

## **RTJ 13 LIKVIDEERIMIS- JA LÕPPARUANDED**

<b>Sisukord</b>	<b>punktid</b>
<b>EESMÄRK JA KOOSTAMISE ALUSED</b>	<b>1–2</b>
<b>RAKENDUSALA</b>	<b>3-8</b>
<b>MÕISTED</b>	<b>9</b>
<b>ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE ALUSTAMISEL KOOSTATAV MAJANDUSAASTA ARUANNE</b>	<b>10-24</b>
Likvideerimisaruande koostamine	10-13
Likvideerimisaruandes rakendatavad arvestuspõhimõtted	14-19
Likvideerimise algbilanss	20-21
Likvideerimiseelne kasumiaruanne	22
Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon	23-24
<b>ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE KÄIGUS KOOSTATAVAD VAHEARUANDED</b>	<b>25-33</b>
<b>ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE LÕPETAMISEL KOOSTATAV ARUANNE</b>	<b>34-37</b>
<b>VÕRDLUS SME IFRS-GA</b>	<b>38</b>

## 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 finantsaruandluse standardi kohaselt koostatavaid raamatupidamise aastaaruandeid (edaspidi ka *raamatupidamise aruanne*). Eesti finantsaruandluse standard on rahvusvaheliselt tunnustatud arvestuse ja aruandluse põhimõtetele tuginev avalikkusele suunatud finantsaruandluse nõuete kogum, mille põhinõuded kehtestatakse raamatupidamise seadusega ning mida täpsustab raamatupidamise seaduse § 34 lõike 4 alusel kehtestatud valdkonna eest vastutava ministri määrus (edaspidi *toimkonna juhend* või lühendatult *RTJ*).

2. SME IFRS peatükk 3 „Finantsaruannete esitus“ („*Financial Statement Presentation*“) kirjeldab põhimõtteid, kuidas hinnata jätkuvuse printsiibi sobivust raamatupidamise aruannete koostamisel ning nendest põhimõtetest on lähtutud ka käesolevas juhendis. Samas ei kirjelda SME IFRS põhimõtteid, millest tuleks lähtuda juhul, kui jätkuvuse printsiip ei kehti. RTJ 13 koostamisel on lähtutud üldistest SME IFRS-s kirjeldatud printsiipidest ja põhimõtetest ning võetud arvesse rahvusvahelist praktikat.

## RAKENDUSALA

3. *RTJ 13 „Likvideerimis- ja lõpparuanded” tuleb rakendada aruannetes, mida koostatakse ettevõtete suhtes, mille puhul jätkuvuse printsiip on kaotanud kehtivuse, s.o:*

- (a) majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel (likvideerimisaruanded);*
- (b) likvideerimismenetluse käigus (likvideerimise vahearuanded); ja*
- (c) likvideerimismenetluse lõpetamisel (lõpparuanded).*

4. *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 kohustiste hindamisel ning aruannete esitusviisi osas samadest põhimõtetest nagu likvideerimisaruande koostamisel.*

5. 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 RTJ 1 punktides 36-37 kirjeldatud jätkuvuse printsiibist, vaid lähtudes käesolevas juhendis kirjeldatud arvestuspõhimõtetest.

6. Käesolevast juhendist peavad lähtuma nii ettevõtted, mille lõpetamise on otsustanud omanikud (ettevõtte vabatahtlik lõpetamine) kui ettevõtted, mille lõpetamise näeb ette seadus (ettevõtte sundlõpetamine).

7. *Käesolevat juhendit ei rakendata ettevõtte ühinemisaruannete koostamisel. Ühendatava ettevõtte lõppbilanss koostatakse samu arvestuspõhimõtteid ja esitusviisi kasutades, mida kasutati viimase majandusaasta aruande osaks oleva bilansi koostamisel.*

**8. Mikro- ja väikeettevõtjad võivad täismahus likvideerimisaruande, likvideerimise vahearuande ja lõpparuande asemel koostada lühendatud aruanded, mis koosnevad bilansist, kasumiaruandest ja lisadest.**

## 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, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest, muust käesoleva juhendiga nõutud informatsioonist ning 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.**

## ETTEVÕTTE 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 1 – Likvideerimisaruande perioodid

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 31.12.20X1. Ettevõtte 20X1. a raamatupidamise aastaaruanne on ühtlasi ettevõtte likvideerimisaruandeks.

(b) Ettevõtte omanikud otsustavad likvideerida ettevõtte seisuga 15.05.20X2. 20X1. a raamatupidamise aastaaruande koostamise hetkeks on juba teada omanike otsus ettevõtte likvideerimise kohta. Ettevõtte viimane raamatupidamise aastaaruanne (mis on ühtlasi

likvideerimisaruanne) koostatakse perioodi kohta 1.01.20X1 kuni 15.05.20X2 ning 20X1. a kohta võib ettevõtte jätta tavapärase raamatupidamise aastaaruande koostamata.

Juhul kui ettevõtte on siiski otsustanud koostada 20X1. a raamatupidamise aastaaruande, koostatakse raamatupidamise aastaaruande perioodi 1.01.20X1 kuni 31.12.20X1 kohta likvideerimisaruandega samadel põhimõtetel ning likvideerimisaruande perioodi kohta 1.01.20X2 kuni 15.05.20X2.

(c) Seadustele mittevastavuse tõttu kuulutatakse ettevõtte seisuga 1.12.20X2 sundlikvideerimisele. Ettevõtte koostab perioodi 1.01.20X2 kuni 1.12.20X2 kohta likvideerimisaruande.

**12. Likvideerimisaruanne koosneb likvideerimise algbilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest.**

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

**Likvideerimisaruandes rakendatavad arvestuspõhimõtted**

**14. Likvideerimisaruande koostamisel lähtutakse varade ja kohustiste hindamisel järgmistest põhimõtetest:**

- (a) raha kajastatakse nominaalsummas;*
- (b) nõuded, mis eeldatavasti laekuvad likvideerimisperioodi jooksul, kajastatakse nende tõenäoliselt laekavas summas;*
- (c) muud varad kajastatakse nende neto müügihinnas;*
- (d) teadaolevad kohustised kajastatakse sõlmitud lepingute või seaduste kohaselt tasumisele kuuluvates summades;*
- (e) vajadusel moodustatakse täiendavad eraldised kahjulike lepingute, koondamistasude, kohtuvaidluste ja muude likvideerimisega kaasnevate kohustuste suhtes.*

15. Likvideerimisaruannete koostamisel ei lähtuta jätkuvuse printsiibist ning sellest tulenevalt ei rakendata varade ja kohustiste kajastamisel arvestuspõhimõtteid, mis on seotud kas nende soetusmaksumusega (nt korrigeeritud soetusmaksumuse meetodil kajastatavad pikaajalised finantsvarad ja -kohustised), periodiseerimisega (nt 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 kohustiste hindamisel arvestatakse tekkepõhist intressivõlga kuni aruandekuupäevani ning pärast aruandekuupäeva tekkivat intressi ei võeta arvesse kohustiste hindamisel.

18. Likvideerimise algbilansis moodustatakse eraldised kahjulike lepingute (nt kasutuks osutuvad katkestamatud rendilepingud), koondamistasude (seoses likvideerimisega

koondatavad töötajad), võimalike kohtuprotsesside ja muude asjaolude suhtes, lähtudes RTJ 8 „Eraldised“ kirjeldatud põhimõtetest.

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

### Likvideerimise algbilanss

**20.** Likvideerimise algbilansi koostamisel lähtutakse ettevõtte tavapärasest bilansiskeemist, mille kirjade nimetusi on vajadusel täpsustatud või kuhu on vajadusel lisatud täiendavaid kirjeid. Näiteks võib osutada otstarbekaks lisada kirje «Müügiootel varad» varade suhtes, mida ettevõtte kasutas eelnevalt majandustegevuses materiaalse põhivarana, kuid mida ta seoses algava likvideerimisega on sunnitud müüma.

**21.** Likvideerimise algbilansis kajastatakse kõiki varasid ja kohustisi lühiajalistena.

### Likvideerimiseelne kasumiaruanne

**22.** Likvideerimisaruande koostisosaks oleva kasumiaruande koostamisel lähtutakse ettevõtte tavapärasest kasumiaruande skeemist, kuid enne kirjet „Aruandeaasta kasum (-kahjum)” esitatakse kirjed „Likvideerimiseelne kasum (kahjum)” ning „Kasum (kahjum) varade ja kohustiste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele”. Kirjel „Kasum (kahjum) varade ja kohustiste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele” kajastatakse ettevõtte likvideerimisest tuleneva varade ja kohustiste ümberhindluse mõju.

Näide 2 – 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 liigitatakse bilansis ümber lühiajaliseks varaks kirjele „Müügiootel varad”.	
Oletame, et põhivara eeldatav neto müügihind on (a) 600 000 ja (b) 100 000.	
(a) Raamatupidamiskanne:	
D Müügiootel varad	600 000
D Akumuleeritud kulum	150 000
K Põhivarad	400 000
K Kasum varade ja kohustiste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele	350 000
(b) Raamatupidamiskanne:	
D Müügiootel varad	100 000
D Akumuleeritud kulum	150 000
D Kahjum varade ja kohustiste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele	150 000
K Põhivarad	400 000

## Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon

23. Likvideerimisaruande lisades avalikustatav informatsioon peab vastama samasugustele nõuetele nagu tavapärase raamatupidamise aastaaruande lisades avalikustatav informatsioon (vt RTJ 15 „Lisades avalikustatav informatsioon“).

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 kohustiste hindamist likvideerimise algbilansis;
- (c) Kasumiaruande kirje „Kasum või kahjum varade ja kohustiste ümberhindlusest likvideerimisväärtustele” selgitus.

## ETTEVÕTTE LIKVIDEERIMISMENETLUSE KÄIGUS KOOSTATAVAD VAHEARUANDED

**25. Likvideerimisotsuse vastuvõtmisega lõpeb ettevõtte seni kestnud majandusaasta ning sellele järgnevalt kuupäevast algab uus majandusaasta. Juhul kui uue majandusaasta algusest (likvideerimismenetluse alustamise kuupäevast) on möödunud 12 kuud ja likvideerimisprotsess ei ole veel lõppenud, on likvideerijad kohustatud koostama likvideerimise vahearuande. Likvideerimismenetluse jätkumisel koostatakse likvideerimise vahearuanne iga majandusaasta lõpu seisuga.**

### Näide 3 – Likvideerimise vahearuannete perioodid

Ettevõtte likvideerimisotsus võeti vastu 15.05.20X1. Ettevõtte valib kuupäeva 15.05.20X1 majandustegevuse lõpetamise ja likvideerimismenetluse alustamise kajastamise kuupäevaks. Seega lõppes ettevõtte senine majandusaasta 15.05.20X1 ja uueks majandusaastaks loetakse perioodi 16.05.20X1 kuni 15.05.20X2. Likvideerijad on kohustatud koostama esimese likvideerimise vahearuande seisuga 15.05.20X2 eeldusel, et selleks ajaks on likvideerimine veel lõpetamata.

Järgmine likvideerimise vahearuanne koostatakse seisuga 15.05.20X3 jne, seni kuni likvideerimine on lõpetatud.

**26. Likvideerimise vahearuanne koosneb likvideerimise vahebilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest.**

27. Likvideerimise vahearuannete koostamisel lähtutakse varade ja kohustiste hindamisel samadest arvestuspõhimõtetest nagu likvideerimisaruande koostamisel.

28. Likvideerimise vahebilansi koostamisel lähtutakse samast esitusviisist nagu likvideerimise algbilansi koostamisel.

29. Likvideerimise kasumiaruandes ei järgita tavapärast kasumiaruande skeemi, vaid seal esitatakse põhilised likvideerimismenetlusega kaasnevad tulude ja kulude grupid, sh:

- (a) kasum (kahjum) varade ja kohustiste realiseerimisest;

- (b) kasum (kahjum) varade ja kohustiste 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 kasumiaruandes 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 netovarade 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 vahearuande 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 lõpparuande, mis koosneb lõppbilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest ja lisadest ning seaduses ettenähtud juhtudel vara jaotusplaanist. 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 müügihinnas.

**36.** Juhul kui likvideerijad on deponeerinud raha kas teadaolevate võlgade katteks, mille tähtaeg ei ole veel saabunud, või muude võimalike kohustuste katteks, kajastatakse sellele vastav kohustis lõppbilansis.

**37.** Lõpparuande lisades kirjeldatakse:

- (a) lõppbilansis oleva mitterahalise vara hindamise põhimõtteid;
- (b) võimalikke kohustusi, mille katteks on lõppbilansis raha deponeeritud.

## **VÕRDLUUS SME IFRS-GA**

**38.** SME IFRS ei reguleeri põhimõtteid, millest tuleks lähtuda aruannete koostamisel juhul, kui jätkuvuse printsiip ei kehti. RTJ 13 sätestatud põhimõtted on kooskõlas SME IFRS-i üldiste põhimõtetega.