

Kako se koncept materijalnosti primenjuje na izveštavanje o održivosti u angažmanima uveravanja?

Jozefina Beke-Trivunac¹

Jelena Krpić²

Bojan Stojiljković³

STRUČNI RAD

UDK 657.92

657.372

DOI: 10.56362/Rev23104111B

Rezime: Predloženi ISSA 5000: Primena materijalnosti od strane entiteta i praktičara za izražavanje uverenja materijalnost razmatra kao fundamentalni koncept koji entitet primenjuje u pripremi i predstavljanju informacija o održivosti i od strane praktičara u planiranju i izvođenju angažmana sa uverenjem o održivosti.

Primljen: 18.11.2023.

Prihvaćen: 30.11.2023.

Objavljen: 30.12.2023.

Ključne reči: process ocene materijalnosti, dvostruka materijalnost

Odbor za standarde revizije i uveravanja (Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)) objavio je *Predlog Međunarodnog standarda za uveravanje u održivost (ISSA) 5000 Opšti zahtevi za angažmane uveravanja u održivost (Proposed ISSA 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements)*, koji se bavi angažmanima uveravanja u informacije o održivosti. Javna diskusija bila je otvorena u periodu od 2. avgusta do 1. decembra 2023. godine.

Predloženi standard (ISSA) 5000, Opšti zahtevi za angažmane uveravanja u održivost je sveobuhvatni standard pogodan za bilo koji angažman uveravanja u održivost. On se primenjuje na informacije o održivosti koje se objavljuju na teme o održivosti i pripremaju u skladu sa različitim okvirima, uključujući i nedavno objavljene IFRS standarde održivosti IFRS S1 i IFRS S2.

Za potrebe ovog standarda, informacije o održivosti su informacije o pitanjima održivosti. Objave entiteta o tim pitanjima mogu se odnositi na nekoliko različitih tema (npr. klimatske promene, radne prakse, biodiverzitet) i aspekte tema (npr. rizici i mogućnosti, upravljanje organizacijom, metrika i ključni indikatori učinka). Zakon ili regulativa ili okviri za izveštavanje o održivosti mogu uređivati pitanja održivosti, teme ili aspekte tema na različite načine, a mogu takođe obezbediti smernice koje entitet može da koristi za izbor informacija o održivosti o kojima treba izveštavati.

¹ Alfa BK Univerzitet.
E-mail: jozefina.beke@live.com.

² Alfa BK Univerzitet.
E-mail: jelena.krpic@alfa.edu.rs

³ Alfa BK Univerzitet.
E-mail: bojan.stojiljkovic@alfa.edu.rs

U pripremi i prikazivanju informacija o održivosti jedan od osnovnih koncepata koji entitet primenjuje je koncept materijalnosti. Pitanja vezana za koncept materijalnosti privukla su veliku pažnju u toku javne rasprave (1). Priroda ovog koncepta je da on zavisi od percepcija, tj. potreba, korisnika informacija. Koncept materijalnosti obično se zasniva na prosuđivanju o stvarima koje su materijalne za merodavne korisnike informacija o održivosti, do čega se dolazi na osnovu razmatranja zajedničkih informacionih potreba merodavnih korisnika kao grupe. Drugi aspekt materijalnosti su pogrešna prikazivanja, koja uključuju i propuste i koja se smatraju materijalnim ako, pojedinačno ili u zbiru, mogu u razumnoj meri da utiču na odluke merodavnih korisnika donetih na osnovu informacija o održivosti.

PRIMER: Odabir informacija koje su važne merodavnim korisnicima

Entitet posluje na globalnom nivou u različitim delatnostima, uključujući i zdravstvenu brigu i potrošačka dobra. Entitet je angažovao konsultantsku kuću da prikupi podatke o stavovima njegovih interesnih strana prema entitetovoj strategiji o održivosti. Entitet je zauzeo pristup da prvo identifikuje najznačajnije interesne grupe, koje su uključivale "kupce, dobavljače, neprofitne organizacije, korporativni/privatni sektor, akademsku zajednicu, konsultante, vlade, medije, finansijske institucije, poslovna udruženja, i dobrotvorne organizacije". Entitet na taj način dobija neposrednu informaciju o tome kako njegova strategija održivosti utiče na ljude, širu zajednicu i prirodno okruženje. Entitet je analizirao prikupljene podatke, kako bi utvrdio koja su pitanja materijalna za ispitanike. U svom izveštaju o održivosti, entitet izveštava o pitanjima koja su u ovom istraživanju ocenjena kao materijalno značajna za merodavne korisnike.

Prema primeru iz ED ISSA 5000 (2, str. 113)

Sa stanovišta entiteta koji priprema i objavljuje informacije o održivosti, entitet procenjuje šta je to materijalno značajno. Ove procene počinju prosuđivanjem o specifičnim temama (npr. klima, biodiverzitet, radna praksa, ljudska prava) i sa aspekata tih tema (npr. rizici i mogućnosti, upravljanje, ciljevi, metrika i ključni indikatori učinka) o kojima treba izveštavati. O informacijama koje, sa stanovišta entiteta, nisu materijalno značajne, entitet ne mora da daje konkretna obelodanjivanja, izuzev ako je to zahtev izabranog okvira izveštavanja ili regulatorni ili zakonski zahtev.

Procena materijalnosti uzima u obzir ocenu entiteta o tome kakvo je razumevanje merodavnih korisnika informacija o održivosti i kakve su njihove potrebe za informacijama. Tokom procene, entitet može zaključiti da su informacije materijalne iz različitih razloga, počev od prirode ili veličine pitanja održivosti ili njihove kombinacije, posebnih okolnosti entiteta i potreba za informacijama merodavnih korisnika. Stoga, procene materijalnosti entiteta uključuju i kvantitativna i kvalitativna razmatranja, tzv. dvostruku materijalnost.

Informacione potrebe merodavnih korisnika mogu da se odnose na: (a) učinak činjenica održivosti na entitet, koji može da se odnosi na finansijsku materijalnost; (b) učinak entiteta na činjenice održivosti, koji može da se poveže sa materijalnošću učinka;

ili (c) oba učinka, što se može opisati kao primena kriterijuma “dvostruke materijalnosti” u kontekstu prepoznate teme i aspekata teme koja se uključuje u informacije o održivosti.

Kada entitet koristi izabrane kriterijume za identifikaciju tema o kojima se izveštava, a koje utiču na finansijski položaj entiteta, razmatranje materijalnosti može da se posmatra kao “finansijska materijalnost”. U tom slučaju, finansijska materijalnost može da se postavi u kontekst finansijskih uslova i toga da su merodavni korisnici verovatno sadašnji i budući dobavljači zajmova i kapitala.

Kada entitet koristi odgovarajuće kriterijume koji identifikuju teme koje se odnose na učinak entiteta na okruženje, društvo, ekonomiju ili kulturu, razmatranje materijalnosti može da se posmatra kao “materijalnost učinka”. U ovom slučaju, materijalnost se razmatra u skladu sa prirodom i jačinom učinka i može biti merodavna široj grupi korisnika.

Kao koncept koji polazi od potreba korisnika informacija, koncept materijalnosti je isti i za entitet i za pružaoca usluge uveravanja. Ocena materijalnosti koju vrši entitet fokusira se na identifikaciju pitanja održivosti koja treba da se obelodane (tema i aspekata tema). Pružalac usluge uveravanja razmatra i ocenjuje materijalnost tokom pribavljanja dokaza i prilikom vrednovanja prepoznatih pogrešnih iskaza o informacijama o održivosti. Rezultat toga je da se kvalitativni faktori koje entitet i pružalac usluge uveravanja razmatraju mogu preklapati, ali ne moraju biti identični.

Predloženi standard (ISSA) 5000 zahteva od pružaoca usluge uveravanja da razmotri materijalnost za kvalitativna obelodanjivanja i da odredi materijalnost za kvantitativna obelodanjivanja. Za kvantitativna obelodanjivanja, od pružaoca usluge uveravanja takođe se traži da utvrdi materijalnost učinka (performance materiality). Praktično posmatrano, angažman uveravanja u održivosti obično uključuje višestruke ocene materijalnosti.

Pružalac usluga uveravanja pribavlja dokaze o entitetovoj proceni materijalnosti tokom različitih faza angažmana, posebno:

- tokom procedure prihvatanja ili nastavka angažmana, radi razmatranja procesa izbora tema i aspekata tema o kojima će se izveštavati, kao i obim izveštavanja;
- prilikom sticanja razumevanja politika ili procedura entiteta za identifikaciju i primenu usvojenih kriterijuma. Ovo razumevanje pomaže pružaocu usluge uveravanja da proceni da li politike ili procedure entiteta (uključujući one koje se odnose na identifikaciju relevantnih tema i aspekata teme koje će se otkriti) odgovaraju datim okolnostima i u skladu su sa primenljivim kriterijuma. Ovo razumevanje pomaže pružaocu usluga uveravanja da identifikuje podložnost entiteta obelodanjivanju pogrešnog prikazivanja;
- prilikom sticanja razumevanja o sistemu internih kontrola entiteta koji je relevantan za identifikaciju i pripremu informacija o održivosti koje se saopštavaju. Ovo bi uključivalo sticanje razumevanja informacionog sistema i povezanih procesa koji se koriste za pripremu informacije o održivosti;

- prilikom izvođenja daljih postupaka da se pribave dovoljni odgovarajući dokazi o tome da li su zahtevi okvira za izveštavanje pravilno primenjeni u pripremi i prezentaciji informacije o održivosti; i
- prilikom vrednovanja pogrešnih iskaza identifikovanih tokom angažmana, da bi se utvrdilo da li su neispravljeni pogrešni iskazi, pojedinačno ili zajedno, materijalno značajni. Ovo uključuje profesionalno prosuđivanje i razmatranje kvantitativnih i kvalitativnih faktora u kontekstu okvira izveštavanja i okolnosti angažovanja. Predlog standarda ED-5000 navodi da pogrešna prikazivanja mogu nastati usled greške ili prevare, mogu biti kvalitativna ili kvantitativna i uključuju izostavljene informacije ili informacije koje prikrivaju prezentaciju obelodanjivanja.

Za potrebe planiranja i izvođenja angažmana uveravanja i vrednovanja da li su informacije o održivosti bez materijalno pogrešnih iskaza, pružalac usluga uveravanja treba da razmotri materijalnost za potrebe kvalitativnog obelodanjivanja i materijalnost za potrebe kvantitativnog obelodanjivanja. Za kvantitativna obelodanjivanja, pružalac usluge uveravanja treba da utvrdi materijalnost učinka primerenu okolnostima.

Literatura

1. International Auditing and Assurance Standards Board - IASB (2023, October) FREQUENTLY ASKED QUESTIONS Proposed ISSA 5000: The Application of Materiality by the Entity and the Assurance Practitioner. 27.11.2023. Preuzeto 1.11.2023. sa: IAASB-International-Standard-Sustainability-Assurance-5000-Materiality-FAQ.pdf (windows.net).
2. International Auditing and Assurance Standards Board IASB (2023, August) Proposed International Standard on Sustainability Assurance 5000 General Requirements for Sustainability Assurance Engagements and Proposed Conforming and Consequential Amendments to Other IAASB Standards. Preuzeto 1.11.2023. sa: IAASB-International-Standard-Sustainability-5000-Exposure-Draft_0.pdf (windows.net).

How Does the Concept of Materiality Apply to Sustainability Reporting and Related Assurance Engagements?

Proposed ISSA 5000: *The Application of Materiality by the Entity and the Assurance Practitioner considers the materiality as a fundamental concept that is applied by the entity in preparing and presenting sustainability information and by assurance practitioners in planning and performing a sustainability assurance engagement.*

Keywords: *materiality process, double materiality*