



Meie 26.08.2016 nr 2-1.9/16/50083/11

Riigikontrolli märgukiri auditi „Omavalitsuste ja nende ühingute sõidukite rendilepingute mõju võlakooormusele“ tulemuste kohta

Riigikontroll juhtis 2011. a auditis¹ tähelepanu kohalike omavalitsuste (edaspidi ka KOV) ja nende osalusega ühingute probleemidele seoses sõidukite rentimisega. Riigikontroll soovitas rakendada rendilepingute sõlmimisel sisekontrollitoiminguid, et teha kindlaks võimalikud kohustused, kuid enamasti pole seda seni tehtud. Raamatupidamises rendilepingute õige klassifitseerimine (kasutus- või kapitalirent) on oluline, kuna sellest sõltub muu hulgas omavalitsuse **netovõlakooormuse**² ja rahandusstatistilise näitaja „**valitsemissektori võlakooormuse**“³ arvestuse õigsus. Kui netovõlakooormus on kahe järjestikuse aruandeaasta lõpus üle lubatud ülemmäära, siis alustatakse korrigeerimismenetlust⁴. Rahandusministeerium, kes saab valvata KOVi netovõlakooormuse ja saldoandmike infosüsteemi esitatud info õigsuse üle, ei ole rendilepinguid analüüsinud, kuna selleks puuduvad ressursid. Statistikaamet usaldab avaliku sektori vandeaudiitoreid, kelle ülesanne on neid andmeid auditeerida. Riigikontrollil puudub ülevaade, kas ja kui palju on KOVide raamatupidamise aastaaruandeid auditeerinud vandeaudiitorid rendiarvestusele tähelepanu pööranud. Lähtudes auditi käsitlusviisist, ei pruugi vandeaudiitorid pidada oluliseks rendilepinguid kontrollida.

Eelnevat arvestades otsustas Riigikontroll 2016. aastal korraldada auditi „Omavalitsuste ja nende ühingute sõidukite rendilepingute mõju võlakooormusele“, et hinnata, kas sõidukite rendilepingutega kaasnevad kohustused kajastuvad omavalitsuste ja nende arvestusüksuste⁵ netovõlakooormuse arvestuses. Lisaks uuris Riigikontroll, kas ja kuidas mõjutavad sõlmitud rendilepingud valitsemissektori⁶ võlakooormust (vt lisa 1 p 1 ja 2).

Riigikontrolli auditi eeslõpetuse käigus selgus, et 2015. aasta lõpu seisuga olid KOVid ja nende valitseva mõju all olevad ühinged sõlminud kokku 696 sõiduki rendilepingut. Nendest ca 66% oli klassifitseeritud raamatupidamises kasutusrendiks. Riigikontroll valis auditeeritavad nende hulgast,

¹ Autode hankimine valdades ja linnades ning nende osalusega ühingutes. Riigikontroll, 2011.

² **Netovõlakooormuse** ülemmäär võib aruandeaasta lõpul ulatuda lõppenud aruandeaasta põhitegevuse tulude ja kulude kuuekordse vaheni, kuid ei tohi ületada sama aruandeaasta põhitegevuse tulude kogusummat. Kui tulude-kulude kuukordne vahe on väiksem kui 60% aruandeaasta põhitegevuse tuludest, võib netovõlakooormus ulatuda kuni 60%-ni põhitegevuse tuludest (KOFS, § 34 lg 3 ja 4).

³ Euroopa Liidu majanduspoliitika raames kontrollitakse eelarvedistsipliini kinnipidamist valitsemissektori eelarvepuudujäägi ja võlga seotud kvantitatiivsete kriteeriumite alusel – valitsemissektori puudujääk ei tohi ületada 3% sisemajanduse koguproduktist (SKP) ja valitsemissektori konsolideeritud võlg (teisisõnu ka Maastrichti võlg) peab olema väiksem kui 60% SKP-st.

⁴ KOV peab tagama eelarvestraategias ettenähtud finantsdistsipliini tagamise meetmete rakendamise hiljemalt menetlusperioodi lõpuks (kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seadus, § 40).

⁵ **Arvestusüksus** on omavalitsus ja temast sõltuv üksus. **Sõltuv üksus** on omavalitsuse otsese või kaudse valitseva mõju all olev üksus, kes on saanud omavalitsuselt, riigilt ja muult avalik-õiguslikult juriidiliselt isikult või nende valitseva mõju all olevatelt üksustelt üle poole tuludest või on saanud toetust ja renditulu omavalitsuselt ja selle valitseva mõju all olevatelt üksustelt rohkem kui 10% vastava aasta põhitegevuse tuludest (KOFS, § 2 lg 8–9).

⁶ Valitsemissektori moodustavad keskvalitsus (riigieelarvelised asutused ja eelarvevälised fondid, sihtasutused, avalik-õiguslikud juriidilised isikud, mitteturutootjatest ettevõtted), kohalikud omavalitsused (linna- ja vallavalitsused koos allasutustega, sihtasutused, mitteturutootjatest ettevõtted) ja sotsiaalkindlustusfondid (Eesti Haigekassa ja Eesti Töötukassa).

kes olid 2015. aasta lõpu seisuga kehtivad sõidukite⁷ rendilepingud kajastanud raamatupidamises kasutusrendina ja ei olnud viimase nelja aasta jooksul vähemalt ühel aastal kajastanud bilansivälisel kontrol 913100 kasutusrendikohustusi, mida ei saa ühe-aastase perioodi jooksul katkestada (edaspidi mittekatkestatavad kohustused). **Auditeerituid oli kokku 123⁸, sh 83 KOVi ja 40 nendest sõltuvat üksust** (edaspidi ühingu). Auditeeritute nimekiri on toodud lisas 2. Täpsemalt on auditeeritute valikut selgitatud lisas 1.

Järgmisena on kokkuvõtlikult esitatud auditi peamised tulemused, tähelepanekud ning soovitused⁹. Eraldi auditaruannet Riigikontroll ei koosta.

- **43% auditeeritud sõidukite rendilepingutest tulenevaid kohustusi ei kajastu omavalitsuste ja/või tema arvestusüksuste netovõlakoormuse arvestuses. 27 omavalitsuse ja 39 omavalitsuse arvestusüksuse netovõlakoormuse arvestus ei ole seetõttu korrektne.** Selle peamiseks põhjuseks on eksimused rendilepingute klassifitseerimisel – neid ei ole raamatupidamises kajastatud vara, kapitalirendikohustuse ega mittekatkestatava kohustusena (bilansivälisel kontrol). 31.12.2015. aasta seisuga on netovõlakoormuse hulka arvestamata 123 rendilepingust tulenevad kohustused; neist 84 lepingust tulenevad kohustused on hinnanguliselt 1,23 miljonit eurot¹⁰. (Vt täpsemalt p 1 ja lisa 3.)
- **Sõidukite rendilepingute mõju valitsemissektori võlakoormusele ei ole arvestatud.** Üheks põhjuseks on eksimused lepingute klassifitseerimisel kasutus- ja kapitalirendilepinguteks (vt p 1). Lisaks ei ole valitsemissektori võla hulka arvestatud bilansivälisel kontrol (913100) kajastatud pikaajalisi mittekatkestatavaid kohustusi, kuna Statistikaamet võtab arvestuse aluseks vaid bilansikontod. (Vt täpsemalt p 4.)

Riigikontroll leiab, et nii auditeeritud KOVidel ja nende ühingutel kui ka Rahandusministeeriumil tuleb rendilepingutega seonduv üle vaadata ja korrastada, et oleks tagatud nii omavalitsuse netovõlakoormuse kui ka valitsemissektori võlakoormuse arvestamiseks õiged andmed. Järgmisena on Riigikontroll andnud põhjalikuma ülevaate auditi käigus tehtud tähelepanekutest.

43% rendilepingutest ei kajastu netovõlakoormuse arvestuses

1. Netovõlakoormuse hulka arvestatakse muu hulgas kapitalirendilepingutest tulenevad kohustused, mille aluseks on omakorda saldoandmikus olevad raamatupidamise andmed. Seega sõltub rendilepingute klassifitseerimisest raamatupidamises kapitali- või kasutusrendilepinguks¹¹, kas rendileping mõjutab netovõlakoormust või mitte. Rendilepingute klassifitseerimise aluseks on riigi raamatupidamise reeglid, mis omakorda suunavad juhinduma Raamatupidamise Toimkonna juhendist „Rendiarvestus“ (RTJ 9).

Riigikontrolli hinnangul on riskid ja hüved sõiduki rentniku (KOV-i või tema ühingu) kanda juhul, kui leping sisaldab tingimust, mille kohaselt ei saa rentnik lepingut enne tähtaega lõpetada, ilma et ta ei oleks kohustatud tasuma liisinguandjale kõiki rendimakseid. **Seda kapitalirenditingimust sisaldas 49 auditeeritud rendilepingut.**

Kontrollitud lepingutest **sisaldas 74 rendilepingut ka teisi kapitalirendi tingimusi**: kohustus katta renditava vara väärtuse langusest tingitud kahjumid (raamatupidamislik jääkväärtus on suurem kui tegelik realiseerimishind; jääkväärtuse ja õiglase väärtuse / turuväärtuse muutus on tinginud kahjumi vms) ning kohustus hüvitada lepingu ennetähtaegsest lõpetamisest tulenevad kahjud (vara võõrandamise hind on väiksem kui lepingujärgse võlgnevuse, põhimaksete ja vara jääkväärtuse

⁷ Kõik registreerimiskohustusega maismaa transpordivahendid, nt sõiduauto, buss, veoauto, liikurmasin.

⁸ Auditeeritute hulk vähenes 3 äriühingu (Toila V.V AS, OÜ OSK Grupp, Lääne-Nigula Varahaldus AS) võrra, kuna auditi käigus täpsustas Rahandusministeerium sõltuvate üksuste nimekirja.

⁹ Pärast Rahandusministeeriumi vastust on Riigikontroll osaliselt muutnud märgukirjas tehtud soovitusi.

¹⁰ Summa on hinnanguline, sest võtab arvesse auditeeritutel küsitluse käigus saadud rendilepingute summat ja rendiperioodi. Sellele lisanduvad Tallinna linnavalitsuse 39 rendilepingust tulenevad summad (kohustuste täpse summa väljaselgitamine ei olnud auditi eesmärk ning oleks auditeeritutele liiga koormavaks osutunud).

¹¹ Netovõlakoormuse hulka arvestatakse ka alates 01.01.2012 sõlmitud pikaajalised mittekatkestatavad kasutusrendikohustused (mis on kajastatud bilansivälisel kontrol 913100).

summa; vara võõrandamise summa ja rendileandjale vara omandamisega tekkinud kulude hüvitamata osa vahe ja muud kulud vms) (vt lisa 5 p-d 9–10). Lisaks sisaldas enamik (87%) neist lepinguist ka tingimust, et sõiduki kasutuskõlbmatuks muutumine (osaline või täielik valdamise ja kasutamise piiratus või võimatus, nt kahjustumine, tehniline või majanduslik kõlbmatus) ei vabasta lepingujärgsete kohustuste täitmisest (vt lisa 5 p 3). Riigikontroll leiab, et eelpool nimetatud tingimustega seotud rendilepingud jätavad ebaproportsionaalselt suure osa vara omandiõigusega kaasnevatest riskidest rendilevõtja (KOV-i ja/või tema ühingu) kanda.

Ükski eespool nimetatud 123-st kapitalirendi tingimusi sisaldavast lepingust ei olnud raamatupidamises kajastatud bilansis kapitalirendikohustusena ega bilansiväliselt mittekatkestatava kohustusena. **Seetõttu ei ole 27 omavalitsuse ja 39 omavalitsuse arvestusüksuse netovõlakoormuse hulka arvatud nendest rendilepingutest tulenevaid kohustusi.** 31.12.2015. aasta seisuga on arvessevõtmata kohustusi 84 lepingu peale kokku hinnanguliselt 1,23 miljonit eurot¹². Täpsemad andmed KOVide ja nende ühingute kaupa on toodud lisas 3.

Riigikontrolli arvates tulenevad vead lepingute kasutus- ja kapitalirendiks klassifitseerimisel eelkõige sellest, et lähtutakse RTJ 9 üksikutest nõuetest (vt lisa 5 p-d 4–8). Valdavalt põhjendatakse näiteks kasutusrenti sellega, et sõiduk antakse pärast rendiperioodi lõppemist rendileandjale tagasi. Samuti lähtuvad mitmed auditeeritud lepingu juriidilisest vormist, mitte tehingu sisust. Sellisel juhul ei võeta aga arvesse juhendi kui terviku mõtet ehk ei hinnata, kas sõiduki kasutamisest tulenevad hüved ja riskid on rentniku kanda. Seetõttu eksitakse klassifitseerimise põhiprintsiibi vastu ehk rendilepingut kajastatakse raamatupidamises kasutusrendina, mistõttu see ei kajastu netovõlakoormuse arvestuses.

Kuna auditi käsitusviisist tingituna (vt lisa 1 p 4) ei hinnatud rendilepingute arvandmetega seotud kapitalirendi kriteeriumitele vastavust (vt lisa 5 p 6–8), siis ei anna audit kindlust, et kõik ülejäänud auditeeritud rendilepingud (milles auditi käigus ei tuvastatud kapitalirenditingimusi) oleksid kasutusrendilepingud ega sisaldaks netovõlakoormust mõjutavaid kapitalirenditingimusi.

Kõike eelnevat arvesse võttes leiab Riigikontroll, et auditeeritud tuleb rendilepingud üle vaadata ning kajastada neid raamatupidamises lepingutingimuste ja raamatupidamisreeglite kohaselt, et tagada netovõlakoormuse arvestuse aluseks korrektsed andmed.

Kuna Rahandusministeerium kehtestab raamatupidamises kajastamise reeglid ning saab muu hulgas küsida KOVidelt ja nende ühingutelt netovõlakoormust mõjutavate kohustuste võtmiseks sõlmitud lepingute ära kirju, siis tuleks Riigikontrolli arvates ministeeriumil teha järgmist.

Soovitused Rahandusministeeriumile:

- Tõhustada järelevalvet kohalike omavalitsuste ja omavalitsuste arvestusüksuste netovõlakoormuse arvestuse üle, sh juhtida auditeeritud KOVide tähelepanu auditi käigus tuvastatud kapitalirendikohustuste arvamiseks netovõlakoormuse hulka.
- Koostada (omavalitsustele ja nende ühingutele) selge ning üheselt tõlgendatav juhend, kuidas klassifitseerida lepinguid kasutus- ja kapitalirendilepinguks. Koolitada omavalitsusi ja nende ühingu rendiarvestuse valdkonnas.

Valitseb segadus bilansiväliste kontodega

2. KOVide ja nende ühingute sõidukite rendilepingutest tulenevate mittekatkestavate kohustustega on seotud kaks sarnase sisuga bilansivälisest kontot:

- 1) 913100, kus kajastatakse netovõlakoormusele lisatavaid pikaajalisi (üle üheaastaseid) mittekatkestatavaid kasutusrendikohustusi;

¹² Summa on hinnanguline, sest võtab arvesse auditeeritud küsitluse käigus teada saadud rendilepingute summa ja rendiperioodi. Sellele lisanduvad Tallinna linnavalitsuse 39 rendilepingutest tulenevad summad (kohustuste summa väljaselgitamine ei olnud eesmärgiks ja oleks auditeeritud liiga koormavaks osutunud).

- 2) 911030¹³, kus kajastatakse kasutusrendimakseid, millest ei ole võimalik hoiduda rendilepingute katkestamisel.

Bilansiväliste kontode saldoandmikes esitamise juhendi (edaspidi juhend) kohaselt on esimene konto (913100) mõeldud vaid KOVidele. Riigikontrolli arvates peavad seal kohustusi kajastama ka need KOVi ühingud, kellele kehtivad samuti finantspiirangud ning kelle rendilepingutest tulenevad kohustused arvatakse arvestusüksuse netovõlakooormuse hulka. Rahandusministeerium nõustus sellega ning on vastavalt parandanud bilansiväliste kontode esitamise juhendit.

Samuti on juhendis kirjas, et kui kajastatakse rendikulu, tuleb kaaluda vajadust kajastada mittekatestatavatest rendilepingutest tulenevaid kohustusi kontol 911030. Riigikontroll leiab, et kuna seal ei ole netovõlakooormusega seotud kontot 913100 mainitud, siis võib KOVidel ja nende ühingutel jääda ekslik mulje, et nad peavad mittekatestatavaid kohustusi ainult kontol 911030 kajastama. Seda kinnitasid ka paljud auditeeritud ning mainisid, et Rahandusministeeriumi juhend bilansiväliste kontode kasutamise kohta on mitmeti tõlgendatav.

Auditis selguski, et mitmed KOVid ja nende ühingud kajastasid mittekatestatavaid kohustusi ainult teisel bilansivälisel kontol (911030) ning seepärast ei kajastunud need netovõlakooormuse arvestuses. Auditis tuvastati, et 25 KOVi ja 5 ühingut ei ole õigeaegselt (kohe rendiperioodi esimese aasta lõpus) rendilepingutest tulenevaid mittekatestatavaid kohustusi bilansivälisel kontol kajastanud. **Seetõttu ei ole 25 omavalitsuse ja 27 omavalitsuse arvestusüksuse netovõlakooormuse arvestus rendilepingu(te) perioodi kestel olnud alati õige.** Näiteks sõlmisid mitmed KOVid ja nende ühingud rendilepingu 2012. aastal, kuid bilansiväliselt võtsid mittekatestatavad kohustused esmakordselt arvele alles 2015. aasta lõpus. Sellisel juhul ei kajastu kohustused aga 2012.–2014. a lõpu seisuga netovõlakooormuses (vt lisa 1 p 5). Täpsem nimekiri selliste KOVide ja nende ühingute kaupa on toodud lisas 4.

Sõidukite rendilepingute mõju valitsemissektori võlakooormusele ei ole arvestatud

3. Rahandusstatistiline näitaja „**valitsemissektori konsolideeritud võlg**“¹⁴ koosneb muu hulgas KOVide ja valitsemissektoris kuuluvate ühingute¹⁵ laenudest, mille arvestuses kajastatakse ka sõidukite rendilepingutest tulenevad kapitalirendikohustused. Valitsemissektoris kuuluvad lisaks KOVidele veel keskvalitsus (ministeeriumid ja nende allasutused) ja sotsiaalkindlustusfondide allsektorid.

Statistikaamet tugineb rahandusstatistika koostamisel Euroopa rahvamajanduse ja regionaalse arvepidamise süsteemile (ESA)¹⁶. Selle süsteemi põhimõtted rendilepingute kajastamisel ühtivad riigi raamatupidamise reeglitest tulenevate rendilepingute klassifitseerimise põhimõtetega (vt lisa 5). Statistikaamet võtab võla arvutamise aluseks saldoandmiku spetsiifilistel bilansikontodel kajastatud summad.

Riigikontroll tuvastas, et KOVide ja nende ühingute sõidukite rendilepingutest tulenevad kohustused ei ole kõikehõlmavalt valitsemissektori võlakooormusesse arvestatud. Seda eelkõige järgmistel põhjustel:

- KOVid ja valitsemissektoris kuuluvad ühingud¹⁷ on eksinud sõidukite rendilepingute kasutus- ja kapitalirendi tingimustele vastavaks klassifitseerimisel. Kapitalirendi tingimustele vastavad rendilepingud ei ole bilansis vara ega kapitalirendikohustusena arvele võetud, mistõttu ei kajastu need ka rahandusstatistikas võlakohustusena (vt p 1).
- Statistikaamet võtab rahandusstatistika tegemisel (sh valitsemissektori võla arvutamisel) aluseks saldoandmikes bilansikontodel kajastatud summad ning ei arvesta bilansiväliste kontodega – sh kontoga 913100, kus kajastatakse KOVide ja nende ühingute rendilepingutest tulenevaid ning netovõlakooormusele lisatavaid pikaajalisi mittekatestatavaid kohustusi.

¹³ Kontot 911030 ei auditeeritud (lähtudes auditi käsitusviisist, vt lisa 1).

¹⁴ Valitsemissektori koguvõlg nimiväärtuses perioodi lõpu seisuga, konsolideerituna valitsemissektorite vahel ja sektoritesiseselt.

¹⁵ KOVide poolt kontrollitud mitteturutootjatest äriühingud, sihtasutused, MTÜd.

¹⁶ ESA on määratluste, klassifikaatorite ja arvestusreeglite kogum, mis võimaldab arvutada võrreldavaid, ajakohaseid ja usaldusväärseid rahvamajanduse arvepidamise näitajaid.

¹⁷ KOVide poolt kontrollitud mitteturutootjatest äriühingud, sihtasutused, MTÜd.

Statistikaameti selgituste kohaselt kajastub bilansivälistel kontodel lisainfo, mis peaks olema juba õigesti kajastatud bilansi kontode põhjal. Kuna Euroopa rahvamajanduse arvepidamise süsteemi ja riigi raamatupidamise reeglid lepingute klassifitseerimise kohta on omavahel kooskõlas, peab võlakooormuse arvutamiseks vajalik info olema bilansist leitav. Riigikontroll leiab, et bilansivälisel kontol (913100) kajastamise põhimõtted vastavad kapitalirendi tingimustele ning tuleks arvele võtta bilansis vara ja kapitalirendikohustusena.

Soovitus Rahandusministeeriumile: kaotada netovõlakooormuse arvestusega seotud bilansiväline konto 913100 (sh muuta kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse § 34 lõiget 7) ning nõuda, et kapitalirendilepingud kajastatakse bilansis varana ja kapitalirendikohustusena.

Lugupidamisega

/allkirjastatud digitaalselt/

Airi Mikli
Peakontrolör
Kohaliku omavalitsuse auditi osakond

Lisad: Lisa 1. Auditi iseloomustus

Lisa 2. Auditeeritute nimekiri

Lisa 3. Netovõlakooormuse arvestuses kajastamata kapitalirendi tingimustele vastavate lepingute arv ja kapitalirendikohustuste hinnanguline summa seisuga 31.12.2015

Lisa 4. Mittekatkestatavate rendilepingute arv ja ajavahemik, mil ei kajastunud kohustused netovõlakooormuse arvestuses

Lisa 5. Rendi kasutus- ja kapitalirendiks klassifitseerimise põhimõtted (RTJ 9 alusel)

Karin Rajapu 640 0119
karin.rajapu@riigikontroll.ee

Lisa 1. Auditi iseloomustus

Auditi eesmärk ja hinnangu andmise kriteeriumid

1. Auditi eesmärk oli hinnata, kas sõidukite¹⁸ rendilepingutega kaasnevad kohustused kajastuvad omavalitsuste ja nende arvestusüksuste netovõlakoormuses. Kohaliku omavalitsuse üksuse finantsjuhtimise seaduse (KOFS) järgi arvestatakse netovõlakoormuse hulka:

- bilansis kajastatud kapitalirendikohustused (KOFS, § 34 lg 2 p 2) ja
- bilansiväliselt kajastatud pikaajalised (üle üheaastased) mittekatkestatavad kasutusrendikohustused (KOFS, § 34 lg 7)¹⁹.

Rendilepingute raamatupidamises klassifitseerimisel lähtutakse riigi raamatupidamise üldeeskirjast²⁰, mis juhatab kasutama Raamatupidamise Toimkonna juhendit nr 9 (RTJ 9). Rendileping klassifitseeritakse kapitalirendiks juhul, kui kõik olulised varaga seonduvad riskid ja hüved on rentniku kanda; vastasel korral on tegu kasutusrendiga. Seejuures on oluline lepingu sisu, mitte juriidiline vorm. (Vt lisa 5.)

2. Lisaks selgitati auditi käigus, kas ja kuidas mõjutavad sõlmitud rendilepingud valitsemissektori²¹ võlakoormust. Selleks tegi Riigikontroll päringuid Statistikaametile ja tutvus rahandusstatistikas rendilepingute kasutus- ja kapitalirendiks liigitamise käsitlesega²².

Auditi ulatus ja käsitusviis

3. Riigikontroll auditeeris omavalitsusi ja neist sõltuvaid üksusi²³ (edaspidi ühingud), kes on klassifitseerinud sõidukite rendilepingud, mis on sõlmitud alates 01.01.2012 ja kehtisid 2015. aasta lõpu seisuga, raamatupidamises kasutusrendiks ja ei ole kajastanud viimase nelja aasta jooksul vähemalt ühel aastal bilansiväliselt (kontol 913100) pikaajalisi mittekatkestatavaid kohustusi. **Auditeerituteks²⁴ oli 123 asutust, sh 83 KOVi ja 40 ühingut (sh 30 äriühingut ja 10 sihtasutust).** Auditeeritud valiti välja Maanteeameti hallatava liiklusregistri, saldoandmiku ning KOVidelt ja nende ühingutelt küsitluse käigus saadud andmete alusel²⁵.

4. Auditi korraldamisel lähtuti ISSAI standardist 4100 „Finantsaruannete auditist eraldi tehtava vastavusauditi suunised“. Auditis kasutati peamiselt analüütilisi toiminguid ja järelepäringuid (sh küsitlus), mille käigus saadud andmeid kontrolliti üle pisteliselt. Auditi käigus selgitati välja sõidukite rendileandjad (liisingufirmad) ning analüüsiti iga sõiduki kohta rendiperioodil kehtinud rendilepingute üldtingimusi. Samal ajal võeti aluseks auditeeritult (sh küsitluse teel) küsitud andmed rendilepingu(te) katkestamisega seotud eritingimuste kohta. Auditi käsitusviisi (sh rendilepingute mahtu 285 lepingut) arvestades ei analüüsitud iga rendilepingu arvandmetega seotud kapitalirendile viitavaid tingimusi (vt lisa 5 p 6–8).

5. Selliste sõidukite rendilepinguid, millest tulenevad pikaajalised kohustused olid perioodil 2012–2015 vähemalt ühel aastal kajastatud bilansiväliselt, ei auditeeritud (kokku 66 rendilepingut). Nende puhul vaadati, kas bilansivälisel kontol kajastatud kohustused on arvestatud kogu rendiperioodil vältel

¹⁸ Kõik registreerimiskohustusega maismaa transpordivahendid, nt sõiduauto, buss, veoauto, traktor.

¹⁹ Kehtib alates 01.01.2012 sõlmitud lepingute puhul.

²⁰ Rahandusministri 11.12.2003. a määrus nr 105.

²¹ Valitsemissektori moodustavad keskvalitsuse (mh ministeeriumid ja nende allasutused), omavalitsused ja sotsiaalkindlustusfondide allsektorid.

²² Euroopa rahvamajanduse ja regionaalse arvepidamise süsteem (ESA 2010).

²³ **Arvestusüksus** on omavalitsus ja temast sõltuv üksus. **Sõltuv üksus** on omavalitsuse otsese või kaudse valitseva mõju all olev üksus, kes on saanud omavalitsuselt, riigilt ja muult avalik-õiguslikult juriidiliselt isikult või nende valitseva mõju all olevatelt üksustelt üle poole tuludest või on saanud toetust ja renditulu omavalitsuselt ja selle valitseva mõju all olevatelt üksustelt rohkem kui 10% vastava aasta põhitegevuse tuludest (KOFS, § 2 lg 8–9).

²⁴ Valitsemissektori moodustavad keskvalitsus (mh ministeeriumid ja nende allasutused), omavalitsused ning sotsiaalkindlustusfondid ja nende allsektorid.

²⁵ Auditeeritute hulk vähenes 3 äriühingu (Toila V.V AS, OÜ OSK Grupp, Lääne-Nigula Varahaldus AS) võrra, kuna auditi käigus täpsustas Rahandusministeerium, et need äriühingud ei ole sõltuvad üksused.

²⁶ Saldoandmiku andmed 2015. a kohta on võetud 23.03.2016. a seisuga (lisas 3 ja 4 toodud auditeeritute poolt faktivigade käigus üle kontrollitud).

netovõlakoormuse hulka. Selleks võrreldi lepingute kestust bilansivälisel kontol (913100)¹⁵ kajastatuga (selgitati välja, kas kohustused on arvele võetud õigeaegselt) ning tehti järelepäringuid auditeeritutele ja Rahandusministeeriumile.

6. Kõike eelnevat arvesse võttes ei olnud eesmärgiks välja selgitada, kui palju täpse summana on iga aasta lõpu seisuga perioodil 2012–2015 kohustusi netovõlakoormusesse arvestamata.

Lisa 2. Auditeeritute nimekiri

Kohalikud omavalitsused		Äriühingud ²⁶
Abja Vallavalitsus	Palamuse Vallavalitsus	AS Lahevesi
Aegviidu Vallavalitsus	Puka Vallavalitsus	Haapsalu Veevärk AS
Alajõe Vallavalitsus	Põlva Vallavalitsus	Haljala Soojus AS
Halinga Vallavalitsus	Pärnu Linnavalitsus	Ida-Tallinna Keskhaigla AS
Hanila Vallavalitsus	Pöide vallavalitsus	Iivakivi AS
Illuka Vallavalitsus	Rae Vallavalitsus	Kovek AS
Imavere Vallavalitsus	Raikküla Vallavalitsus	Kuressaare Soojus AS
Juuru Vallavalitsus	Rakvere Linnavalitsus	Põlva Haigla AS
Jõhvi Vallavalitsus	Rakvere Vallavalitsus	Rakvere Vesi AS
Kadrina vallavalitsus	Rägavere Vallavalitsus	Tallinna Linnatranspordi AS
Kambja Vallavalitsus	Saarde Vallavalitsus	Valga Haigla AS
Karksi Vallavalitsus	Saue Vallavalitsus	Viimsi Vesi AS
Kehtna Vallavalitsus	Sillamäe Linnavalitsus	Viljandi Veevärk AS
Keila Linnavalitsus	Sonda Vallavalitsus	AS Sauga Varahaldus
Keila Vallavalitsus	Suure-Jaani Vallavalitsus	AS Maardu Elamu
Kiili Vallavalitsus	Sõmerpalu Vallavalitsus	Saku Maja AS
Koeru Vallavalitsus	Sõmeru Vallavalitsus	Narva Vesi AS
Kohila Vallavalitsus	Tahkuranna Vallavalitsus	OÜ Varahooldus
Kohtla Vallavalitsus	Tallinna Linnavalitsus	OÜ Velko AV
Kohtla-Järve Linnavalitsus	Tamsalu vallavalitsus	Strantum OÜ
Koigi Vallavalitsus	Tartu Linnavalitsus	Paldiski Linnahoolduse OÜ
Kullamaa Vallavalitsus	Tarvastu Vallavalitsus	Kohila Maja OÜ
Kunda Linnavalitsus	Tori Vallavalitsus	Kuusalu Soojus OÜ
Kuusalu Vallavalitsus	Torma Vallavalitsus	Viimsi Haldus OÜ
Laeva Vallavalitsus	Tõrva Linnavalitsus	Vastse-Kuuste Soojus OÜ
Laimjala Vallavalitsus	Tõstamaa Vallavalitsus	OÜ Viimsi Tehnoabi
Leisi vallavalitsus	Tähtvere Vallavalitsus	Ramsi VK OÜ
Luunja vallavalitsus	Urvaste Vallavalitsus	Laagri Haridus- ja Spordikeskus OÜ
Lääne-Saare Vallavalitsus	Vara Vallavalitsus	Sindi Vesi OÜ
Maardu Linnavalitsus	Varbla Vallavalitsus	OÜ Mäetaguse Kommunaal
Martna Vallavalitsus	Varstu Vallavalitsus	
Misso Vallavalitsus	Veriora Vallavalitsus	Sihtasutused
Muhu Vallavalitsus	Vihula Vallavalitsus	Keila Hariduse SA
Mustvee Linnavalitsus	Viimsi Vallavalitsus	Kiili Varahalduse SA
Mäksa Vallavalitsus	Viljandi Linnavalitsus	Kuressaare Haigla SA
Narva Linnavalitsus	Vinni Vallavalitsus	SA Aarike Hooldekeskus
Nissi Vallavalitsus	Viru-Nigula Vallavalitsus	SA Ajakeskus Wittenstein
Otepää Vallavalitsus	Võru Vallavalitsus	SA Lutreola
Padise Vallavalitsus	Vändra Vallavalitsus	SA Pärnu Haigla
Paide Linnavalitsus	Värskas Vallavalitsus	SA Tallinna Lastehaigla
Paikuse Vallavalitsus		SA Tartu Sport
Pajusi Vallavalitsus		Vastseliina Piiskopilinnuse SA
Pala vallavalitsus		

²⁶ Auditeeritute hulk vähenes 3 äriühingu (Toila V.V AS, OÜ OSK Grupp, Lääne-Nigula Varahaldus AS) võrra, kuna auditi käigus täpsustas Rahandusministeerium, et need äriühingud ei ole sõltuvad üksused.

Lisa 3. Netovõlakoormuse arvestuses kajastamata kapitalirendi tingimustele vastavate lepingute arv ja kapitalirendikohustuste hinnanguline summa seisuga 31.12.2015

KOVi arvestusüksus ²⁷	Auditeeritud KOVi ja neist sõltuvad üksused ²⁸	Auditi käigus tuvastatud kapitalirendi tingimustele vastavate rendilepingute arv	KOVi netovõlakoormuses mittekajastuvad kapitalirendikohustused 31.12.2015. a seisuga (eurodes) ²⁹	KOVi arvestusüksuse netovõlakoormuses mittekajastuvad kapitalirendikohustused 31.12.2015. a seisuga (eurodes) ²⁹
Abja Vallavalitsus	Abja Vallavalitsus	1	14 392	14 392
Anija Vallavalitsus	OÜ Velko AV	2	–	9 099
Halinga Vallavalitsus	Halinga Vallavalitsus	2	16 188	16 188
Haljala Vallavalitsus	Haljala Soojus AS	1	–	7 920
Hanila Vallavalitsus	Hanila Vallavalitsus	3	19 668	19 668
Harku Vallavalitsus	Strantum OÜ	1	–	8 152
Imavere Vallavalitsus	Imavere Vallavalitsus	2	21 690	21 690
Kambja Vallavalitsus	SA Aarike Hooldekeskus	1	–	6 167
Kehtna Vallavalitsus	Kehtna Vallavalitsus	1	2444	2 444
Keila Linnavalitsus	Keila Linnavalitsus	2	23 990	23 990
	OÜ Varahoodus	1	–	7 570
Keila Vallavalitsus	AS Lahevesi	5	-	43 891
Kunda Linnavalitsus	Kunda Linnavalitsus	2	31 865	31 865
Kuressaare Linnavalitsus	Kuressaare Haigla SA	1	–	108 934
Laeva Vallavalitsus	Laeva Vallavalitsus	1	6 625	6 625
Luunja vallavalitsus	Luunja vallavalitsus	2	48 942	48 942
Muhu Vallavalitsus	Muhu Vallavalitsus	1	58 353	58 353
Mäetaguse Vallavalitsus	OÜ Mäetaguse Kommunaal	2	–	54 375
Narva Linnavalitsus	Narva Linnavalitsus	4	62 508	62 508
Otepää Vallavalitsus	Otepää Vallavalitsus	1	2 562	2 562
Padise Vallavalitsus	Padise Vallavalitsus	1	6 222	6 222

²⁷ Arvestusüksus on omavalitsus ja temast sõltuv üksus (KOFS, § 2 lg 8).

²⁸ **Sõltuv üksus** on omavalitsuse otsese või kaudse valitseva mõju all olev üksus, kes on saanud omavalitsuselt, riigilt ja muult avalik-õiguslikult juriidiliselt isikult või nende valitseva mõju all olevatelt üksustelt üle poole tuludest või on saanud toetust ja renditulu omavalitsuselt ja selle valitseva mõju all olevatelt üksustelt rohkem kui 10% vastava aasta põhitegevuse tuludest (KOFS, § 2 lg 9).

²⁹ Summa suurus eurodes on hinnanguline (võtab arvesse auditeeritult küsitluse käigus saadud rendilepingute summat ja rendiperioodi), v.a Haljala Soojus AS, Strantum OÜ ja Vändra Vallavalitsuse puhul, kes soovisid faktivigade kontrolli käigus summat täpsustada.

Paikuse Vallavalitsus	Paikuse Vallavalitsus	2	40 944	40 944
Paldiski Linnavalitsus	Paldiski Linnahoolduse OÜ	2	–	23 061
Põlva Vallavalitsus	Põlva Vallavalitsus	1	25 531	25 531
Saku Vallavalitsus	Saku Maja AS	2	–	12 102
Saue Vallavalitsus	Laagri Haridus- ja Spordikeskus OÜ	1	–	11 640
Sauga Vallavalitsus	AS Sauga Varahaldus	1	–	9 343
Sonda Vallavalitsus	Sonda Vallavalitsus	1	2 906	2 906
Suure-Jaani Vallavalitsus	Suure-Jaani Vallavalitsus	3	30 876	30 876
Tallinna Linnavalitsus	Tallinna Linnavalitsus	45	143 059	143 059
Tamsalu vallavalitsus	Tamsalu vallavalitsus	1	13 045	13 045
Tartu Linnavalitsus	SA Tartu Sport	1	–	50 850
	Tartu Linnavalitsus	11	126 749	126 749
Tarvastu Vallavalitsus	Tarvastu Vallavalitsus	3	26 973	26 973
Tori Vallavalitsus	Tori Vallavalitsus	1	1 582	1 582
Torma Vallavalitsus	Torma Vallavalitsus	1	12 399	12 399
Tõstamaa Vallavalitsus	Tõstamaa Vallavalitsus	1	7 883	7 883
Vihula Vallavalitsus	Vihula Vallavalitsus	1	36 768	36 768
Viljandi Vallavalitsus	Ramsi VK OÜ	2	–	11 311
Vinni Vallavalitsus	Vinni Vallavalitsus	5	73 455	73 455
Vändra Vallavalitsus	Vändra Vallavalitsus	1	4 275	4 275

Lisa 4. Mittekatkestatavate rendilepingute arv ja ajavahemik, mil kohustused ei ole kajastunud netovõlakooormuse arvestuses

KOVi arvestusüksus ³⁰	Auditeeritud KOVi ja neist sõltuvad üksused ³¹	Rendilepingute arv	Ajavahemik, mil ei kajastunud lepingutest tulenevad kohustused netovõlakooormuses
Aegviidu Vallavalitsus	Aegviidu Vallavalitsus ³²	1	2012–2014
Haapsalu Linnavalitsus	Haapsalu Veevärk AS ³²	1	2012
Illuka Vallavalitsus	Illuka Vallavalitsus ³²	4	2012–2014
Juuru Vallavalitsus	Juuru Vallavalitsus ³²	1	2012–2014
Jõhvi Vallavalitsus	Jõhvi Vallavalitsus ³²	5	2012–2014
Kadrina Vallavalitsus	Kadrina vallavalitsus	1	2013–2014
Koeru Vallavalitsus	Koeru Vallavalitsus ³²	1	2014
Kohtla Vallavalitsus	Kohtla Vallavalitsus ³²	2	2013–2014
Kohtla-Järve Linnavalitsus	Kohtla-Järve Linnavalitsus ³²	3	2012–2013
Kullamaa Vallavalitsus	Kullamaa Vallavalitsus	1	2013–2014
Lääne-Saare Vallavalitsus	Lääne-Saare Vallavalitsus ^{32, 33}	4	2012–2014
Narva Linnavalitsus	Narva Linnavalitsus ³²	1	2013
Paide Linnavalitsus	Paide Linnavalitsus ³⁴	1	2013–2014
Pärnu Linnavalitsus	Pärnu Linnavalitsus ³²	6	2012–2013
	SA Pärnu Haigla ³²	6	2012–2014
Rae Vallavalitsus	Rae Vallavalitsus ³²	3	2013–2014
Raikküla Vallavalitsus	Raikküla Vallavalitsus ³²	2	2013
Saarde Vallavalitsus	Saarde Vallavalitsus	1	2012–2014
Saue Vallavalitsus	Saue Vallavalitsus ³²	4	2012–2014
Sillamäe Linnavalitsus	Sillamäe Linnavalitsus ³²	3	2012–2014
Sõmerpalu Vallavalitsus	Sõmerpalu Vallavalitsus ³²	1	2014
Sõmeru Vallavalitsus	Sõmeru Vallavalitsus ³⁵	1	2012–2014
Tähtvere Vallavalitsus	Tähtvere Vallavalitsus	1	2014
Valga Linnavalitsus	Valga Haigla AS ³²	1	2012–2014
Varbla Vallavalitsus	Varbla Vallavalitsus	1	2013–2014
Viimsi Vallavalitsus	Viimsi Vallavalitsus ³²	1	2013–2014
	Viimsi Vesi AS ³²	4	2012–2014
	OÜ Viimsi Tehnoabi ³²	2	2014
Viljandi Linnavalitsus	Viljandi Linnavalitsus ³²	2	2012–2014
Võru Vallavalitsus	Võru Vallavalitsus	1	2012–2014

³⁰ Arvestusüksus on omavalitsus ja temast sõltuv üksus (KOFS, § 2 lg 8).

³¹ **Sõltuv üksus** on omavalitsuse otsese või kaudse valitseva mõju all olev üksus, kes on saanud omavalitsuselt, riigilt ja muult avalik-õiguslikult juriidiliselt isikult või nende valitseva mõju all olevatelt üksustelt üle poole tuludest või on saanud toetust ja renditulu omavalitsuselt ja selle valitseva mõju all olevatelt üksustelt rohkem kui 10% vastava aasta põhitegevuse tuludest (KOFS, § 2 lg 9).

³² Kajastasid teisel bilansivälisel kontrol (911030), mis ei ole netovõlakooormuse arvestuse aluseks.

³³ Kuna Lääne-Saare Vallavalitsus tekkis alles 05.01.2015, siis sisuliselt on tegemist Kaarma Vallavalitsuse (3 rendilepingut) ja Lümanda Vallavalitsuse (1 rendileping) mittekatkestavate rendilepingutega.

³⁴ Kajastas 2015. aastast ka teisel bilansivälisel kontrol (911030), mis ei ole netovõlakooormuse arvestuse aluseks.

³⁵ Kajastas teisel bilansivälisel kontrol (913110), mis võetakse põhitegevuse tulemi arvestuse aluseks (KOFS, § 34 lg 8).

Lisa 5. Rendi kasutus- ja kapitalirendiks klassifitseerimise põhimõtted (RTJ 9 alusel)

1. Rendilepingu puhul on tegu kapitalirendiga juhul, kui kõik olulised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved on rentniku kanda; vastasel juhul on tegu kasutusrendiga.
2. Rendilepingu klassifitseerimine kapitali- või kasutusrendiks sõltub tehingu sisust, mitte lepingu juriidilisest vormist.
3. Renditava varaga seotud riskid hõlmavad muu hulgas vara kasutuskõlbmatuks muutumisest ning vara kasutamist mõjutavast majanduskeskkonnast tulenevaid riske.

Järgmised rendilepingu kriteeriumid viitavad üldjuhul olukordadele, kus põhilised vara omandiga seonduvad riskid ja hüved on rentniku kanda ning seetõttu liigitatakse leping kapitalirendilepinguks:

4. renditava vara omandiõigus läheb rendiperioodi lõpuks üle rentnikule;
5. rentnikul on eelisõigus osta renditavat vara hinna eest, mis on eeldatavasti oluliselt madalam selle vara õiglasest väärtusest eelisõiguse kasutamise kuupäeval, ning rendi jõustumise hetkel on piisavalt kindel, et rentnik seda õigust kasutab;
6. lepinguperiood katab suure osa (üle 75%) renditava vara majanduslikust elueast, isegi kui omandiõigus ei lähe üle;
7. rendi jõustumise hetkel on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur (üle 90%) kui renditava vara õiglane väärtus;
8. renditud vara on niivõrd spetsiifiline, et ainult rentnik saab seda ilma suuremate modifikatsioonideta kasutada, mistõttu on tõenäoline rendilepingu pikendamine nii, et see katab suure osa vara majanduslikust elueast.

Järgmisena on esitatud näited olukordade kohta, mis koos või eraldi võivad samuti tingida rendi liigitamise kapitalirendiks:

9. kui rentnik lõpetab lepingu enne tähtaega, siis hüvitab ta katkestamisest tulenevad kahjud rendileandjale;
10. renditava vara jääkväärtuse õiglase väärtuse muutusest tingitud kasumid ja kahjumid võtab enda kanda rentnik (nt vähendatakse rendimakset rendiperioodi lõpus vara müügist saadavate sissetulekute võrra);
11. rentnikul on võimalus renti rendiperioodile järgnevakts perioodiks pikendada turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.