



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3410

SERA GAZI BEYANLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMLERİ

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2022 yılı yayımı, Bölüm 1 ve Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410 “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”nin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır.)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- GDS 3410 *Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri* Standardının ilk sürümü, 20/12/2022 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/13738] sayılı Kurul Kararıyla, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 (1. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- GDS 3410 *Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri* Standardına ilişkin son değişiklikler, 01/02/2024 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/22438] sayılı Kurul Kararıyla, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 03/02/2024 tarih ve 32449 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3410
SERA GAZI BEYANLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMLERİ
İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	1
Kapsam	2-11
Yürürlük Tarihi	12
Amaçlar	13
Tanımlar	14
Ana Hükümler	
GDS 3000	15
Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	16-18
Denetimin Planlanması	19
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	20-22
İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	23-34
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler	35-56
Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması	57
Yazılı Beyanlar	58-60
Sonraki Olaylar	61
Karşılaştırmalı Bilgiler	62-63
Diğer Bilgiler	64
Belgelendirme.....	65-70
Güvence Sonucunun Oluşturulması	71-74
Güvence Raporunun İçeriği	75-76
Diğer İletişim Sorumlulukları	77

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Giriş	A1-A7
Tanımlar	A8-A16
GDS 3000	A17
Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	A18-A37
Denetimin Planlanması	A38-A43
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik	A44-A51
İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	A52-A89
“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler	A90-A112
Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması	A113-A115
Yazılı Beyanlar	A116
Sonraki Olaylar	A117
Karşılaştırmalı Bilgiler	A118-A123
Diğer Bilgiler	A124-A126
Belgelendirme.....	A127-A129
Güvence Sonucunun Oluşturulması	A130-A132
Güvence Raporunun İçeriği	A133-A151
Ek 1: Emisyonlar, Arındırmalar ve Emisyon Mahsupları	
Ek 2: Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Raporu Örnekleri	

Giriş

1. Sera gazı (SG) emisyonları ile iklim değişikliği arasındaki bağlantı dikkate alındığında, birçok işletme iç yönetim amaçları için SG emisyonlarını sayısallaştırır ve birçoğu da aşağıdaki nedenlerle SG beyanı hazırlar:
 - (a) Açıklanmasını zorunlu tutan düzenleyici bir sistemin (bundan sonra “düzenleyici açıklama sistemi” olarak ifade edilecektir) parçası olması dolayısıyla,
 - (b) Emisyon ticareti sisteminin parçası olması dolayısıyla veya
 - (c) İhtiyari olarak, yatırımcıları ve diğerlerini bilgilendirmek için. İhtiyari yapılan açıklamalar; örneğin ayrı bir belge olarak yayımlanabilir, daha kapsamlı bir sürdürülebilirlik raporuna veya işletmenin yıllık faaliyet raporuna dâhil edilebilir ya da bir “karbon siciline” dâhil olmayı kolaylaştırmak için yapılabilir.

Kapsam

2. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS) bir işletmenin SG beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini düzenler.
3. Denetçinin; örneğin SG beyanının sadece bir bölümünü oluşturduğu bir sürdürülebilirlik raporuna yönelik raporlama yapmak için güvence denetimi yürütmek amacıyla görevlendirilmiş olması durumunda, güvence denetiminde ulaştığı sonuç SG beyanına ilave olarak diğer bilgileri de kapsayabilir. Bu gibi durumlarda: (Bkz.: A1-A2 paragrafları)
 - (a) Bu GDS; -SG beyanının, güvenceye konu olan tüm bilgilerin küçük bir bölümünü oluşturduğu durumlar dışında- SG beyanı ile ilgili olarak uygulanan güvence prosedürleri için geçerlidir ve
 - (b) GDS 3000¹ (veya belirli bir dayanak denetim konusunu düzenleyen başka bir GDS), denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren bilgilerin dışında kalanlarla ilgili olarak uygulanan güvence prosedürleri için geçerlidir.
4. Bu GDS aşağıdaki konulara yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini kapsamaz ve bunlara ilişkin özel bir rehberlik sağlamaz:
 - (a) Azot oksit (NO_x) ve kükürt dioksit (SO₂) gibi SG emisyonları dışındaki emisyon beyanları. Bu GDS yine de bu tür denetimler için rehberlik sağlayabilir,²
 - (b) Ürün yaşam döngüsü “ayak izi”, varsayımsal “dayanak” bilgiler ve emisyon verilerine dayanan kilit performans göstergeleri gibi SG ile ilgili diğer bilgiler (Bkz.: A3 paragrafı) veya

¹ GDS 3000, “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”

² NO_x (diğer bir ifadeyle NO ve NO₂; SG azot oksitten -N₂O- farklıdır) ve SO₂ iklim değişikliğiyle değil “asit yağmurlarıyla” ilişkilendirilmektedir.

- (c) Diğer işletmeler tarafından emisyon mahsupları olarak kullanılan karbon denkleştirme (ofset) projeleri gibi araçlar, prosesler veya mekanizmalar. Ancak, bir işletmenin SG beyanının güvenceye konu olan emisyon mahsupları içermesi durumunda, bu emisyon mahsupları ile ilgili olarak -uygun hâllerde- bu GDS hükümleri uygulanır (Bkz.: 76(f) paragrafı).

Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler

5. *Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve*de (Güvence Çerçevesi) bir güvence denetiminin doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim şeklinde olabileceği belirtilmektedir. Bu GDS sadece doğrulama hizmetlerini düzenlemektedir.³

Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Denetimlerine İlişkin Prosedürler

6. GDS 3000’de, bir güvence denetiminin makul güvence denetimi ya da sınırlı güvence denetimi olabileceği belirtilmektedir.⁴ Bu GDS hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimlerini düzenlemektedir.
7. Bir SG beyanına ilişkin makul güvence denetimleri ve sınırlı güvence denetimlerinde denetçi; tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamayı içerebilen güvence prosedürlerinin bir bileşiminden faydalanmayı seçer. Belirli bir denetimde uygulanacak güvence prosedürlerinin belirlenmesi mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. SG beyanları çok çeşitli durumları kapsadığı için, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı denetimden denetime büyük farklılık gösterebilir.
8. Aksi belirtilmedikçe, bu GDS’nin tüm hükümleri hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimlerinde uygulanır. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden daha düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterirken, bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır.⁵ Yalnızca bir denetim türü için geçerli olan hükümler, paragraf numarasının sonuna “S” (sınırlı güvence) veya “M” (makul güvence) ilave edilerek tablo şeklinde sunulmuştur. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen bazı sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir (Bkz.: denetçinin SG beyanına ilişkin makul güvence denetimi ve sınırlı güvence denetiminde uyguladığı müteakip prosedürler arasındaki temel farklılıkların açıklandığı A90 paragrafı) (Bkz.: A4 ve A90 paragrafları).

GDS 3000, Diğer Mesleki Düzenlemeler ve Hükümlerle İlişkisi

9. Denetçi, bir işletmenin SG beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde bu GDS’ye ve GDS 3000’e uyar. Bu GDS; GDS 3000’i tamamlar ancak GDS 3000’in yerini almaz ve bir işletmenin SG beyanına yönelik

³ GDS 3000, 12(i)(ii) paragrafı

⁴ GDS 3000, 12(i)(i) paragrafı

⁵ GDS 3000, 12(i)(i)(b) paragrafı

raporlama yapmak için yürütülen güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağına ilişkin daha ayrıntılı hükümler içerir (Bkz.: A17 paragrafı).

10. GDS 3000'e uygunluk denetçinin; diğer hususların yanı sıra, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralların (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.⁶ GDS 3000 ayrıca sorumlu denetçinin; Kalite Yönetim Standardı 1'i (KYS 1)⁷ veya asgari olarak KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeleri uygulayan bir denetim şirketinin mensubu olmasını gerektirir (Bkz.: A5-A6 paragrafları).
11. Denetimin mevzuat veya bir emisyon ticareti sistemi hükümlerine tabi olması durumunda, bu GDS söz konusu mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerini geçersiz kılmaz. Mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerinin bu GDS'den farklılaşması durumunda, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerine uygun olarak yürütülen bir denetim doğrudan bu GDS ile uyumsuz olur. Denetçi, sadece bu GDS'nin geçerli tüm hükümlerinin yerine getirilmesi durumunda, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümlerinin yanı sıra bu GDS'ye uygunluk sağladığını belirtebilir (Bkz.: A7 paragrafı).

Yürürlük Tarihi

12. Bu GDS, 31/12/2022 tarihi ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

13. Denetçinin amaçları:
 - (a) SG beyanının hata veya hile kaynaklı herhangi bir önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek; böylece makul güvence veya sınırlı güvence sonucu bildirmek.
 - (b) Bulgularına dayanarak, aşağıdaki hususları raporlamak:
 - (i) Makul güvence denetiminde; SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı veya
 - (ii) Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.

⁶ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

⁷ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları ve KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri için Kalite Yönetimi

- (c) Bu GDS aksini gerektirmediği sürece, bulgularına dayanarak iletişim kurmak.

Tanımlar

14. Bu GDS'nin hedefleri açısından, aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:⁸

- (a) Geçerli kıstaslar: İşletmenin SG beyanında yer alan emisyonları sayısallaştırmak ve raporlamak için kullanılan kıstaslardır.
- (b) Yönetim beyanları: Açık veya başka bir şekilde SG beyanına dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, işletme tarafından sunulan beyanlardır.
- (c) Baz yıl: İşletmenin emisyonlarının zaman içerisinde karşılaştırıldığı birden çok yılın ortalaması veya belirli bir yıldır.
- (d) Emisyon üst sınırı ve ticareti: Genel emisyon sınırlarını belirleyen, emisyon izinlerinin katılımcılar arasında tahsisini yapan ve birbirleriyle izinlerin ve emisyon kredilerinin (emisyon miktarlarının) ticaretini yapmalarına imkân sağlayan sistemdir.
- (e) Karşılaştırmalı bilgiler: Önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak SG beyanlarında yer alan miktar/tutar ve açıklamalardır.
- (f) Emisyonlar: İlgili dönem boyunca; atmosfere yayılmış olan veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan sera gazlarıdır. Emisyonlar şu şekilde sınıflandırılabilir:
 - (i) Direkt emisyonlar: İşletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan emisyonlardır ("Kapsam 1 emisyonlar" olarak da bilinmektedir) (Bkz.: A8 paragrafı).
 - (ii) Dolaylı emisyonlar: İşletmenin faaliyetlerinden kaynaklanan ancak bir başka işletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan emisyonlardır. Dolaylı emisyonlar şu şekilde sınıflandırılabilir:
 - "Kapsam 2 emisyonlar": İşletme tarafından transfer edilen ve tüketilen enerji ile bağlantılı emisyonlardır (Bkz.: A9 paragrafı).
 - "Kapsam 3 emisyonlar": "Kapsam 2 emisyonları" dışında kalan dolaylı emisyonlardır (Bkz.: A10 paragrafı).
- (g) Emisyon mahsubu: İşletmenin SG beyanında yer alan ve bildirilen toplam emisyonlardan mahsup edilen ancak silinmeyen bir kalemdir; çoğunlukla karbon denkleştirme (offset) alımlarından oluşur ancak işletmenin de bir parçası olduğu düzenleyici bir sistem veya başka bir sistem ile kabul edilen performans kredileri (emisyon miktarları) ve izinler gibi diğer birçok araç veya mekanizmayı da içerebilir (Bkz.: A11-A12 paragrafları).

⁸ GDS 3000'de yer alan tanımlar bu GDS için de geçerlidir.

- (h) Emisyon faktörü: Bir faaliyet ölçüsünü (örneğin, tüketilen yakıt litresi, kat edilen kilometre, çiftlikteki hayvan sayısı veya üretilen ürün tonu) bu faaliyetle ilgili SG miktarı tahmini cinsinden ifade etmek için kullanılan matematiksel bir katsayı veya orandır.
- (i) Emisyon ticareti sistemi: SG emisyonlarını azaltmak amacıyla, ekonomik teşvikler sağlayarak bu gazları kontrol etmek için kullanılan piyasa esaslı bir yaklaşımdır.
- (j) İşletme: SG beyanında yer alan emisyonla ilişkili tüzel kişilik, iktisadi işletme ya da tüzel kişilik veya ekonomik işletmenin tanımlanabilir bir bölümü (örneğin, bir fabrika veya atık sahası gibi diğer türlü tesisler) ya da tüzel kişi, diğer işletmeler veya bu işletmelerin bölümlerinden oluşan bir kombinasyondur (örneğin, bir ortak girişim).
- (k) Hile: Yönetimden, üst yönetimden sorumlu olanlardan, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir.
- (l) Müteakip prosedürler: Kontrol testleri (varsa), detay testleri ve analitik prosedürleri de içeren “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan prosedürlerdir.
- (m) SG beyanı: Temel unsurları ve bir işletmenin belirli bir döneme ait SG emisyonlarının sayısallaştırılması (bazı durumlarda emisyon envanteri olarak da adlandırılmaktadır) ile -uygun hâllerde- karşılaştırmalı bilgileri ve önemli sayısallaştırma ve raporlama politikalarının bir özetini içeren açıklayıcı notları gösteren bir beyandır. Bir işletmenin SG beyanı, arındırılan veya mahsup edilen emisyonların sınıflandırılmış bir listesini de içerebilir. Denetimin SG beyanının bütününe kapsamaması durumunda, “SG beyanı” terimi SG beyanının denetim kapsamına giren kısmı olarak kabul edilir. İlgili denetim için “denetime konu bilgiyi” SG beyanı oluşturur.⁹
- (n) Sera gazları (SG’ler): Karbondioksit (CO₂) ve geçerli kıstaslara göre SG beyanına dâhil edilmesi gereken diğer tüm gazlardır (örneğin; metan, azot oksit, kükürt hekzaflörür, hidroflorokarbonlar, perflorokarbonlar ve kloroflorokarbonlar). Karbondioksit dışındaki gazlar genellikle karbondioksit eşdeğerleri (CO_{2-e}) cinsinden ifade edilir.
- (o) Kurumsal sınır: İşletmenin hangi faaliyetlerinin SG beyanına ekleneceğini belirleyen sınırdır.
- (p) Performans önemliliği: SG beyanı için belirlenmiş önemlilikten daha düşük olarak belirlenen miktar/tutar veya miktarlar/tutarlardır. Performans önemliliğinin belirlenme amacı ise, düzeltilmemiş yanlışlıklar ile tespit edilmemiş yanlışlıkların toplamının, SG beyanı için belirlenen önemliliği aşması ihtimalini uygun bir seviyeye indirmektir. Uygun hâllerde performans

⁹ GDS 3000, 12(e) paragrafı

önemliliği, belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen miktarı/tutarı veya miktarları/tutarları da ifade eder.

- (q) Satın alınan karbon denkleştirme (ofset): İşletmenin varsayımsal bir dayanakla karşılaştırarak bir başka işletmeye ait emisyonların azaltılması (emisyon kesintisi) veya bir başka işletmeye ait arındırmaların arttırılması (arındırma artırımı) için ödediği bir emisyon mahsubudur (Bkz.: A13 paragrafı).
- (r) Sayısallaştırma: İşletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili belirli kaynaklar (veya yutaklar) tarafından salınmış (veya arındırılmış) SG miktarını belirleme sürecidir.
- (s) Arındırma: İşletmenin belli bir dönem boyunca atmosferden arındırdığı ya da tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'lerdir (Bkz.: A14 paragrafı).
- (t) Önemli tesis: SG beyanında yer alan toplam emisyonlara göre ortaya çıkardığı emisyonun tek başına büyüklüğünden veya belirli bir "önemli yanlışlık" riskine yol açan nitelik veya şartlarından dolayı ayrı bir öneme sahip olan tesisler (Bkz.: A15-A16 paragrafları).
- (u) Yutak: SG'leri atmosferden arındıran fiziksel bir birim veya prosestir.
- (v) Kaynak: SG'leri atmosfere salan fiziksel bir birim veya prosestir.
- (w) Emisyon türü: Emisyon kaynağı, gaz türü, bölge veya tesis gibi bir unsura dayanarak emisyonların gruplandırılması.

Ana Hükümler

GDS 3000

15. Denetçi, bu GDS ve GDS 3000'in hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin bu GDS'ye uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez (Bkz.: A5-A6, A17, A21-A22, A37, A127 paragrafları).

Müşteri İlişisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Bilgi, Beceri ve Deneyim

16. Sorumlu denetçi:
- (a) Yoğun bir eğitim ve uygulama süreci sonucunda, güvence becerileri ve teknikleri konusunda yetkinliğe ve güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmeye yönelik olarak emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili gerekli yetkinliğe sahiptir ve
 - (b) Denetimi yürütecek kişilerin tamamının, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması dâhil, denetimi bu GDS'ye uygun olarak yürütmek için gerekli yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A18-A19 paragrafları).

Denetimin Ön Şartları

17. Denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığını tespit etmek için:

- (a) Sorumlu denetçi, SG beyanının ve denetimin özellikle aşağıdaki hususlarda hedef kullanıcılara fayda sağlaması için yeterli kapsama sahip olduğunu belirler (Bkz.: A20 paragrafı):
 - (i) SG beyanının sayısallaştırılan veya kolaylıkla sayısallaştırılabilen önemli emisyonları kapsam dışı bırakması durumunda, bu kapsam dışı bırakmaların içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı,
 - (ii) Denetimin işletme tarafından raporlanan önemli emisyonlarla ilgili güvenceyi kapsam dışı bırakması hâlinde, bu kapsam dışı bırakmaların içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı ve
 - (iii) Denetimin emisyon mahsuplarıyla ilgili bir güvenceyi kapsamaması hâlinde, denetçinin mahsuplarla ilgili olarak elde edeceği güvencenin ve bunlarla ilgili güvence raporunun amaçlanan içeriğinin açık ve içinde bulunulan şartlara göre makul olup olmadığı ve denetimi yaptıran taraf tarafından anlaşılıp anlaşılmadığı (Bkz.: A11-A12 paragrafları).
- (b) GDS 3000¹⁰'de zorunlu kılındığı şekilde geçerli kıstasların uygunluğunu değerlendirirken denetçi, kıstasların en azından aşağıdaki unsurları kapsayıp kapsamadığını belirler (Bkz.: A23-A26 paragrafları):
 - (i) İşletmenin kurumsal sınırını belirleme yöntemi (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
 - (ii) Açıklanacak SG'ler,
 - (iii) Baz yıla ilişkin düzeltmeler yapma yöntemleri de dâhil, kabul edilebilir sayısallaştırma yöntemleri (varsa) ve
 - (iv) SG beyanı hazırlanırken, hedef kullanıcıların yapılan önemli muhakemeleri anlayabilmelerine yönelik yeterli açıklamalar (Bkz.: A29-A34 paragrafları).
- (c) Denetçi;
 - (i) İşletmenin, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli gördüğü iç kontrolü tasarlama, uygulama ve devam ettirme,
 - (ii) SG beyanının geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanması ve (Bkz.: A35 paragrafı)
 - (iii) SG beyanında kullanmış olduğu geçerli kıstasa ve sözleşme şartlarından açıkça anlaşılamıyorsa bu kıstasların kim tarafından geliştirildiğine atıfta bulunma veya bu kıstasları açıklama (Bkz.: A36 paragrafı)

¹⁰ GDS 3000, 24(b)(ii) ve 41 inci paragraf

sorumluluğunu anladığına ve üstlendiğine dair işletmenin mutabakatını alır.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

18. GDS 3000¹¹ uyarınca üzerinde anlaşmaya varılan sözleşmenin zorunlu şartları aşağıdakileri içerir (Bkz.: A37 paragrafı):
- (a) Denetimin amacı ve kapsamı,
 - (b) Denetçinin sorumlulukları,
 - (c) 17(c) paragrafında açıklananlar dâhil, işletmenin sorumlulukları,
 - (d) SG beyanının hazırlanmasına yönelik geçerli kıstasların belirlenmesi,
 - (e) Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıf ve raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama ve
 - (f) Denetimin sonuna doğru işletmenin yazılı beyan sunma sorumluluğunu üstlendiği.

Denetimin Planlanması

19. GDS 3000¹², de zorunlu kılındığı şekilde denetimi planlarken denetçi (Bkz.: A38-A41 paragrafları):
- (a) Denetimin kapsamını tanımlayan denetimin özelliklerini belirler.
 - (b) Denetimin zamanlaması ve kurulması gereken iletişimlerin niteliğini planlamak amacıyla denetimin raporlama amaçlarını belirler.
 - (c) Mesleki muhakemesini kullanarak, denetim ekibinin çalışmalarının yönlendirmesinde önemli olduğunu düşündüğü etkenleri mütalaa eder.
 - (d) Denetimin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin prosedürleri ve -uygun hâllerde- sorumlu denetçinin işletme için uyguladığı diğer denetimlerden elde ettiği bilgilerin ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
 - (e) Uzmanlar ve diğer denetçilerin katılımı dâhil, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler (Bkz.: A42-A43 paragrafları).
 - (f) İşletmenin iç denetim fonksiyonunun -varsa- denetim üzerindeki etkisini belirler.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Denetim Planlanırken Önemlilik ve Performans Önemliliğinin Belirlenmesi

20. Denetçi genel denetim stratejisini oluştururken SG beyanı için önemliliği belirler (Bkz.: A44-A50 paragrafları).

¹¹ GDS 3000, 27 nci paragraf

¹² GDS 3000, 40 ıncı paragraf

21. Denetçi “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve müteakip denetim prosedürlerinin niteliğine, zamanlamasına ve kapsamına karar vermek amacıyla performans önemliliğini belirler.

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması

22. Denetçi, başlangıçta önemliliğe ilişkin farklı bir miktar/tutar belirlemesine sebep olacak bir bilgiden denetimin yürütülmesi sırasında haberdar olması durumunda, SG beyanı için belirlediği önemliliği değiştirir (Bkz.: A51 paragrafı).

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme

23. Denetçi, işletme ve çevresinin tanınmasında aşağıdaki hususlar hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53 paragrafları):

- (a) Geçerli kıstaslar dâhil, ilgili sektör, mevzuat/düzenlemeler ve diğer dış etkenler.
- (b) Aşağıdaki hususlar dâhil, işletmenin niteliği:
 - (i) a. Emisyonların kaynakları ve tamlığı ile -varsa- yutaklar ve emisyon mahsupları,
 - b. Her bir faaliyetin işletmenin toplam emisyonlarına sağladığı katkı ve
 - c. SG beyanında raporlanan miktarlara ilişkin belirsizlikler (Bkz.: A54-A59 paragrafları),dâhil, işletmenin kurumsal sınırı kapsamındaki faaliyetlerin niteliği (Bkz.: A27-A28 paragrafları).
- (ii) Önemli emisyonlarla ilgili fonksiyonlarda dışarıdan hizmet alımının ya da emisyon kaynaklarının birleşimi, edinimi veya satışının söz konusu olup olmadığı dâhil, faaliyetlerin niteliği veya kapsamında önceki döneme göre meydana gelen değişiklikler ve
- (iii) Faaliyetlerde gerçekleşen kesintilerin sıklığı ve niteliği (Bkz.: A60 paragrafı).
- (c) Emisyonların mükerrer sayılma olasılığı ile sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarındaki değişikliklerin gerekçeleri dâhil, işletmenin SG beyanındaki sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının seçimi ve uygulaması.
- (d) İlgili açıklamalar dâhil, geçerli kıstasların tahminlerle ilgili hükümleri.
- (e) İşletmenin iklim değişikliği hedefi ve stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler (Bkz.: A61 paragrafı).

- (f) İşletme bünyesindeki emisyon bilgilerine ilişkin sorumluluk ile bu bilgilerin gözetimi.
- (g) İşletmenin bir iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmaması ve -sahipse- iç denetim fonksiyonunun emisyonlara ilişkin faaliyetleri ve temel bulguları.

Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirme Prosedürleri

24. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ile “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir (Bkz.: A52-A53, A62 paragrafları):
- (a) Denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki kişilerin sorgulanması.
 - (b) Analitik prosedürler (Bkz.: A63-A65 paragrafları).
 - (c) Gözlem ve tetkik (Bkz.: A66-A68 paragrafları).

İşletmenin İç Kontrolü Hakkında Kanaat Edinme

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
25S. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmesinde dayanak olarak, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili -aşağıdaki hususlarda yapacağı sorgulamalar yoluyla- işletmenin iç kontrolü hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53, A69-A70 paragrafları): (a) Kontrol çevresi, (b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular ve (c) İşletmenin risk değerlendirme sürecinin sonuçları.	25M. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmesinde dayanak olarak emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili iç kontrolün aşağıdaki unsurları hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53, A70 paragrafları): (a) Kontrol çevresi, (b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular, (c) İşletmenin risk değerlendirme süreci, (d) Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek ve “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip prosedürlerini tasarlamak için denetçinin, hakkında bilgi/kanaat

	edinilmesinin gerekli olduğuna karar verdiği denetimle ilgili kontrol faaliyetleri. Bir güvence denetimi, SG beyanındaki her bir önemli emisyon türü ve açıklama veya bunlarla ilgili olan her yönetim beyanına ilişkin kontrol faaliyetleri hakkında bilgi/kanaat edinilmesini gerektirmez (Bkz.: A71-A72 paragrafları) ve (e) Kontrollerin izlenmesi.
	26M. Denetçi, 25M paragrafında zorunlu kılınan bilgiyi/kanaati edinirken bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve SG beyanından sorumlu işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir (Bkz.: A52-A53 paragrafları).

Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlılık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirmeye Yönelik Diğer Prosedürler

27. Sorumlu denetçi işletme için başka denetimler de yürütmüşse, elde edilen bilgilerin “önemli yanılsılık” risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder (Bkz.: A73 paragrafı).
28. Denetçi, SG beyanını etkileyen gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile ya da mevzuata aykırılık hakkında bilgilerinin olup olmadığını belirlemek amacıyla yönetimi ve -uygun hâllerde- işletmedeki diğer kişileri sorgular (Bkz.: A84-A86 paragrafları).
29. Sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer kilit üyeleri ve kilit dış uzmanlar, işletmenin SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanılsılıklara olan açıklığı ve geçerli kıstasların işletmenin durum ve gerçeklerine uygulanması konularında müzakereye bulunur. Sorumlu denetçi, bu müzakereye katılmayan denetim ekibi üyelerine ve dış uzmanlara hangi konuların bildirileceğine karar verir.
30. Denetçi, işletmenin kurumsal sınır tespiti dâhil, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının, işletmenin faaliyetleri için uygun olup olmadığını ve bu yöntem ve politikaların ilgili sektördeki ve geçmiş dönemlerdeki geçerli kıstaslar ile sayısallaştırma ve raporlama politikalarıyla tutarlı olup olmadığını değerlendirir.

İşletme Tesislerinde Prosedürlerin Yerinde Uygulanması

31. Denetçi, denetimin içinde bulunulan şartlarına göre prosedürleri önemli tesislerde yerinde uygulamanın gerekli olup olmadığına karar verir (Bkz.: A15-A16, A74-A77 paragrafları).

İç Denetim

32. İşletmenin denetim ile ilişkili bir iç denetim fonksiyonuna sahip olması durumunda, denetçi (Bkz.: A78 paragrafı):
- (a) İç denetim fonksiyonuna ilişkin belirli bir çalışmanın kullanılıp kullanılmayacağına ve ne ölçüde kullanılacağına karar verir ve
 - (b) İç denetim fonksiyonuna ilişkin belirli bir çalışmadan faydalanılıyorsa, bu çalışmanın denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını belirler.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
33S. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla: (a) “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren ve (b) Denetçinin SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin sınırlı güvence elde etmesini sağlayan, prosedürleri tasarlama ve uygulamanın dayanağı olarak, “önemli yanlışlık” risklerini: (c) SG beyanı düzeyinde (Bkz.: A79-A80 paragrafları) ve (d) Önemli emisyon türleri ve açıklamalar için (Bkz.: A81 paragrafı), belirler ve değerlendirir.	33M. Denetçi; niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla (Bkz.: A83 paragrafı): (a) “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık veren ve (b) Denetçinin SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin makul güvence elde etmesini sağlayan, prosedürleri tasarlama ve uygulamanın dayanağı olarak, “önemli yanlışlık” risklerini: (c) SG beyanı düzeyinde (Bkz.: A79-A80 paragrafları) ve (d) Önemli emisyon türleri ve açıklamalar için yönetim beyanı düzeyinde (Bkz.: A81 paragrafı), belirler ve değerlendirir.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Sebepleri

34. Denetçi 33S veya 33M paragraflarının gerektirdiği prosedürleri uygularken asgari olarak aşağıda verilen etkenleri mütalaa eder (Bkz.: A84-A89 paragrafları):
- (a) SG beyanında kasıtlı yanlışlığın bulunma ihtimali (Bkz.: A84-A86 paragrafları),
 - (b) SG beyanının içeriği üzerinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel kabul gören mevzuat hükümlerine aykırılık ihtimali (Bkz.: A87 paragrafı),
 - (c) Muhtemel önemli bir emisyonla yer verilmemesi ihtimali (Bkz.: A88(a) paragrafı),
 - (d) Önemli mevzuata/düzenlemeye ilişkin değişiklikler ile ekonomik değişiklikler (Bkz.: A88(b) paragrafı),
 - (e) Faaliyetlerin niteliği (Bkz.: A88(c) paragrafı),
 - (f) Sayısallaştırma yöntemlerinin niteliği (Bkz.: A88(d) paragrafı),
 - (g) Kurumsal sınırın belirlenmesindeki karmaşıklık derecesi ve ilişkili tarafların dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
 - (h) İşletme için olağan iş akışı dışında veya olağan dışı görülebilecek önemli emisyonların bulunup bulunmadığı (Bkz.: A88(e) paragrafı),
 - (i) Emisyonların sayısallaştırılmasında subjektiflik derecesi (Bkz.: A88(e) paragrafı),
 - (j) Kapsam 3 emisyonların SG beyanına dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A88(f) paragrafı) ve
 - (k) İşletmenin önemli tahminleri nasıl oluşturduğu ve bu tahminleri oluştururken esas aldığı veriler (Bkz.: A88(g) paragrafı).

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler

35. Denetçi, SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapılacak genel işleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A90-A93 paragrafları).
36. Denetçi; -uygun hâllerde- güvence düzeyini (makul veya sınırlı güvence) dikkate alarak “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla karşılık veren müteakip prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A90 paragrafı).

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
37S. Denetçi 36 ncı paragrafta uygun olarak müteakip prosedürleri tasarlar ve uygularken (Bkz.: A90, A94 paragrafları):	37M. Denetçi 36 ncı paragrafta uygun olarak müteakip prosedürleri tasarlar ve uygularken (Bkz.: A90, A94 paragrafları):

(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafı) ve (b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafı).	(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin aşağıdakiler dâhil nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafı): i. İlgili emisyon türü veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk) ve ii. Denetçinin diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyip istemediği (Bkz.: A96 paragrafı) ve (b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafı).
	<i>Kontrol Testleri</i> 38M. Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A90(a) paragrafı): (a) Denetçi, diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa (Bkz.: A96 paragrafı) veya (b) Kontrol testleri dışındaki prosedürlerin tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin

	yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa (Bkz.: A98 paragrafı). 39M. Güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde denetçi, bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapar (Bkz.: A90 paragrafı) ve (a) Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak teşkil edip etmediğine, (b) İlâve kontrol testlerinin gerekip gerekmediğine veya (c) Diğer prosedürleri kullanmak suretiyle muhtemel “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermenin gerekip gerekmediğine, karar verir. <i>Kontrol Testleri Dışındaki Prosedürler</i> 40M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerden bağımsız olarak, her bir önemli emisyon türü ve açıklama için -varsa- kontrol testlerinin yanı sıra detay testleri veya analitik prosedürler tasarlar ve uygular (Bkz.: A90, A94 paragrafları). 41M. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin kullanılıp kullanılmayacağını mütalaa eder (Bkz.: A90, A99 paragrafları).
<i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i> 42S. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):	<i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i> 42M. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):

(a) -Varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli analitik prosedürlerin uygunluğuna karar verir, (b) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir ve (c) Kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir. 43S. Analitik prosedürler sonucunda beklenen miktar veya oranlardan ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi bu farklılıklar hakkında işletmeyi sorgular. Denetçi, içinde bulunulan şartlara göre başka prosedürler gerekip gerekmediğini belirlemek için bu sorgulamalara verilen yanıtları mütalaa eder (Bkz.: A90(c) paragrafı).	(a) İlgili yönetim beyanları için - varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli analitik prosedürlerin uygunluğuna karar verir, (b) Mevcut bilgilerin kaynağı, karşılaştırılabilirliği, niteliği ve ihtiyaca uygunluğu ile bu bilgilerin hazırlanma süreci üzerindeki kontrolleri de dikkate alarak, kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin denetçinin geliştirdiği beklentinin dayanağı olan verilerin güvenilirliğini değerlendirir ve (c) Muhtemel bir önemli yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olan; kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir. 43M. Analitik prosedürler sonucunda beklenen miktar veya oranlardan ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren dalgalanmaların veya ilişkilerin belirlenmesi durumunda, denetçi aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek bu farklılıkları araştırır (Bkz.: A90(c) paragrafı): (a) İşletmenin sorgulanması ve işletmenin verdiği yanıtlarla ilgili ilave kanıtların elde edilmesi ve (b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer prosedürlerin uygulanması.
--	---

<i>Tahminlerle İlgili Prosedürler</i>	<i>Tahminlerle İlgili Prosedürler</i>
44S. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak (Bkz.: A103-A104 paragrafları): (a) Aşağıdaki hususları değerlendirir: i. İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve ii. Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve -varsa- raporlanan tahminlerde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını ve (b) İçinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğini mütalaa eder.	44M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak aşağıdaki hususları değerlendirir (Bkz.: A103 paragrafı): (a) İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve (b) Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve -varsa- raporlanan tahminlerde veya söz konusu tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemde önceki döneme göre meydana gelen değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını. 45M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık verirken, tahminlerin niteliğini dikkate alarak aşağıdakilerden bir veya birkaçını yerine getirir (Bkz.: A103 paragrafı): (a) İşletmenin tahmini nasıl oluşturduğunu ve söz konusu tahminin dayandığı verileri test eder. Denetçi bunu yaparken: i. Kullanılan sayısallaştırma yönteminin içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığını değerlendirir ve ii. İşletme tarafından kullanılan varsayımların

	makul olup olmadığını değerlendirir. (b) İşletmenin tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun diğer prosedürlerle birlikte test eder. (c) İşletmenin tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirir. Bu amaçla: i. İşletmedekinden farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda denetçi; kendi nokta tahmininin veya tahmin aralığının, ilgili değişkenleri dikkate almasını sağlamak ve işletmenin nokta tahminine kıyasla var olan herhangi bir önemli farklılığı değerlendirmek amacıyla işletmenin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli kanaat edinir. ii. Denetçi, bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varırsa bu aralığı, mevcut kanıtlara dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltır.
--	--

Örnekleme

46. Örneklem kullanılması durumunda denetçi, bir denetim örneklemini tasarlarken, denetim prosedürünün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder (Bkz.: A90(b), A105 paragrafları).

Hile ve Mevzuat

47. Denetçi, denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hileler ile belirlenen veya şüphelenilen mevzuata aykırılıklara karşı uygun işleri yapar (Bkz.: A106-A107 paragrafları).

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i> 48S. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafı): (a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve (b) İşletmenin sorgulanması yoluyla SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin anlaşılması ve içinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğinin mütalaa edilmesi.	<i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i> 48M. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafı): (a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve (b) SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin incelenmesi.
<i>Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi</i> 49S. SG beyanında önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir husustan (veya hususlardan) haberdar olması durumunda denetçi: (a) Söz konusu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşturma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşana kadar veya	<i>Makul Güvence Denetiminde Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi</i> 49M. Denetimin yürütülmesi sırasında ilave kanıt elde edildikçe denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi değişebilir. Denetçi, ilk değerlendirmesini dayandığı kanıtlarla tutarsız olan kanıtlar elde etmesi hâlinde değerlendirmesini revize eder ve planlanmış prosedürlerini buna göre uyarlar (Bkz.: A109 paragrafı).

(b) Bu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşmasına neden olduğunu tespit edene kadar (Bkz.: A111 paragrafı), daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A109-A110 paragrafları).	
--	--

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi)

50. Denetçi, denetim boyunca belirlediği bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki yanlışlıkları biriktirir (Bkz.: A112 paragrafı).

Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlışlıkların Dikkate Alınması

51. Denetçi,
- (a) Belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlışlıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde veya
 - (b) Denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar toplamının, bu GDS'nin 20-22 nci paragraflarına uygun olarak belirlenen önemliliğe yaklaşması hâlinde,
- genel denetim stratejisi ile denetim planının revize edilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir.
52. Denetçinin talebi üzerine işletmenin bir emisyon türünü veya açıklamayı incelemesi ve tespit edilen yanlışlıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, önemli yanlışlıkların kalıp kalmadığına karar vermek için işletmenin yaptığı çalışmalara ilişkin denetim prosedürleri uygular.

Yanlışlıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

53. Denetçi, denetim boyunca biriktirilen tüm yanlışlıkları işletmenin uygun bir kademesine zamanında bildirir ve işletmeden söz konusu yanlışlıkları düzeltmesini talep eder.
54. İşletmenin, denetçi tarafından bildirilen yanlışlıkların bazılarını veya tamamını düzeltmeyi reddetmesi hâlinde denetçi, işletmenin düzeltme yapmama gerekçeleri hakkında bir kanaat edinir ve sonucu oluşturması sırasında bu kanaatini dikkate alır.

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Etkisinin Değerlendirilmesi

55. Denetçi düzeltilmemiş yanlışlıkların etkisini değerlendirmeden önce, bu GDS'nin 20-22 nci paragraflarına uygun olarak belirlenen önemliliğin, işletmenin fiili emisyonları kapsamında hâlâ geçerli olup olmadığını doğrulamak için önemliliği yeniden değerlendirir.

56. Denetçi, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken, yanlışlıkların belirli emisyon türleri veya açıklamalar ile SG beyanı açısından büyüklüğünü, niteliğini ve söz konusu yanlışlıkların meydana geldiği özel şartları mütalaa eder (Bkz.: 72 nci paragraf).

Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması

57. Denetçi başka bir denetçinin çalışmasını kullanmak istemesi durumunda:
- (a) Söz konusu denetçilerle çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında açık bir biçimde iletişim kurar (Bkz.: A113-A114 paragrafları) ve
 - (b) Elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile SG beyanındaki ilgili bilgilerin eklenme sürecini değerlendirir (Bkz.: A115 paragrafı).

Yazılı Beyanlar

58. Denetçi yazılı beyanları, aşağıdaki konulara ilişkin işletme bünyesinde uygun sorumluluğu bulunan ve bu konular hakkında bilgiye sahip olan kişiden (veya kişilerden) talep eder (Bkz.: A116 paragrafı):
- (a) -Uygun hâllerde- karşılaştırmalı bilgiler dâhil, SG beyanını denetim sözleşmesi şartlarında öngörülen geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiği,
 - (b) Denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, ilgili tüm bilgileri ve bu bilgilere erişim imkânını denetçiye sağladığı ve tüm ilgili hususlara SG beyanında yer verdiği,
 - (c) Düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına ve toplu olarak- SG beyanı üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıkları. Yazılı beyanda veya ekinde bu kalemlerin bir özeti yer alır.
 - (d) Tahminlerin oluşturulması sırasında kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığı,
 - (e) Denetim ile ilgili haberdar oldukları ve bariz biçimde önemsiz sayılmayan tüm iç kontrol eksikliklerini denetçiye bildirdikleri ve
 - (f) Gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen hile veya mevzuata aykırılığın SG beyanı üzerinde önemli bir etkiye sahip olması durumunda, bu hile veya mevzuata aykırılık hakkında sahip oldukları bilgileri denetçiyle paylaşım paylaşmadıkları.
59. Yazılı beyanların tarihi, güvence raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.
60. Denetçi, aşağıdaki durumlarda SG beyanına ilişkin sonuç bildirmekten kaçınır veya - mevzuatla izin verilmesi hâlinde- denetimden çekilir:

- (a) Denetçinin, 58(a) ve 58(b) paragrafları uyarınca sunulması gereken yazılı beyanları sunan kişinin (veya kişilerin) dürüstlüğü konusunda yeterli şüphenin mevcut olduğu ve dolayısıyla bu yazılı beyanların güvenilir olmadığı sonucuna varması veya
- (b) İşletmenin 58(a) ve 58(b) paragrafları uyarınca sunması gereken yazılı beyanları sunmaması.

Sonraki Olaylar

61. Denetçi (Bkz.: A117 paragrafı):

- (a) SG beyanının tarihi ile güvence raporu tarihi arasında gerçekleşen ve SG beyanında düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların bulunup bulunmadığını mütalaa eder ve söz konusu olayların geçerli kıstaslar uyarınca, söz konusu SG beyanına uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda elde ettiği kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirir ve
- (b) Güvence raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve güvence raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık verir.

Karşılaştırmalı Bilgiler

62. Cari emisyon bilgileriyle birlikte karşılaştırmalı bilgilerin de sunulması ve bu karşılaştırmalı bilgilerden bazıları veya tamamının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmesi durumunda, denetçinin karşılaştırmalı bilgilerle ilgili prosedürleri aşağıdaki konuların değerlendirilmesini içerir (Bkz.: A118-A121 paragrafları):

- (a) Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulan veya -uygun hâllerde yeniden düzenlenmiş- miktar/tutar(lar) ve diğer açıklamalarla mutabık olup olmadığı ile yeniden düzenlenmiş bu tutarların uygun şekilde açıklanıp açıklanmadığı (Bkz.: A121 paragrafı) ve
- (b) Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan sayısallaştırma politikalarının cari dönemde uygulanan politikalarla tutarlı olup olmadığı veya sayısallaştırma politikalarında değişiklikler olması durumunda, bu değişikliklerin uygun bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı ve yeterli şekilde açıklanıp açıklanmadığı.

63. Denetçinin ulaştığı sonucun karşılaştırmalı bilgileri kapsayıp kapsamadığına bakılmaksızın, sunulan karşılaştırmalı bilgilerde önemli bir yanlışlığın olabileceğinin farkına varması durumunda denetçi:

- (a) Konuyu ilgili konulara ilişkin işletme bünyesinde uygun sorumluluğu bulunan ve bu konular hakkında bilgiye sahip olan kişiyle (veya kişilerle) müzakere eder ve içinde bulunulan şartlara uygun prosedürleri uygular (Bkz.: A122-A123 paragrafları) ve
- (b) Güvence raporu üzerindeki etkisini mütalaa eder. Sunulan karşılaştırmalı bilgilerin önemli bir yanlışlık içermesi ve söz konusu karşılaştırmalı bilgilerin yeniden düzenlenmemiş olması hâlinde:

- (i) Denetçinin ulaştığı sonuç karşılaştırmalı bilgileri kapsıyorsa, denetçi güvence raporunda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir veya
- (ii) Denetçinin ulaştığı sonuç karşılaştırmalı bilgileri kapsamıyorsa, denetçi güvence raporuna karşılaştırmalı bilgileri etkileyen durumların açıklandığı “Diğer Hususlar Paragrafı” ekler.

Diğer Bilgiler

64. Denetçi; SG beyanı ve buna ilişkin güvence raporunu içeren belgelerde yer alan diğer bilgileri, -varsa- SG beyanı veya güvence raporuyla ilgili olabilecek önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla inceler ve bu incelemeyi yaparken (Bkz.: A139 paragrafı):
- (a) Diğer bilgiler ile SG beyanı veya güvence raporu arasında önemli bir tutarsızlık olduğunu belirlemesi veya
 - (b) Söz konusu diğer bilgilerde, SG beyanı veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan önemli bir yanlış izahtan haberdar olması,
- hâlinde konuyu işletmeyle görüşür ve uygun adımları atar (Bkz.: A124-A126 paragrafları).

Belgelendirme

65. Denetçi, uygulanan prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken (Bkz.: A127 paragrafı):
- (a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özelliklerini,
 - (b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğünü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarihi ve
 - (c) Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiğini, ilgili gözden geçirmenin tarihini ve kapsamını,
- kayıt altına alır.
66. Denetçi, önemli hususlara ilişkin olarak işletmeyle ve diğer kişilerle yapılan müzakereleri -bu hususların niteliği ile müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığını belirtmek suretiyle- belgelendirir (Bkz.: A127 paragrafı).

Kalite Kontrol

67. Denetçi, çalışma kâğıtlarında:
- (a) Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlara ve bu sorunların nasıl çözüldüğüne,
 - (b) Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakerelere,

- (c) Müşteri ilişkisinin ve güvence denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlara ve
 - (d) Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlara,
- yer verir.

Güvence Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar

68. Denetçi, istisnai durumlarda, güvence raporu tarihinden sonra yeni veya ilave prosedürler uygularsa ya da yeni sonuçlara ulaşırsa aşağıda sayılan hususları belgelendirir (Bkz.: A128 paragrafı):

- (a) Karşılaşılan durumlar,
- (b) Uygulanan yeni veya ilave prosedürler, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlar ile bunların güvence raporu üzerindeki etkileri ve
- (c) Çalışma kâğıtlarındaki değişikliklerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

69. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, ne şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bkz.: A129 paragrafı).

70. 68 inci paragrafta öngörülen durumlar dışında denetçi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıdaki hususları belgelendirir:

- (a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri ve
- (b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Güvence Sonucunun Oluşturulması

71. Denetçi, SG beyanı hakkında makul veya sınırlı güvence elde edip etmediği konusunda sonuca varır. Söz konusu sonuçta, bu GDS'nin 56 ncı ve 72-74 inci paragraflarında geçen hükümler dikkate alınır.

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
72S. Denetçi, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun	72M. Denetçi, SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun

olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini değerlendirir.	olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.
--	---

73. Bu değerlendirme, SG beyanının hazırlanmasında ve tahminlerin oluşturulmasında kararların alınmasına ve muhakemelerde bulunulmasına ilişkin muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama uygulamalarının nitel yönlerinin¹³ ve geçerli kıstaslar göz önünde tutularak aşağıdaki hususların mütalaa edilmesini içerir:
- (a) Seçilen ve uygulanan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının geçerli kıstaslarla tutarlı ve uygun olup olmadığı,
 - (b) SG beyanı hazırlanırken yapılan tahminlerin makul olup olmadığı,
 - (c) SG beyanında sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, tam, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığı,
 - (d) SG beyanı hazırlanırken, hedef kullanıcıların yapılan önemli muhakemeleri anlayabilmelerine yönelik olarak SG beyanında geçerli kıstaslara ve belirsizlikler dâhil diğer hususlara ilişkin uygun bir açıklama yapıp yapılmadığı (Bkz.: A29, A130-A132 paragrafları) ve
 - (e) SG beyanında kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı.
74. 72 üncü paragraf uyarınca yapılan değerlendirme aşağıdaki hususların da dikkate alınmasını gerektirir:
- (a) SG beyanının genel sunumu, yapısı ve içeriği ile
 - (b) SG beyanının; -kistaslar bağlamında uygun olması durumunda- dayanağını oluşturan emisyonları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtır yansıtmadığına ilişkin güvence sonucu metni veya denetimle ilgili içinde bulunan diğer şartlar.

Güvence Raporunun İçeriği

75. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (Bkz.: A133 paragrafı):
- (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık.
 - (b) Muhatap.
 - (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine (sınırlı güvence ya da makul güvence) ilişkin bir tanım veya açıklama.
 - (d) SG beyanının kapsadığı dönem (veya dönemler) dâhil SG beyanına ve -varsa- SG beyanında bulunan ancak denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına girmeyen

¹³ Muhtemel taraflılığın göstergeleri tek başına, bir tahminin makullüğü ile ilgili sonuca varırken yanlışlık bulunduğu anlamına gelmez.

bilgilere ilişkin bir tanım, güvencenin konusunu oluşturan bilgiye ilişkin açık bir tanım, denetçinin güvence dışı tutulan bilgilere yönelik herhangi bir prosedür uygulamadığı ve dolayısıyla söz konusu bilgilere dair sonuç bildirmediği hususu dâhil, denetim dışı tutulan bilgilere ilişkin açık bir tanım (Bkz.: A120, A134 paragrafları).

- (e) İşletmenin sorumluluklarına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A35 paragrafı).
- (f) SG sayısallaştırmasının yapısal belirsizliğe maruz kaldığına ilişkin bir beyan (Bkz.: A54-A59 paragrafı).
- (g) SG beyanının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren emisyon mahsuplarını içermesi hâlinde, bu emisyon mahsuplarının tanımı ve denetçinin bunlara ilişkin sorumluluğuna dair bir beyan (Bkz.: A135–A138 paragrafları).
- (h) Geçerli kıstasların tanımı;
 - (i) Bu kıstaslara nasıl erişilebileceğine ilişkin açıklama,
 - (ii) Bu kıstasların sadece belirli hedef kullanıcılara veya belirli (özel) bir amaçla sunulması hâlinde, güvence raporu kullanıcılarını bu hususta uyaran ve dolayısıyla SG beyanının başka amaçlar için uygun olmayabileceğini belirten bir ifade. Bu ifade ayrıca, güvence raporunun kullanımını bu hedef kullanıcılarla veya bu amaçla sınırlar (Bkz.: A140-A141 paragrafları) ve
 - (iii) Belirlenmiş kıstaslar, SG beyanının açıklayıcı dipnotlarında bu kıstasların uygun olduğu yönünde açıklamaların eklenmesini gerektiriyorsa, ilgili dipnotun (veya dipnotların) tanımı (Bkz.: A130 paragrafı).
- (i) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KYS 1'i veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama.
- (j) Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama.
- (k) Aşağıdaki hususlar dâhil, denetçinin sorumluluğuna ilişkin bir açıklama:
 - (i) Denetimin GDS 3410 “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir ifade ve
 - (ii) Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti. Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir (Bkz.: A141-A143 paragrafları):

- Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve
- Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür.

(l) Denetçinin ulaştığı sonuç:

- (i) Makul güvence denetiminde sonuç, pozitif bir ifade şekli kullanılarak bildirilir.
- (ii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun (veya hususların) dikkatini çekip çekmediğini bildirecek şekilde ifade edilir.
- (iii) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:
 - a. Olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan edilmesine sebep olan hususun (veya hususların) açıklandığı bir bölüm ve
 - b. Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm.

(m) Denetçinin imzası (Bkz.: A144 paragrafı).

(n) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporuna, aşağıdakilerden önceki bir tarih verilemez:

- (i) İşletmedeki yetkili kişilerin SG beyanına ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarih ve
- (ii) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirmenin tamamlandığı tarih.

(o) Denetçinin adresi.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı

76. Denetçinin (Bkz.: A145-A151 paragrafları):

- (a) Muhakemesine göre, hedef kullanıcıların SG beyanını anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, SG beyanında sunulan veya açıklanan bir hususa hedef kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi (Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı) veya
- (b) SG beyanında sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun bildirilmesi gerektiğini düşünmesi -öyle ki bu husus, denetçinin muhakemesine göre, hedef

kullanıcıların denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya güvence raporunu anlamalarıyla ilgilidir- (Diğer Hususlar Paragrafı)

ve mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetçi bu hususu, ulaştığı sonucun söz konusu husustan ötürü değişmediğini de net bir şekilde belirten bir paragrafa uygun bir başlık eklemek suretiyle, güvence raporunda bildirir.

Diğer İletişim Sorumlulukları

77. Denetçi, denetim süresince dikkatini çeken aşağıda belirtilen hususları, SG beyanıyla ilgili gözetim sorumluluklarına sahip kişiye (veya kişilere) -mevzuatla yasaklanmamış olması durumunda- bildirir ve bu hususları işletme içinden veya dışından bir başka tarafa raporlama sorumluluğu olup olmadığını belirler:

- (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre dikkat gerektirecek öneme sahip iç kontrol eksiklikleri,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen hile ve
- (c) Bariz biçimde önemsiz sayılan hususlar dışında, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık içeren konular (Bkz.: A87 paragrafı).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Giriş

SG Beyanına İlave Olarak Diğer Bilgileri Kapsayan Güvence Denetimleri (Bkz.: 3 üncü paragraf)

- A1. Bazı durumlarda denetçi, SG bilgilerini içeren bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmesine rağmen, söz konusu SG bilgileri 14(m) paragrafında tanımlanan SG beyanını içermez. Bu gibi durumlarda, bu GDS böyle bir denetim için rehberlik sağlayabilir.
- A2. SG beyanının, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren genel bilgilerin küçük bir bölümünü oluşturması durumunda, bu GDS'nin uygulanma kapsamı (ne ölçüde uygulanacağı) denetim şartlarına göre denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır.

SG Verilerine Dayanan Kilit Performans Göstergeleri (Bkz.: 4(b) paragrafı)

- A3. SG verilerine dayanan kilit performans göstergesi örneği olarak, bir işletme tarafından üretilen araçların belirli bir dönem boyunca kilometre başına düşen emisyon miktarının ağırlıklı ortalaması (bazı ülkelerde bu emisyon miktarının hesaplanması ve açıklanması mevzuatla zorunlu tutulmuştur) gösterilebilir.

Makul Güvence ve Sınırlı Güvence Denetimlerine İlişkin Prosedürler (Bkz.: 8 inci paragraf)

- A4. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir. Örneğin, sınırlı güvence denetimlerinde kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinmek zorunlu tutulmamış olsa da, bazı durumlarda -örneğin bilgilerin sadece elektronik ortamda kaydedildiği, işlendiği veya raporlandığı hâllerde- denetçi, yine de kontrolleri test etmeye ve dolayısıyla ilgili kontrol faaliyetleri hakkında kanaat edinmenin sınırlı güvence denetimi için de gerekli olduğuna karar verebilir (Bkz.: A90 paragrafı).

Bağımsızlık (Bkz.: 10 ve 15 inci paragraflar)

- A5. Etik Kurallar; güvence denetimleri söz konusu olduğunda, bu denetimlerle ilgili bağımsızlığa yönelik tehditlere kavramsal çerçevenin uygulanmasıyla oluşturulan *Bağımsızlık Standartlarını* belirler. Temel ilkelere uyumun çok farklı şekillerde tehdit edilebilmesi muhtemeldir. Tehditler, aşağıdaki sınıflardan bir veya birkaçının kapsamına girer:

- Kişisel çıkar tehdidi, örneğin işletmeden alacağı toplam ücretlere gereğinden fazla bağlı olunması.
- Kendi kendini denetleme, örneğin işletme için; SG beyanını doğrudan etkileyen bir başka hizmetin -işletmenin emisyonlarının sayısallaştırma sürecine katılım gibi- yürütülmesi.
- Taraf tutma, örneğin geçerli kıstasların yorumlanmasında işletme adına bir avukat gibi hareket edilmesi.

- Yakınlık, örneğin denetim ekibinin bir üyesinin işletmenin SG beyanının hazırlanmasında doğrudan ve önemli etkisi bulunan bir pozisyonda olan bir çalışanı ile uzun süredir iş ilişkisi içinde bulunması ya da bu çalışanın aile yakınlarından birisi veya çekirdek ailesinin bir üyesi olması.
- Yıldırma, örneğin ücretleri düşürmek için işin kapsamını uygunsuz şekilde azaltmaya yönelik baskı altında tutulması veya işletmenin içinde bulunduğu sektör grubuyla ilişkili yetkili kurum tarafından tutulan sicilden denetçinin çıkarılmakla tehdit edilmesi.

A6. Etik Kurallar; belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirilemediği durumlarda, tehditleri oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditlerin kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle tehditlerin ele alınmasını zorunlu kılar.

Mevzuat ve Emisyon Ticareti Sistemi Hükümleri (Bkz.: 11 inci paragraf)

A7. Mevzuat veya bir emisyon ticareti sistemi hükümleri bu GDS'nin hükümlerine ilave hükümler içerebilir; belirli prosedürlerin tüm denetimlerde uygulanmasını veya prosedürlerin belirli bir yöntemle uygulanmasını zorunlu tutabilir. Örneğin, mevzuat veya emisyon ticareti sistemi hükümleri denetçinin, bu GDS ile uyumlu olmayan bir şekilde raporlama yapmasını zorunlu tutabilir. Mevzuatta, güvence raporunun şekli veya metni için bu GDS hükümlerinden önemli ölçüde farklı şekil veya metinler öngörülebilir ve denetçi, raporunda ek açıklama yapılmasının muhtemel bir yanlış anlamayı azaltmayacağı sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, denetimin bu GDS'ye uygun olarak yürütülmediğine ilişkin bir ifadeye bu raporda yer verilmesi hususu denetçi tarafından değerlendirilir.

Tanımlar

Emisyonlar (Bkz.: 14(f) paragrafı, Ek 1)

- A8. Kapsam 1 emisyonlar; sabit yanma (işletmenin buhar kazanı, yakma fırını, motor ve fener gibi sabit ekipmanlarında yanan yakıttan ortaya çıkan), hareketli yanma (işletmenin kamyon, tren, uçak ve gemi gibi nakliye araçlarında yanan yakıttan ortaya çıkan), proses emisyonları (çimento üretimi, petrokimya işleme ve alüminyum döküm gibi fiziksel veya kimyasal proseslerden kaynaklanan) ve kaçak emisyonları (ekipmanların bağlantı veya kaynak yerlerinden sızıntılar gibi kasıtlı ve kasıtlı olmayan salınımlar ile atık su işleme, çukurlar ve soğutma kulelerinden gelen emisyonlar) içerebilir.
- A9. Neredeyse tüm işletmeler elektrik, ısı veya buhar gibi herhangi bir şekilde enerji satın alır; dolayısıyla tüm işletmelerin Kapsam 2 emisyonları bulunur. Kapsam 2 emisyonlar -örneğin işletmenin satın aldığı elektrik ile ilgili emisyonlar- işletmenin kurumsal sınırı dışında yer alan elektrik santralinde oluştuğu için dolaylıdır.
- A10. Kapsam 3 emisyonlar; çalışanların iş gezileri, hizmet alımı şeklindeki faaliyetler, işletmenin ürünlerini kullanmak için gereken fosil yakıt veya elektrik tüketimi, işletmenin proseslerinde kullanılmak üzere satın alınan malzemelerin çıkarılması ve

üretimi, satın alınan yakıtların taşınması gibi unsurlarla bağlantılı emisyonları içerebilir. Kapsam 3 emisyonlar, A31-A34 paragraflarında daha ayrıntılı açıklanmıştır.

Emisyon Mahsupları (Bkz.: 14(g), 17(a)(iii) paragrafları, Ek 1)

- A11. Bazı durumlarda emisyon mahsupları; kıstasların mahsubuna izin verdiği emisyon miktarıyla herhangi bir bağlantısı bulunmayan ülkeye özgü izin ve krediler ile işletmenin emisyon mahsubundan faydalanmak için yaptığı ödeme veya gerçekleştirdiği başka bir faaliyet sonucunda oluşan emisyon azaltımını içerir.
- A12. Bir işletmeye ait SG beyanının denetim kapsamındaki emisyon mahsuplarını içermesi durumunda, -uygun hâllerde- emisyon mahsuplarıyla ilgili bu GDS hükümleri uygulanır (Bkz.: A136-A139 paragrafları).

Satın Alınan Karbon Denkleştirme (Ofset) (Bkz.: Para. 14(q) paragrafı, Ek 1)

- A13. İşletmenin başka bir işletmeden karbon denkleştirme (ofset) satın alması durumunda, bu diğer işletme satışlardan edindiği parayı; emisyon kesinti projelerine (fosil yakıtların kullanıldığı enerji üretim tekniğinin yenilenebilir enerji kaynaklarıyla değiştirilmesi veya enerji verimlilik önlemlerinin uygulanması gibi) veya emisyonların atmosferden arındırılmasına (örneğin, normalde dikilmeyecek ağaçlar dikilmesi veya normalde koruma altına alınmayacak ağaçların koruma altına alınması) yönelik harcayabilir veya söz konusu para normal şartlarda yerine getirilmesi gereken bir faaliyetin (orman kaybı veya bozulması gibi) yerine getirilmemesinin tazminatı olabilir. Bazı ülkelerde, karbon denkleştirmeler (ofsetler) sadece emisyon kesintisi veya arındırmanın hâlihazırda olduğu durumlarda satın alınabilir.

Arındırma (Bkz.: 14(s) paragrafı, Ek 1)

- A14. Arındırma, sera gazlarını jeolojik yutaklarda (örneğin, yer altı) veya biyolojik yutaklarda (örneğin, ağaçlar) depolayarak gerçekleştirilebilir. SG beyanının, tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'leri içermesi durumunda, söz konusu SG'ler genellikle brüt olarak raporlanır, diğer bir ifadeyle SG beyanında hem kaynak hem de yutak sayısallaştırılır. Arındırmanın denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmesi durumunda, -uygun hâllerde- söz konusu arındırmayla ilgili bu GDS hükümleri uygulanır.

Önemli Tesis (Bkz.: 14(t), 31 inci paragraflar)

- A15. Bir tesisin SG beyanında raporlanan toplam emisyonlara tek başına katkısı arttıkça, SG beyanında “önemli yanlışlık” riskleri de genellikle artar. Emisyonlarının; SG beyanı kapsamına alınan toplam emisyonlara oranla görece büyüklüğünden dolayı ayrı bir öneme sahip olan tesisleri belirlemede yardımcı olması için denetçi, seçilmiş bir kıyaslama noktasına göre bir yüzde uygulayabilir. Kıyaslama noktasının belirlenmesinde ve buna uygulanacak yüzdenin tespitinde mesleki muhakeme kullanılır. Örneğin, denetçi toplam üretim hacminin %15'ini aşan tesislerin önemli tesisler olduğunu mütalaa edebilir. Ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre,

içinde bulunulan şartlar altında daha yüksek veya daha düşük yüzdelerin de uygun olabileceğine karar verilebilir. Az sayıda tesis olduğu ve hiçbirinin toplam üretim hacminin %15'inin altında kalmadığı ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre tüm tesislerin önemli görülmediği (diğer bir ifadeyle, bazı tesislerin önemli görüldüğü) veya toplam üretim hacminin %15'inin çok az altında kalan birçok tesisin bulunduğu ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre bu tesislerin önemli olduğu durumlar örnek olarak gösterilebilir.

- A16. Denetçi aynı zamanda bir tesisi belirli bir “önemli yanlışlık” riskine yol açan nitelik veya şartlarından dolayı önemli bir tesis olarak belirleyebilir. Örneğin bir tesis; belirli bir karmaşıklığa sahip veya özel hesaplamaların kullanılması gerektiğinden ya da belirli bir karmaşıklığa sahip veya özel kimyasal veya fiziksel proselere sahip olmasından dolayı diğer tesislerden farklı veri toplama işlemleri veya sayısallaştırma teknikleri kullanabilir.

GDS 3000 (Bkz.: 9 ve 15 inci paragraflar)

- A17. GDS 3000; bu GDS'nin kapsamına giren denetimler dâhil (tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi hariç), güvence denetimleri için geçerli olan hükümleri içerir. Bazı durumlarda, bu GDS söz konusu konularla ilgili ilave hükümler veya açıklayıcı hükümler içerebilir.

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Yetkinlik (Bkz.: 16(b) paragrafı)

- A18. SG'ye ilişkin yetkinlikler aşağıdaki unsurları içerebilir:

- SG'leri iklim değişikliğiyle ilişkilendiren bilimsel süreçler dâhil, iklim bilimine ilişkin genel bilgiye sahip olunması.
- İşletmenin SG beyanındaki bilgilerin hedef kullanıcılarının kim olduğu ve bu bilgileri nasıl kullanabileceklerine ilişkin bilgiye sahip olunması (Bkz.: A47 paragrafı).
- Gereken hâllerde, emisyon ticareti sistemi ve ilgili piyasa mekanizmalarına ilişkin bilgiye sahip olunması.
- -Varsa- işletmenin emisyonlarını nasıl raporlaması gerektiğini etkileyen veya -örneğin- işletme emisyonlarına bir sınır getirebilen mevzuat bilgisine sahip olunması.
- İlişkili bilimsel belirsizlikler ve tahmin belirsizlikleri dâhil SG sayısallaştırma ve ölçüm metodolojileri ve alternatif metodolojilere ilişkin bilgiye sahip olunması.
- Aşağıdakiler dâhil, geçerli kıstaslar konusunda bilgi sahibi olunması:
 - Uygun emisyon faktörlerinin belirlenmesi.
 - Önemli veya hassas tahminler yapılmasını ya da büyük ölçüde muhakeme kullanılmasını gerektiren kıstasların ilgili yönlerinin belirlenmesi.
 - Kurumsal sınırların, diğer bir ifadeyle emisyonları SG beyanına eklenecek işletmelerin, belirlenmesi için kullanılan yöntemler.

- Hangi emisyon mahsuplarının işletmenin SG beyanına eklenmesine izin verildiğinin belirlenmesi.

A19. SG beyanına ilişkin güvence denetimlerinin karmaşıklığı farklılık gösterir. İşletmenin Kapsam 1 emisyonlarına sahip olmaması ve yönetmelikte öngörülen veya tek bir konumdaki elektrik tüketimi için uygulanan emisyon faktörünü kullanarak sadece Kapsam 2 emisyonlarını raporladığı gibi bazı durumlarda, denetim daha basit olabilir. Bu durumda denetim, büyük ölçüde faturalarda belirtilen elektrik tüketim rakamlarını kaydetmek ve işlemek için kullanılan sistem ile belirlenen emisyon faktörünün aritmetik uygulamasına odaklanır. Ancak, denetimin daha karmaşık olması durumunda, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması konusunda uzman yetkinliği gerekebilir. Bu tür durumlarda ilgili olabilecek özel uzmanlık gerektiren alanlar aşağıdakileri içerir:

Bilgi sistemleri konusunda uzmanlık

- SG beyanındaki verilerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerektiğinde düzeltilmesi, düzenlenmesi ve raporlanması dâhil, emisyon bilgilerinin nasıl oluşturulduğunun anlaşılması.

Bilim ve mühendislik konusunda uzmanlık

- Üretim prosesinde malzeme akışının eşleştirilmesi ve kaynak verilerin toplandığı ilgili noktaların belirlenmesi dâhil emisyonları oluşturan ilgili proseslere katılım sağlanması. Bu husus özellikle işletmenin emisyon kaynakları tespiti tam olup olmadığının değerlendirilmesi için önemli olabilir.
- Girdiler, prosesler ve çıktılar arasındaki kimyasal ve fiziksel ilişkiler ile emisyon ve diğer değişkenler arasındaki ilişkilerin analizi. Bu ilişkileri anlama ve analiz etme kapasitesi genellikle analitik prosedürlerin tasarlanması için önemlidir.
- Belirsizliğin SG beyanı üzerindeki etkisinin belirlenmesi.
- İşletme içinde veya dışındaki test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine ilişkin bilgiye sahip olunması.
- Belirli sektörler ve ilgili emisyon oluşum ve arındırma prosesleri konusunda deneyim. Kapsam 1 emisyonların sayısallaştırılmasına ilişkin prosedürler, ilgili sektörler ve proseslere bağlı olarak büyük farklılık gösterir. Örneğin alüminyum üretimindeki elektroliz proseslerin niteliği, fosil yakıt ile elektrik üretiminde yanma prosesleri ve çimento üretimindeki kimyasal proseslerin hepsi birbirinden farklıdır.
- Fiziksel sensör ve diğer sayısallaştırma yöntemlerinin uygulanması ve uygun emisyon faktörlerinin seçilmesi.

SG Beyanının ve Denetimin Kapsamı (Bkz.: 17(a) paragrafı)

A20. Bilinen emisyon kaynaklarının SG beyanına dâhil edilmeme veya açıklanan emisyon kaynaklarının denetim kapsamına dâhil edilmeme gerekçelerinin içinde bulunan şartlara göre makul olmadığı durumlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin önemli Kapsam 1 emisyonlara sahip olması ancak SG beyanına sadece Kapsam 2 emisyonlarını eklemesi.
- İşletmenin, kurumsal sınırın hedef kullanıcıları yanılabilecek şekilde belirlenmiş olmasından dolayı raporlanmayan önemli emisyonlara da sahip daha büyük bir tüzel kişiliğin bir parçası olması.
- Denetçinin raporladığı emisyonların SG beyanına dâhil edilen toplam emisyonların sadece küçük bir bölümünü oluşturması.

Denetim Konusunun Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 15 inci paragraf)

A21. GDS 3000, denetçinin dayanak denetim konusunun uygunluğunu değerlendirmesini zorunlu kılar.¹⁴ Bir SG beyanında, işletmenin emisyonları (ve -varsa- arındırma ve emisyon mahsupları) dayanak denetim konusunu oluşturur. Bu dayanak denetim konusu, diğer hususların yanı sıra işletmenin emisyonlarının uygun kıstaslar kullanılarak tutarlı bir şekilde sayısallaştırılabilmesi hâlinde uygun olur.¹⁵

A22. SG kaynakları aşağıdaki yöntemlerle sayısallaştırılabilir:

- (a) SG yoğunluğunun ve akış oranlarının sürekli emisyon izleme veya periyodik örnekleme yöntemiyle doğrudan ölçümü (veya doğrudan izlenmesi) veya
- (b) Yakıt tüketimi gibi muadil bir faaliyetin ölçülmesi ve kütle dengesi denklemleri,¹⁶ işletmeye özgü emisyon faktörleri ya da belirli bir bölge, kaynak, sektör veya prosese ait ortalama emisyon faktörleri kullanılarak emisyonların hesaplanması.

Kıstasların Uygunluğunun Değerlendirilmesi

Özel Olarak Geliştirilmiş Kıstaslar ve Belirlenmiş Kıstaslar (Bkz.: 17(b) paragrafı)

A23. Uygun kıstaslar; ihtiyaca uygunluk, tamlık, güvenilirlik, tarafsızlık ve anlaşılabilirlik özelliklerini taşır. Kıstaslar “özel olarak geliştirilmiş” veya mevzuatta düzenlenmiş veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış “belirlenmiş” kıstaslar olabilir.¹⁷ Düzenleyici bir kurum tarafından belirlenmiş kıstaslar, söz konusu düzenleyici kurumun hedef kullanıcı olması durumunda geçerli olduğu kabul edilebilmesine rağmen; bazı belirlenmiş kıstaslar özel bir amaç için geliştirilebilir ve diğer şartlar altında uygulanması uygun

¹⁴ GDS 3000, 24(b)(i) paragrafı

¹⁵ GDS 3000, 24(b)(ii) paragrafı

¹⁶ Diğer bir ifadeyle, tanımlanmış bir sınıra giren ve bu sınırdan çıkan bir maddenin miktarının eşitlik oluşturularak bir denklemlerle gösterilmesi; örneğin bir yanma cihazına giren hidrokarbon temelli bir yakıtta karbon miktarı, cihazdan karbon dioksit olarak çıkan karbon miktarına eşittir.

¹⁷ GDS 3000, A45-A48 paragrafları

olmayabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum tarafından geliştirilen ve belirli bir bölgeye ait emisyon faktörlerinden oluşan kıstaslar bir başka bölgedeki emisyonlar için kullanılırsa yanıltıcı bilgiler taşıyabilir ya da emisyonların sadece belirli özel yönlerini raporlamak üzere tasarlanmış kıstaslar, bunları belirleyen düzenleyici kurum dışında başka hedef kullanıcılara raporlama yapmak için uygun olmayabilir.

- A24. İşletmenin belirli bir amaç için kullanılan makinelere sahip olması veya kullanılan belirlenmiş kıstasların farklılık gösterdiği farklı ülkelerden emisyon bilgileri toplaması durumunda özel olarak geliştirilmiş kıstaslar uygun olabilir. Özel olarak geliştirilmiş kıstasların tarafsızlığını ve diğer özelliklerini değerlendirirken, özellikle işletmenin sektörü veya bölgesinde genel olarak kullanılan yerleşik (belirlenmiş) kıstaslara dayanmaması veya bu tür kıstaslarla tutarsızlık göstermesi durumunda özel olarak dikkat edilmesi gerekebilir.
- A25. Kıstaslar, SG beyanının açıklayıcı notlarında özel sınırlar, yöntemler, varsayımlar, emisyon faktörleri gibi konularda yapılan açıklamalara ilave belirlenmiş kıstaslar içerebilir. Bazı durumlarda, SG beyanında yer alan açıklayıcı notlara eklenmiş olsa da -örneğin 17(b) paragrafında belirtilen unsurları kapsamaması durumunda- belirlenmiş kıstasların kullanılması uygun olmayabilir.
- A26. Kıstasların uygunluğu güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için uygun olmayan kıstaslar, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir).

İşletmenin Kurumsal Sınırı Kapsamındaki Faaliyetler (Bkz.: 17(b)(i), 23(b)(i), 34(g) paragrafları)

- A27. İşletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği hangi faaliyetlerin işletmenin SG beyanına dâhil edileceğinin belirlenmesi, işletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi olarak da bilinir. Bazı durumlarda mevzuat, düzenleyici amaçlarla işletmenin SG emisyonlarının raporlama sınırlarını tanımlar. Diğer durumlarda ise, geçerli kıstaslar işletmenin, kurumsal sınırını belirlemeye yönelik farklı yöntemler arasında bir seçim yapmasına izin verebilir. Örneğin, kıstaslar işletmenin; SG beyanını, finansal tablolarıyla ilişkilendiren bir yaklaşım ile ortak girişimleri veya iştirakleri farklı şekilde işleme tabi tutan başka bir yaklaşım arasında seçim yapmasına izin verebilir. İşletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi ortak girişim, ortaklık ve tröstler gibi karmaşık kurumsal yapıların ve karmaşık veya olağandışı sözleşme ilişkilerinin analiz edilmesini gerektirebilir. Örneğin, bir tesisin mülkiyeti bir tarafa aitken, bu tesisin işletilmesi bir başka tarafa ait olabilir ve bu tesis malzemeleri tamamen farklı bir taraf için işleyebilir.
- A28. İşletmenin kurumsal sınırının belirlenmesi, işletmenin “faaliyet sınırını” tanımlayan kıstasların belirlenmesinden farklıdır. Faaliyet sınırı, Kapsam 1, 2 ve 3 emisyon kategorilerinden hangilerinin SG beyanı kapsamına alınacağı ile ilgilidir ve kurumsal sınırın düzenlenmesinden sonra belirlenir.

Yeterli Açıklamalar (Bkz.: 17(b)(iv), 74(d) paragrafları)

A29. Düzenleyici açıklama sistemlerinde, mevzuat tarafından belirlenmiş açıklamalar düzenleyici kuruma raporlama yapmak için yeterlidir. SG beyanını hazırlarken yapılan önemli muhakemeleri anlamak amacıyla hedef kullanıcılara yönelik isteğe bağlı raporlama yapılması durumunda, SG beyanında aşağıdaki gibi konulara ilişkin açıklama gerekli olabilir:

- (a) İşletmenin kurumsal sınırına hangi faaliyetlerin dâhil edildiği ve geçerli kıstasların farklı yöntemler arasında bir seçim yapılmasına izin vermesi durumunda bu sınırı belirlemek için kullanılan yöntem (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
- (b) Aşağıdaki hususlar dâhil, seçilen önemli sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikaları:
 - (i) SG beyanına hangi Kapsam 1 ve Kapsam 2 emisyonlarının eklendiğini belirlemek için kullanılan yöntem (Bkz.: A30 paragrafı),
 - (ii) Veri kaynakları dâhil, geçerli kıstasları işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygularken yapılan önemli yorumlamalar ve farklı yöntemler arasında seçim yapılmasına izin verildiği veya işletmeye özgü yöntemlerin kullanıldığı durumlarda kullanılan yöntemle ilişkin açıklama ve bu yöntemi kullanma gerekçesi ile
 - (iii) İşletmenin, önceden raporladığı emisyonların yeniden düzenlenmesinin gerekip gerekmediğini nasıl belirlediği.
- (c) SG beyanındaki emisyonların sınıflandırılması. A14 paragrafında belirtildiği gibi SG beyanının, tutulmamış veya bir yutağa yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'leri içermesi durumunda, söz konusu SG'ler genellikle brüt olarak raporlanır, diğer bir ifadeyle SG beyanında hem kaynak hem de yutak sayısallaştırılır.
- (d) İşletmenin emisyonlarının sayısallaştırılmasıyla ilgili belirsizlikler hakkında; belirsizliklerin sebepleri, nasıl ele alındıkları, SG beyanı üzerindeki etkileri ve SG beyanının Kapsam 3 emisyonlar içermesi durumunda aşağıdakilere ilişkin açıklamaları içeren bir beyan (Bkz.: A31-A34 paragrafları):
 - (i) Bir işletmenin SG beyanına Kapsam 3 emisyonların tamamını eklemesinin uygulanabilir olmadığı hususu dâhil, Kapsam 3 emisyonların niteliği ve
 - (ii) Eklenen Kapsam 3 emisyon kaynaklarının seçilme dayanağı ile
- (e) Bu paragrafta düzenlenen konularda veya SG beyanının önceki dönem (veya dönemler) veya baz yıl ile karşılaştırılabilirliğini önemli ölçüde etkileyen diğer hususlarda meydana gelen değişiklikler.

Kapsam 1 ve Kapsam 2 Emisyonlar

- A30. Kıstaslar genellikle tüm önemli Kapsam 1, Kapsam 2 veya hem Kapsam 1 hem Kapsam 2 emisyonların SG beyanında yer almasını gerektirir. Bazı Kapsam 1 veya Kapsam 2 emisyonlara SG beyanında yer verilmediği durumlarda, özellikle SG beyanında yer alan emisyonların işletmenin sorumlu olduğu emisyonların en büyüğü olmaması durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarında hangi emisyonların yer alacağını hangilerinin yer almayacağını belirlenmesine ilişkin dayanağın açıklanması önemlidir.

Kapsam 3 Emisyonlar

- A31. Bazı kıstaslar belirli Kapsam 3 emisyonların raporlanmasını gerektirirken, herhangi bir işletmenin tedarik zincirinin başından sonuna kadar tüm kaynakları kapsayan dolaylı emisyonların kapsamının sayısallaştırılması neredeyse tüm işletmeler için uygulanabilir olmadığı için Kapsam 3 emisyonların SG beyanında yer alması genellikle ihtiyaridir. Bazı işletmeler için, örneğin hizmet sektöründeki birçok işletmede olduğu gibi işletmenin Kapsam 3 emisyonlarının Kapsam 1 ve Kapsam 2 emisyonlarına göre daha fazla olması durumunda, Kapsam 3 emisyonların belirli kategorilerinin raporlanması hedef kullanıcılara önemli bilgiler sunar. Bu tür durumlarda, denetçi önemli Kapsam 3 emisyonların SG beyanında yer almaması hâlinde güvence denetimi üstlenmeyi uygun bulmayabilir.
- A32. Bazı Kapsam 3 emisyon kaynaklarının SG beyanında yer alması durumunda -özellikle SG beyanında yer alan kaynakların işletmenin sorumlu olduğu kaynakların en büyüğü olmaması durumunda- hangi kaynakların yer alacağını seçmeye ilişkin dayanağın makul olması önemlidir.
- A33. Bazı durumlarda, Kapsam 3 emisyonları sayısallaştırmak için kullanılan kaynak veriler işletme tarafından saklanabilir. Örneğin işletme, çalışanlarının uçak seyahatlerine ilişkin emisyonların sayısallaştırılmasının dayanağı olarak ayrıntılı kayıtlar tutabilir. Bazı durumlarda ise, Kapsam 3 emisyonları sayısallaştırmak için kullanılan kaynak veriler işletme dışında iyi kontrol edilen ve erişilebilir bir kaynaktan saklanabilir. Ancak bu gibi durumlar haricinde, denetçinin bu tür Kapsam 3 emisyonlar hakkında yeterli ve uygun kanıt elde edebilme ihtimali düşüktür. Bu tür durumlarda, Kapsam 3 emisyon kaynaklarını denetim kapsamından çıkarmak uygun olabilir.
- A34. Kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin büyük ölçüde tahmine dayanması ve raporlanan emisyonlarda yüksek düzeyde bir belirsizlik oluşmasına sebep olması durumunda da Kapsam 3 emisyonların denetim kapsamından çıkarılması uygun olabilir. Örneğin, uçak yolculuğu ile ilgili emisyonları hesaplamaya yönelik farklı sayısallaştırma yöntemleri, aynı kaynak verilerin kullanılması durumunda dahi büyük ölçüde farklılık gösteren sayısallaştırmalar ortaya çıkarabilir. Bu tür Kapsam 3 emisyon kaynaklarının denetim kapsamına alınması durumunda, kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin nesnel bir şekilde seçilmesi ve bu yöntemlerin kullanımlarıyla bağlantılı belirsizliklerle birlikte tam olarak açıklanmaları önemlidir.

İşletmenin SG Beyanının Hazırlanmasına Yönelik Sorumluluğu (Bkz.: 17(c)(ii), 75(d) paragrafları)

A35. A70 paragrafında belirtildiği gibi bazı denetimler için işletme kayıtlarının durumu ve güvenilirliğiyle ilgili şüpheler; denetçinin, SG beyanına ilişkin olumlu sonuç vermesini destekleyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasına sebep olabilir. Bu durum işletmenin, SG beyanlarının hazırlanması konusunda çok az deneyim sahibi olması durumunda geçerli olabilir. Bu tür durumlarda, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasının; bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi veya daha sonraki bir dönemde alınacak bir güvence hizmetine yönelik yapılan hazırlık için danışmanlık işine konu olması daha uygun olabilir.

Kıstasları Geliştirenler (Bkz.: 17(c)(iii) paragrafı)

A36. SG beyanının, geçerli kıstasları ve raporlama yönteminin belirlenmiş olduğu düzenleyici açıklama sistemi veya emisyon ticareti sistemi için hazırlanmış olması durumunda; kıstasları geliştirenin düzenleyici kurum veya emisyon ticareti sisteminden sorumlu kurum olduğu, denetimin şartlarından açıkça görülmesi mümkündür. İhtiyari raporlama durumlarında ise, SG beyanının açıklayıcı notlarında belirtilmedikçe kıstası kimin geliştirdiği anlaşılamayabilir.

Sözleşme Şartlarının Değiştirilmesi (Bkz.: 15 ve 18 inci paragraflar)

A37. GDS 3000, denetçinin makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesini zorunlu kılar¹⁸. Denetimin kapsamını değiştirmeye yönelik bir talebin, örneğin denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuca ulaşma ihtimalinden dolayı belirli emisyon kaynaklarını denetim kapsamının dışında bırakmak için yapılan bir talep olması durumunda, makul bir gerekçesi olmayabilir.

Denetimin Planlanması (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A38. Genel denetim stratejisini oluştururken denetçinin, SG beyanına ilişkin bilgi sisteminin tasarımının ve uygulanmasının farklı yönlerine dikkatini vermeyi mütalaa etmesi uygun olabilir. Örneğin, bazı durumlarda işletme raporlanan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak için özellikle uygun bir iç kontrol ihtiyacının farkında olabilirken; diğer durumlarda daha çok toplanacak bilgilerin faaliyete ilişkin özellikleri ile bilimsel veya teknik özelliklerinin doğru bir şekilde belirlenmesine odaklanmış olabilir.

A39. Küçük ölçekli denetimler veya daha basit denetimler (Bkz.: A19 paragrafı) çok küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük bir ekipte, ekip üyelerinin koordinasyonu ve iletişimi daha kolay olur. Küçük ölçekli bir denetim veya daha basit bir denetim için genel denetim stratejisinin oluşturulması, karmaşık veya zaman alıcı bir çalışma gerektirmez. Örneğin, işletmeyle yapılan müzakerelerin esas alındığı özet

¹⁸ GDS 3000, 29 uncu paragraf

bilgi notu, 19 uncu paragrafta belirtilen hususları kapsamı hâlinde, belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

- A40. Denetimin kapsamını belirlerken veya denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla (örneğin, planlanan prosedürlerin bazılarını işletme personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını işletmeyle müzakere etmeye karar verebilir. Bu müzakereler sıklıkla yapılabilir ancak genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetçinin sorumluluğundadır. Denetimin etkinliğinden ödün verilmemesi için genel denetim stratejisinde veya denetim planında yer alan konular müzakere edilirken dikkatli olunması gerekir. Örneğin, ayrıntılı prosedürlerin niteliğinin ve zamanlamasının işletmeyle müzakere edilmesi, prosedürleri gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.
- A41. Güvence denetimi yinelenen bir süreçtir. Planlanan prosedürleri uygularken elde edilen denetim kanıtı, denetçinin planlanan diğer prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Bazı durumlarda denetçi, denetimin daha erken aşamasında beklenenden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler elde edebilir. Örneğin, seçilen tesislerde prosedürlerin yerinde uygulanması sırasında fark edilen sistematik hatalar ilave tesislerin ziyaret edilmesi gerektiğini gösterebilir.

Uzmanların veya Diğer Denetçilerin Çalışmasının Kullanılmasına Yönelik Planlama (Bkz.: 19(e) paragrafı)

- A42. Denetim, özellikle emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması konusunda uzman yetkinliği gerektirecek daha karmaşık denetimlerde bir veya birkaç uzmandan oluşan farklı alanlarda uzmanlığa sahip bir ekip tarafından yürütülebilir (Bkz.: A19 paragrafı). GDS 3000'de denetimi yürütmek için gereken kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlendiği planlama aşamasında üzerinde durulması gerekebilecek bir uzman çalışmasının kullanılmasına ilişkin bazı hükümler bulunur.¹⁹
- A43. Uzaktaki bir fabrika veya başka bir tesiste; iş ortaklığı veya iştirak ya da başka ülkede bulunan bir bağlı ortaklık, bölüm veya şube ile ilişkili diğer denetçinin çalışması kullanılabilir. Denetim ekibinin, SG beyanına eklenecek bilgilere ilişkin olarak diğer denetçiden çalışma yürütmesini istemeyi planladığı durumlarda dikkate alınan hususlar aşağıdakileri içerebilir:
- Diğer denetçinin; denetimle ilgili etik hükümleri anlayıp anlamadığı, bunlara uyup uymadığı ve özellikle bağımsız olup olmadığı.
 - Diğer denetçinin mesleki yetkinliği.
 - Denetim ekibinin, diğer denetçinin çalışmasına katılım düzeyi.
 - Diğer denetçinin, etkin biçimde gözetime tabi olduğu bir yasal (düzenleyici) çevrede faaliyet gösterip göstermediği.

¹⁹ GDS 3000, 45(c), 52 ve 54 üncü paragraflar

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Denetim Planlanırken Önemliliğin Belirlenmesi (Bkz.: 20–21 paragrafları)

A44. Kıstaslar, önemlilik kavramını SG beyanının hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alabilir. Kıstaslar, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, önemlilik kavramı genellikle aşağıdakileri içerir:

- Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- SG beyanı kullanıcılarının bu beyana istinaden alacakları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir,
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir ve
- SG beyanının hedef kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, hedef kullanıcıların bir grup olarak ortak bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Denetim belirli kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak tasarlanmadığı sürece yanlışlıkların, bilgi ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi genellikle dikkate alınmaz.

A45. Geçerli kıstaslarda böyle bir düzenlemenin bulunması, denetim için önemliliğin belirlenmesinde denetçiye bir referans çerçevesi sunar. Geçerli kıstaslarda önemlilik kavramına ilişkin bir düzenlemenin yer almaması durumunda, yukarıda belirtilen hususlar denetçiye bu tür bir referans çerçevesi sağlar.

A46. Denetçinin önemliliği belirlemesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu belirleme denetçinin bir grup olarak hedef kullanıcıların ortak bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, hedef kullanıcıların:

- (a) SG beyanıyla ilgili faaliyetler hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olduklarını ve SG beyanındaki bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğunu,
- (b) SG beyanının önemlilik düzeylerine göre hazırlandığını ve bu beyana söz konusu düzeylere göre güvence verildiğini anladıklarını ve geçerli kıstaslara eklenen her tür önemlilik kavramı hususunda bilgiye sahip olduklarını,
- (c) Emisyonların sayısallaştırılmasında belirsizliklerin bulunduğunu anladıklarını (Bkz.: A54-A59 paragrafları) ve
- (d) SG beyanında yer alan bilgileri esas alarak makul kararlar aldıklarını, varsayar.

A47. Hedef kullanıcılar ve bu kullanıcıların bilgi ihtiyaçları aşağıdakileri içerebilir:

- Yatırımcılar ile tedarikçiler, müşteriler, çalışanlar gibi diğer paydaşlar ve isteğe bağlı açıklamalar olması durumunda daha geniş bir topluluk. Bilgi ihtiyaçları ise işletmenin özkaynaklarını alma veya satma; işletmeye borç verme, işletmeyle

birlikte ticaret yapma veya işletme tarafından istihdam edilme ya da işletmeye veya başkalarına (örneğin, siyasetçiler) açıklama yapma kararlarıyla ilgili olabilir.

- Emisyon ticareti sistemi olması durumunda, -bu sistem ile oluşturulan devredilebilir araçlar (ruhsat, izin veya krediler) ve emisyon fazlalıklarıyla ilgili para cezası veya başka cezalar uygulanmasıyla ilgili kararlara ilişkin bilgi ihtiyaçları olabilen- piyasa katılımcıları.
- Bir düzenleyici açıklama sistemi olması durumunda, düzenleyici ve politika oluşturan kurumlar. Bu kurumların bilgi ihtiyaçları; açıklama sistemine uygunluğun ve genellikle bir araya getirilmiş bilgilere dayanan iklim değişikliğinin azaltılması ile bu değişikliklere uyumun iklim değişikliğiyle bağlantılı geniş kapsamlı hükümet politikası kararlarına uygunluğunun izlenmesi ile ilgili olabilir.
- Olası bir düzenleyici açıklama sistemi öngörüsüyle veya bir emisyon ticareti sistemine girerken alternatif teknolojiler arasında seçim yapma, yatırım ve tasfiye kararları gibi stratejik ve operasyonel kararlar için emisyonla ilgili bilgilerden faydalanan yönetim ve işletmede üst yönetimden sorumlu olanlar.

Denetçi, özellikle güvence raporuna erişebilen çok sayıda kişi olması durumunda raporu okuyacak herkesi belirleyemeyebilir. Bu tür durumlarda, özellikle olası kullanıcıların emisyonlarla ilgili geniş kapsamlı çıkarlara sahip olması durumunda, hedef kullanıcılar önemli ve ortak çıkarlara sahip büyük paydaşlarla sınırlı tutulabilir. Hedef kullanıcılar mevzuat tarafından ya da denetçi ile denetimi yaptıran taraf arasında yapılan bir sözleşme gibi farklı yöntemlerle belirlenebilir.

- A48. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar hem nicel hem nitel etkenlerden etkilenir. Ancak, önemlilik ile ilgili kararlar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için önemlilik düzeyi ne ise sınırlı güvence denetimi için de odur.
- A49. Önemliliğin belirlenmesinde genellikle başlangıç noktası olarak seçilen bir kıyaslama noktasına, yüzdesel bir oran uygulanır. Uygun kıyaslama noktasının ve yüzdesel oranın belirlenmesini etkileyebilecek etkenlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- SG beyanında yer alan unsurlar (örneğin, Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonlar, arındırma ve emisyon mahsupları). İçinde bulunulan şartlara göre, brüt olarak raporlanan emisyonlar -diğer bir ifadeyle Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 emisyonlarının herhangi bir arındırma veya emisyon mahsubu yapılmadan bir araya getirilerek raporlandığı değer- uygun bir kıyaslama noktası olabilir. Önemlilik, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren emisyonlarla ilgilidir. Dolayısıyla, denetçinin ulaştığı sonucun SG beyanının tamamını kapsamaması durumunda, önemlilik düzeyi SG beyanının sadece denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren kısmıyla ilişkili olarak (sadece bu kısım SG beyanıymış gibi) belirlenir.

- Belirli bir emisyon türünün miktarı veya belirli bir açıklamanın niteliği. Bazı durumlarda, bir bütün olarak SG beyanına ilişkin önemlilik düzeyinden daha düşük veya daha yüksek değerdeki yanlışlıkların kabul edilebilir olduğu belirli emisyon türleri veya açıklamalar bulunur. Denetçi örneğin, belirli bir gaz, kapsam veya tesis ya da belirli bir ülkedeki emisyonlar için daha düşük veya daha yüksek bir önemlilik düzeyi belirlemeyi uygun bulabilir.
- SG beyanında ilgili bilgilerin nasıl sunulduğu, örneğin emisyonların önceki dönem (veya dönemler), baz yıl veya “üst sınır” ile bir karşılaştırmasını içerip içermediği. Böyle bir karşılaştırmayı içermesi durumunda, karşılaştırmalı bilgilerle ilgili önemliliğin belirlenmesi uygun bir değerlendirme olabilir. Bir “üst sınır”ın söz konusu olması durumunda ve “üst sınır”ın raporlanan emisyonlardan daha düşük olması hâlinde önemlilik, işletmeye tahsis edilen üst sınıra göre belirlenebilir.
- Emisyonların nispi oynaklığı. Örneğin, emisyonların dönemler arasında önemli farklılıklar göstermesi durumunda, cari dönemde daha üst düzeyde olsa bile dalgalanmanın en alt düzeyine göre önemliliğin belirlenmesi uygun olabilir.
- Geçerli kıstasların şartları. Bazı durumlarda, geçerli kıstaslarda bir doğruluk eşiği belirlenebilir ve bu eşik önemlilik düzeyi olarak adlandırılabilir. Örneğin, kıstaslarda emisyonların “önemlilik eşiği” olarak öngörülen bir yüzde kullanılarak ölçülmesine ilişkin bir beklenti belirtilebilir. Bu durumda, kıstaslarda belirlenen eşik, denetçiye denetim için önemlilik düzeyini belirlemesi açısından bir referans çerçevesi sağlar.

A50. Nitel etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- Emisyon kaynakları.
- Emisyonun içerdiği gaz türleri.
- SG beyanındaki bilgilerin kullanılacağı kapsam (örneğin, bilgilerin emisyon ticareti sisteminde kullanıma, bir düzenleyici kuruma sunmaya veya geniş çaplı dağıtım yapılan bir sürdürülebilirlik raporuna eklemeye yönelik olup olmadığı) ve hedef kullanıcıların alabilecekleri muhtemel karar türleri.
- Hedef kullanıcıların dikkatlerinin odaklandığı bir veya birden çok emisyon türü veya açıklamanın olup olmadığı, örneğin iklim değişikliğine yol açan ve aynı zamanda ozon tabakasını incelten gazlar.
- İşletmenin niteliği, iklim değişikliği stratejileri ve iklim değişikliği hedeflerine yönelik ilerleme aşaması.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ekonomik ve düzenleyici çevre.

Denetim Yürütülürken Değişiklik Yapılması (Bkz.: 22 nci paragraf)

A51. Denetim sırasında içinde bulunulan durumlardaki değişiklik (örneğin, işletmenin işinin büyük bir bölümünün elden çıkarılması kararı), yeni bilgiler, denetim prosedürlerinin uygulanması sonucunda denetçinin işletmeye ve faaliyetlerine ilişkin

anlayışındaki değişiklik nedeniyle; önemliliğin değiştirilmesi gerekebilir. Örneğin, gerçek emisyonların, başlangıçta önemlilik düzeyini belirlemek için kullanılan emisyonlardan önemli ölçüde farklılık gösterdiği, denetim sırasında açık bir şekilde görülebilir. Denetim sırasında denetçinin SG beyanı için başlangıçta belirlenenden daha düşük bir önemlilik düzeyinin (ve -varsa- belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeyleri) uygun olacağı sonucuna varması hâlinde, performans önemliliği ve müteakip prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamında değişiklik yapılması gerekebilir.

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme, “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi (Bkz.: 23-26 ncı paragraflar)

- A52. Denetçi, işletme hakkında kanaat edinmek (işletmeyi tanımak) için gerekli olan bilginin kapsamını, -uygun hâllerde- makul veya sınırlı güvenceyi sağlamada gerekli olan “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı temel husus, edinilen kanaatin ve risklerin belirlenmesi ve değerlendirilmesinin bu GDS’de belirtilen amaca ulaşmak için yeterli olup olmadığıdır. Denetçinin işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için ihtiyaç duyduğu bilginin kapsamı, yönetimin işletmeyi yönetirken sahip olduğu bilginin kapsamından daha dardır. Ayrıca, bilginin kapsamı ile “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; sınırlı güvence denetiminde makul güvence denetimine göre daha dardır.
- A53. Kanaat edinme, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi yinelenen bir süreçtir. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinmeye ve “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine yönelik prosedürler tek başına, bir güvence sonucu için dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun kanıt sağlamaz.

Belirsizlik (Bkz.: 23(b)(i)c, 76(f) paragrafları)

- A54. SG sayısallaştırma sürecinin %100 doğru sonuç vermesi aşağıdaki hususlardan dolayı nadiren gerçekleşir:
- (a) *Bilimsel belirsizlik:* SG’lerin ölçümüyle ilgili bilimsel bilginin eksik olmasından kaynaklanır. Örneğin, biyolojik yutaklarda SG ayırma oranı ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek ve bunları karbondioksit eşdeğerleri olarak raporlamak için kullanılan “küresel ısınma potansiyeli” değerleri bilimsel bilginin yetersizliğine maruz kalır. Raporlanan emisyonların sayısallaştırılmasını etkileyen bilimsel belirsizliğin derecesi işletmenin kontrolü dışındadır. Ancak, raporlanan emisyonlarda makul olmayan sapmalara sebep olabilecek bilimsel belirsizlik potansiyeli, SG beyanı hazırlanırken kullanılacak belirli bilimsel varsayımların öngörüldüğü kıstaslar veya bu varsayımları içeren belirli faktörler kullanılarak etkisiz hale getirilebilir ve

- (b) *Tahmin (veya ölçüm) belirsizliği*: Mevcut bilimsel bilgi sınırları dâhilinde emisyonları ölçmek için kullanılan ölçüm ve hesaplama süreçlerinden kaynaklanır. Tahmin belirsizliği, bir tahminin dayandığı verilerle (örneğin, kullanılan ölçüm araçlarının yapısında bulunan belirsizlikle ilgili olabilir) veya uygun hâllerde model dâhil tahmin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot) (bazen sırasıyla, parametre ve model belirsizliği olarak da adlandırılır) ile ilgili olabilir. Tahmin belirsizliği düzeyi çoğu zaman işletme tarafından kontrol edilebilir. Tahmin belirsizliği düzeyinin düşürülmesi daha fazla maliyet içerebilir.
- A55. Bir işletmenin emisyonlarını sayısallaştırmanın belirsizliğe maruz kalması, işletmenin emisyonlarının denetim konusu olarak uygun olmadığı anlamına gelmez. Örneğin geçerli kıstaslar, elektrik kaynaklı Kapsam 2 emisyonların tüketilen kilovat saat miktarına öngörülen emisyon faktörü uygulanarak hesaplanmasını gerekli kılabilir. Öngörülen emisyon faktörü, her durumda doğru olmayabilen varsayımlar ve modellere dayandırılır. Ancak, varsayımlar ve modeller içinde bulunulan şartlara göre makul olduğu ve yeterli şekilde açıklandığı sürece, SG beyanında bulunan bilgiler genellikle güvence denetiminin konusunu oluşturur.
- A56. A55 paragrafındaki durum, bir işletmenin kendine özel şartlara dayanan modeller ve varsayımların kullanıldığı kıstaslara uygun olarak yapılan sayısallaştırma ile farklılık oluşturabilir. İşletmeye özgü modeller ve varsayımların kullanılması, örneğin sektöre ilişkin ortalama emisyon faktörlerinin kullanılmasına göre muhtemelen daha doğru sayısallaştırma sonuçları verir; aynı zamanda işletmeye özgü modeller ve varsayımlara nasıl ulaşıldığı konusunda ilave “önemli yanlışlık” risklerini de ortaya çıkarması muhtemeldir. A55 paragrafında belirtildiği gibi, varsayımlar ve modeller içinde bulunulan şartlara göre makul olduğu ve yeterli şekilde açıklandığı sürece, SG beyanında bulunan bilgiler genellikle güvence denetiminin konusunu oluşturur.
- A57. Ancak, bazı durumlarda, denetçi belirsizliğin SG beyanındaki bilgiler üzerindeki etkisinin çok yüksek olması hâlinde güvence denetimini üstlenmenin uygun olmadığına karar verebilir. Örneğin, işletmenin raporlanan emisyonlarının önemli bir kısmının izlenmeyen kaçak emisyon kaynaklarından (Bkz.: A8 paragrafı) doğması ve tahmin yöntemlerinin yeterince gelişmemiş olması veya işletmenin raporlanan arındırmalarının önemli bir kısmının biyolojik yutaklara yüklenebilmesi hâlinde bu durum geçerli olabilir. Bu tür durumlarda güvence denetimini üstlenip üstlenmeme konusundaki kararlar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle bu tür durumlarda makul güvence denetimi uygun değilse sınırlı güvence denetimi de uygun olmaz (bunun tersi de geçerlidir).
- A58. SG beyanının açıklayıcı notlarında, işletmenin SG beyanını etkileyen belirsizliklerin niteliği, sebepleri ve etkilerine ilişkin yapılan açıklama, hedef kullanıcıları emisyonların sayısallaştırılmasıyla ilgili belirsizlikler konusunda uyarır. Bu açıklama hedef kullanıcıların kullanılan kıstasları belirlemediği durumda özellikle önemlidir. Örneğin, bir SG beyanında kullanılan kıstaslar belirli bir düzenleyici amaçla

geliştirilmiş olmasına rağmen, SG beyanı geniş kapsamlı hedef kullanıcının kullanımına sunulabilir.

- A59. Belirsizlik tüm SG beyanlarının önemli bir özelliği olduğu için, 76(f) paragrafı SG beyanının açıklayıcı notlarına hangi açıklamalar eklenirse eklensin, güvence raporunda belirsizliğe ilişkin açıklamanın bulunmasını zorunlu tutar.²⁰

İşletme ve Çevresi

Faaliyetlerde Gerçekleşen Kesintiler (Bkz.: 23(b)(iii) paragrafı)

- A60. Kesintiler, beklenmedik şekilde meydana gelen veya bakım programının parçası olarak planlanan devre dışı kalmalar gibi durumlardan oluşabilir. Bazı durumlarda, örneğin tesisin sadece en yoğun dönemlerde kullanılması durumunda faaliyetler nitelik bakımından aralıklı olabilir.

İklim Değişikliği Hedefleri ve Stratejileri (Bkz.: 23(e) paragrafı)

- A61. İşletmenin iklim değişikliği stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesine yardımcı olur. Örneğin, işletmenin karbon nötr işletme olma taahhüdünde bulunmuş olması, hedefi açıklanan ilgili zaman diliminde gerçekleştirmek için işletmeyi emisyonları olduğundan düşük göstermeye teşvik edebilir. Diğer taraftan, işletmenin gelecekte düzenleme yapılmış bir emisyon ticareti sistemine tabi olmayı öngörmesi durumunda bu husus, işletmeyi planın başlangıcında daha fazla izin alma imkânını artırmak için bu süre içerisinde emisyonları olduğundan yüksek göstermeye teşvik edebilir.

Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirme Prosedürleri (Bkz.: 24 üncü paragraf)

- A62. İşletme hakkında kanaat edinme yükümlülüğü kapsamında bilgi edinirken denetçi 24 üncü paragrafta açıklanan prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda olmakla birlikte, hakkında kanaat edildiği her bir unsur için prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda değildir.

İşletme ve Çevresi Hakkında Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlışlık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirmeye Yönelik Analitik Prosedürler (Bkz.: 24(b) paragrafı)

- A63. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ve “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirmeye yönelik uygulanan analitik prosedürler işletmenin, denetçinin farkında olmadığı farklı yönlerini ortaya çıkarabilir ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak sağlamak amacıyla “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesine yardımcı olabilir. Analitik prosedürler, farklı tesislerin SG emisyonlarının bu tesislere ait üretim miktarlarıyla karşılaştırılmasını içerebilir.
- A64. Analitik prosedürler, denetime etkisi olan hususlara işaret edebilecek olağan dışı olay, miktar/tutar, oran ve eğilimlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Tespit edilen olağan

²⁰ Bkz.: GDS 3000, 69(d) paragrafı

dışı veya beklenmedik ilişkiler, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olabilir.

- A65. Ancak bu tür analitik prosedürlerde bir araya getirilmiş veriler kullanıldığında (analitik prosedürler, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için uygulandığında bu durum söz konusu olabilir), söz konusu prosedürlerin sonuçları önemli bir yanlışlığın var olup olmadığı hakkında sadece genel bir ön gösterge sağlar. Bu sebeple bu tür durumlarda, analitik prosedürlerin sonuçlarıyla birlikte “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde elde edilen diğer kanıtların da dikkate alınması, denetçinin analitik prosedürlerin sonuçlarını anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Gözlem ve Tetkik (Bkz.: 24(c) paragrafı)

- A66. Gözlem, başkaları tarafından uygulanan bir süreç veya prosedürün izlenmesidir (örneğin, işletme personeli tarafından kalibre edilen izleme cihazlarının veya kontrol faaliyetlerinin denetçi tarafından gözlemlenmesi). Gözlem, bir süreç veya prosedürün işleyişiyle ilgili kanıt sağlar fakat yapıldığı zamanla sınırlıdır. Süreç veya prosedürün gözlemleniyor olması, bunların uygulanma şeklini etkileyebilir.

- A67. Tetkik aşağıdakileri içerir:

- (a) Örneğin bir izleme cihazının kalibrasyon kayıtlarının; işletme içinden veya dışından elde edilen, basılı veya elektronik ortamda ya da başka bir depolama ortamında bulunan, kayıt veya belgelerinin incelenmesi. Kayıt ve belgelerin tetkiki; bu kayıt ve belgelerin niteliği ile kaynağına ve (bu kayıt ve belgelerin işletme içi kayıt ve belgeler olması durumunda) bunların oluşturulmasına ilişkin kontrollerin etkinliğine bağlı olarak, farklı güvenilirlik derecelerinde kanıt sağlar veya
- (b) Örneğin bir kalibrasyon cihazının fiziki olarak incelenmesi.

- A68. Gözlem ve tetkik, yönetimle ve diğerleriyle yapılan sorgulamaları destekleyebilir, ayrıca işletme ve çevresi hakkında bilgi sağlayabilir. Bu tür denetim prosedürleri, aşağıdaki hususların gözlem veya tetkikini içerir:

- İşletme faaliyetleri. Önemli Kapsam 1 emisyonların SG beyanına dâhil edilmesi durumunda tesislerdeki izleme ekipmanı dâhil ekipmanların ve proseslerin gözlemlenmesi özellikle ilgili olabilir.
- Belgeler (emisyon azaltma planları ve stratejileri gibi), kayıtlar (kalibrasyon kayıtları ve test laboratuvarlarından elde edilen sonuçlar gibi) ve bilgi toplama prosedürlerinin ayrıntılarını veren rehberler ve iç kontrol rehberleri.
- İşletmenin çevre yönetim sistemleriyle ilgili işletme içi veya işletme dışı raporlar gibi yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanan raporlar.
- Yönetim tarafından hazırlanmış raporlar (üç aylık yönetim raporları gibi) ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanmış raporlar (yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi).

İşletmenin İç Kontrolü Hakkında Kanaat Edinme (Bkz.: 25S–26M paragrafları)

- A69. Denetçinin, sınırlı güvence denetiminde, makul güvence denetimlerinde zorunlu tutulduğu gibi işletmenin, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili tüm iç kontrol unsurları hakkında kanaat edinmesi gerekmez. Ayrıca, denetçinin kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar vermesi gerekmez. Dolayısıyla, sınırlı güvence denetiminde, işletmenin kontrol faaliyetleri bakımından sorgulanması ile emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili kontrollerin izlenmesi uygun olabilirken, işletmenin iç kontrolünün bu unsurları hakkında ayrıntılı kanaat edinmesi çoğunlukla gerekmez.
- A70. Denetçinin iç kontrolün ilgili unsurları hakkındaki kanaati, denetimi tamamlaması için yeterli ve uygun kanıt bulunup bulunmadığına ilişkin şüpheler doğurabilir. Örneğin (Bkz.: A71-A72, A92-A93 ve A96 paragrafları):
- SG beyanını hazırlayanların dürüstlüğüyle ilgili endişeler; denetçinin, SG beyanında yönetimin yanlış açıklamalarda bulunma riskinin denetimin yürütülmesini engelleyebilecek düzeyde olduğu sonucuna varmasına sebep olacak kadar ciddi olabilir.
 - İşletme kayıtlarının durumu ve güvenilirliğiyle ilgili endişeler; denetçinin, SG beyanına ilişkin olumlu sonuç vermesini destekleyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasına sebep olabilir.

Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri (Bkz.: 25M(d) paragrafı)

- A71. Denetçinin belirli kontrol faaliyetlerinin denetim ile ilgili olup olmadığına ilişkin muhakemesi işletmenin, emisyonların raporlanmasıyla ilgili iş süreçleri dâhil bilgi sisteminin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinden etkilenebilir. Emisyonlara ilişkin raporlama geliştikçe, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili bilgi sistemleri ve ilgili kontrol faaliyetlerinin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinin de gelişmesi beklenir.
- A72. Küçük işletmelerde veya henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinin olması durumunda, belirli kontrol faaliyetleri de muhtemelen oldukça basit, iyi belgelendirilmemiş ve sadece gayri resmi olarak var olabilen faaliyetlerdir. Bu durumda denetçinin, “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için ve risk olarak değerlendirilen hususlara karşılık olarak müteakip prosedürlerini tasarlaması için belirli kontrol faaliyetlerini anlaması gerektiği yönünde bir yargıya varma ihtimali azalır. Diğer taraftan, düzenlenme yapılmış bazı emisyon ticareti sistemlerinde ise, bilgi sistemleri ve kontrol faaliyetlerinin resmi bir şekilde belgelendirilmesi ve tasarımlarının düzenleyici kurum tarafından onaylanması gerekebilir. Ancak, bu tür durumların bazılarında bile ilgili tüm veri akışları ve ilişkili kontroller belgelendirilmeyebilir. Örneğin, sürekli izleme yoluyla kaynak veri toplanmasına ilişkin kontrol faaliyetleri müteakip veri işleme ve raporlama süreciyle ilgili kontrol faaliyetlerine göre

muhtemelen daha gelişmiş, iyi belgelendirilmiş ve resmidir (Bkz.: A70, A92–A93 ve A96 paragrafları).

İşletme İçin Yürütülen Diğer Denetimler (Bkz.: 27 nci paragraf)

A73. İşletme için yürütülen diğer denetimlerden elde edilen bilgiler örneğin, işletmenin kontrol çevresinin farklı yönleriyle ilişkili olabilir.

İşletme Tesislerinde Prosedürlerin Yerinde Uygulanması (Bkz.: 31 inci paragraf)

A74. Diğer prosedürlerle birlikte gözlem ve tetkikin bir tesiste yerinde uygulanması (genellikle “saha ziyareti” olarak adlandırılır) denetçinin işletme merkezinde prosedürler uygulayarak işletme hakkında kanaat edinmesinde önemli olabilir. Denetçinin işletme hakkındaki kanaati ve “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, makul güvence denetimi için sınırlı güvence denetimine göre daha kapsamlı olması bekleneceği için, makul güvence denetiminde prosedürlerin yerinde uygulandığı tesis sayısı sınırlı güvence denetimindekine göre genellikle daha fazladır.

A75. Bir tesiste prosedürlerin yerinde uygulanması (veya başka denetçinin bu prosedürleri denetçi adına uygulamasının sağlanması) “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme prosedürleri uygularken veya değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık verirken planlamanın bir parçası olarak gerçekleştirilebilir. Önemli tesislerde prosedürlerin yerinde uygulanması, ilk kez üstlenilen bir denetim için SG beyanına eklenen Kapsam 1 kaynaklar ve yutakların tamlığı değerlendirilirken ve işletmenin veri toplama ve işleme sistemleri ile tahmin tekniklerinin, dayanak fiziksel süreçler ve ilişkili belirsizliklerle ilgili olarak uygun olup olmadığını belirlerken özellikle önemlidir.

A76. A74 paragrafında belirtildiği gibi, prosedürlerin bir tesiste yerinde uygulanması denetçinin işletme merkezinde prosedürler uygulayarak işletme hakkında kanaat edinirken önemli olabilir. Denetçi, birçok makul güvence denetiminde özellikle işletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu önemli tesislere sahip olması durumunda, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek için her bir önemli tesiste prosedürlerin yerinde uygulanması gerektiğini de mütalaa eder. Sınırlı güvence denetiminde ise, işletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu çok sayıda önemli tesise sahip olması durumunda, denetçi önemli tesisler arasında bir seçim yaparak prosedürleri buralarda yerinde uygulamadıkça anlamlı bir güvence seviyesi elde edilemez. İşletmenin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu önemli tesislere sahip olması ve denetçinin tesiste kendisi tarafından (veya denetçi adına bir başka denetçi tarafından) etkili ve verimli prosedürlerin yerinde uygulanamayacağını belirlemesi durumunda, alternatif prosedürler aşağıdakilerden bir veya birkaçından oluşabilir:

- Kaynak belgeler, enerji akış şemaları ve materyal akış şemalarının gözden geçirilmesi.
- Tesis yönetiminden alınan anket cevaplarının analiz edilmesi.

- Tesisin uydu görüntülerinin tetkiki.

A77. Denetçi özellikle makul güvence denetiminde toplam emisyonlara ilişkin uygun bir kapsam elde etmek için, önemli olmayan tesisler arasında bir seçim yaparak prosedürleri buralarda yerinde uygulanmasının uygun olacağına karar verebilir. Bu tür bir kararda ilgili olabilecek etkenler aşağıdakileri içerir:

- Farklı tesislerdeki emisyonların niteliği. Örneğin, denetçinin Kapsam 1 emisyonların bulunduğu bir tesisi ziyaret etmeyi seçmesi sadece Kapsam 2 emisyonların bulunduğu bir tesise göre daha muhtemeldir. İkinci durumda, işletme merkezinde enerji faturalarının incelenmesinin temel bir kanıt kaynağı niteliğinde olması daha muhtemeldir.
- Tesis sayısı ve tesislerin ölçeği ile bunların toplam emisyonu katkısı.
- Tesislerde farklı proseslerin ya da farklı teknolojileri kullanan proseslerin kullanılıp kullanılmadığı. Kullanılması durumunda, farklı proses veya teknolojiler kullanan tesisler arasında bir seçim yapılarak prosedürlerin buralarda yerinde uygulanması uygun olabilir.
- Emisyon bilgilerini toplamak için farklı tesislerde kullanılan yöntemler.
- Farklı tesislerde ilgili personelin sahip olduğu deneyim.
- Zaman içerisinde tesis seçimindeki değişiklikler.

İç Denetim (Bkz.: 32 nci paragraf)

A78. İşletmenin iç denetim fonksiyonu sorumlulukları ve faaliyetlerinin niteliğinin emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili olması hâlinde, iç denetim fonksiyonunun denetim ile ilgili olması daha muhtemeldir ve denetçi, uygulanacak prosedürlerin nitelik veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmayı (çalışmalarından faydalanmayı) düşünür.

SG Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Riskleri (Bkz.: 33S(c)–33M(c) paragrafları)

A79. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak SG beyanında yaygın olan riskleri ifade eder. Bu nitelikteki riskler; belirli emisyon türleri veya açıklamalarla ilişkilendirilebilir riskler olmak zorunda değildir. Bu tür riskler daha ziyade, örneğin yönetimin iç kontrolü ihlâl etmesindeki gibi, “önemli yanlışlık” risklerini artırabilen durumları yansıtır. SG beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” riskleri özellikle, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesiyle ilgili olabilir.

A80. SG beyanı düzeyinde riskler, özellikle eksik (yetersiz) bir kontrol çevresinden kaynaklanabilir. Örneğin, yönetimin yetkin olmaması gibi eksikliklerin SG beyanı üzerinde yaygın bir etkisi olabilir ve bu eksiklikler, denetçinin bu risklere yönelik genel işler yapmasını (genel bir karşılık vermesini) gerektirebilir. SG beyanı düzeyinde diğer “önemli yanlışlık” riskleri örneğin aşağıdaki unsurları içerebilir:

- Veri toplama, emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine ilişkin yetersiz, yeterince kontrol edilmemiş veya yeterince belgelendirilmemiş mekanizmalar.
- Veri toplama, emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine ilişkin personelin yetkin olmaması.
- Emisyonları sayısallaştırma ve SG beyanlarını hazırlama süreçlerine yönetim katılımının yetersizliği.
- Tüm SG kaynaklarının doğru bir şekilde belirlenememesi.
- -Örneğin, emisyon ticaret piyasaları ile bağlantılı- hile riskleri.
- Önceki dönemleri kapsayan, değişen sınırlar veya ölçme metodolojilerindeki değişiklikler gibi nedenlerle tutarlı bir şekilde hazırlanmayan bilgilerin sunulması.
- Özellikle avantajlı veri veya eğilimlerin aşırı şekilde vurgulanması gibi SG beyanında bilgilerin yanıltıcı bir biçimde sunulması.
- Farklı tesislerde kurumsal sınırın belirlenmesine yönelik farklı yöntemler de dâhil, tutarsız sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikaları.
- Tesislerden alınan bilgiler birleştirilirken birim dönüştürmede yapılan hatalar.
- Tahminlerle ilgili bilimsel belirsizliklerin ve kilit varsayımların yetersiz bir şekilde açıklanması.

Yönetim Beyanlarının Kullanılması (Bkz.: 33S(d)-33M(d) paragrafları)

- A81. Yönetim beyanları, meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için denetçi tarafından makul güvence denetiminde kullanılır veya sınırlı güvence denetiminde de kullanılabilir.
- A82. SG beyanının geçerli kıstaslara uygun olarak sunumunda işletme, alenen veya zımnen emisyonların sayısallaştırılmasına, sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin beyanlarda bulunur. Yönetim beyanları, aşağıdaki gruplardan birine girer ve aşağıdaki şekilleri alabilir:
- (a) Güvenceye konu olan döneme ilişkin emisyonların sayısallaştırılmasıyla ilgili yönetim beyanları:
- (i) Gerçekleşme: Kaydedilmiş emisyonlar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
 - (ii) Tamlık: Kaydedilmiş olması gereken tüm emisyonlar kaydedilmiştir (farklı Kapsamlara ilişkin tamlık hususu için Bkz.: A30-A34 paragrafları).
 - (iii) Doğruluk: Emisyonlara ilişkin sayısallaştırma uygun şekilde kaydedilmiştir.
 - (iv) Hesap kesimi: Emisyonlar doğru raporlama döneminde kaydedilmiştir.

- (v) Sınıflandırma: Emisyonlar uygun emisyon türlerine kaydedilmiştir.
- (b) Sunum ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanları:
 - (i) Gerçekleşme ve sorumluluk: Açıklanmış emisyonlar ve diğer hususlar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
 - (ii) Tamlık: SG beyanında yer alması gereken tüm açıklamalar yer almıştır.
 - (vi) Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik: Emisyon bilgileri uygun şekilde sunulmuş ve açıklanmıştır; açıklamalar da net bir şekilde ifade edilmiştir.
 - (iv) Doğruluk ve sayısallaştırma: SG beyanında yer alan emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler uygun şekilde açıklanmıştır.
 - (v) Tutarlılık: Sayısallaştırma politikaları önceki dönemlerde uygulanan politikalarla tutarlıdır ya da bu politikalarındaki değişiklikler gerekçelendirilmiş, gerektiği gibi uygulanmış ve uygun şekilde açıklanmıştır ve -varsa- karşılaştırmalı bilgiler önceki dönemde raporlandığı gibidir ya da uygun şekilde düzeltilmiştir.

İç Kontrole Güven (Bkz.: 33M paragrafı)

A83. Denetçinin yönetim beyanı düzeyinde ortaya çıkan “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirme, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa (denetçi, diğer prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa) denetçi, 38M paragrafına göre bu kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin kontrol testleri tasarlar ve uygular.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Sebepleri (Bkz.: 34 üncü paragraf)

Hile (Bkz.: 28, 34(a) paragrafları)

A84. SG beyanındaki yanlışlıklar, hata veya hileden kaynaklanabilir. Hata ile hileyi birbirinden ayıran unsur, SG beyanında yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olarak yapılarak yapılmadığıdır.

A85. SG beyanının kasıtlı olarak yanlış sunulmasına ilişkin teşvikler örneğin, emisyon raporlama sürecine doğrudan katılan veya bu süreci etkileme fırsatı bulunan kişilerin menfaatlerinin önemli bir bölümünün aşırı SG hedeflerinin gerçekleştirilmesine bağlı olması durumunda ortaya çıkabilir. A61 paragrafında belirtildiği gibi, emisyonları olduğundan daha düşük veya daha yüksek göstermeye yönelik diğer teşvikler, işletmenin iklim değişikliği stratejisinden ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ile mevzuata/düzenlemeye ilişkin risklerden kaynaklanabilir.

A86. Hile çok geniş bir hukuki kavram olmakla birlikte, bu GDS’nin amaçları açısından denetçi, SG beyanında önemli bir yanlışlığa sebep olan hileyle ilgilenir. Her ne kadar denetçi hilenin varlığından şüphelenebilir veya ender durumlarda hilenin varlığını tespit edebilirse de, hilenin gerçekten olup olmadığına dair yasal bir hüküm veremez.

Mevzuata Aykırılık (Bkz.: 34(b), 78(c) paragrafları)

A87. Bu GDS, denetçinin iki farklı sınıfta yer alan mevzuata uygunluğa ilişkin sorumluluklarını birbirinden ayırır:

- (a) SG beyanında yer alan önemli miktar/tutar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olduğu genel olarak kabul edilen (işletmenin SG beyanında yer alan raporlanan miktar ve açıklamaları belirleyen) mevzuat hükümleri. 34(b) paragrafına göre denetçi, 33S veya 33M paragraflarının zorunlu tuttuğu prosedürleri uygularken ilgili mevzuat hükümlerine aykırılıktan kaynaklanan önemli yanlışlıkların oluşma ihtimalini mütalaa eder ve
- (b) SG beyanında yer alan miktar ve açıklamaların belirlenmesinde doğrudan bir etkiye sahip olmayan mevzuat. Ancak bu tür mevzuata uygunluk sağlanması (örneğin, faaliyet lisansı şartlarına veya çevreyle ilgili düzenlemelere uygunluk sağlanması), işletmenin faaliyetleri, faaliyetlerini devam ettirebilme kabiliyeti veya önemli cezalardan kaçınması açısından önemli olabilir. GDS 3000'de²¹ zorunlu kılındığı şekilde denetçi denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütürken, SG beyanı hakkında bir sonuç oluşturmak üzere uygulanan prosedürler, denetçinin dikkatini söz konusu mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılık durumlarına çekmesi ihtimali bakımından önemlidir.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Diğer Sebepleri (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A88. 34(c)-(k) paragraflarında belirtilen etkenlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Bir veya birkaç emisyon kaynağına yer verilmemesi, kaçak emisyonlar gibi kesinliği daha az olan ve gözden kaçabilen kaynaklar için daha muhtemeldir.
- (b) Önemli mevzuata/düzenlemeye ilişkin değişiklikler ve ekonomik değişiklikler; yenilenebilir enerji hedeflerindeki artışlar veya emisyon ticareti sistemleri kapsamındaki izinlerde oluşan önemli fiyat değişiklikleri gibi durumları (örneğin, bir elektrik üreticinde yanlış sınıflandırma riskinin artmasına yol açabilen) kapsayabilir.
- (c) İşletme faaliyetlerinin niteliği; karmaşık olabilir (örneğin, birden çok ve farklı tesisler veya proseslerden oluşabilen) veya sürekli olmayabilir (örneğin, en yoğun dönemlerde elektrik üretimi) ya da işletmenin emisyonları ile diğer ölçülebilir faaliyet düzeyleri (örneğin, kobalt nikel fabrikası) arasında çok az veya zayıf ilişkiler kurulmasına yol açabilir. Bu tür durumlarda, anlamlı analitik prosedür imkânları önemli ölçüde azalabilir.

Faaliyetlerde veya sınırlarda gerçekleşen değişiklikler (örneğin, yeni proseslerin getirilmesi ya da emisyon kaynakları veya yutakların satılması, iktisap edilmesi veya dışardan hizmet alımıyla sağlanması) de “önemli

²¹ GDS 3000, 37 nci paragraf

yanlışlık” riskleri (örneğin, sayısallaştırma veya raporlama prosedürlerine yabancılıktan dolayı) oluşturabilir. Karmaşık bir tesiste kaynakların ve yutakların belirlenmesi konusunda koordinasyonun yetersiz olmasından dolayı emisyon kaynakları veya yutaklar iki kez sayılabilir.

- (d) Uygun olmayan bir sayısallaştırma yönteminin seçilmesi (örneğin, doğruluğu daha yüksek bir doğrudan ölçüm yönteminin kullanılması mümkün ve daha uygunken, Kapsam 1 emisyonların emisyon faktörü kullanılarak hesaplanması). Uygun bir sayısallaştırma yönteminin seçilmesi, yöntemin değiştirilmiş olması durumunda özellikle önemlidir. Bunun sebebi, hedef kullanıcıların çoğunlukla zaman içerisinde veya bir baz yıla göre meydana gelen emisyon eğilimleriyle ilgilenmesidir. Bazı kıstaslar, sayısallaştırma yöntemlerinin sadece doğruluğu daha yüksek bir yöntem kullanılacaksa değiştirilmesini gerektirebilir. Sayısallaştırma yöntemlerinin niteliğiyle ilgili diğer etkenler aşağıdakileri içerir:

- Bir sayısallaştırma yönteminin yanlış uygulanması, örneğin sayaçların kalibre edilmemesi veya sayaçların yeterli sıklıkla okunmaması veya içinde bulunulan şartlara uygun olmayan emisyon faktörlerinin kullanılması. Örneğin, bir emisyon faktörü sürekli kullanım varsayımına dayandırılabilir ve bir kapanma durumundan sonra kullanılması uygun olmayabilir.
- Daha yüksek “önemli yanlışlık” riskleri oluşturacak sayısallaştırma yöntemlerinde karmaşıklık, örneğin kaynak verilerin matematiksel olarak yoğun veya karmaşık manipölasyonu (karmaşık matematiksel modellerin kullanılması gibi); hâl dönüştürme (değiştirme) faktörlerinin (sıvı ölçümlerini gaz ölçümlerine dönüştürme faktörleri gibi) yoğun şekilde kullanımı veya birim dönüştürme faktörlerinin yoğun şekilde kullanımı (İngiliz ölçü birimlerine göre yapılan ölçümlerin metrik ölçü birimlerine dönüştürölmesi gibi).
- Sayısallaştırma yöntemleri veya girdi değişkenlerinde oluşan değişiklikler (örneğin, kullanılan sayısallaştırma yönteminin biyokütle karbon içeriğine dayanması ve kullanılan biyokütle bileşiminin dönem içerisinde değişmesi).

- (e) Önemli rutin olmayan emisyonlar veya muhakeme gerektiren hususlar, sistematik sayısallaştırma ve raporlama işlemine tabi tutulan karmaşık olmayan ve rutin emisyonlara göre daha yüksek bir “önemli yanlışlık” riski içeren bir kaynaktır. Rutin olmayan emisyonlar, büyüklük veya nitelik açısından olağandışı olan ve dolayısıyla sık meydana gelmeyen (örneğin, tesiste arıza veya önemli bir sızıntı gibi münferit olaylar) emisyonlardır. Muhakeme gerektiren hususlar subjektif tahminlerin geliştirilmesini de içerebilir. “Önemli yanlışlık” riskleri aşağıdaki gibi hususlardan dolayı daha yüksek olabilir:

- Sayısallaştırma yöntemleri veya raporlama uygulamasının belirlenmesinde yönetimin çok fazla müdahalesinin bulunması.
 - Verilerin toplanması ve işlenmesi sırasında daha fazla manuel müdahale.
 - Karmaşık hesaplamalar veya sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama ilkeleri.
 - Rutin olmayan emisyonların, işletmenin risklere yönelik etkin kontrolleri uygulamasını zorlaştırabilen, niteliği.
 - Tahminlere ilişkin sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama ilkelerinin farklı yorumlanabilmesi.
 - Gerekli muhakemelerin subjektif veya karmaşık olabilmesi.
- (f) Sayısallaştırmada kullanılan kaynak verilerin işletme tarafından saklanmadığı veya yaygın olarak kullanılan sayısallaştırma yöntemlerinin kesin olmadığı ya da raporlanan emisyonlarda büyük sapmalara sebep olan Kapsam 3 emisyonların dâhil edilmesi (Bkz.: A31-A34 paragrafları).
- (g) Denetçinin, işletmenin önemli tahminleri nasıl oluşturduğu ve tahminlerin dayandığı veriler hakkında kanaat edinmek için mütalaa edeceği hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Tahminlerin dayandırıldığı veriler hakkında kanaat,
 - Uygun hâllerde model dâhil, tahmin oluşturulmasında kullanılan yöntem (metot),
 - Kontrol çevresi ve bilgi sisteminin ilgili yönleri,
 - İşletmenin bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı,
 - Tahminlerin dayandığı varsayımlar,
 - Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerde önceki dönemlere göre bir değişiklik olup olmadığı veya bir değişiklik yapılmasının gerekip gerekmediği, bu tür durumların söz konusu olması hâlinde sebebi ile
 - İşletmenin aşağıdaki unsurlar dâhil olmak üzere tahmin belirsizliğinin SG beyanı üzerindeki etkisini değerlendirip değerlendirmedeği ve değerlendirmişse bunu nasıl yaptığı:
 - İşletmenin varsayımlardaki değişikliklerin tahmin üzerindeki etkisini belirlemek için örneğin bir duyarlılık analizi yaparak alternatif varsayım veya sonuçları dikkate alıp almadığı ve -aldıysa- nasıl dikkate aldığı,
 - Yapılan analizin çok sayıda sonuç senaryosuna işaret ettiği zaman, işletmenin tahmini nasıl belirlediği ve
 - İşletmenin önceki dönemde yapılan tahminlerin sonucunu izleyip izlemediği ve bu izleme prosedürünün sonucuna gerektiği gibi karşılık verip vermediği.

A89. “Önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilen diğer etkenler örneğin aşağıdakileri içerir:

- Emisyonların sayısallaştırılmasında -personelin emisyon prosesleri veya veri kaydı konusuna yabancı olması ya da bu konuda yeterince eğitilmiş olmaması durumunda meydana gelmesi daha muhtemel olan- insan hatası.
- Uygun kontroller yapılmadan çizelgelerin kullanılması gibi az sayıda etkin kontrole sahip olabilen yeterince iyi tasarlanmamış bilgi sistemlerine gereğinden fazla güven duyulması.
- Normal şartlarda otomatik olarak kaydedilen faaliyet düzeylerinin manuel düzeltilmesi; örneğin bir alev ölçerin aşırı yüklenmesi durumunda manuel girdi yapılması gerekebilir.
- Belirli bir tesisin yüksek düzeyde kamusal denetimi gibi önemli dış kaynaklı gelişmeler.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler ve Müteakip Prosedürler

Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri (Bkz.: 8, 35-41M, 42S-43M, 46 ncı paragraflar)

A90. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden daha düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Denetçinin makul güvence denetiminde ve sınırlı güvence denetiminde; SG beyanında “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşı yapacağı genel işler ve uygulayacağı müteakip prosedürler arasındaki temel farklılıklar aşağıdakileri içerir:

- (a) Kanıtların kaynağı olan farklı prosedürlerin niteliğine yapılan vurgu, denetim şartlarına bağlı olarak farklılık gösterir. Örneğin:
 - Belirli bir sınırlı güvence denetiminde, içinde bulunan denetim şartlarına uygun olarak denetçi; makul güvence denetimine kıyasla işletme personelinin sorgulanmasına ve analitik prosedürlere nispeten daha çok vurgu yapıp, varsa kontrol testlerine ve dış kaynaklardan kanıt elde edilmesine nispeten daha az vurgu yapılmasına karar verebilir.
 - İşletmenin emisyon akışlarını sayısallaştırmak için sürekli ölçüm ekipmanını kullanması durumunda, denetçi sınırlı güvence denetiminde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere, ekipmanın kalibre edilme sıklığını sorgulayarak karşılık vermeye karar verebilir. Aynı şartlar altında makul güvence denetiminde denetçi, işletmenin ekipman kalibrasyon kayıtlarını incelemeye veya kalibrasyonunu bağımsız olarak test etmeye karar verebilir.
 - İşletmenin kömür yakan bir işletme olması durumunda, denetçi makul güvence denetiminde kömürün özelliklerini bağımsız olarak analiz etmeye karar verebilirken; sınırlı güvence denetiminde ise işletmenin

laboratuvar test sonuçları kayıtlarını gözden geçirmenin “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere uygun bir karşılık olduğuna karar verebilir.

(b) Sınırlı güvence denetiminde uygulanan müteakip prosedürlerin kapsamı makul güvence denetimindekine göre daha dardır. Bu husus aşağıdakileri kapsayabilir:

- İnceleme için daha az kalem seçilmesi,
- Daha az sayıda prosedürün uygulanması (örneğin, makul güvence denetiminde hem analitik prosedürler hem detay testleri uygulanırken, içinde bulunulan şartlara göre yalnızca analitik prosedürlerin uygulanması) veya
- Prosedürlerin daha az sayıda tesiste yerinde uygulanması.

(c) Makul güvence denetiminde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla uygulanan analitik prosedürler, önemli yanlışlıkların belirlenmesine yönelik, miktarlar veya oranlara ilişkin yeterince açıklığa/kesinliğe sahip beklentilerin geliştirilmesini içerir. Sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürler çoğu zaman yanlışlıkların makul güvence denetiminde beklenen kesinlik seviyesinde belirlenmesinden ziyade eğilimlerin, ilişkilerin ve oranların yönüyle ilgili beklentileri destekleyecek şekilde tasarlanabilir.²²

Ayrıca, önemli dalgalanma/sapma, ilişki veya farklılıkların belirlenmesi durumunda, sınırlı güvence denetiminde, çoğunlukla işletmeye ilişkin sorgulamalar yapılarak (makul güvence denetimi olması durumunda 43M(a) paragrafının gerekli kıldığı ilave kanıtlar elde edilmeden) alınan karşılıklar bilinen denetim şartları çerçevesinde değerlendirilerek uygun kanıtlar elde edilir.

Buna ek olarak, sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürleri yürüten denetçi örneğin aşağıdakileri kullanabilir:

- Tesis düzeyi yerine bölge düzeyinde veriler ya da haftalık yerine aylık veriler gibi daha üst düzeyde toplulaştırılmış veriler.
- Makul güvence denetiminde verilerin güvenilirliğinin testine yönelik uygulanması beklenen prosedürlere aynı kapsamda tabi tutulmamış veriler.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşı Yapılacak Genel İşler (Bkz.: 35 inci paragraf)

²² Bu husus her zaman geçerli olmayabilir; örneğin denetçi bazı durumlarda sınırlı güvence denetiminde dâhi sabit fiziksel veya kimyasal ilişkilere dayanarak kesin bir beklenti geliştirebilir.

A91. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak genel işler aşağıdakileri içerebilir:

- Güvence personeline mesleki şüphecililiği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.
- Daha deneyimli personelin veya özel becerilere sahip kişilerin görevlendirilmesi veya uzmanlardan faydalanılması.
- Daha fazla yönlendirme ve gözetim yapılması.
- Uygulanacak müteakip prosedürlerin seçimine daha fazla öngörülemezlik unsurlarının dâhil edilmesi.
- Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili genel değişiklikler yapılması. Örneğin, prosedürlerin ara dönem yerine dönem sonunda uygulanması veya daha ikna edici denetim kanıtları elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin niteliğinin değiştirilmesi.

A92. SG beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi ve dolayısıyla da denetçinin risklere karşı yapacağı genel işler, denetçinin kontrol çevresi hakkındaki kanaatinden etkilenir. Etkin bir kontrol çevresi, denetçinin iç kontrole ve işletme içinde oluşturulan denetim kanıtlarının güvenilirliğine daha fazla itimat etmesine; böylelikle, örneğin denetçinin bazı denetim prosedürlerini dönem sonu yerine ara dönemde uygulamasına imkân sağlayabilir. Ancak kontrol çevresindeki eksiklikler bunun tersi bir etki yaratacaktır. Örneğin denetçi, etkin olmayan bir kontrol çevresine ilişkin aşağıdaki işleri yapabilir:

- Ara dönem yerine dönem sonu itibarıyla daha fazla prosedürün uygulanması.
- Kontrol testleri yerine prosedürlerden daha kapsamlı denetim kanıtlarının elde edilmesi.
- Örneklem büyüklüğünün ve prosedürlerin kapsamının (prosedürlerin uygulandığı işletme sayısı gibi) artırılması.

A93. Bu sebeple, bu tür değerlendirmelerin denetçinin genel yaklaşımı üzerine önemli bir etkisi vardır (örneğin, diğer prosedürler yerine kontrol testlerinin benimsenmesi) (Bkz.: A70–A72 ve A96 paragrafları).

Müteakip Prosedür Örnekleri (Bkz.: 37S–37M, 40M paragrafları)

A94. Müteakip prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Kilovat saat cinsinden satın alınan elektrik gibi faaliyet verilerinin toplanması ve kaydedilmesine ilişkin kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesi.
- Emisyon faktörlerinin uygun kaynaklarla (örneğin, devlet yayınları) mutabakatı ve bunların içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi.
- İşletmenin kurumsal sınırını belirlemeyle ilgili iş ortaklığı sözleşmeleri ve diğer sözleşmelerin gözden geçirilmesi.

- İşletmenin sahip olduğu araçların kilometre sayaçları gibi kaydedilen verilerin karşılaştırılması.
- Hesaplamaların yeniden yapılması (kütle dengesi ve enerji dengesi hesaplamaları gibi) ve belirlenen farklılıkların karşılaştırılması.
- Sürekli izleme ekipmanından okumaların alınması.
- Yağ tanklarına daldırma gibi fiziksel ölçümlerin gözlemlenmesi veya yeniden uygulanması.
- Özel ölçüm ve sayısallaştırma tekniklerinin (özellikle, geri dönüşüm veya geri besleme döngüsü gibi karmaşık yöntemlerin) geçerliliği ve uygunluğunun analiz edilmesi.
- Kömür gibi malzemelerden örneklem alınması ve özelliklerinin bağımsız olarak analiz edilmesi veya işletmenin örneklem alma tekniklerinin gözlemlenmesi ve laboratuvar test sonuç kayıtlarının gözden geçirilmesi.
- Hesaplamaların doğruluğunun ve kullanılan hesaplama yöntemlerinin uygunluğunun kontrol edilmesi (örneğin, girdi ölçümlerinin dönüştürülmesi ve toplanması).
- Üretim kayıtları, yakıt kullanım kayıtları ve enerji alım faturaları gibi kaynak belgelere dönük kaydedilen verilerin mutabakatı.

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Riskleri Etkileyebilen Faktörler (Bkz.: 37S(a)–37M(a) paragrafları)

A95. “Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri etkileyebilen faktörler aşağıdakileri içerir:

- Ölçüm araçlarının kabiliyetleri ve kalibrasyon sıklığına ilişkin yapısal kısıtlamalar.
- Verilerin toplandığı tesis sayısı, tesislerin niteliği, coğrafi dağılımı ve ortaklık yapıları.
- SG beyanı kapsamına alınan farklı gazlar ile emisyon kaynaklarının sayısı ve niteliği.
- Emisyonların ilişkili olduğu proseslerin sürekli veya aralıklı oluşu ve bu tür proseslere ilişkin aksama riski.
- Faaliyet ölçüm yöntemleri ve emisyon hesaplama yöntemlerinin karmaşıklığı (örneğin, bazı prosesler özel ölçüm ve hesaplama yöntemleri gerektirir).
- Belirlenemeyen kaçak emisyon riski.
- Emisyon miktarının mevcut girdi verileriyle korelasyon düzeyi.
- Veri toplama işlemini yapan personelin ilgili yöntemler konusunda eğitilmiş olup olmadığı ve bu personelin değişim sıklığı.

- Veri yakalama ve manipölasyon sürecinde kullanılan otomasyonun niteliğı ve düzeyi.
- İşletme içinde veya dışındaki test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürleri.
- Kurumsal sınırın nasıl belirlendiğı dâhil, sayısallaştırma ve raporlama politikaları ile kıstasların karmaşıklığı.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliği (Bkz.: 37M(a)(ii), 38M(a) paragrafları)

A96. Küçük işletmelerde veya henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinin olması durumunda, denetçi tarafından belirlenebilen çok sayıda kontrol faaliyeti olmayabilir veya kontrollerin mevcudiyetine veya işleyişine ilişkin işletme tarafından yapılan belgelendirmenin kapsamı sınırlı ve az olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin ağırlıklı olarak kontrol testlerinden ziyade müteakip prosedürleri uygulaması daha etkili olabilir. Ancak bazı istisnai durumlarda, kontrol faaliyetlerinin veya diğer kontrol bileşenlerinin bulunmaması, yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesini imkânsız hâle getirebilir (Bkz.: A70-A72 ve A92-A93 paragrafları).

Kanıtların İkna Ediciliğı (Bkz.: 37S(b)–37M(b) paragrafları)

A97. Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediğı “önemli yanlışlık” riski ne kadar yüksekse o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetçi, kanıt miktarını artırabilir veya çok sayıda bağımsız kaynaktan doğrulayıcı kanıt elde etme gibi yöntemlerle daha ihtiyaca uygun (ilgili) ya da güvenilir kanıtlar elde edebilir.

Yeterli ve Uygun Kanıt Sağlamak İçin Gerekli Kontrol Testlerinin Riskleri (Bkz.: 38M(b) paragrafı)

A98. Emisyonların sayısallaştırılması; ilgili bilgilerin sürekli izleme sistemi gibi sadece elektronik formatta kaydedilmesi, işlenmesi veya raporlanması ya da faaliyet verilerini işleme sürecinin bilgi teknolojisi tabanlı bir operasyonel sisteme veya finansal raporlama sistemine entegre olması gibi durumlarda, manuel müdahale olmadan veya çok az manuel müdahaleye başvuru yüksek otomasyon düzeyine sahip işlemleri içerebilir. Bu tür durumlarda:

- Kanıtlar sadece elektronik formatta bulunabilir; bu kanıtların yeterlilik ve uygunluk düzeyleri, doğruluk ve tamlıkları üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlıdır.
- Bilgilerin uygun olmayan şekilde başlatılmasının veya bilgilerde değişiklik yapılmasının gerçekleşmesi ve tespit edilememesi, kontrollerin etkin bir şekilde işlememesi durumunda daha muhtemeldir.

Teyit Prosedürleri (Bkz.: 41M paragrafı)

A99. Dış teyit prosedürleri aşağıda örnekleri verilen bilgiler hakkında geçerli kanıt sağlayabilir:

- Üçüncü kişiler tarafından toplanmış faaliyet verileri (örneğin, bir seyahat acentesi tarafından düzenlenen, çalışanların uçak yolculuğı verileri; bir tesise tedarikçi

tarafından ölçülen enerji girişi; işletme dışı bir filo yöneticisi tarafından kaydedilen işletmenin araçlarıyla yapılan kilometre miktarı).

- Emisyon faktörlerinin hesaplanmasında kullanılan sektör kıyaslama noktası verileri.
- İşletme ile diğer taraflar arasında yapılan anlaşma, sözleşme veya işlemlerin şartları ya da işletmenin kurumsal sınırı göz önünde bulundurulduğunda diğer tarafların kendilerine ait SG beyanlarına belirli emisyonları dâhil edip etmediğine ilişkin bilgiler.
- Örneklemeler üzerinde yapılan laboratuvar analiz sonuçları (örneğin, girdi örneklemelerin ısı değerleri).

“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler (Bkz.: 42S–42M paragrafları)

A100. Birçok durumda, belirli emisyonlar ile diğer ölçülebilir olaylar arasındaki fiziksel veya kimyasal ilişkilerin (örneğin, yakıt tüketimi ile karbon dioksit ve azot oksit emisyonları arasındaki ilişki) sabit olma niteliği güçlü analitik prosedürlerin tasarlanabilmesine olanak sağlar.

A101. Benzer şekilde, emisyonlar ile finansal veya operasyonel bilgiler arasında makul düzeyde öngörülebilir bir ilişki (örneğin, elektrik kaynaklı Kapsam 2 emisyonlar ile defteri kebirde kayıtlı elektrik alımları veya faaliyet saati dengesi arasındaki ilişki) mevcut olabilir. Diğer analitik prosedürler;

- İşletmenin emisyonlarına ilişkin bilgilerin sektör ortalamaları gibi işletme dışı verilerle karşılaştırılması veya
- İlave araştırma yapılması amacıyla anomalilerin (aykırılıkların) belirlenmesi için dönem içerisindeki eğilimlerin analizleri ile
- Tesislerin iktisap veya tasfiyesi gibi diğer durumlara ilişkin tutarlılığa yönelik dönemler arasındaki eğilimlerin analizlerinden

oluşabilir.

A102. Analitik prosedürler özellikle, parçalara (bölümlere) ayrılmış veriler mevcut olduğunda veya denetçinin kullanılacak verilerin (iyi kontrol edilen kaynaklardan alınması gibi hâllerde) güvenilir olduğunu düşünmek için gerekçesi olduğu durumlarda etkilidir. Bazı durumlarda kullanılacak veriler; finansal raporlama sistemi ile toplanabilir ya da diğer bilgi sistemlerine ilgili finansal bilgilerin girişiyle ve uygulanan bazı ortak girdi kontrolleriyle paralel olarak girilebilir. Örneğin, satın alınan yakıt miktarına ilişkin faturalar, tedarikçilerde kaydedilmiş olan haliyle aynı şekilde ticari borçlar sistemine girilmesi durumunda girdi olabilir. Bazı durumlarda, kullanılacak veriler operasyonel kararların ayrılmaz bir girdisi olabilir ve dolayısıyla operasyon personeli tarafından daha yüksek düzeyde denetime ya da ayrı dış denetim (örneğin, iş ortaklığı sözleşmesinin veya düzenleyici kurum tarafından yapılan bir gözetimin parçası olarak) prosedürlerine tabi tutulur.

Tahminlerle İlgili Prosedürler (Bkz.: 44S-45M paragrafları)

A103. Bazı durumlarda denetçinin, işletmenin alternatif varsayım veya sonuçları nasıl dikkate aldığını ve bunları neden reddettiğini değerlendirmesi uygun olabilir.

A104. Bazı sınırlı güvence denetimlerinde, denetçinin 45M paragrafında belirtilen prosedürlerden bir veya birkaçını yürütmesi uygun olabilir.

Örnekleme (Bkz.: 46 ncı paragraf)

A105. Örnekleme süreci aşağıdakileri içerir:

- (a) Örnekleme riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verilmesi. Kabul edilebilir güvence denetimi risk düzeyi makul güvence denetimleri için sınırlı güvence denetimlerine göre daha düşük olduğundan, detay testlerinin uygulanması durumunda kabul edilebilir örnekleme riski düzeyi de daha düşük olabilir. Dolayısıyla, bir makul güvence denetiminde detay testleri için bir örneklemin kullanılması durumunda, örneklem büyüklüğü, sınırlı güvence denetiminde benzer şartlarda kullanılan örneklem büyüklüğünden daha yüksek olabilir.
- (b) Örneklemede yer alacak kalemlerin, anakitledeki her bir örnekleme biriminin seçilme şansı olacak şekilde seçilmesi ve seçilen her bir kaleme ilgili amaca uygun prosedürlerin uygulanması. Denetçinin tasarlanmış prosedürleri veya uygun olan alternatif prosedürleri seçilen bir kalem üzerinde uygulayamaması durumunda, söz konusu kalem, kontrol testleri açısından, öngörülen kontrolden bir sapma, detay testleri açısından ise bir yanlışlık olarak kabul edilir.
- (c) Belirlenen her bir sapma veya yanlışlığın nitelik ve sebebinin araştırılması ve bunların, prosedürün amacı ve denetimin diğer alanları üzerindeki muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi.
- (d) Aşağıdaki hususların değerlendirilmesi:
 - (i) Detay testleri için, örneklemede bulunan yanlışlıkların kullanılarak anakitlenin geneli için bir öngörüde bulunması dâhil örneklem sonuçları ve
 - (ii) Örneklem kullanımının, test edilen anakitle hakkında bir sonuca varmak için makul bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.

Hile ve Mevzuat (Bkz.: 47 nci paragraf)

A106. Denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen hilelere karşı denetçinin verebileceği karşılıklar aşağıdaki gibidir:

- Konuyu işletmeyle müzakere etmek.
- İşletmenin hukuk müşaviri veya düzenleyici kurum gibi uygun niteliğe sahip bir tarafla/kişiyle istişare etmesini işletmeden talep etmek.
- İşletmeden alınan yazılı beyanların güvenilirliği ve kendi risk değerlendirmesi dâhil, konunun denetimin diğer yönlerine ilişkin etkilerini mütalaa etmek.

- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Denetimden çekilmek.

A107. A106 paragrafında belirtilen adımlar, denetim sırasında belirlenen veya şüphelenilen mevzuata aykırılıklara karşılık verilmesinde uygun olabilir. Ayrıca, denetçinin:

- (a) Aykırılığın SG beyanı üzerinde önemli bir etkisinin olduğu ve SG beyanına yeterince yansıtılmadığı sonucuna varmamış olması ya da
- (b) SG beyanı için önemli olabilecek aykırılığın gerçekleşip gerçekleşmediğini veya gerçekleşmesinin muhtemel olup olmadığını değerlendirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmesinin işletme tarafından engellenmemesi (engellenmesi durumunda, GDS 3000'in 66 ncı paragrafı uygulanır),

hâlinde, konunun bu GDS'nin 77 nci paragrafına uygun olarak güvence raporunda "Diğer Hususlar" paragrafı içerisinde açıklanması da uygun olabilir.

SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler (Bkz.: 48S-48M paragrafları)

A108. A71 paragrafında belirtildiği gibi, emisyonlara ilişkin raporlama geliştikçe, emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanmasıyla ilgili bilgi sistemlerinin gelişmişlik, belgelendirme ve resmiyet düzeyinin de gelişmesi beklenir. Henüz gelişmemiş bilgi sistemlerinde, bir araya getirilme süreci gayri resmi bir şekilde olabilmektedir. Daha gelişmiş sistemlerde ise bir araya getirilme süreci daha sistematik olabilmektedir ve resmi olarak belgelendirilebilmektedir. Denetçinin düzeltmelere ilişkin uygulayacağı prosedürlerin niteliği ve aynı zamanda kapsamı ile denetçinin SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı, işletmenin sayısallaştırma ve raporlama sürecinin niteliğine, karmaşıklığına ve ilgili "önemli yanlışlık" risklerine bağlıdır.

İlave Prosedürler (Bkz.: 49S-49M paragrafları)

A109. Güvence denetimi yinelenen bir süreçtir ve planlanan prosedürlere karar verilirken esas alınan bilgilere göre önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler denetçinin dikkatini çekebilir. Planlanan prosedürleri uygularken edindiği kanıtlar denetçinin ilave prosedürler uygulamasına yol açabilir. Bu tür prosedürlere örnek olarak, işletmeden; denetçinin belirlediği hususun (veya hususların) incelenmesinin istenmesi ve -uygun hâllerde- SG beyanında düzeltmelerin yapılması talebinde bulunulması verilebilir.

Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi (Bkz.: 49S, 49S(b) paragrafları)

A110. Denetçi, SG beyanının önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husustan (veya hususlardan) haberdar olabilir. Örneğin, denetçi saha ziyaretlerini yaparken SG beyanına eklenmemiş gibi görünen potansiyel bir emisyon kaynağı tespit edebilir. Bu tür durumlarda, denetçi potansiyel kaynağın SG beyanı kapsamına alınıp alınmadığı konusunda ilave sorgulamalar yapar. 49S paragrafı uyarınca uygulanan

ilave prosedürlerin kapsamı mesleki muhakemenin konusudur. Önemli yanlışlık oluşma ihtimali ne kadar yüksekse, denetçi o kadar fazla ikna edici kanıt elde eder.

- A111. Sınırlı güvence denetiminde, SG beyanının önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husus veya hususların dikkatini çekmesi durumunda denetçinin, 49S paragrafına göre ilave prosedürler tasarlaması ve uygulaması gerekir. Denetçi, böyle yapmasına rağmen, ilgili hususun (veya hususların) SG beyanında önemli yanlışlıklara yol açma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşmak veya SG beyanında önemli yanlışlıklara neden olduğunu tespit etmek için yeterli ve uygun kanıt elde edemezse, bir kapsam kısıtlaması (sınırlaması) ortaya çıkar.

Belirlenen Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi) (Bkz.: 50 nci paragraf)

- A112. Denetçi, belirlediği bir miktarın/tutarın altında kalan miktarı/tutarı bariz biçimde önemsiz sayabilir ve SG beyanı üzerinde toplu olarak bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacaklarını beklediğinden, bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları biriktirmeyi gerekli görmeyebilir. “Bariz biçimde önemsiz sayılan” ibaresi “önemli değil” ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Bariz biçimde önemsiz sayılan konular, büyüklük bakımından bu GDS’ye uygun olarak belirlenen önemlilikten tamamen farklıdır (daha küçüktür) ve tek başına veya toplu olarak ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde, dikkate almaya değmeyecek konulardır. Bir veya birden fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmaması hakkında herhangi bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda bu konu, bariz biçimde önemsiz olarak değerlendirilemez.

Başka Bir Denetçinin Çalışmasının Kullanılması

Başka Bir Denetçiyle İletişim Kurulması (Bkz.: 57(a) paragrafı)

- A113. Denetim ekibi yapılacak çalışmayı, bu çalışmanın kullanımını ve diğer denetçinin denetim ekibiyle kuracağı iletişimin şekli ve içeriği ile bu iletişimde yer alacak aşağıdaki ilgili hususları ortaya koyar:

- Diğer denetçinin -çalışmasının denetim ekibi tarafından hangi kapsamda kullanılacağını bilerek- denetim ekibiyle işbirliği yapacağını teyit etmesine ilişkin denetim ekibinin talebi.
- Diğer denetçinin çalışmasının, SG beyanının performans önemliliğinden daha düşük olabilecek performans önemliliği (ve belirlenmişse, belirli emisyon türlerine veya açıklamalara ait önemlilik düzeyi veya düzeyleri) ve SG beyanı açısından üstünde kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı eşik tutar.
- Diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili olan, SG beyanında belirlenmiş “önemli yanlışlık” riskleri ile diğer denetçiden SG beyanı için önemli olabilen diğer yanlışlık risklerini ve diğer denetçinin bu risklere karşı yaptığı/yapacağı işleri zamanında bildirmesine ilişkin denetim ekibinin talebi.

Başka Bir Denetçiden Gelen Bildirimler (Bkz.: 57(a) paragrafı)

A114. Denetim ekibinin diğer denetçiden iletmesini talep edebileceği ilgili hususlar aşağıdakileri içerir:

- Diğer denetçinin, bağımsızlık ve mesleki yetkinlik dâhil, topluluk denetimiyle ilgili etik hükümlere uyup uymadığı.
- Diğer denetçinin, topluluk denetim ekibi tarafından belirlenen yükümlülüklerle uyup uymadığı.
- SG beyanında önemli yanlışlıkların ortaya çıkmasına yol açabilecek, mevzuata aykırılık hâllerine ilişkin bilgiler.
- Denetim sırasında diğer denetçi tarafından belirlenen ve bariz biçimde önemsiz sayılmayan düzeltilmemiş yanlışlıkların listesi.
- İlgili bilgilerin hazırlanması sürecine ilişkin muhtemel taraflılık göstergeleri.
- Denetim sırasında diğer denetçi tarafından belirlenmiş önemli iç kontrol eksikliklerinin tanımlanması.
- Diğer denetçinin işletmeye bildirdiği veya bildirmesi beklenen hile veya şüphelenilen hile hâlleri dâhil diğer önemli hususlar.
- SG beyanıyla ilgili olabilecek diğer hususlar veya diğer denetçinin, işletmeden talep ettiği yazılı beyanlarda belirtilen istisnalar dâhil, denetim ekibinin dikkatine sunmayı istediği diğer tüm hususlar.
- Diğer denetçinin genel bulguları, sonuçları veya görüşü.

Kanıt (Bkz.: 57(b) paragrafı)

A115. Diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili kanıt elde ederken üzerinde durulması gereken hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- SG beyanı için önemli olan işletme faaliyetleri konusunda diğer denetçinin çalışmasıyla ilgili olarak bu denetçiyle yapılan müzakereler.
- İlgili bilgilerin önemli yanlışlıklara olan açıklığı konusunda diğer denetçiyle yapılan müzakereler.
- Diğer denetçinin, “önemli yanlışlık” riski olarak belirlediği riskler, bu risklere karşı yaptığı işler ve ulaştığı sonuçlara ilişkin belgelendirmesinin gözden geçirilmesi. Bu belgelendirme, diğer denetçinin belirlenmiş riskler konusunda ulaştığı sonucu yansıtan bir bilgi notu şeklinde olabilir.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 58 inci paragraf)

A116. Denetçi 58 inci paragrafta zorunlu tutulan yazılı beyanlara ilave olarak, başka yazılı beyanların da talep edilmesini gerekli görebilir. Denetçi, yazılı beyanları genellikle kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden sorumlu olanlardan talep eder. Ancak, yönetim yapılarının farklı kültürel ve hukuki geçmiş ile büyüklük ve sahiplik özelliklerinin etkilerini yansıtacak şekilde, ülkeye ve işletmeye göre farklılık gösterebilmesinden dolayı, bu GDS’nin tüm denetimler için yazılı beyan talep edilebilecek uygun kişiyi (veya kişileri) belirlemesi mümkün değildir. Örneğin, işletme kendi başına ayrı bir tüzel kişilik olmayan bir tesis olabilir. Bu tür durumlarda,

yazılı beyan talep edilecek uygun yönetici veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlenmesinde mesleki muhakeme kullanılır.

Sonraki Olaylar (Bkz.: 61 inci paragraf)

A117. Sonraki olaylar örnek olarak; devlet kurumu gibi bir organ tarafından revize emisyon faktörlerinin yayımlanması, mevzuatta meydana gelen değişiklikler, bilimsel bilginin geliştirilmesi, işletmede meydana gelen önemli yapısal değişiklikler, doğruluğu daha yüksek sayısallaştırma yöntemlerinin mevcudiyeti veya önemli bir hatanın tespit edilmesini içerebilir.

Karşılaştırmalı Bilgiler (Bkz.: 62-63, 76(c) paragrafları)

A118. Mevzuatta veya denetim sözleşmesinin şartlarında bir SG beyanında karşılaştırmalı bilgilerin sunumu, raporlanması ve güvencesiyle ilgili şartlar belirlenebilir. Finansal tablolar ile bir SG beyanı arasındaki temel fark, SG beyanında sunulan miktarların/tutarların ayrı bir döneme ait emisyonların ölçümünü vermesi ve zaman içerisinde oluşan kümülatif miktarları/tutarları baz almamasıdır. Sonuç olarak, emisyonlar yanlış dönemde kaydedilmediği ve dolayısıyla yanlış bir başlangıç dönemindeki miktarlar/tutarlar ölçüm için baz alınmadığı sürece, sunulan karşılaştırmalı bilgiler mevcut yıla ait bilgileri etkilemez.

A119. SG beyanının; emisyonlarda meydana gelen yüzde indirimlerine ilişkin atıflar veya dönem bilgilerinde benzer bir karşılaştırma içermesi durumunda, denetçinin karşılaştırmaların uygunluğunu değerlendirmesi önemlidir. Bu karşılaştırmalar aşağıdaki sebeplerden dolayı uygun olmayabilir:

- (a) Faaliyetlerde önceki döneme göre meydana gelen önemli değişiklikler,
- (b) Dönüştürme faktörlerinde meydana gelen önemli değişiklikler veya
- (c) Kaynaklarda veya ölçüm yöntemlerinde tutarsızlık.

A120. Cari emisyon bilgileriyle birlikte karşılaştırmalı bilgilerin de sunulması ancak bu karşılaştırmalı bilgilerden bazıları veya tamamının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmemesi durumunda, bu tür bilgilerin durumunun SG beyanında ve güvence raporunda açık bir biçimde belirtilmesi önemlidir.

Yeniden Düzenlemeler (Bkz.: 62(a) paragrafı)

A121. Önceki bir döneme ait raporlanmış SG miktarlarının; bilimsel bilginin gelişmesi, işletmede meydana gelen önemli yapısal değişiklikler, doğruluğu daha yüksek sayısallaştırma yöntemlerinin bulunması veya önemli bir hatanın tespit edilmesi gibi nedenlerle mevzuat ya da geçerli kıstaslara uygun olarak yeniden düzenlenmesi gerekebilir.

Karşılaştırmalı Bilgilere İlişkin Prosedürlerin Uygulanması (Bkz.: 63(a) paragrafı)

A122. Karşılaştırmalı bilgilere ilişkin güvence içeren bir sınırlı güvence denetiminde, sunulan karşılaştırmalı bilgilerde önemli bir yanlışlığın olabileceğinin farkına varması durumunda denetçi, 49S paragrafındaki hükümlere uygun prosedürler uygular. Makul

güvence denetiminde ise, karşılaştırmalı bilgilere ilişkin bir görüş oluşturmak için yeterli prosedürler uygulanır.

- A123. Denetimin karşılaştırmalı bilgilere ilişkin bir güvence içermemesi hâlinde, 63(a) paragrafında belirtilen durumlarda prosedür uygulama hükmü, önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı olduğunu düşündüğü bilgilerle bilerek ilişkilendirilmemesine yönelik denetçinin etik yükümlülüğünü karşılamak içindir.

Diğer Bilgiler (Bkz.: 64 üncü paragraf)

- A124. SG beyanı, denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmeyen diğer bilgilerle birlikte yayımlanabilir. Örneğin SG beyanı, bir işletmenin yıllık faaliyet raporu veya sürdürülebilirlik raporuna dâhil edilebilir ya da aşağıda örnekleri verilen diğer iklim değişikliği özel bilgilerle birlikte sunulabilir:

- İklim değişikliğinin işletmenin stratejik hedefleri üzerinde oluşturduğu etkiye ilişkin bir beyan dâhil, stratejik analiz.
- İklim değişikliğiyle ilişkili mevcut ve beklenen ciddi riskler ile fırsatlara ilişkin bir açıklama ve nitel değerlendirme.
- İşletmenin iklim değişikliğiyle ilgili riskler, fırsatlar ve etkilere yönelik yürüttüğü uzun vadeli ve kısa vadeli planlar dâhil, faaliyetlerine ilişkin açıklamalar.
- İşletmenin iklim değişikliğiyle ilgili stratejisini veya bu stratejinin gerçekleştirilmesinin planlandığı zaman dilimini etkileme olasılığı olan iklim değişikliğiyle ilgili eğilimler ve faktörler dâhil, geleceğe yönelik görüşleri hakkındaki açıklamalar.
- İklim değişikliğiyle ilgili konuların belirlenmesi, yönetilmesi ve gözetilmesi için tahsis edilen kurumsal yönetim süreçleri ve işletme kaynaklarına ilişkin bir açıklama.

- A125. İşletme bazı durumlarda SG beyanının hazırlanmasında kullanılan daha farklı bir temele dayanarak hesaplanan emisyon bilgileri yayımlayabilir. Örneğin diğer bilgiler, yeni bir tesisin işletmeye alınması veya bir tesisin kapatılması gibi yinelenme olasılığı bulunmayan olayların etkisini hesaba katmamak için emisyonların yeniden hesaplandığı “benzer nitelikte” bir temel esas alınarak hazırlanabilir. Bu bilgileri hazırlamak için kullanılan yöntemlere, SG beyanını hazırlamak için kullanılan kıstaslar tarafından izin verilmemesi durumunda denetçi bu tür bilgilerin çıkarılmasını isteyebilir. Ayrıca, SG beyanında yer alan niceliksel verilerle tutarsızlık gösteren veya ispatlanamayan anlatı tarzındaki (sayısal olmayan bir biçimdeki) herhangi bir bilginin de çıkarılmasını isteyebilir (örneğin, gelecekteki adımlara ilişkin spekülasyonlar veya iddialar gibi).

- A126. Diğer bilgilerin SG beyanı ve güvence raporunun güvenilirliğine zarar vermesi durumunda uygun olabilecek ilave adımlar örneğin aşağıdakileri içerir:

- İşletmenin hukuk müşaviri gibi uygun niteliğe sahip bir kişiyle istişare etmesini işletmeden talep etmek.

- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmek.
- Söz konusu hususu güvence raporunda açıklamak.

Belgelendirme

Uygulanan Prosedürler ve Elde Edilen Kanıtlara İlişkin Belgelendirme (Bkz.: 15, 65–66 paragrafları)

A127. GDS 3000, denetçinin güvence raporunun dayanağına ilişkin bir kayıt sunan çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlamasını zorunlu tutar.²³ Çalışma kâğıtlarında yer verilmesi uygun olabilecek hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Hile: Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri, hileye yönelik prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; hileyle ilgili olarak işletmeye, düzenleyici kurumlara ve diğer taraflara yapılan bildirimler.
- Mevzuat: Mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklar ve işletme veya işletme dışından diğer taraflarla yapılan müzakerelerin sonuçları.
- Planlama: Genel denetim stratejisi, denetim planı ve denetim sırasında yapılan her tür önemli değişiklik ile bu değişikliklerin sebepleri.
- Önemlilik: SG beyanı için önemlilik, -uygun hâllerde- belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeyleri, performans önemliliği ve denetim yürütülürken önemlilikle ilgili yapılan değişikliklere ilişkin miktarlar/tutarlar ve bu miktarların/tutarların belirlenmesinde dikkate alınan etkenler.
- “Önemli Yanlışlık” Riskleri: 29 uncu paragraf uyarınca yapılan müzakere ve bu müzakerelerde alınan önemli kararlar, işletme ve çevresiyle ilgili olarak 23 üncü paragrafta belirtilen her bir husus hakkında edinilen kanaate ilişkin temel unsurlar ve denetçinin mesleki muhakemesine göre müteakip prosedürlerin gerekli olduğu “önemli yanlışlık” riskleri.
- Müteakip Prosedürler: Uygulanan müteakip prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bu müteakip prosedürlerin “önemli yanlışlık” riskleriyle bağlantısı ve prosedürlerin sonuçları.
- Yanlışlıkların Değerlendirilmesi: Altında kalan yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılacağı miktar/tutar, denetim boyunca biriktirilen yanlışlıklar ve bunların düzeltilip düzeltilmediği, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığı hakkında denetçinin vardığı sonuç ve bu sonucun gerekçesi.

²³ GDS 3000, 79 uncu paragraf

Güvence Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Hususlar (Bkz.: 68 inci paragraf)

A128. Denetçinin, güvence raporu tarihinden sonra öğrendiği fakat rapor tarihi itibarıyla mevcut olan ve ilgili tarihte haberdar olması durumunda SG beyanında değişiklik yapılmasına veya olumlu sonuç dışında bir sonuç vermesine sebep olabilecek olaylar (örneğin, düzeltilmemiş önemli bir hatanın tespit edilmesi), istisnai durumlara örnek olarak verilebilir. Çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklikler, KYS 1²⁴'de zorunlu tutulan denetim ekibi üyelerinin çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi (Bkz.: 69 uncu paragraf)

A129. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler veya mevzuat) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.²⁵ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, güvence raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.²⁶

Güvence Sonucunun Oluşturulması

Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bkz.: 73(d), 75(h) paragrafları)

A130. SG beyanının işletme tarafından hazırlanması durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarına geçerli kıstaslara ilişkin uygun bir açıklama eklenmesi gerekir. Bu açıklama, hedef kullanıcılara, SG beyanının dayanağı olan çerçeve hakkında fikir verir. Ayrıca bu açıklama; SG beyanındaki belirli hususların ne şekilde ele alınacağını belirleyen çeşitli kıstaslar (örneğin, SG beyanının hangi emisyon mahsuplarını içerdiği, -varsa- bunların nasıl sayısallaştırıldığı ve ne sundukları, SG beyanının içerdiği hangi Kapsam 3 emisyonlarının seçileceğine ilişkin dayanak ve bu emisyonların nasıl sayısallaştırıldıkları) arasında önemli farklılıkların bulunması durumunda özellikle önem arz eder.

A131. SG beyanının belirli kıstaslara uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca, SG beyanının, kapsadığı dönem boyunca yürürlükte olan geçerli kıstasların tüm hükümlerine uygunluk sağlaması durumunda uygundur.

A132. Geçerli kıstaslara ilişkin kesin olmayan nitelikler veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, "SG beyanı XYZ hükümlerine büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır"), SG beyanı kullanıcılarını yanıltabileceğinden yeterli bir açıklama oluşturmaz.

²⁴ KYS 1, 31(b) paragrafı

²⁵ KYS 1, 31(f) paragrafı

²⁶ KYS 1, A83 paragrafı

Güvence Raporunun İçeriği

Örnek Güvence Raporları (Bkz.: 75 ncı paragraf)

A133. Ek 2’de, 75 ncı paragrafta ifade edilen unsurları içeren SG beyanlarına ilişkin güvence raporu örneklerine yer verilmektedir.

Denetçinin Ulaştığı Sonucun Kapsamına Girmeyen Bilgiler (Bkz.: 75(c) paragrafı)

A134. SG beyanının denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına girmeyen karşılaştırmalar gibi bilgiler içermesi durumunda, güvenceye konu olmayan bilgilerde yanlış anlamaları ve bu bilgilere gereğinden fazla güven duyulmasını önlemek için söz konusu bilgiler; denetçinin güvence raporunda, SG beyanında yer aldığı şekliyle belirtilir.

Emisyon Mahsupları (Bkz.: 75(g) paragrafı)

A135. SG beyanının emisyon mahsupları içermesi durumunda güvence raporuna eklenecek beyanın metni, içinde bulunulan şartlara göre büyük farklılık gösterebilir.

A136. Karbon denkleştirme (ofset) ve diğer emisyon mahsuplarına ilişkin ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgilerin mevcudiyeti ve dolayısıyla işletmeler tarafından iddia edilen emisyon mahsuplarını desteklemek için denetçilerin elde edebileceği kanıtlar büyük farklılık gösterir.

A137. Emisyon mahsuplarının farklı nitelikleri ile denetçi tarafından emisyon mahsuplarına uygulanabilecek prosedürlerin niteliği ve bu prosedürlerin az sayıda olması dolayısıyla bu GDS; bu emisyon mahsuplarının, denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına alınması durumunda güvence raporunda belirtilmesini ve denetçinin bunlarla ilgili sorumluluğunun güvence raporunda beyan edilmesini zorunlu tutar.

A138. Emisyon mahsuplarının karbon denkleştirmeler (ofsetler) içermesi durumunda denetçinin emisyon mahsuplarıyla ilgili sorumluluk beyanı; “SG beyanında; ilgili yıl için ABC’nin emisyonlarından, karbon denkleştirmelerle (ofsetlerle) ilgili olarak yyy ton CO₂-e mahsubu bulunmaktadır. Bu karbon denkleştirmelerin (ofsetlerin) yıl içerisinde elde edilip edilmediğine ve bunlara ilişkin SG beyanında yer alan açıklamanın ilgili sözleşme ve belgelerin makul bir özeti niteliğinde olup olmadığına ilişkin prosedürleri uyguladık. Ancak, bu karbon denkleştirmelerin (ofsetlerin) işletme dışı tedarikçileriyle ilgili herhangi bir prosedür uygulamadık ve karbon denkleştirmelerin (ofsetlerin) yyy ton CO₂-e indirimine neden olup olmadığı veya olup olmayacağı konusunda herhangi bir sonuç bildirmiyoruz.” şeklinde ifade edilebilir.

Güvence Raporunun Kullanımı (Bkz.: 75(h)(ii) paragrafı)

A139. Denetçi, güvence raporunun muhatabını belirtmenin yanı sıra raporun hazırlanma amacı veya hedef kullanıcılarının belirtildiği bir ifadeyi güvence raporu metnine almanın uygun olacağını mütalaa edebilir. Örneğin, SG beyanının kamuya açık bir şekilde arz edilmesi durumunda, SG beyanının açıklayıcı notlarına ve güvence raporuna; raporun, SG ile ilgili faaliyetlere ilişkin makul düzeyde bilgi sahibi ve SG beyanında yer alan bilgileri makul düzeyde özen göstererek incelemiş olan ve SG beyanının uygun önemlilik düzeylerinde hazırlanmış ve güvence altına alınmış

olduğunu anlayan kullanıcıları hedeflediğine ilişkin bir beyanın eklenmesi uygun olabilir.

- A140. Ayrıca, denetçi güvence raporunun hedef kullanıcılar dışında dağıtımını ve diğer kullanıcılar tarafından veya başka amaçlarla kullanımını özel olarak sınırlayan bir ifade eklenmesinin uygun olacağını mütalaa edebilir.

Denetçinin Prosedürlerinin Özeti (Bkz.: 75(k)(ii) paragrafı)

- A141. Makul güvence denetimine ilişkin güvence raporunda normal şartlarda standart bir ifade tarzı izlenir ve uygulanan prosedürler sadece özet olarak açıklanır. Bunun sebebi; makul güvence denetimlerinde uygulanan belirli prosedürleri detaylı bir şekilde açıklamamanın, (olumlu sonuç içeren bir raporun yayınlandığı her durumda) denetçinin görüş bildirebilmesi için yeterli ve uygun kanıt elde ettiğini kullanıcıların anlamalarına yardımcı olmamasıdır.

- A142. Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme, hedef kullanıcıların denetimde bildirilen sonucu anlayabilmesi için gereklidir. Dolayısıyla, denetçinin sınırlı güvence denetimindeki prosedürlere ilişkin açıklaması genellikle makul güvence denetimine göre daha ayrıntılıdır. Makul güvence denetiminde normal şartlarda uygulanması gereken, ancak uygulanmamış olan prosedürlere ilişkin bir açıklamanın eklenmesi de uygun olabilir. Ancak, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin gerekli tanıma/kanaat edinme ve değerlendirmesinin sınırlı güvence denetiminde makul güvence denetimine göre daha dar kapsamlı olduğundan, tüm bu prosedürlerin eksiksiz olarak belirtilmesi mümkün olmayabilir.

Bu belirleme yapılırken ve sunulacak detay düzeyi belirlenirken değerlendirilecek etkenler aşağıdakileri içerir:

- İşletmeye özgü şartlar (örneğin, işletmenin faaliyetlerinin sektördeki tipik işletmelere göre farklılık gösteren niteliği).
- Uygulanan prosedürlerin niteliği ve kapsamını etkileyen özel sözleşme şartları.
- Hedef kullanıcıların, piyasa uygulamasına veya yürürlükteki mevzuata dayanarak raporda sunulacak detay düzeyine ilişkin beklentileri.

- A143. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler açıklanırken, nesnel bir şekilde yazılması ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmemesi ya da olduğundan az gösterecek veya abartacak ve makul güvencenin elde edildiğini işaret edecek şekilde yazılmaması önemlidir. Ayrıca prosedürlere ilişkin açıklamanın, bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği ve çoğu durumda iş planının tamamının detaylandırılmadığı yönünde bir izlenim vermemesi önemlidir.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 75(m) paragrafı)

- A144. Denetçinin imzası, ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim şirketi adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, imzasına ek olarak denetçinin, raporunda mesleki unvanını veya kendisinin ya da -uygun

hâllerde- denetim şirketinin bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı (Bkz.: 76 nci paragraf)

A145. Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltır.

A146. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, farklı kıstasların kullanılmış olması veya kıstaslarda değişiklik olması, güncellenmesi veya önceki dönemlere göre farklı yorumlanması ve bunların raporlanan emisyonlar üzerinde temel bir etki oluşturmaya ya da rapora konu olan döneme ait emisyon tahmininde bulunmak için ekstrapolasyonun kullanıldığı araçlarda söz konusu dönemde bir sistem arızası meydana gelmesi ve bunun SG beyanında belirtilmiş olması gibi durumlarda uygun olabilir.

A147. Diğer Hususlar paragrafı ise, örneğin denetim kapsamının önceki döneme göre önemli ölçüde değişmesi ve bunun SG beyanında belirtilmemiş olması durumunda uygun olabilir.

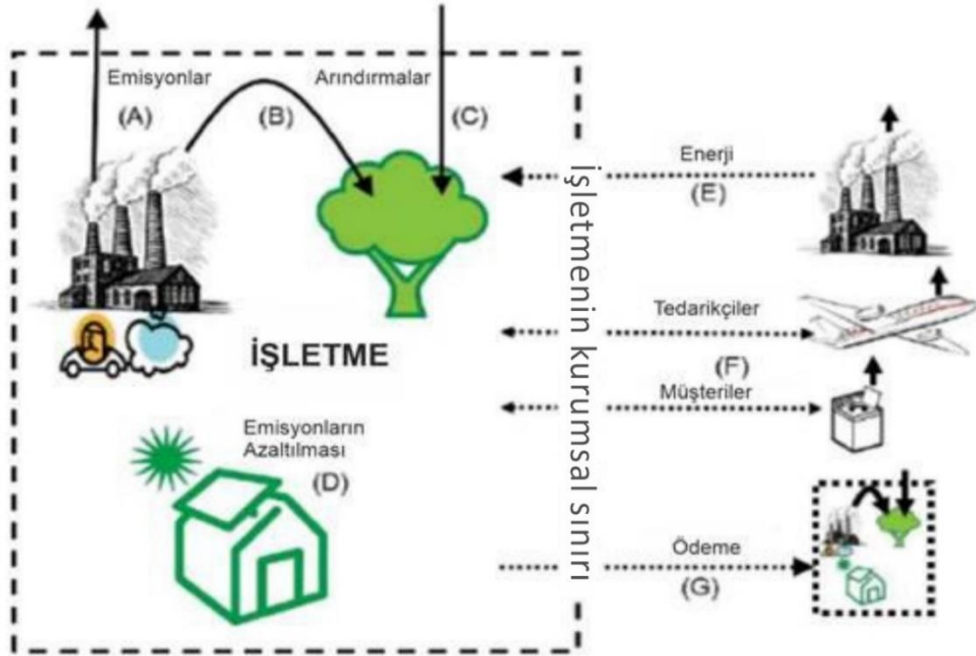
A148. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında, dikkat çekilen hususa ve bu hususu tam olarak açıklayan ilgili açıklamaların SG beyanındaki yerine açıkça atıfta bulunulur. Ayrıca bu paragrafta, dikkat çekilen hususun denetçinin sonucunu değiştirmedeği belirtilir (Bkz.: A125 paragrafı).

A149. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun SG beyanında sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık bir biçimde yansıtır. 76 nci paragraf Diğer Hususlar paragrafının kullanımını; kullanıcıların denetime, denetçinin sorumluluklarına veya güvence raporuna ilişkin anlayışıyla ilgili olan ve denetçinin güvence raporunda bildirmeyi gerekli gördüğü konularla sınırlar (Bkz.: A124 paragrafı).

A150. Güvence raporuna, işletmenin bilgi sistemine yönelik iyileştirmeler gibi hususlara ilişkin denetçinin önerilerinin dâhil edilmesi, bu hususların SG beyanı hazırlanırken uygun şekilde ele alınmadığına işaret edebilir. Bu tür öneriler, bir yönetim mektubunda veya üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakerede bildirilebilir. Güvence raporuna önerilerin dâhil edilip edilmemesine karar verilmesinde dikkate alınacak hususlar; önerilerin niteliğinin hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları ile ilgili olup olmadığı ve denetçinin SG beyanına ilişkin olarak sınırlı olumlu sonuca ulaştığı şeklinde yanlış anlaşılmasını önleyecek biçimde ifade edilip edilmediği gibi hususları içerir.

A151. Diğer Hususlar paragrafı, mevzuatın veya mesleki standartların (örneğin, bilginin gizliliğine (sır saklamaya) ilişkin etik standartların) denetçi tarafından açıklanmasını yasakladığı bilgileri içermez. Diğer Hususlar paragrafı, yönetim tarafından sunulması gereken bilgileri içermez.

(Bkz.: A8–A14 paragrafları)

Emisyonlar, Arındırmalar ve Emisyon Mahsupları

A = Direkt, Kapsam 1, emisyonlar (Bkz.: A8 paragrafı).

B = Arındırmalar (işletmenin sınırları içinde oluşan ancak atmosfere bırakılmak yerine bu sınırlar içinde tutulan ve depolanan emisyonlar. Bu emisyonlar genellikle brüt olarak, diğer bir ifadeyle Kapsam 1 emisyon ve arındırma olarak açıklanır) (Bkz.: A14 paragrafı).

C = Arındırmalar (işletmenin atmosferden arındırdığı SG'lerdir) (Bkz.: A14 paragrafı).

D = İşletmenin emisyonlarını azaltmak için yaptığı faaliyetler. Bu tür faaliyetler Kapsam 1 emisyonları (örneğin, yakıt açısından daha verimli araçlar kullanarak), Kapsam 2 emisyonları (örneğin, satın alınan elektrik miktarını azaltmak için güneş panelleri kurarak) veya Kapsam 3 emisyonları (örneğin, iş gezilerini azaltarak veya daha az enerji kullanımı gerektiren ürünler satarak) azaltabilir. İşletme bu tür faaliyetleri SG beyanının açıklayıcı notlarında ele alabilir. Ancak bu faaliyetler; işletmenin SG beyanında emisyonların sayısallaştırılmasını, sadece raporlanan emisyonların normal şartlarda oluşacak emisyon mahsubundan daha düşük olduğu veya geçerli kıstaslara uygun olarak bir emisyon mahsubu meydana getirdiği ölçüde etkiler (Bkz.: A11 paragrafı).

E = Kapsam 2 emisyonlar (Bkz.: A9 paragrafı).

F = Kapsam 3 emisyonlar (Bkz.: A10 paragrafı).

G = Satın alınan karbon denkleştirmeler (ofsetler) dâhil, emisyon mahsupları (Bkz.: A11-A13 paragrafları).

SG Beyanlarına İlişkin Güvence Raporu Örnekleri¹

- Örnek 1: Bir şirketin SG beyanına ilişkin makul güvence raporu
- Örnek 2: Bir şirketin SG beyanına ilişkin sınırlı güvence raporu
- Örnek 3: Bir şirketin SG beyanına ilişkin makul güvence raporu [*Türkiye uygulaması için uyarlanmıştır*]
- Örnek 4: Bir şirketin SG beyanına ilişkin sınırlı güvence raporu [*Türkiye uygulaması için uyarlanmıştır*]

¹ Örnek 3 ve Örnek 4, güncellenen Bağımsız Denetim Standartları'nda öngörülen ve GDS 3410'da da uygulanması mümkün olabilecek hususları ihtiva edecek şekilde sırasıyla Örnek 1 ve Örnek 2'nin Kurum tarafından revize edilmesiyle oluşturulmuştur. Denetçilerin, ihtiyaçlar ve içinde bulunulan şartlar doğrultusunda söz konusu raporların orijinal hâlini veya Kurum tarafından revize edilmiş hâlini kullanmaları mümkündür.

Örnek 1:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir makul güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ MAKUL GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi²

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]³

Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*⁴]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]⁵ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

Bağımsızlığımız ve Kalite Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1⁶ hükümlerini uygulamaktadır.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak SG beyanına ilişkin bir görüş bildirmektir. Yaptığımız makul güvence denetimi, KGK tarafından Güvence Denetimi Standardı (GDS)

² “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

³ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

⁴ Geçerli kıstaslara, www.****.org/sitesinden/ulaşilabilir.

⁵ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

⁶ KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

3410, “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütülmüştür. GDS 3410, SG beyanında önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda makul güvence elde etmek için bu denetimi planlamamızı ve yürütmemizi zorunlu tutar.

GDS 3410’a uygun olarak yapılan makul güvence denetimi, SG beyanındaki emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler hakkında kanıt elde etmeye yönelik prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı SG beyanındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi dâhil denetçinin muhakemesine bağlıdır. Bu risk değerlendirmeleri yapılırken, Şirket tarafından SG beyanının hazırlanmasına ilişkin iç kontrol dikkate alınmıştır. Bir makul güvence denetimi aşağıdakileri de içerir:

- Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, 1 No’lu Dipnotta açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]’in kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Kullanılan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğu ile Şirket tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesi.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüş

Görüşümüze göre, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanı, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No’lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]’a uygun olarak hazırlanmıştır.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]’dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]⁷

⁷ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

Örnek 2:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir sınırlı güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SINIRLI GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi⁸

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların da yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]⁹

Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*¹⁰]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]¹¹ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

Bağımsızlığımız ve Kalite Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1¹² hükümlerini uygulamaktadır.

Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

Sorumluluğumuz uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence

⁸ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

⁹ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

¹⁰ Geçerli kıstaslara, www.****.org/sitesinden/ulaşilabilir.

¹¹ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

¹² KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

elde etmek ve sınırlı güvence sonucumuzu içeren bir güvence raporu düzenlemektir. Sınırlı güvence denetimimizi K GK tarafından yayımlanan Güvence Denetimleri Standardı 3410, Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerine (“GDS 3410”) uygun olarak yürütmüş bulunuyoruz. GDS 3140, SG beyanında önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda sınırlı güvence elde etmek için bu denetimi planlamamızı ve uygulamamızı zorunlu tutar.

GDS 3410’a uygun olarak üstlenilen sınırlı güvence denetimi; Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]’ın kullanımının içinde bulunulan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi, SG beyanının hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, içinde bulunulan şartların gerektirmesi durumunda değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi ve SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesinden oluşur. Sınırlı güvence denetimi, iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi dâhil risk değerlendirme prosedürleri ve değerlendirilmiş risklere karşılık olarak uygulanan prosedürler açısından makul güvence denetimine göre önemli ölçüde daha dar kapsamlıdır.

Uyguladığımız prosedürler mesleki muhakememize dayandırılmış olup, sorgulama, uygulanan süreçlere ilişkin gözlem, belgelerin tetkiki, analitik prosedürler, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi ve beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatını içerir.

[[Denetçi, uygulanan (kendi muhakemesine göre kullanıcıların görüşün (sonucun) dayanağına ilişkin kanaatiyle/anlayışıyla ilgili olabilecek ilave bilgiler sunan) prosedürlerin niteliği ve kapsamına ilişkin bir özet ekleyebilir.¹³ Aşağıdaki bölüm, rehber olması amacıyla verilmiş olup örnek prosedürler, kullanıcıların yapılan işe ilişkin anlayışı için önemli olabilecek prosedürlerin türünü veya kapsamının tam bir listesi niteliğinde değildir.]¹⁴

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listenen prosedürleri uygulayarak:

- Sorgulamalar yoluyla, Şirketin emisyon sayısallaştırma ve raporlamasına ilişkin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri konusunda kanaat edindik. Ancak, belirli kontrol faaliyetlerinin tasarımı değerlendirmedik, bunların uygulanmasıyla ilgili kanıt elde etmedik ve işleyiş etkinliklerini test etmedik.
- Şirketin tahmin geliştirme yöntemlerinin uygun olup olmadığını ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirdik. Ancak, uyguladığımız prosedürler tahminlerin dayandığı verilerin test edilmesini veya Şirketin tahminlerini değerlendirmek için kendi tahminlerimizin geliştirilmesini içermemektedir.
- Emisyon kaynaklarının tamlığı, veri toplama yöntemleri, kaynak veriler ve sahalara için geçerli olabilecek ilgili varsayımları değerlendirmek için saha ziyaretleri [üç sahada] gerçekleştirdik. Test için seçilen sahalara; bu sahalara emisyonlarının toplam

¹³ Prosedürler özetlenir, ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmez ya da olduğundan az gösterecek ya da abartacak şekilde yazılmaz ve makul güvencenin elde edilmediğine işaret eder. Prosedürlere ilişkin açıklamanın bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği izlenimi vermemesi önemlidir ve çoğu zaman iş planının bütün detayları belirtilmez.

¹⁴ Nihai raporda, açıklayıcı paragraf çıkarılır.

emisyona oranı, emisyon kaynakları ve önceki dönemlerde seçilen sahalara dikkate alınarak belirlenmiştir. Prosedürlerimiz, tesis verilerini toplamaya ve bir araya getirmeye yönelik bilgi sistemlerinin veya bu sahalarda kontrollerin test edilmesini [içermektedir/içermemektedir.]]¹⁵

Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür. Dolayısıyla, Şirketin SG beyanının tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmış olup olmadığına ilişkin makul güvence görüşü bildirmiyoruz.

Sınırlı Güvence Sonucu

Uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanının, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]¹⁶

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

¹⁵ Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

¹⁶ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 3:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir makul güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ MAKUL GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi¹⁷

1. Görüş

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]¹⁸

Görüşümüze göre, 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanı, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmıştır.

2) Görüşün Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410, “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

KKGK tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1¹⁹ hükümlerini uygulamaktadır.

Güvence denetimi sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

¹⁷ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

¹⁸ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

¹⁹ KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*²⁰]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]²¹ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

4) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

SG beyanına ilişkin bir makul güvence denetiminde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve görüşümüzü içeren bir güvence raporu düzenlemektir. GDS 3410'a uygun olarak yürütülen bir güvence denetimi sonucunda verilen makul güvence; yüksek bir güvence seviyesidir ancak, var olan önemli bir yanlışlığın her zaman tespit edileceğini garanti etmez. Yanlışlıklar hata veya hile kaynaklı olabilir. Yanlışlıkların, tek başına veya toplu olarak, SG beyanı kullanıcılarının bu beyana istinaden alacakları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa bu yanlışlıklar önemli olarak kabul edilir.

GDS 3410'a uygun olarak yapılan makul güvence denetimi, SG beyanındaki emisyonların sayısallaştırılması ve ilgili bilgiler hakkında kanıt elde etmeye yönelik prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı SG beyanındaki hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi dâhil denetçinin muhakemesine bağlıdır. Bu risk değerlendirmeleri yapılırken, Şirket tarafından SG beyanının hazırlanmasına ilişkin iç kontrol dikkate alınmıştır. Bir makul güvence denetimi aşağıdakileri de içerir:

- Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, 1 No'lu Dipnotta açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'ın kullanımının içinde bulunan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Kullanılan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğu ile Şirket tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesi.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

²⁰ Geçerli kıstaslara, www.****.org sitesinden ulaşılabilir.

²¹ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]²²

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

²² Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.

Örnek 4:

Bu örnek güvence raporunda aşağıdaki durumlar varsayılmıştır:

- **Denetim, bir sınırlı güvence denetimidir.**
- **İşletmenin SG beyanında Kapsam 3 emisyonu bulunmamaktadır.**
- **İşletmenin SG beyanında emisyon mahsubu bulunmamaktadır.**
- **SG beyanında karşılaştırmalı bilgi bulunmamaktadır.**

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SINIRLI GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

A) Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi²³

1. Görüş (Sınırlı Güvence Sonucu)

ABC Şirketinin (Şirket) 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait, ekte bulunan (xx-yy sayfalarında Emisyon Envanteri ve Açıklayıcı Notların da yer aldığı) SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. [Bu denetim bağımsız denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerden oluşan çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür.]²⁴

Uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, Şirketin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait SG beyanının, tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kısıtları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

2) Görüşün (Sınırlı Güvence Sonucunun) Dayanağı

Yaptığımız bağımsız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarının bir parçası olan Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3410, “Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri”ne uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart kapsamındaki sorumluluklarımız, raporumuzun Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümünde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır.

KGK tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine kurulu Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) ile SG beyanının denetimiyle ilgili mevzuatta yer alan etik hükümlere uygun olarak Şirketten bağımsız olduğumuzu beyan ederiz. Etik Kurallar ve mevzuat kapsamındaki etiğe ilişkin diğer sorumluluklar da tarafımızca yerine getirilmiştir.

Kuruluşumuz; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1²⁵ hükümlerini uygulamaktadır.

²³ “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

²⁴ Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

²⁵ KYS 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*²⁶]'a uygun olarak hazırlanmasından sorumludur. Bu sorumluluk, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içermeyecek şekilde hazırlanması için gerekli görülen iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesinden oluşur.

[SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı üzere]²⁷ sera gazı sayısallaştırması, emisyon faktörlerini ve farklı gaz emisyonlarını birleştirmek amacıyla gereken değerleri belirlemek için kullanılan bilimsel bilginin yetersizliğinden dolayı, yapısal belirsizliğe maruz kalır.

4) Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu

SG beyanına ilişkin bir sınırlı güvence denetiminde, biz bağımsız denetçilerin sorumlulukları şunlardır:

Amacımız, uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, SG beyanının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin sınırlı güvence elde etmek ve görüşümüzü (sınırlı güvence sonucumuzu) içeren bir güvence raporu düzenlemektir.

GDS 3410'a uygun olarak üstlenilen sınırlı güvence denetimi; Şirketin, SG beyanının hazırlanmasının temeli olarak, uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'ın kullanımının içinde bulunan şartlar altında uygunluğunun değerlendirilmesi, SG beyanının hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi, içinde bulunan şartların gerektirmesi durumunda değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesi ve SG beyanının genel sunumunun değerlendirilmesinden oluşur. Sınırlı güvence denetimi, iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi dâhil risk değerlendirme prosedürleri ve değerlendirilmiş risklere karşılık olarak uygulanan prosedürler açısından makul güvence denetimine göre önemli ölçüde daha dar kapsamlıdır.

Uyguladığımız prosedürler mesleki muhakememize dayandırılmış olup, sorgulama, uygulanan süreçlere ilişkin gözlem, belgelerin tetkiki, analitik prosedürler, sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının uygunluğunun değerlendirilmesi ve beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatını içerir.

[[Denetçi, uygulanan (kendi muhakemesine göre kullanıcıların görüşün (sonucun) dayanağına ilişkin kanaatiyle/anlayışıyla ilgili olabilecek ilave bilgiler sunan) prosedürlerin niteliği ve kapsamına ilişkin bir özet ekleyebilir.²⁸ Aşağıdaki bölüm, rehber olması amacıyla verilmiş olup

²⁶ Geçerli kıstaslara, www.****.org sitesinden ulaşılabilir

²⁷ SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

²⁸ Prosedürler özetlenir, ancak belirsizliğe sebep olacak derecede özet geçilmez ya da olduğundan az gösterecek ya da abartacak şekilde yazılmaz ve makul güvencenin elde edilmediğine işaret eder. Prosedürlere ilişkin açıklamanın bir üzerinde mutabık kalınan prosedürler işi üstlenildiği izlenimi vermemesi önemlidir ve çoğu zaman iş planının bütün detayları belirtilmez.

örnek prosedürler, kullanıcıların yapılan işe ilişkin anlayışı için önemli olabilecek prosedürlerin türünü veya kapsamının tam bir listesi niteliğinde değildir.]²⁹

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listenen prosedürleri uygulayarak:

- Sorgulamalar yoluyla, Şirketin emisyon sayısallaştırma ve raporlamasına ilişkin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri konusunda kanaat edindik. Ancak, belirli kontrol faaliyetlerinin tasarımını değerlendirmedik, bunların uygulanmasıyla ilgili kanıt elde etmedik ve işleyiş etkinliklerini test etmedik.
- Şirketin tahmin geliştirme yöntemlerinin uygun olup olmadığını ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirdik. Ancak, uyguladığımız prosedürler tahminlerin dayandığı verilerin test edilmesini veya Şirketin tahminlerini değerlendirmek için kendi tahminlerimizin geliştirilmesini içermemektedir.
- Emisyon kaynaklarının tamlığı, veri toplama yöntemleri, kaynak veriler ve sahalar için geçerli olabilecek ilgili varsayımları değerlendirmek için saha ziyaretleri [üç sahada] gerçekleştirdik. Test için seçilen sahalar; bu sahaların emisyonlarının toplam emisyonlara oranı, emisyon kaynakları ve önceki dönemlerde seçilen sahalar dikkate alınarak belirlenmiştir. Prosedürlerimiz, tesis verilerini toplamaya ve bir araya getirmeye yönelik bilgi sistemlerinin veya bu sahalarda kontrollerin test edilmesini [içermektedir/içermemektedir.]³⁰

Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülmüş olsaydı elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür. Dolayısıyla, Şirketin SG beyanının tüm önemli yönleriyle beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]'a uygun olarak hazırlanmış olup olmadığına ilişkin makul güvence görüşü bildirmiyoruz.

B) Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (*sadece bazı denetimler için geçerlidir*)

[Güvence raporunun bu bölümünün şekil ve içeriği, denetçinin mevzuatta belirlenen diğer raporlama sorumluluklarının niteliğine bağlı olarak değişecektir.]

1) [...]

2) [...]

[Mevzuatta ayrı bir rapor sunulması istenmiyorsa, öngörülen diğer raporlama yükümlülükleri maddeler itibarıyla bu bölümde belirtilir. Ayrıca denetçi bu bölümde ayrı olarak sunulan raporların tarih ve sayısı hakkında da bilgi verebilir.]

²⁹ Nihai raporda, açıklayıcı paragraf çıkarılır.

³⁰ Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

Bu güvence denetimini yürütüp sonuçlandıran sorumlu denetçi [adı, soyadı]'dır.

[Güvence Raporu Tarihi]

[Bağımsız Denetçinin İmzası]³¹

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

³¹ Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.