

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Ärikorralduse instituut

Liisa Tammesoo

**OLULISUSE KONTSEPTSIOONI RAKENDAMINE
AVALIKUSTAMISELE KUULUVA INFORMATSIOONI
MÄÄRATLEMISEL**

Magistritöö

Õppekava TARM, peeriala majandusarvestus

Juhendaja: Lehte Alver, PhD

Tallinn 2019

Deklareerin, et olen koostanud töö iseseisvalt ja olen viidanud kõikidele töö koostamisel kasutatud teiste autorite töödele, olulistele seisukohtadele ja andmetele, ning ei ole esitanud sama tööd varasemalt ainepunktide saamiseks. Töö pikkuseks on 10768 sõna sissejuhatusest kuni kokkuvõtte lõpuni.

Liisa Tammesoo

(allkiri, kuupäev)

Üliõpilase kood: 176947TARM

Üliõpilase e-posti aadress: liisatammesoo@gmail.com

Juhendaja: Lehte Alver, PhD:

Töö vastab kehtivatele nõuetele

.....

(allkiri, kuupäev)

Kaitsmiskomisjoni esimees

Lubatud kaitsmisele

.....

(nimi, allkiri, kuupäev)

SISUKORD

LÜHIKOKKUVÕTE	4
SISSEJUHATUS	5
1. OLULISUSE MÕISTE	8
1.1. Olulisuse mõiste majandusarvestuses.....	8
1.2. Olulisuse mõiste teistes valdkondades	12
2. OLULISUST REGULEERIVAD RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID.....	15
2.1. IAS 1	15
2.2. IAS 8.....	20
2.3. Teised IFRS-id, IFRS-ide tõlgendused ja juhendmaterjalid.....	21
3. OLULISUSE KONTSEPTSIOONI ANALÜÜS	28
3.1. Olulisuse rakendamine	28
3.2. Olulisuse kontseptsioon erialases kirjanduses	35
KOKKUVÕTE	41
SUMMARY	43
KASUTATUD ALLIKATE LOETELU	45

LÜHIKOKKUVÕTE

Magistritöö pealkiri on: olulisuse kontseptsiooni rakendamine avalikustamisele kuuluva informatsiooni määratlemisel

Magistritöö eesmärk on selgitada, kuidas on olulisuse kontseptsioon raamatupidamise aastaaruandes avalikustatava informatsiooni käsitluses kajastatud IFRS-is. Autor uuris, kuidas on defineeritud olulisus ning kas arvestusala spetsialistidele on antud suunised tuvastamiseks olulist informatsiooni. Uurimismeetodina kasutas autor sisuanalüüsi. Uurimisprobleemi lahendamiseks analüüsis autor IFRS-e, IFRS-ide tõlgendusi, IFRS-e toetavaid juhendmaterjale ning IAS 1 ja IAS 8 muudatusi, mis käsitlevad olulisust. Töö autor leidis, et paljudes allikates on olulisuse mõistet käsitletud sarnaselt. Samuti jõuti järeldusele, et IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja juhendmaterjalide põhjal ei ole võimalik välja tuua konkreetseid suuniseid selgitamiseks välja milline on oluline informatsioon. IFRS rakendusjuhendis on küll välja toodud neljaastmeline olulisuse hindamise protsess, kuid selle protsessi puhul tuleb kasutada suurel määral hinnanguid. IFRS-ides on välja toodud näiteid olukordadest või asjaoludest, mis on olulised või aitavad hinnata, kas teave on oluline, kuid selgeid piirmäärasid või nende arvutamise juhiseid ei ole. IFRS-ide ja rakendusjuhendi põhjal tuleb finantsaruannete koostamisel olulisuse kontseptsiooni rakendades kasutada nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid faktoreid.

Võtmesõnad: IFRS, IAS 1, IAS 8, olulisus

SISSEJUHATUS

Olulisuse kontseptsioon on tähtis nii arvestusala spetsialistidele, raamatupidamise aastaaruandes sisalduva info tarbijatele kui ka seaduse koostajatele. On tähtis defineerida, milline info tuleks avalikustada raamatupidamise aastaaruandes, et selle põhjal oleks infotarbijatel võimalik anda hinnanguid ja teha otsuseid. Seaduse koostajate roll on luua õiguslik alus, mis oleks ühtemoodi mõistetav ning seisaks nii arvestusala spetsialistide kui ka avaldatud info tarbijate õiguste eest. Kuna raamatupidamise aastaaruannete koostamine ja esitamine äriregistrile on kohustuslik, on olulisuse kontseptsioon igal aastal aktuaalne (ÄS §97 lg 1). Arvestusala spetsialistid peavad vastavalt reeglitele otsustama, milline info tuleb aastaaruandes esitada ja milline mitte.

Autorile teadaolevalt ei ole antud teemat varem Eestis käsitletud. Teema ei ole leidnud palju käsitlemist ka väljaspool Eestit. Teaduslike allikate otsimisel jõudis magistritöö autor paljude auditiga seotud artikliteni, kuid artikleid, mis käsitleksid olulisust raamatupidamise aastaaruandes avalikustamisele kuuluva informatsiooni käsitluses ei ole väga palju. Enamasti on olulisust raamatupidamise aastaaruandes avalikustamisele kuuluva informatsiooni mõistes kajastatud Ameerika Ühendriikides kehtivatest raamatupidamise reeglitest lähtuvalt, vähem on seda tehtud lähtuvalt rahvusvahelistest raamatupidamisstandarditest (IFRS - *International Financial Reporting Standards*). Sellest tulenevalt võib märkida, et käsitletud teema on uudne.

Autor käsitleb magistritöös olulisuse kontseptsiooni lähtuvalt IFRS-ist. Autori arvates on olulisuse kontseptsioon aktuaalsem ettevõtete seas, kes koostavad oma raamatupidamise aruanded lähtudes IFRS-ist. Ettevõtted, kes koostavad raamatupidamise aruande lähtudes IFRS-ist on enamasti suuremad ning nende poolt tehtavad tehingud on keerulisemad ja nõuavad rohkem hinnanguid. Seetõttu võib eeldada, et neil on keerulisem otsustada, milline informatsioon on oluline ja tuleks raamatupidamise aastaaruandes kajastada.

Magistritöö eesmärk on selgitada, kuidas on olulisuse kontseptsioon raamatupidamise aastaaruandes avalikustatava informatsiooni käsitluses kajastatud IFRS-is. Täpsemalt selgitada, mida on olulisuse all mõeldud ning kas IFRS annab täpsed suunised defineerimaks, milline on

see informatsioon, mille arvestusala spetsialistid peaksid raamatupidamise aastaaruandes kajastama, või tuleb täiendavate juhiste saamiseks otsida abi muudest juhendmaterjalidest. Kui juhiste saamiseks on vaja abi otsida juhendmaterjalidest, siis selgitada välja, kas juhendmaterjalid on piisavalt täpsed, et nende põhjal langetada otsus, milline on oluline informatsioon.

Uurimisobjektideks on IFRS ja IFRS-i toetavad juhendmaterjalid, mis käsitlevad olulisust. Aastaaruandes avaldatava info olulisust kajastavad peamiselt rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 1 (edaspidi „IAS 1“) ja rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 8 (edaspidi „IAS 8“). Magistritöö koostamisel võtab autor aluseks kogu IFRS-i, mitte ainult IAS 1 ja IAS 8, et tuvastada, kas ka teised standardid olulisust kajastavad ning milline on teistes standardites kajastatud olulisuse definitsioon ja käsitlus. Lisaks avaldas Rahvusvaheline Arvestusstandardite Nõukogu (IASB – *International Accounting Standards Board*) 31. oktoobril 2018 IAS 1 ja IAS 8 muudatused, mis defineerivad olulisuse (Definition ... 2018).

Magistritöö uurimismeetodina kasutab autor sisuanalüüsi olulisuse tähenduse kontekstis. Kuna magistritöö eesmärk on selgitada, kuidas on olulisuse kontseptsioon kajastatud IFRS-is ja IFRS-i toetavates juhendmaterjalides, siis on autori arvates antud meetod kõige sobivam. Sisuanalüüs sisaldab nii olulisuse definitsiooni analüüsi kui ka analüüsi tuvastamiseks suuniseid olulise informatsiooni kindlaks tegemiseks.

Esimeses peatükis käsitleb autor olulisuse mõistet üldisemalt. Antud peatükis toob autor ära olulisuse definitsiooni või definitsioonid, kui neid on mitu, erialase kirjanduse põhjal. Olulisus on termin, mis on käsitlusel ka teistes raamatupidamisega seotud valdkondades, näiteks audiitortegevuses. Kuna raamatupidamise aastaaruanne ja audiitortegevus on tihedalt seotud, on kindlasti mõistlik leida olulisuse terminile selgitused mõlemast valdkonnast. Samuti uurida, kas olulisuse definitsioonid on mitmesugustes allikates sarnaselt käsitlusel, või on seal erinevusi ning millised need erinevused on. Olulisuse defineerimisel lähtub autor peamiselt raamatupidamisalasest kirjandusest, näiteks seadused, seletavad sõnaraamatud ja teadusallikad.

Teises peatükis käsitleb autor olulisust kajastavaid IFRS-e, IFRS-ide tõlgendusi ja muid juhendmaterjale. Antud ülevaade peaks aitama magistritöö lugejal paremini mõista, millistest IFRS-idest tuleb majandusaasta aruande koostamisel olulisuse kontseptsiooni kasutades lähtuda. Raamatupidamise aastaaruannete koostamise reeglid ei tohiks olla üksteisega vastuolus, seetõttu

on tähtis analüüsida mitmesugustes standardites käsitletavat olulisuse mõistet, et veenduda vastuolude puudumises.

Kolmandas peatükis analüüsib autor olulisuse kontseptsiooni lähtudes IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja muude juhendmaterjalide sisust. Esimeseks analüüsi etapiks on võrrelda olulisuse definitsioone selgitamiseks, kas ja millised erinevused eksisteerivad ja kas IAS 1 ja IAS 8 muudatused on ka definitsiooni muutnud. Samuti selgitada välja, kas erinevused eksisteerivad definitsioonis sisuliselt. Järgmise etapina teostab autor täpsema analüüsi uurimaks, kas IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja juhendmaterjalide põhjal on võimalik täpsemalt defineerida, milline on oluline informatsioon. Eesmärk on tuvastada suuniseid olulise informatsiooni kindlaks tegemisel. Täpselt määratletud suunised on aastaaruande koostaja jaoks vajalikud, et vastu võtta otsuseid informatsiooni kajastamise osas. Head suunised on sellised, mis jätavad võimalikult vähe tõlgendamisruumi ning on ühtemoodi arusaadavad. Selliste suuniste olemasolu võimaldab ka aastaaruande koostajal lihtsamini tuvastada oluline informatsioon.

1. OLULISUSE MÕISTE

Antud peatükis käsitleb autor olulisuse mõistet üldisemalt. Autor annab erialase kirjanduse põhjal ülevaate olulisuse definitsioonist või definitsioonidest, kui neid on mitu. Lisaks raamatupidamisega seotud valdkondadele võetakse võrdluseks ka teised valdkonnad, näiteks audiitortegevuse. Olulisuse defineerimisel lähtub autor peamiselt raamatupidamisalasest kirjandusest, näiteks seadused, seletavad sõnaraamatud ja teadusallikad.

1.1. Olulisuse mõiste majandusarvestuses

Eesti keeles on olulisus defineeritud kui elutähtsus või relevantsus (Mereste 2003 *s.v.* olulisus). Kuna see definitsioon on väga üldine oleks majandusarvestuses täpsem kasutada terminit olulisuskontseptsioon ehk olulisuspõhimõte, mille Mereste (2003 *s.v.* olulisuskontseptsioon) on defineerinud kui „vaatekoht, et raamatupidamiskohustuslasel tuleb kõike olulist peegeldada oma raamatutes ja aruannetes detailselt, väheolulisi objekte võib käsitleda aga lihtsustatud viisil, kui see lubab arvestust tunduvalt lihtsamaks, kiiremaks ja odavamaks muuta ning äririsk selle tagajärjel ei suurene“. Sellise definitsiooni järgi tuleb hinnata äririski suurust ning vastavalt sellele rakendada olulisuse kontseptsiooni.

Alver, Alver (2011 *s.v.* olulisuspõhimõte) on aga olulisuspõhimõtte defineerinud järgvalt:

- 1) põhimõte, mille sisuks on olulise eristamine ebaolulisest;
- 2) raamatupidamisprintsip, mille kohaselt peavad aruanded sisaldama otsuste või hinnangute mõjutamiseks ainult piisavalt olulisi andmeid. Info on oluline, kui selle puudumine või vääresitus võiks mõjutada infotarbijate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannete alusel. Olulisus sõltub puuduva või väära kirjendi või tehtud vea suurusest.

Antud definitsioon ei sisalda äririski hindamist, vaid tuleb hinnata kas info puudumine või vääresitus võivad mõjutada infotarbijate otsuseid. Definitsiooni kohaselt peavad arvestusala spetsialistid suutma hinnata seda, kas info on oluline ka infotarbija jaoks. Lisaks peavad

arvestusala spetsialistid kindlaks tegema selle, kas viga on piisavalt suur, et seda oluliseks pidada.

Inglise keeles on olulisus (*materiality*) defineeritud kui ulatus, mille osas raamatupidamisinfo iseseisev osa on oluline. Teavet peetakse oluliseks, kui selle väljajätmine finantsaruannetest võib mõjutada raamatupidamisinfo kasutajate otsust. Olulisus ei ole seega absoluutne mõiste, vaid sõltub info iseseisva osa suuruselt ja olemusest ning konkreetsetest asjaoludest, millest see tekkinud on. (Hussey 1995 *s.v.* materiality). Ka inglise keele definitsioon sisaldab endas hinnagut selle kohta, kas info puudumine mõjutab infotarbijate otsuseid. Definitsiooniga aga täpsustatakse, et olulisus sõltub ka info suuruselt, olemusest ja sellega seotud asjaoludest. Ehk info eraldi ei pruugi olla oluline aga koos teiste asjaoludega võib muutuda oluliseks.

Seni välja toodud olulisuse definitsioonid sisaldavad endas peamiselt raamatupidamises kehtivat olulisuse printsiipi. Eesti raamatupidamise seaduses kehtestatud olulisuse printsiibi järgi peab „raamatupidamise aruandes kajastuma kogu oluline informatsioon, mis mõjutab raamatupidamiskohustuslase finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid. Oluline on selline aruande informatsioon, mille avaldamata jätmise võib mõjutada aruande kasutajate poolt aruande põhjal tehtavaid majandusotsuseid. Väheolulisi objekte võib arvestada ja aruandes kajastada lihtsustatud viisil“. (RPS §16 lg 4) Sama põhimõte on välja toodud ka Raamatupidamise Toimkonna juhendis RTJ 1 (edaspidi „RTJ 1“) (RTJ 1 punkt 41). Raamatupidamise seaduses välja toodud definitsioon on autori arvates väga üldsõnaline jättes arvestusala spetsialistidele palju tõlgendusruumi. Definitsiooni kohaselt tuleb arvesse võtta ainult infotarbijate poolt tehtavaid otsuseid. Seega kui informatsioon võib infotarbijate otsuseid mõjutada, siis võib sellist informatsiooni lugeda oluliseks.

RTJ 1 aga sisaldab lisaks raamatupidamise seaduses olevale olulisuse printsiibi definitsioonile ka täpsustust. Nimelt tuleb „olulisuse hindamisel võtta arvesse nii summa suurus, kui informatsiooni olemust. Teatud laadi tehingute puhul (nt tehingud seotud osapooltega) võivad aruande kasutajate jaoks osutada oluliseks märksa väiksemad summad kui teiste, tavapärase tehingute puhul.“ (RTJ 1 punkt 43) RTJ 1 toob näitena välja seotud osapoolte vahelised tehingud, kui ühe asjaolu, mis võib muidu ebaolulise informatsiooni muuta oluliseks. Töö autori hinnangul võiks selliseid näiteid olla rohkem, et arvestusala spetsialistidel oleks lihtsam aru saada, milline võiks olla oluline informatsioon.

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi (edaspidi „SME IFRS“) järgi „on info oluline – ja seega asjakohane – kui selle väljajätmine või väärkajastamine võiks mõjutada majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad. Väljajätmise või väärkajastamise olulisus sõltub objekti või vea suurusest, hinnatuna vastavas kontekstis.“ (SME IFRS punkt 2.6) Nagu inglise keelses definitsioonis, on ka SME IFRS-i definitsioonis välja toodud, et olulisus sõltub info suurusest ja kontekstist. SME IFRS definitsioon sisaldab eelpool väljatoodud definitsioone, võttes need kokku. Ka SME IFRS toob näite, milline võiks olla oluline informatsioon. SME IFRS järgi „avalikustab ettevõtte info, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentide olulisust finantsseisundi ja -tulemuse seisukohalt. Näiteks hõlmab pikaajalise võla puhul selline info tavaliselt võlainstrumenti tingimusi (nt intressimäär, tagasimaksetähtaeg, tagasimaksegraafik ja piirangud, mida võlainstrument ettevõttele kehtestab).“ (SME IFRS punkt 11.42) Antud näide toob välja informatsiooni, mis lisaks arvandmetele võib mõjutada infotarbijate otsuseid.

Euroopa Liidu raamatupidamisdirektiivi järgi on termin oluline defineeritud kui „teabe omadus, mille puhul selle ärajäämine või vääresitamine võib mõistliku eelduse kohaselt mõjutada otsuseid, mida kasutajad ettevõtja finantsaruannete põhjal teevad. Konkreetse kirje olulisust hinnatakse muude sarnaste kirjete kontekstis.“ (EN direktiiv 2013/34/EL art 2 lg 16) Antud definitsioon on suures osas sarnane eelpool toodud definitsioonidele, kuid rõhutab, et olulisuse hindamisel tuleb arvesse võtta hinnanguid, mis on tehtud teiste sarnaste kirjete puhul. Raamatupidamisdirektiivi järgi „peaks finantsaruannetes kajastamine, mõõtmine, esitusviis, avalikustamine ja konsolideerimine lähtuma olulisuse põhimõttest. Olulisuse põhimõtte kohaselt võib finantsaruannetes näiteks koondada ebaoluliseks peetavat teavet. Isegi kui üksikut kirjet võib pidada ebaoluliseks, võib omavahel sarnaseid ebaolulisi kirjeid koosvõetuna siiski olulisteks pidada.“ (EN direktiiv 2013/34/EL lg 17) Direktiivis tuuakse välja, millistel juhtudel tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada. Samuti on välja toodud kriteerium, mida eelpool toodud definitsioonid ei ole käsitletud. Nimelt võivad mitu ebaolulist kirjet koosvõetuna osutada oluliseks. Eelpool toodud definitsioonide järgi tuleb hinnangu andmisel lähtuda igast informatsiooni iseseisvast osast eraldi mitte koosvõetuna.

Kui lähtuda olulisuse filosoofilisemast käsitlest, siis on olulisuse mõiste „osa elu tarkusest. Selle peamine tähendus on, et ei ole vaja tegelda sellega, mis ei ole oluline või mis ei loe. Inimese töö on piisavalt koormav, ilma et oleks vaja pöörata tähelepanu pisiasjadele.“ (Bernstein 1967)

Raamatupidamises eeldab olulisuse kontseptsioon erilist tähtsust ja seda kahel põhjusel (Bernstein 1967):

- 1) Enamik finantsteabe kasutajaid ei mõista seda kontseptsiooni kergesti. Sellest tulenevalt võib teabe koondamine muuta selle analüüsi ülesande veelgi keerulisemaks. Lisaks võivad olulised andmed, mis on segatud ebaoluliste andmetega, olla eksitavad. Seega selleks, et teave ei oleks eksitav, ei ole vaja avalikustada ebaolulisi andmeid;
- 2) Auditeerimisprotsessi eesmärk on saavutada rahuldav kindlus finantsaruannetes esitatud andmete õiglase esitamise kohta. Mitte kunagi ei ole see kindlus täielik ning 100% kindluse saavutamine ei ole ökonoomne ega vajalik. Järelikult tuleb piiratud aeg, mida audiitor saab kindluse saamiseks majanduslikult pühendada, kulutada olulistele ja sisulistele küsimustele. See tähendab, et audiitor peab alati püüdma vältida üksikasjadele või neile asjadele, mida me teame kui elemente, mis ei ole olulised, kuluvat aega. See ei ole alati lihtne, sest mõnikord on enne vaja teha palju tööd saamaks teada, et üksus ei oma olulist mõju.

Frishkoff (1970) määratleb olulisuse raamatupidamisarvestuses kui „mõne finantsinformatsiooni suhteline, kvantitatiivne tähtsus kasutajale, tehtava otsuse kontekstis“. Kui võrrelda seda eelpool toodud definitsioonidega, siis selline käsitlus on autori arvates väga üldsõnaline. Samuti lähtub antud määratlus kvantitatiivsest informatsioonist, kuid eelpool toodud definitsioonid toovad sisse ka kvalitatiivse aspekti. Lihtsustatult võib märkida, et fakt on oluline, kui selle olemasolu või puudumine on asjaolu, millele mõistlik inimene omistab tähtsust tehingu tegemisel (Holmes, Woolsey 1973). Samas on iga inimese jaoks olulised erinevad faktid ja asjaolud.

Pärast Enroni skandaalset pankrotti toodi olulisuse kontseptsiooni juures välja neli kategooriat, mis on ühel või teisel moel seotud valeandmete esitamisega. Need on väärkajastamised või vead, sisekontrolli puudused, raamatupidamislikud hinnangud ja pettused. (Edgley 2014) Enroni ja teised sarnased pankrotid, mille puhul investorid ja võlausaldajad jäävad ilma oma varast, muudavad sageli ka finantsarvestuse põhimõtteid. Enroni pankrot mõjutas olulisuse kontseptsiooni. Praeguseks on olulisuse kontseptsioonis välja toodud, et informatsiooni ei tohi varjata ega väärkajastada. Varjamine ja väärkajastamine võivad olla seotud nii sisekontrolli puuduste, pettuste kui ka valede raamatupidamislike hinnangutega.

Eelpool toodud Bernsteini põhjused, miks olulisuse kontseptsioon on tähtis võtab kokku põhilise probleemi, mis on töö autori arvates seotud olulisuse kontseptsiooniga. Kontseptsiooni ei ole

kerge mõista ning sisaldab endast palju hinnangute tegemist. Samuti võib andmete hulk segadust tekitada ning seetõttu võib olla keeruline eristada olulist ebaolulisest. Erinevatest definitsioonidest tuleb selgelt välja, et hindamaks, kas informatsioon on oluline, tuleb mõelda infotarbijate tehtavatele otsustele ning arvestada, kas informatsiooni avalikustamine võiks nende otsuseid mõjutada. Lisaks tuleb hinnata informatsiooni suurust, olemust ja konteksti nii eraldi võetuna kui ka koosmõjus muu sarnase informatsiooniga.

1.2. Olulisuse mõiste teistes valdkondades

Järgnevalt annab autor ülevaate olulisuse mõistest teistes valdkondades peale majandusarvestuse. Edgeley (2014) kohaselt ei ole olulisus termin, millel oleks üks peamine tähendus vaid selle asemel on olulisusel mitu tähendust. Olulisust saab defineerida kui sotsiaalset vastutustundlikkust, üle-auditeerimise probleemi lahendust, lubatud viga, rusikareeglit, riski juhtimise tehnikat. Sellise käsitluse kohaselt saab olulisust kasutada paljudes valdkondades ja mitmesugustel otstarvetel. Otseselt või kaudselt on välja toodud valdkonnad seotud ka majandusarvestusega.

Õiguslikus aspektis on olulisuse tähtsus seaduses seotud sellega, kas kuriteo olulisus peaks mõjutama kohtulikke järeldusi (Brennan, Gray 2005). Ka õiguslik aspekt on seotud hinnangu andmisega, kas olulisus mõjutab järeldusi. Nagu majandusarvestuses tuleb ka kohtus arvesse võtta konkreetseid asjaolusid ja kuriteo suurust.

Majandusarvestusega on väga tihedalt seotud audiitortegevus. Audiitortegevuses on olulisusele natuke teine lähenemine kui majandusarvestuses. Rahvusvahelise auditeerimise standardi (ISA – *International Standard on Auditing*) järgi on audiitoril kohustus rakendada olulisuse kontseptsiooni finantsaruannete auditi planeerimisel ja läbiviimisel (ISA 320 §1). Olulisuse määramisel peab audiitor lähtuma kutsealasest otsustusest. Kutsealast otsustust mõjutab audiitori ettekujutus finantsaruannete kasutajate finantsinformatsioonivajadustest. Audiitor peab eeldama, et kasutajad (ISA 320 §4):

- a) omavad äri- ja majandustegevusest ning arvestusest mõistlikke teadmisi ja tahet uurida finantsaruannetes esitatud informatsiooni mõistliku hooldsusega;
- b) mõistavad, et finantsaruanded koostatakse, esitatakse ja auditeeritakse kuni olulisustasemeteni;

c) tunnistavad hinnangutel, otsustustel ja tuleviku sündmustel põhinevate summade mõõtmise olemuslikke ebakindlusi; ja

d) teevad mõistlikke majandusotsuseid finantsaruannetes sisalduva informatsiooni põhjal.

ISA standardi järgi peavad infotarbijal olema piisavad teadmised majandusarvestusest ning infotarbijad peavad tegema mõistlikke otsuseid. Majandusarvestuses kasutatavad olulisuse definitsioonid ei ole välja toonud, millised peavad olema infotarbija teadmised. Töö autori arvates on mõistlik välja tuua, millised teadmised peavad infotarbijal olema. Arvestusala spetsialistidelt nõuaks suurt pingutust aruannete esitamine viisil, mis oleks kõigile arusaadav, sealhulgas neile, kellel puuduvad teadmised majandusarvestusest.

Finantsaruandlust reguleerivates seadustes ja standardites käsitletakse olulisuse kontseptsiooni enamasti finantsaruannete koostamise ja esitamise kontekstis. Tavaliselt selgitatakse seal, et (ISA 320 §2):

- väärkajastamisi, kaasa arvatud väljajätmissi, peetakse oluliseks siis, kui nende puhul võib põhjendatult eeldada, et nad kas eraldi või üheskoos mõjutavad majandusotsuseid, mida kasutajad finantsaruannete põhjal teevad;
- otsustusi olulisuse kohta tehakse ümbritsevate tingimuste valguses ja neid mõjutavad väärkajastamise suurus või olemus, või mõlema kombinatsioon; ja
- otsustused asjaolude kohta, mis on olulised finantsaruannete kasutajate jaoks, põhinevad kasutajate kui grupi ühiste finantsinformatsioonivajaduste arvestamisel. Väärkajastamiste võimalikku mõju spetsiifilistele üksikkasutajatele, kelle vajadused võivad varieeruda väga suures ulatuses, ei arvestata.

Ühe tähtsa aspektina on antud juhul juurde toodud asjaolu, et aruannete koostamisel ei pea arvestama üksikkasutaja infovajadusega, vaid lähtutakse sellest, mis on oluline suuremale hulgale infotarbijatest. Antud asjaolu tundub autori arvates mõistlik, kuna muidu võib aruannete koostamisele kuluda ebamõistlikult palju aega. Lisaks võivad aruanded nii olla liiga pikad ja oluline informatsioon suure infohulga sisse ära kaduda.

Lähtekohana olulisuse kindlaksmääramisel finantsaruannete kui terviku suhtes rakendatakse audiitorite poolt valitud võrdlusaluse suhtes sageli protsendimäära. Tegurid, mis võivad mõjutada asjakohase võrdlusaluse kindlakstegemist, on järgmised (ISA 320 A4):

- finantsaruannete elemendid (näiteks vara, kohustised, omakapital, tulud, kulud);
- kas esineb kirjeid, millele konkreetse majandusüksuse finantsaruannete kasutajate tähelepanu kipub koonduma (näiteks võib kasutajate tähelepanu finantstulemuse hindamisel kippuda koonduma kasumile, müügitulule või netovarale);
- majandusüksuse olemus, kus majandusüksus on oma elutsüklis ning tööstusharu ja majanduskeskkond, kus majandusüksus tegutseb;
- majandusüksuse omanike struktuur ja viis, kuidas majandusüksust finantseeritakse (näiteks kui majandusüksust finantseeritakse ainult laenude, mitte omakapitaliga, võivad kasutajad asetada suuremat rõhku varadele ja nende vastu esitatud nõuetele kui majandusüksuse kasumile); ja
- võrdlusaluse suhteline volatiilsus.

Audiitoritele on antud selged juhised, mida peab arvesse võtma olulisuse määratlemisel. Samuti on audiitori jaoks olulisus üks kindel arv, millest suuremad summad on olulised. Rahvusvahelise praktika järgi määratakse finantsaruande tasemel auditi olulisuseks üldjuhul kas 5–10% ettevõtte tulumaksueelsest kasumist, 0,5–3% müügitulust, 1–5% netovarast või 0,25–1,5% ettevõtte bilansimahust. Audiitor peab põhjendama eeltoodud vahemike sees keskmisest kõrgemate määrade valimist. Audiitor peab otsustama madalama olulisuse määra kasuks juhul kui klient on kõrgendatud avaliku huvi subjekt või kui kliendi osas eksisteerivad kõrgendatud tähelepanu tingivad asjaolud. (Ülevaade... 2019)

Nagu eeltoodust näha, siis audiitortegevus on esimene valdkond, kus olulisuse määramiseks on välja toodud kindlad kriteeriumid. Seni toodud muudest olulisuse definitsioonidest ei ole selliseid kriteeriume välja tulnud. Kui ka arvestusala spetsialistidel oleks sellised juhendid, siis töö autori arvates oleks otsuse tegemine, kas informatsioon on oluline, lihtsam ja selgem. Infotarbijal oleks samuti lihtsam teha otsuseid, teades millist olulisuse määra on aruande koostamisel kasutatud.

2. OLULISUST REGULEERIVAD RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

Selles peatükis käsitleb autor olulisust kajastavaid IFRS-e, IFRS-ide tõlgendusi ja muid juhendmaterjale. Antud ülevaade peaks aitama magistritöö lugejal paremini mõista, millistest IFRS-idest tuleb majandusaasta aruande koostamisel olulisuse kontseptsiooni kasutades lähtuda. Kuna raamatupidamise aastaaruannete koostamise reeglid ei tohiks olla üksteisega vastuolus, on tähtis analüüsida ka mitmesugustes standardites käsitletavat olulisuse mõistet, et veenduda vastuolude puudumises.

2.1. IAS 1

IFRS-idest kõige detailsemalt määratleb olulisuse kontseptsiooni IAS 1. Vastavalt praegu kehtivale IAS 1 definitsioonile on „andmete puudumine või väärkajastamine oluline, kui see kas eraldivõetuna või summaarsena võib mõjutada finantsaruannete kasutajate aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid. Olulisus sõltub puudumise või väärkajastamise summa suurusest ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või kombinatsioon mõlemast.“ (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §7) Antud definitsioon sisaldab kõiki peamiseid märksõnu, mida eelmises peatükis toodud olulisuse definitsioonid sisaldasid.

IAS 1 kohaselt tuleb selleks, et hinnata, kas väljajätmised või ebakorrektned kajastamine võivad mõjutada finantsaruannete kasutajate majandusotsuseid, ning olla seega olulised, vaadelda neile kasutajaile iseloomulikke tunnusoone. Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtete järgi eeldatakse, et kasutajatel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning raamatupidamise valdkonnast ning tahe saadud informatsiooni mõistliku hoolsusega analüüsida. Seetõttu tuleb hindamisel arvestada, millist mõju majandusotsuste tegemisel selliste tunnusoontega kasutajatele eeldatavalt avaldatakse. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §7) Antud juhul pannakse rõhk sellele, et informatsiooni kasutajad peavad olema teadlikud põhilistest reeglitest, mis majandusarvestuses kehtivad.

Oktoobris 2018 avaldas IASB IAS 1 ja IAS 8 muudatused, millega täpsustati olulisuse mõistet. Uus mõiste hakkab kehtima aruandeperioodidele, mis algavad 1. jaanuaril 2020 või hiljem, muudatust on lubatud rakendada ka varem. Uue definitsiooni järgi on „teave oluline, kui selle puudumine, väärkajastamine või varjamine võib põhjendatult eeldades mõjutada otsuseid, mida üldotstarbeliste finantsaruannete esmased kasutajad teevad nende finantsaruannete põhjal, mis annavad finantsinformatsiooni konkreetse aruandva üksuse kohta. Olulisus sõltub teabe olemusest või ulatusest või mõlemast. Majandusüksus hindab, kas teave eraldi või koos muu teabega on finantsaruannete kontekstis tervikuna oluline.“ (Definition.. 2018) Esmapilgul ei tundu uus definitsioon palju täpsem, kuid töö autor analüüsib antud muudatust täpsemalt kolmandas peatükis.

Olulisuse definitsioonile on lisandunud teabe varjamise klausel. IAS 1 ja IAS 8 muudatuste kohaselt on teave varjatud, kui see edastatakse viisil, mis avaldaks sarnast mõju finantsaruannete esmasele kasutajale selle teabe välja jätmisel või väärkajastamisel. Oluliste andmete varjamisena võib käsitleda järgmisi asjaolusid (Definition.. 2018):

- a) teave olulise kirje, tehingu või muu sündmuse kohta on avalikustatud finantsaruannetes, kuid kasutatav keel on ebamäärane või ebaselge;
- b) olulist kirjet, tehingut või muud sündmust käsitlev teave on hajutatud finantsaruannete erinevatele osadele;
- c) erinevad kirjed, tehingud või muud sündmused liidetakse ebaõigesti;
- d) sarnased kirjed, tehingud või muud sündmused on ebaõigesti jaotatud; ja
- e) finantsaruannete arusaadavus on vähenenud, kuna olulist teavet peidetakse ebaolulise teabe sisse, mistõttu esmane kasutaja ei suuda kindlaks teha, milline teave on oluline.

Töö autori arvates on antud selgituse lisamine IAS 1-le hea ning annab täpsemad suunised hindamiseks, mis võib olla käsitletav kui teabe varjamine. Veel parem oleks, kui lisatud oleks ka mõni konkreetne näide varjamisest.

Hinnates, kas teave võib mõjutada finantsaruannete esmaste kasutajate otsuseid, peab ettevõtte arvestama nende kasutajate omadustega ja samal ajal ka ettevõtte enda asjaolusid. Olemasolevad ja potentsiaalsed investorid, laenuandjad ja teised võlausaldajad, keda peetakse esmasteks finantsaruannete kasutajateks, ei saa nõuda, et aruandvad üksused esitaksid neile otse teavet, vaid nad peavad tuginema üldotstarbelistele finantsaruannetele vajaliku finantsteabe saamiseks.

Vastavalt eeltoodule on finantsaruanded koostatud kasutajatele, kellel on mõistlikud teadmised äri- ja majandustegevusest ning kes vaatavad ja analüüsivad teavet hoolikalt. Sellegi poolest võivad mõnikord isegi hästi informeeritud ja hoolsad kasutajad vajada nõustaja abi, et saada teavet keeruliste majandusnähtuste kohta. (Definition.. 2018) Nagu eelnevast selgub on IASB välja toonud vajaduse pöörduda keerulisemate majandusnähtuste puhul nõustaja poole. Töö autori arvates on ühelt poolt mõistlik, et antud vajadus on välja toodud, kuid eeldades, et infotarbijal on piisavad teadmised majandusarvestusest, peaks olema aruandes esitatud informatsioon piisavalt selge ja arusaadav ka nõustajat kaasamata.

Kui eelpool toodud olulisuse kohta käiv informatsioon IAS 1-s selgitab olulisuse mõistet ja selle olemust, siis edaspidised punktid toovad välja situatsioonid, mille puhul olulisuse kontseptsiooni rakendada tuleks. Üheks selliseks on tegevuse jätkuvuse printsiibi järgimine finantsaruannete koostamisel. Finantsaruandeid koostades peab juhtkond hindama majandusüksuse suutlikkust tegevust jätkata. Majandusüksus koostab finantsaruanded üldiselt tegevuse jätkuvuse printsiibi alusel. Välja arvatud juhul, kui juhtkond plaanib majandusüksust likvideerida, selle tegevuse lõpetada või kui ta on sunnitud seda tegema. Kui juhtkond on oma hinnangu andmisel teadlik sellistest olulistest ebakindlust põhjustavatest sündmustest või asjaoludest, mis võivad anda põhjust kahtlemiseks majandusüksuse võimes tegevust jätkata, tuleb finantsaruannetes need asjaolud avalikustada. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §25) Seega oluliseks peetakse informatsiooni, mis puudutab kahtlusi majandusüksuse tegevuse jätkuvuse osas.

Järgnevalt toob autor välja kuidas on IAS 1-s määratletud milliseid andmeid ja kuidas tuleks finantsaruannetes esitada. Majandusüksus esitab iga olulise, sarnaseid objekte sisaldava kirje ja erineva olemuse või otstarbega objektid eraldi, välja arvatud juhul, kui need on ebaolulised (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §29). Finantsaruannete valmimise käigus summeeritakse tehingud või sündmused liikidesse vastavalt nende olemusele või otstarbele. Summeerimise ja liigitamise protsessi lõppastmeks on summeeritud ja liigitatud andmed, mis moodustavad kirjed finantsaruannetes. Kui kirje ei ole eraldi oluline, summeeritakse see teiste kirjetega. Kirje, mis ei ole piisavalt oluline aruannetes eraldi esitamiseks, võib kuuluda lisades eraldi esitamisele. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §30) Majandusüksus otsustab, võttes arvesse kõiki asjaomaseid fakte ja asjaolusid, kuidas esitada lisasid sisaldavates finantsaruannetes koondteavet. Majandusüksus ei vähenda oma finantsaruannete arusaadavust, jättes olulise teabe väheolulise teabe varju või koondades olulised kirjed, millel on erinev olemus või otstarve. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §30A) Tähtis on säilitada aruannete selgus ning see, et oluline informatsioon oleks selgelt

eristatav ebaolulisest. Selle pärast on lubatud ebaoluline informatsioon summeerida ja liigitada koos muu sarnase informatsiooniga, et oluline teave oleks eristatav.

IAS 1 toob välja ka erandid, mille puhul majandusüksus kõiki IFRS-i nõudeid informatsiooni avalikustamisel täitma ei pea. Mõnedes IFRS-ides määratletakse teave, mida finantsaruannete lisad peavad sisaldama. Majandusüksus aga ei pea avalikustama IFRS-is nõutud teavet, kui see ei ole oluline. Sama kehtib ka juhul, kui IFRS sisaldab erinõuete loetelu või kirjeldab neid miinimumnõueteena. Samas peab majandusüksus kaaluma täiendavat avalikustamist juhul, kui vastavus IFRS-is esitatud erinõuetele ei ole piisav, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju majandusüksuse finantsseisundile ja -tulemustele. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §31) Majandusüksus esitab sarnaste tehingute liigist tuleneva kasumi ja kahjumi saldeerituna, näiteks valuutakursi muutuste kasumid ja kahjumid või kauplemise eesmärgil hoitavatest finantsinstrumentidest saadud kasumid ja kahjumid. Majandusüksus esitab sellised kasumid ja kahjumid eraldi juhul, kui nad on olulised. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §35) Kui üldjuhul ei tohi kasumeid ja kahjumeid saldeerida, siis ebaoluliste kasumite ja kahjumite puhul see ei kehti.

Kui majandusüksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber ja selline tagasiulatuv rakendamine, korrigeerimine või ümberliigitamine avaldab olulist mõju eelmise perioodi alguse finantsseisundi aruandes esitatud teabele, siis esitab majandusüksus lisaks minimaalsetele võrdlevatele finantsaruannetele, mis sisaldavad kahe perioodi informatsiooni veel ühe finantsseisundi aruande eelmise perioodi alguse seisuga. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §40A) Sellise esitlusviisi puhul on infotarbijal selge informatsioon, mida on muudetud ja kuidas see on avaldanud mõju finantsnäitajatele.

Kui majandusüksuses toimuvate tehingute summad on suured, siis muudab majandusüksus oma finantsaruanded paremini mõistetavaks, kui ta esitab informatsiooni tuhandetes või miljonites esitusvaluuta ühikutes. Selline esitlusviis on aktsepteeritav, aga majandusüksus peab sellisel juhul avalikustama täpsusaste ja ei tohi jätta olulist teavet aruandest välja. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §53) Esitades arvnäitajaid tuhandetes või miljonites paraneb aruande loetavus, kuid see ei vabasta olulise teabe avalikustamisest.

Kui majandusüksusel on vaja finantstulemuste elemente paremini selgitada, siis võib ta lisada kasumi- ja muu koondkasumi aruandesse täiendavad kirjed ning muuta kirjete nimetusi või järjekorda. Majandusüksus arvestab selliseid asjaolusid nagu erinevate tulu- ja kuluelementide olulisus, olemus ja otstarve. Näiteks võib finantsasutus muuta nimetusi, et anda finantsasutuse tegevuse jaoks olulist informatsiooni. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §86) Kui tulu- või kuluobjektid on olulised, peab majandusüksus eraldi avalikustama nende olemuse ja summa (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §97). Tähtis on anda infotarbijale piisava täpsusega andmeid, mille põhjal ta saaks teha otsuseid aruandeperioodi tulemuste kohta ning nende alusel prognoosida tulevaste perioodide tulemusi. Vajadusel on lubatud tulu- ja kuluobjekte kajastada detailsemalt, kui üldiselt nõutud.

Olulisuse kontseptsiooni ei rakendata vaid aruandeperioodi kohta avalikustatava informatsiooni suhtes. Majandusüksus peab lisades avalikustama informatsiooni ka tulevikku puudutavate eelduste ja muude peamiste hindamisebakindluse allikate kohta aruandeperioodi lõpus, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste korrigeerimisi järgmisel majandusaastal (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §125). IAS 1 kohaselt on „peamised eeldused ja muud peamised hindamisebakindluse allikad seotud hinnangutega, mis nõuavad juhtkonnalt kõige keerulisemaid, subjektiivsemaid või komplekssemaid otsuseid. Ebakindlate olukordade võimalikku tulevast lahendust mõjutavate tegurite ja eelduste arvu kasvuga kaasneb otsuste muutumine subjektiivsemaks ja keerulisemaks, mistõttu harilikult suureneb ka varaobjektide ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste oluliste korrigeerimiste võimalus.“ (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §127) Ka IAS 1-s on välja toodud, et hinnangute tegemine on subjektiivne ja keeruline. Tähtis on ka asjaolu, et olulised hinnangud peavad olema tehtud juhtkonna poolt.

IAS 1 käsitleb ka olukorda, kui ei ole võimalik avalikustada eelduste või muu hindamisebakindluse allikate võimalike mõjude ulatust aruandeperioodi lõpus. Sellistel juhtudel avalikustab majandusüksus asjaolu, et olemasolevate teadmiste kohaselt on võimalik, et järgmisel majandusaastal võib osutuda vajalikuks korrigeerida oluliselt vastava varaobjekti või kohustise bilansilist (jääk)maksumust. (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §131) Seega kui on teada mõni asjaolu, et järgmistel perioodidel on vaja teha korrigeerimisi, tuleks sellekohane informatsioon avalikustada ka finantsaruannetes.

IAS 1-s välja toodud olulisuse definitsioon ei anna selget ülevaadet, milline võiks olla oluline informatsioon, kuid IAS 1 tervikuna annab mitmeid juhtnööre, millega olulise informatsiooni tuvastamisel arvestada. Standard ei too välja selgeid juhiseid või olulisuse piirmäära arvutamise meetodikat, nagu seda teeb audiitortegevuse standard, kuid üldised põhimõtted on siiski välja toodud. Töö autori arvates on IAS 1 hea alus olulisuse kontseptsiooni rakendamisel, kuid võib tekitada ka küsimusi avalikustamise otsuste tegemisel.

2.2. IAS 8

Praegu kehtiva IAS 8 definitsioon olulisuse kohta on sama, mis IAS 1-s mistõttu töö autor ei hakka seda eraldi välja tooma. IAS 1 ja IAS 8 muudatustega, millega täpsustati olulisuse mõistet, on IAS 8 §5 olulisuse definitsiooni juurde lisatud viide IAS 1 §7-le ning eraldi olulisuse mõistet IAS 8-s enam defineeritud ei ole. IASB leidis, et olulisuse mõistet ei ole mõistlik duplitseerida ja seetõttu on IAS 8-st mõiste eemaldatud ja lisatud viide IAS 1-le. (Definition... 2018) Definitsiooni duplitseerimine ei ole tõesti mõistlik, kuid lihtsuse huvides oleks töö autori arvates siiski hea olulisuse definitsioon välja tuua ka IAS 8-s ja muudes IFRS-ides, kus olulisust on käsitletud. Kindlasti ei tohiks aga definitsioonid erineda.

Kuna IAS 8 käsitleb muuhulgas arvestushinnangute muutusi ning vigu, siis seetõttu on olulisuse kontseptsiooni rakendatud antud juhul vigade ja arvestushinnangute muutuste hindamisel. IAS 8 kohaselt „võivad vead tekkida seoses finantsaruannete komponentide kajastamise, mõõtmise, esitamise või avalikustamisega. Finantsaruanded ei ole vastavuses IFRS-idega, kui nad sisaldavad kas olulisi vigu või ebaolulisi vigu, mis on tehtud tahtlikult, et saavutada majandusüksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude teatud esitusviisi. Võimalikud käesoleva perioodi vead, mis avastatakse sellel perioodil, korrigeeritakse enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist. Kui olulisi vigu ei avastata enne järgnevat perioodi siis korrigeeritakse sellised eelnevate perioodide vead järgneva perioodi finantsaruannete võrdlusandmetes.“ (EK määrus 1126/2008 IAS 8 §41) Majandusüksuse kohustus on avalikustada olulised vead või ebaolulised tahtlikult tehtud vead ka siis, kui need vead on eelmiste perioodide kohta. Töö autori arvates on nõue asjakohane, kuna infotarbija otsuseid võivad mõjutada ka eelmiste perioodide vead.

Vastavalt IAS 8-le peab majandusüksus korrigeerima olulised eelnevate perioodide vead tagasiulatuvalt esimestes finantsaruannetes, mis kinnitatakse pärast vigade avastamist kas korrigeerides eelneva(te) perioodi(de) võrdlusandmeid, mil viga esines või kui viga esines enne varaseimat esitatud eelnevat perioodi, korrigeerides varaseima esitatud perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid (EK määrus 1126/2008 IAS 8 §42). Tähtis on korrigeerida vead võimalikult kiiresti, et tagada infotarbijatele võimalikult täpsed andmed.

IAS 8 kohaselt ei tohi eelnevale perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel kasutada tagantjärele tarkust. Näitena on välja toodud olukord, kus majandusüksus korrigeerib eelneva perioodi vea, arvestades välja töötajate akumulieeritud haiguspuhkuse kohustise. Sellisel juhul ei võta majandusüksus arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks pärast seda, kui finantsaruanded olid eelnevaks perioodiks avaldamiseks heaks kiidetud. Asjaolu, et eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmete muutmisel osutub sageli vajalikuks oluliste hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset kohandamist või korrigeerimist. (EK määrus 1126/2008 IAS 8 §53) Seega tuleb arvestushinnangute muutmisel või uue arvestusmeetodi rakendamisel arvestada sellega, kas eelmiseid perioode tuleb samuti korrigeerida, või mitte.

Nagu eelpool toodust selgub ei ole IAS 8-s olulisus defineeritud teisiti kui IAS 1-s. Välja on toodud need olukorrad, mille puhul olulisuse kontseptsiooni tuleks rakendada. Peamiselt tuleb olulisuse kontseptsiooni IAS 8 kohaselt rakendada vigade korrigeerimisel või arvestushinnangute- ja meetodite muutmisel. Täpsemaid suuniseid olulisuse kontseptsiooni rakendamiseks ei ole antud ka IAS 8-s.

2.3. Teised IFRS-id, IFRS-ide tõlgendused ja juhendmaterjalid

Olulisuse mõiste ja selle kontseptsiooni rakendamine on peamiselt välja toodud IAS 1-s. IAS 8 annab suunised vigade ja arvestushinnangute muutuste hindamiseks. Järgnevalt toob autor välja teised IFRS-id, IFRS-ide tõlgendused ja juhendmaterjalid, kus olulisuse kontseptsiooni on rakendatud raamatupidamise aastaaruandes avalikustamisele kuuluva informatsiooni määratlemisel.

Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 10 (edaspidi „IAS 10“) käsitleb sündmuseid pärast aruandeperioodi ning IAS 10 järgi tuleb avalikustada informatsioon sellistel juhtudel, kui juhtkond on teadlik olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis on seotud sündmuste või olukordadega, mis võivad seada märkimisväärse kahtluse alla majandusüksuse tegevuse jätkuvuse. (EK määrus 1126/2008 IAS 10 §16) Avalikustamise nõue kehtib ka siis, kui mittekorrigeerivad sündmused on olulised, kuna nende avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majandusotsuseid. Seepärast peab majandusüksus avalikustama aruandeperioodijärgsete mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta sündmuse laadi ja hinnangu selle finantsmõju kohta või märke, et sellist hinnangut pole võimalik anda (EK määrus 1126/2008 IAS 10 §21). Seega peab majandusüksus avalikustama aruandes olulise informatsiooni lisaks aruandeperioodi sündmuste ja tehingute kohta ka nende sündmuste ja tehingute kohta mis on olulised aga toimusid pärast aruande kuupäeva, kuid enne aruande avalikustamist.

Lähtuvalt rahvusvahelisest raamatupidamisstandardist IAS 16 võivad finantsaruannete kasutajad oma vajaduste seisukohalt oluliseks pidada soetusmaksumuse mudeli kasutamisel ka materiaalsete põhivarade õiglast väärtust, kui see erineb oluliselt (jääk)maksumusest (EK määrus 1126/2008 IAS 16 §79).

Rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 34 (edaspidi „IAS 34“) järgi „tuleb otsustamiseks, kuidas objekti vahefinantsaruannetes kajastada, mõõta, liigitada või avalikustada, hinnata nende olulisust vahearuande perioodi finantsinformatsiooni suhtes. Olulisuse hindamisel peetakse silmas seda, et mõõtmised vahearuannetes võivad toetuda hinnangutele suuremal määral, kui majandusaasta finantsandmete mõõtmised.“ (EK määrus 1126/2008 IAS 34 §23) Sellest lähtuvalt võivad vahearuanded sisaldada suuremal määral hinnanguid, kui majandusaasta andmed. Erinevused vahearuannete ja majandusaasta aruande andmete vahel võivad näiteks tuleneda tegevuse hooajalisusest. Seetõttu tulekski vahearuannete esitamisel olulisust rakendada vahearuande perioodi suhtes.

IAS 34-s tuuakse välja, et olulisuse määramine on alati hinnanguline. Seetõttu võetakse IAS 34-s vahearuande perioodi informatsiooni kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuande arvnäitajad oleksid arusaadavad. Eksitavate järelduste vältimiseks, mis võivad tuleneda informatsiooni avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebataavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või -hinnangutes ja vead lähtuvalt nende

olulisusest vahearuande perioodi informatsiooni suhtes. Põhieesmärk on kindlustada, et vahefinantsaruanne sisaldab kogu informatsiooni, mis on oluline majandusüksuse vahearuande perioodi finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks. (EK määrus 1126/2008 IAS 34 §25) Nagu ka eelpool välja toodud, tuleb vahearuannetes olulisuse kontseptsiooni rakendamisel lähtuda vahearuande perioodist ning hinnangud võivad seetõttu erineda majandusaasta aruande koostamisel kasutatavatest hinnangutest.

Ka vahefinantsaruandes kasutatavad mõõtmisprotseduurid tuleb kavandada selliselt, et need tagaksid informatsiooni usaldusväärsuse ja kogu majandusüksuse finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks olulise informatsiooni nõuetekohase avalikustamise. Vahefinantsaruannete koostamine nõuab üldjuhul rohkem hindamismeetodite kasutamist kui aruandeaasta finantsaruannete koostamine. (EK määrus 1126/2008 IAS 34 §41) IAS 34 rõhutab asjaolu, et vahearuanded erinevad majandusaasta aruandest ning seetõttu on ka olulisuse kontseptsiooni rakendamisel erisusi. Erisused on seotud peamiselt hinnangute kasutamisega.

Rahvusvahelise raamatupidamisstandardi IAS 36 järgi tuleb olulisuse põhimõtet rakendada vara kaetava väärtuse hindamisel (EK määrus 1126/2008 IAS 36 §15). Rahvusvaheline raamatupidamisstandard IAS 37 (edaspidi „IAS 37“) kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada kui raha ajaväärtuse mõju on oluline ja sellisel juhul tuleb eraldise summa kajastada kohustuse täitmiseks eeldatavalt vajalike kulutuste nüüdisväärtusena (EK määrus 1126/2008 IAS 37 §45). Raha ajaväärtuse tõttu tuleb eraldisi diskonteerida juhul, kui nende mõju on oluline (EK määrus 1126/2008 IAS 37 §46). Lisaks tuleb avaldada informatsioon, kui majandusüksus alustab ümberstruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast aruandeperioodi lõppu ning ümberstruktureerimine on oluline ja avalikustamata jätmise võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid (EK määrus 1126/2008 IAS 37 §75).

Olulisust on käsitletud ka rahvusvahelises raamatupidamisstandardis IAS 38 (edaspidi „IAS 38“). IAS 38 kohaselt tuleb avalikustada vastavalt IAS 8-le arvestushinnangu muutuse sisu ja summa, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta, amortisatsioonimeetodis või lõppväärtustes. (EK määrus 1126/2008 IAS 38 §121) Antud näited muutustest arvestushinnangutes on headeks suunisteks arvestusala spetsialistidele aruannete koostamisel.

Rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS 4 kohaselt peab kindlustusandja hindama kindlustusriski märkimisväärsust pigem iga lepingu puhul eraldi kui viitama olulisusele finantsaruande seisukohalt. Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne isegi siis, kui olulise kahju võimalus on minimaalne kogu lepinguportfelli ulatuses. (EK määrus 1126/2008 IFRS 4 B25) IFRS 4 puhul on olulisuse kontseptsiooni rakendatud kindlustuse spetsiifilise aruandluse kohta, muudel tegevusaladel antud standard ei kehti.

Majandusüksus, kes peab aruande koostamisel lähtuma rahvusvahelisest finantsaruandlusstandardist IFRS 8, esitab iga avalikustatava segmendi kohta lisaks muule informatsioonile ka teabe oluliste tulu- ja kulukirjete kohta ja muud olulised mitterahalised kirjed peale kulumi ja amortisatsiooni (EK määrus 1126/2008 IFRS 8 §23). Rahvusvahelise finantsaruandlusstandardi IFRS 12 kohaselt peab majandusüksus avalikustama iga tütaretevõtte kohta, kellele kuuluvad aruandva majandusüksuse seisukohalt olulised vähemusosalused, teabe selle tütaretevõtte kohta (EK määrus 1126/2008 IFRS 12 §12). Samuti tuleb teave esitada ka iga aruandva majandusüksuse seisukohalt olulise ühise ettevõtmise ja sidusettevõtte kohta (EK määrus 1126/2008 IFRS 12 §21)

Tabel 1. Olulisuse kontseptsioon IFRS-ides

Rahvusvahelised raamatupidamisstandardid	
IAS 1	Finantsaruannete esitamine
IAS 8	Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead
IAS 10	Sündmused pärast aruandeperioodi
IAS 16	Materiaalsed põhivarad
IAS 34	Vahefinantsaruandlus
IAS 36	Varade väärtuse langus
IAS 37	Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad
IAS 38	Immateriaalsed varad
IFRS 4	Kindlustuslepingud
IFRS 8	Tegevussegmendid
IFRS 12	Muudes (majandus)üksustes olevate osaluste avalikustamine

Allikas: Autori koostatud EK määrus 1126/2008 põhjal

Töö autor on eelpool toodud informatsiooni koondanud tabelisse 1. Tabelis on toodud, millistes IFRS-ides on olulisuse kontseptsiooni käsitletud. Kuna käsitlused ja avalikustamisele kuuluv informatsioon on täpsemalt välja toodud eelnevalt, siis antud tabelisse on autor lisanud IFRS-i numbri ning teema, mida vastav IFRS katab.

Eraldi on välja antud IFRS väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele. SME IFRS-i järgi on „finantsaruannetes sisalduv info usaldusväärne juhul, kui see on täielik, võttes arvesse olulisusest ja maksumusest tulenevaid piiranguid. Valikuline mitteavaldamine võib põhjustada, et info on vale või eksitav ning seega mitteusaldusväärne ja selle asjakohasus on puudulik.“ (SME IFRS punkt 2.10) SME IFRS järgi peab majandusüksus esitama iga olulise sarnaste objektide rühma eraldi ja erineva olemuse või otstarbega objektid eraldi, välja arvatud juhul, kui need on ebaolulised. (SME IFRS punkt 3.15) Antud käsitlus on sarnane IAS 1-le, kuid väike- ja keskmise suurusega ettevõtetele kohaselt on see välja toodud lihtsustatud kujul.

Kuna informatsiooni väljajätmine või väärkajastamine on olulisuse kontseptsiooni puhul tähtis osa, siis ka SME IFRS kohaselt on „väljajätmine või väärkajastamine oluline, kui see kas eraldivõetuna või summaarsena võib mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid. Olulisus sõltub väljajätmise või väärkajastamise summa suurusest ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või mõlema koosmõju.“ (SME IFRS punkt 3.16) Antud põhimõte on kajastatud sarnaselt IAS 1-s kajastatule. Seega ka väike- ja keskmise suurusega ettevõtete puhul tuleb hinnata väljajätmise või väärkajastamise suurust ja olemust.

IFRS-i tõlgendustes olulisuse kontseptsiooni käsitletud ei ole. IFRS-ide täienduseks on aga välja antud IFRS rakendusjuhend number 2 „Olulisuse otsuste tegemine“ (edaspidi „rakendusjuhend“). Olulisuse mõiste on seal defineeritud sama moodi nagu IAS 1-s. Järgnevalt annab autor ülevaate rakendusjuhendis toodud käsitluste kohta.

Rakendusjuhend toob välja, et finantsaruannete eesmärk on anda majandusüksuse kohta teavet, mis on kasulik olemasolevatele ja potentsiaalsetele investoritele, laenuandjatele ja teistele võlausaldajatele, ehk informatsiooni esmastele kasutajatele, kes teevad otsuseid majandusüksusele vahendite eraldamise kohta. Majandusüksus peab tuvastama selle eesmärgi saavutamiseks vajaliku teabe, tehes asjakohaseid olulisuse otsuseid. Majandusüksus peab tegema olulisuse otsuseid tunnustamise ja mõõtmise, samuti esitluse ja avalikustamise kohta. Välja on toodud ka asjaolu, et IFRS-i nõudeid tuleb kohaldada ainult siis, kui nende mõju on oluline finantsaruannete täieliku kogumi suhtes. Ka antud juhendis on välja toodud, et see kas teave on oluline, on hinnanguline ja sõltub asjassepuutuvatest faktidest ja konkreetse ettevõtte asjaoludest.

(IFRS... 2017) Antud rakendusjuhend defineerib ära infotarbijad ning ka selle, et olulisuse kontseptsiooni tuleb rakendada finantsaruannete täieliku kogumi suhtes.

Rakendusjuhendi kohaselt tuleb IFRS-i nõudeid kohaldada ainult siis, kui nende mõju on oluline finantsaruannete täieliku kogumi suhtes, siiski ei ole majandusüksuse finantspositsiooni, finantstulemuste või rahavoogude konkreetse esitusviisi saavutamiseks asjakohane teha või jätta korrigeerimata ebaolulisi kõrvalekaldeid IFRS-standarditest. Majandusüksus ei pea esitama IFRS-is määratletud avalikustamist, kui selle avalikustamise tulemusena saadud teave ei ole oluline. Näiteks, kui standard sisaldab konkreetsete avalikustamismõuete loetelu või kirjeldab neid “miinimumnõuetena” aga informatsioon ei ole oluline, siis ei pea seda informatsiooni avaldama. Majandusüksus peab aga kaaluma, kas anda teavet, mida ei ole IFRS-is täpsustatud, kui see teave on oluline, et mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju majandusüksuse finantsseisundile, finantstulemustele ja rahavoogudele. (IFRS... 2017) Majandusüksuse kohustuseks on arvesse võtta nii see informatsioon, mis tuleb avalikustada, kuigi IFRS seda ei nõua kui ka informatsioon, mida ei ole vaja avalikustada, kuigi IFRS seda nõuab.

Otsustades, kas teave on finantsaruannete jaoks oluline, peab majandusüksus rakendama hinnanguid, hindamaks kas teave mõjutab otsuseid, mida esmased kasutajad nende finantsaruannete alusel teevad. Kuna majandusüksuse asjaolud muutuvad aja jooksul, tuleb hinnata olulise tähtsusega otsuseid igal aruandepäeval uuesti nende muutunud asjaolude valguses. (IFRS... 2017) Seega pole võimalik samu hinnanguid pidevalt kasutada hindamata seda, kas need jätkuvalt vastavad majandusüksusega seotud asjaoludele.

Nagu eelnevalt välja toodud, teevad majandusüksuse finantsaruannete esmased kasutajad otsuseid majandusüksusele vahendite eraldamise kohta. Seetõttu vajavad ettevõtte peamised kasutajad teavet majandusüksuse vahendite (varade), ettevõtte vastu olevate nõuete (kohustised ja omakapital) ning nende ressursside ja nõuete muutuste kohta (tulud ja kulud) ja kui tõhusalt ja efektiivselt on majandusüksuse juhtkond ja juhatus täitnud endale võetud kohustust kasutada majandusüksuse ressursse. (IFRS... 2017) Aruannete koostamisel peaks majandusüksus vastava teabe vajaduse arvesse võtma.

Kuna finantsaruanded ei anna ega saa anda infotarbijale kogu vajalikku teavet peab majandusüksus püüdma täita oma peamiste kasutajate ühiseid teabevajadusi. Et rahuldada oma

peamiste infotarbijate ühiseid teabevajadusi, tuvastab majandusüksus kõigepealt eraldi teabe, mida kasutajad vajavad. Majandusüksus peab leidma kõigi infotarbijate gruppide teabevajaduste kogumi põhjal ühiste teabevajaduste kogumi, mida ettevõtte püüab täita. (IFRS... 2017) Nii tagatakse kõigile infotarbijatele vajalik oluline informatsioon. Nagu autor ka eelnevalt välja tõi, ei ole võimalik anda informatsiooni igale infotarbijale eraldi vastavalt tema vajadustele vaid lähtuma peab siiski grupi teabevajadusest.

Tänapäeval on väga palju informatsiooni kättesaadav ka avalikest allikatest. Majandusüksus peab siiski hindama, kas teave on finantsaruannete jaoks oluline, olenemata sellest, kas selline teave on avalikult kättesaadav ka muust allikast. Samuti ei vabasta teabe avalik kättesaadavus ettevõtet kohustusest esitada oma finantsaruannetes olulist teavet. Majandusüksus, kes soovib kinnitada vastavust IFRS-idele, ei saa anda vähem teavet kui standardites nõutav teave, isegi kui kohalikud seadused ja määrused lubavad teisiti. (IFRS... 2017) Seega olenemata kohalikest seadustest ja määrustest, tuleb avalikustada IFRS-is ettenähtud oluline informatsioon.

Kohalikud seadused ja määrused võivad aga täpsustada nõudeid, mis mõjutavad finantsaruandes esitatud teavet. Sellises olukorras on IFRS-standardite kohaselt lubatud anda teavet kohalike õiguslike või regulatiivsete nõuete täitmiseks, isegi kui see teave ei ole IFRS-i kohaselt oluline. Järgida tuleb aga, et selline teave ei varjaks teavet, mis on oluline IFRS standardite kohaselt. (IFRS... 2017) Nagu rakendusjuhendist selgub peab majandusüksus aruande koostamisel järgima nii kohalikke kui ka IFRS nõudeid.

Peale IAS 1 ja IAS 8 on ka paljudes teistes IFRS-ides käsitletud olulisuse kontseptsiooni. IFRS-id annavad juhiseid, kuidas erinevates olukordades olulisuse kontseptsiooni rakendada. Töö autor ei leidnud olulisuse kontseptsiooni rakendamist IFRS-i tõlgendustes, kuid IFRS rakendusjuhend annab täpsemad juhised olulisuse kontseptsiooni rakendamiseks. Täpsemalt toob töö autor välja rakendusjuhendis antud juhised ja nende analüüsi järgmises peatükis. Töö autor ei tuvastanud vastuolusid erinevates standardites käsitletud olulisuse mõistes ega käsitlustes. Erinevad IFRS-id täiendasid IAS 1-s välja toodud põhimõtteid.

3. OLULISUSE KONTSEPTSIOONI ANALÜÜS

Eelnevalt toodud info põhjal on näha, et olulisuse kontseptsiooni tuleb finantsaruannete koostamisel ning arvestusalaste otsuste tegemisel kasutada paljudel juhtudel. Käesolevas peatükis analüüsib autor olulisuse kontseptsiooni lähtudes IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja muude juhendmaterjalide sisust. Esimeseks analüüsi etapiks on võrrelda olulisuse definitsioone selgitamiseks, kas ja millised erinevused eksisteerivad ja kas IAS 1 ja IAS 8 muudatused on ka definitsiooni muutnud. Samuti selgitada välja, kas erinevused eksisteerivad definitsioonis sisuliselt. Järgmise etapina teostab autor täpsema analüüsi uurimaks, kas IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja juhendmaterjalide põhjal on võimalik täpsemalt defineerida, milline on oluline informatsioon. Eesmärk on tuvastada suuniseid olulise informatsiooni kindlaks tegemisel. Täpselt määratletud suunised on aastaaruande koostaja jaoks vajalikud, et vastu võtta otsuseid informatsiooni kajastamise osas.

3.1. Olulisuse rakendamine

Nagu eelpool toodust selgub täpsustati olulisuse mõistet IAS 1 ja IAS 8 muudatustega. Esmalt analüüsib töö autor, kuidas on olulisuse mõiste muutunud. Kuna IAS 1 ja IAS 8 muudatused ei ole töö kirjutamise hetkel ametlikult eesti keelde tõlgitud, lähtub võrdlus autori tõlkest.

IAS 1-s on praegu olulisus defineeritud järgnevalt: *Andmete puudumine või väärkajastamine on oluline, kui see kas eraldivõetuna või summaarsena võib mõjutada finantsaruannete kasutajate aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid.* (EK määrus 1126/2008 IAS 1 §7) Uus definitsioon on aga järgnev: *Teave on oluline, kui selle puudumine, väärkajastamine või varjamine võib põhjendatult eeldades mõjutada otsuseid, mida üldotstarbeliste finantsaruannete esmased kasutajad teevad nende finantsaruannete põhjal, mis annavad finantsinformatsiooni konkreetse aruandva üksuse kohta.* (Definition...2018)

Esimese muudatusena olulisuse defineerimisel tuleb edaspidi lähtuda sellest, kas teave on oluline. Praegu on oluline andmete puudumine või väärkajastamine. Teiseks on lisatud, et

olulisust mõjutab ka teabe varjamine, mitte ainult selle puudumine või väärkajastamine. Praegu on IAS 1 olulisuse sidunud andmetega, mis võivad mõjutada kasutajate poolt tehtud majanduslikke otsuseid. Uue definitsiooni järgi aga tuleb põhjendatult eeldada, et teave võib mõjutada otsuseid. Otsuse tegijatena aga on uues definitsioonis välja toodud esmased üldotstarbeliste finantsaruannete kasutajad. Kehtivas definitsioonis aga ei täpsustatud, kes on finantsaruannete kasutajad ning millistele finantsaruannetele olulisuse mõiste IFRS-i kontekstis kehtib. Kehtiva definitsiooni järgi on otsus majanduslik, uue definitsiooni järgi aga ei ole määratletud, mis laadi otsust võib olulise teabe puudumine, väärkajastamine või varjamine mõjutada. Tabelis 2 on toodud välja muudatused olulisuse mõiste definitsioonis.

Tabel 2. Muudatused olulisuse mõistes

IAS 1 §7	IAS 1 ja IAS 8 muudatused
Andmed on olulised	Teave on oluline
Puudumine või väärkajastamine	Puudumine, väärkajastamine või varjamine
Võib mõjutada	Võib põhjendatult eeldades mõjutada
Majanduslikke otsuseid	Otsuseid
Finantsaruannete	Üldotstarbeliste finantsaruannete
Kasutajad	Esmased kasutajad

Allikas: Autori koostatud IAS 1 §7 ja IAS 1 ja IAS 8 muudatused põhjal

Muudetud on ka tingimusi, millest olulisus sõltub. Kehtiva IAS 1 §7 järgi: *Olulisus sõltub puudumise või väärkajastamise summa suuruselt ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või kombinatsioon mõlemast.* Uue IAS 1 §7 järgi: *Olulisus sõltub teabe olemusest või ulatusest või mõlemast. Majandusüksus hindab, kas teave eraldi või koos muu teabega on finantsaruannete kontekstis tervikuna oluline.* (Definition... 2018) Mõlemal juhul sõltub olulisus olemusest. Kehtiva definitsiooni järgi lisaks olemusele ka suuruselt, kuid uue definitsiooni järgi ulatusest. Olulisus sõltub uue definitsiooni järgi ka sellest, kas teave on finantsaruannete kui terviku suhtes oluline, kehtivas definitsioonis sellist määratlust ei ole.

Kuna olulisuse uuele definitsioonile on lisatud varjamise tingimus, siis IAS 1 ja IAS 8 muudatused toob välja näited asjaoludest, mida võib käsitleda oluliste andmete varjamisena. Erinevustena kehtiva ja uue definitsiooni vahel võiks välja tuua ka selle, et lisaks finantsaruannete esmaste kasutajate iseloomulikele tunnusoonteale tuleb hinnata ka ettevõtte enda asjaolusid. Finantsaruannete kasutajalt eeldatakse piisavaid teadmisi äri- ja

majandustegevusest ning raamatupidamise valdkonnast, kuid uues definitsioonis on välja toodud, et isegi vastavate teadmiste olemasolu korral võivad kasutajad vajada nõustajate abi. Täpsustatud on, et abi võiks vaja minna keerulisemate majandusnähtuste tõlgendamisel. Autori arvates aga on sellise lause lisamine märk sellest, et hinnangute tegemine on keeruline ja veel keerulisem on tehtud hinnangute põhjal teha järeldusi.

Eelnevast analüüsist selgub, et olulisuse mõiste täpsustamine ei anna finantsaruannete koostajatele selgeid suuniseid, kuidas välja selgitada, milline teave on oluline. Otsuse tegemisel peavad finantsaruannete koostajad suurel määral lähtuma hinnangutest. Selgitamiseks välja, milline teave on oluline, analüüsib töö autor järgnevalt IFRS rakendusjuhendit. Rakendusjuhendis on välja toodud neljaastmeline olulisuse hindamise protsess. Töö autor analüüsib protsessi selgitamiseks välja, kas selle järgi on võimalik välja tuua kindlad kriteeriumid olulise teabe tuvastamiseks.

Esimese etapina peab majandusüksus tuvastama andmed oma tehingute, muude sündmuste ja tingimuste kohta, mida peamised kasutajad peaksid mõistma, et teha otsuseid majandusüksusele ressursside andmise kohta. Selle teabe tuvastamisel peab majandusüksus lähtepunktiks võtma ühelt poolt tehingute, muude sündmuste ja tingimuste suhtes kohaldatavaid IFRS-ide nõuded ja samas arvestama ka aruannete peamiste kasutajate teabevajadusega. IFRS-ide väljatöötamisel on IASB tuvastanud teabe, mis nende arvates võiks rahuldada esmaste finantsaruannete kasutajate vajadusi majandusüksuste mitmesuguste asjaolude puhul. (IFRS... 2017) Antud juhiseist võib järeldada, et IFRS-ides välja toodud nõuded on koostatud selliselt, et nende nõuete täitmine annab infotarbijatele vajaliku teabe. Seega peaksid aruannete koostajad omama põhjalikke teadmiseid IFRS-idest ning vähem keskenduma aruannete kasutajate teabevajaduste välja selgitamisele. Esimese etapi tulemusena peaks olema tuvastatud potentsiaalselt oluline teave.

Teise etapina hindab majandusüksus, kas esimesel etapil tuvastatud potentsiaalselt oluline teave on tegelikult oluline. Hinnangu andmisel peab majandusüksus kaalutlema, kas võib põhjendatult eeldada, et see teave mõjutab majandusüksuse peamiste kasutajate poolt finantsaruannete alusel tehtavaid majandusüksuse jaoks vahendite eraldamise otsuseid. Hinnangu tegemisel tuleb arvesse võtta teavet finantsaruannete kui terviku kontekstis. (IFRS... 2017) Ehk teise etapina tuleks kogutud informatsioon üle vaadata ja kriitiliselt hinnata, kas tegemist on siiski olulise informatsiooniga.

Majandusüksus võib järeldada, et informatsioon on oluline mitmesugustel põhjustel. Need põhjused hõlmavad informatsiooni olemust või ulatust või nende kombinatsiooni ning neid põhjuseid hinnatakse majandusüksuse konkreetsete asjaolude põhjal. Oluliste otsuste tegemine hõlmab nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid kaalutlusi. Otstarbekas ei ole tugineda ainult arvandmetele või kohaldada olulisuse suhtes ühtset kvantitatiivset piirmäära. (IFRS... 2017) Kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete tegurite kasutamine peaks aitama paremini hinnata informatsiooni olulisust.

Majandusüksus hindab tavaliselt, kas teave on kvantitatiivselt oluline, võttes arvesse tehingu, muu sündmuse või tingimuse mõju ettevõtte finantsseisundi, finantstulemuse ja rahavoogude mõõtmisele. Majandusüksus teeb selle hinnangu, võttes arvesse mitte ainult finantsaruannetes kajastatud mõju suurust, vaid ka kõiki kajastamata kirjeid, mis võivad mõjutada esmaste kasutajate üldist arusaama majandusüksuse finantsseisundist, finantstulemustest ja rahavoogudest. Sellisteks kajastamata kirjeteks võivad olla näiteks tingimuslikud kohustised või varad. Majandusüksus peab hindama, kas tehingu, muu sündmuse või olukorra mõju on nii suur, et selle kohta antava teabe põhjal võib eeldada, et see mõjutab esmaste kasutajate otsuseid ettevõttele ressursside eraldamise kohta. (IFRS... 2017) Kvantitatiivsete tegurite puhul tuleb hinnata, kas ja kui suur mõju on neil ettevõtte finantsnäitajatele ja seejärel otsustada, kas informatsiooni tasub eraldi välja tuua või ei ole see vajalik.

Kvalitatiivsed tegurid on jaotatud üksusepõhisteks ja -välisteks. Olulisuse otsuste tegemisel peaks majandusüksus arvesse võtma mõlemaid, nii üksusepõhiseid kui ka -väliseid kvalitatiivseid tegureid. Majandusüksus võib neid ka koos käsitleda. Majandusüksuse spetsiifiline kvalitatiivne tegur on majandusüksuse tehingu, muu sündmuse või seisundi tunnus. (IFRS... 2017)

Üksusepõhiste näidetena on rakendusjuhendis välja toodud järgmised asjaolud (IFRS... 2017):

- a) üksuse seotud osapoole kaasamine;
- b) tehingu või muu sündmuse või seisundi haruldased või mittestandardised tunnused; või
- c) suundumuste ootamatud varieeruvused või muutused.

Kvantitatiivselt ebaolulist summat võib käsitleda kui olulist, kuna see sisaldab finantsaruannetes esitatud eelmise perioodi summaga võrreldes ootamatuid muutuseid. Välised kvalitatiivsed tegurid, mis võivad mõjutada teabe asjakohasust võivad olla näiteks majandusüksuse

geograafiline asukoht, tööstussektor või majanduse olukord või majanduskeskkond, kus üksus tegutseb. (IFRS... 2017) Kvalitatiivsete tegurite põhjal otsuste tegemine nõuab hinnangute andmist, kuid samuti tuleb osata hinnata konteksti ja üldpilti.

Olulise teabe võib tuvastada ühe või mitme olulise teguri põhjal. Üldiselt mida rohkem tegureid konkreetse elemendi suhtes kohaldatakse või mida olulisemad on need tegurid, seda tõenäolisem on, et see tegur on oluline. Kuigi oluliste tegurite vahel ei ole hierarhiat, võib tõhusam olla teabe hindamine esmalt kvantitatiivsest vaatenurgast. Kui majandusüksus tuvastab, et teave on oluline üksnes tehingu, muu sündmuse või seisundi mõju suuruse põhjal, ei pea seda informatsiooni hindama muude olulisuse tegurite suhtes. Selleks, et otsustamine lihtsam oleks võib majandusüksus kasutada hinnangu andmiseks kvantitatiivset piirmäära. Alati ei ole ainult kvantitatiivne hindamine piisav järeldamaks, et teave ei ole oluline. Ettevõtte peaks täiendavalt hindama kvalitatiivsete tegurite olemasolu. Mida olulisemad on kvalitatiivsed tegurid, seda madalamad on kvantitatiivsed piirmäärad ning vahel võib kvantitatiivne piirmäär olla majandusüksuse jaoks isegi null. Lisaks ei ole kvantitatiivne hindamine alati võimalik, sest näiteks mitte-numbrilist teavet saab hinnata ainult kvalitatiivsest vaatenurgast. (IFRS... 2017) Seega efektiivsuse tagamiseks võiks majandusüksus informatsiooni esmalt hinnata kvantitatiivseid tegureid silmas pidades. Kui kvantitatiivsete tegurite põhjal pole võimalik kindlaks teha, kas teave on oluline, tuleks hinnata teabe kvalitatiivseid tegureid. Kvalitatiivsete ja kvantitatiivsete tegurite koosmõjul saab teha lõpliku otsuse informatsiooni olulisuse kohta. Teise etapi tulemusel peaks majandusüksusel olema tuvastatud olulise teabe kogum, mille põhjal koostada finantsaruanded.

Kolmandaks sammuks on korrastada kogutud teave. Teabe korrastamine liigitamise, iseloomustamise ja selge esitamise läbi teeb selle arusaadavaks. Majandusüksus teeb otsuse, kuidas teavet selgelt ja lühidalt edastada. Majandusüksus edastab tuvastatud olulist teavet selgelt ja lühidalt, korrastades selle näiteks järgmiste põhimõtete alusel (IFRS... 2017):

- a) rõhutades olulisi küsimusi;
- b) kohandades teavet ettevõtte enda olukorraga;
- c) kirjeldades ettevõtte tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi nii lihtsalt ja otseselt kui võimalik, jättes olulise teabe välja jätmata ja finantsaruannete pikkust tarbetult suurendamata;
- d) tõstes esile erinevate teabevahendite vahelisi suhteid;
- e) andes teavet sellele sobival kujul, näiteks tabelina või narratiivina;

- f) andes teavet viisil, mis maksimeerib võimaluste piires üksuste ja aruandeperioodide vahelist võrreldavust;
- g) vältides või minimeerides teabe duplitseerimist finantsaruannete erinevates osades; ja
- h) tagades, et olulist teavet ei peidaks ebaoluline teave.

Informatsiooni korrastamisel peaks eelkõige lähtuma sellest, et see oleks arusaadav ja lihtsasti loetav. Esile tuleks tuua oluline informatsioon ning ebaoluline jätta tahaplaanile või aruandest eemaldada. Töö autori arvates on antud juhised kasulikud, et juba kogutud informatsiooni korrastada. Kolmanda etapi tulemuseks on finantsaruannete mustand.

Neljandaks etapiks on finantsaruannete mustandi läbivaatus. Finantsaruannete mustandi läbivaatamisel kasutab majandusüksus oma teadmisi ja kogemusi tehingutest, muudest sündmustest ja tingimustest, et teha kindlaks, kas kogu oluline teave on finantsaruannetes esitatud ja asjakohaselt esile tõstetud. Läbivaatamise käigus kaalutleb majandusüksus seda, kas (IFRS... 2017):

- a) on tuvastatud kõik asjakohased suhted erinevate teabeüksuste vahel. Uute suhete tuvastamine teabe vahel võib selle teabe muuta esmakordselt oluliseks;
- b) üksikuna ebaolulised andmed, kui neid koos vaadeldakse, võivad põhjendatult eeldades mõjutada esmaste kasutajate otsuseid;
- c) finantsaruannetes sisalduv teave edastatakse tõhusalt ja arusaadavalt ning korraldatakse nii, et vältida olulise teabe varjamist;
- d) raamatupidamise aastaaruanne kajastab õiglaselt ettevõtte finantsseisundit, finantstulemusi ja rahavoogusid.

Neljas etapp on viimane samm hinnangute tegemiseks ja seni tehtud hinnangute üle vaatamiseks. Selleks etapiks peaks kogutud informatsioon olema hinnatud mitmeid faktoreid silmas pidades ning korrastatud sellisel moel, et seda on lihtne lugeda ja mõista. Kui aruande lugemisel tekib kahtlusi, tuleks olulisuse hinnangud üle vaadata. Läbivaatamise tulemusel võib juhtuda, et finantsaruandes esitatakse täiendav teave, juba oluliseks tunnistatud teave jaotatakse rohkem laiali, teave, mis on juba tunnistatud ebaoluliseks, eemaldatakse finantsaruannetest, et vältida olulise teabe varjamist või finantsaruannete raames korraldatakse teave ümber. (IFRS... 2017) Läbivaatamine peaks tagama selle, et aruanded on arusaadavad ning kogu oluline teave on esitatud selgelt ning ebaoluline teave on aruandest eemaldatud või lisatud muu teabe hulka.

Finantsaruannete läbivaatamine võib kaasa tuua ka selle, et majandusüksus kahtleb teises etapis tehtud hindamises ja otsustab selle hindamise uuesti läbi viia. (IFRS... 2017) Kuna neljas etapp on viimane ja selle tulemuseks on lõplikud finantsaruanded, tuleb selles etapis põhjalikult ja kriitiliselt esitatud informatsioon üle vaadata, et tagada infotarbijatele vajalik informatsioon otsuste tegemiseks.

Töö autor on järgnevalt toodud tabelisse koondanud kõik neli etappi, tuues välja tegevuse, faktorid mida tuleks arvesse võtta olulise teabe hindamisel ning iga etapi tulemuse. Nagu tabelist näha tundub olulisuse hinnangu tegemine ja selle põhjal finantsaruannete koostamine lihtne protsess. Tegelikult peavad arvestusala spetsialistid omama põhjalikke teadmisi IFRS-ideest ning hinnangute tegemine ei ole alati lihtne.

Tabel 3. Neljaastmeline olulisuse hindamise protsess

Samm	1	2	3	4
Tegevus	Tuvastamine	Hindamine	Korrastamine	Läbivaatamine
Faktorid	IFRS nõuded	Kvalitatiivsed faktorid	–	–
	Teadmised esmaste kasutajate ühistest teabevajadustest	Kvantitatiivsed faktorid	–	–
	–	Ettevõtte spetsiifilised	–	–
	–	Välised	–	–
Tulemus	Potentsiaalselt olulise informatsiooni kogum	Olulise teabe esialgne kogum	Finantsaruannete mustand	Lõplik finantsaruanne

Allikas: Autori koostatud IFRS rakendusjuhendi number 2 põhjal

Analüüsi ja eelpool toodud informatsiooni põhjal võib märkida, et IFRS ei anna konkreetseid suuniseid või piirmäärade arvutamise juhised otsustamiseks milline informatsioon on oluline. Rakendusjuhendist on kindlasti abi, aga selle rakendamisel tuleb esmalt põhjalikult selgeks teha IFRS-ides olevad nõuded. IFRS-ides on toodud mitmesuguseid näiteid olukordadest, mille puhul olulisuse kontseptsiooni tuleks rakendada. Need näited on abiks tuvastamiseks majandusüksuses sarnaseid tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi, mida hinnata. IFRS-ides toodud nõuete ja näidete põhjal kogutud potentsiaalne teave on juba osa rakendusjuhendis toodud neljaastmelisest protsessist. Sealt edasi saab liikuda protsessi järgmiste etappide juurde. Antud töös on peamiselt käsitletud majandusaasta aruannetes kajastatava olulise informatsiooni tuvastamist, kuid samad nõuded ja põhimõtted kehtivad ka vahearuanne puhul.

3.2. Olulisuse kontseptsioon erialases kirjanduses

Iskandar, Iselin (1999) ja ka töö autor on jõudnud järeldusele, et paljud olulisuse valdkonnas tehtud uuringud on mingil moel seotud olulisuse piirmääradega mitte olulisuse kontseptsiooni põhimõtete analüüsimisega. Olulisuse piirmääraks loetakse kahe hinnangu vahelist piiri, mis eristab olulise ebaolulisest. Piirmäära arvutamisel on kasutusel mitmesuguseid näitajaid. Enim kasutatav on protsentuaalne mõju puhaskasumile. Lisaks on olulisuse kontseptsiooni uuritud järgmistes kontekstides:

- kas kirje tuleb finantsaruannetes eraldi avalikustada;
- kas kirje tuleb avalikustada erakordse kirjena;
- kas avalikustada tuleb raamatupidamispõhimõtete muutumise mõju;
- kas audiitori avastatud viga peab olema raamatupidamises kajastatud;
- kas audiitori avastatud sisekontrolli nõrkus on oluline;
- kas audiitor peaks välja andma „märkusega” otsuse, „eitava” otsuse, või jätma arvamuse avaldamata.

Need käsitlused on seotud nii aruannete koostamise, majandusarvestuse kui ka audiitortegevusega. Toodud käsitluste puhul on näha, et majandusarvestus ja audiitortegevus on omavahel tihedalt seotud ning ka aruannete koostamisel tehtakse koostööd tuvastamiseks olulist informatsiooni.

Finantsaruandluses on olulisuse määratlused tähtsad peamiselt kolme sihtgrupi jaoks: finantsaruannete koostajad, audiitorid ja finantsaruannete kasutajad. Kuigi olulisuse otsuseid teevad ainult aruannete koostajad ja audiitorid aruannete kontrollimisel, siis audiitorite poolt tehtud olulisuse määratlusel peaks orientatsioon olema aruannete kasutajatel. Olulisuse määratluse keskmes peaks olema finantsaruannete kasutajate hinnangud, mitte koostajate hinnangud. (Brennan, Gray 2005) Põhjus selleks on lihtne, aruannete kasutajad on need, kes teevad otsuseid, kas majandusüksusele rahalisi vahendeid eraldada ning aruannete kasutajad soovivad olla kindlad, et neil on võimalik selle pealt tulu teenida.

Kuna investorid on ühed peamised finantsaruannetes kajastatava info tarbijad, on tähtis säilitada investorite usaldus. Olulisuse kontseptsiooni rakendamine on üks võimalus selle eesmärgi täitmiseks. Investorid leiavad, et teadaolevate ebaseaduslike tegevuste avalikustamata jätmine on selgelt ebaeetiline. (Shafer 2004) Töö autor on Shafer-i poolt välja toodud väitega nõus ning

leiab, et aruannete koostamisel tuleks alati lähtuda eetilistest kaalutlustest. Olulisuse kontseptsioon kui eetiline vastutus investori kaitsmisel on ajaga taandunud majanduslikele ja poliitilistele eesmärkidele. Need eesmärgid puudutavad investorite usalduse taastamist, majanduse taastumist ja kapitalismi jätkuvat kasvu (Edgley 2014). Keskendutakse mitte eetikale vaid majanduslikele ja poliitilistele eesmärkidele.

Daske *et al* (2008) toob välja, et argumendid, mis viitavad sellele, et kohustusliku IFRS aruandluse vastuvõtmine toob kaasa märkimisväärse kasu kapitaliturule, algab sageli eeldusest, et IFRS aruandlus suurendab läbipaistvust ja parendab finantsaruandluse kvaliteeti. IFRS suurendab aruandluse kvaliteeti kuna see on rohkem kapitaliturule orienteeritud ja põhjalikum kui enamik kohalikke üldtunnustatud standardeid, eriti selles osas, mis on seotud avalikustamisega. Daske *et al* (2008) läbi viidud uuringu tulemused näitavad, et pärast seda, kui IFRS aruandlus on muutunud kohustuslikuks, kogevad IFRS-i rakendajad olulist turu likviidsuse suurenemist. Lisaks tulevad välja kapitalituru hüved vabatahtlikele rakendajatele. Nende hüvede ulatus ületab sageli kohustuslike rakendajate vastavaid mõjusid. Seega majandusüksused, kes tegutsevad aktiivselt kapitaliturul võivad IFRS-i rakendamisest, eriti kui nad rakendavad seda enne kohustuslikuks muutumist.

Paljud autorid on olulisuse kontseptsiooni ka kritiseerinud. Näiteks Liana (2013) toob välja, et olulisust ei ole selgesõnaliselt defineeritud ei Euroopa Liidu ega USA raamatupidamisega seotud seadusandluses. Olulisus esitatakse kui finantsaruannete kvalitatiivsete omaduste osa, eelkõige teabe asjakohasuse osa. Ehk teavet peetakse oluliseks, kui seda kasutav isik reageerib erinevalt kui isik, kellel seda teavet ei ole. Samuti on Liana (2013) kritiseerinud ka IAS 1-s defineeritud olulisuse mõistet kuna IAS 1 kirjeldab info avalikustamist, kuid ei anna juhiseid ja vahendeid analüüsima, milline kirje on individuaalselt oluline ja milline mitte. Samale järeldusele jõudis ka töö autor oma analüüsi käigus.

Teoreetilistes aruteludes, mille eesmärk on mõjutada raamatupidamisstandardite kujundajaid, on majandusteadlased kirjutanud täpsuse, esindusliku ustavuse, olulisuse ja „tõese ja ausa” esitluse seostest. Terminid "esinduslik ustavus" ja "tõene ja aus" näivad tähendavat, et raamatupidamisalane elukutse on rajatud eeldusele, et objektiivselt on võimalik jõuda mõnele ideaalsele tulemusele, mis oleks kehtiv tõde. Olulisuse mõiste näib samuti kinnitavat sellise ideaalse meetme olemasolu. (Moore 2017) Nagu eelpool toodust aga järeldada võib ei ole

raamatupidamises olemas kehtivat tõde vaid pigem sõltub raamatupidamises kajastatav informatsioon hinnangutest.

Acito *et al* (2009) toob välja, et kuigi mitmesuguste raamatupidamis- ja auditeerimisasutuste välja antud juhised annavad olulisuse hindamiseks üldised suunised, ei täpsusta need kriteeriume, et määrata kindlaks, kas konkreetne raamatupidamisviga on oluline. Selle asemel hindavad aruannete koostajad ja audiitorid olulisust lähtudes professionaalsest hinnangust ja vea konkreetsetest asjaoludest. Kriteeriumide puudumise tõttu võivad mõned olulisuse otsused oma eesmärgi poolest olla strateegilised saavutamaks soovitud eesmäärke finantsaruandluses, näiteks formaalse korrigeerimise vältimist. Samuti toob Acito *et al* (2009) välja, et olulisuse hinnanguid mõjutavad sageli teiste ettevõtete poolt tehtud hinnangud. Näiteks on korrigeerimine vähem tõenäoline, kui teised ettevõtted on mõne olulise vea kajastanud ebaolulisena. See võib olla ettekääne teistele ettevõtetele, kes hindavad selle põhjal oma vigu samuti ebaolulisteks. Järelikult on tähtis, et kõikides ettevõtetes oleks olulisuse printsiipi rakendatud sarnaselt.

Ühe peamise probleemina on erialases kirjanduses välja toodud, et arvestusala spetsialistide abistamiseks ja toetamiseks puudub pädev olulisuse juhend. Gordeeva (2011) läbi viidud uuringu tulemused näitasid lõhet asutuste, mis loovad olulisuse lähenemisviise, ja praktikute, kes tõlgendavad ja rakendavad neid lähenemisviise, arusaamade vahel. Tavaliselt kasutab ettevõtte väliste audiitorite soovitusi ja ettepanekuid olulisuse kontseptsiooni rakendamisel. Samuti võrdlevad praktikud oma ettevõtte hinnanguid teiste turul tegutsevate ettevõtete hinnangutega. Samas on keeruline selgitada olukorda, kus üks kvalifitseeritud raamatupidaja, pärast kõigi ümbritsevate asjaolude kaalumist, ütleb, et kirje on oluline, samas kui teine võrdselt kvalifitseeritud raamatupidaja ütleb, et see ei ole oluline. Mõlemad otsused ei saa olla õiged. Selline olukord – arvamuste erinevus ettevõtete raamatupidajate, sõltumatute audiitorite, Ameerika Ühendriikide Väärtpaberi- ja Börsikomisjoni (SEC – *U.S. Securities and Exchange Commission*), kohtute, analüütikute ja teiste vahel rõhutab vajadust objektiivsemate suuniste järele nii olulisusega seotud otsuste kui ka märkimisväärsete vigadega seotud otsuste tegemiseks. (Holmes, Woolsey 1973) Kuna olulisuse otsused põhinevad hinnangutel, siis on olukord, kus erinevad raamatupidajad peavad oluliseks erinevat teavet, tavapärane. Sellisel juhul aga tekib küsimus, kas infotarbijale ikkagi esitatakse kõik oluline informatsioon otsuse tegemiseks.

Ka audiitorid, kes kasutavad SECi töötajate välja antud raamatupidamise büllötääni (SAB – *Staff Accounting Bulletin*) nr 99, võivad jõuda erinevatele olulisuse hinnanguteni tunnustatud või

avalikustatud teabe osas. SAB nr 99 olulisuse põhiprintsiip määratleb olulisuse kui selle, mis mõjutaks mõistliku isiku otsust. Kui audiitorid arvavad, et kasutajate otsused on avalikustamisele vähem tundlikud nende kasutajate omaduste tõttu, mitte aga finantsteabe omaduste tõttu, siis nad võivad jõuda erinevate olulisuse hinnanguteni avalikustatud ja tunnustatud teabe suhtes. (Schipper 2007) Kui aruannete koostajad võtavad arvesse audiitori hinnangu ja hinnangud, mida on kasutanud teised ettevõtted, võib juhtuda, et avalikustatud informatsioon ei sisalda kogu olulist teavet. Hinnangud on iga professionaali töö oluline osa. Raamatupidamises mängib see olulist rolli paljudel juhtudel. Hinnangu andmise protsessid on erinevad ja keerulised, kuid see ei tähenda, et neid ei saaks analüüsimisel kasutada. (Bernstein 1967) Oluline on mõista tehtud hinnangute sisu ning aluseid. Seetõttu on töö autori arvates väga oluline, et hinnangute tegemisel oleks lähtutud samadest põhimõtetest.

Kuna raamatupidamise aastaaruande audiitorite ja täitevasutuste ülesanneteks on tagada või suurendada usaldust ettevõtete finantsaruannete täpsuse ja usaldusväarsuse suhtes, peab mõlema võrdlusalus olema sama. Kui mõlemad jõuavad erinevate olulisuse määratluste tõttu erinevatele üldistele otsustele tooks see kaasa üldsuse arusaamatuse ja ebakindluse. (Berger 2010) See on ka põhjus, miks olulisuse kontseptsioon peaks olema üheselt mõistetav ning jätma võimalikult vähe tõlgendamisruumi.

Üheks alternatiiviks, mille põhjal hinnata olulisust on hinnata turu reaktsiooni väärkajastamisele. Väärkajastamise tuvastamiseks on asjakohane kasutada fundamentaalanalüüsi, sest ratsionaalsed investorid keskenduvad ettevõtete hindamisel just sellele. Fundamentaalanalüüsi silmas pidades ei peaks olulisus tähendama ainult seda, kas väärkajastamine on suur või väike, või milline oli väärkajastamise motivatsioon. Selle asemel peaks olulisuse kontseptsioon keskenduma väärkajastamise püsivuse hindamisele. (Park 2009)

Beaveri (1966) uuringus kogutud andmed näitasid, et teatud suhtarvude vahemikud on kriitilise tähtsusega ebaõnnestunud ja õnnestunud ettevõtete eristamisel. Selliseid suhtarve ja kriitilisi vahemikke tuleks kaaluda, et teha kindlaks, kas konkreetne kirje mõjutaks oluliselt finantsaruandeid. Rose *et al.* (1970) arvates tuleb olulisus kindlaks määrata, vaadates investorite reaktsioone raamatupidamisandmetele. Samas märkisid nad, et investorite otsustusmudeleid täpsustamata on raske kindlaks määrata kõiki raamatupidamisandmeid, millele investorid peaksid reageerima. Konkreetsete olulisuse suuniste väljatöötamine sisaldab aga mitmesuguseid praktilisi probleeme. Teoreetiliselt on enamik nõus, et olulisuse suunised peaksid olema suunatud

keskmisele ettevaatlikule investorile teabe andmiseks, mis on vajalik teadliku investeerimisotsuse tegemiseks. Siiski jääb küsimus, kas see eesmärk on saavutatav ilma keskmise investori tunnuste või tema kasutatavat otsustusmudelit teadmata. (O'Connor, Collins 1974) Tähtis on olulisuse kontseptsiooni rakendamisel arvestada mitmete asjaoludega ning püüda aru saada, millist teavet soovivad investorid.

Arvestusala spetsialistid peavad määrama, mida finantsaruannetes eraldi avalikustatakse. Olulisus mängib tähtsat rolli infotarbijatele kättesaadava teabe määramisel ja selle teabe edastamise vormis. Audiitorid määravad vigade ja ebaregulaarsete tehingute avastamiseks olulisuse tasemed. Üldine arusaam on, et ainult olulised kirjed nõuavad finantsaruannete korrigeerimist. Samas on SEC märkinud, et tuleb hoolikalt kaalutleda, kui otsustatakse mitte korrigeerida finantsaruandeid teadaolevate vigade osas, arvukate kvalitatiivsete tegurite tõttu, mis peaksid otsust mõjutama. Finantsaruannete kasutajad peavad teadma juhtkonna ja audiitori poolt kasutatavaid olulisuse reegleid, et paremini tõlgendada finantsaruannetes esitatud teavet. Lihtne ja võimalik alternatiiv nende reeglite mõistmiseks on kui juhtkond või audiitor esitaks kasutatud olulisuse piirmäära. (Chewning, Higgs 2002) Ka töö autori arvates võiks audiitori otsuses välja tuua kasutatud olulisuse piirmäära. Sellisel juhul on aruannete kasutajatel olemas kvantitatiivne alus, millele otsuste tegemisel tugineda.

Erialane kirjandus annab olulisuse kohta mõned üldised järeldused (Chewning, Higgs 2002):

- Olulisuse otsused põhinevad sageli nii kasumiaruandel kui ka finantsseisundi aruandel;
- Tulu, varad, kasum ja omakapitali bilansiline väärtus on olulisuse hindamise aluseks;
- Varade või müügitulu alusel kehtestatud piirmäärad võivad aasta-aastalt olla stabiilsemad kui kasumipõhised piirmäärad.

Nagu eelpool toodu põhjal selgub tekitab olulisuse kontseptsioon mitmesuguseid küsimusi. Ühelt poolt tuleb arvestada infotarbijate vajadustega aga teiselt poolt puuduvad konkreetsete juhised, millist informatsiooni avalikustada. Välja on pakutud ka mitmesuguseid alternatiive, mille põhjal olulisuse otsuseid teha. Peamine on see, et oluline informatsioon oleks avalikustatud ning hinnangud oleksid erinevatel majandusüksustel sarnased.

Olulisuse kontseptsiooni rakendamine on tähtis, et tagada infotarbijatele andmed otsuste tegemiseks ja vältida hilisemaid vaidlusi. Eesti kohtupraktikast leidis töö autor kaks kohtuotsust, mille lahendamisel on olulisuse kontseptsiooni rakendatud. Mõlemal juhul algatasid kohtuasja

investorid, kelle arvates on olulist informatsiooni varjatud või väärkajastatud ning selle informatsiooni avalikustamata jätmine on mõjutanud nende otsuseid. Vaidlused jõudsid välja riigikohtuni ja riigikohtu hinnangul tuleb aruannete koostamisel lähtuda olulisuse printsiibist. (RKÜKo 3-2-1-69-15, 3-2-1-82-15) Nagu ka kohtupraktikast selgub on olulisuse printsiibi rakendamine keeruline ning informatsiooni puudumine mõjutab investorite otsuseid.

Palju suuremat mõju olulisuse kontseptsioonile on aga avaldanud Enroni pankrot 2001. aastal. Andmete varjamine ning aruannetes eksitava informatsiooni esitamine lõppes ettevõtte jaoks pankrotiga ning paljud investorid kaotasid sellega raha. Sellega kaasnes kriitika nii SEC-i kui ka audiitorfirmade suunas. Investorid olid pahased, et audiitorid ei suutnud või ei soovinud avalikustada ettevõtte tegelikku majanduslikku olukorda. SEC-i kritiseeriti puuduliku seadusandluse pärast. Pankroti tulemusel lõpetas tegevuse ka üks viiest suurimast audiitorbüroost, Arthur Andersen. (Benston, Hartgraves 2002) Nagu eelpool välja toodud muudeti pärast Enroni pankrotti ka olulisuse kontseptsiooni ning täiendati seadusandlust, et tagada olulise informatsiooni avalikustamine.

Juhtkonna tehtud hinnangute kohta olulisuse rakendamisel toob autor ühe näite lähiminevikust. 2018. aastal läks pankrotti Suurbritannia ehitusettevõtte Carillion. Juhtkond hindas kolme suure projekti kasumlikkust valesti ning nende hinnangute mõju oli nii suur, et selle tulemusel ei suutnud ettevõtte tasuda oma võlgasid. Täpsemalt ei suudetud õigesti hinnata projektidega seotud kulusid. (Thomas 2018) Carillion-i pankrot on näide sellest, et hinnangute tegemine on keeruline ja valed hinnangud võivad viia ettevõtte tegevuse lõppemiseni.

Eelpool toodud näidete põhjal võib märkida, et olulisuse kontseptsiooni rakendamine on tähtis ning olulisuse otsuste tegemisse tuleb suhtuda ettevaatlikkusega. Valedel hinnangutel või andmete varjamisel võivad ettevõtete jaoks olla märkimisväärsed tagajärjed. Nagu magistritööst selgub ei ole olulisuse kontseptsiooni rakendamine kerge, kuid vaidluste või isegi pankroti vältimiseks tuleks sellesse suhtuda tõsiselt.

KOKKUVÕTE

Magistritöö eesmärk on selgitada, kuidas on olulisuse kontseptsioon raamatupidamise aastaaruandes avalikustatava informatsiooni käsitluses kajastatud IFRS-is. Täpsemalt selgitada, mida on olulisuse all mõeldud ning kas IFRS annab täpsed suunised defineerimaks, milline on see informatsioon, mille arvestusala spetsialistid peaksid raamatupidamise aastaaruandes kajastama, või tuleb täiendavate juhiste saamiseks otsida abi muudest juhendmaterjalidest. Eesmärgi saavutamiseks analüüsis töö autor IFRS-e, IFRS-ide tõlgendusi ja juhendmaterjale tuvastamaks olulisuse definitsiooni, olulisuse kontseptsiooni rakendamist eri olukordades ning suuniseid olulisuse hinnangu andmisel.

Erialaste allikate alusel selgus, et paljudes allikates on olulisuse mõistet käsitletud sarnaselt. Hindamaks, kas informatsioon on oluline, tuleb lähtuda infotarbijate tehtavatest otsustest ning arvestada, kas informatsiooni avalikustamine võiks nende otsuseid mõjutada. Lisaks tuleb hinnata informatsiooni suurust, olemust ja konteksti nii eraldi võetuna kui ka koosmõjus muu sarnase informatsiooniga. Audiitortegevus on ainus valdkond, kus olulisuse määramiseks on välja toodud kindlad kriteeriumid. Muudest olulisuse definitsioonidest ei ole selliseid kriteeriume välja tulnud.

Finantsaruannete koostamisel lähtudes IFRS-ist tuleb olulisuse kontseptsiooni kasutades arvestada järgmiste IFRS-idega:

- IAS 1-s on välja toodud olulisuse mõiste ning peamised põhimõtted, millest tuleb lähtuda finantsaruannete koostamisel olulisuse kontseptsiooni rakendades;
- IAS 8 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada vigade korrigeerimisel ja/või arvestushinnangute- ja meetodite muutmisel;
- IAS 10 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada aruandeperioodi järgsete sündmuste kajastamisel;
- IAS 16 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada materiaalsete põhivarade õiglase väärtuse hindamisel;

- IAS 34 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada vahefinantsaruannetes kajastatava informatsiooni hindamisel;
- IAS 36 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada vara kaetava väärtuse hindamisel;
- IAS 37 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada raha ajaväärtuse mõju hindamisel ja kui majandusüksus alustab ümberstruktureerimiskava elluviimist;
- IAS 38 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada muutes immateriaalsete varade arvestushinnanguid;
- IFRS 4 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada hindamaks kindlustusrisiki;
- IFRS 8 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada tegevussegmentide kajastamisel;
- IFRS 12 kohaselt tuleb olulisuse kontseptsiooni rakendada muudes majandusüksustes olevate osaluste kajastamisel.

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks on koostatud SME IFRS, kus on välja toodud olulisuse mõiste, kuid käsitlus on väike- ja keskmise suurusega ettevõtete jaoks kohaselt lihtsustatud.

Töö autor jõudis järeldusele, et IFRS-ide, IFRS-ide tõlgenduste ja juhendmaterjalide põhjal ei ole võimalik välja tuua konkreetseid suuniseid selgitamiseks välja, milline on oluline informatsioon. IFRS rakendusjuhendis on küll välja toodud neljaastmeline olulisuse hindamise protsess, kuid selle protsessi puhul tuleb kasutada suurel määral hinnanguid. IFRS-ides on välja toodud näiteid olukordadest või asjaoludest, mis on olulised või aitavad hinnata, kas teave on oluline, kuid selgeid piirmäärasid või nende arvutamise juhiseid ei ole. IFRS-ide ja rakendusjuhendi põhjal tuleb finantsaruannete koostamisel olulisuse kontseptsiooni rakendades kasutada nii kvantitatiivseid kui ka kvalitatiivseid faktoreid.

SUMMARY

IMPLEMENTATION OF MATERIALITY CONCEPT IN DETERMINING DISCLOSURE INFORMATION

Liisa Tammesoo

The preparation and presentation of financial statements to the commercial register is mandatory, therefore the concept of materiality is relevant every year. According to the financial reporting standards accountants must decide which information is material and should be presented in the financial statements, and which not. In the author's view, the concept of materiality is more relevant to companies who prepare their financial statements based on IFRS, therefore the concept of the materiality in current master thesis is also reviewed based on IFRS requirements. The objective of the master thesis is to identify how the materiality concept in IFRS is reflected in the treatment of disclosures in the financial statements. Specifically, to identify what is meant by materiality and whether IFRS provides precise guidance for defining the information that is material. To achieve the purpose of the thesis, the author analyses IFRSs, IFRS interpretations and practice statements that address materiality.

In the first chapter, the author reviews concept of materiality more generally. The author outlines the definition of materiality based on literature. Materiality is a term that is used also in other areas, such as auditing. The author reviews also the explanation of the materiality term in other areas to identify whether the definitions of materiality are similar, or whether there are differences, and what these differences are.

In the second chapter, the author reviews IFRS, IFRS interpretations and practice statements that address materiality. This overview would help the thesis reader to better understand which IFRS provides guidance in preparing the annual report based on the concept of materiality.

In the final chapter, the author analyses the concept of materiality based on the IFRS, IFRS interpretations and practice statements that address materiality. The first step in the analysis is to compare the definitions of materiality to determine whether and what differences exist and whether the amendments to IAS 1 and IAS 8 have changed the definition. As a next step, the author will perform a more detailed analysis to determine whether it is possible to define more precisely what information should be considered as material. The goal is to identify guidelines for determining material disclosure information.

As a result of the analysis the author found that the concept of materiality in various sources has been described in a similar way. In order to assess whether information is important, we need to assess which are the decisions made by information users and whether disclosure of information could influence these decisions. In addition, the magnitude, nature and context of the information must be assessed both separately and in combination with other similar information.

The author of the thesis concluded that it is not possible to identify specific guidelines based on IFRS, IFRS interpretations and practice statements that address materiality to determine what is material information which should be disclosed in financial statements. Although the IFRS Practice Statement 2 sets out a four-stage materiality assessment process, a large degree of judgment is still required for this process. The IFRS provides examples of situations or circumstances that are material, but there are no clear thresholds or guidelines for calculating them. On the basis of IFRS and the Practice Statement 2, both quantitative and qualitative factors should be used when applying the concept of materiality in the preparation of financial statements.

KASUTATUD ALLIKATE LOETELU

- Acito, A. A., Burks, J. J., Johnson, W. B. (2009). Materiality decisions and the correction of accounting errors. – *The Accounting Review*, 84(3), 659-688.
- Beaver, W. H. (1966). Financial ratios as predictors of failure. – *Journal of accounting research*, 4, 71-111.
- Benston, G. J., Hartgraves, A. L. (2002). Enron: what happened and what we can learn from it. – *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(2), 105-127.
- Berger, A. (2010). The development and status of enforcement in the European Union. – *Accounting in Europe*, 7(1), 15-35.
- Bernstein, L. A. (1967). The concept of materiality. – *The Accounting Review*, 42(1), 86-95.
- Brennan, N. M., Gray, S. J. (2005). The impact of materiality: accounting's best kept secret. – *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 1, 1-31.
- Chewning Jr, E. G., Higgs, J. L. (2002). What Does “Materiality” Really Mean? – *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 13(4), 61-71.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C., Verdi, R. (2008). Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. – *Journal of accounting research*, 46(5), 1085-1142.
- Definition of Material (Amendments to IAS 1 and IAS 8)*. Kättesaadav: <https://www.ifrs.org/projects/2018/definition-of-material/#published-documents>, 24. aprill 2019.
- Edgley, C. (2014). A genealogy of accounting materiality. – *Critical Perspectives on Accounting*, 25(3), 255-271.
- Euroopa Komisjoni määrus (EÜ) nr 1126/2008, 3. november 2008, millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002, ELT L 320, 29.11.2008.
- Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiiv 2013/34/EL, 26. juuni 2013, teatavat liiki ettevõtjate aruandeaasta finantsaruannete, konsolideeritud finantsaruannete ja nendega seotud aruannete kohta ja millega muudetakse Euroopa Parlamendi ja nõukogu direktiivi 2006/43/EÜ ning tunnistatakse kehtetuks nõukogu direktiivid 78/660/EMÜ ja 83/349/EMÜ.

- Frishkoff, P. (1970). An empirical investigation of the concept of materiality in accounting. – *Journal of Accounting Research*, 8, 116-129.
- Gordeeva, M. (2011). Materiality in Accounting. – *Economics & Management*, 16, 41–47.
- Holmes, W., Woolsey, S. M. (1973). Statements in quotes. – *Journal of Accountancy*, 135(6), 62–67.
- IFRS Practice Statement 2. Making Materiality Judgements.* (2017) IFRS Foundation.
Kättesaadav: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/PS02.pdf>, 24. aprill 2019.
- Iskandar, T. M., Iselin, E. R. (1999). A review of materiality research. – *Accounting Forum*, 23(3), 209–239.
- Liana, G. (2013). Analysis And Information Of The Relative Principles In Financial Statements. – *Annals-Economy Series*, 1, 200-203.
- Materiality. (1995) Hussey, R. *A dictionary of accounting*. Oxford, New York: Oxford University Press.
- Mereste, U. (2003). *Majandusleksikon II N-Y*. Tallinn: Eesti Entsüklopeediakirjastus.
- Moore, L. (2017). Discourse Analysis of Accounting “Accuracy” across Regulatory, Academic, and Pedagogical Arenas. – *Journal of Theoretical Accounting Research*, 12(2), 50–77.
- O’Connor, M. C., Collins, D. W. (1974). Toward establishing user-oriented materiality standards. – *Journal of Accountancy*, 138(6), 67–75.
- Olulisuspõhimõte. (2011) Alver, J., Alver, L. *Majandusarvestus ja rahandus: leksikon. II, M-Y*. Tartu: Deebet.
- Park, J. J. (2009). Assessing the materiality of financial misstatements. – *Journal of Corporation Law*, 34(2), 513-566.
- Raamatupidamise seadus. RT I 2002, 102, 600.
- Rahvusvaheline auditeerimise standard (Eesti) 320*. Olulisus auditi planeerimisel ja läbiviimisel.* Kättesaadav: <https://www.auditorkogu.ee/est/kutsetegevuse-standardid-1>, 24. aprill 2019.
- RKTKo 3-2-1-69-15
- RKTKo 3-2-1-82-15
- Rose, J., Beaver, W., Becker, S., Sorter, G. (1970). Toward an empirical measure of materiality. – *Journal of Accounting Research*, 8, 138-148.
- RTJ 1. Raamatupidamise aastaaruande koostamise üldpõhimõtted.* Kättesaadav: https://www.riigiteataja.ee/aktiivisa/1201/2201/8011/RM_17122018_m55Lisa1.pdf, 24. aprill 2019.

Schipper, K. (2007). Required Disclosures in Financial Reports. – *The Accounting Review*, 82(2), 301-326.

Shafer, W. E. (2004). Qualitative Financial Statement Disclosures: Legal and Ethical Considerations. – *Business Ethics Quarterly*, 14(3), 433–451.

Thomas, D. (2018) *Where did it go wrong for Carillion?* Kättesaadav: <https://www.bbc.com/news/business-42666275>, 08. mai 2019.

Väike- ja keskmise suurusega ettevõtete rahvusvaheline finantsaruandlusstandard (IFRS). Kättesaadav: <https://www.rmp.ee/raamatupidamine/ifrs>, 24. aprill 2019.

Äriseadustik. RT I 1995, 26, 355.

Ülevaade auditi olulisuse määramise põhimõtete kohta. Kätte saadav: https://www.auditorkogu.ee/uploads/Auditi_olulisuse_maaramise_pohimotted.pdf, 24. aprill 2019.