

Sürdürülebilirlik Raporu Güvencesi Üzerine Sıkça Sorulan Sorular

Avrupa Komisyonu (EC) sürdürülebilirlik raporlamasını güçlendirmek adına Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) önerisini kabul etti. Sürdürülebilir bir ekonomiye sahip olmak için bu direktif esastır. Söz konusu öneri, sürdürülebilir karar almanın temeli olarak, şirketlerin daha karşılaştırılabilir, hedefe yönelik, güvenilir ve kolay erişilebilir bilgileri raporlamasını gerektirir.

EC ayrıca, sürdürülebilirlik raporlamasında sınırlı güvence için AB çapında bir yükümlülük getirmektedir. Avrupa Komisyonunun önerisine göre, bağımsız dış güvence, rapor edilen sürdürülebilirlik bilgilerinin güvenilirliğini artırmaktadır. Bu, sürdürülebilirlik konularına ilişkin güvenilir bilgi için artan talepleri karşılamaya yardımcı olmaktadır.

Bu çalışma, özellikle aşağıdaki konularda sürdürülebilirlik raporlaması güvencesi hakkında tekrar eden soruların yanıtlarını sağlar:

1. Sınırlı ve makul güvence hizmetleri
2. Güvence yükümlülükleri ve AB düzenleyici çerçevesi
3. Mesleki güvence standartlarının teknik yönleri

Yer verilen sorular ve cevaplar, politika yapıcıları ve diğer ilgili paydaşları sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence hakkında bilgilendirmeyi amaçlamaktadır. Sürdürülebilirlik konuları üzerine çalışmaktan ve kapsanan konuları detaylandırmaktan mutluluk duyuyoruz. Bu konunun ayrıntıları için lütfen vita@accountancyeurope.eu ile iletişime geçiniz.

1- Güvence Nedir? Kimler Güvence Hizmeti Sunabilir?

Güvence hizmeti, bir şirketin bir ücret karşılığında bağımsız bir uzmandan bir konu hakkında görüş veya sonuç istemesidir. Örneğin, şirketin ölçütleri ve hedeflerine olan güveni arttırmak amacıyla bağımsız bir üçüncü taraf görüşü talep eden yatırımcıların tavsiyeleri üzerine bu tarz bir güvence hizmeti verilebilir.

Bu hizmeti sağlayan bağımsız uzman; uygun etik ve kalite yönetimi yükümlülüklerine tabi tüm diğer güvence hizmeti sağlayıcısı veya mesleki firmalarda hizmet akdi ile çalışan diğer bağımsız güvence sağlayıcısı ve yasal denetçi olabilir.

SINIRLI VE MAKUL GÜVENCE HİZMETLERİ

2- Diğer Güvence Türleri Nelerdir?

Sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin güvence, sınırlı bir güvence hizmeti veya makul bir güvence hizmeti yoluyla sağlanabilir.

Sınırlı Güvence Hizmeti

Bir sınırlı güvence hizmetinde, güvence hizmeti sağlayıcısı, sunduğu hizmetin koşullarına göre önemli yanlışlık riskini¹ kabul edilebilir düşük bir düzeye indirir.

Bu tür bir hizmette, hizmet sağlayıcısının birincil odak noktası, rapor edilen bilgileri derlemek için kullanılan süreci anlamaktır. Bu amaçla, sağlayıcı sorgulama, gözlem ve analitik prosedürlere odaklanır. Örneğin, verileri daha toplu bir düzeyde gözlemler. Mesleki yargı, meslek mensubunun sunacağı hizmet ve karara varmak için elde ettiği kanıtları belirlemesi açısından önemlidir.

Meslek mensubu, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak bir sonuca varır. Meslek mensubu, beyan edilen bilgilerinin, “geçerli kriterlere” göre adil olmayan bir şekilde temsil edildiğine inanmalarına yol açacak herhangi bir konunun/konuların dikkatlerini çekip çekmediğini belirtir. Geçerli kriterler, şirketin açıklamaları hazırlamak için kullandığı raporlama çerçevesi, standardı veya yönetmeliğidir (bkz. Soru 4).

Makul Güvence Hizmeti

Bir makul güvence hizmetinde, güvence hizmeti sağlayıcısı, önemli yanlışlık riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmek için yeterli uygunlukta kanıt elde eder. Hizmet sağlayıcısının bilgi, uzmanlık ve deneyimine dayanan mesleki yargısı, karara varmak için yeterli çalışma yapıldığından emin olmak açısından önemli bir role sahiptir.

Bu tür bir hizmet için verilen çaba, sınırlı bir güvence hizmetinden daha kapsamlı prosedürler gerektirir.

Bunlar:

- (i) Herhangi bir konunun adil olmayan bir şekilde temsil edilebileceğine dair risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi.
- (ii) Meslek mensubunun güvenme niyetinde olduğu şirketin iç kontrollerinin işleyiş etkinliğini test etmek.
- (iii) Maddi doğrulama teknikleri.

Meslek mensubu daha sonra, güvenceye konu bilgilerin geçerli raporlama kriterlerine, yani geçerli raporlama çerçevesine, standardına veya düzenlemesine göre önemli yanlışlıklar içerip içermediğine ilişkin olumlu bir şekilde kararını bildirir.

Makul güvence, finansal tabloların denetiminde elde edilen bir güvence hizmeti türüdür. Oldukça yüksek fakat mutlak olmayan bir güvence seviyesini ifade eder. Güvence asla mutlak olmayacaktır çünkü her zaman içsel sınırlamalar güvence hizmetine eşlik eder. Bunun nedeni; hile, hata riskleri ve bilgi öznelliği gibi test yoluyla elde edilen bazı kanıtların doğası gereğidir.

3. Sınırlı ve Makul Güvence Hizmetleri Arasındaki Fark Nedir?

Her iki türdeki güvence hizmeti de ilk etapta bilgilerin **doğrulanabilir** olmasını gerektirir (bkz. Soru 4).

Bu iki güvence hizmeti, yalnızca, raporda kararını beyan edecek güvence hizmeti sağlayıcısı tarafından yürütülen **çalışma** açısından farklılık gösterir. Aslında, sınırlı bir güvence hizmetinde, hizmet sağlayıcılar, makul bir

¹ Önemli bir yanlışlık, yeterince doğru bir şekilde raporlanmamış bir bilgidir. Söz konusu bilgi, bu bilgiye itibar eden kişilerin ekonomik kararlarını etkileyebilmektedir.

güvence hizmetinde olduğundan daha az prosedür uygular ve kararına esas alabileceği daha az kanıtı ihtiyaç duyar. Sonuç olarak, raporu kullananlar için aynı düzeyde bir rahatlık sağlamayacaktır. (Sınırlı ve makul güvence hizmetleri hakkında daha fazla ayrıntı için Soru 2'ye bakınız.)

4. Güvence Hizmeti Sağlamak için Herhangi Bir Koşul Söz Konusu mu?

Sağlanacak güvence hizmeti ister makul ister sınırlı olsun, raporlanan bilgiler, aşağıdakiler göz önünde bulundurularak **doğrulanabilir** olmalıdır:

- Uygun güvenceye konu bilgi ve uygun raporlama kriterleri ile doğrulanmalıdır (Soru 9'a bakınız). İlgili konunun değerlendirilmesinde, raporlama kriterlerinin uygunluğu bir referans noktası olarak hizmet ettiğinden kilit önem taşır. Raporlama standartları; uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşıdıkları sürece ve net tanımlar sağladıkları sürece uygundur.
- Etkili ve uygun şekilde yönetilen iç süreçler ve kontrollerle doğrulanmalıdır. Bu şekilde, raporlama yapan şirket, raporlanan verilerin kalitesinden emin olur ve uygun kanıtları sunabilir. Mevcut durumda birçok şirket, sürdürülebilirlikle ilgili doğru verileri toplamak ve raporlamak için etkili sistemlere ve süreçlere sahip değildir.

Ancak kurum-içi süreç ve kontroller, sürdürülebilirlik raporunu karşılaştırılabilir, uygun ve güvenilir kılmak için yeterli değildir. Sürdürülebilirlik raporlamasının yüksek kalitede olmasını sağlamak için bağımsız bir dış güvence hizmeti sağlayıcısına ihtiyaç vardır.

Güvence sağlayıcıların izleyeceği mesleki standarda göre, diğer ön koşullar da karşılanmalıdır. Soru 8'e bakınız.

5. Sürdürülebilirlik Raporu için Hangi Standart Kullanılmaktadır?

Meslek mensubu, bir güvence hizmetini etkin ve verimli bir şekilde yürütmek için belirli standart ve prosedürleri takip eder. Uygulama alanının genişlemesi sebebiyle, Uluslararası Güvence Hizmeti Standardı (ISAE) 3000 Revize² sürdürülebilir bilgilerin güvencesine ilişkin en çok kullanılan standarttır.

Avrupa düzeyinde, ISAE 3000'i kullanmak için yasal bir gereklilik yoktur. Ancak, Fransa, İtalya ve İspanya gibi ülkeler, kendi ulusal gelişimlerine temel oluşturmak amacıyla bu standardı kullanırken; gönüllü güvence hizmetinin yaygın olarak uygulandığı Hollanda gibi ülkeler de vardır. Sürdürülebilirlik bilgilerinin belirli bölümlerine ilişkin başka mesleki standartlar da uygulanabilir. Bunlara örnek olarak ISAE 3410 (Sürdürülebilirlik Bağlamında Uluslararası Güvence Hizmeti Standardı-Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri) verilebilir.

Güvence Yükümlülükleri ve AB Düzenleyici Çerçevesi

6. Sürdürülebilirlik Raporlama Güvencesi Avrupa'da zorunlu mu? Hangi ülkelerde zorunlu?

Avrupa düzeyinde sürdürülebilirlik raporlaması güvencesi henüz zorunlu değildir.

Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması Direktifi 2014/95/EU (NFRD), bağımsız denetçinin yalnızca yönetim raporunda veya ayrı bir raporda finansal olmayan bir bilgiye yer verilip verilmediğini kontrol etmesini gerektirir. Ancak içeriğini kontrol etmesini gerekli kılmaz. Tüm AB Üye Ülkeleri, bu yükümlülüğü yerel kanunlarına aktarmak zorundaydı.

² Güvence Hizmetlerine ilişkin Uluslararası Standart (ISAE) 3000 Revize: Geçmiş finansal bilgilerin denetimi veya incelemeleri dışında kalan güvence görevleri; standart, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından yayınlanmıştır, bakınız: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-assurance-engagements-isae-3000-revised-assurance-engagements-other-audits-or-0>

Finansal Olmayan Bilgilerin Raporlanması Direktifi (NFRD) ayrıca AB Üye Ülkelerine finansal olmayan/sürdürülebilirlik bilgilerinin bağımsız bir güvence hizmeti sağlayıcısı tarafından doğrulanmasını talep etme seçeneği de sunmuştur. Üç Üye Ülke (Fransa, İtalya, İspanya) zorunlu bağımsız güvenceyi tercih etmiştir. Yapılan ankete göre, diğer 14 Üye Ülkede, birçok işletme raporlamaları gereken sürdürülebilirlik bilgileri konusunda güvence istemeyi gönüllü olarak tercih etmektedir.

Avrupa Komisyonu'nun Sürdürülebilir Bilgilerin Raporlanması Direktifi (CSRD) önerisi sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin sınırlı güvence için AB çapında bir yükümlülük³ getirmektedir. Avrupa Komisyonu, sınırlı bir güvence şartıyla başlamayı ve potansiyel olarak daha sonraki bir aşamada makul güvenceye geçmeyi önermektedir.

Avrupa Komisyonu, finansal bilgiler ve sürdürülebilirlik bilgileri arasındaki bağlantının sağlanmasına yardımcı olacağını savunarak, denetçi veya denetim firması tarafından sunulacak sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence hizmetini önermektedir. Bu, sürdürülebilirlik bilgilerinin kullanıcılar için özellikle önem taşımaktadır. Buna ek olarak, Avrupa Komisyonu, hizmet sağlayıcıların 765/2008 No'lu yönetmelik uyarınca uygunluk değerlendirme kuruluşları tarafından akredite edildiğini göz önünde bulundurarak, herhangi bir bağımsız güvence hizmeti sağlayıcısının, sınırlı bir güvence hizmeti temelinde sürdürülebilirlik bilgileri hakkında bir sonuç sağlamasına izin verme seçeneği sunar.

Mesleki Güvence Standartlarının Teknik Yönleri

7. Güvence Hizmeti Sunan Meslek Mensubu Hangi Beceri ve Davranışları Sergilemelidir?

Diğer tüm güvence hizmetlerinde olduğu gibi, sürdürülebilirlik bilgilerine ilişkin güvence sağlarken, muhasebe meslek mensuplarının her zaman güçlü etik davranış ve mesleki yargı sergilemeleri gerekmektedir. Uluslararası Etik Standartları Kurulu'nun (IESBA) Muhasebe Meslek Mensupları için Uluslararası Etik Kurallar El Kitabı'nın temel ilkelerini uygulamalıdır. Bu ilkeler aşağıdaki gibidir:

- Dürüstlük
- Bağımsızlık dahil, tarafsızlık
- Mesleki yeterlilik ve özen
- Sır saklama
- Mesleğe uygun davranış

Güvence hizmeti sağlayıcıları, bağımsızlık da dahil olmak üzere güçlü etik ilke ve kurallara uymalıdır. Bağımsızlık, mesleki yargıdan ödün vermeden bir güvence kararına varmalarına izin verir. Bu, hizmet sağlayıcısının dürüstlikle hareket etmesini sağlar, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik kullanmasına izin verir.

ISAE 3000'i uygulayan bir güvence hizmeti sağlayan meslek mensubu, yüksek kalitede ve tutarlı hizmet sağlayabilmek için bir kalite kontrol veya kalite yönetim sistemine sahip olma şartına uymalıdır.

³ Sürdürülebilir Bilgilerin Raporlanması Direktifi (CSRD) kapsamında yer alan şirketler, 2023 mali yılı için 2024'ten itibaren CSRD'ye uygun olarak sürdürülebilirlik bilgilerini yayınlamaları zorunlu olacaktır. Bu şirketler, 2024'ten itibaren bir güvence yükümlülüğünü yerine getirmek zorunda kalacaklardır.

8. Güvence Hizmetinin Ön Koşulları Nelerdir?

ISAE 3000'e göre, bir güvence hizmeti aşağıdaki unsurları gerektirir:

- İlgili tarafların uygun rolleri ve sorumlulukları.
- Uygun, güvenceye dayanan konu bilgisi.
- Bir güvence hizmeti için karşılanması gereken belirli özellikleri gösteren uygun raporlama kriterleri: uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık, anlaşılabilirlik (Ayrıca bkz. Soru 4).
- Raporlanacak bilgilerin yeterli uygunlukta kanıtla desteklenmesini sağlamak için etkin ve uygun şekilde yönetilen iç süreçler ve kontroller.
- Güvence raporu (Bakınız: Soru 10).

9. Güvenceye Konu Bilginin Dayanağı Nedir?

Makul ya da sınırlı herhangi bir güvence hizmetinin değerlendirilmesi için açıkça tanımlanmış bir konuya ihtiyaç vardır. Güvence hizmeti sağlayıcısı, çeşitli konulara ilişkin güvence sağlayabilir, örneğin:

- Tam bir sürdürülebilirlik raporu ya da raporun belirli bir kısmı
- Belirli ekonomik, toplumsal ve yönetsimsel (ESG) yönleri ve/veya temel performans göstergeleri
- Raporlama Süreci

Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Direktifi (CSRD) önerisi, bağımsız üçüncü taraf güvencesi için AB düzeyinde bir yükümlülüğü kapsar. Ancak ilgili konular açısından henüz daha fazla ayrıntı sunmaz.

10. Güvence Raporu Hangi Bilgileri İçerir?

ISAE 3000, güvence raporuna dahil edilmesi gereken ana unsurları açıklar:

- Elde edilen güvence düzeyinin tanımı (Sınırlı veya makul).
- Güvence hizmetinin kapsamı ve dayanak konusu.
- Güvenceye konu bilginin, geçerli kıstaslara göre ölçülmesine ilişkin önemli yapısal sınırlamalar (varsa).
- Şirketin ve güvence hizmeti sağlayıcısının ilgili sorumlulukları, geçerli güvence standartlarını adlandırmak ve uygun olduğu şekilde mesleki standartlara daha fazla bağlılığı sağlamak.
- Aşağıda sıralananlarla uyumluluk beyanları:
 - ISAE
 - Kalite kontrol/kalite yönetim sistemi yükümlülükleri (ISQC1/ISQM1);
 - IESBA Kurallarının bağımsızlığı ve diğer etik yükümlülükler (veya diğer mesleki kurallar, ancak talep varsa değerlendirilir)
- Karara esas olarak uygulanacak mesleki faaliyet (ilgili bölgeler, süreçler ve test edilen veriler, vb.)
- Güvence hizmeti sağlayıcısının ulaştığı değiştirilmemiş veya değiştirilmiş sonuç.

SORUMLULUK REDDİ: Accountancy Europe, bu yayındaki bilgilerle ilgili herhangi bir sorumluluğu kabul etmez. Materyalin kaynağı olarak kabul edildiğimiz ve orijinal içeriğe atıfta bulunduğu müddetçe, bu yayının yayılmasını teşvik etmekteyiz. Bu yayını çoğaltmak veya tercüme etmek için lütfen info@accountancyeurope.eu adresine bir talep gönderiniz.