

## ETTEPANEKUD, MIS ON OLULISED SEOSSES RAAMATUPIDAMISE JA AUDIITORKONTROLI KOHUSTUSE KÄSITLEMISEGA KEHTIVAS ÄRISEADUSTIKUS

Alljärgnevad ettepanekud põhinevad Audiitorkogu poolt 2020-2021 teostatud analüüsil, mis käsitlevad äriühingute likvideerimist, jagunemist ja ühinemist ja nende protsesside reguleerimist Eesti õiguses, ennekõike pidades silmas vastavate äriühingute raamatupidamist ja selle audiitorkontrolli.

Hetkel esitame eelmainitud analüüsi eessõna ning konkreetsemad ettepanekud ainult likvideerimise osas, ühinemiste-jagunemiste detailsed muudatusettepanekud esitame eraldi lähiajal. Leiame, et tulenevalt teatud sarnasustest likvideerimise, ühinemise ja jagunemise protsesside vahel oleks mõistlik neid seaduse muudatuste tegemisel koos käsitleda.

---

**Kokkuvõte:** Kehtiv äriseadustik ei ole likvideerimist, ühinemist ja jagunemist käsitletavates mitmetes sätetes arvesse võtnud raamatupidamise seaduses ja Eesti finantsaruandluse standardis sätestatud raamatupidamise korraldamise ja audiitortevuse seaduses sätestatud audiitorkontrolli kohustuse nõudeid. Osaliselt on see ka mõistetav, kui võrdnimetatud seaduste ja standardite nõuded on kehtestatud hiljem kui ÄS-s sätestatud raamatupidamise ja audiitorkontrolli kohustuse nõuded. Tulemuseks on ÄS-s nimetatud valdkondades ebaõige nn vananenud regulatsioon, ettevõtjatele kehtivate nõuete ebaselgus ja tõlgendusvajadus ning praktikas erinev rakendatavus.

Ebaselguse üheks põhjuseks on ka ÄS-s kasutatav raamatupidamise seadusest ja Eesti finantsaruandluse standardist erinev terminoloogia. Leiame, et raamatupidamist ja audiitorkontrolli käsitlevad ÄS sätted tuleks vastavusse viia RPS-s ja AudS-s sätestatuga ja RPS-s, IFRS-s ja RTJ-des ning AudS-s kasutatava terminoloogiaga, et igas likvideerimise ja reorganiseerimise menetluse etapis oleks selgelt ja üheselt arusaadav, milliseid aruandeid peab ettevõtja koostama ning millistele aruannetele kehtib audiitorkontrolli kohustus.

Aruannete koostamisel tuleks seaduses uuendada ka arvestuspõhimõtted, millest ettevõtja peab aruannete koostamisel lähtuma. Kehtivad õigusnormid selles osas ei ole tihtipeale eesmärgipärased. Audiitorkontrolli kohustuse osas tuleks ühtse turupraktika kujundamiseks määratleda, millistest vandeaudiitori kutsetevuse standarditest tuleb lähtuda.

Teeme ettepaneku nimetatud valdkond kaasajastada ja korrastada. Järgnevalt esitame oma ettepanekud nimetatud ÄS osade kohta. Ettepanekutele lisame iga osa kohta tabeli, mis annab kokkuvõtliku ülevaate raamatupidamise ja audiitorkontrolli kohustusega seotud Audiitorkogu ettepanekutest.

Raamatupidamise aruannete ja audiitorkontrolli osas ettepanekute tegemisel toome kõigi menetluste puhul välja vajalikud raamatupidamise aruanded ( aruanded menetluse alustamisel, vahearuanded ja lõpparuanded jm dokumendid, mida tuleb koostada ning millele audiitorkontrolli kohustus teatud juhtudel rakendub - näiteks ühinemis-või jagunemislepingu kohta järelduse tegemisel. Seejärel määratleme menetluse eesmärgist lähtudes konkreetse menetlusega ja aruandlusega seonduvad vajalikud alateemad, mis on meie arvates iga aruande puhul olulised

ja õigusselguses huvides, õigusnormide rakendamiseks ning ühtse praktika kujundamiseks ja võrreldavuse huvides vajalik määratleda ka ÄS-s. Nendeks alateemadeks on:

1. kasutatav terminoloogia;
2. aruande arvestuspõhimõtted - rakendatav finantsaruandluse standard, andmete võrreldavus;
3. aruande vorm – raamatupidamise aruande kohustuslikud osad;
4. audiitorkontrolli vajalikkus ja põhjendus;
5. audiitorkontrolli raamistik, kui audiitorkontroll on vajalik;
6. muud ettepanekud menetluse läbiviimiseks vajalike õigusnormide kohta.

### **Alateemade vajalikkuse põhjendus**

#### **1. Kasutatav terminoloogia**

ÄS-s raamatupidamist käsitlevate õigusnormide terminid ei vasta alati RPS-s ja Eesti finantsaruandluse standardis kasutatavatele terminitele ning sellest tulenevalt ei pruugi olla õigusnormi rakendajale arusaadavad. Seepärast tuleks ÄS-s kasutatavad terminid viia kooskõlla raamatupidamise valdkonda reguleerivate õigusaktidega.

#### **2. Aruande arvestuspõhimõtted**

RPS § 17 lg 1 sätestab, et finantsarvestuse korraldamine ja finantsaruandluses kasutatavad arvestuspõhimõtted ning informatsiooni esitusviis peavad olema kooskõlas RPS-s sätestatud nõuetega ja ühega järgmisest kahest finantsaruandluse standardist:

- 1) Eesti finantsaruandluse standard;
- 2) Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta (EÜT L 243, 11.09.2002, lk 1–4) sätestatud korra kohaselt Euroopa Komisjoni vastu võetud rahvusvaheline finantsaruandluse standard (edaspidi *otsekohalduv standard*).

Aruande koostajale peab olema selge, missugustest arvestuspõhimõtetest ta peab või võib lähtuda. Samuti peab olema selge, milliseid võrdlusandmeid peab või võib aluseks võtta tulenevalt menetluse liigist. Oluline on tagada andmete võrreldavus.

#### **3. Aruande vorm – raamatupidamise aruande kohustuslikud osad**

RPS sätestab majandusaasta aruande koosseisu kuuluvad aruanded, sh raamatupidamise aruande kohustuslikud osad. Olenevalt menetluse liigist – selle eesmärgist ja võlausaldajate huvide kaitse regulatsioonist ning raamatupidamiskohuslase suurusest (mikro- ja väikeettevõtted) ning kuuluvusest konsolideerimisgruppi ei pruugi koostatava raamatupidamise aruande koosseis (vorm) olla sama. Ja ei ole ka vajalik halduskoormuse mõttes. Seepärast määratleme iga menetluse puhul ka optimaalse ja vajaliku aruande vormi.

#### **4. Audiitorkontrolli vajalikkus ja põhjendus**

ÄS-s audiitorkontrolli käsitlevad õigusnormid on valdavalt kehtestatud enne 2010 jõustunud AudS. AudS § 91 ja 92 kehtestavad kriteeriumid, millal on audiitorkontroll kohustuslik. ÄS-i aga vastavaid muudatusi 2010 AudS jõustumisel sisse ei viidud. Seejuures on ka AudS audiitorkontrolli käsitlevad nõuded muutunud, sh aktsiaseltside osas. RPS § 14 lg 3 sätestab, et raamatupidamiskohuslase raamatupidamise aastaaruande audiitorkontroll kohustus sätestatakse AudS-s. Seetõttu leiame, et audiitorkontrolli kohustuse määratlemisel tuleb aluseks võtta RPS ja AudS. Viimane ei välista ÄS-s sätestatud audiitorkontrolli vabastust, kui sellega

on nõus kõik omanikud või menetluses osalevad pooled, kuivõrd tegemist on ühinguõiguse küsimusega.

5. Audiitorkontrolli raamistik, kui audiitorkontroll on vajalik

Ühtse praktika kujundamiseks ja võrreldavuse tagamiseks on oluline määratleda ka missugustest vandeaudiitori kutsetegevuse standarditest peab audiitor lähtuma audiitorkontrolli teostamisel. Kasutatavad standardid võivad olla ja on erinevad tulenevalt menetluse liigist ja audiitori poolt antavast kindlustundest.

6. Muud ettepanekud menetluse läbiviimiseks vajalike õigusnormide kohta

Toome välja tähelepanekud mõnede valdkonna normide ebaselguse kohta. Võimalusel esitame ka oma ettepanekud raamatupidamise ja audiitorkontrolli kohustuse sisustamiseks vajalike lisanduvate õigusnormide ja olemasolevate normide muudatuste kohta. Nimetatud ettepanekute aluseks on mitmed põhjalikud valdkonnaga seotud ÄS-i analüüsid ja Audiitorkogu juhatuse ning metodoloogia komisjoni diskussioonid. Ettepanekud loovad lisaväärtust õigusselguse saavutamisel ja aitavad kaasa ka menetluses osalevate poolte vastutuse määratlemisel.

Ettepanekud ei sisalda erinevate ühinguliikide ja äriühingute liikide kohustuste eristamist raamatupidamise ja audiitorkontrolli kohustuse täitmisel. Näiteks on ebaselge osaühingute vahebilansi koostamise kohustus ühinemisel. ÄS § 419 lg 3 kohaselt on vahebilansi koostamise kohustus enne ühinemislepingu sõlmimist, kui ühineva aktsiaseltsi viimane majandusaasta aruanne on koostatud majandusaasta kohta, mis lõppes varem kui kuus kuud enne ühinemislepingu sõlmimist, vaid AS-del. Samas ühinemist käsitlev üldnorm, § 400 lg1 p-s 11 näeb ette kohustuse ühinemise avalduse registripidajale esitamisel lisada avaldusele ka vahebilanss. Ühinguliikide ja erinevat liiki äriühingute eristamise vajadus raamatupidamis ja auditeerimiskohustuse täitmisel, sh likvideerimisel ja ühinemisel ning jagunemisel, samuti ÄSs nimetatud valdkonna üld- ja erisätete õigusselgus, on iseseisev oluline valdkond, mis vajaks eraldi käsitlemist ning ekspertide põhjalikku analüüsi.

TABEL

<b>Likvideerimine</b>			
<b>1. Aruande nimetus/ Terminoloogia</b>	Likvideerimisaruanne	Likvideerimise vahearuanne	Likvideerimise lõpparuanne
<b>2. Arvestuspõhi mõtted</b>	RTJ 13/IFRS	RTJ 13/IFRS	RTJ 13/IFRS
<b>3. Aruande vorm (millest koosneb)</b>	4 raamatupidamise põhiaruannet + neid selgitavad lisad, esitatakse võrdlusandmed. Võib kasutada RPS'i lihtsustust (mikrod, väikeettevõtted jne) kui lihtsustusi võis rakendada viimase likvideerimiseelse RAA <sup>1</sup> koostamisel, v.a, juhul, kui perioodil peale eelmise majandusaasta lõppu ja enne likvideerimisotsuse vastuvõtmist on ettevõtte kasvanud ja RPS lihtsustust ei saa rakendada.	4 raamatupidamise põhiaruannet + neid selgitavad lisad, esitatakse võrdlusandmed. Võib kasutada RPS'i lihtsustust (mikrod, väikeettevõtted jne) kui lihtsustusi võis rakendada viimase likvideerimiseelse RAA koostamisel, v.a, juhul, kui likvideerimisprotsessi ajal on ettevõtte kasvanud ja RPS lihtsustust ei saa rakendada.	4 raamatupidamise põhiaruannet + neid selgitavad lisad, esitatakse võrdlusandmed. Võib kasutada RPS'i lihtsustust (mikrod, väikeettevõtted jne) kui lihtsustusi võis rakendada viimase likvideerimiseelse RAA koostamisel, v.a, juhul, kui likvideerimisprotsessi ajal on ettevõtte kasvanud ja RPS lihtsustust ei saa rakendada. Varajaotusplaan oleks ÄS-s ettenähtud juhtudel RAA osaks (kohustuslikuks lisaks).
<b>4. Audiitorkontrolli kohustus</b>	Audiitorkontrolli kohustus määratakse viimase likvideerimiseelse RAA andmete alusel rakendades AudS-s sätestatud audiitorkontrolli nõudeid või kui põhikiri nõuab. Auditi/ülevaatuse kohustus kehtib ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte on peale viimase majandusaasta lõppu ja enne	Likvideerimisprotsessi jooksul rakenduvad auditi või ülevaatuse kohustuse samad nõuded, mis tal olid viimase likvideerimiseelse RAA koostamise ajal. Auditi/ülevaatuse kohustus kehtib ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte likvideerimisprotsessi ajal kasvab ja selle tulemusena alles protsessi käigus ületab AudSi piirmäärad.	Likvideerimisprotsessi jooksul rakenduvad auditi või ülevaatuse kohustuse samad nõuded, mis tal olid viimase likvideerimiseelse RAA koostamise ajal. Auditi/ülevaatuse kohustus kehtib ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte likvideerimisprotsessi ajal kasvab ja selle tulemusena alles protsessi käigus ületab AudSi piirmäärad.

<sup>1</sup> Siin ja edaspidi lühend RAA tähistab raamatupidamise aastaaruannet

	likvideerimisotsuse vastuvõtmist kasvanud ja selle tulemusena alles saavutab AudSi piirmäärad.		
<b>5. Audiitorkontr oli raamistik</b>	ISA või ISRE 2400	ISA või ISRE 2400	ISA või ISRE 2400

## LIKVIDEERIMISE ALUSTAMINE

*Terminoloogia:*

Likvideerimisaruanne.

Seaduses tuleks ühtlustada RPS-st tulenevat terminoloogiat, et igas likvideerimise etapis oleks selgelt ja üheselt aru saadav, milliseid aruandeid tuleb koostada. Terminoloogia ühtlustamise aluseks on sobilik lähtuda Eesti finantsaruandluse standardist (EFS), täpsemalt rahandusministri määrusega „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ kehtestatud juhendist RTJ 13 Likvideerimis-ja lõpparuanded.<sup>2</sup>

RTJ 13 kohaselt

- 1) Likvideerimise alustamisel koostatakse **likvideerimisaruanne**
- 2) Juhul kui uue majandusaasta algusest (likvideerimismenetluse alustamise kuupäevast) on möödunud 12 kuud ja likvideerimisprotsess ei ole veel lõppenud, koostatakse **likvideerimise vahearuanne**.
- 3) Likvideerimise lõpus koostatakse **likvideerimise lõpparuanne**

EFS terminoloogia on sobilik, kuna IFRS ei käsitle eraldi likvideerimisaruandeid.

Kehtivas ÄS § 211 kasutatavad terminid likvideerimise aruannete koostamisel ei vasta RTJ 13-s määratletule ja ka IFRS standardi puhul tegelikkuses kasutatavatele terminitele ja on seetõttu ebaselged. Tuleks kasutada termineid likvideerimisaruanne (mitte algbilanss<sup>3</sup>), likvideerimise vahearuanne ja likvideerimise lõpparuanne (mitte lõppbilanss). Terminite muutmise vajadus tuleneb ka RT 13-s määratletud aruande kohustuslikest osadest. Likvideerimise raamatupidamise aruanne ei koosne vaid bilansist, vaid ka teistest kohustuslikest osadest.

*Arvestuspõhimõtted*

RPS § 17 lg 1 kohaselt on rakendatav finantsaruandluse standard, millest tuleb lähtuda raamatupidamise aruande koostamisel kas

- Eesti finantsaruandluse standard (EFS), või

<sup>2</sup> <https://www.riigiteataja.ee/akt/680769>

<sup>3</sup> Termin algbilanss on siinjuures eksitav, sest esiteks on tegu tervikliku aruandega, mille osa on bilanss ning teiseks, algbilanss koostatakse ettevõtja tegevuse alustamisel või esmakordsel raamatupidamiskohustuse tekkimisel.

- Euroopa Parlamendi ja nõukogu määruses (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta sätestatud korra kohaselt Euroopa Komisjoni vastu võetud rahvusvaheline finantsaruandluse standard (IFRS).

Kui ettevõtja lähtub EFS-st tuleb likvideerimisaruanne koostada kooskõlas rahandusministri määrusega „Raamatupidamise Toimkonna juhendite kehtestamine“ kehtestatud juhendiga RTJ 13, täpsemalt RTJ 13.14-24. Likvideerimis-ja lõpparuanded.

Teine RPS § 17 nimetatud standard IFRS ei reguleeri eraldi, millest tuleks lähtuda likvideerimise aruannete koostamisel.

*Aruande vorm ja majandusaasta pikkus likvideerimise alustamisel*

Likvideerimise alustamisel koostatakse **likvideerimisaruanne**. Hetkel kehtiv ÄS regulatsiooni likvideerimise alustamisel koostatava(te) aruande/aruannete kohta on aastaid tekitanud praktiseerijate hulgas ebaselgust ja vajaks täpsustamist. Nimelt kasutatakse kehtivas ÄS-s (§ 211, § 374) mõisteid „algbilanss“, „seda selgitav aruanne“ ja „majandusaasta aruanne“. Praktikas on aastaid koostatud üks ja ainus likvideerimisaruanne, mis sisaldab raamatupidamise aruannet koos lisadega lähtudes RPS-s ja RTJ-s 13 toodud põhimõtetest. On puudunud vajadus mitme erineva aruande koostamiseks ja kinnitamiseks. Likvideerimisaruanne sisaldabki ettevõtja majandusaasta aruande andmeid kuni bilansipäevani (majandusaasta perioodi lõpukuupäevani). Puudub vajaduse kopeerida majandusaasta aruandest raamatupidamise aruande bilansipäeva andmeid likvideerimise algbilanssi ja koostada formaalne lisadokument. Ebaselguse ja halduskoormuse vähendamiseks teeme ettepaneku ÄS-i täpsustada, nähes likvideerimise alustamisel ette vaid ühe aruande – likvideerimisaruande – koostamist.

Aruande koostamisel tuleb silmas pidada, et ettevõtte majandustegevuse lõpetamisel ja likvideerimismenetluse alustamisel võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud (RTJ 13.11). Ka RPS § 13 lg sätestab, et raamatupidamiskohustuslase asutamisel, lõpetamisel, majandusaasta alguskuupäeva muutmisel või muul seadusega ettenähtud juhul võib majandusaasta olla lühem või pikem kui 12 kuud, kuid ei tohi ületada 18 kuud. Nimetatud sätetest tulenevalt võib äriühingu likvideerimisele eelneva majandusaasta pikkus olla kuni 18 kuud. Õigusselguse mõttes tuleks nimetatud majandusaasta pikkuse pikendamist käsitlev ja võimaldav erand sätestada ka ÄS-s, täpsustades äriühingute likvideerimismenetluses raamatupidamist käsitlevates asjakohastes sätetes (näiteks § 211 jt), et kui äriühingu eelmine majandusaasta lõppes mitte varem kui kuus kuud lõpetamisotsuse vastuvõtmisest, võivad osanikud lõpetamisotsuse vastuvõtmisel otsustada ka eelneva majandusaasta perioodi pikendamise kuni lõpetamisotsuseni, määratledes seeläbi otsuses ka majandusaasta pikkuse. Tegemist on erandiga, mis puudutab lõpetamisotsusele eelnevat perioodi. Kui edasine likvideerimismenetlus kestab üle 12 kuu, lähtub äriühing üldisest RPS § 13 lg-s 1 sätestatust, mille kohaselt on majandusaasta pikkus 12 kuud ning mille alguseks on likvideerimisotsusele järgnenud päev (kuna likvideerimisotsuse vastuvõtmisega lõppes eelnev majandusaasta).

Likvideerimisaruanne on vormistuselt raamatupidamise aruanne, mis koosneb vastavalt RPS § 15 lg-le 2<sup>4</sup> ja RTJ 13.12 neljast põhjaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest) ja neid aruandeid selgitavatest lisadest. (RTJ 13.12)

Ettevõtjad, kellele viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal rakendusid RPS-st tulenevalt lihtsustused aruande vormile, võivad neid lihtsustusi rakendada ka likvideerimisaruande koostamisel: RPS § 15 lg 2 kohaselt koosneb Eesti finantsaruandluse standardist lähtuva mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne vähemalt kahest põhjaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest (edaspidi *lühendatud raamatupidamise aastaaruanne*). Eelnevast tulenevalt võib raamatupidamiskohuslane, mis vastas RPS § 3 p-des 14 ja 15 sätestatud mikro- või väikeettevõtte kriteeriumitele viimasel likvideerimiseelisel majandusaastal, kasutada vastavat aruande lihtsustatud vormi. Neil harvadel juhtudel, kui perioodil peale eelmise majandusaasta lõppu kuni likvideerimisotsuse vastuvõtmiseni ühing kasvab ja ületab mikro- või väikeettevõtte piirmäärasid, lihtsustust rakendada ei või ja aruanne tuleb koostada likvideerimis vahearuande andmete kohaselt vastavalt kas suur-; keskmise-; väike- või mikroettevõtjale rakenduvale vormile.

Kõigis põhjaruannetes tuleb esitada võrdlusandmed. Likvideerimisaruandes on võrdlusandmeteks likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande andmed.

#### *Auditiorkontrolli vajalikkus ja põhjendus*

Praegune ÄS regulatsioon auditiorkontrolli kohustuse kohta likvideerimisprotsessi jooksul on ebaselge. Näiteks sätestavad auditiorkontrolli kohustust puudutavaid aspekte osaiühingu puhul § 211 lg 5 ja § 215, kuid jääb ebaselgeks milliste kriteeriumide järgi rakendub auditiorkontrolli kohustus likvideerimisprotsessi alguses koostatava likvideerimisaruande korral või likvideerimise vahearuande puhul.

Leiame, et kogu likvideerimisprotsessi jooksul on võlausaldajate kaitseks oluline, et nendel ettevõtetel, kellel oli AudS §-st 91 või põhikirjast tulenevalt raamatupidamise aastaaruande auditi kohustus enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal), oleks nii likvideerimise alustamisel, likvideerimise vahearuande koostamisel (kui see on asjakohane), kui ka likvideerimise lõpparuande koostamisel vastavate aruannete auditi kohustus ning nendel ettevõtetel, kellel oli enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal) ülevaatus kohustus tulenevalt AudS § 92 või tulenevalt põhikirjast, rakenduks ülevaatus kohustus samuti kogu likvideerimisprotsessi vältel koostatavatele aruannetele. Ehk teisisõnu auditi või ülevaatus kohustus peaks olema määratud juhul, kui viimase likvideerimiseelse raamatupidamisaruande andmete alusel tulenevalt auditiortegevuse seadusega kehtestatud piirmääradest on see ette nähtud või kui audit või ülevaatus on ette nähtud ettevõtja põhikirjaga.

---

<sup>4</sup> RPS § 15 lg 2 Raamatupidamise aastaaruanne koosneb põhjaruannetest (bilanss, kasumiaruanne, rahavoogude aruanne ja omakapitali muutuste aruanne) ning lisadest.

RPS § 15 lg 2<sup>1</sup> Eesti finantsaruandluse standardist lähtuva mikroettevõtja ja väikeettevõtja raamatupidamise aastaaruanne koosneb vähemalt kahest põhjaruandest (bilanss, kasumiaruanne) ning lisadest (edaspidi lühendatud raamatupidamise aastaaruanne).

Auditi/ülevaatus kohustus tuleb määrata ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte likvideerimisprotsessi ajal kasvab ja selle tulemusena alles protsessi käigus saavutab AudSi §-de 91 või 92 piirmäärad.

*Auditiorkontrolli raamistik*

Olenevalt sellest kas ettevõtjal on likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande auditiorkontrolli puhul auditi või ülevaatus kohustus viiakse:

- audit läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega ISA (EE);<sup>5</sup>
- ülevaatus läbi kooskõlas rahvusvahelise ülevaatus töövõtude standardiga (ISRE) 2400 (muudetud) „Möödunud perioodide finantsaruannete ülevaatus töövõttud“<sup>6</sup>

## LIKVIDEERIMISE VAHEARUANNE

*Terminoloogia*

Likvideerimise vahearuanne. Termin tuleneb RTJ 13.25.

*Arvestuspõhimõtted*

Likvideerimise vahearuanne koostamisel lähtutakse RTJ 13, täpsemalt RTJ 13.27-33 arvestuspõhimõtetest või IFRSist. RTJ 13-27 sätestab, et likvideerimise vahearuanne koostamisel lähtutakse varade ja kohustiste hindamisel samadest arvestuspõhimõtetest nagu likvideerimisaruande koostamisel. IFRS ei reguleeri eraldi, millest tuleks lähtuda likvideerimise aruannete koostamisel.

*Aruande vorm*

RTJ 13.26 kohaselt koosneb likvideerimise vahearuanne neljast põhiaruandest (vahebilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest) ja neid selgitavatest lisadest. Täpsemalt käsitlevad aruannete koostamist RTJ 13 punktid 28-33.

Juhul kui likvideerimisprotsessi alustamisel võis ühing rakendada lihtsustatud nõuded<sup>7</sup>, võib ka likvideerimise vahearuanne koostamisel lihtsustust rakendada, kuid neil harvadel juhtudel, kui likvideerimise käigus ühing kasvab ja ületab mikro- või väikeettevõtte piirmäärasid, lihtsustust rakendada ei või ja aruanne tuleb koostada likvideerimise vahearuanne andmete kohaselt vastavalt kas suur-, keskmise-, väike- või mikroettevõtjale rakenduvale vormile.

Seega on tegemist samade nõuetega, mis ettevõtjal olid viimase majandusaasta aruande koostamisel enne likvideerimise alustamist, v.a. siis, kui likvideerimisprotsessi ajal on ettevõtja kasvanud ja RPS lihtsustust ei saa rakendada.

---

<sup>5</sup> Leitavad Audiitorkodu kodulehel <https://audiitorkogu.ee/est/kutsetegevuse-standardid-1>

<sup>6</sup> Leitavad Audiitorkodu kodulehel <https://audiitorkogu.ee/est/kutsetegevuse-standardid-1>

<sup>7</sup> Ettevõtjatel, kellele viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal rakendusid raamatupidamise aruande koostamise erisused (so mikro- ja väikeettevõtted)



Kõigis põhiaruannetes tuleb esitada võrdlusandmed. Likvideerimise vahearuanandes on võrdlusandmeteks likvideerimisaruande andmed või eelmise likvideerimise vahearuande andmed juhul, kui likvideerimisperioodi pikkusest tulenevalt koostatakse mitmeid likvideerimise vahearuandeid.

#### *Auditiorkontrolli vajalikkus ja põhjendus*

Leiame, et kogu likvideerimisprotsessi jooksul on võlausaldajate kaitseks oluline, et nendel ettevõtetel, kellel oli AudS §-st 91 või põhikirjast tulenevalt raamatupidamise aastaaruande auditi kohustus enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal), oleks nii likvideerimise alustamisel, vahearuande koostamisel, kui asjakohane, kui ka likvideerimise lõpparuande ja varajaotusplaani koostamisel vastavate aruannete auditi kohustus ning nendel ettevõtetel, kellel oli enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal) ülevaatus kohustus tulenevalt AudS § 92 või tulenevalt põhikirjast, rakenduks ülevaatus kohustus samuti kogu likvideerimisprotsessi vältel koostatavatele aruannetele. Ehk teisisõnu auditi või ülevaatus kohustus peaks olema määratud juhul, kui viimase likvideerimiseelse raamatupidamisaruande andmete alusel tulenevalt audiitortegevuse seadusega kehtestatud piirmääradest on see ettenähtud või kui audit või ülevaatus on ettenähtud ettevõtja põhikirjaga.

Auditi/ülevaatus kohustus tuleb määrata ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte likvideerimisprotsessi ajal kasvab ja selle tulemusena alles protsessi käigus saavutab AudSi §-de 91 või 92 piirmäärad.

#### *Auditiorkontrolli raamistik, kui audiitorkontroll on vajalik*

Audit viiakse läbi auditi puhul kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega ISA (EE) ja ülevaatus puhul kutsetegevuse standardi ISRE 2400 alusel nagu ka likvideerimisaruande korral.

## LIKVIDEERIMISE LÕPPARUANNE

### *Terminoloogia*

#### Likvideerimise lõpparuanne

RTJ 13.34 sätestab, et likvideerimismenetluse lõpetamisel koostatakse **likvideerimise lõpparuanne** (mille üheks osaks on seaduses ettenähtud juhtudel ka vara jaotusplan). EFS terminoloogia on sobilik kuna IFRS ei käsitle eraldi likvideerimisaruandeid.

Eelnevast tulenevalt tuleks muuta ÄS-s ja RPS-s kasutatud terminoloogiat ja RPS § 26 lg-t 3.

### *Arvestuspõhimõtted*

Likvideerimise lõpparuande koostamisel lähtutakse RTJ 13 arvestuspõhimõtetest, täpsemalt RTJ 13.35-37 sätestatust. IFRS ei reguleeri eraldi põhimõtteid, millest tuleks lähtuda likvideerimise aruannete koostamisel.

Vara jaotusplaan peaks olema ettenähtud juhtudel Likvideerimise lõpparuande kohustuslik lisa, mille koostamisel lähtutakse ÄS nõuetest.

#### *Aruande vorm*

Oluline on koostada täisaruanne, et oleks arusaadav, mis tehingud likvideerimise ajal toimusid. Tehinguid kajastav tõendusmaterjal on vajalik huvitatud isikute jaoks - võimalikud võlausaldajad, omanikud.

RTJ 13.34 sätestab, et likvideerimise lõpparuanne koosneb neljast põhiaruandest (bilansist, kasumiaruandest, rahavoogude aruandest, omakapitali muutuste aruandest) ja lisadest ning seaduses ettenähtud juhtudel vara jaotusplaanist.

Juhul kui likvideerimisprotsessi alustamisel võis ühing rakendada lihtsustatud nõudeid<sup>8</sup>, võib ka likvideerimise lõpparuande koostamisel lihtsustust rakendada, kuid neil harvadel juhtudel, kui likvideerimise käigus ühing kasvab ja ületab mikro- või väikeettevõtte piirmäärasid, lihtsustust rakendada ei või ja aruanne tuleb koostada likvideerimise lõpparuande andmete kohaselt vastavalt kas suur-; keskmise-; väike- või mikroettevõtjale rakenduvale vormile.

Seega on tegemist samade nõuetega, mis ettevõtjal olid viimase majandusaasta aruande koostamisel enne likvideerimise alustamist, v.a, siis, kui likvideerimisprotsessi ajal on ettevõtja kasvanud ja RPS lihtsustust ei saa rakendada.

#### *Audiitorkontrolli vajalikkus ja põhjendus*

Leiame, et kogu likvideerimisprotsessi jooksul on võlausaldajate kaitseks oluline, et nendel ettevõtetel, kellel oli AudS §-st 91 või põhikirjast tulenevalt raamatupidamise aastaaruande auditi kohustus enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal), oleks nii likvideerimise alustamisel, vahearuande koostamisel, kui asjakohane, kui ka likvideerimise lõpparuande ja varajaotusplaani koostamisel vastavate aruannete auditi kohustus ning nendel ettevõtetel, kellel oli enne likvideerimise alustamist (so viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal) ülevaatus kohustus tulenevalt AudS § 92 või tulenevalt põhikirjast, rakenduks ülevaatus kohustus samuti kogu likvideerimisprotsessi vältel koostatavatele aruannetele. Ehk teisisõnu auditi või ülevaatus kohustus peaks olema määratud juhul, kui viimase likvideerimiseelse raamatupidamisaruande andmete alusel tulenevalt audiitortegevuse seadusega kehtestatud piirmääradest on see ettenähtud või kui audit või ülevaatus on ettenähtud ettevõtja põhikirjaga.

Auditi/ülevaatus kohustus kehtib ka nendel harvadel juhtudel, kui ettevõtte likvideerimisprotsessi ajal kasvab ja selle tulemusena alles protsessi käigus saavutab AudSi §-de 91 või 92 piirmäärad.

---

<sup>8</sup> Ettevõtjatel, kellele viimase likvideerimiseelse raamatupidamise aastaaruande koostamise ajal rakendusid raamatupidamise aruande koostamise erisused (so mikro- ja väikeettevõtted)

*Auditorkontrolli raamistik, kui auditorkontroll on vajalik*

Likvideerimise lõpparuande audit viiakse läbi kooskõlas rahvusvaheliste auditeerimise standarditega ISA (EE), Likvideerimise lõpparuande ülevaatuse puhul lähtutakse ISRE (EE)-st.

*Muud ettepanekud*

ÄS § 374 lg 1 kohaselt peab AS likvideeritav aktsiaselts raamatupidamist raamatupidamise seaduses sätestatud korras, kui seadusest või likvideerimise olemusest ei tulene teisiti.

Arusaamatuks jääb ja õigusselguse mõttes vajab täpsustamist, mida on seadusandja silmas pidanud raamatupidamise erisusena likvideerimise puhul. Kaaluda tuleks, kas likvideeritav ettevõtja, kes senini on kasutanud IFRS arvestuspõhimõtteid, võiks likvideerimise raamatupidamisel üle minna EFS, konkreetsemalt RTJ 13 arvestuspõhimõtete kasutamisele ja näha ette vaid RTJ 13 arvestuspõhimõtete kasutamise, kuna RTJ 13 käsitleb raamatupidamist olukorras, kus tegevuse jätkuvuse printsiip ei ole asjakohane. IFRSis vastavasisuline regulatsioon puudub.