMINE AVALIKU SEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARVESTUSES	
Üldpõhimõtted	25
Infrastruktuuri objektid	26-30
Opereerimis- ja täiendavad teenused	31-32
TÄIENDAVID NÕUDED AVALIKU SEKTORI ARUANDEKOHUSTUSLASTELE	33
LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON	34
JÕUSTUMINE	35-37
VÕRDLU RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA	38-40
LISA – NÄITED	

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 17 “Teenuste kontsessioonikokkulepped” eesmärgiks on kirjeldada arvestuspõhimõtteid avaliku ja erasektori üksuste vahel sõlmitud teenuste kontsessioonikokkulepete klassifitseerimisel ja kajastamisel nii erasektori kui ka avaliku sektori raamatupidamiskohustuslaste Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavates aruannetes. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega, mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.
2. Käesolev juhend RTJ 17 tugineb Rahvusvahelise Raamatupidamise Standardite Nõukogu poolt välja antud tõlgendustel IFRIC 12 „Teenuste kontsessioonikokkulepped“ („*Service Concession Arrangements*”) ja SIC-29 „Teenuste kontsessioonikokkulepped - avalikustamine“ („*Service Concession Arrangements: Disclosures*”). Nimetatud tõlgendused reguleerivad ainult erasektori arvestuspõhimõtteid. Avaliku sektori arvestuspõhimõtete väljatöötamisel on lähtutud ülaltoodud tõlgendustest, aga ka avalikule sektorile kehtivate rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite (IPSAS) ja riigi raamatupidamise üldeeskirja üldistest põhimõtetest. Valdkondades, kus RTJ 17 ei täpsusta mingit spetsiifilist arvestusmeetodit, kuid see on reguleeritud mõnes IFRSis või IPSASes, on soovitatav lähtuda vastavates rahvusvahelistes standardites kirjeldatud arvestusmeetoditest.
3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

RAKENDUSALA

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

MÕISTED

5. Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:

Teenuste kontsessioonikokkulepped on sellised lepingul tuginevad pikaajalised koostööprojektid avaliku sektori üksuse ja erasektori üksuse vahel, mille kohaselt erasektori üksus osutab mingit konkreetset varaobjekti (infrastruktuuri objekt) kasutades avalikke teenuseid ning (IFRIC 12.5):

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

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

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

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

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

- (a) on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel; ja
- (b) tõenäoliselt osaleb tulevikus majandusliku kasu tekitamisel (mitteäriühingust raamatupidamiskohustuslaste puhul neile seatud eesmärkide täitmisel).

Finantsvara on vara, mis on:

- (a) raha;
- (b) lepinguline õigus saada teiselt osapoolelt raha või muid finantsvarasid;
- (c) lepinguline õigus vahetada teise osapoolega finantsvarasid potentsiaalselt kasulikel tingimustel; või
- (d) teise ettevõtte omakapitaliinstrument.

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

Immateriaalne vara on füüsilise substantsita, teistest varadest selgesti eristatav mittemonetaarne vara.

Kohustus on raamatupidamiskohustuslasel lasuv kohustus,

- (a) mis on tekkinud minevikus toimunud sündmuste tagajärjel; ja

(b) millest vabanemine nõuab eeldatavasti tulevikus ressursidest loobumist.

Finantskohustus on lepinguline kohustus:

(a) tasuda teisele osapoolele raha või muid finantsvarasid; või

(b) vahetada teise osapoolega finantsvarasid potentsiaalselt kahjulikel tingimustel.

Tingimuslik kohustus on võimalik või eksisteeriv kohustus:

(a) mille realiseerimine ei ole tõenäoline; või

(b) mille suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärusega mõõta.

Eraldis on kohustus, mille realiseerimise aeg või summa ei ole kindlad.

Sisemise intressimäära meetod on finantsvara või –kohustuse korrigeeritud soetusmaksumuse arvutamine, kasutades sisemist intressimäära.

Sisemine intressimäär on selline intressimäär, millega finantsvarast või –kohustusest tulenevaid rahavoogusid diskonteerides on tulemuseks antud finantsvara või –kohustuse hetke bilansiline maksumus.

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

6. Paljudes riikides on avalike teenuste osutamiseks vajalikud suurt alginvesteeringut nõudvad infrastruktuuri objektid nagu teed, sillad, tunnelid, vanglad, haiglad, lennujaamad, vee- ja kanalisatsioonitrassid, energiavarustuse ja telekommunikatsioonivõrgud olnud traditsiooniliselt avaliku sektori üksuste poolt ehitatud ja opereeritud ning finantseeritud nende eelarvetest. Mõnedes riikides on hakatud kasutama avaliku ja erasektori partnerluse (PPP - *public-private partnership*) erinevaid vorme, et kaasata erasektori üksusi infrastruktuuri objektide ehitusse ja haldusse. PPP-projektide läbiviimise eesmärkideks võivad olla näiteks erasektori kompetentsi ärakasutamine, teenuse kvaliteedi tõstmine, avaliku sektori kulude kokkuvõtte või riskide jagamine. Teenuste kontsessioonikokkulepped on üks PPP-projektide vormidest, mille korral avaliku sektori üksus annab teatud infrastruktuuri objektiga seotud teatud teenuste osutamise õiguse pikaajaliselt erasektori üksusele.
7. Teenuste kontsessioonikokkuleppeid iseloomustavad tavaliselt järgmised asjaolud (IFRIC 12.3):
 - (a) avaliku sektori üksus delegerib teatud avalike teenuste osutamise kas osaliselt või täielikult erasektori üksusele;
 - (b) erasektori üksus osutab infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid lepingus fikseeritud aja jooksul, mahus ja kvaliteedis;
 - (c) lepingus nähakse ette esialgne hind, mida erasektori üksus tohib osutatud avalike teenuste eest küsida, ja hinna muutumise tingimused;
 - (d) lepingus nähakse ette tingimused, millistele kvaliteedinõuetele peab infrastruktuuri objekt vastama lepinguperioodi lõpul ning kas see antakse avaliku sektori üksusele lepinguperioodi lõpul üle tasuta või tasu eest, mis on oluliselt väiksem selle õiglasest väärtusest üleandmise momendil.
8. Käesolev juhend rakendub juhtudel, kui (IFRIC 12.7):
 - (a) teenuste kontsessioonikokkulepe eeldab teenuse osutamiseks eelnevalt infrastruktuuri objekti ehitamist, soetamist või rekonstrueerimist erasektori üksuse poolt, lähtudes avaliku sektori üksuse poolt määratud kvaliteedikriteeriumitest; või

- (b) avaliku sektori üksus annab erasektori üksusele õiguse kasutada teenuse osutamiseks olemasolevat infrastruktuuri objekti (näiteks läbi hoonestusõiguse või kasutusvalduse).
9. Käesolev juhend rakendub ka juhul, kui teenuste kontsessioonikokkuleppe ajaline kestus katab kogu infrastruktuuri objekti kasuliku eluea, olenemata asjaolust, kes omandab infrastruktuuri objekti üle kontrolli lepinguperioodi lõppedes. (IFRIC 12.6).
 10. Käesolev juhend rakendub nii juhul, kui avaliku sektori üksus tasub kõikide teenuste eest, mida erasektori üksus infrastruktuuri objekti kasutades osutab, kui ka juhul, kui osa või kõik infrastruktuuri objektid osutatavad avalikud teenused ostetakse muude kasutajate poolt. Hinnad ja nende muutumise tingimused võivad sealjuures olla määratud teenuste kontsessioonikokkuleppe aluseks olevas lepingus või tuleneda seadusandlusest. (IFRIC 12.AG2).
 11. Käesolev juhend rakendub ka juhul, kui avaliku sektori üksus ei oma täielikku kontrolli teenuste hinna üle. Kontroll hinna üle loetakse olemasolevaks ka siis, kui lepingus nähakse ette hinna ülempiiri, või kui erasektori üksusel on kohustus kanda teatud taset ületav kasum üle avaliku sektori üksusele. (IFRIC 12.AG3).
 12. Avaliku sektori üksuse kontroll infrastruktuuri objekti üle lepinguperioodi lõppedes tähendab muuhulgas seda, et erasektori üksusel ei ole õigust iseseisvalt infrastruktuuri objekti müüa ega pantida ning avaliku sektori üksusel on jätkuv õigus otsustada vara edasise kasutamise üle kuni selle kasuliku eluea lõpuni. (IFRIC 12. AG4).
 13. Kui infrastruktuuri objekti kasutatakse osaliselt avaliku teenuse osutamiseks ja osaliselt mitte, siis käsitletakse objekti erinevaid komponente eraldi, kui neid on võimalik jaotada erinevateks raha genereerivateks üksusteks vastavalt juhendis RTJ 5 „Materiaalne ja immateriaalne põhivara“ esitatud mõistele. Kui avaliku sektori üksus teatud infrastruktuuri objekti komponendi kasutamist ei reguleeri, võib tegemist olla rendilepinguga avaliku sektori üksuse ja erasektori üksuse vahel, mida tuleb kajastada vastavalt juhendile RTJ 9. (IFRIC 12.AG7-AG8).
 14. Praktikad võivad teenuste kontsessioonikokkulepped omandada erinevaid vorme ning mitmesuguseid tingimusi, mistõttu ainult käesolevast juhendist lähtumine ei pruugi olla piisav. Iga lepingu kajastamisel tuleb lähtuda selle sisust. Keeruliste lisatingimuste korral, mis ei vasta käesolevas juhendis kirjeldatud olukordadele, tuleb arvestuspõhimõtete valikul võtta arvesse teisi Raamatupidamise Toimkonna juhendeid, rahvusvahelisi finantsaruandluse standardeid ning nende kontseptuaalset tausta.

KAJASTAMINE ERASEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMISARUANNETES

Üldpõhimõtted

15. *Kuna erasektori üksus omab õigust kasutada infrastruktuuri objekti avalike teenuste osutamiseks vaid avaliku sektori üksuse poolt ette nähtud tingimustel, kuulub kontroll infrastruktuuri objekti kasutamise üle avaliku sektori üksusele. Seetõttu ei kajasta erasektori üksus infrastruktuuri objekti oma bilansis materiaalse põhivarana. (IFRIC 12.11).*
16. Erasektori üksus ei kajasta infrastruktuuri objekti oma materiaalse põhivarana ega ka renditud varana. Erasektori üksus kajastab tulu osutatud teenuste, sealhulgas ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste müügist vastavalt juhendile RTJ 10 „Tulu kajastamine“

saadava tasu õiglases väärtuses. Kui erasektori üksus osutab teenuste kontsessioonikokkuleppe raames rohkem kui üht teenust (näiteks nii ehitus- või rekonstrueerimis- kui ka opereerimisteenust), ja nende eest saadav tasu ei ole lepingus eraldi määratletud, jaotatakse kogutulu erinevate teenuste vahel lähtudes nende õiglase väärtuse suhtest. (IFRIC 12.13).

Ehitus- või rekonstrueerimisteenused

17. Erasektori üksus kajastab ehitus- või rekonstrueerimisteenuste osutamisel teenitud tulu ärituluna ja tehtud kulutusi tuludega samas perioodis ärikuluna lähtudes juhendis RTJ 10 kirjeldatud valmidusastme meetodist. (IFRIC 12.14).
18. Erasektori üksus kajastab oma õigust tasule ehitus- või rekonstrueerimisteenuste eest kas finantsvarana või immateriaalse varana, sõltuvalt sellest, kas see õigus on tingimusteta või mitte. (IFRIC 12.15)
19. Kui erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada avaliku sektori üksuselt ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest raha või muud finantsvara, kajastatakse seda nõudeõigust finantsvarana vastavalt juhendile RTJ 3. Tingimusteta õigus tähendab, et avaliku sektori üksus on kohustatud erasektori üksusele tasuma kas kindlaksmääratava summa või vahe kindlaksmääratava summa ja teenuse kasutajate saadavate summade vahel, isegi juhul, kui tasu suurus sõltub ehitus- või rekonstrueerimisteenuste pandud kvaliteedinõuete või tähtaegade täitmisest. (IFRIC 12.16). Käesoleva juhendi Lisa näide 1 kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada raha, mistõttu ta kajastab oma bilansis vastavat nõudeõigust (finantsvara) avaliku sektori üksuse vastu.
20. Erasektori üksus kajastab immateriaalse varana selle osa ehitus- ja rekonstrueerimisteenuste eest saadavast tulust, mille eest ta saab õiguse kasutada infrastruktuuri objekti ja müüa sellega seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele. Õigus müüa avalikke teenuseid teenuste kasutajatele ei ole tingimusteta õigus saada raha, kuna teenuse müügist saadav tasu sõltub teenuse kasutamise mahust. (IFRIC 12.17). Sellist õigust kajastatakse immateriaalse varana vastavalt juhendile RTJ 5. Käesoleva juhendi Lisa näide 2 kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on õigus müüa infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele, mistõttu ta kajastab oma bilansis vastavat immateriaalset vara.
21. Kui erasektori üksusele tasutakse ehitus- või rekonstrueerimisteenuste osutamise eest osaliselt finantsvaraga (s.t. tingimusteta õigusega saada raha või muud finantsvara) ja osaliselt immateriaalse varaga (s.t. õigusega kasutada infrastruktuuri objekti avaliku teenuse osutamiseks), arvestatakse kumbagi komponenti eraldi lähtudes nende komponentide õiglase väärtuse suhtest. (IFRIC 12.18). Käesoleva juhendi Lisa näide 3 kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles erasektori üksusel on tingimusteta õigus saada avaliku sektori üksuselt teatud miinimumsummas raha ning samas õigus müüa infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid teenuste kasutajatele, mistõttu ta kajastab oma bilansis nii finantsvara kui ka immateriaalset vara.

Opereerimis- ja täiendavad teenused

22. Infrastruktuuri objektiga seotud opereerimisteenuste (sealhulgas näiteks hooldus- ja remonditeenuste) kajastamisel lähtutakse juhendist RTJ 10 „Tulu kajastamine“. (IFRIC 12.20).

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

Laenukasutuse kulutused

24. Kui erasektori üksus kajastab õigust müüa infrastruktuuri objektiga seotud avalikke teenuseid oma bilansis immateriaalse varana, tohib infrastruktuuri objekti ehitamise või rekonstrueerimise finantseerimiseks võetud laenuga seotud kulutusi (näiteks intresse) kapitaliseerida immateriaalse vara soetusmaksumuses, lähtudes juhendi RTJ 5 paragrahvides 16-18 kirjeldatud põhimõtetest (eeldusel, et üksus on valinud oma arvestuspõhimõtteks laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise vastavalt RTJ 5 paragrahvile 18). Muul juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna selles perioodis, millal need tekivad (mille eest on intress ette nähtud). (IFRIC 12.22).

KAJASTAMINE AVALIKU SEKTORI ÜKSUSE RAAMATUPIDAMIS- ARUANNETES

Üldpõhimõtted

25. *Kuna avaliku sektori üksus kontrollib infrastruktuuri objekti kasutamist, kajastab ta seda oma bilansis materiaalse põhivarana. Infrastruktuuri objekt võetakse algselt arvele selle soetusmaksumuses, milleks loetakse avaliku sektori üksuse poolt infrastruktuuri objekti ehitus- või rekonstrueerimistöde eest tasumisele kuuluva summa õiglast väärtust.*

Infrastruktuuri objektid

26. Kui avaliku sektori üksus võtab endale teenuste kontsessioonikokkuleppe aluseks oleva lepinguga tingimusteta kohustuse tasuda erasektori üksusele infrastruktuuri objekti ehitus- või rekonstrueerimistöde eest, võtab ta arvele materiaalse põhivara ja finantskohustuse. Materiaalne põhivara ja finantskohustus võetakse algselt arvele ehitus- või rekonstrueerimistöde õiglasest väärtusest või vastavate tööde eest tasutavate maksete nüüdisväärtuses, juhul kui see on madalam. Kui on teada ainult üks neist kahest väärtusest, kasutatakse seda. Kui erasektori üksus ei avalikusta ehitus- või rekonstrueerimistöde õiglast väärtust ega nende eest tasutavate maksete nüüdisväärtust, võtab avaliku sektori üksus materiaalse põhivara ja finantskohustuse arvele infrastruktuuri objekti ehitus- või rekonstrueerimistöde eest tasutavate maksete nüüdisväärtuses, koostades selleks avaliku sektori üksusele tasutavate maksete jaotuse analüüsi. Vastavas analüüsis lähtutakse teadaolevatest turuhindadest ja nende alusel juhtkonna hinnangust ehitus- ja rekonstrueerimistöde ning opereerimis- ja täiendavate teenuste hindade võimaliku jaotuse kohta.
27. Kui infrastruktuuri objekti ehitamine kestab mitme aasta jooksul, võetakse see arvele mitme aasta jooksul, lähtudes ehitustööde vastuvõtmise vaheaktidest.

28. Kui ehitus- või rekonstrueerimistöode eest tasumine toimub teatud pikema ajaperioodi möödudes, rakendatakse vara ja kohustuse arvestamisel sisemise intressimäära meetodit. Materiaalne põhivara ja finantskohustus võetakse algselt arvele tasumisele kuuluva summa nüüdisväärtuses (s.t. vähendatuna sisemise intressimäära võrra) ning finantskohustus kajastatakse bilansis laenukohustuste grupis. Käesoleva juhendi Lisa näide 4 kirjeldab sellise teenuste kontsessioonikokkuleppe arvestust, milles avaliku sektori üksusel on tingimusteta kohustus tasuda erasektori üksusele raha, mistõttu ta kajastab oma bilansis vastavat kohustust ja materiaalselt põhivara.
29. Avaliku sektori üksus ei kajasta infrastruktuuri objekti ega finantskohustust, kui ta ei maksa erasektori üksusele ehitus- ja rekonstrueerimistöode eest, kuna erasektori üksusele on antud õigus koguda selle eest kindlaksmääratud tasu teenuste saajatelt (vt. ka käesoleva juhendi Lisa näide 5).
30. Kui avaliku sektori üksus võtab endale kohustuse tasuda erasektori üksusele infrastruktuuri objekti ehitus- ja rekonstrueerimistöode eest teatud kindlaksmääratud summa (garanteeritud tasu) ja teenuse kasutajatelt tegelikult laekunud summa vahe, siis hinnatakse võetud kohustust vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad“. Juhul, kui nimetatud kohustuse realiseerumine on tõenäoline, kajastatakse see eraldisena ning ühtlasi materiaalse põhivarana (vt. ka käesoleva juhendi Lisa näide 6).

Opereerimis- ja täiendavad teenused

31. Avaliku sektori üksus kajastab tasu infrastruktuuri objekti opereerimisega seotud teenuste ja täiendavate teenuste eest kuluna nende teenuste õiglasest väärtusest juhul, kui ta nende eest tasub. Kui opereerimis- ja täiendavate teenuste õiglane väärtus ei ole iseseisvalt teada, leitakse see hinnanguliselt vastavalt paragrahvile 26.
32. Kui avaliku sektori üksus võtab endale kohustuse tasuda opereerimis- ja täiendavate teenuste eest erasektori üksusele teatud kindlaksmääratud summa (garanteeritud tasu) ja teenuse kasutajatelt tegelikult laekunud summa vahe, siis hinnatakse võetud kohustust vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad“. Juhul, kui nimetatud kohustuse realiseerumine on tõenäoline, kajastatakse see eraldisena ning ühtlasi kuluna.

TÄIENDAVID NÕUDED AVALIKU SEKTORI ARUANDEKOHUSTUSLASTELE

33. Kui teenuste kontsessioonikokkuleppe partnerid on riigi raamatupidamise üldeeskirja järgi mõlemad avaliku sektori aruandekohustuslased, siis kooskõlastavad üksused RTJ 17 alusel määratud arvestuspõhimõtted ja arvestused, et saldoandmikes ei tekiks omavaheliste saldode vahesid.

LISADES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

34. Lisades avalikustatakse kogu oluline informatsioon, mis on vajalik teenuste kontsessioonikokkulepete kajastamise mõistmiseks raamatupidamiskohustuslase aruannetes, sealhulgas:
 - (a) teenuste kontsessioonikokkulepete üldine kirjeldus ning neile rakendatud arvestuspõhimõtted;

- (b) aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames arvestatud tulud ja kulud põhiliste tulu- ja kululiikide kaupa (näit. teenuse ost, müük, intress, infrastruktuuri objektide amortisatsioon) ning projektist tulenev kasum või kahjum;
- (c) aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames arvele võetud varade ja kohustustega seotud muutused, varad ja kohustused põhiliste liikide lõikes aruandeperioodi alguses ja lõpus;
- (d) aruandeperioodil teenuste kontsessioonikokkulepete raames makstud ja saadud raha põhiliste rahavoogude liikide lõikes.

JÕUSTUMINE

- 35. *Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 17 “Teenuste kontsessioonikokkulepped” rakendamine on kohustuslik raamatupidamise aastaaruannetele, mida koostatakse 1.01.2009 ja hiljem algavate aruandeperioodide kohta.*
- 36. Juhendit rakendatakse tagasiulatuvalt kõikidele juhendi jõustumisel jõus olevatele teenuste kontsessioonikokkulepetele. Juhendi varasem rakendamine on soovitatav.
- 37. Käesoleva juhendi jõustumisel kaotavad kehtivuse juhendi RTJ 17 varasemad versioonid (RTL 2005, 25, 348; 2005, 117, 1852; 2006, 46, 816).

VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA

- 38. Juhendis RTJ 17 erasektori üksustele sätestatud põhimõtted on kooskõlas tõlgenduses IFRIC 12 esitatud arvestuspõhimõtetega.
- 39. SIC 29 nõuab erasektori üksustelt osaliselt erineva informatsiooni avalikustamist lisades, kui seda teeb RTJ 17.
- 40. Teenuste kontsessioonikokkulepete kajastamist avaliku sektori üksuste aruannetes rahvusvahelised finantsaruandluse standardid (ei IFRS ega IPSAS) otseselt ei reguleeri. Käesolevas juhendis kirjeldatud avaliku sektori üksuste arvestuspõhimõtete väljatöötamisel lähtus Raamatupidamise Toimkond analoogiast tõlgenduses IFRIC 12 erasektori üksustele kehtestatud arvestuspõhimõtete suhtes ning üldistest IFRS ja IPSAS põhimõtetest.

LISA – NÄITED

Näide 1. Erasektori üksus kajastab finantsvara

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

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

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

Osutatav teenus	Aasta	Eeldatav kulutus	Normaalne kasumimarginaal	Teenuse õiglane väärtus
Ehitustööd	1	500	5%	525
	2	500	5%	525
Hooldus- ja remonditööd	3-10	8 x 10	20%	8 x 12
Uus teekate	8	100	10%	110
Kokku		1180		1256
Intressitulu (6,18% aastas)				344
Saadaolev tasu (diskonteerimata)	3-10	8 x 200		1600

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

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

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

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

Operaatorfirma kajastab tulusid ja kulusid teenuste osutamisest vastavalt juhendile RTJ 10 „Tulu kajastamine“. Ehituse, hooldus- ja remonditööde ning uue katte paigaldamise kulud ning tulu nende teenuste osutamisest kajastatakse tulenevalt nende teenuste valmidusastmest. Kuna riigiasutus tasub nende teenuste eest osaliselt hiljem, kajastatakse ühtlasi nõuet (finantsvara) riigiasutuse vastu ning arvestatakse sellelt nõudelt intressitulu, lähtudes projekti sisemisest intressimäärast.

Operaatori raamatupidamiskanded tulude kajastamise osas esimesel kolmel aastal:

Tulu esimesel aastal ehitusteenuse osutamisest (ehitustööde õiglane väärtus):

D Nõue riigiasutuse vastu	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

Tulu teisel aastal:

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

Tulu kolmandal aastal:

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

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulused ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse ka riigiasutuselt saadavat tasu nõude vähendamisenäriigiasutuse vastu.

D Raha	200
K Nõue riigiasutuse vastu	200

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

Ülevaade operaatorfirma rahavoogudest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Saadud tasu	0	0	200	200	200	200	200	200	200	200	1600
Tehtud väljaminekud	-500	-500	-10	-10	-10	-10	-10	-110	-10	-10	-1180
Intressimaksed	0	-34	-69	-61	-53	-43	-33	-23	-19	-7	-342
Saadud laenu	500	534	0	0	0	0	0	0	0	0	1034
Laenu tagasimaksed	0	0	-121	-129	-137	-147	-157	-67	-171	-105	-1034
Puhas rahavoog	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78	78

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

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

Ülevaade operaatorfirma bilansist

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

Näide 2. Erasektori üksus kajastab immateriaalset vara

Näite eeldused on samad nagu näites 1, välja arvatud tee opereerimiselt tulu saamise viis. Riigiasutus ei tasu operaatorfirmale teenuste eest. Selle asemel antakse operaatorfirmale lepinguline õigus koguda fikseeritud teenustasu iga teed läbiva sõiduki eest. Operaatorfirma eeldab, et teed läbivate sõidukite hulk jääb 3. kuni 10. aastal ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 mln kr.

Vastavalt juhendile RTJ 5 kajastab operaatorfirma oma bilansis immateriaalse vara (õiguse kasutada teed tulu saamiseks) selle õiglasel väärtuses, milleks on ehitusteenuste eest saadava tulu õiglane väärtus. Operaatorfirma kapitaliseerib immateriaalse vara soetusmaksumuses ka ehitusperioodil tekkinud intressikulud (võetud laenu intressimäär on 6,7%).

Operaatorfirma kanded ehitusperioodil tulude ja immateriaalse vara arvelevõtmisest:

a) esimesel aastal (ehitustööde õiglane väärtus):

D Immateriaalne põhivara	525
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525

b) teisel aastal (ehitustööde õiglane väärtus ja kapitaliseeritav intress):

D Immateriaalne põhivara	559
K Tulu ehitusteenuste osutamisest	525
K Intressikulu	34

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulused ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse kuluna immateriaalse vara amortisatsiooni (igal aastal $1084 / 8 = 135,5$ mln kr.) ja tuluna sõitjatelt kogutud teenustasu tee läbimise eest.

D Amortisatsioonikulu	135
K Immateriaalne põhivara	135
D Raha	200
K Tulu tee opereerimisest	200

Kuna operaatorfirmal on kohustus paigaldada 8. aastal uus teekatte, kuid tal puudub tingimusteta õigus saada selle eest tasu, kajastab ta oma bilansis kohutust uue teekatte paigaldamiseks vastavalt juhendile RTJ 8 „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad“. Eraldis uue katte paigaldamiseks moodustatakse 3. kuni 8. aastal, võttes aluseks bilansipäevaks teed läbinud sõidukite arvu suhte eeldatavalt uue teekatte paigaldamiseni teed läbivate sõidukite koguarvu ja diskonteerides kohustust RTJ 8 kohaselt määratud diskontomääraga (antud näites on kasutatud diskontomäärana 6%).

Eraldise moodustamine

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

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

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tulu teenustest	525	525	200	200	200	200	200	200	200	200	2650
Amortisatsioon	0	0	-135	-135	-136	-136	-136	-136	-135	-135	-1084
Muud projekti kulud	-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Intressikulud	0	0	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-321
Kasum	25	25	-26	-20	-14	-6	1	9	36	48	78

Ülevaade operaatorfirma bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Raha ja pangakontod	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Immateriaalne põhivara	525	1084	949	814	678	542	406	270	135	0
Laenukohustused	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Eraldised	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
Netovara	25	50	24	4	-10	-16	-15	-6	30	78

Näide 3. Erasektori üksus kajastab finantsvara ja immateriaalset vara

Näite eeldused on samad nagu näites 2, välja arvatud riigiasutuse poolt tee opereerimiselt saadava tulu tagamiseks operaatorfirmale antud täiendav garantii - kui operaatorfirma poolt tee kasutajatelt kogutud teenustasud jäävad alla 700 mln kr, tasub riigiasutus puudujääva vahe ja vahelt arvestatud intressi määraga 6,18%. Operaatorfirma eeldab siiski, et teed läbivate sõidukite hulk jääb 3. kuni 10. aastal ühesuguseks ning kogutav tasu on igal aastal 200 mln kr.

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

Operaatorfirma ehitustöödelt arvestatud tulu ja varade kajastamine ehitusperioodil on järgmine:

	Nõue (67%)	Immateriaalne põhivara (33%)	Kokku
Tulu ehitusteenustest 1. aastal	350	175	525
Tulu ehitusteenustest 2. aastal	350	175	525
Kokku tulu ehitusteenustest	700	350	1050
Nõudele lisanduv intressitulu 2. aastal (350 * 6,18%)	22	0	22
Kapitaliseeritud intressikulu 2. aastal (175 * 6,7%)	0	11	11
Kokku varad 2. aasta lõpuks	722	361	1083

Teed läbinud sõitajatelt kogutud teenustasu jagatakse nõude laekumiseks ja tuluks. Võttes arvesse nõude jääkmaksumuselt arvestatavat iga-aastast intressi (6,18% aastas) kulub nõude tasumiseks kokku 937 mln kr (700 mln kr nõude põhiosa ja 236 mln kr intress). Seega igal aastal kajastatakse nõude laekumisena $936 / 8 = 117$ mln kr. Ülejäänud osa kogutud teenustasudest ($200 - 117 = 83$ mln kr) kajastatakse perioodi tuluna teenuste osutamisest.

Ühtlasi kajastatakse projektiga seotud kulusid ning laenu- ja intressimakseid. Alates kolmandast aastast kajastatakse kuluna ka immateriaalse vara amortisatsiooni (igal aastal $361 / 8 = 45$ mln kr.). Uue teekatte paigaldamiseks moodustatud eraldist kajastatakse samamoodi nagu näites 2.

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

Ülevaade operaatorfirma kasumiaruandest

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	Kokku
Tulu teenustest	525	525	83	83	83	83	83	83	83	83	1714
Amortisatsioon	0	0	-45	-45	-45	-45	-45	-45	-45	-46	-361
Muud projekti kulud	-500	-500	-22	-23	-24	-25	-26	-27	-10	-10	-1167
Intressitulud	0	22	45	40	35	30	25	19	13	7	236
Intressikulud	0	-23	-69	-62	-54	-45	-37	-28	-19	-7	-321
Kasum	25	24	-8	-7	-5	-2	0	2	22	27	78

Ülevaade operaatorfirma bilansist

Aasta	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Raha ja pangakontod	0	0	0	0	0	0	0	0	0	78
Laenuõud	350	722	650	573	491	404	312	214	110	0
Immateriaalne põhivara	175	361	316	271	226	181	136	91	46	0
Laenukohustused	500	1034	913	784	647	500	343	276	105	0
Eraldised	0	0	12	26	41	58	78	0	0	0
Netovara	25	49	41	34	29	27	27	29	51	78

Näide 4. Avaliku sektori üksus kajastab materiaalsel põhivara

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

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

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

Ülevaade projektiga seotud rahavoogudest ning selle mõjust riigiasutuse kasumiaruandele ja bilansile on toodud alljärgnevas tabelites.

Ülevaade riigiasutuse rahavoogudest

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

Ülevaade riigiasutuse tulemiarandest

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

Ülevaade riigiasutuse bilansist

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

Näide 5. Avaliku sektori üksus ei kajasta materiaalsel põhivara ega kohustust

Näite eeldused on samad, nagu näites 2. Kuna avaliku sektori üksus ei tasu erasektori üksusele tee kasutamise seotud teenuste osutamise eest, ei võta ta arvele materiaalsel põhivara ega kohustust. Aastaaruande lisades avalikustatakse sõlmitud leping.

Näide 6. Avaliku sektori üksus hindab eraldise moodustamise vajalikkust

Näite eeldused on samad, nagu näites 3. Avaliku sektori üksus hindab eraldise moodustamise vajalikkust lähtudes prognoositavast teed läbivate sõidukite arvust. Hinnangu tulemusena leitakse, et antud garantiist tuleneva kohustuse (tasuda erasektori üksusele lepingus määratud garanteeritud tasu ja tegelike laekumiste vahe) realiseerumist loetakse ebatõenäoliseks. Aastaaruande lisades avalikustatakse sõlmitud leping.