

RTJ 13 Likvideerimis- ja lõpparuanded

SISUKORD	paragrahvid
EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED	1-3
RAKENDUSALA	4-8
MÕISTED	9
ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE ALUSTAMISEL KOOSTATAV MAJANDUSAASTA ARUANNE	10-11
Likvideerimisaruande koostamine	10-13
Likvideerimisaruandes rakendatavad arvestuspõhimõtted	14-19
Likvideerimisbilanss	20-21
Likvideerimiseelne kasumiaruanne	22
Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon	23-24
ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE KÄIGUS KOOSTATAVAD VAHEARUANDED	25-33
ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE LÕPETAMISEL KOOSTATAV ARUANNE	34-37
JÕUSTUMINE	38
VÕRDLUS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)	39

EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED

1. Käesoleva Raamatupidamise Toimkonna juhendi RTJ 13 “Likvideerimis- ja lõpparuanded” eesmärgiks on kirjeldada ettevõtte majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel, likvideerimismenetluse käigus ning likvideerimismenetluse lõpetamisel Eesti hea raamatupidamistava kohaselt koostatavaid raamatupidamise aruandeid. Eesti hea raamatupidamistava on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev raamatupidamistava, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täiendavad Raamatupidamise Toimkonna juhendid.
2. Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid IAS 1 “Finantsaruannete esitus” (*“Presentation of Financial Statements”*) ja IAS 10 “Sündmused pärast bilansipäeva” (*“Events After the Balance Sheet Date”*) kirjeldavad põhimõtteid, kuidas hinnata jätkuvuse printsiibi sobivust raamatupidamise aruannete koostamisel; nendest põhimõtetest on lähtutud ka käesolevas juhendis. Samas ei kirjelda rahvusvahelised finantsaruandluse standardid põhimõtteid, millest tuleks lähtuda juhul, kui jätkuvuse printsiip ei kehti. Käesoleva juhendi RTJ 13 koostamisel on lähtutud üldistest IFRSis kirjeldatud printsiipidest ja põhimõtetest ning võetud arvesse rahvusvahelist praktikat.
3. Raamatupidamise aruannete koostamisel tuleb lähtuda olulisuse printsiibist. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruannetes kajastada lihtsustatud viisil.

RAKENDUSALA

4. ***Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 13 “Likvideerimis- ja lõpparuanded” tuleb rakendada aruannetes, mida koostatakse ettevõtete suhtes, kelle puhul jätkuvuse printsiip on kaotanud kehtivuse, s.o.:***
 - (a) *majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel (likvideerimisaruanded);*
 - (b) *likvideerimismenetluse käigus (likvideerimise vahearauanded); ja*
 - (c) *likvideerimismenetluse lõpetamisel (lõpparuanded).*
5. ***Juhul, kui ettevõtte ei ole raamatupidamise aastaaruande koostamise hetkeks veel alustanud likvideerimismenetlust, kuid ettevõtte majandustegevuse lõpetamine lähema 12 kuu jooksul on tõenäoline, lähtutakse varade ja kohustuste hindamisel ning aruannete esitusviisi osas samadest põhimõtetest nagu likvideerimisaruande koostamisel.***
6. Juhul, kui ettevõtte on alustanud majandustegevuse lõpetamist või on tõenäoline, et ta alustab või on sunnitud alustama lähema 12 kuu jooksul majandustegevuse lõpetamist, ei koosta ta oma aruandeid lähtudes raamatupidamise seaduses ja Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 1 kirjeldatud jätkuvuse printsiibist (RTJ 1 p34-35), vaid lähtudes käesolevas juhendis kirjeldatud arvestuspõhimõtetest.
7. Käesolevast juhendist peavad lähtuma nii ettevõtted, mille lõpetamise on otsustanud omanikud (ettevõtte vabatahtlik lõpetamine) kui ettevõtted, mille

lõpetamise näeb ette seadus (ettevõtte sundlõpetamine).

8. *Käesolevat juhendit ei rakendata ettevõtte ühinemisaruannete koostamisel. Ühendatava ettevõtte lõpparuanne koostatakse lähtudes tavapärastest raamatupidamise aastaaruandele kehtivatest põhimõtetest.*

MÕISTED

9. *Käesolevas juhendis kasutatakse mõisteid alljärgnevas tähenduses:*

Likvideerimisaruanne on ettevõtte majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel koostatav likvideerimiseelse majandusaasta raamatupidamise aastaaruanne.

Likvideerimise vahearuanne on likvideerimismenetluse käigus koostatav aruanne.

Lõpparuanne on ettevõtte likvideerimismenetluse lõpetamisel koostatav aruanne, mis koosneb lõppbilansist ja seaduses ettenähtud juhtudel vara jaotusplaanist.

Neto müügihind on summa, mille eest on võimalik vara müüa teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus, miinus müügiga seotud kulutused.

ETTEVÖTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE ALUSTAMISEL KOOSTATAV MAJANDUSAASTA ARUANNE

Likvideerimisaruande koostamine

- 10. Ettevõtte majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel koostatakse raamatupidamise aastaaruanne (likvideerimisaruanne), mis annab ülevaate ettevõtte likvideerimiseelsest majandusaastast ning ettevõtte finantsseisundist vahetult enne likvideerimise algust.**
11. Ettevõtte majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud.

Näide.

Ettevõtte tavapäraseks majandusaastaks on kalendriaasta. Alljärgnevalt on toodud näiteid ettevõtte viimase likvideerimiseelse majandusaasta pikkusest, sõltuvalt ettevõtte likvideerimise alustamise kuupäevast.

- (a) Ettevõtte omanikud otsustavad likvideerida ettevõtte seisuga 31.12.2003. Ettevõtte 2003.a. raamatupidamise aastaaruanne on ühtlasi ettevõtte likvideerimisaruandeks.
- (b) Ettevõtte omanikud otsustavad likvideerida ettevõtte seisuga 15.05.2004. 2003.a. raamatupidamise aastaaruande koostamise hetkeks on juba teada omanike otsus ettevõtte likvideerimise kohta. Ettevõtte viimane raamatupidamise aastaaruanne (mis on ühtlasi likvideerimisaruanne) koostatakse perioodi kohta 1.01.2003 kuni 15.05.2004 ning 2003.a. kohta võib ettevõtte jätta tavapärase raamatupidamise aastaaruande koostamata.
- Juhul, kui ettevõtte on siiski otsustanud koostada 2003.a. raamatupidamise aastaaruande (või kui ettevõtte juhatusel puudus aastaaruande koostamise hetkel informatsioon ettevõtte peatse likvideerimise kohta), koostatakse likvideerimisaruanne perioodi kohta 1.01.2004 kuni 15.05.2004.
- (c) Seadustele mittevastavuse tõttu kuulutatakse ettevõtte seisuga 1.12.2004 sundlikvideerimisele. Ettevõtte 2004.a. majandusaasta aruanne koostatakse perioodi 1.01.2004 kuni 1.12.2004 kohta ning see on ühtlasi ettevõtte likvideerimisaruandeks.

12. Likvideerimisaruanne koosneb likvideerimise alustamise bilansist (ehk likvideerimisbilansist), kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest.

13. Likvideerimisaruanne koosneb põhimõtteliselt samasugustest osadest nagu tavapärase raamatupidamise aastaaruanne, kuid selle koostamisel rakendatakse teistsuguseid arvestuspõhimõtteid ja esitusviisi. Käesolev juhend kirjeldab erisusi likvideerimisaruande koostamisel.

Likvideerimisaruandes rakendatavad arvestuspõhimõtted

14. Likvideerimisaruande koostamisel lähtutakse varade ja kohustuste hindamisel järgmistest põhimõtetest:

- (a) Raha kajastatakse nominaalsummas;*
- (b) Nõuded, mis eeldatavasti laekuvad likvideerimisperioodi jooksul, kajastatakse nende tõenäoliselt laekuvas summas;*
- (c) Muud varad kajastatakse nende neto müügihinnas;*
- (d) Teadaolevad kohustused kajastatakse sõlmitud lepingute või seaduste kohaselt tasumisele kuuluvates summades;*
- (e) Vajadusel moodustatakse täiendavad eraldised kahjulike lepingute, koondamistasude, kohtuvaidluste ja muude likvideerimisega kaasnevate juriidiliste kohustuste suhtes.*

15. Likvideerimisaruannete koostamisel ei lähtuta jätkuvuse printsiibist ning sellest tulenevalt ei rakendata varade ja kohustuste kajastamisel arvestuspõhimõtteid, mis on seotud kas nende soetusmaksumusega (näiteks korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil kajastatavad pikaajalised finantsvarad ja -kohustused), periodiseerimisega (näiteks põhivara amortiseerimine ja ettemakstud tulevaste perioodide kulud ja tulud) või varade ümberhindamisega kapitaliosaluse meetodil.

16. Varade neto müügihinna hindamisel võetakse arvesse eeldatavat likvideerimismenetluse pikkust ning sellest tulenevat võimalikku mõju varade müügi läbiviimise perioodile ja varade müügihinnale.

17. Intressikandvate kohustuste hindamisel arvestatakse tekkepõhist intressivõlga kuni bilansikuupäevani; pärast bilansikuupäeva tekkivat intressi ei võeta arvesse kohustuste hindamisel.

18. Likvideerimisbilansis moodustatakse eraldised kahjulike lepingute (näiteks kasutuks osutuvad katkestamatud rendilepingud), koondamistasude (seoses likvideerimisega koondatavad töötajad), võimalike kohtuprotsesside ja muude asjaolude suhtes, lähtudes juhendis RTJ 8 kirjeldatud põhimõtetest.

19. Kuigi likvideerimisaruandes lähtutakse varade ja kohustuste hindamisel teistsugustest arvestuspõhimõtetest kui tavapärase aastaaruande koostamisel, ei korrigeerita likvideerimisaruandes tagasiulatuvalt eelmise perioodi võrdlusandmeid.

Likvideerimisbilanss

20. Likvideerimisbilansi koostamisel lähtutakse ettevõtte tavapärasest bilansiskeemist, mille kirjete nimetusi on vajadusel täpsustatud või kuhu on vajadusel lisatud täiendavaid kirjeid. Näiteks võib osutada otstarbekaks lisada kirje “Müügiotel vara” varade suhtes, mida ettevõtte kasutas eelnevalt majandustegevuses materiaalse põhivarana, kuid mida ta seoses algava likvideerimisega on sunnitud müüma.

21. Likvideerimisbilansis kajastatakse kõiki varasid ja kohustusi lühiajalistena.

Likvideerimiseelne kasumiaruanne

22. Likvideerimisaruande koostisosaks oleva kasumiaruande koostamisel lähtutakse ettevõtte tavapärasest kasumiaruande skeemist, kuid enne kirjet “Aruandeaasta puhaskasum /-kahjum” esitatakse kirjed “Likvideerimiseelne kasum /-kahjum” ning “Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele”. Kirjel “Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele” kajastatakse ettevõtte likvideerimisest tuleneva varade ja kohustuste ümberhindluse mõju.

Näide – varade ümberhindlus likvideerimisbilansi koostamisel

Ettevõttel on majandustegevuse lõpetamise kuupäeva seisuga bilansis põhivara:

Põhivara soetusmaksumus:	400,000
Akumuleeritud kulum:	150,000

Põhivara hinnatakse tema neto müügihinnale ja klassifitseeritakse bilansis ümber lühiajaliseks varaks kirjele “Müügiotel vara”.

Oletame, et põhivara eeldatav neto müügihind on (a) 600,000 ja (b) 100,000.

(a) Raamatupidamiskanne:

D	Müügiotel vara	600,000
D	Akumuleeritud kulum	150,000
K	Põhivara	400,000
K	Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele	350,000

(b) Raamatupidamiskanne:

D	Müügiotel vara	100,000
D	Akumuleeritud kulum	150,000
D	Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele	150,000
K	Põhivara	400,000

Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon

23. Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon peab vastama samasugustele nõuetele nagu tavapärase raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatav informatsioon, st. lisad peavad vastama raamatupidamise seaduse lisa 3 loetletud miinimumnõuetele ning Raamatupidamise Toimkonna juhendites esitatud täiendavatele nõuetele lisades avalikustatava informatsiooni osas.

24. Likvideerimisaruande lisades avalikustatakse täiendavalt järgmine informatsioon:
- (a) selgitus selle kohta, miks ettevõtte majandustegevus lõpetatakse ning alustatakse ettevõtte likvideerimist;
 - (b) olulised asjaolud, mis on mõjutanud varade ja kohustuste hindamist likvideerimisbilansis;
 - (c) Kasumiaruande kirje “Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele” selgitus.

ETTEVÖTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE KÄIGUS KOOSTATAVAD VAHEARUANDED

25. Likvideerijad on kohustatud koostama iga kalendriaasta lõpu seisuga likvideerimise vahearuanded, juhul, kui likvideerimismenetluse alustamise kuupäevast on möödunud üle 6 kuu või eelmise likvideerimise vahearuande kuupäevast on möödunud 12 kuud.

Näide.

Juhul, kui ettevõtte likvideerimisega alustati 15.05.2004, on likvideerijad kohustatud koostama esimese likvideerimise vahearuande seisuga 31.12.2004, eeldusel, et selleks ajaks on likvideerimine veel lõpetamata. Järgmine likvideerimise vahearuanne koostatakse seisuga 31.12.2005 jne., seni kuni likvideerimine on lõpetatud.

26. Likvideerimise vahearuanne koosneb likvideerimise vahebilansist, tulude ja kulude aruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest.

27. Likvideerimise vahearuannete koostamisel lähtutakse varade ja kohustuste hindamisel samadest arvestuspõhimõtetest nagu likvideerimisaruannete koostamisel.
28. Likvideerimise vahebilansi koostamisel lähtutakse samast esitusviisist nagu likvideerimisbilansi koostamisel.
29. Likvideerimise tulude ja kulude aruandes ei järgita tavapärasest kasumiaruande skeemi, vaid seal esitatakse põhilised likvideerimismenetlusega kaasnevad tulude ja kulude grupid, sealhulgas:
- (a) Kasum/kahjum varade ja kohustuste realiseerimisest;
 - (b) Kasum/kahjum varade ja kohustuste ümberhindlusest;
 - (c) Likvideerijatele makstud tasud;
 - (d) Muud tulud ja kulud.
30. Rahavoogude aruandes ei liigitata rahavoogusid äritegevuse, investeerimistegevuse ega finantseerimistegevuse alla, vaid selle asemel esitatakse sobivalt rühmitatuna põhilised likvideerimismenetlusega kaasnevad laekumised ja väljamaksed.
31. Likvideerimise tulude ja kulude aruandes ning rahavoogude aruandes esitatakse eelmise perioodi võrdlusandmed ainult juhul, kui tegemist on juba vähemalt teise likvideerimise vahearuandega (võrdlusandmetena esitatakse eelmise likvideerimise vahearuande andmed).
32. Omakapitali muutuste aruandes kajastatakse netovara muutust alates likvideerimise algusest ning (kahe) viimase likvideerimise vahearuande perioodi jooksul.
33. Likvideerimise vahearuande lisad ei pea vastama tavapärase raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatava informatsiooni nõuetele. Selle asemel

kirjeldatakse likvideerimise vahearuaude lisades aruandeperioodil likvideerimismenetluse käigus aset leidnud olulisi sündmusi koos likvideerijate nägemusega likvideerimismenetluse eeldatavast lõpptähtajast.

ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE LÕPETAMISEL KOOSTATAVAD ARUANDED

- 34. *Likvideerijad koostavad pärast kõigi võlausaldajate nõuete rahuldamist ja raha deponeerimist lõppbilansi ja seaduses ettenähtud juhtudel vara jaotusplaani. Lõppbilansis kajastatakse ettevõtte likvideerimismenetluse lõpuks allesjäänud vara ning võimalike kohustuste katteks deponeeritud rahasummad.***
35. Reeglina jaotatakse vara omanike vahel rahalises vormis. Omanike nõusolekul ei pea likvideerijad kogu ettevõtte vara müüma, kui see ei ole vajalik võlausaldajate nõuete rahuldamiseks. Sellisel juhul kajastatakse allesjäänud vara lõppbilansis selle neto müügihinna.
36. Juhul, kui likvideerijad on deponeerinud raha kas teadaolevate võlakohustuste katteks, mille tähtaeg ei ole veel saabunud, või muude võimalike kohustuste katteks, kajastatakse sellele vastav kohustus lõppbilansis.
37. Lõppbilansile lisatakse vajadusel likvideerijate seletuskiri, milles selgitatakse:
 - (a) Lõppbilansis oleva mitterahalise vara hindamise põhimõtteid;
 - (b) Võimalikke kohustusi, mille katteks on lõppbilansis deponeeritud raha.

JÕUSTUMINE

- 38. Raamatupidamise Toimkonna juhendit RTJ 13 “Likvideerimis- ja lõppbilanss” rakendatakse likvideerimisaruannetele, likvideerimise vahearuanannetele ja lõpparuannetele, mille bilansikuupäev on 31.12.2003 või hiljem.**

VÕRDLOS RAHVUSVAHELISTE FINANTSARUANDLUSE STANDARDITEGA (IFRS)

39. Rahvusvahelised finantsaruandluse standardid ei reguleeri põhimõtteid, millest tuleks lähtuda aruannete koostamisel juhul, kui jätkuvuse printsiip ei kehti. Juhendis RTJ 13 sätestatud põhimõtted on kooskõlas IFRSi üldiste põhimõtetega.