

# İÇİNDEKİLER

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI YAPACAK İŞLETMELER VE UYGULAMA ESASLARI

1.1. Hangi Şirketler? .....	5
1.2. Uygulamaya İlişkin Esaslar.....	5

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Sürdürülebilirlikle İlgili Tanımlar .....	6
2.2. Sürdürülebilirlik Raporlamasının Tanımı, Amacı, Faydaları .....	7
2.3. Kavramın Ortaya Çıkışı (Tarih Sıralaması).....	8
2.4. Kavramla İlgili Bazı Tanımlar .....	10
2.4.1. Sürdürülebilir Kalkınma.....	10
2.4.2. Süreklilik Ekonomisi .....	10
2.4.3. Entegre Raporlama Ve Sürdürülebilirlik Raporlaması .....	10
2.4.4. Performans Raporlaması.....	10
2.4.5. Environmental Social Governance (ESG) (Çevresel, Sosyal, Yönetişimsel- ÇSY) .....	11
2.4.6. Sürdürülebilirliğin Boyutları .....	11
2.4.7. Döngüsel Ekonomi .....	12
2.4.8. İklim Değişikliği .....	12
2.4.9. Sera Etkisi .....	12
2.4.10. Emisyon Kontrolü ve Yönetimi .....	12
2.4.11. Biyoçeşitlilik .....	12
2.4.12. Kaynak Verimliliği .....	12
2.4.13. Ekosistem Güvenliği .....	13
2.4.14. Sorumlu Tüketim.....	13
2.4.15. Kurumsal Strateji ve Sürdürülebilirlik .....	13
2.4.16. Önceliklendirme Analizi .....	13
2.4.17. Önemlilik/Çifte Önemlilik.....	13
2.4.18. Karbon Ayak İzi.....	13
2.4.19. Doğal Kaynak.....	13
2.4.20. Kirleten.....	14
2.4.21. Ekosistem .....	14
2.4.22. Atıksu .....	14
2.4.23. Ekolojik Denge .....	14
2.4.24. Sulak Alan.....	14
2.4.25. Atık.....	14
2.4.25.1. Katı Atık .....	14
2.4.25.2. Evsel Katı Atık .....	14

2.4.25.3. Tehlikeli Atık .....	14
2.4.26. Tehlikeli Kimyasallar.....	14
2.4.27. Kirli Balast .....	14
2.4.28. Çevresel Etki Değerlendirmesi .....	14
2.4.29. Stratejik Çevresel Değerlendirme .....	14
2.4.30. Çevre Yönetimi.....	15
2.4.31. Çevre Gönüllüsü.....	15
2.4.32. Hassas Alan .....	15
2.4.33. İş Termin Plânı.....	15
2.4.34. Risk Değerlendirmesi .....	15
2.4.35. İyonlaştırıcı Olmayan Radyasyon .....	15
2.4.36. Elektromanyetik Alan.....	15
2.4.37. Koku .....	15
2.4.38. Hava Kalitesi.....	15

### **SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE İLİŞKİN DÜZENLEMELER-TÜRKİYE'DEKİ SEKTÖRLERE ETKİLERİ**

3.1.BM-Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (17 Tane) .....	16
3.1.1. Yoksulluğa Son .....	16
3.1.2. Açlığa Son.....	16
3.1.3. Sağlık ve Kaliteli Yaşam .....	17
3.1.4. Nitelikli Eğitim .....	17
3.1.5. Toplumsal Cinsiyet Eşitliği.....	18
3.1.6. Temiz Su Ve Sanitasyon .....	18
3.1.7. Erişilebilir Ve Temiz Enerji.....	19
3.1.8. İnsana Yakışır İş Ve Ekonomik Büyüme .....	19
3.1.9. Sanayi, Yenilikçilik Ve Alt Yapı .....	19
3.1.10. Eşitsizliklerin Azaltılması .....	20
3.1.11. Sürdürülebilir Şehirler Ve Topluluklar .....	20
3.1.12. Sorumlu Üretim Ve Tüketim .....	21
3.1.13. İklim Eylemi.....	22
3.1.14. Sudaki Yaşam .....	22
3.1.15. Karasal Yaşam .....	22
3.1.16. Barış, Adalet ve Güçlü Kurumlar .....	23
3.1.17. Amaçlar İçin Ortaklıklar.....	24
3.1.17.1. Finans .....	24
3.1.17.2. Teknoloji .....	24
3.1.17.3. Kapasite Geliştirme.....	24
3.1.17.4. Ticaret.....	24
3.1.17.5. Sistemik Konular .....	24
3.2. Paris İklim Anlaşması .....	25

3.3. AB Yeşil Mutabakatı .....	26
3.4. 55'e Uyum (Fit For 55).....	27
3.5. Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifi (CSDDD) .....	27
3.6. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD) .....	28
3.7. Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması (CBAM).....	29
3.8. Emisyon Ticaret Sistemi .....	32
3.9. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) İklim Açıklama Kuralları .....	33

#### **KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINA YÖNELİK ÇERÇEVE VE STANDARTLAR**

4.1. SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri .....	35
4.2. Küresel Raporlama Girişimi (GRI) .....	37
4.3. Karbon Açıklama Projesi (CDP).....	38
4.4. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) .....	38
4.5. İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD) .....	38
4.6. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB).....	38
4.7. Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS) .....	39
4.8. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sürdürülebilirlik Açıklamaları .....	40

#### **TÜRKİYE YEŞİL MUTABAKAT EYLEM PLANI**

5.1. Emisyon Ticaret Sistemi .....	42
5.2. Sınırdaki Karbon Düzenlemesi .....	42
5.3. Yeşil ve Döngüsel Bir Ekonomi .....	42
5.4. Yeşil Finansman .....	46
5.4.1. Dünyada Yeşil Finansman .....	47
5.4.2. Türkiye'de Yeşil Finansman.....	47

#### **TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI**

6.1. TSRS 1 .....	49
6.2. TSRS 2 .....	74
6.3. Sektöre Özgü Standartlar .....	99
6.4. Eşlik Eden Rehberlikler .....	103

#### **SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜ VE RAPORLANMASI**

7.1. Metrik (Ölçüm) Seçimi.....	105
7.2. Çevresel Metrikler .....	105
7.3. Sosyal Metrikler.....	105
7.4. Yönetişimsel/Finansal Metrikler.....	106

#### **EMİSYON KONTROLÜ VE YÖNETİMİ**

8.1. Temel Sera Gazları ve Karbon .....	107
8.2. Başlıca Sera Gazı Kaynakları .....	107
8.3. Sera Gazlarını Azaltıcı Yaklaşımlar, Çözümler, Projeler (Örnekler).....	107

8.4. Karbon Ayak İzi Hesaplama Metodolojileri: GHG Protokolü ve ISO14064 .....	107
8.5. Karbon-Nötr ve Net Sıfır Kavramları, Bilim Temelli Hedefler .....	108
8.6. Karbon Fiyatlama Mekanizmaları: Karbon Vergisi ve Emisyon Ticaret Sistemi .....	109

### **ESG (ÇEVRESEL, SOSYAL VE YÖNETİŞİM AÇISINDAN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK)**

9.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk .....	110
9.2. Sosyal Etki.....	111
9.3. Etik Standartlar.....	111
9.4. Özen Sorumluluğu .....	112

### **SÜRDÜRÜLEBİLİR FİNANSMAN**

10.1. Yeşil Finansman Taksonomisi .....	113
10.2. Sürdürülebilir Finansman Türleri.....	114
10.3. Yeşil/Sürdürülebilir Borçlanma Araçları/Kira Sertifikaları .....	114
10.4. GDS 3000: Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri. ....	120
10.5. GDS 3410: Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri. ....	120
<b>KAYNAKLAR.....</b>	<b>121</b>

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI YAPACAK İŞLETMELER VE UYGULAMA ESASLARI

01.01.2024 tarihi itibarıyla, belirlenen şirketler zorunlu sürdürülebilirlik raporlamasına tabi olacaklardır.

### 1.1. Hangi şirketler?

1) Aşağıdaki şirketler;

- Aktif toplamı 500 Milyon Türk Lirası
- Yıllık net satış hasılatı 1 Milyar Türk Lirası
- Çalışan sayısı 250 kişi



3 şarttan 2'sini sağlayan  
şirketler (art arda 2 raporlama  
dönemi sağlayan)

2) 6362 Sayılı Kanun'a tabi olan (SPK'ya tabi olan)

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezî saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören veya işlem görmeleri amacıyla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler,
- Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay haric sermaye piyasası aracı ihraç eden (ihraç ettikleri sermaye piyasası araçlarının itfa edildiği hesap döneminin sonuna kadar) veya bu amaçla Sermaye Piyasası Kurulunca onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler,

3) 5411 sayılı Kanun'a tabi olan (BDDK'ya tabi olan)

- Bankalar,
- Derecelendirme kuruluşları,
- Finansal holding şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Faktoring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Finansal holding şirketlerinde ve bankalarda 5411 sayılı Kanunda tanımlandığı şekliyle nitelikli paya sahip olan şirketler,
- Tasarruf finansman şirketleri.

4) Sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri (5684 ve 4632 Sayılı Kanunlara tabi olanlar),

5) BIST'te faaliyet gösteren yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticaretiyle iştigal eden şirketler.

**NOT:** Bu şartları sağlamayan şirketlerin de isteğe bağlı olarak TSRS'leri uygulamasına izin verilmiştir.

### 1.2. Uygulamaya ilişkin esaslar

(1) Eşik değerlere tabi işletmeler, belirtilen üç ölçütten en az ikisini art arda iki hesap döneminde aştığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren TSRS uygulama kapsamına tabi olur.

(2) Eşik değerler nedeniyle TSRS uygulama kapsamına tabi işletme, art arda iki hesap döneminde üç ölçütten en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı ya da bir hesap döneminde bu ölçütlerden en az ikisine ait eşik değerlerin yüzde yirmi veya daha fazla oranda altında kaldığı takdirde müteakip hesap döneminden itibaren TSRS uygulama kapsamından çıkar.

(3) Eşik değerlerin aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından işletmenin tabi olduğu mevzuat uyarınca hazırlanmış olan son iki yıla ait finansal tablolar, çalışan sayısı bakımından ise son iki yıla ait ortalama çalışan sayısı esas alınır.

(4) Eşik değerlerin aşılmış aşılmadığının belirlenmesinde işletmeler bağlı ortaklık ve iştirakleriyle birlikte dikkate alınır. Bağlı ortaklıkları ve iştirakleri bulunan işletmelerde; aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından ana ortaklık ve bağlı ortaklığa ait finansal tablolarda yer alan kalemlerin toplamı (varsa grup içi işlemler yok edilir), çalışan sayısı bakımından ise ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayılarının toplamı dikkate alınır. İştirakler açısından, iştirake ait söz konusu kalemler işletmenin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

**Geçici Madde 1:** İşletmelerin TSRS'leri uyguladığı ilk raporlama döneminde karşılaştırmalı bilgileri sunması zorunlu değildir.

**Geçici Madde 2:** İşletmeler, TSRS'leri uyguladıkları ilk yıllık raporlama dönemine ilişkin sürdürülebilirlik raporlarını ilgili döneme ilişkin finansal raporlarını yayınladıktan sonra raporlayabilir. Bu geçiş muafiyetine ilişkin olarak işletmeler sürdürülebilirlik raporlarını;

a) Ara dönem finansal rapor sunulması gerekiyorsa, ikinci çeyrek veya altı aylık ara dönem finansal raporla aynı tarihte,

b) İhtiyari olarak ara dönem finansal raporlama yapılması durumunda, raporlama döneminin sonundan itibaren dokuz ayı geçmemek kaydıyla, ikinci çeyrek veya altı aylık ara dönem genel amaçlı finansal raporla aynı tarihte,

c) Herhangi bir ara dönem finansal rapor sunulmaması durumunda, TSRS'lerin ilk kez uygulandığı yıllık raporlama döneminin sonundan itibaren dokuz ay içerisinde raporlar.

**Geçici Madde 3:** İşletmelerin, uygulama kapsamı çerçevesinde TSRS'leri uyguladıkları ilk iki yıllık raporlama dönemlerinde Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını açıklamaları zorunlu değildir.

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK: KAVRAMSAL ÇERÇEVE

### 2.1. Sürdürülebilirlikle İlgili Tanımlar

Sürdürülebilirlik, bir toplumun, ekosistemin ya da sürekliliği olan herhangi bir sistemin işlerini kesintisiz, bozulmadan ya da sistemin hayati bağı olan ana kaynaklara aşırı yüklenmeden devam ettirebilme yeteneği olarak tanımlanmaktadır.

Kurumsal sürdürülebilirlik ise, bir ülke içerisinde yer alan ve ekonomik bir amaca sahip kurumların, geleneksel büyüme kuramlarına bir alternatif olarak geliştirilen maddi-manevi her türlü riski minimize etmeyi sağlayarak kurumları geleceğe daha sağlıklı aktarmayı hedefleyen bir yönetim anlayışıdır. Kurumsal sürdürülebilirliğin içsel unsurlarını, (1) Kurumsal Bilgi Yönetimi ve Transferi, (2) Kurumsal Öğrenme, (3) Kurumsal Değer, (4) Kurumsal Mutluluk, (5) Kurumsal Vatandaşlık, (6) Kurumsal İtibar, (7) Kurumsal Sosyal Sorumluluk, (8) Kurumsal Yönetim ve (9) Kurumsal Sosyal Sermaye alt başlıklarında değerlendirmek mümkündür.

Sürdürülebilir kalkınma "günümüz ihtiyaçlarının, gelecek kuşakların ihtiyaçlarını karşılama olanaklarından fedakârlık yapılmaksızın karşılanabilmesi" olarak tanımlanmaktadır.

!!! SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN SACAYAĞI DENİNCE: Ekonomik, sosyal ve çevresel sürdürülebilirlik.

Ekonomik sürdürülebilirlik, uzun dönemde işletmenin karlılığını koruyabilmek ve arttırabilmek amacıyla işletme varlıklarının etkin ve etkili bir şekilde kullanılmasıdır.

Sürdürülebilirliğin çevresel boyutu kuruluşun kara, hava, su ve ekosistemler de dahil olmak üzere yaşayan ve yaşamayan doğal sistemler üzerindeki etkisiyle ilgilidir. Çevresel sürdürülebilirlik, işletmelerin stratejilerini oluştururken ve faaliyetlerini gerçekleştirirken, içinde buldukları çevrede oluşturacakları negatif etkileri en aza indirecek şekilde davranmalarını gerektirmektedir.

Sosyal sürdürülebilirlik, bu etkileşimin, gelecek nesillerin de en azından şimdiki neslin sahip olduğu yaşam kalitesine sahip olmalarını ve hatta gelecek neslin yaşam kalitesini arttırabilmeyi sağlayacak proaktif bir şekilde ele alınmasını ve yönetilmesini gerektiren bir kavramdır.

## **2.2. Sürdürülebilirlik raporlamasının tanımı, amacı, faydaları**

Sürdürülebilirlik muhasebesi kavramı, işletmenin sürdürülebilirlik doğrultusunda ilerlemesini destekleyecek yüksek kaliteli bilginin üretilmesini amaçlayan, yeni bilgi yönetimi ve muhasebe yöntemlerini tanımlamak için kullanılan kavramdır.

Buna karşın, sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal sürdürülebilirlik hakkındaki bilgilerin edinilmesi amacıyla biçimlendirilen yeni bir iletişim aracıdır.

Sürdürülebilirlik raporları, işletmelerin faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal yönlerini kamuya iletilmesini sağlayan araçlardır. İşletmeler sürdürülebilirlik raporlarında, işletmede çalışanlara ait demografik bilgilere, iş güvenliği ve sağlığına ilişkin olarak gerçekleştirilen faaliyetlere, işletmedeki eğitim faaliyetlerine, kadın ve erkek çalışanlara sağlanan haklara ilişkin bilgilere yer vermekte, böylece bilgi kullanıcıları işletmenin sosyal sürdürülebilirliği ile ilgili bilgi sahibi olabilmektedir.

### **Amaçları:**

Sürdürülebilirlik raporlaması (SR), temel olarak işletme dışında yer alan paydaşlara işletme faaliyetlerinin kapsamlı sonuçları hakkında bilgi vermek için hazırlanmaktadır.

### GRI'ye göre sürdürülebilirlik raporlamasının amaçları:

- İşletmelerin sürdürülebilirlik performanslarının yasalar, kurallar, yönetmelikler, performans standartları ve gönüllü girişimlerle kıyaslanması ve değerlendirilmesi,
- Kurumun sürdürülebilir kalkınma hakkındaki beklentileri nasıl etkilediğinin ve onlardan nasıl etkilendiğinin gösterilmesi ve
- Performansın, kurum içinde ve farklı kurumlarla zaman içinde karşılaştırılması.

### **Faydaları:**

- Paydaşlara ilgili bilginin iletilmesi ve böylece kurumsal görünürlüğünün ve şeffaflığın arttırılmasını sağlar.
- Uzun dönemde marka değerinin, pazar payının ve müşteri bağlılığının arttırılmasına katkıda bulunan itibarın yapılandırılmasına yardımcı olur.
- Sürekli gelişme ve öğrenmeyi destekler. Raporlama, üst yönetimin bir sonraki yılın raporunda yer alacak ilave sonuçlar için yönetimi harekete geçirir.
- İnovasyonun desteklenmesini sağlar. SR, ileriye görerek düşünmeye ve performans sergilemeye teşvik eder ve böylece şirketin rekabetçi kalmasına yardımcı olur.
- Yönetim sistemlerinin geliştirilmesini sağlar. SR, çevresel, sosyal ve ekonomik etkiler ile daha iyi bir şekilde üstesinden gelebilmek için daha dikkatli ve güçlü yönetim sistemleri uygulamalarını destekleyebilir ve kolaylaştırabilir. Kısaca, doğru verilerin daha iyi bir şekilde toplanmasında yol gösterebilir.
- SR, risklerini nasıl yönettiğini yansıtır.
- Çalışanların farkındalığının ve motivasyonunun arttırılması ve çalışanların yönlendirilmesi, yeteneklerin cezbedilmesini sağlar.
- Uzun vadeli fonları çekebilme ve uygun finansman koşulları sağlar.
- Finansal değer yaratılmasını sağlar. SR, dolaylı olarak şirketin maddi olmayan varlıklarının uzun dönemli hissedar değerini arttırma yeterliliğini ve istekliliğini yansıtmaya eğilimindedir.
- Faaliyetleri devam ettirmek için gerekli ruhsatlara sahipliğin devam ettirilmesini sağlar: SR, paydaşlar ile diyalog ve müzakere için sağlam bir temel sağlayabilir. Böylece işletmenin faaliyetlerinin devamlılığını sağlar veya güçlendirir.
- Sürdürülebilirlik göstergelerini içeren raporlar, örgütlerin ekonomik, sosyal ve çevresel yönetim uygulamalarına ilişkin bilgileri kapsadıklarından işletmelerin sosyal sorumluluk amaçlarına ulaşmalarına yardımcı olabilirler.
- İşletmelerin hedeflerini gerçekleştirme kabiliyetlerini arttırır.

- Çevresel stratejilerin uygulanmasını kolaylaştırır.
- İşletme içinde çevresel konularda bilinçlenmeyi sağlar.
- İşletme mesajının açık olarak ifade edilmesini sağlar.
- Şeffaflığı arttırdığı için kredibilitiyi de artırır.
- Verimlilik artışı sağlar.
- İşletmelere gelecekte fırsat teşkil edebilecek ve tehdit oluşturabilecek unsurların önceden belirlenebilmesini sağlar.
- Finansal olan ve olmayan göstergeler arasındaki ilişkinin ortaya koyulabilmesini sağlar.
- İşletmelerin strateji, politika ve iş süreçlerini uzun vadede düzenleyebilmesini sağlar.
- İşletmelerin sürdürülebilir kalkınma konusunda ortaya koyduğu olumlu katkıların çıkar gruplarının bilgisine sunulmasını sağlar.
- Sürdürülebilirlik performansının, bu alanda geliştirilen standartlar, yasa, norm ve yönetmeliklere göre değerlemesinin ve kıyaslamasının yapılabilmesini sağlar.
- İşletmelerin ulusal ve küresel seviyedeki sermaye piyasalarına entegre olabilmesini kolaylaştırmayı sağlar.
- Süreçleri düzenler, maliyetleri düşürür ve verimliliği artırır.
- Çevresel, sosyal ve yönetim konularındaki başarısızlıkların önüne geçilmesine yardımcı olur.
- Dış paydaşların şirketin gerçek değerini, maddi ve maddi olmayan varlıklarını anlamalarını sağlar.
- Sürdürülebilirlik performansının yasalar, normlar, kodlar, performans standartları ve gönüllü girişimler açısından karşılaştırılmasını ve değerlendirilmesini sağlar.

Sürdürülebilirlik raporlamasının tercih edilme ve tercih edilmeme nedenleri şöyle sıralanabilmektedir:

<b>Sürdürülebilirlik raporlamasının tercih edilme nedenleri</b>	<b>Sürdürülebilirlik raporlamasının tercih edilmeme nedenleri</b>
Örgütün çevresel farkındalığını sağlaması.	Raporlamanın yüksek maliyetli olması.
Çevresel stratejilerin uygulanmasına önayak olması.	Örgütsel sağlanacak avantajların somut olmaması.
Belirlenen hedeflere ulaşmanın takibini kolaylaştırması.	Sürdürülebilirlik Raporu yayınlamayan işletmelerin var olması.
Kurumsal mesajın etkili verilmesini ve ilgililerine ulaşmasını sağlaması.	Çevresel örgütlerin dikkatlerini üstlerine çekme olasılığı.
Şeffaflığı ve güvenilir bilgiyi sağlaması ve bunları sürdürülebilir kılmaması.	İşletme çevre politikasının gelişmiş düzeyde mevcut olması.
İşletme taraflarına oluşturulan hedef ve standartlar hakkında detaylı bilgi veriyor olması.	İşletmelerin marka değerine zarar verme olasılığı ve cezai uygulamalara neden olması.
Sürdürülebilirlik faaliyetlerinin devamını sağlaması ve sürece müdahale etme hakkı tanınması.	Çevresel konularda taraflara ulaşmanın farklı alternatifleri olması.

Sürdürülebilirlik raporlamasının gönüllü mü yoksa zorunlu mu uygulanması gerektiği ile ilgili olarak şu tartışmalar yer almaktadır:

- Gönüllü Raporlama Yaklaşımı, piyasaların verimliliğine dayanmaktadır. İşletmeler yatırımcılarına tam ve güvenilir bilgi sunarsa piyasalar da bu işletmelere çeşitli teşvikler sunmaktan geri kalmaz. Yaklaşım da işte bu fikre göre ilgili yaklaşımın seçiminde işletmelerin isteklerini uyandırmaktadır.
- Zorunlu Raporlama Yaklaşımı ise işletmeleri yasalar ekseninde belirli dönemlerde raporlama yapmaya itmektedir. Yaklaşımın kullanıma başlanmasına; piyasalarda düzenin hâkim olması, adil ortamın sağlanması ve yatırımcı haklarının korunması, karşılaştırma imkânı sağlanması, maliyetlerin minimizasyonu ve tam, güvenilir bilgi sunumu gibi uygulamalar neden olmuştur.

### 2.3. Kavramın Ortaya Çıkışı (Tarih Sıralaması)

- İlk temelleri 1972 yılında Roma Kulübü tarafından yayımlanan "Büyümenin Sınırları" isimli rapor yayınlandı.
- 1987 yılında Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonunca yayımlanan "Ortak Geleceğimiz" (Brundtland) raporu yayınlandı.

- 1997’de BM öncülüğünde kurulan Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative - GRI) kuruldu.
- 2000 yılında başlatılan Karbon Saydamlık Projesi, Birleşmiş Milletler Küresel İlkeler Sözleşmesi (UNGC) imzalandı.
- 2007’de kurulan İklim Açıklama Standartları Kurulu kuruldu.
- 2010’da kurulan Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC) kuruldu.
- 2011’de Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB) kuruldu.
- 2015’te kurulan İklimle İlgili Mali Bildirimler Görev Gücü kuruldu.
- 2015’ te, BM üyesi ülkelerce 2030 yılında ulaşılması planlanan 17 Sürdürülebilir Kalkınma Hedefi (SDG) kabul edildi.
- 2016’ da, Paris İklim Anlaşması imzalandı.
- 2017’ de TCFD Tavsiyeleri yayımlandı.
- 2019’ da, AB Yeşil Mutabakatı yayımlandı; AB Taslak Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi yayımlandı; ISSB Kuruldu ve iki prototip yayımlandı.
- 2021’ de, Değer Raporlama Vakfı (VRF) SASB ve IIRC birleşti; Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Konferansı (COP26); İklim Açıklama Standartları Kurulu ve Değer Raporlama Vakfının birleştirileceği duyuruldu.
- 2022’ de, ISSB iki adet taslak standardı kamuoyu görüşüne açtı.

### Brundtland Raporu ve GRI standartları önemli!!!

**1987 Brundtland (Ortak Geleceğimiz) Raporu:** BM 1987 Brundtland Raporu; sürdürülebilir kalkınmayı “Gelecek kuşakların kendi ihtiyaçlarını karşılayabilmelerini tehlikeye sokmaksızın bugünün kuşaklarının ihtiyaçlarını karşılayabilecek kalkınma” olarak tanımlamıştır.

Raporun temel prensiplerini şu şekilde özetlemek mümkündür: karar alma sürecinde yurttaşların katılımını sağlayabilecek **politik sistem**; sürdürülebilirliği ve kendine yeterliliği temel alan teknik bilgi ve çıktı yaratabilecek **ekonomik sistem**; dengesiz kalkınmadan kaynaklanan sorunlara çözüm sunabilecek bir **sosyal sistem**; kalkınma için ekolojik temelleri korumayı zorunlu kılacak **üretim sistemi**; sürekli olarak yeni çözümler arayacak **teknik sistem**; ticaret ve finansta sürdürülebilir örnekleri destekleyen **uluslararası sistem**; esnek ve kendini düzenleyen **yönetim sistemi** gerekmektedir.

Brundtland Raporunun temel amaçları:

1. Önemli çevre ve kalkınma sorunlarını yeniden incelemek ve bunlarla ilgili gerçekçi önerilerde bulunmak;
2. Bu sorunlarla ilgili gereken değişiklikleri gerçekleştirebilecek etkili politikalar oluşturmaya yardımcı olacak, yeni uluslararası işbirliği yöntemleri önermek;
3. Bireylerin, gönüllü kuruluşların, iş çevrelerinin, enstitülerin ve hükümetlerin konuya ilgisini artırmak.

### GRI (Global Reporting Initiative- Küresel Raporlama Girişimi) Standartları

GRI Standartları kullanılarak yapılan raporlama ile kuruluşların sürdürülebilir kalkınmaya olan katkıları veya katkı sunmayı amaçlamaları konusunda şeffaflık sağlanmaktadır. Kuruluşların ekonomi, çevre ve insanlar üzerinde meydana getirdikleri etkileri ve bu etkileri nasıl yönettiklerini güvenilir ve tutarlı bir şekilde kamuya açıklamaları, söz konusu standartlar ile mümkün olmaktadır.

GRI Evrensel Standartları,

GRI Sektör Standartları ve

GRI Konu Standartları olmak üzere üç seri halinde düzenlenmiştir.

Evrensel Standartlar, tüm kuruluşlar tarafından uyulması gerekenleri içermekte olup, GRI 1, GRI 2 ve GRI 3 Standartlarından oluşmaktadır. Sektör ve Konu Standartları ise, kuruluşların içerisinde bulunduğu sektöre ve belirlediği öncelikli konulara göre kullanılmaktadır.

GRI 1; sürdürülebilirlik raporlamasının temel kavramlarını açıklamakta, amaç ve sistemini tanıtmakta, uyulması gerekli şartları ve raporlama ilkelerini belirtmektedir.

GRI 2; kuruluşların politikaları, yönetişimi, faaliyetleri ve raporlama uygulamaları gibi genel konulardaki bilgileri için yapılan açıklamaları içermektedir.

GRI 3; kuruluşların sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili öncelikli konularını belirlemesine rehberlik etmektedir. Kuruluşlar faaliyette buldukları sektörler göre, ilgili sektör standartlarını kullanırlar. Ayrıca kuruluşlar; etkide buldukları öncelikli konulara göre, çok çeşitli konulardan oluşan Konu Standartları içerisinde ilgili konuları, raporlama yapmak üzere kullanırlar.

**NOT:** 4.2. GRI (Küresel Raporlama Girişimi) başlıklı kısımda da anlatılacağından, burada detaya yer verilmeyecektir.

## **2.4. Kavramla İlgili Bazı Tanımlar**

### **2.4.1. Sürdürülebilir kalkınma**

İnsan sağlığı ve doğal dengeyi koruyarak sürekli bir ekonomik kalkınmaya olanak verecek şekilde, doğal kaynakların rasyonel yönetimini sağlamak ve gelecek nesillere yaşayabilecekleri bir doğal fiziki ve sosyal çevre bırakmak yaklaşımıdır.

### **2.4.2. Süreklilik ekonomisi (ya da ekonomik sürdürülebilirlik)**

Bu yaklaşımda, sürdürülebilir kalkınmayı hedefleyen ülkelerde çevre politikalarıyla uyumlu, nüfus, gelir dağılımı, eğitim, hukuk, sanayileşme, dış ticaret, bayındırlık politikaları gibi tüm makro ve mikro nitelikteki politikalar birlikte ele alınmaktadır.

Çöp ve atık santrallerinin kurulması, cam şişelerin yeniden değerlendirilmesi, kurşunsuz benzinlerin kullanılması, elektrikle çalışan otomobiller, vb. gibi çalışmalar, sürdürülebilir kalkınma stratejisinin konseptini güçlendirirken, bunun yanı sıra bölgelerarası farklılıkların kapatılması, cinsiyet ayrımının ortadan kaldırılması, eğitim seviyesinin yükselmesi, çocuk seks turizminin engellenmesi gibi konular da bu yaklaşımın bir unsurudur.

### **2.4.3. Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik raporlaması**

**Sürdürülebilirlik raporlaması**, genel itibarıyla şirketin ekonomik, çevresel ve sosyal konulara etkisi hakkında bilgi vererek, şirketlerin yeni küresel sürdürülebilir ekonomiye entegre olabilmek için gereken hedefler belirlemesini ve değişiklikleri yapmasını sağlar.

Sürdürülebilirlik raporlarına güvence verilmesi ise bağımsız bir üçüncü tarafın bir şirketin sürdürülebilirlik bilgilerinin güvenilirliği hakkında güvence sağladığı bir süreçtir. Sürdürülebilirlik raporlarına güvence verilmesinin amacı, paydaşlara bu bilgilerin güvenilir olduğuna dair bir güvence düzeyi sağlamaktır. Bu sayede, paydaşlar şirketle ilgili daha sağlıklı yatırım kararı verebilir. Sonuç olarak, sürdürülebilirlik performanslarını etkili bir şekilde paydaşlarına aktarabilen şirketler, artan şeffaflık, gelişmiş karar verme, düşük risk, yatırım çekme ve çalışan motivasyonlarının artırılması gibi bir dizi fayda elde edebilir. Dolayısıyla, şirketlerin sürdürülebilirlik konusunda yaşanan gelişmeleri yakından takip ederek bu çerçevede aksiyon almaları oldukça önemlidir.

Sürdürülebilirlik raporlaması, bir şirketin çevresel, sosyal ve yönetim performansını paydaşlarına açıklama sürecidir. Sürdürülebilirlik raporları tipik olarak bir şirketin iklim değişikliği, su kullanımı, atık yönetimi, çalışan ilişkileri ve insan hakları gibi alanlardaki politikaları, prosedürleri ve performansı hakkında bilgiler içerir.

**Entegre raporlama** ise, bir şirketin performansının tüm yönlerini içerecek şekilde sürdürülebilirliğin ötesine geçen daha kapsamlı bir raporlama yaklaşımıdır. Entegre raporlar, bir şirketin mali, çevresel, sosyal ve yönetim performansı hakkındaki bilgileri entegre ederek zaman içinde nasıl değer oluşturduğuna dair bütüncül bir görünüm sağlar.

Sürdürülebilirlik raporlaması ile entegre raporlama arasındaki temel fark, açıklanan bilgilerin kapsamıdır. Sürdürülebilirlik raporları, bir şirketin ESG performansına odaklanırken, entegre raporlar bir şirketin performansına ilişkin daha bütüncül bir görünüm sağlar.

### **2.4.4. Performans raporlaması**

Performans raporlaması, ürün veya proje performansına ilişkin bilgilerin toplanması, analiz edilmesi ve sunulması sürecidir.

Performans raporlamanın amacı, ürünün ilk tahminlere ve hedeflere göre ne kadar iyi performans gösterdiğini değerlendirmek ve iyileştirilecek alanları belirlemektir.

#### 2.4.5. Environmental Social Governance (ESG) (Çevresel, Sosyal, Yönetişimsel- ÇSY)

ESG ya da ÇYS, bir şirketin çevresel, sosyal ve yönetim uygulamalarının, bunların etkilerinin ve bu değerlendirmelere göre ilerlemesinin incelenmesini ifade eder. Yatırımcıların "sosyal sorumluluk sahibi" şirketleri ararken dikkate aldığı bir dizi kriteri içerir. Sermaye piyasaları, kuruluşları değerlendirmek ve gelecekteki finansal performansı belirlemek için ESG'yi kullanır. Etik, sürdürülebilir ve kurumsal yönetim, finansal olmayan performans göstergeleri olarak kabul edilir ve bir şirketin karbon ayak izi gibi etkisini yönetmek için hesap verebilirliği ve sistemleri sağlar.

Çevresel" (Environmental), şirketlerin doğal kaynak kullanımı, enerji verimliliği, karbon emisyonları ve çevresel etki gibi çevresel faktörlere odaklanır. **Başka bir ifadeyle**, iklim krizinin olumsuz etkileriyle birlikte, yatırımcılar artık şirket operasyonlarının çevre üzerindeki etkilerini nasıl yönettiğine bakar. Çevresel kriterler, bir kuruluşun enerji kaynaklarının kullanımını, atık yönetimine ilişkin politikalarını, net sıfır emisyon, biyoçeşitlilik ve iklim krizine yönelik etki ve çabalarını içerir. Bu kriterlere ayrıca ormansızlaşma ve su kirliliği de dâhildir. Yani bu kriter, bir kuruluşun doğal kaynakların korunmasını ne kadar dikkate aldığına göstergesidir.

Sosyal" (Social), işçi hakları, işçi güvenliği, çeşitlilik ve toplumsal katkı gibi toplumsal sorumluluk ve insan hakları konularını içerir. Başka bir ifadeyle, yönetim ve çalışan ilişkilerine odaklanan sosyal ilişkileri kapsayan bu kriter, aşağıdaki örnekler de dahil olmak üzere bir kuruluşun çalışanları da dahil olmak üzere bütün paydaşlarına nasıl davrandığını ele alır:

- Kuruluşun faaliyet gösterdiği ve hizmet verdiği yerel topluluklar üzerindeki bağlantısı ve etkisi dahil olmak üzere paydaş ilişkileri
- Tüketicilerin doğru bilgilendirilmesi
- Veri koruma ve gizlilik politikaları
- Küresel olarak yoksul ve yetersiz hizmet alan topluluklara yardım eden projeleri veya kurumları finanse etme çabaları
- Çalışan çeşitliliği, eşitlik ve kapsayıcılık
- Çalışan bağlılığı ve memnuniyeti
- Sağlık ve güvenlik
- İnsan hakları ve etik ilkeler
- Çalışma standartları
- Sürdürülebilir tedarik zinciri

Yönetişim" (Governance), şirketin içsel yönetim yapısını, hesap verebilirliği ve etik uygulamalarını değerlendirir. Bu kriter iyi yönetim için gerekli karar verme faktörlerini, kurumsal şeffaflık, hesap verebilirlik, kapsayıcılık ve uyumluluk kültürlerini içeren konuları ve çabaları kapsar. Aynı zamanda hissedarlar, yatırımcılar ve müşteriler gibi paydaşlarla olan ilişkileri de içerir. Yönetişim, uyumu sürdürmek için dâhili sistem kontrollerine ve uygulamalarına odaklanarak bir şirketin kendisini nasıl denetlediğini inceler. Bu kriterler dizisi kapsamında kuruluşlar; yönetim kurulu oluşumu, yönetim kurulu-hissedar ilişkileri, mali rapor şeffaflığı, tedarikçiler ve düzenleyicilerin politikaları gibi konuları değerlendirmelidir.

#### 2.4.6. Sürdürülebilirliğin boyutları

**NOT:** Literatürde "SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞİN ÜÇ AYAĞI YA DA SACAYAĞI" olarak da ifade edilmektedir.

Ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç temel boyutu vardır (Brundtland Raporu'nda üç boyuttan bahsedilmiştir).

1. **Çevresel boyut:** Su kaynakları, arazi, ormanlar, hava, doğal kaynaklar ve vahşi yaşamın yönetimi gibi çevresel olay ve sorunlara çözüm bulmak için kullanılan yönetmelikleri, yasaları ve diğer araçları içerir.
2. **Sosyal boyut:** Sosyal sorunları destekleyen girişimler, kamu politikaları, planlama ve düzenlemeleri ifade eder. Sosyal boyut tüm insan faaliyetlerini etkilediği için sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınmanın ekonomik ve çevresel boyutlarıyla güçlü bir şekilde bağlantılıdır. Sosyal açıdan sürdürülebilir bir toplumun oluşabilmesi için beş temel ilkedden söz edilebilir (McKenzie, 2004):

- **Eşitlik:** Toplumun tüm üyeleri için, özellikle maddi açıdan en yetersiz ve savunmasız bireyler için eşit fırsatlar sağlanmalıdır.
- **Çeşitlilik:** Toplum çeşitliliği teşvik etmelidir.
- **Bağlılık:** Toplumun içinde ve dışında, resmi, gayri resmi ve kurumsal düzeyde birbiriyle bağlantılı olmayı mümkün kılacak sistemler ve yapılar sağlanmalıdır.
- **Yaşam kalitesi:** Birey, kurum ve toplum düzeyinde tüm üyeler için temel ihtiyaçların karşılanması garanti edilmeli ve iyi bir yaşam kalitesi geliştirilmelidir.
- **Demokrasi ve yönetim:** Topluluk için demokratik süreçler, şeffaf ve hesap verilebilir yönetim yapıları sağlanmalıdır.

**3. Ekonomik boyut:** Şirketlerin ekonomik kalkınma ve büyümeye katkıda bulunma yeteneklerine dayanmaktadır. Üretimlerinden kaynaklanan riskleri sınırlayarak çevrenin korunmasını teşvik edilmelidir. Ürünlerin geri dönüşümü ve yenilenebilir enerjinin kullanımı bu nedenle ekonomik ayağın gelişiminin temel yönleridir.

#### **2.4.7. Döngüsel ekonomi**

Ekonomik sürdürülebilirlik döngüsel ekonomiyi öngörür. Mevcut ekonomi modelinde üretim düz bir çizgidir. Ürün yapımı, bu süreçte kaynak israfı ve kirlenmesi, ürünün kirlenmeye ulaştırılması aşamasında kaynak israfı ve kirlenmesi gibi sorunlar vardır. Kullanıcılar ürünü verebilir veya satabilir. Bu süreçte ürün yıpranır ve ürüne ilgi azalır, elden çıkarma sorunu ile yüzleşir ve çöp olur. Ürünü depolama veya çöp olarak elden çıkarma, daha fazla atık ve kirliliğe sebep olmaktadır. Buna lineer ekonomi denir.

Döngüsel ekonomide atık ve kirliliğin azaltımı/ortadan kaldırılması hedeflenir. Döngüsel ekonomide üreticiler ürünlerini dayanıklılık ve **yeniden kullanım** için tasarlar. Ürünler yıpranmışsa onarılmasını, yeniden üretilmesini veya bileşenlerini/malzemelerini, başka bir ürün ya da aynı ürün için yeniden kullanmayı öngörür.

#### **2.4.8. İklim değişikliği**

Karşılaştırılabilir zaman dilimlerinde gözlenen doğal iklim değişikliğine ek olarak, doğrudan veya dolaylı olarak küresel atmosferin bileşimini bozan insan faaliyetleri sonucunda iklimde oluşan değişiklik olarak tanımlanır.

#### **2.4.9. Sera etkisi**

Güneş her gün dünyaya yaklaşık 120000 terawatt enerji verir, bu insanlığın halihazırda tüm günlük ve endüstriyel süreçlerde kullandığından yaklaşık 10000 kat daha fazladır. Güneş ışınları yeryüzünün yüzeyine çarptığında dünya bu solar radyasyonun bir kısmını toprak ve okyanuslarda ısı olarak emer. Bu ısının bir kısmı tekrar uzaya kaçır, ancak bir kısmı karbondioksit ve metan gibi sera gazları tarafından kapalı tutulur ve dünyanın bir sıcak hava battaniyesine sarılmasını sağlar. Buna "sera etkisi" adı verilir ve bu olmadan insanlık ve canlılar yaşamlarını sürdüremezler.

#### **2.4.10. Emisyon kontrolü ve yönetimi**

Gaz ya da gaz ve partikül karışımlarının atmosfere verilmesine emisyon (salım ya da salınım) denir. Azaltım (mitigasyon), iklim değişikliğine neden olan insan kaynaklı sera gazlarının kontrol altına alınması, azaltılması ve tutulmasına yönelik önlemlerdir. Emisyon azaltımı, her türlü sektör faaliyeti sonucu gerçekleşen karbondioksit eşdeğer ton (sera gazlarının küresel ısınma potansiyelinin karbondioksit gazı cinsinden ifade edilen bir metrik ton cinsinden birimi) birimindeki sera gazı emisyonlarının azaltılması, sınırlandırılması veya tutulması anlamına gelir. Azaltım iklim değişikliği bağlamında, sera gazı kaynaklarını azaltmayı ya da karbon yutaklarını artırmayı amaçlayan insan kaynaklı müdahaleleri ifade eder.

#### **2.4.11. Biyoçeşitlilik**

Kara, deniz, diğer sucul ekosistemler ve parçası oldukları tüm diğer yaşam ortamları dâhil olmak üzere her türlü kaynaktan oluşan canlı organizmalar arasındaki farklılıklardır.

#### **2.4.12. Kaynak verimliliği**

Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP) tarafından doğal kaynakların sürdürülebilir olarak üretilmesi, işlenmesi ve tüketilmesinin yanı sıra, ürünlerin üretimleri ve tüketimleri esnasında oluşan olumsuz çevresel etkilerin tüm yaşam döngüleri boyunca azaltılması olarak tanımlanmaktadır.

#### 2.4.13. Ekosistem güvenliği

Yaşamı ve biyolojik çeşitliliği destekleyebilecek istikrarlı ve dirençli bir çevrenin sürdürülmesi ve korunmasını ifade eder.

#### 2.4.14. Sorumlu tüketim

Enerji, ürün ve hizmetlerin ihtiyacımızdan fazla kullanımının önüne geçerek çevre üzerindeki etkimizi en aza indirmek ve böylece kaynaklarımızı gelecek nesillere bırakabilmeyi ifade eder.

#### 2.4.15. Kurumsal strateji ve sürdürülebilirlik

Sürdürülebilirlik stratejisi, bir şirket ya da kuruluşun sürdürülebilirlik politikası çerçevesinde hedeflerine ulaşmak için hangi kaynakları kullanacağını, hangi yönetsel ve operasyonel adımları atacağını ve mevcut faaliyetlerini ve iş süreçlerini bu politikaya nasıl uyarlayacağını belirlediği yol haritasıdır. Kurumsal sürdürülebilirlik kavramı, iklim krizinin etkileri ile birlikte iş dünyasında önemli bir kavram haline gelmiştir. Bu kavram, sürdürülebilirlik hedeflerini çevreye herhangi bir şekilde zarar vermeden kalkınma ile çok daha temiz bir geleceğe ulaşma hedefini ifade etmektedir. Bu doğrultuda markalarını sürdürülebilirlik kapsamında geleceğe taşıyacak olan ESG performanslarına yatırım yapılmaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik raporları bu noktada firmalara en önemli stratejik araçları sağlamaktadır. Kurumsal sürdürülebilirlik; firmaların ticari faaliyetlerinde verimlilik, büyüme ve değer yaratma noktasında faaliyetlerini çok daha sürdürülebilir bir şekilde gerçekleştirmesini ifade etmektedir.

#### 2.4.16. Önceliklendirme analizi

Önceliklendirme analizi (Materiality Analysis), bir şirketin önemli konularını ve ilgili tarafları (paydaşları) gereksinimleri ve beklentileri ile tanımlaması için kullanılan bir yöntemdir. Önceliklendirme analizinin amacı, sonucu potansiyel olarak etkileyebilecek ve aynı zamanda finansal tablo okuyucuları için özellikle ilgi çekici olabilecek tüm önemli hususları tespit etmektir. Önceliklendirme analizi, bir yandan ihtiyaç ve beklentileri ile birlikte kilit paydaş gruplarının belirlenmesini, bir diğer yandan, şirketin (üst yönetim açısından) önemli olan sürdürülebilirlik yönlerinin de tespit edilmesini sağlar. Her ikisini birbiriyle ilişkilendirmek, örneğin bir önceliklendirme matrisi (materiality matrix) yardımıyla, bir tür "genel önemlilik" ortaya koymak, emisyonlar ve iklim koruması, hayvanların korunması, sosyal sorumluluk, kaynakların yönetimi, çevrenin korunması gibi alanlarda ortaya çıkan aksiyon planları ile sonuçlanır. Bu risk analizinin sonuçları, her şirket için ilgili sürdürülebilirlik konularının stratejik sınıflandırması ve yaklaşımı açısından büyük önem taşımaktadır. Yöntem, resmi olarak tanımlanmış bir yaklaşımı izlemez. Ancak, sağlam sonuçların bir sürdürülebilirlik stratejisi tanımlaması için şirketin belirli bir süreci izlemesi gerekir.

#### 2.4.17. Önemlilik/çifte önemlilik

Sürdürülebilirlik konusunda önemlilik, işletme ve paydaşları için *çevresel, sosyal ve yönetişimsel (ÇSY) alanlardaki 'önemli' konuları* ifade etmektedir. Tahmin edileceği üzere sürdürülebilirlik alanındaki tüm ÇSY konuları işletmeleri ve toplumu eşit derece etkilemez, bazı konular işletmeler ya da paydaşlar için diğer konulardan daha önemlidir. Bu önemi belirleyen, işletmenin faaliyet gösterdiği coğrafya, sektör, ürün ya da hizmetler, paydaşlar ve bunlara benzer daha birçok etkidir. Çifte Önemlilik Değerlendirmesi, şirketlerin hem finansal sonuçlarına hem de çevresel ve sosyal etkilerine odaklanan bir değerlendirme yaklaşımıdır. Bu kavram, bir şirketin faaliyetlerinin sürdürülebilirlik açısından iç ve dış etkilerini ele alır. İşletmeler, sürdürülebilirlik faaliyetlerinin işletmeyi finansal açıdan nasıl etkileyeceği bakış açısıyla ve '*Finansal Önemlilik*' odağında, '*Finansal Raporlama*' yapabilecekleri gibi işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilirliği nasıl etkileyeceği bakış açısıyla ve '*Etki Önemliliği*' odağında '*Etki Raporlaması*' da yapabilirler. Her iki önemlilik ekolünü içeren '*Çifte Önemlilik*' yaklaşımı ise *bütünsel bir yaklaşımdır* ve hem işletmenin sürdürülebilirlik üzerindeki etkilerini hem de sürdürülebilirlik konularının işletme üzerindeki finansal etkilerini ele alır.

#### 2.4.18. Karbon ayak izi

Birim karbondioksit cinsinden ölçülen, bir kişinin, bir etkinliğin, bir kurumun, bir hizmetin ya da bir ürünün neden olduğu toplam sera gazı salımıdır. Bir bireyin tercihleri (otomobil kullanımı, hayvansal gıda tüketimi vs gibi) sonucunda ya da bir ürünün üretilmesi sırasında (üretimde fosil yakıt kullanılması, ithal veya hayvansal hammaddeden üretilmesi vs gibi) salınan karbon miktarıdır.

#### 2.4.19. Doğal kaynak

Hava, su, toprak ve doğada bulunan cansız varlıkları ifade eder.

#### **2.4.20. Kirleten**

Faaliyetleri sırasında veya sonrasında doğrudan veya dolaylı olarak çevre kirliliğine, ekolojik dengenin ve çevrenin bozulmasına neden olan gerçek ve tüzel kişileri ifade eder.

#### **2.4.21. Ekosistem**

Canlıların kendi aralarında ve cansız çevreleriyle ilişkilerini bir düzen içinde yürüttükleri biyolojik, fiziksel ve kimyasal sistemi ifade eder.

#### **2.4.22. Atıksu**

Evsel, endüstriyel, tarımsal ve diğer kullanımlar sonucunda kirlenmiş veya özellikleri kısmen veya tamamen değişmiş suları ifade eder.

#### **2.4.23. Ekolojik denge**

İnsan ve diğer canlıların varlıklarını ve gelişimlerini doğal yapılarına uygun bir şekilde sürdürebilmeleri için gerekli olan şartların bütünü ifade eder.

#### **2.4.24. Sulak alan**

Doğal veya yapay, devamlı veya geçici, suları durgun veya akıntılı, tatlı, acı veya tuzlu, denizlerin gelgit hareketlerinin çekilme devresinde altı metreyi geçmeyen derinlikleri kapsayan, başta su kuşları olmak üzere canlıların yaşam ortamı olarak önem taşıyan bütün sular, bataklık, sazlık ve turbiyeler ile bu alanların kıyı kenar çizgisinden itibaren kara tarafına doğru ekolojik açıdan sulu kalan yerleri ifade eder.

#### **2.4.25. Atık**

Herhangi bir faaliyet sonucunda oluşan, çevreye atılan veya bırakılan her türlü maddeyi ifade eder.

#### **2.4.25.1. Katı atık**

Üreticisi tarafından atılmak istenen ve toplumun huzuru ile özellikle çevrenin korunması bakımından, düzenli bir şekilde bertaraf edilmesi gereken katı atık maddeleri ifade eder.

#### **2.4.25.2. Evsel katı atık**

Tehlikeli ve zararlı atık kapsamına girmeyen konut, sanayi, işyeri, piknik alanları gibi yerlerden gelen katı atıkları ifade eder.

#### **2.4.25.3. Tehlikeli atık**

Fiziksel, kimyasal ve/veya biyolojik yönden olumsuz etki yaparak ekolojik denge ile insan ve diğer canlıların doğal yapılarının bozulmasına neden olan atıklar ve bu atıklarla kirlenmiş maddeleri ifade eder.

#### **2.4.26. Tehlikeli kimyasallar**

Fiziksel, kimyasal ve/veya biyolojik yönden olumsuz etki yaparak ekolojik denge ile insan ve diğer canlıların doğal yapılarının bozulmasına neden olan her türlü kimyasal madde ve ürünleri ifade eder.

#### **2.4.27. Kirli balast**

Duran veya seyir halindeki tankerden, gemiden veya diğer deniz araçlarından su üzerine bırakıldığında; su üstünde veya bitişik sahil hattında petrol, petrol türevi veya yağ izlerinin görülmesine neden olan veya su üstünde ya da su altında renk değişikliği oluşturan veya askıda katı madde/emülsiyon halinde maddelerin birikmesine yol açan balast suyunu ifade eder.

#### **2.4.28. Çevresel etki değerlendirmesi**

Gerçekleştirilmesi plânlanan projelerin çevreye olabilecek olumlu ve olumsuz etkilerinin belirlenmesinde, olumsuz yöndeki etkilerin önlenmesi ya da çevreye zarar vermeyecek ölçüde en aza indirilmesi için alınacak önlemlerin, seçilen yer ile teknoloji alternatiflerinin belirlenerek değerlendirilmesinde ve projelerin uygulanmasının izlenmesi ve kontrolünde sürdürülecek çalışmaları ifade eder.

#### **2.4.29. Stratejik çevresel değerlendirme**

Onaya tâbi plân ya da programın onayından önce plânlama veya programlama sürecinin başlangıcından itibaren, çevresel değerlerin plân ve programa entegre edilmesini sağlamak, plân ya da programın olası çevresel etkilerini en aza indirmek ve karar vericilere yardımcı olmak üzere katılımcı bir yaklaşımla sürdürülen ve yazılı bir raporu da içeren çevresel değerlendirme çalışmalarını ifade eder.

**2.4.30. Çevre yönetimi**

İdarî, teknik, hukukî, politik, ekonomik, sosyal ve kültürel araçları kullanarak doğal ve yapay çevre unsurlarının sürdürülebilir kullanımını ve gelişmesini sağlamak üzere yerel, bölgesel, ulusal ve küresel düzeyde belirlenen politika ve stratejilerin uygulanmasını ifade eder.

**2.4.31. Çevre gönüllüsü**

Bakanlıkça, uygun niteliklere sahip kişiler arasından seçilen ve bu Kanun ve Kanuna göre yürürlüğe konulan düzenlemelere aykırı faaliyetleri Bakanlığa iletmekle görevli ve yetkili kişiyi ifade eder.

**2.4.32. Hassas alan**

Ötrofikasyon riski yüksek olan ve Bakanlıkça belirlenecek kıyı ve iç su alanlarını ifade eder.

**2.4.33. İş termin plânı**

Atıksu ve evsel nitelikli katı atık kaynaklarının yönetmelikte belirtilen alıcı ortam deşarj standartlarını sağlamak için yapmaları gereken atıksu arıtma tesisi ve/veya kanalizasyon gibi altyapı tesisleri ile katı atık bertaraf tesislerinin gerçekleştirilmesi sürecinde yer alan yer seçimi, proje, ihale, inşaat, işletmeye alma gibi işlerin zamanlamasını gösteren plânı ifade eder.

**2.4.34. Risk değerlendirmesi**

Belirli kimyasal madde ya da maddelerin potansiyel tehlikelerinin belirlenmesi ve sonuçlarının hesaplanması yönünde kullanılan yöntemler bütünü ifade eder.

**2.4.35. İyonlaştırıcı olmayan radyasyon**

İyonlaşmaya neden olmayan elektromanyetik dalgaları ifade eder.

**2.4.36. Elektromanyetik alan**

Elektrik ve manyetik alan bileşenleri olan dalgaların oluşturduğu alanı ifade eder.

**2.4.37. Koku**

İnsanda koku alma duygusunu harekete geçiren ve kokunun algılanmasına neden olan uçucu maddelerin yarattığı etkiyi ifade eder.

**2.4.38. Hava kalitesi**

İnsan ve çevresi üzerine etki eden hava kirliliğinin göstergesi olan, çevre havasında mevcut hava kirleticilerin artan miktarıyla azalan kalitelerini ifade eder.

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİĞE İLİŞKİN DÜZENLEMELER-TÜRKİYE'DEKİ SEKTÖRLERE ETKİLERİ

### 3.1. BM-Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (17 tane)

#### 3.1.1. Yoksulluğa son

- Günde 1,25 dolardan daha az bir parayla geçinen insanların sayısı şeklinde ölçülerek tanımlanan aşırı yoksulluğun 2030'a kadar herkes için, her yerde ortadan kaldırılması
- 2030'a kadar ulusal tanımlara göre bütün boyutlarıyla yoksulluk içinde yaşayan her yaşta erkek, kadın ve çocuk oranının en az yarıya indirilmesi
- Temel mal ve hizmetler de dâhil edilerek herkes için ulusal açıdan uygun sosyal koruma sistemleri ve önlemlerinin hayata geçirilmesi ve 2030'a kadar yoksul ve kırılgan durumdaki kişiler için önemli ölçüde korunma sağlanması
- 2030'a kadar özellikle yoksullar ve kırılgan durumdaki insanlar olmak üzere, bütün erkek ve kadınların ekonomik kaynaklara ulaşma, temel hizmetlere erişim, toprak ve diğer mülk türlerine sahip olma ve üzerinde kontrol kurabilme, miras, doğal kaynaklar, uygun yeni teknolojiler ve mikrofinansı da kapsayan finansal hizmetler gibi konularda eşit haklara sahip olmalarının güvence altına alınması
- 2030'a kadar yoksulların ve kırılgan durumda olan kişilerin dayanıklılık kazanmalarının sağlanması ve aşırı hava olayları ve diğer ekonomik, sosyal ve çevresel şoklar ve afetlere karşı kırılganlıkların azaltılması
- Özellikle en az gelişmiş ülkeler olmak üzere, gelişmekte olan ülkelerin yoksulluğu bütün boyutlarıyla sona erdirmek adına programlar ve politikalar uygulayabilmeleri için onlara yeterli ve öngörülebilir araçlar sunmak amacıyla, geliştirilmiş kalkınma işbirliği aracılığıyla, çeşitli kaynaklardan kaynakların yönlendirilmesinin büyük ölçüde sağlanması
- Yoksulluğun ortadan kaldırılmasına yönelik eylemlere yapılan hızlandırılmış yatırımları desteklemek için ulusal, bölgesel ve uluslararası düzeylerde, yoksulların lehine ve toplumsal cinsiyet eşitliğine duyarlı kalkınma stratejilerine dayalı sağlam politika altyapılarının oluşturulması

#### 3.1.2. Açlığa son

- 2030'a kadar açlığın sona erdirilmesi ve özellikle yoksullar ve çocuklar da dâhil kırılgan durumda olan kişiler başta olmak üzere herkesin bütün yıl boyunca güvenli, besleyici ve yeterli miktarda besine erişiminin güvence altına alınması
- 2030'a kadar yetersiz beslenmenin tüm biçimlerinin ortadan kaldırılması (2025'e kadar, 5 yaş altı çocukların büyümelerini engelleyen unsurlar konusunda üzerinde anlaşmaya varılan uluslararası hedeflerin gerçekleştirilmesi de buna dâhildir) ve genç kızlar, hamile kadınlar, emziren anneler ve daha yaşlı insanların beslenmeyle ilgili ihtiyaçlarının ele alınması
- 2030'a kadar tarımsal verimliliğin ve özellikle kadınlar, yerli halklar, çiftçilikle uğraşan aileler, göçebe çobanlar ve balıkçılar olmak üzere küçük çaplı gıda üreticilerinin toprağa, diğer verimli kaynaklara ve girdilere, bilgiye, finansal hizmetlere, piyasalara ve değer temini ve tarım dışı istihdam olanaklarına güvenli ve eşit erişiminin sağlanması aracılığıyla gelirlerinin iki katına çıkarılması
- 2030'a kadar sürdürülebilir gıda üretimi sistemlerinin güvence altına alınması ve üretimi ve üretkenliği artıran, ekosistemlerin sürdürülmesine yardımcı olan, iklim değişikliğine, aşırı hava koşullarına, kuraklığa, sellere ve diğer felaketlere uyum sağlama kapasitesini güçlendiren ve toprak kalitesini devamlı olarak artıran dayanıklı tarım uygulamalarının hayata geçirilmesi
- 2020'ye kadar tohumların, kültür bitkilerinin, çiftlik hayvanlarının ve evcilleştirilmiş hayvanların ve onların vahşi türlerinin ulusal, bölgesel ve uluslararası düzeylerde etkin bir biçimde yönetilen ve çeşitlendirilen tohum ve bitki bankaları aracılığıyla genetik çeşitliliğinin sürdürülmesi ve uluslararası olarak üzerinde anlaşmaya varıldığı üzere, genetik kaynakların ve ilgili geleneksel bilginin kullanımından elde edilen kazanımlara erişimin ve bu kazanımların adil ve hakkaniyetli biçimde paylaşılmasının desteklenmesi
- Özellikle en az gelişmiş ülkeler olmak üzere, gelişmekte olan ülkelerde tarımsal üretim kapasitesinin artırılması için geliştirilmiş uluslararası işbirliği aracılığıyla, kırsal altyapı, tarımsal araştırma ve yayım hizmetleri, teknoloji geliştirme ve bitki ve hayvan gen bankaları alanlarına yatırımın artırılması
- Tarımsal ihracat sübvansiyonlarının her türünün ve eş etkili mali yüklerle birlikte bütün ihracat önlemlerinin paralel olarak ortadan kaldırılması yoluyla, Doha Kalkınma Turu'na uygun olarak, dünya tarım piyasalarındaki ticari kısıtlamalar ve aksaklıkların düzeltilmesi ve önlenmesi

- Gıda hammadde piyasalarının ve türevlerinin etkin bir biçimde işlemelerini sağlamak için önlemler alınması ve gıda fiyatlarındaki aşırı değişkenliği sınırlandırmaya yardımcı olmak için gıda rezervleriyle ilgili bilgileri de kapsayan piyasa bilgilerine zamanında erişimin kolaylaştırılması

### 3.1.3. Sağlık ve kaliteli yaşam

- 2030'a kadar küresel anne ölüm oranının her 100.000 doğumda 70'in altına indirilmesi
- Bütün ülkelerde yenidoğan ölüm oranının her 1000 canlı doğumda en az 12'ye ve 5 yaş altı çocuk ölüm oranının da her 1000 canlı doğumda en az 25'e düşmesinin hedeflenmesiyle 2030'a kadar yenidoğan ve 5 yaş altı çocukların önlenebilir ölümlerinin sona erdirilmesi
- 2030'a kadar AIDS, tüberküloz, sıtma ve ihmal edilen tropikal hastalık salgınlarının sona erdirilmesi ve hepatit, su yoluyla bulaşan hastalıklar ve diğer bulaşıcı hastalıklarla mücadele edilmesi
- 2030'a kadar bulaşıcı olmayan hastalıklardan kaynaklanan erken ölümlerin, bu hastalıkların önlenmesi ve tedavisi yoluyla üçte bir oranında azaltılması ve akıl ve ruh sağlığının ve esenliğinin geliştirilmesi
- Uyuşturucu madde kullanımı ve alkol bağımlılığını da kapsayan madde bağımlılığının önlenmesi ve tedavisinin güçlendirilmesi
- 2020'ye kadar karayolları trafik kazalarından kaynaklanan küresel ölümlerin ve yaralanmaların sayısının yarıya indirilmesi
- 2030'a kadar cinsel sağlık ve aile planlamasını da kapsayan üreme sağlığı hizmetlerine ve bu konuda bilgi ve eğitime evrensel erişimin sağlanması ve üreme sağlığının ulusal stratejilere ve programlara entegre edilmesi
- Finansal riskten korunmayı, kaliteli temel sağlık hizmetlerine erişimi ve herkesin güvenli, etkili, kaliteli ve uygun fiyatlı temel ilaçlara ve aşılarla erişimini de kapsayan evrensel bir sağlık güvencesi sisteminin oluşturulması
- 2030'a kadar zararlı kimyasallardan ve hava, su ve toprak kirliliğinden kaynaklanan hastalıkların ve ölümlerin sayısının büyük ölçüde azaltılması
- Dünya Sağlık Örgütü Tütün Kontrolü Çerçeve Sözleşmesi'nin bütün ülkelerde, uygun görüldüğü şekilde uygulanmasının güçlendirilmesi
- En çok, gelişmekte olan ülkeleri etkileyen bulaşıcı ve bulaşıcı olmayan hastalıklar için aşılarda ve ilaçlarda geliştirilmesinin desteklenmesi, gelişmekte olan ülkelerin kamu sağlığının korunmasına yönelik esnekliklere ilişkin Fikir Mülkiyeti Haklarının Ticari Niteliklerine İlişkin Anlaşma hükümlerini tamamiyle uygulayabilme hakkını onaylayan Doha Ticaretle Bağlantılı Fikri Mülkiyet Hakları (TRIPS) ve Kamu Sağlığına İlişkin Deklarasyona uygun olarak, uygun fiyatlı temel ilaçlar ve aşılarla erişimin sağlanması ve özellikle herkesin ilaçlara erişiminin sağlanması
- Özellikle en az gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan küçük ada devletleri olmak üzere gelişmekte olan ülkelerde sağlık hizmeti finansmanının ve sağlık işgücü istihdamının, geliştirilmesinin, eğitilmesinin ve devamlılığının önemli ölçüde artırılması
- Başta gelişmekte olan ülkeler olmak üzere bütün ülkelerin ulusal ve küresel sağlık risklerine karşı erken uyarı, riski azaltma ve risk yönetimi kapasitelerinin güçlendirilmesi

### 3.1.4. Nitelikli eğitim

- 2030'a kadar bütün kız ve erkek çocuklarının ücretsiz, hakkaniyetli ve kaliteli bir ilköğretim ve ortaöğretimi tamamlamalarının ve böylece ilgili ve etkili öğrenme çıktılarının elde edilmesinin sağlanması
- 2030'a kadar bütün kız ve erkek çocuklarının onları ilköğretime hazır hale getirecek kaliteli okul öncesi eğitime erişimlerinin güvence altına alınması
- 2030'a kadar bütün kadın ve erkeklerin erişilebilir ve kaliteli teknik eğitim, mesleki eğitim ve üniversiteyi kapsayan yüksek öğretime eşit biçimde erişimlerinin sağlanması
- 2030'a kadar istihdam, insana yakışır işlerde çalışma ve girişimciliğe yönelik teknik ve mesleki becerileri de kapsayan ilgili becerilere sahip gençlerin ve yetişkinlerin sayısının önemli ölçüde artırılması
- 2030'a kadar eğitim alanındaki toplumsal cinsiyet eşitsizliklerinin ortadan kaldırılması ve engelliler, yerliler ve kırılğan durumdaki çocuklar dâhil, kırılğan insanların her düzeyde eğitim ve mesleki eğitime eşit biçimde erişimlerinin sağlanması
- 2030'a kadar bütün gençlerin ve hem kadın hem de erkek olmak üzere yetişkinlerin büyük bir bölümünün okuryazar olmasının ve matematiksel beceriler kazanmasının güvence altına alınması

- 2030'a kadar sürdürülebilir kalkınma ve sürdürülebilir yaşam tarzları için eğitim, insan hakları, toplumsal cinsiyet eşitliği, barış ve şiddete başvurmama kültürünün geliştirilmesi, dünya vatandaşlığı ve kültürel çeşitliliğin ve kültürün sürdürülebilir kalkınmaya katkısının takdiri yoluyla bütün öğrenciler tarafından sürdürülebilir kalkınmanın ilerletilmesi için gereken bilgi ve becerinin kazanımının sağlanması
- Çocuklara, engellilere, toplumsal cinsiyet eşitliğine duyarlı eğitim olanaklarının yaratılması ve geliştirilmesi ve herkes için güvenli, şiddete dayalı olmayan, kapsayıcı ve etkili öğrenme ortamlarının oluşturulması
- 2020'ye kadar en az gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan küçük ada devletleri ve Afrika ülkeleri başta olmak üzere gelişmekte olan ülkelere, gelişmiş ve diğer gelişmekte olan ülkelerdeki mesleki eğitim programlarını ve bilgi ve iletişim teknolojileri programlarını, teknik programları, mühendislik programlarını ve bilimsel programları kapsayan yüksek öğrenim programlarına kayıt olanağı sunan bursların sayısının küresel olarak önemli ölçüde artırılması
- 2030'a kadar özellikle en az gelişmiş ülkeler ve gelişmekte olan küçük ada devletleri başta olmak üzere gelişmekte olan ülkelerdeki öğretmen eğitimi için uluslararası işbirliğinin sağlanması aracılığıyla nitelikli öğretmen tedarikinin önemli ölçüde artırılması

### 3.1.5. Toplumsal cinsiyet eşitliği

- Kadınlara ve kız çocuklarına yönelik her türlü ayrımcılığın her yerde sona erdirilmesi
- Kamu alanları ve özel alanlarda, bütün kadınlara ve kız çocuklarına yönelik, kadın ticareti, cinsel ve her türlü istismarı da kapsayan şiddetin her türünün ortadan kaldırılması
- Çocuk evliliği, erken yaşta zorla evlendirilme ve kadın sünneti gibi bütün zararlı uygulamaların ortadan kaldırılması
- Ücretsiz bakım ve ev işlerinin kamu hizmetleri, altyapı ve sosyal koruma politikalarının sağlanması ve hane ve aile içinde sorumluluğun ulusal açıdan uygun bir biçimde paylaşılmasının geliştirilmesi yoluyla tanınması ve değer görmesi
- Kadınların siyasi, ekonomik ve sosyal hayatın karar verme süreçlerine tam ve etkin bir biçimde katılımlarının ve kadınlara karar verme mekanizmalarında, her düzeyde lider olabilmeleri için eşit fırsatlar tanınmasının güvence altına alınması
- Uluslararası Nüfus ve Kalkınma Konferansı Eylem Programı, Pekin Eylem Platformu ve bunların gözden geçirme konferansları sonucunda ortaya çıkan konferans çıktılarına uygun olarak cinsel sağlık ve üreme sağlığı haklarına evrensel erişimin sağlanması
- Kadınların ekonomik kaynaklara ulaşma, toprak ve diğer mülk türlerine sahip olma ve üzerlerinde kontrol kurabilme, finansal hizmetler, miras ve doğal kaynaklara erişimleri gibi konularda ulusal yasalara uygun olarak eşit haklara sahip olmaları için reformlar yapılması
- Kadınların güçlenmelerinin ilerletilmesi için özellikle bilgi ve iletişim teknolojileri olmak üzere etkinleştirme teknolojisinin kullanımının geliştirilmesi
- Toplumsal cinsiyet eşitliğinin ilerletilmesi ve kadınların ve kız çocuklarının her düzeyde güçlenmeleri için sağlam politikaların ve yasal olarak uygulanabilir mevzuatların kabul edilmesi ve güçlendirilmesi

### 3.1.6. Temiz su ve sanitasyon

- 2030'a kadar herkesin güvenilir ve erişilebilir içme suyuna evrensel ve eşit biçimde erişiminin güvence altına alınması
- 2030'a kadar herkesin yeterli temizlik ve sıhhi koşullara eşit biçimde erişiminin sağlanması ve kadınların, kız çocuklarının ve kırılgan durumda olan kişilerin ihtiyaçlarına özel önem göstererek kamuya açık alanlarda dışkılamanın sona erdirilmesi
- 2030'a kadar kirliliği azaltarak, çöp boşaltmayı ortadan kaldırarak, zararlı kimyasalların ve maddelerin salınımını en aza indirgeyerek, arıtılmamış atık su oranını yarıya indirerek ve geri dönüşümü ve güvenli tekrar kullanımı küresel olarak ciddi ölçüde artırarak su kalitesinin yükseltilmesi
- 2030'a kadar bütün sektörlerde su kullanım etkinliğinin büyük ölçüde artırılması, su kıtlığı sorununu çözmek için sürdürülebilir tatlısu tedarikinin sağlanması ve su kıtlığından muzdarip insan sayısının önemli ölçüde azaltılması
- 2030'a kadar uygun görüldüğünde sınır ötesi işbirliği yoluyla her düzeyde bütünleşik su kaynakları yönetimi uygulanması
- 2020'ye kadar dağları, ormanları, sulak alanları, nehirleri, akiferleri ve gölleri kapsayan su ekosistemlerinin korunması ve eski haline getirilmesi

- 2030'a kadar uluslararası işbirliğinin ve gelişmekte olan ülkelere su hasadı, tuzdan arındırma, su verimliliği, atık su arıtımı, geri dönüşüm ve tekrar kullanım teknolojileri gibi suyla ve sıhhi koşullarla ilgili faaliyetlerinde ve programlarında verilen kapasite geliştirme desteğinin artırılması
- Yerel halkların su ve sıhhi koşullar yönetiminin geliştirilmesine katılımlarının desteklenmesi ve güçlendirilmesi

### 3.1.7. Erişilebilir ve temiz enerji

- 2030'a kadar uygun fiyatlı, güvenilir ve modern enerji hizmetlerine evrensel erişimin sağlanması
- 2030'a kadar yenilenebilir enerjinin küresel enerji kaynakları içindeki payının önemli ölçüde artırılması
- 2030'a kadar küresel enerji verimliliği ilerleme oranının iki katına çıkarılması
- 2030'a kadar yenilenebilir enerjiyi, enerji verimliliğini ve gelişmiş ve daha temiz fosil yakıt teknolojisini kapsayan temiz enerji araştırmaları ve teknolojilerine erişimi kolaylaştırmak için uluslararası işbirliğinin geliştirilmesi ve enerji altyapısı ve temiz enerji teknolojisi alanlarına yatırımın teşvik edilmesi
- 2030'a kadar özellikle en az gelişmiş ülkeler, gelişmekte olan küçük ada devletleri ve karayla çevrili gelişmekte olan ülkeler olmak üzere gelişmekte olan ülkelerde, bu ülkelerin destek programları çerçevesinde herkese modern ve sürdürülebilir enerji hizmetleri sunabilmek için altyapının genişletilmesi ve teknolojinin geliştirilmesi

### 3.1.8. İnsana yakışır iş ve ekonomik büyüme

- Kişi başına düşen gelir artışının ulusal koşullara uygun olarak sürdürülmesi ve özellikle en az gelişmiş ülkelerde gayri safi yurt içi hasılda yıllık en az yüzde 7 oranında büyüme olmasının sağlanması
- Yüksek katma değerli ve emek-yoğun sektörlerle odaklanarak ve çeşitlendirme, teknoloji geliştirme ve yenilik getirme aracılığıyla ekonomik verimliliğin daha yüksek seviyelere çekilmesi
- Üretim faaliyetlerinin, insana yakışır istihdam yaratmanın, girişimciliğin, yaratıcılık ve yenilikçiliğin desteklediği kalkınma odaklı politikaların desteklenmesi ve finansal hizmetlere erişim yoluyla mikro, küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin resmiyet kazanmalarının ve büyümelerinin teşvik edilmesi
- 2030'a kadar tüketim ve üretimdeki küresel kaynak verimliliğinin devamlı bir biçimde artırılması ve gelişmiş ülkeler başı çekmek üzere, Sürdürülebilir Tüketim ve Üretim için 10 Yıllık Çerçeve Programı'na uygun olarak ekonomik büyümenin çevrenin bozulmasından ayrıştırılması için çaba gösterilmesi
- 2030'a kadar gençler ve engelliler de dâhil bütün kadın ve erkeklerin tam ve üretken istihdama ve insana yakışır işlere erişimlerinin sağlanması ve eşit işe eşit ücret ilkesinin tam olarak benimsenmesi
- 2020'ye kadar işsiz ya da eğitim görmeyen gençlerin oranının önemli ölçüde azaltılması
- Zorla çalıştırmayı ortadan kaldırmak, modern köleliği ve insan ticaretini sona erdirmek ve çocukların askere alınmaları ve asker olarak kullanılmaları da dâhil çocuk işçiliğinin en kötü türlerinin yasaklanmasını ve ortadan kaldırılmasını güvence altına almak için acil ve etkili önlemler alınması ve 2025'e kadar çocuk işçiliğinin her türünün sona erdirilmesi
- Çalışanların haklarının korunması ve özellikle kadın göçmenler olmak üzere göçmen işçiler ve güvencesiz işlerde çalışan insanlar dâhil bütün çalışanlar için güvenli çalışma ortamlarının geliştirilmesi
- 2030'a kadar istihdam yaratan ve yerel kültür ve ürünlerini teşvik eden sürdürülebilir turizmin desteklenmesi için politikalar oluşturulması ve uygulanması
- Herkesin bankacılık, sigorta ve finansal hizmetlere erişiminin teşvik edilmesi ve artırılması için yurt içi finansal kurumların kapasitelerinin güçlendirilmesi
- Özellikle en az gelişmiş ülkeler olmak üzere gelişmekte olan ülkeler için, En Az Gelişmiş Ülkelere Ticaretle Bağlantılı Teknik Destek İçin Entegre Edilmiş Çerçeve Dayanışma Fonu aracılığıyla ticaret yardımı sağlanmasının artırılması
- 2020'ye kadar genç istihdamı için küresel bir strateji geliştirilmesi ve uygulamaya konması ve Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO)'nün Küresel İstihdam Pakti'nin uygulanması

### 3.1.9. Sanayi, yenilikçilik ve alt yapı

- Herkes için uygun fiyatlı ve eşitliğe dayalı bir erişime vurguda bulunarak ekonomik kalkınmayı ve insanların esenliğini desteklemek için bölgesel ve sınırlararası altyapıyı kapsayan kaliteli, güvenilir, sürdürülebilir ve dayanıklı altyapıların oluşturulması

- Kapsayıcı ve sürdürülebilir sanayileşmenin desteklenmesi ve 2030'a kadar sanayinin istihdam ve gayri safi yurt içi hasıla payının ulusal koşullarla uyumlu olarak önemli ölçüde artırılması ve en az gelişmiş ülkelerde bu payın iki katına çıkarılması
- Özellikle gelişmekte olan ülkelerde küçük ölçekli sanayi işletmelerinin ve diğer işletmelerin uygun koşullu krediyi de kapsayan finansal hizmetlere erişimlerinin ve değer zincirlerine ve piyasalara entegrasyonlarının artırılması
- 2030'a kadar her ülkenin kendi kapasitesine uygun olarak harekete geçmesiyle, kaynakların daha verimli kullanımının artırılması ve temiz ve çevresel açıdan daha sağlam teknolojiler ve sanayi süreçlerinin daha çok benimsenmesi yoluyla altyapının ve güçlendirme sanayilerinin sürdürülebilir hale gelecek biçimde geliştirilmesi
- Özellikle gelişmekte olan ülkeler olmak üzere bütün ülkelerde, 2030'a kadar yenilikçiliğin teşvik edilmesi ve her 1 milyon kişi içindeki araştırma-geliştirme alanında çalışan kişi sayısının, kamu araştırmalarının, özel araştırmaların ve hükümet harcamalarının önemli ölçüde artırılması yoluyla bilimsel araştırmanın geliştirilmesi ve sanayi sektörlerinin teknolojik yetkinliklerinin genişletilmesi
- Afrika ülkelerine, en az gelişmiş ülkelere, kararla çevrili gelişmekte olan ülkelere ve gelişmekte olan küçük ada devletlerine genişletilmiş finansal, teknolojik ve teknik destek verilmesi yoluyla gelişmekte olan ülkelerde sürdürülebilir ve dayanıklı altyapı geliştirmenin kolaylaştırılması
- Sanayi çeşitliliği ve sanayi ürünlerinde değer artırımı için uygun bir politika ortamının yaratılması aracılığıyla gelişmekte olan ülkelerde yurt içi teknoloji gelişiminin, araştırma ve yenilikçiliğin desteklenmesi
- Bilgi ve iletişim teknolojilerine erişimin önemli ölçüde artırılması ve 2020 yılına kadar en az gelişmiş ülkelerde evrensel ve uygun fiyatlı internet hizmetlerine erişimin sağlanması için çaba gösterilmesi

### 3.1.10. Eşitsizliklerin azaltılması

- 2030'a kadar nüfusun tabandaki yüzde 40 içinde bulunan kesiminin gelirinin ulusal ortalamadan daha yüksek bir oranda, devamlı olarak artmasının ve sürdürülmesinin sağlanması
- 2030'a kadar yaşa, cinsiyete, engelliliğe, ırka, etnik kökene, dine, ekonomik ya da başka bir statüye bakılmaksızın herkesin güçlendirilmesi ve sosyal, ekonomik ve siyasi olarak kapsanmasının desteklenmesi
- Ayrımcılığa dayalı yasaların, politikaların ve uygulamaların ortadan kaldırılması ve bu bağlamda uygun mevzuatın, politikaların ve eylemlerin desteklenmesi yoluyla eşit fırsatlar sunulması ve eşitsizliklerin azaltılması
- Özellikle mali, ücret ve sosyal koruma politikaları olmak üzere politikaların benimsenmesi ve eşitliğin giderek daha çok sağlanması
- Küresel finans piyasalarının ve kurumlarının düzenlenmesi ve denetlenmesinin geliştirilmesi ve bu tür düzenlemelerin hayata geçirilmelerinin güçlendirilmesi
- Daha etkili, güvenilir, hesap verebilir ve meşru kurumların var olması için küresel uluslararası ekonomi ve finans kurumlarındaki karar verme süreçlerinde gelişmekte olan ülkelerin daha iyi temsilinin sağlanması ve seslerinin duyurulması
- Planlı ve iyi yönetilen göç politikalarının uygulanmasıyla insanların sistemli, güvenli, düzenli ve sorumlu göçlerinin ve yer değiştirmelerinin kolaylaştırılması
- Dünya Ticaret Örgütü anlaşmalarına uygun olarak, özellikle en az gelişmiş ülkeler olmak üzere gelişmekte olan ülkeler için özel ve farklı muamele ilkesinin uygulanması
- Özellikle en az gelişmiş ülkeler, Afrika ülkeleri, gelişmekte olan küçük ada devletleri ve kararla çevrili gelişmekte olan ülkeler olmak üzere ihtiyacın en fazla olduğu ülkelere, ulusal plan ve programlarına göre, doğrudan yabancı yatırımı da kapsayan nakit akışlarının ve resmi kalkınma yardımlarının teşvik edilmesi
- 2030'a kadar göçmen havaleleri işlem maliyetlerinin yüzde 3'ün altına indirilmesi ve maliyeti yüzde 5'ten yüksek olan havale koridorlarının ortadan kaldırılması

### 3.1.11. Sürdürülebilir şehirler ve topluluklar

- 2030'a kadar;
- Herkesin yeterli, güvenli ve uygun fiyatlı konutlara ve temel hizmetlere erişiminin sağlanması ve gecekondu mahallelerinin iyileştirilmesi

- Özellikle kırılgan durumda olan insanların, kadınların, çocukların, engellilerin ve yaşlıların ihtiyaçlarına özel önem gösterilerek, yol güvenliğinin geliştirilmesi, özellikle toplu taşıma sisteminin geliştirilmesiyle herkesin güvenli, uygun fiyatlı, erişilebilir ve sürdürülebilir ulaşım sistemlerine erişiminin sağlanması
- Bütün ülkelerde kapsayıcı ve sürdürülebilir kentleşmenin geliştirilmesi ve katılımcı, entegre ve sürdürülebilir insan yerleşimlerinin planlanması ve yönetilmesi için kapasitenin güçlendirilmesi
- Dünyanın kültürel ve doğal mirasının korunması ve gözetilmesi çabalarının artırılması
- Yoksulların ve kırılgan durumdaki insanların korunması temel alınarak suyla ilgili afetleri de kapsayan afetler nedeniyle küresel gayri safi yurt içi hasılla ilgili doğrudan ekonomik kayıpların önemli oranda düşürülmesi ve ölümlerin ve etkilenen insan sayısının önemli ölçüde azaltılması
- Hava kalitesine ve belediye atık yönetimi ve diğer atık yönetimlerine özel önem göstererek kentlerin kişi başına düşen olumsuz çevresel etkilerinin azaltılması
- Özellikle kadınlar, çocuklar, yaşlılar ve engellilerin güvenli, kapsayıcı ve erişilebilir yeşil alanlara ve kamu alanlarına evrensel erişimlerinin güvence altına alınması
- Ulusal ve bölgesel kalkınma planlamasını güçlendirerek kentsel, kent çevresindeki ve kırsal alanlar arasındaki olumlu ekonomik, sosyal ve çevresel bağlantıların desteklenmesi
- 2020'ye kadar kapsamaya, kaynak etkinliğine, iklim değişikliğine uyuma ve afetlere karşı dayanıklılığa yönelik entegre politikaları ve planları benimseyen ve uygulayan şehirlerin ve insan yerleşimlerinin sayısının önemli ölçüde artırılması ve Sendai Afet Riskini Azaltma Çerçeve Eylem Planı 2015-2030 doğrultusunda bütüncül bir afet risk yönetiminin her düzeyde geliştirilmesi ve uygulanması
- En az gelişmiş ülkelerin finansal ve teknik yardım aracılığıyla yerel malzemeler kullanarak sürdürülebilir ve dayanıklı binalar inşa etmelerinin desteklenmesi

### 3.1.12. Sorumlu üretim ve tüketim

- Gelişmiş ülkelerin başı çekmesi ve bütün ülkelerin harekete geçmesiyle, gelişmekte olan ülkelerin kalkınma ve yetkinliklerini göz önünde bulundurarak Sürdürülebilir Tüketim ve Üretim İçin 10 Yıllık Çerçeve Programı'nın uygulanması
- 2030'a kadar doğal kaynakların sürdürülebilir yönetiminin ve etkin kullanımının sağlanması
- 2030'a kadar perakende ve tüketici düzeylerinde kişi başına düşen küresel gıda atığının yarıya indirilmesi ve hasat sonrası kayıplar dâhil üretimdeki ve tedarik zincirlerindeki gıda kayıplarının azaltılması
- 2020'ye kadar üzerinde anlaşmaya varılan uluslararası çerçevelere uygun olarak kimyasalların ve tüm atıkların yaşam döngüleri boyunca çevresel olarak sağlam biçimde yönetimlerinin sağlanması ve bu kimyasalların ve atıkların insan sağlığı ve çevre üzerindeki olumsuz etkilerini en aza indirmek için havaya, suya ve toprağa karışımlarının önemli ölçüde azaltılması
- 2030'a kadar önleme, azaltma, geri dönüşüm ve tekrar kullanma yoluyla katı atık üretiminin önemli ölçüde azaltılması
- Özellikle büyük ve uluslararası şirketler başta olmak üzere şirketlerin sürdürülebilir uygulamaları kabul etmelerinin ve sürdürülebilirlik bilgilerini raporlama döngülerine entegre etmelerinin teşvik edilmesi
- Ulusal politikalar ve öncelikler doğrultusunda sürdürülebilir olan kamu ihalesi uygulamalarının desteklenmesi
- 2030'a kadar her yerde herkesin sürdürülebilir kalkınmayla ilgili bilgi ve farkındalık edinmesinin ve doğayla uyum içinde bir yaşam sürmesinin güvence altına alınması
- Gelişmekte olan ülkelerin daha sürdürülebilir tüketim ve üretim kalıplarına yönelmeleri için bilimsel ve teknolojik kapasitelerini güçlendirme konusunda desteklenmeleri
- İstihdam yaratan ve yerel kültür ve ürünlerini teşvik eden sürdürülebilir bir turizm için sürdürülebilir kalkınma etkilerini denetlemeye olanak sağlayan araçlar geliştirilmesi ve uygulanması
- Piyasa aksaklıklarının ortadan kaldırılmasıyla ulusal koşullara uygun bir biçimde, gelişmekte olan ülkelerin özel ihtiyaç ve durumlarını göz önünde bulundurarak ve etkilenmiş toplulukları koruyacak biçimde kalkınmaları üzerindeki olası olumsuz etkileri en aza indirgeyerek çevresel etkilere sahip zararlı teşviklerin aşamalı olarak ortadan kaldırılması ve vergilendirmenin yeniden yapılandırılması da dâhil olmak üzere savurgan tüketime özendiren verimsiz fosil yakıtlara yönelik teşviklerin verimli hale getirilmesi

### 3.1.13. İklim eylemi

- İklimle ilgili tehlikelere ve doğal afetlere karşı dayanıklılığın ve uyum kapasitesinin bütün ülkelerde güçlendirilmesi
- İklim değişikliğiyle ilgili önlemlerin ulusal politikalara, stratejilere ve planlara entegre edilmesi
- İklim değişikliği azaltım, iklim değişikliğine uyum, etkinin azaltılması ve erken uyarı konularında eğitimin, farkındalık yaratmanın ve insani ve kurumsal kapasitenin geliştirilmesi
- Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'ne taraf olan gelişmiş ülkeler tarafından üstlenilen, anlamlı azaltım eylemleri ve uygulamada şeffaflık bağlamında, gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçlarını ele almak için 2020'ye kadar yıllık 100 milyar doların ortaklaşa seferber edilmesi taahhüdünün uygulanması ve Yeşil İklim Fonu'nun sermayelendirme yoluyla olabildiğince kısa sürede tam olarak faaliyete geçirilmesi
- Kadınlara, gençlere, yerel topluluklara ve dışlanmış gruplara odaklanarak en az gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan küçük ada devletlerinde iklim değişikliğiyle ilgili etkili planlama ve yönetim kapasitesini artıracak mekanizmaların desteklenmesi

### 3.1.14. Sudaki yaşam

- 2025'e kadar özellikle karasal kökenli faaliyetlerden kaynaklanan, deniz çöpü ve gıda atıklarının dökülmesinden kaynaklanan su kirliliği de dâhil deniz kirliliğinin tüm biçimlerinin önlenmesi ve önemli ölçüde azaltılması
- 2020'ye kadar önemli olumsuz etkilerden kaçınmak için dayanıklılığın güçlendirilmesi de dâhil olmak üzere deniz ve kıyı ekosistemlerinin sürdürülebilir biçimde yönetilmesi ve korunması ve sağlıklı ve üretken okyanuslara sahip olmak adına okyanusların eski haline döndürülmesi için harekete geçilmesi
- Her düzeyde geliştirilmiş bilimsel işbirliği aracılığıyla okyanus asitlenmesinin etkilerinin ele alınması ve en aza indirgenmesi
- 2020'ye kadar balık stoklarını mümkün olan en kısa zamanda eski durumuna getirmek ya da en azından biyolojik karakteristiklerine göre maksimum sürdürülebilir ürünü verecek seviyelere ulaştırmak için balık hasadının etkin bir biçimde düzenlenmesi, aşırı avlanma, yasa dışı, bildirilmeyen ve düzenlenmesiz balıkçılığın ve doğaya zararlı balıkçılık uygulamalarının sona erdirilmesi ve bilime dayalı yönetim planlarının uygulanması
- 2020'ye kadar kıyı ve deniz alanlarının en az yüzde 10'unun ulusal ve uluslararası hukuka uygun biçimde ve mevcut en güncel bilimsel bilgilere dayanarak korunması
- Gelişmekte olan ve en az gelişmiş ülkelere özel ve farklı muamele ilkesinin Dünya Ticaret Örgütü balıkçılık teşvikleri müzakerelerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturduğunu yeniden teyit ederek 2020'ye kadar kapasite aşımı ve aşırı avlanmaya katkıda bulunan balıkçılık teşviklerinin bazı türlerinin yasaklanması, yasa dışı, bildirilmeyen ve düzenlenmesiz balıkçılığa katkıda bulunan teşviklerin ortadan kaldırılması ve bu tür yeni teşviklerin uygulamaya konmasından kaçınılması
- 2030'a kadar balıkçılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve turizmin sürdürülebilir yönetimi yoluyla deniz kaynaklarının sürdürülebilir kullanımından elde edilerek gelişmekte olan küçük ada devletlerine ve en az gelişmiş ülkelere sunulan ekonomik yararların artırılması
- Okyanus sağlığını geliştirmek ve deniz biyoçeşitliliğinin özellikle gelişmekte olan küçük ada devletleri ve en az gelişmiş ülkeler olmak üzere gelişmekte olan ülkelerin kalkınmasına sağladığı katkıyı artırmak için, Deniz Teknolojisi Transferine İlişkin Hükümetlerarası Oşinografi Komisyonu Kriterleri ve Rehberleri'ni göz önünde bulundurarak bilimsel bilginin artırılması, araştırma kapasitesinin geliştirilmesi ve deniz teknolojisinin transfer edilmesi
- Küçük çaplı balıkçıların deniz kaynaklarına ve piyasalarına erişimlerinin sağlanması
- "İstedığımız Gelecek" başlıklı konferans çıktısının 158. fıkrasında hatırlatıldığı üzere, okyanusların ve kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir kullanımı için yasal bir çerçeve oluşturan Birleşmiş Milletler Deniz Hukuku Sözleşmesi'nde belirtildiği gibi, uluslararası hukukun uygulanmasının sağlanmasıyla okyanusların ve kaynaklarının korunmasının ve sürdürülebilir kullanımının geliştirilmesi

### 3.1.15. Karasal yaşam

- 2020'ye kadar özellikle ormanlarda, sulak alanlarda, dağlarda ve kurak alanlardaki karasal ve iç tatlısu ekosistemlerinin uluslararası anlaşmalardan doğan yükümlülükler doğrultusunda korunmasının, eski haline getirilmesinin ve sürdürülebilir kullanımının sağlanması

- 2020'ye kadar her tür ormanın sürdürülebilir yönetiminin sağlanmasının desteklenmesi, ormansızlaşmanın sona erdirilmesi, tahrip edilmiş ormanların eski haline döndürülmesi ve ağaçlandırma ve yeniden ormanlaştırmanın küresel olarak önemli ölçüde artırılması
- 2030'a kadar çölleşmeyle mücadele edilmesi, çölleşme, kuraklık ve sellerden etkilenen alanlar dâhil tahrip edilmiş toprakların eski haline getirilmesi ve arazi bozulmasının olduğu, nötr bir dünya yaratmak için çaba gösterilmesi
- 2030'a kadar çölleşmeyle mücadele edilmesi, çölleşme, kuraklık ve sellerden etkilenen alanlar dâhil tahrip edilmiş toprakların eski haline getirilmesi ve arazi bozulmasının olduğu, nötr bir dünya yaratmak için çaba gösterilmesi
- Doğal habitatların bozulmasını azaltmak için acil ve kararlı biçimde harekete geçilmesi, biyoçeşitlilik kaybının durdurulması ve 2020'ye kadar yok olma tehlikesiyle karşı karşıya olan türlerin korunması ve nesillerinin tükenmesinin engellenmesi
- Üzerinde uluslararası olarak anlaşmaya varıldığı gibi, genetik kaynakların kullanımından kazanılan yararların adil ve eşitlikçi biçimde paylaşımının desteklenmesi ve bu tür kaynaklara erişimin teşvik edilmesi
- Korunan flora ve fauna türlerinin yasa dışı avlanması ve kaçakçılığının yapılmasını sona erdirmek için acil olarak harekete geçilmesi ve yasa dışı vahşi yaşam ürünlerinin arz ve talebi sorununun ele alınması
- 2020'ye kadar istilacı yabancı türlerin kara ve deniz ekosistemleri üzerindeki etkilerinin azaltılması, yayılmalarının önlenmesi için gerekli önlemlerin alınması ve tehlike teşkil eden daha öncelikli türlerin kontrolünün sağlanması ya da yok edilmesi
- 2020'ye kadar ekosistem ve biyoçeşitlilik değerlerinin ulusal ve yerel planlamalara, kalkınma süreçlerine, yoksulluğun azaltılmasına ilişkin stratejilere ve raporlara entegre edilmesi
- Biyoçeşitliliği ve ekosistemleri korumak ve sürdürülebilir biçimde kullanmak için bütün kaynaklardan elde edilen finansal kaynakların seferber edilmesi ve önemli ölçüde artırılması
- Sürdürülebilir orman yönetimini her düzeyde finanse etmek için bütün kaynaklardan elde edilen kaynakların seferber edilmesi ve gelişmekte olan ülkelere koruma ve yeniden ormanlaştırmayı da kapsayan bu tür bir yönetim geliştirilmeleri için yeterli teşvik sunulması
- Yerel halkların sürdürülebilir geçim kaynaklarına sahip olma kapasitelerinin artırılmasını da kapsayan korunan türlerin yasa dışı avlanması ve kaçakçılığının yapılmasıyla mücadele etme çabalarına küresel destek verilmesi

### **3.1.16. Barış, adalet ve güçlü kurumlar**

- Şiddetin tüm biçimlerinin ve şiddete bağlı ölüm oranlarının her yerde büyük ölçüde azaltılması
- Çocuk istismarının, sömürsünün, ticaretinin ve çocuklara karşı şiddet ve işkencenin her türünün sona erdirilmesi
- Hukukun üstünlüğünün ulusal ve uluslararası düzeylerde geliştirilmesi ve herkesin adalete eşit biçimde erişiminin güvence altına alınması
- 2030'a kadar yasa dışı para ve silah akışının büyük ölçüde azaltılması, çalınan varlıkların geri alınmasının güvence altına alınması ve organize suçun her türüyle mücadele edilmesi
- Yolsuzluk ve rüşvetin tüm biçimlerinin önemli ölçüde azaltılması
- Her düzeyde etkili, hesap verebilir ve şeffaf kurumlar kurulması
- Her düzeyde duyarlı, kapsayıcı, katılımcı ve temsil edici karar verme mekanizmalarının oluşturulması
- Gelişmekte olan ülkelerin küresel yönetim kurumlarına katılımlarının sağlanması ve güçlendirilmesi
- 2030'a kadar herkese doğum kaydı dâhil yasal kimlik kazandırılması
- Ulusal mevzuata ve uluslararası anlaşmalara uygun olarak bilgiye kamu erişiminin sağlanması ve temel özgürlüklerin korunması
- Özellikle gelişmekte olan ülkelerde şiddeti önlemek ve terör ve suçla mücadele etmek için her düzeyde kapasite geliştirilmesi adına ilgili ulusal kurumların uluslararası işbirliği yoluyla ilgili ulusal kurumların güçlendirilmesi
- Sürdürülebilir kalkınma için ayrımcılık gözetmeyen yasa ve politikaların ilerletilmesi ve uygulanması

### 3.1.17. Amaçlar için ortaklıklar

#### 3.1.17.1. Finans

- Vergi ve diğer gelir hasılatı için yurt içi kapasiteyi artırmak için gelişmekte olan ülkelere uluslararası destek sağlanması yoluyla yurt içi kaynak seferberliğinin güçlendirilmesi
- Pek çok gelişmiş ülkenin gelişmekte olan ülkelere yapacağı Resmi Kalkınma Yardımı (RKY) için ayrılan gayri safi milli hasıla (GSMH) payını 0,7'ye ve en az gelişmiş ülkelere yapacağı Resmi Kalkınma Yardımı (RKY) için ayrılan gayri safi milli hasıla (GSMH) payını da yüzde 0,15 ila 0,20'ye ulaştırma taahhütleri dâhil resmi kalkınma yardımına ilişkin taahhütlerin gelişmiş ülkeler tarafından tam olarak gerçekleştirilmesi (RKY sağlayıcıları en az gelişmiş ülkelere yönelik en az yüzde 0,20 RKY/GSMH hedefi koymaları yönünde teşvik edileceklerdir.)
- Gelişmekte olan ülkeler için çok sayıda kaynaktan elde edilen ek finansal kaynakların seferber edilmesi
- Gelişmekte olan ülkelerin borç finansmanı, borç hafifletme ve borç yeniden yapılandırmayı güçlendirmeyi hedefleyen eşgüdümlü politikalar aracılığıyla uzun vadeli borç sürdürülebilirliğini sağlamalarına yardım edilmesi ve uygun görüldüğünde borç sıkıntısını azaltmak için ağır borç yükü altındaki yoksul ülkelerin dış borç sorunlarının ele alınması
- En az gelişmiş ülkeler için yatırım teşvik uygulamalarının kabul edilmesi ve uygulanması

#### 3.1.17.2. Teknoloji

- Bilim, teknoloji ve yenilikçilik alanlarında Kuzey-Güney, Güney-Güney ve üçlü bölgesel ve uluslararası işbirliğinin ve bilim, teknoloji ve yenilikçiliğe erişimin ilerletilmesi ve özellikle Birleşmiş Milletler düzeyinde mevcut mekanizmalar arasında geliştirilmiş işbirliği ve küresel bir teknoloji kolaylaştırma mekanizması aracılığıyla üzerinde anlaşmaya varılan hükümler konusunda bilgi paylaşımının çoğaltılması
- Çevresel açıdan sağlam teknolojilerin gelişmekte olan ülkelerde üzerinde ortak olarak anlaşmaya varıldığı üzere ayrıcalıklı ve öncelikli koşullar da dâhil olmak üzere uygun koşullarda gelişiminin, transferinin ve yayılmasını desteklenmesi
- 2017 yılına kadar en az gelişmiş ülkeler için teknoloji bankasının ve bilim, teknoloji ve yenilikçilik kapasite geliştirme mekanizmasının tam olarak faaliyete geçirilmesi ve özellikle bilgi ve iletişim teknolojileri olmak üzere etkinleştirme teknolojileri kullanımının artırılması

#### 3.1.17.3. Kapasite geliştirme

- Kuzey-Güney, Güney-Güney ve üçlü işbirliği aracılığıyla tüm Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin uygulanabilmesi adına ulusal planları desteklemek amacıyla gelişmekte olan ülkelerdeki etkili ve hedeflenen kapasite geliştirme uygulamaları için uluslararası destek sağlanması

#### 3.1.17.4. Ticaret

- Doha Kalkınma Gündemi çerçevesinde yürütülen müzakerelerin sonuca varması aracılığıyla, Dünya Ticaret Örgütü bünyesinde evrensel, kurallara dayanan, açık, ayırım gözetmeyen ve eşitlikçi, çok taraflı bir ticaret sisteminin desteklenmesi
- Gelişmekte olan ülkelerin ihracatlarının özellikle en az gelişmiş ülkelerin küresel ihracat payının 2020'ye kadar iki katına çıkarılması amacıyla büyük ölçüde artırılması
- En az gelişmiş ülkelere ithal edilen ürünlere uygulanabilir ayrıcalıklı menşei kurallarının şeffaf ve basit olmasının sağlanması da dâhil olmak üzere, Dünya Ticaret Örgütü kararlarına uygun olarak, en az gelişmiş ülkeler için gümrükten ve kotadan muaf, devamlılık arz eden bir piyasa erişimi sağlanması ve piyasa erişiminin kolaylaştırılmasına katkıda bulunulması

#### 3.1.17.5. Sistemik konular

##### *Politika ve kurumsal tutarlılık*

- Politika koordinasyonu ve tutarlılığı yoluyla küresel makroekonomik istikrarın geliştirilmesi
- Sürdürülebilir kalkınma için politika tutarlılığının geliştirilmesi

- Her ülkenin yoksulluğun ortadan kaldırılması ve sürdürülebilir kalkınma için politikalar oluşturması ve uygulaması amacıyla politik alanı ve liderliğine saygı duyulması

#### *Çok paydaşlı ortaklıklar*

- Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine özellikle gelişmekte olan ülkeler olmak üzere bütün ülkelerde ulaşımlarının desteklenmesi için bilgi, uzmanlık, teknoloji ve finansal kaynakları seferber eden ve paylaşan çok paydaşlı ortaklıklar tarafından tamamlanan Sürdürülebilir Kalkınma için Küresel Ortaklıkların çoğaltılması
- Ortaklıkların deneyim ve kaynak sağlama stratejileri paydasına dayanan kamu, kamu-özel ve sivil toplum ortaklıklarının teşvik edilmesi ve desteklenmesi

#### *Veri, denetim ve hesap verebilirlik*

- 2020'ye kadar, gelir, yaş, ırk, etnik köken, göçmen statüsü, engellilik, coğrafi konum ve ulusal bağlamlardaki ilgili diğer niteliklere göre ayrılan kaliteli, zamanlı ve güvenilir verilerin elde edilebilirliğini büyük ölçüde artırmak için en az gelişmiş ülkeleri ve gelişmekte olan küçük ada devletlerini kapsayan gelişmekte olan ülkelere verilen kapasite geliştirme desteğinin artırılması
- 2030'a kadar gayri safi yurtiçi hasılayı tamamlayan sürdürülebilir kalkınmanın ilerletilmesine yönelik önlemlerin geliştirilmesi için mevcut girişimlerin üzerine eklemeler yapılması ve gelişmekte olan ülkelerde istatistiki kapasite geliştirme çabalarının desteklenmesi

### **3.2. Paris İklim Anlaşması**

Dünya devletleri küresel iklim krizine çare üretmek amacıyla küresel bir mücadeleyi yaklaşık otuz yıldır sürdürmektedir. Bu çalışmalar Birleşmiş Milletler'in çatısı altında 1994'te yürürlüğe giren İklim Değişikliğiyle Mücadele Çerçeve Sözleşmesi (UNFCCC), 2004 yılında yürürlüğe giren Kyoto Protokolü ve en son 2016'da yürürlüğe giren Paris Anlaşması kapsamında yürütülmektedir. Paris İklim Anlaşması uluslararası toplumun iklim değişikliği ile mücadele için kabul ettiği en güncel uluslararası anlaşmadır. Anlaşma küresel sıcaklık ortalamasındaki artışın 2°C'nin altında ve **mümkünse 1,5°C'de dizginlenmesini** amaçlamakta ve her taraf ülke bu hedefe ulaşmada izleyeceği yöntemi ulusal katkıları (NDC) ile belirlemektedir. **Kasım 2016'da** yürürlüğe giren Paris Anlaşması'na taraf olan ülkeler, iklim değişikliğinin yıkıcı etkilerinden korunmak için sıcaklıklardaki artışın 2°C'nin altında, tercihen 1,5°C eşliğinde sınırlandırılması hedefini kabul etmişlerdir. Bunun için belli bir karbon bütçesini aşmamak gerekmektedir. Analizlere göre mevcut karbondioksit emisyonları ile 2°C hedefi için karbon bütçesi 20 yıl, 1,5°C hedefi altındaki karbon bütçesi ise sadece 5 yıl içerisinde aşılmış olacaktır. Bilim insanları her iki hedef için de 2020 yılı öncesinde emisyonlarda düşüş trendinin başlaması gerektiğini belirtmektedir.

Paris Anlaşması, temel olarak **Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi'ne dayanmaktadır** ve Kyoto Protokolü'nün sona erme tarihi olan 2020 sonrası iklim değişikliği rejimini düzenlemeyi amaçlamaktadır.

Paris Anlaşması iklim değişikliğine karşı uluslararası işbirliğini farklı bir yoldan sürdürmektedir. Paris Anlaşması ile Sözleşmenin ekler sistemi ve özellikle de Kyoto Protokolü ile kurulan yapının küresel emisyonlarda en yüksek paya sahip olan ABD ve Çin gibi önemli tarafların azaltım eyleminin dışında kalmasına yol açtığı için etkili olmadığı savından yola çıkılarak, tüm tarafları azaltım eylemine ortak etmesi beklenen yeni bir işbirliği çerçevesi oluşturulmuştur.

**Anlaşma'nın en önemli özelliği** Kyoto Protokolü'nden farklı olarak gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin Ulusal Katkı Beyanları'nı (Nationally Determined Contribution / NDC) ile azaltım eylemine katılmasıdır. Tüm ülkelerin emisyon azaltım ya da sınırlama hedefleriyle katılımını sağlayabilmek adına Protokol'den farklı yeni bir mimari oluşturulmuştur. Taraf ülkelerin üstleneceği sorumlulukların belirlenmesinde aşağıdan yukarı (bottom-up) ve yukarıdan aşağı (top-down) olarak tanımlanan yöntemleri birlikte kullanan Anlaşma hibrid bir yapı sergilemektedir. Taraf ülkelerin ulusal koşulları çerçevesinde kendi belirledikleri bağlayıcı olmayan gönüllü hedeflerden oluşan ulusal katkıları Anlaşmaya aşağıdan yukarı niteliğini kazandırmıştır. Anlaşma uygulamasının tüm taraflar için geçerli bir raporlama ve gözden geçirme sistemi ile izlenmesi yeni rejimin yukarıdan aşağı niteliğini oluşturmaktadır. Dolayısıyla Anlaşma bu özellikleriyle "vaat ve izleme" (pledge-and-review) olarak adlandırılan yaklaşım üzerine kurulmuştur.

Paris Anlaşması'yla kurulan yeni rejim mimarisinin Sözleşme ve Protokol'den farklılaştığı alanların başında Sözleşme ekleriyle yapılan sınıflandırmadan uzaklaşması gelmektedir. Anlaşma tarafların bireysel ve kolektif sorumluluklarıyla ilgili hükümlerinde eklere doğrudan atıfta bulunmamakta, **yalnızca gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler ayrımını**

**kullanmaktadır.** Gelişmekte olan ülkeler grubunun kendi içinde sergilediği çeşitliliği de teslim eden Anlaşma şeffaflık, uygulama ve uygunluk mekanizması gibi işleyişle ilgili düzenlemelerde kırılabilirliklerine, özel durumlarına ve kapasitelerine göre gelişmekte olan ülkeler arasında da farklılaştırmaya giderek en az gelişmiş ülkelere gereklerin yerine getirilmesinde esneklik sağlayan gömülü bir farklılaştırma yaratmıştır. Bununla birlikte, Anlaşma'nın Sözleşme eklerinin işlevini tümüyle ortadan kaldırdığını söylemek mümkün değildir. **Eklere doğrudan atıf yapılmamış olsa da özellikle azaltım ve finansman gibi öze ilişkin ödevlerin düzenlenmesinde gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler arasında yapılan ayırım, örtük olarak ekler sistemini izlemektedir.** Örneğin gelişmiş ülkelerin Sözleşme'de olduğu gibi gelişmekte olan ülkelere finansman desteği sağlamaya devam edeceklerini belirten 9. Madde ekleri anmamaktadır; ancak bu hükmün Sözleşmenin 4. Maddesinde düzenlenen EK-II ülkelerinin mali destek yükümlülüğünün devamı olduğu açıktır. Yine, azaltımın düzenlendiği 4. Madde'de emisyon azaltım "hedef" ve "çabaları" şeklinde yapılan ayırımla gelişmiş ve gelişmekte olan ülkelerin azaltım eylemlerinin türleri arasında farklılaştırmaya gidilmiştir.

### **Türkiye'nin Paris Anlaşmasına Taraf Olması**

12 Aralık 2015 tarihinde kabul edilen ve 4 Kasım 2016 tarihinde yürürlüğe giren Paris Anlaşması, küresel iklim değişikliği ile mücadelede önemli bir dönüm noktasıdır (**NOT: Paris Anlaşması, kabulünün üzerinden 1 yıl geçmeden yürürlüğe giren ilk küresel anlaşmadır.**)

Türkiye, yeni iklim rejiminde finans ve teknoloji desteklerine erişim talebinin karşılanması kaydıyla 2015 yılında Paris Anlaşmasını kabul etmiş ve **22 Nisan 2016'da anlaşmayı GELİŞMEKTE OLAN ÜLKE olduğunu sözlü olarak dile getirerek imzalamıştır** (2053 net sıfır emisyon hedefi açıklanmıştır).

Paris Anlaşması 7 Ekim 2021 tarihinde Cumhurbaşkanı Kararı ile onaylanmış olup, iç hukuk onay süreci tamamlanmıştır. Anlaşma onay belgesi, ulusal beyanımızla birlikte, 11 Ekim 2021 tarihinde BM Sekretaryası'na tevdi edilmiştir.

### **3.3. AB Yeşil Mutabakatı**

Avrupa Birliği (AB), 11 Aralık 2019 tarihinde açıkladığı Avrupa Yeşil Mutabakatı (AYM) ile 2050 yılında iklim-nötr ilk kıta olma hedefini ortaya koymuştur. AB, bu hedefe ulaşmak için yeni bir büyüme stratejisi benimseyeceğini ve tüm politikalarını iklim değişikliği ekseninde yeniden şekillendireceğini açıklamıştır. Sanayiden finansmana, enerjiden ulaştırmaya ve binalardan tarıma uzanan bir dizi alanda AB politikalarında kapsamlı değişiklikler öngören Yeşil Mutabakat, Tek Pazar'ın tesisinden bu yana AB'nin en büyük girişimlerinden birisidir.

Bu kapsamda, AB'nin iklim, enerji, arazi kullanımı, ulaşım ve vergilendirme politikalarının 2030 yılına kadar 1990'daki seviyesine kıyasla %55 emisyon azaltımı sağlanacak şekilde gözden geçirilmesi için "**Fit for 55 (55'e Uyum)**" mevzuat değişikliği paketi Avrupa Komisyonu'nca **14 Temmuz 2021'de** yayımlanmıştır.

Paketin uluslararası ticareti etkileyecek en önemli unsurlarından birisi, dünyada ilk kez uygulamaya konulacak olan **Sınırdaki Karbon Düzenlemesidir (SKDM/CBAM)**.

**1 Ekim 2023** itibariyle yürürlüğe giren düzenlemeye ilk etapta demir-çelik, çimento, alüminyum, gübre, elektrik ve hidrojen ürünleri dâhil edilmiştir. Uygulama kapsamında, 1 Ocak 2026 tarihine kadar olan geçiş döneminde, AB'ye ithal edilen söz konusu ürünlerin üretimi aşamasında salınan karbon emisyonları ile üretim süreçlerinde kullanılan elektriğin üretiminden kaynaklı (dolaylı) emisyonların raporlanması yapılacaktır.

1 Ocak 2026 tarihinden itibaren başlayacak asıl uygulama döneminde ise ithal ürünlere gömülü emisyonlar için, AB'de yetkilendirilmiş ithalatçılar tarafından **AB Emisyon Ticaret Sistemi (ETS)**'ndeki haftalık karbon fiyatları dikkate alınarak karbon ücreti ödenmeye başlanacak, çimento ve gübre sektörlerinde dolaylı emisyonlar da ücretlendirmeye tabi olacaktır. SKDM kapsamında AB ETS'sinde Avrupalı üreticilere sağlanmakta olan ücretsiz tahsisatlar da mali yükümlülüğü azaltacak şekilde dikkate alınacak, bir yandan AB ETS'sinde ücretsiz tahsisatlar 2026-2034 döneminde belirli bir indirim takvimi çerçevesinde kaldırılırken, aynı zamanda SKDM mali yükümlülükleri bu oranda artacaktır.

Yeşil Mutabakatın ana unsurlarından bir diğeri ise ilgili tüm ürün mevzuatına etki edecek olan döngüsel ekonomidir. Bu ana tema altında, 10 Mart 2020 tarihinde AB Yeni Sanayi Stratejisi, **11 Mart 2020** tarihinde ise **Döngüsel Ekonomi Eylem Planı** açıklanmıştır. Böylece AB, hammadde temini aşamasından ürünlerin üretimi, tüketimi ve atık yönetimine

dair döngüsel bir yaklaşım ile yeni kurallar getirileceğini açıklamış, elektronik ve bilişim teknolojileri, piller ve araçlar, ambalaj, plastikler, tekstil, yapı ve inşaat, gıda, su ve besinler öncelikli sektörler olarak belirlenmiştir.

Gümrük Birliği kapsamında ülkemizce uyum sağlanan ürün mevzuatında önemli değişiklikler getirecek olan ve **30 Mart 2022** tarihinde açıklanan **Sürdürülebilir Ürün İnişiyatifi** ile gıda, yem ve medikal ürünler haricinde tüm ürün grupları için sürdürülebilirliğin bir norm olarak belirlenmesi amaçlanmıştır.

Bu çerçevede açıklanan **Yeni Eko-Tasarım Tüzüğü Taslağı** ile ürünlerin daha dayanıklı, tamir edilebilir, karbon emisyonu düşük, zararlı kimyasallardan arı, geri dönüştürülebilir olmasına yönelik AB düzeyinde ortak kurallar belirlenmesi, bu doğrultuda ürünlerin AB piyasasına arzı için karşılması gereken standartların sürdürülebilirlik ekseninde şekillendirilmesi, ürüne ilişkin söz konusu bilgilerin tüketici, piyasa gözetimi otoriteleri, geri dönüşüm sektöründe kolayca ulaşılabilir olmasını sağlamak üzere ürüne eşlik edecek "dijital ürün pasaportları" geliştirilmesi, zorunlu yeşil kamu alımları kriterleri getirilmesi amaçlanmıştır.

AB tarafından 1 Şubat 2023 tarihinde açıklanan **Yeşil Mutabakat Sanayi Planı** ile de sanayi sektörünün yeşil dönüşümü ve rekabet edebilirliğini ve ekonominin dönüşümüne yönelik yatırımları sağlamak için bir politika çerçevesi çizilmiş olup, Planın, Avrupa Yeşil Mutabakatı, AB Sanayi Stratejisi ve özellikle Döngüsel Ekonomi Eylem Planı kapsamında sanayiye dönüştürmeye yönelik sürdürülen çabaları tamamlaması öngörülmektedir.

Öte yandan, AB tarafından açıklanan **Atık Sevkiyatı Tüzüğü Taslağı** ile AB bir taraftan üçüncü ülkelere kontrolsüz atık ihracatını kontrol altına almayı hedeflediğini açıklarken, diğer yandan AB içindeki mevcut atıkların bir kaynak olarak ekonomiye kazandırılması ve döngüsel ekonomi hedeflerinin desteklenmesinin amaçlandığı görülmektedir.

#### **3.4. 55'e Uyum (Fit For 55)**

Fit for 55 paketi, AB mevzuatını gözden geçirip güncellemek ve AB politikalarının Konsey ve Avrupa Parlamentosu tarafından kabul edilen iklim hedefleriyle uyumlu olmasını sağlamak amacıyla yeni girişimler uygulamaya koymak için bir dizi öneriden oluşmaktadır.

Teklif paketi, AB'nin iklim hedeflerine ulaşmak için tutarlı ve dengeli bir çerçeve sağlamayı amaçlamaktadır:

- Adil ve sosyal açıdan **adil bir geçişi** garanti eder.
- Üçüncü ülke ekonomik operatörlerine karşı **eşit rekabet koşullarının sağlanmasını garanti** altına alırken AB endüstrisinin yenilikçiliğini ve rekabet gücünü korur ve güçlendirir
- **AB'nin** iklim değişikliğine karşı küresel mücadelede **öncü konumunu** desteklemektedir

55'e Uygunluk, AB'nin 2030 yılına kadar net sera gazı emisyonlarını en az **%55 oranında azaltma hedefini** ifade eder. Önerilen paket, AB mevzuatını 2030 hedefiyle uyumlu hale getirmeyi amaçlamaktadır.

#### **3.5. Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifi (CSDDD)**

Küresel tedarik zincirlerinde kurumsal faaliyetlerin çevresel ve sosyal haklara etkilerine özen yükümlülüğünün tesis edilmesine yönelik AB yasal çerçevesini hazırlayan Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifi taslağı Avrupa Komisyonu tarafından **23 Şubat 2022** tarihinde yayımlanmıştır.

**14 Aralık 2023** tarihinde ise Avrupa Parlamentosu ve AB Konseyi tarafından, AB'de ve küresel olarak çevrenin ve insan haklarının korunmasını artırmayı amaçlayan **Direktife ilişkin geçici bir anlaşmaya varılmıştır**.

**Özen Yükümlülüğü Direktifi**, AB'de faaliyet gösteren belli büyüklükteki **firmaların, kendi operasyonlarını**, şirketlerin üretim yönündeki iş ortaklarını ve kısmen de lojistik veya **atık yönetimi/geri dönüşüm gibi alt faaliyetlerini kapsayan** operasyonlarla ilgili olarak çevre ve insan hakları üzerindeki fiili ve potansiyel olumsuz etkilerine ilişkin **yükümlülüklerine yönelik kuralları** belirlemektedir. Aynı zamanda Direktif, bu yükümlülüklerin ihlaline ilişkin cezalara ve hukuki sorumluluğa ilişkin kuralları da ortaya koymaktadır. Kapsam dâhilindeki şirketlerin, Paris Anlaşması uyarınca küresel ısınmanın 1.5 °C ile sınırlanması amacıyla, iş modellerinin ve stratejilerinin Paris anlaşmasıyla uyumlu olmasını sağlayacak bir plan benimsemelerini gerekmektedir.

Direktife ilişkin AB Konseyi ve Avrupa Parlamentosu tarafından varılan geçici anlaşma, **15 Mart 2024** tarihinde üye devletlerin Birlik nezdindeki Büyükelçilerinden oluşan Daimi Temsilciler Komitesinde (COREPER), **24 Nisan 2024** tarihinde ise Avrupa Parlamentosu Genel Kurul oturumunda onaylanmıştır. Buna göre Komisyon taslağından farklı olarak Direktifte yer alan yükümlülüklerin kademeli olarak ve aşağıdaki eşik

değerler esas alınarak uygulanacak olup, ilk taslakta yer alan tekstil, gıda ve madencilik gibi öncelikli sektörlerde düşük eşik değer uygulanması ayrımı kaldırılmıştır.

Metnin kabul edilmesinden 3 yıl sonra (2027'den itibaren):

- 5.000'den fazla istihdam ve dünya çapında net cirosu 1,5 milyar Avro'yu aşan AB (ana) şirketleri
- Avrupa Birliği'nde net cirosu 1,5 milyar Avro'nun üzerinde olan, AB dışı (ana) şirketler

Metnin kabul edilmesinden 4 yıl sonra (2028'den itibaren):

- 3.000'den fazla istihdam ve dünya çapında net cirosu 900 milyon Avro 'nun üzerinde olan AB (ana) şirketleri
- Avrupa Birliği'nde net cirosu 900 milyon Avro 'nun üzerinde olan, AB dışı (ana) şirketler

Metnin kabul edilmesinden 5 yıl sonra (2029'dan itibaren):

- 1.000'den fazla istihdam ve dünya çapında net cirosu 450 milyon Avro 'nun üzerinde olan AB (ana) şirketleri
- Avrupa Birliği'nde net cirosu 450 milyon Avro 'dan fazla olan AB dışı (ana) şirketler

Küçük ve orta ölçekli şirketler (**KOBİ**) doğrudan direktif kapsamında olmamakla birlikte, Direktif kapsamına giren büyük şirketlerin tedarikçisi veya alt sağlayıcısı olan KOBİ'ler de mevzuat hükümlerinden etkilenecektir.

Üye ülkeler tarafından özen yükümlülüğünü ihlal eden şirketlere cezai yaptırımlar uygulanması beklenmektedir. Direktifin ihlali durumunda kendilerine kesilen cezaları ödemeyen şirketler için, şirketin cirosu dikkate alınarak cirosunun %5'ine varan para cezaları gibi çeşitli ihtiyati tedbirler getirilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifine uygunluğun kamu ihaleleri ve imtiyazlarının verilmesinde bir kriter olarak nitelendirilebileceği belirtilmektedir.

Direktif, şirketlerin uyması gereken yükümlülüklerin bir listesini de içermekte olup, bunlar arasında, Uluslararası Çalışma Örgütü sözleşmelerinin yanı sıra Uluslararası Medeni ve Siyasi Haklar Sözleşmesi, Uluslararası Ekonomik, Sosyal ve Kültürel Haklar Sözleşmesi ve Çocuk Hakları Sözleşmesi gibi çeşitli Birleşmiş Milletler sözleşmelerinde yer alan hükümler yer almaktadır.

Bundan sonraki aşamada, Direktif AB Konseyi tarafından resmi olarak onaylanması ve imzalanmasının ardından AB Resmi Gazetesinde yayımlanarak, yayımı takip eden yirminci gün yürürlüğe girecektir. Mevzuatın yürürlüğe girdikten sonra iki yıl içinde üye ülkeler tarafından ulusal mevzuata aktarılması gerekecektir. Halihazırda **Fransa (2017)** gibi bazı üye ülkelerde benzer düzenlemeler bulunmaktadır. Bu çerçevede son olarak, Almanya tarafından yayımlanan **Tedarik Zincirleri Özen Yükümlülüğü Yasası 2023** yılında yürürlüğe girmiştir.

**Alman Tedarik Zinciri Yasası: 1 Ocak 2023** tarihinde 3.000'den fazla çalışanı olan sektör fark etmeksizin Alman firmaları bakımından yürürlüğe girmiş olup, anılan yasanın 1 Ocak 2024 tarihinden itibaren 1.000'den fazla çalışanı olan Alman firmaları için yürürlüğe girmesi kararlaştırılmıştır. Bu çerçevede, Yasa kapsamına giren firmaların ve tedarik zincirlerinin zorla çalıştırmama, çocuk işçi çalıştırmama, ayrımcılık yapmama, örgütlenme özgürlüğü, iş güvenliği gibi sosyal haklar ile Minamata (cıva kullanımı), Stockholm (kalıcı organik kirleticiler) ve Basel (zararlı atık) Sözleşmelerinden kaynaklanan çevresel haklara özen gösterme ve rapor hazırlama yükümlülüğü bulunmakta, doğrudan olmayan toptancılara karşı ise daha sınırlı yükümlülükleri bulunmaktadır.

### **3.6. Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi (CSRD)**

Avrupa Komisyonu tarafından 5 Ocak 2023 tarihinde yayınlanan Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi ile (Corporate Sustainability Reporting Directive -CSRD) AB'de faaliyet gösteren belli büyüklükteki firmalara özen yükümlülüğünü şirket politikalarına entegre etme, faaliyetlerinin sosyal ve çevresel etkilerini tespit etme, potansiyel olumsuz etkileri önleme ve azaltma, mevcut olumsuz etkileri ortadan kaldırma ve bunları raporlama zorunluğu getirilmesi hedeflenmektedir.

Bu çerçevede, Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi'ne tabi tüm şirketler tarafından kullanılmak üzere, **31 Temmuz 2023** tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (European Sustainability Reporting Standards-ESRS) kabul edilmiştir. Komisyon tarafından yapılan açıklamada;

- Standartların, iklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik ve insan hakları da dâhil olmak üzere tüm çevresel, sosyal ve yönetim konularını kapsadığı,
- Yatırımcıların, yatırım yaptıkları şirketlerin sürdürülebilirlik etkisini anlamaları için bilgi edinmesinin amaçlandığı,

- AB standartları ve küresel standartlar arasında birlikte çalışabilirliği sağlamak ve şirketler tarafından gereksiz yere çifte raporlamayı önlemek için Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (International Sustainability Standards Board- ISSB) ve Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) ile yapılan görüşmelerin de dikkate alındığı,
- Raporlama gerekliliklerinin, farklı şirketler için zaman içinde aşamalı olarak uygulanacağı bildirilmektedir.

Türkiye’de ise 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 88’inci maddesine 4 Haziran 2022 tarihli ve 31856 sayılı Resmî Gazeteyle yapılan değişiklikle eklenen altıncı fıkra ile Türkiye Sürdürülebilirlik Standartlarının belirlenmesi ve yayımlanması yetkisi Kamu Gözetimi Kurumuna verilmiş olup çalışmalar hakkında güncel bilgiye kurum web sayfasından erişim sağlanabilmektedir.

### 3.7. Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması (CBAM)

Avrupa Birliği’nin (AB) Avrupa Yeşil Mutabakatı ile koyduğu sera gazı emisyon azaltımı hedefine ulaşılması açısından temel araçlardan birisi Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizmasıdır (SKDM). AB bu mekanizma ile bir yandan yeşil dönüşümün yaratacağı maliyet karşısında Avrupa’nın rekabetçiliğinin korunmasını, diğer taraftan küresel düzeyde iklim değişikliği ile mücadele çabasının artırılmasını hedeflemektedir.

SKDM ile AB içinde **2005** yılından bu yana uygulanan **Emisyon Ticaret Sistemine (ETS)** eşdeğer bir karbon fiyatlandırmasının, SKDM kapsamına giren ürünlerin ithalatı aşamasında da uygulanması öngörülmektedir. AB içinde emisyon azaltım hedeflerine ulaşılabilmesi için bir dizi düzenleyici tedbir alınmaktadır. Bunlardan birisi de Birlik içinde sera gazı emisyonlarının sınırlandırılması amacıyla geliştirilmiş karbon fiyatlandırması aracı olan ETS uygulamasını sıkılaştıracak mevzuat güncellemesidir. Söz konusu mevzuat güncellemesi ile ETS kapsamında yer alan sektörlerde emisyonların 2005 yılına kıyasla **2030 yılında %62 oranında azaltılması** hedeflenmekte; bu çerçevede, bir defaya mahsus olmak üzere sistemden 2024 yılında 90 milyon, 2026 yılında 27 milyon ton tahsisatın (emission allowance) kaldırılması, eş anlı olarak da piyasada işlem gören tahsisatların 2024-2027 döneminde yıllık %4,3, 2028-2030 döneminde ise %4,4 oranında azaltılması öngörülmektedir.

SKDM Tüzük Metni, Avrupa Parlamentosu (AP) ve Konsey tarafından **10 Mayıs 2023 tarihinde imzalanmış** ve 16 Mayıs 2023 tarihli ve L 130/52 AB Resmi Gazetesinde yayımlanmış olup **17 Mayıs 2023 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir**.

#### Varılan Uzlaş Çerçevesinde SKDM’nin Ana Uygulama Esasları:

- SKDM Tüzüğü 1 Ekim 2023 tarihinde raporlama yükümlülüğü ile sınırlı olarak uygulamaya girmiştir. Bu kapsamda, 1 Ekim 2023-31 Aralık 2025 tarihleri arasında, mali yükümlülük doğmayacak bir geçiş dönemi söz konusudur. Yani 2025 sonuna kadar olan geçiş döneminde, ithal edilen ürünlere gömülü emisyonlar için herhangi bir ücretlendirme yapılmayacak; mali yükümlülüklerin devreye girdiği asıl uygulama dönemi 1 Ocak 2026 itibarıyla başlayacaktır.
- SKDM, demir-çelik, alüminyum, çimento, gübre, elektrik ve hidrojen sektörlerini kapsamaktadır.
- Kapsamda, ticaret sapmasını önlemek gayesiyle birincil ürünlerin girdi olarak kullanıldığı ve üretim süreçleri karmaşık olmayan çeşitli kullanıcı ürünlere (downstream products) yer verilmiştir. Ayrıca SKDM kapsamındaki ürünlerin üretiminde kullanılan belirli girdiler (precursors) kapsama dâhil edilmiştir.
- Öte yandan, AB içindeki üretime yönelik ETS daha geniş bir sektörel kapsama sahiptir. İthalat aşamasında uygulanmak üzere ETS’nin eşdeğeri bir mekanizma olarak tasarlanan SKDM’nin kapsamı belirlenirken, üretimin AB dışına kayması riski yüksek olan sektörler arasından, ürün bazında karbon emisyon ölçümünün nispeten kolay yapılabileceği sektör ve ürün grupları seçilmiştir.
- Buna ilaveten, ürün kapsamına ilişkin, ilk olarak geçiş dönemi sona ermeden (2025 sonuna kadar) ve sonrasında 2028 yılı itibarıyla iki yıllık dönemler içinde, Komisyon tarafından gerçekleştirilecek analizler çerçevesinde karbon kaçığı riskleri dikkate alınarak kapsamın genişletilmesi hususu değerlendirilecektir.
- Avrupa Komisyonu tarafından geçiş dönemi bitmeden yapılacak ilk analiz kapsamında, öngörülebilirliği ve güvenilirliği artırmak üzere, yeni ürün ve sektörlerin hangi ölçüde ve zaman diliminde sisteme dâhil edilebileceğine ilişkin bir takvimlendirmenin de yapılması amaçlanmaktadır.
- SKDM’nin **emisyon hesaplamalarına** doğrudan emisyonların yanı sıra belirli ürünler itibarıyla üretim sürecinde **kullanılan elektriğin üretiminden kaynaklanan dolaylı emisyonlar da dahil edilmiştir**.

- SKDM Tüzüğü'nün "Ek II (Annex II)" başlıklı ekinde, SKDM kapsamındaki ürünlerden hangileri için sadece doğrudan emisyonların dikkate alınacağı listelenmektedir.
- SKDM Tüzüğü kapsamındaki **ürünlerin ithalatı**, mevcut durumda da olduğu gibi ya doğrudan ithalatçı firmalar ya da ithalatçı firmalar hesabına gümrük işlemlerini gerçekleştiren dolaylı **gümrük temsilcileri tarafından** yapılacaktır. Geçiş döneminde ithalatçılara yönelik olarak AB gümrük mevzuatında yer alan olağan kayıt süreçlerinin dışında bir onay/kayıt süreci öngörülmemektedir.
- Bu dönemde, SKDM ürünlerini ithal eden ithalatçılar veya dolaylı gümrük temsilcileri, her bir çeyrek dönem için, o çeyrekte ithal ettikleri ürünlere ilişkin, **takip eden ilk 1 ay içinde raporlama yapacaktır** (SKDM Raporu).

SKDM Raporunda aşağıdaki bilgilere yer verilecektir:

- Her bir ürün türü için ayrıştırmış olarak ve elektrik için megavat saat, diğer ürünler için ton değerleri üzerinden ifade edilecek şekilde, ithal edilen toplam ürün miktarı ile ürünün ithal edildiği menşe ülke ve üretici tesis;
- Hesaplanan, elektrik için megavat saat başına ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı, diğer ürünler için 1 ton ürün başına ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı şeklinde ifade edilen gerçekleşen toplam gömülü emisyon miktarı (*bu hususta, bir ikincil mevzuat düzenlemesi ile uygulama esasları detaylandırılacaktır*);
- Komisyon tarafından yayımlanacak uygulama yönetmeliği çerçevesinde hesaplanacak toplam dolaylı emisyonlar;
- Ürüne gömülü emisyonlar için menşe ülkesinde ödenecek olan, olası ücret iadesi veya diğer telafi ödemeleri de dikkate alınarak hesaplanmış net karbon ücreti tutarı.

Bu çerçevede;

- Ürünün üretimi esnasında açığa çıkan, üretim sürecinden kaynaklanan doğrudan emisyonlar (Kapsam-1 emisyonlar)
- Üretim sürecinde kullanılan ve üretici firma dışından temin edilen, yine SKDM kapsamındaki üretim girdilerinin üretimi aşamasında açığa çıkan emisyonlar (kısmi Kapsam-3)
- Ürünün üretiminde kullanılan elektrikten kaynaklanan dolaylı emisyonlar (Kapsam-2 emisyonlar) ürün bazında raporlanacaktır.

Çeyrek dönemler itibarıyla yapılacak olan emisyon ve üçüncü ülkelerde ödenen karbon ücreti raporlamalarından ilki için geçerli tarih aralığı 1-31 Ocak 2024 olarak öngörülmektedir. İlk raporlama tarihi ihtiyaçlar doğrultusunda değiştirilse dahi her halükârda emisyonların bildirim için 1 Ekim 2023 itibarıyla veri toplanmaya başlanması veya bu tarihin sunulacak veri için başlangıç noktası olarak alınması gerekecektir.

Öte yandan, raporlamaya esas teşkil edecek emisyon izleme ve hesaplama metodolojileri, Avrupa Komisyonu tarafından oluşturulmuş bir uzman grubu tarafından çalışılmış ve SKDM geçiş döneminin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları içeren ikincil mevzuat, 17 Ağustos 2023 tarihinde kabul edilmiştir. Böylece, SKDM ürünleri için geçiş dönemi raporlama yükümlülükleri ve bu ürünlerin üretim sürecinde açığa çıkan gömülü emisyonların hesaplanmasına yönelik metodoloji ortaya konmuştur.

SKDM kapsamında mali yükümlülüklerin doğacağı asıl uygulama döneminin başlangıcı olan 1 Ocak 2026 tarihi itibarıyla, düzenleme kapsamındaki ürünlerin ithalatı sadece "yetkilendirilmiş SKDM yükümlüsü (authorized CBAM declarant)" tarafından yapılabilecektir. Bu dönemde de ithalatın/gümrük işlemlerinin doğrudan ithalatçı firma veya gümrük müşavirleri (dolaylı gümrük temsilcileri) aracılığıyla yapılması mümkün olacaktır.

2026 itibarıyla başlayacak ana uygulama döneminde, SKDM Tüzüğü ekinde yer alan ithal ürünlerle ilişkili karbon emisyonları için oluşan mali yükümlülük, yetkilendirilmiş SKDM yükümlüsü tarafından yıl boyunca satın alınan SKDM sertifikalarının teslimi suretiyle karşılanacaktır. Bu kapsamda, ürüne gömülü her 1 ton CO2 eşdeğeri sera gazı emisyonu için 1 SKDM sertifikası teslim edilecektir. Bu çerçevede SKDM sertifikası, ithalatta bir

belgelendirme/sertifika yükümlülüğü olarak algılanmamalı, 1 ton CO2 eşdeğeri sera gazına denk gelen kıymetli kâğıt gibi düşünölmelidir.

SKDM sertifika ücretleri, Avrupa Komisyonu tarafından, AB Emisyon Ticaret Sistemi içinde oluşan bir önceki haftanın ortalama fiyatı üzerinden haftalık olarak yayımlanacaktır.

SKDM kapsamında oluşacak mali ve idari tüm yükümlölük, AB’de yerleşik yetkilendirilmiş SKDM yükümlüsünün üzerindedir. Ancak ticaret hayatında, ithal ürünün ve ürünün üçüncü ülkedeki üreticisinin hangi ölçüde ikame edilebilir olduğuna göre, oluşacak karbon maliyetlerinin üçüncü ülke ihracatçı/üreticilerine de yansıtılması beklenebilecektir.

**Bildirim Yükümlölüğü:** Ana uygulama döneminde, geçiş dönemindeki raporlama yükümlölüğüne benzer şekilde, her yıl Mayıs sonuna kadar, yetkilendirilmiş SKDM yükümlüsü tarafından, bir önceki yıl içinde gerçekleşen ithalat ve emisyon değerlerine ilişkin bir SKDM bildirim (CBAM declaration) yapılacaktır. Bildirimler, AB Komisyonu tarafından kurulacak bir Merkezi Elektronik Kayıt Sistemi üzerinden gerçekleştirilecektir. Ayrıca ihracatçı ülkelerdeki üreticilerin, yetkilendirilmiş SKDM yükümlüleri tarafından SKDM bildirimleri yapılırken kullanılması amacıyla, doğrulanmış emisyon verilerini merkezi kayıt sistemine yüklemesi mümkün olacaktır. Üçüncü ülkelerdeki üreticilerce emisyon verilerinin sisteme girilebilmesi imkânı, özellikle emisyon değerleri düşük üreticiler için pazara girişte de avantaj sağlayabilecektir.

Öte yandan, yetkilendirilmiş SKDM yükümlüsü tarafından yapılacak SKDM bildiriminde aşağıdaki hususlara yer verilecektir:

- Her bir ürün türü için ayrıştırılmış olarak ve elektrik için megavat saat, diğer ürünler için ton değerleri üzerinden ifade edilecek şekilde, bir önceki takvim yılı içinde ithal edilen toplam ürün miktarı.
- İthal edilen söz konusu ürünler için elektrik için megavat saat başına ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı, diğer ürünler için 1 ton ürün başına ton karbondioksit eşdeğeri emisyon miktarı şeklinde ifade edilen gerçekleşen toplam gömölü emisyon miktarı.
- Teslim edilecek toplam SKDM sertifikası miktarı.
- SKDM Tüzüğü Madde 8 ve Ek V çerçevesinde, bir akredite doğrulayıcı tarafından hazırlanmış doğrulama raporunun örneği.

**Karbon ücretlendirmesi esasları:** SKDM kapsamında oluşacak mali yükün hesaplanmasında, ithal edilen elektrik haricindeki her bir tür ürün için toplam ürün miktarı, gömölü emisyon miktarı, AB ETS’inde ürünün muadiline sağlanan ücretsiz tahsisat miktarı ve menşee ülkede ödenmiş karbon ücretleri dikkate alınacaktır. AB ETS’inde aynı ürüne sağlanan ücretsiz tahsisatlar ile menşee ülkede tabi olunan karbon ücreti mali yükümlölüğü azaltacaktır.

Ürüne gömölü emisyon hesaplamasında ürünün “basit ürün (simple good)” veya “karmaşık ürün (complex good)” olup olmadığına göre hesaplama unsurları da değişecektir.

Basit ürünler, üretim sürecinin tamamen sıfır emisyonlu girdiler ve yakıtlara (örneğin maden cevherleri veya hurda metal ile biyokütle yakıtları) dayalı olduğu ürünlerdir. Bunun dışındaki tüm ürünler ise karmaşık ürün tanımına girmektedir.

Basit ürünler için ton başına doğrudan gömölü emisyon miktarı, ürünün üretim sürecinde salınan toplam sera gazı miktarının toplam ürün miktarına bölünmesiyle bulunacaktır.

Karmaşık ürünler söz konusu olduğunda ise, SKDM EK-1’inde yer alan diğer ürünler emisyon hesabı yapılacak ürünün üretim sürecinde girdi olarak kullanılıyorsa, bu girdilerin gömölü emisyonları bunların temin edildiği üreticilerden edinilerek hesaplamaya dahil edilecektir. Dolayısıyla karmaşık ürünler için gömölü emisyonlar hem ürünün kendi üretim sürecinde salınan sera gazlarının, hem de diğer üreticilerden alınan SKDM kapsamındaki girdilerin üretiminde salınan sera gazlarının toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Gerekli hallerde, ürünün üretim sürecinde kullanılan elektriğin üretiminden kaynaklı dolaylı emisyonların hesaplanmasında ise EK IV-Md 4.3 çerçevesinde Komisyon tarafından belirlenecek varsayılan değerlerin dikkate alınması öngörülmektedir. Bu kapsamda varsayılan değerler;

- AB elektrik şebekesinin karbon emisyon faktörü ortalaması, veya
- Menşe ülke elektrik şebekesinin karbon emisyon faktörü ortalaması, veya
- Menşe ülkedeki fiyat belirleyen elektrik üreticilerinin (price setting sources) karbon emisyon faktörü ortalaması üzerinden hesaplanacaktır.

#### 6- SKDM Kapsamında Komisyon/ Üye Ülke Yetkili Otoriteleri Arasında Yetki Dağılımı

SKDM'nin uygulanmasına yönelik belirli unsurlar Komisyon tarafından kurulup idare edilecek merkezi sistemler üzerinden gerçekleştirilecekken SKDM yükümlüsünün yetkilendirilmesi, SKDM bildirimlerinin gözden geçirilmesi, SKDM sertifikalarının satılması ve geri alınması, mevzuata uyumsuz uygulamaların incelenmesi ve cezai müeyyidelerin uygulanması gibi belirli hususlar ise üye ülke yetkili otoritelerinin görev alanına girmektedir.

#### 3.8. Emisyon Ticaret Sistemi

AB Emisyon Ticareti Sistemi (AB ETS), AB'nin iklim değişikliğiyle mücadele politikasının temel taşıdır ve sera gazı emisyonlarının **maliyetini etkin bir şekilde azaltmak** için anahtar araçtır. Dünyanın ilk büyük karbon pazarıdır ve en büyük karbon pazarı olmaya da devam etmektedir.

Bütün **AB ülkelerinde**, ilave olarak **İzlanda, Lihtenştayn ve Norveç'te** işlemektedir.

11.000 yoğun enerji kullanan tesisin (enerji santralleri & sanayi tesisi) ve yukarıda bahsi geçen ülkeler arasında faaliyet gösteren hava yollarının emisyonlarını sınırlandırmaktadır.

AB'nin sera gazı emisyonlarının **yaklaşık %40'ını** kapsamaktadır. 2050 yılına kadar iklim nötr olma hedefini ve 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarında **net %55** oranında azaltım yapma ara hedefini tutturabilmek için Avrupa Komisyonu, ETS'nin gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesini, mümkünse kapsamının genişletilmesini önermektedir.

**Emisyon üst sınırı ve ticareti sistemi** : AB ETS, "üst sınıra ulaş ve ticaret yap" prensibiyle çalışmaktadır. Üst sınır, sistemin içinde yer alan tesislerin salabileceği belirli sera gazının toplam miktarına göre ayarlanmaktadır. Üst sınır zamanla azaltılmakta, böylelikle toplam emisyonlar düşmektedir. Üst sınır dahilinde şirketler, emisyon izinlerini almakta veya satmaktadır; ihtiyaç halinde birbirleriyle bunun ticaretini yapabilmektedirler

Her yılın sonunda şirket, bütün emisyonlarını kapsayacak kadar yeterli izne sahip olmalıdır aksi takdirde çok ağır para cezaları uygulanmaktadır. Şirket emisyonlarını azaltırsa boşa kalan izinlerini gelecekte ihtiyaç duyabilir diye muhafaza edebilmekte veya izin sıkıntısı yaşayan başka bir firmaya satabilmektedir. Ticaret sistemi, gerçekleştirme maliyetinin en az olduğu yerlerde emisyonun kesilmesini sağlayan bir esneklik getirmektedir. Güçlü karbon fiyatı, aynı zamanda temiz, düşük karbon teknolojilerine yatırımı da teşvik etmektedir. Karbon piyasasının gelişimi 2005 yılında kurulan AB ETS, dünyanın ilk uluslararası emisyon ticaret sistemidir.

**Emisyon azaltımı yapılması**: ETS kapsamında bulunan tesislerin emisyonları, 2005-2019 yılları arasında yaklaşık %35 oranında azalmıştır. 2019 yılında Piyasa İstikrar Rezervi'nin gelişi, 2019 yılında bir önceki yılın aynı dönemine göre toplam emisyonlarda %9, elektrik ve ısı üretiminde %14,9 ve sanayide ise %1,9 oranında emisyon azaltımı gerçekleştirilmesine olanak sağlayan daha yüksek ve daha güçlü bir karbon fiyatına yol açmıştır.

Avrupa Yeşil Mutabakatı kapsamında Aralık 2020'de Komisyon, AB'nin 2030 yılına kadar sera gazı emisyon azaltım hedefini en az %55 oranına yükseltmek için bir etki değerlendirme planı sunmuştur. Haziran 2021'e kadar Komisyon, emisyon ticaret sisteminin gözden geçirilerek yeniden düzenlenmesi ve mümkünse kapsamının genişletilmesi de dâhil olmak üzere bahsedilen bu yeni hedefin uygulanması için yasa tekliflerini sunacaktır. Komisyon, başlangıç etki değerlendirmesini yayınlamıştır ve sistemin yeniden düzenlenmesi hususunda açık kamu müzakeresini başlatmıştır.

**Sistemin kapsamına giren sektörler ve gazlar**: Yüksek doğruluk seviyesiyle ölçülebilen, raporlanabilen ve doğrulanabilen emisyonlara odaklanarak **sistem, aşağıdaki sektör ve gazları kapsamaktadır**:

- **Karbondioksit (CO2)** (Elektrik ve ısı üretiminden, Petrol rafinerileri, çelik fabrikaları ve demir, alüminyum, metal, çimento, kireç, cam, seramik, selüloz, kâğıt, karton, asit ve dökme organik kimyasal üretiminden, ticari havacılıktan kaynaklanan)
- Nitrik, adipik ve glioksilik asit ve glioksal üretiminden kaynaklanan **Azot oksit (N2O)**

- Alüminyum üretiminden kaynaklanan **perfluorokarbonlar (PFC)**

Bu sektörlerde faaliyet gösteren şirketler için AB ETS sisteminde yer almak zorunludur; ancak;

- Bazı sektörlerde sadece belirli bir boyutun üstündeki fabrikalar bu sisteme dâhildir.
- Hükümetler, eşdeğer miktarda emisyon azaltımını sağlayacak mali ve diğer önlemleri hayata geçirirse belirli küçük tesisler bu sistemin dışında tutulabilmektedir.
- Havacılık sektöründe 31 Aralık 2023 tarihine kadar AB ETS, sadece Avrupa Ekonomik Bölge (EEA) içerisinde yer alan havaalanları arasındaki uçuşlara uygulanacaktır.

**3. Aşamının temel özellikleri (2013-2020):** AB Emisyon Ticareti Sistemi, şuanda üçüncü aşamasındadır ve 1. ve 2. aşamadan önemli miktarda farklıdır.

Önceki 2 aşamaya göre temel değişiklikler aşağıdaki gibidir:

- Bir önceki ulusal üst sınır sisteminin yerine emisyonlar konusunda tek, AB çapında bir üst sınır uygulanmaktadır.
- Ücretsiz emisyon izni yerine izinlerin tahsis edilmesinde açık artırma, varsayılan yöntemdir ve hala ücretsiz olarak verilen izinlere harmonize tahsis kuralları uygulanmaktadır.
- Daha fazla sektör ve gaz dâhil edilmektedir .
- NER 300 programı vasıtasıyla inovatif, yenilenebilir enerji teknolojilerinin kullanımını ve karbon yakalama ve tutmayı fonlamak için Yeni Girenler Rezervinde 300 milyon emisyon izni bir kenarda tutulmaktadır.

**4. Aşamının temel özellikleri (2021-2030):** AB Emisyon Ticareti Sisteminin bir sonraki ticari dönemi olan 4. aşamanın yasal çerçevesi, AB'nin Paris Anlaşmasına taraf olmasının bir parçası olarak ve AB'nin 2030 emisyon azaltım hedeflerinin tutturulmasını sağlamak için 2018 yılının başlarında yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan düzenleme şu hususlara odaklanmaktadır:

- 2021 yılı itibariyle emisyon izinlerindeki yıllık azaltım hızını %2,2'ye çıkararak yatırım faktörü olarak AB ETS'nin güçlendirilmesi ve Piyasa İstikrar Rezervini (karbon piyasasındaki emisyon izinlerinin fazlalıklarının azaltmak ve gelecekteki şoklara karşı AB ETS'nin direncini artırmak için AB tarafından 2015 yılında kurulan bir mekanizma) kuvvetlendirilmesi,
- Ücretsiz tahsisin nasıl belirlendiğini ortaya koyan kurallara odaklanılması ve bu kuralların teknolojik ilerlemeyi yansıtmayı temin edilerek; karbon kaçağı riski pahasına sanayi sektörlerinin uluslararası rekabetçiliğini korumak için emisyon izinlerinin ücretsiz tahsisine devam edilmesi,
- Birkaç düşük karbon fonlama mekanizmasıyla sanayi ve enerji sektörünün düşük karbona geçişin getirdiği inovasyon ve yatırım zorluklarına göğüs germesine yardımcı olunması.

### **3.9. ABD Sermaye Piyasası Kurulu (SEC) İklim Açıklama Kuralları**

ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (The U.S. Securities and Exchange Commission -SEC) **6 Mart 2023** tarihinde, şirketlerin yıllık raporlarında ve kayıt beyanlarında işletmelerinin karşı karşıya olduğu iklim riskleri hakkında bilgi vermesini zorunlu kılan düzenlemenin onaylandığını duyurmuştur.

SEC İklim Açıklama Kuralları'na (Climate Disclosure Rules) ilişkin gereklilikler, şirketlerin ilk kez yıllık raporlarda ve kayıt beyannamelerinde işletmelerini etkileyen iklim riskleri, bu risklerle ilgili planlar, şiddetli hava olaylarının finansal etkisi ve bazı durumlarda operasyonlarından kaynaklanan sera gazı emisyonları hakkında bilgi sağlamalarını gerektirmektedir.

Bu düzenleme, şirketlerin sürdürülebilirlikle ilgili raporlama sağlamaları için önemli bir adım olmasına rağmen, SEC'nin nihai kuralı, özellikle şirketlerin, doğrudan işlemleri dışındaki değer zincirlerinde kaynaklanan **Kapsam 3 emisyonlarını rapor etme gerekliliğini kaldırarak**, SEC'nin ilk önerisindeki gereksinimleri önemli ölçüde azaltmaktadır.

SEC, **Mart 2022'de önerdiği** iklim açıklama kurallarını yayınlamış olup taslak kurallar altında açıklama gereksinimleri, şirketin yönetim kurulu ve yönetimi tarafından iklimle ilgili risklerin denetimi ve belirlenen iklimle ilgili risklerin stratejiye, iş modeline ve görünümüne nasıl etki ettiği ve şirketin bu riskleri belirleme, değerlendirme ve yönetim süreci hakkında bilgileri içermekteydi. İlk öneri, şirketlerin Kapsam 1 ve 2 emisyonlarını raporlamalarını gerektirmekteydi.

İlk öneri kapsamında ek raporlama gereksinimleri, şirket tarafından bir geçiş planı benimsenmiş olması durumunda, bu geçiş planlarının detaylarını, senaryo parametrelerini, varsayımları ve iklimle ilgili risklere dayanıklılığı değerlendirmek için senaryo analizi kullanan şirketler için tahmini finansal etkileri içermekteydi. Ayrıca, ciddi hava olayları gibi iklimle ilgili olayların finansal tablo kalemlerine ve düşük karbon ekonomisine geçişle ilgili risklerin etkisine dair bilgi içermekteydi.

Nihai kuralların yayımlanmasını duyuran açıklamada SEC Başkanı, önerinin aldığı önemli geri bildirimlere dikkat çekmiş olup, 24.000 şirket, yatırımcı ve diğer paydaşlardan gelen yorumlar kapsamında kurallara uymanın maliyetlere ve Kapsam 3 verilerinin tutarlılığı ve güvenilirliğine ilişkin endişeleri göz önünde bulundurularak düzenlemede değişiklikler yapıldığı belirtilmiştir.

En önemli değişikliklerden biri, Kapsam 3 emisyonlarını raporlama zorunluluğunun kaldırılmasıdır. Ek olarak, SEC kuralı Kapsam 1 ve 2 emisyon gerekliliklerini azaltmakta olup gereklilikler yalnızca büyük şirketler için ve yalnızca önemli (material) olarak kabul edildikleri durumlarda geçerli olacaktır.

Emisyon raporlaması yapması gereken şirketler için kurallar aynı zamanda daha fazla süre sağlayarak raporlamanın yıllık rapor yerine ikinci çeyrek mali raporuyla yapılmasına olanak tanımaktadır.

İlaveten, ciddi hava olaylarının mali etkilerine ilişkin raporlama gerekliliğinin daha az yük getiren ayrıntılı maliyet raporlamasıyla değiştirilmesi söz konusudur.

Nihai kural ayrıca, gerektiğinde Kapsam 1 ve 2 raporlamasını 2026 yılına kadar ertelemekte, güvence gereksinimlerini hafifletmekte ve aşamalı hale getirmektedir.

## KURUMSAL SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASINA YÖNELİK ÇERÇEVE VE STANDARTLAR

### 4.1. SPK Sürdürülebilirlik İlkeleri

#### A. Genel İlkeler

- **Strateji, Politika ve Hedefler:** Yönetim Kurulu, ÇSY (ESG) öncelikli konularını, risklerini ve fırsatlarını belirler ve buna uygun **ÇSY politikalarını oluşturur**. Bu politikalar için **Yönetim Kurulu kararı alır ve kamuya açıklar**. ÇSY politikalarına, risk ve fırsatlarına uygun **ortaklık stratejisini belirler**. Ortaklık stratejisi ve ÇSY politikalarına uygun kısa ve uzun vadeli hedeflerini belirler ve kamuya açıklar.
- **Uygulama/İzleme:** : ÇSY politikalarının yürütülmesinden sorumlu komiteleri/birimleri belirler ve kamuya açıklar. Sorumlu komite/birim, politikalar kapsamında gerçekleştirilen **faaliyetleri yılda en az bir kez** ve her halükarda Kurul'un ilgili düzenlemelerinde yıllık faaliyet raporlarının kamuya açıklanması için belirlenen azami süreler içerisinde kalacak şekilde **Yönetim Kuruluna raporlar**. Belirlenen kısa ve uzun vadeli hedefler doğrultusunda **uygulama ve eylem planlarını oluşturur ve kamuya açıklar**. ÇSY Kilit Performans Göstergelerini (**KPG**) **belirler** ve yıllar bazında karşılaştırmalı olarak açıklar. Teyit edilebilir nitelikteki verilerin varlığı halinde, KPG'leri yerel ve uluslararası sektör **karşılaştırmalarıyla birlikte sunar**. İş süreçlerine veya ürün ve hizmetlere yönelik **sürdürülebilirlik performansını iyileştirici inovasyon faaliyetlerini açıklar**.
- **Raporlama:** : Sürdürülebilirlik performansını, hedeflerini ve eylemlerini **yılda en az bir kez raporlar** ve kamuya açıklar. Sürdürülebilirlik faaliyetlerine ilişkin bilgileri **faaliyet raporu kapsamında açıklar**. Paydaşlar için ortaklığın konumu, performansı ve gelişiminin anlaşılabilirliği açısından önemli nitelikteki bilgilerin, doğrudan ve özlü bir anlatımla paylaşılması esastır. Ayrıntılı bilgi ve verileri kurumsal internet sitesinde ayrıca açıklayabilir, farklı paydaşların ihtiyaçlarını doğrudan karşılayan ayrı raporlar hazırlayabilir. Şeffaflık ve güvenilirlik bakımından **azami özen** gösterir. Faaliyetlerinin Birleşmiş Milletler (**BM**) **2030 Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları'ndan hangileri ile ilişkili olduğu** hakkında bilgi verir. Çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim konularında aleyhte açılan ve/veya sonuçlanan **davalara ilişkin açıklama** yapar.
- **Doğrulama:** Bağımsız üçüncü taraflara (bağımsız sürdürülebilirlik güvence sağlayıcılarına) doğrulatıldığı takdirde, sürdürülebilirlik performans ölçümlerini kamuya açıklar ve söz konusu doğrulama işlemlerinin artırılması yönünde gayret gösterir.

#### B. Çevresel İlkeler

- Çevre yönetimi alanındaki **politika ve uygulamalarını, eylem planlarını**, çevresel yönetim sistemlerini (ISO 14001 standardı ile bilinmektedir) ve programlarını açıklar.
- **Çevre ile ilgili kanun** ve ilgili diğer düzenlemelere uyum sağlar ve bunları açıklar.
- Sürdürülebilirlik İlkeleri kapsamında hazırlanacak **raporda yer verilecek çevresel raporun sınırı**, raporlama dönemi, raporlama tarihi, veri toplama süreci ve raporlama koşulları ile ilgili kısıtları açıklar. Çevre ve iklim değişikliği konusuyla ilgili ortaklıktaki **en üst düzey sorumluyu, ilgili komiteleri ve görevlerini** açıklar.
- Hedeflerin gerçekleştirilmesi de dâhil olmak üzere, çevresel konuların yönetimi için sunduğu **teşvikleri** açıklar.
- **Çevresel sorunların** iş hedeflerine ve stratejilerine **nasıl entegre edildiğini** açıklar. İş süreçlerine veya ürün ve hizmetlerine yönelik sürdürülebilirlik performanslarını ve bu performansı iyileştirici faaliyetlerini açıklar.
- Sadece doğrudan operasyonlar bakımından değil, **ortaklık değer zinciri boyunca** çevresel konuları nasıl yönettiğini ve stratejilerine **tedarikçi ve müşterileri nasıl entegre ettiğini** açıklar.
- Çevresel konularda politika oluşturma süreçlerine dâhil olup olmadığını; çevre konusunda **üyyesi olduğu dernekler, ilgili kuruluşlar** ve sivil toplum kuruluşları ile yaptığı iş birliklerini ve varsa aldığı görevleri ve desteklediği faaliyetleri açıklar.
- Çevresel göstergeler, hava kalitesi, enerji yönetimi, su ve atıksu yönetimi, atık yönetimi, biyoçeşitlilik etkileri) ışığında çevresel etkileri ile ilgili **bilgileri dönemsel olarak karşılaştırılabilir** bir şekilde raporlar. Verilerini toplamak ve hesaplamak için kullandığı standart, protokol, metodoloji ve baz yıl ayrıntılarını açıklar.
- Önceki yıllarla karşılaştırmalı olarak rapor yılı için çevresel göstergelerin durumunu açıklar. Çevresel etkilerini azaltmak için **kısa ve uzun vadeli hedefler belirler** ve bu hedefleri açıklar.
- İklim krizi ile **mücadele stratejisini** ve eylemlerini açıklar.
- Sunduğu ürünler ve/veya hizmetlerin **potansiyel olumsuz etkisini önleme** veya minimize etme programı ya da prosedürlerini açıklar; üçüncü tarafların sera gazı emisyon miktarlarında azaltım sağlamaya yönelik aksiyonlarını açıklar.

- Çevresel etkilerini azaltmaya yönelik aldığı aksiyonlar, yürüttüğü projeler ve girişimlerin **toplam sayısını ve bunların sağladığı çevresel fayda/kazanç ve maliyet tasarruflarını** açıklar.
- Toplam enerji tüketim verilerini (hammadde hariç) raporlar ve enerji tüketimlerini **Kapsam-1 ve Kapsam-2 olarak** açıklar.
- Raporlama yılında üretilen ve tüketilen **elektrik, ısı, buhar ve soğutma hakkında** bilgi sağlar.
- Yenilenebilir enerji kullanımının artırılması, **sıfır veya düşük karbonlu elektriğe geçiş konusunda çalışmalar** yapar ve bu çalışmaları açıklar.
- Yenilenebilir enerji **üretim ve kullanım verilerini** açıklar.
- **Enerji verimliliği projeleri** yapar, bu çalışmalar sayesinde enerji tüketim ve emisyon azaltım miktarını açıklar.
- Yer altından veya yer üstünden çekilen, kullanılan, **geri dönüştürülen ve deşarj edilen su miktarlarını**, kaynaklarını ve prosedürlerini raporlar.
- Operasyonlar veya faaliyetlerinin herhangi bir **karbon fiyatlandırma sistemine dâhil olup olmadığını** açıklar.
- Raporlama döneminde biriken veya satın alınan **karbon kredisi bilgisini** açıklar.
- Ortaklık içerisinde **karbon fiyatlandırması uygulanıyor ise** ayrıntılarını açıklar.
- Çevresel bilgilerini **açıkladığı** tüm zorunlu ve gönüllü **platformları** açıklar.

### C. Sosyal İlkeler

- **İnsan Hakları ve Çalışan Hakları:** İnsan Hakları Evrensel Beyannamesine, Türkiye'nin onayladığı ILO Sözleşmelerine ve Türkiye'de insan hakları ve çalışma hayatını düzenleyen hukuksal çerçeve ve mevzuata tam uyumun taahhüt edildiği Kurumsal İnsan Hakları ve Çalışan Hakları Politikası oluşturur. Söz konusu politikayı ve politikanın uygulanması ile ilgili rolleri ve sorumlulukları kamuya açıklar. İşe alım süreçlerinde **fırsat eşitliği** sağlar. Tedarik ve değer zinciri etkilerini de gözeterek adil iş gücü, çalışma standartlarının iyileştirilmesi, kadın istihdamı ve kapsayıcılık konularına politikalarında yer verir. Belirli ekonomik, çevresel, toplumsal faktörlere duyarlı kesimlerin veya azınlık haklarının/fırsat eşitliğinin gözetilmesi konusunda değer zinciri boyunca alınan önlemleri açıklar. **Ayrımcılığı, eşitsizliği, insan hakları ihlallerini**, zorla çalıştırmayı önleyici ve düzeltici uygulamalara ilişkin gelişmeleri raporlar. **Çocuk işçi çalıştırılmamasına** yönelik düzenlemeleri açıklar. Çalışanlara yapılan yatırım, tazminat, tanınan yan haklar, sendikalaşma hakkı, iş/hayat dengesi çözümleri ve yetenek yönetimine ilişkin politikalarını açıklar. Çalışan şikâyetleri ve anlaşmazlıkların çözümüne ilişkin mekanizmaları oluşturarak **uyuşmazlık çözüm süreçlerini** belirler. **Çalışan memnuniyetinin sağlanmasına** yönelik olarak yapılan faaliyetleri düzenli olarak açıklar. **İş sağlığı ve güvenliği politikaları** oluşturur ve kamuya açıklar. İş kazalarından ve sağlığın korunması amacıyla **alınan önlemleri** ve kaza istatistiklerini açıklar. Kişisel verilerin korunması ve **veri güvenliği politikalarını** oluşturur ve kamuya açıklar. Etik politikası oluşturur ve kamuya açıklar. Toplumsal yatırım, sosyal sorumluluk, finansal kapsayıcılık ve finansmana erişim kapsamındaki çalışmalarını açıklar. Çalışanlara ÇSY politikaları ve uygulamaları konusunda **bilgilendirme toplantıları** ve eğitim programları düzenler.
- **Paydaşlar, Uluslararası Standartlar ve İnisyatifler:** Sürdürülebilirlik alanındaki faaliyetlerini **tüm paydaşların ihtiyaç ve önceliklerini** dikkate alarak yürütür. **Müşteri şikâyetlerinin** yönetimi ve çözümüne ilişkin müşteri memnuniyeti politikası düzenler ve kamuya açıklar. **Paydaş iletişimini sürekli** ve şeffaf bir şekilde yürütür; hangi paydaşlarla, hangi amaçla, ne konuda ve ne sıklıkla iletişime geçtiğini, sürdürülebilirlik faaliyetlerinde kaydedilen gelişmeleri açıklar. Benimsediği **uluslararası raporlama standartlarını** kamuya açıklar. İmzacısı veya üyesi olduğu uluslararası kuruluş veya ilkeleri kamuya açıklar. Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi ve uluslararası sürdürülebilirlik **endekslerinde yer almak için somut çaba** gösterir.

### D. Kurumsal Yönetim İlkeleri

- II-17.1 sayılı Sermaye Piyasası Kurulu Kurumsal Yönetim Tebliği kapsamında zorunlu olarak uyulması gereken Kurumsal Yönetim ilkeleri yanında tüm **Kurumsal Yönetim ilkelerine uyum sağlanması için** azami çaba gösterir.
- Sürdürülebilirlik konusunu, faaliyetlerinin çevresel etkilerini ve bu konudaki ilkeleri kurumsal yönetim stratejisini belirlerken göz önünde bulundurur.
- Kurumsal Yönetim İlkeleri'nde belirttiği şekilde **menfaat sahiplerine ilişkin** ilkelere uyum sağlamak ve menfaat sahipleri ile iletişimi güçlendirmek için **gerekli tedbirleri** alır. Sürdürülebilirlik alanındaki tedbirler ve stratejilerin belirlenmesinde menfaat sahiplerinin görüşlerine başvurur.

- Sosyal sorumluluk projeleri, farkındalık etkinlikleri ve eğitimler ile sürdürülebilirlik konusu ve bunun önemi hakkında **farkındalığın artırılması** konusunda çalışır.
- Sürdürülebilirlik konusunda uluslararası standartlara ve inisiyatlara üye olmak ve çalışmalara katkı sağlamak için çaba gösterir.
- **Rüşvet ve yolsuzlukla mücadele** ile vergisel açıdan dürüstlük ilkesine yönelik politika ve programlarını açıklar.

#### 4.2. Küresel Raporlama Girişimi (GRI)

GRI (Küresel Raporlama Girişimi- Global Reporting Initiative), **1997 yılında kurulmuş**, işletmelerin ve diğer kuruluşların etkilerinden sorumlu olmalarına yardımcı olan ve bu etkileri iletmek için küresel ortak bir dil sağlayan bağımsız, uluslararası bir kuruluştur. GRI Sekreterliğinin merkezi Hollanda'nın **Amsterdam** kentindedir. GRI' nın kurulmasında yer alan kuruluşlar, **kar amacı gütmeyen Çevreye Duyarlı Ekonomiler Koalisyonu (CERES)** ve Tellus Enstitüsüdür. **Birleşmiş Milletler Çevre Programı (UNEP)** da GRI' nın kurucuları arasındadır.

**2000** yılında kapsamlı sürdürülebilirlik raporlaması için küresel çerçeveyi temsil eden ilkelerin ilk versiyonunu (**G1**) başlatmıştır. İkinci nesil rehber ilkeler olan **G2**, Johannesburg'da **2002** yılında toplanan Dünya Sürdürülebilir Kalkınma Zirvesi'nde açıklanmıştır. Sürdürülebilirlik raporlaması için talebin artmasıyla birlikte **2006** yılında yayınlanan ve üçüncü rehber olan **G3** hazırlanmıştır. 2011 yılında cinsiyet, topluluk ve insan haklarıyla ilgili performansın rapor edilmesine ilişkin geniş kapsamlı rehberlikle "G3.1 Yönergeleri" ile G3' ün güncellenmesi ve tamamlanması yayınlanmıştır. 2013 yılında ise herhangi bir büyüklük veya sektördeki kuruluşlar tarafından sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması için "Raporlama İlkeleri, Standart Açıklamalar ve Uygulama El Kitabı" olan **G4** rehberi yayınlanarak bu rehberin 2015 yılından itibaren kullanılmasına başlanmıştır.

Sonrasında ise, rehber hazırlamak yerine **2016** yılında "**GRI Standartları Serisi**" oluşturulmuştur (Düzenli olarak standart eklenmeye devam ediliyor).

GRI Evrensel Standartları,

GRI Sektör Standartları ve

GRI Konu Standartları olmak üzere üç seri halinde düzenlenmiştir.

Evrensel Standartlar, tüm kuruluşlar tarafından uyulması gerekenleri içermekte olup, GRI 1, GRI 2 ve GRI 3 Standartlarından oluşmaktadır.

Sektör Standartları, GRI 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18 standartlarından oluşmaktadır (40 standarda tamamlanacak).

Konu Standartları ise, kuruluşların içerisinde bulunduğu sektöre ve belirlediği öncelikli konulara göre kullanılmaktadır. Her Standart, konuya genel bir bakış ve konuya özel açıklamaları ve bir kuruluşun ilgili etkilerini nasıl yönettiğini içerir. Bir kuruluş, belirlediği öncelikli konulara karşılık gelen Konu Standartlarını seçer ve bunları raporlama için kullanır.

**GRI 1: Kuruluş 2021**, tüm raporlamaların başlangıç noktasıdır. GRI 1, kuruluşları Standartların nasıl kullanılacağına dair ayrıntılı rehberlikle tüm süreçte yönlendirir. GRI 1; sürdürülebilirlik raporlamasının temel kavramlarını açıklamakta, amaç ve sistemini tanıtmakta, uyulması gerekli şartları ve raporlama ilkelerini belirtmektedir.

**GRI 2: Genel Açıklamalar 2021**, kuruluşların politikaları, yönetişimi, faaliyetleri ve raporlama uygulamaları gibi genel konulardaki bilgileri için yapılan açıklamaları içermektedir.

**GRI 3: Öncelikli Konular 2021**, kuruluşların sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili öncelikli konularını belirlemesine rehberlik etmektedir. Kuruluşlar faaliyette buldukları sektörlere göre, ilgili sektör standartlarını kullanırlar. Ayrıca kuruluşlar; etkide buldukları öncelikli konulara göre, çok çeşitli konulardan oluşan Konu Standartları içerisinde ilgili konuları, raporlama yapmak üzere kullanırlar.

**GRI – Sürdürülebilirlik Raporlamasının Amacı:** Şirketlerin çevresel etkilerini, sosyal sorumluluk uygulamalarını ve yönetim yapılarını açık bir şekilde raporlamalarına olanak tanıyan bu raporlama, şirketlerin sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmada ve sosyal sorumluluk projelerindeki ilerlemelerini göstermekte kritik bir role sahiptir. GRI standartları, **şirketlerin şeffaflığı artırmalarına**, paydaşların güvenini kazanmalarına ve sürdürülebilir iş uygulamalarını teşvik etmelerine yardımcı olur.

### 4.3. Karbon Açıklama Projesi (CDP)

Karbon Saydamlık Projesi, resmi kullanımıyla **CDP** (Carbon Disclosure Project), halka açık işletmelerin doğal kaynakları ve doğal sermayeyi nasıl kullandığını, faaliyetlerinin sınırlı kaynakların yeniden üretimini nasıl etkilediğini ve bu alandaki risk yönetimini yatırımcılara raporlamalarına aracılık eden, kar amacı gütmeyen **Londra merkezli** uluslararası bir sivil toplum kuruluşudur. **2000 yılında** kurulan CDP, iklim değişikliğiyle ilgili kurumsal hesap verebilirliği artırmak için kurumsal yatırımcıların işbirliğine katılımını kolaylaştıran “ikincil bir paydaş” konumundadır. CDP, iklim değişikliğinin hisse değeri ve ticari faaliyetler üzerinde yarattığı etkiler nedeniyle pay sahipleri ile işletmeler arasında kalıcı bir ilişki kurulmasını amaçlar.

Küresel anlamda çevresel sorunlara ilişkin duyarlılığı arttırmak adına CDP, iklim değişikliği, su, ormanlar ve tedarik zinciri konularına ilişkin programlar yürütmektedir. Her yıl bu programlar kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler, CDP'nin işbirliğinde olduğu ülkeler için hazırlanan ve kamuoyuna sunulan Program Raporları yoluyla duyurulmaktadır. CDP'nin iklim değişikliği programı, işletmelerin sera gazı emisyonlarını ve iklim değişikliği riskini azaltmayı amaçlamaktadır.

**2018 yılı itibarıyla**, küresel anlamda en kapsamlı çevre girişi olarak nitelendirilen CDP, 87 trilyon dolar değerindeki varlığı yöneten 650'den fazla kurumsal yatırımcı adına dünyanın en büyük işletmelerinden çevresel veri ve politikalarını açıklamaları için çağrıda bulunduğu bir küresel platform oluşturmuştur. Dolayısıyla, CDP dünyanın en büyük kurumsal iklim değişikliği, su, orman ve şehir sürdürülebilirliği risk verisini elinde bulundurmakta ve bu bilgileri kamuoyu ve yatırımcılara gönüllü olarak açıklamaktadır. Yatırımcılar adına toplanan bu veriler, CDP tarafından hazırlanan raporlar yardımıyla kamuoyu, iş ve yatırım piyasasına sunulmaktadır.

CDP Raporu, sürdürülebilirlik ve iklim değişikliği ile ilgili **önemli bir raporlama inisiyatifi** olarak öne çıkmaktadır. Bu raporlar, organizasyonların çevresel ve iklimle ilgili performanslarını değerlendirmek ve paydaşlarına bu konulardaki faaliyetlerini şeffaf bir şekilde iletmek amacıyla hazırlanır.

### 4.4. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi (IIRC)

International Integrated Reporting Council (IIRC) (Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi), regülatörlerin, yatırımcıların, şirketlerin, standart belirleyicilerin, muhasebe uzmanlarının ve STK'ların **global koalisyonu** olarak tanımlanır. İlerleme raporlarına, **farkındalığı artırmayı** ve şirketleri **finansal olmayan bilgilerin de eklenmesi** için teşvik etmeyi amaçlar. Uluslararası Entegre Raporlama Konseyi, sermayenin daha etkili ve üretken dağılımını sağlamak için yatırımcılara sunulan bilgilerin kalitesini artırmayı amaçlar.

Bir entegre rapor, bir kuruluşun stratejisinin, kurumsal yönetiminin, performansının ve beklentilerinin kuruluşun dış çevresi bağlamında kısa, orta ve uzun vadede değer yaratmayı nasıl sağlayacağını kısa ve öz bir şekilde bildirilmesidir. Bir entegre rapor bu çerçeveye göre hazırlanmalıdır.

### 4.5. İklimle İlgili Finansal Açıklamalar Görev Gücü (TCFD)

İklimle Bağlantılı Finansal Beyan Görev Gücü (Task Force on Climate-related Financial Disclosures – TCFD) tarafından yayınlanmış olan TCFD Tavsiyeleri, kurumların iklim değişikliği ile ilgili **risk ve fırsatlarını nasıl yönettiklerini raporlamalarına yönelik** bir çerçevedir.

G20 ülkeleri Finansal İstikrar Kurulu tarafından oluşturulan TCFD' nin önerileri, kurumları, ana akım finansal raporları içerisinde iklimle ilgili konularda gerçekleştirecekleri raporlamalar konusunda yönlendirmektedir.

TCFD Tavsiyeleri şirketlerden **dört başlık kapsamında raporlama** beklemektedir: Yönetişim, Strateji, Risk Yönetimi ve Metrikler&Hedefler.

TCFD raporlarında şirketlerin; üst yönetiminin iklim riskleri konusundaki **sahipleniciliği** (Yönetişim), bunun kurum **stratejilerine yansıtılması** (Strateji), iklim risklerinin yönetiminin kurumun diğer uygulamalarıyla uyum içinde olması ve **risklerin izlenebilirliği** (Risk Yönetimi) hususlarında paydaşlarına bilgi aktarması hedeflenmektedir.

### 4.6. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu (SASB)

2010 yılında Harvard Üniversitesi Sorumlu Yatırım Girişimi'ndeki araştırmacılar, finansal olmayan bilginin de önemli olduğunu anlayarak, bunun sektör bazında uygulanabilirliğini araştırmaya başladılar. Araştırmada sektöre özgü önemlilik arz eden hususların belirlenerek, bunların bağlantılı performans göstergelerinin incelendiği bir metodoloji oluşturmak ve test etmek amacıyla yola çıkmışlardır. Oluşturdukları yöntem altı sektöre uygulayarak, sonuçlarını

2010 yılının Ağustos ayında yayınladılar. Yapılan çalışmanın karşılığında aldığı olumlu tepkiler üzerine tam takım sektör göstergeler belirlemek ve bunların uygulanmasını sağlamak amacıyla b r bağımsız kuruluş oluşturmak çn yollar aramaya başladılar.

Bu ihtiyacı karşılamak üzere **2011 yılının Temmuz** ayında Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu oluşturulmuştur. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, borsaya kayıtlı Amerikan şirketler tarafından önemli sürdürülebilirlik hususlarının yatırımcılar ve kamu yararına açıklanmasında kullanılmak üzere sürdürülebilirlik muhasebesi standartları oluşturur.

SMSK standartları, ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'nun istediği zorunlu evraklardaki açıklamalar için düzenlenmiştir. Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu, Amerikan Ulusal Standartlar Enstitüsü tarafından standartlar oluşturmak üzere akredite edilmiş ve **kar amacı gütmeyen bağımsız** bir kuruluştur. SASB standartları söz konusu olduğunda sürdürülebilirlik, bir firmanın faaliyet ve performansının **çevresel, toplumsal ve yönetim** boyutlarını kapsar. Sürdürülebilirlik, hem işletmenin çevresel ve toplumsal etkilerinin yönetimin hem de uzun süreli değer yaratmak için gereken çevresel ve toplumsal sermayenin yönetimini içerir. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve açıklamalarının finansal muhasebeyi tamamlaması amaçlanmıştır. Finansal bilgi ve sürdürülebilirlik bilgisi birlikte değerlendirildiğinde işletmenin finansal ve finansal olmayan performansı ve değer yaratma hakkında tam görünüm sunmaktadır.

Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu'nun oluşturduğu standartlar incelendiğinde;

- Tüm yatırımcılara uygulanabilir,
- Sektörün genelinde uygun ve legal,
- Değer yaratmaya odaklı,
- Algılanan maliyetlerin üzerinde fayda getirmesi beklenen,
- Kolaylıkla doğrulanabilir,
- Tarafsız ve karar vermeyi destekleyici,
- Mümkün olan en yüksek kalitede,
- Tüm paydaşların görüşlerini yansıtır,
- Entegre raporlamaya geçiş desteklemeye kararlı,
- Uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırmayı desteklemeye kararlı niteliktedir.

SASB, şirket yönetimi ve yatırımcılara yüksek kalitede ve karar vermeye yardımcı bilgiyi üretmek üzere oluşturulan standartların belli kriterlere uymasını sağlar:

- **İlgili:** Önerilen ölçüm önemlilik arz eden hususla ilgili performansı yeterince açıklar.
- **Faydalı:** Ölçüm işletmelere ve yatırımcılara karar vermeye yardımcı bilgi sunar.
- **Uygulanabilir:** Ölçüm sektördeki çoğu işletmeye uygulanabilir.
- **Maliyet Etkeni:** Veriler çoğu şirket tarafından zaten toplanmıştır ya da zamanında ve makul bir maliyetle toplanabilir.
- **Karşılaştırılabilir:** Veriler sektör içindeki şirketler arasında karşılaştırma yapmaya imkân tanır.
- **Eksiksiz:** Tek ya da bütün olarak yapılan ölçümler önemlilik arz eden hususla iliklendirilen performansı anlamak ve yorumlamak için yeterli bilgiyi sunar.
- **Yönsel:** Ölçüm sayısal değerlerdeki artış ya da azalışın performansın iyiye gittiğini veya kötüleştiğini gösteren açıklayıcı bilgiler sunar.
- **Denetlenebilir:** Ölçümün dayandığı veriler denetçiler tarafından doğrulanabilir.
- **Tarafsız:** Veriler performansı mümkün olduğunca gerçeğe uygun raporlar.

#### 4.7. Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS)

**31 Temmuz 2023** tarihinde Avrupa Komisyonu tarafından onaylanan düzenleme, Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlama Direktifi'ne (CSRD) tabi olan şirketleri, **2024 finansal döneminden itibaren** raporlarını Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları'na (ESRS) uygun olarak yayımlamakla yükümlü kılarak, Avrupa Birliği'nin sürdürülebilir bir ekonomiye geçişinde önemli bir adımı temsil etmektedir.

Düzenlemeye göre, çevresel ve sosyal etkilerin şiddetini belirlemede kritik faktörler, **ölçek, kapsam ve düzeltilmez karakter** olarak öne çıkmaktadır.

- a. **Ölçek**, bir olumsuz etkinin ne kadar ciddi olduğunu veya olumlu bir etkinin insanlar veya çevre için ne kadar faydalı olduğunu belirler. Bu faktör etkinin boyutunu ve etkisinin derinliğini değerlendirme açısından kritiktir.
- b. **Kapsam**, olumsuz veya olumlu etkilerin ne kadar yaygın olduğunu belirtir. Çevresel etkiler söz konusu olduğunda, kapsam çevresel zararın genişliği veya coğrafi bir çevrenin etkilenme derecesi olarak anlaşılabilir. İnsanlar üzerindeki etkiler söz konusu olduğunda, kapsam, olumsuz etkilenen kişi sayısını içerir.
- c. Son olarak, **düzeltilmez karakter**, olumsuz etkilerin düzeltilip düzeltilemeyeceği ve ne ölçüde düzeltilebileceği konusunda bilgi sunar, yani çevrenin veya etkilenen insanların önceki durumlarına geri döndürülebilme potansiyelini açıklar.

Bu faktörlerin birleşimi, şirketlerin tüm önemli konulardaki politikalarını, eylem planlarını ve hedeflerini ayrıntılı bir şekilde açıklamanın şeffaflığına hazırlıklı olmaları gerektiği anlamına gelmektedir.

ESRS, "**çifte önemlilik**" perspektifini benimser. Diğer bir deyişle, şirketler hem insanlar ve çevre üzerindeki etkileri hem de sosyal ve çevresel sorunların şirket için nasıl finansal riskler ve fırsatlar yarattığı konusunda raporlama yapmakla yükümlüdür.

Standartlar, iklim değişikliği, biyolojik çeşitlilik ve insan hakları dâhil olmak üzere tüm çevresel, sosyal ve yönetim konularını kapsar. Bu kapsamda belirlenen 12 ESRS standartları şunlardır:

- **ESRS 1: Genel Gereksinimler**, ESRS'ye göre raporlama yaparken uygulanacak **genel ilkeleri belirler** ve herhangi bir spesifik rapor içeriği içermez, ancak hangi raporların hazırlanması gerektiğine dair temel sağlar.
- **ESRS 2: Genel Açıklamalar**, hangi sürdürülebilirlik konusunun dikkate alındığına bakılmaksızın açıklanacak **temel bilgileri** belirtir. CSRD kapsamındaki tüm şirketler için ESRS 2 zorunludur. Ayrıca, ESRS 2, ESRS çevresel, sosyal ve yönetim standartlarının yapısını ve içeriğini belirtir. Toplam dört açıklama alanı tanımlar:

- ✓ Yönetim
- ✓ Strateji
- ✓ Etkilerin, risklerin ve fırsatların yönetimi
- ✓ Metrikler ve hedefler (*Gerçek detayın çerçeveye girdiği yer burasıdır. İlerlemeyi ölçmek ve bu hedefleri belirlemeye yardımcı olmak için kullanılması gereken metrikleri tanımlar.*)

ESRS1 ve ESRS 2 dışındaki diğer 10 standart ve içlerindeki bireysel açıklama gereksinimleri ve veri noktaları, **önemlilik değerlendirmesine** tabidir. Bu değerlendirme, şirketin **yalnızca ilgili bilgileri bildireceği** ve iş modeli ve faaliyeti için **ilgili olmayan söz konusu bilgileri atlayabileceği** anlamına gelir. Şirketler, sadece faaliyetlerine ilişkin bilgileri raporlamak zorunda olacaklar ve ortaya çıkan rapor bağımsız bir denetçi tarafından incelenecektir. Örneğin bir şirket, "İklim" başlığının önemli bir konu olmadığına karar verirse, raporda bu konuya yer vermeyecektir. Ancak bu kararının nedenlerini detaylı bir şekilde açıklamak ve şeffaf bir şekilde paylaşmak zorunda kalacaktır.

#### 4.8. Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Sürdürülebilirlik Açıklamaları

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu, sürdürülebilirlikle ilgili küresel bir standart oluşturmak üzere tasarladığı IFRS S1 ve S2'yi yayımlamıştır.

1 Ocak 2024'te yürürlüğe girmiştir.

S1 ve S2 ile finansal piyasalar için küresel karşılaştırılabilirliğin mümkün kılınması ve ülkelerin kamu politikalarına veya daha geniş paydaş ihtiyaçlarına yönelik olarak gerekirse ilave hükümler geliştirmelerine olanak tanınması amaçlanmaktadır.

IFRS S1'in amacı, bir şirketin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri ve fırsatları hakkında, finansal rapor kullanıcılarının şirkete kaynak sağlama konusunda karar vermelerinde faydalı olacak sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri açıklaması için genel gereklilikleri ortaya koymaktır. IFRS S1 oluşturulurken, IFRS Muhasebe Standartlarına benzer bir yaklaşım ele alınmış ve Finansal Raporlamaya ilişkin Kavramsal Çerçeve, IAS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu ve IAS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar başta olmak üzere IFRS Muhasebe Standartları ile tutarlı tanımlar ve gereklilikler standartta yer almıştır.

IFRS S2'nin amacı, işletmenin, genel amaçlı finansal rapor kullanıcıları için iklimle ilgili riskler ve fırsatlar hakkında bilgi açıklamasını zorunlu kılmaktır. IFRS S2, IFRS S1'i temel alarak bir şirketin iklimle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin açıklayacağı bilgiler için gereklilikleri belirlemektedir. IFRS S1'i uygulayan bir şirket, iklimle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin önemli bilgileri belirlemek ve açıklamak için IFRS S2'yi uygulamak zorundadır. IFRS S2, bir şirketin iklimle ilgili risklere ve fırsatlara ilişkin yönetim, strateji ve risk yönetiminin yanı sıra ölçütler ve hedefler hakkında bilgi açıklamasını da gerektirir. İklimle ilgili riskler, iklim değişikliğinin bir şirket üzerindeki potansiyel olumsuz etkilerini ifade etmektedir.

## TÜRKİYE YEŞİL MUTABAKAT EYLEM PLANI

### 5.1. Emisyon Ticaret Sistemi

Bu konu, 3.8. Emisyon Ticaret Sistemi başlığında işlenmiş olduğundan, tekrara düşmemek ve çalışmada yer kaplamaması açısından burada anlatılmayacaktır.

### 5.2. Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması

Bu konu, 3.7. Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması (CBAM) kısmında anlatılmış olduğundan, tekrara düşmemek ve çalışmada yer kaplamaması açısından burada anlatılmayacaktır.

### 5.3. Yeşil ve Döngüsel Bir Ekonomi

**NOT:** Bu kısım farklı başlıklar altında anlatılan konuların toplanmış hali olup, “okuma parçası” tarzıyla ele alınmıştır.

**Avrupa Yeşil Mutabakatı** (EU Green Deal), iklim değişikliği ile mücadele kapsamında Avrupa Birliği’nin **sıfır karbon emisyonu doğrultusundaki hedeflerini** ve taahhütlerini ortaya koyduğu yeni bir ekonomi anlayışını, yeni bir büyüme modelini içeren bir antlaşma, irade ve uygulama biçimidir. Ana hedef, Avrupa Birliği üyesi 27 ülkenin ortak düşüncesi ve iradesiyle Avrupa’yı dünyanın ilk iklim nötr veya sıfır karbon kıtası haline getirmek olarak belirlenmiştir. Bunun için, **2050’de Avrupa’yı tamamen karbondan arındırılmış bir kıta haline getirmek** ve bu doğrultuda diğer dünya ülkelerini de etkilemek için **2030 yılına kadar bir dizi politikanın belli bir takvim doğrultusunda kararlı bir şekilde uygulanması** kararı alındı.

2021 yılında yayınlanan **BM raporuna göre**; iklim değişikliğinin nedeni tartışmasız olarak insanların atmosfere saldırdığı sera gazlarıdır. Daha sıcak bir atmosferde daha fazla enerji ve daha fazla su buharı bulunmaktadır. Daha fazla enerji daha sıcak bir hava oluşumuna katkıda bulunurken fırtınaların etkisini de artırmakta, atmosferde daha fazla su buharı olması ise yağışların çok daha şiddetlenmesine neden olmaktadır. New York’ta 2021 Ağustos ayında saatte 48 kilogram yağış rekoru kırılmış, iki hafta sonra bu rakam saatte 81 kilogram olarak tespit edilmiştir. Yine geçtiğimiz yıllarda Avustralya’nın batısı kıyısında başlayan orman yangınları hemen hemen tüm kıtayı sarmıştır. Yine ABD’nin batı kıyısında, İsveç’te ve Sibiry’a görülen orman yangınları ülkemizin de içinde bulunduğu Akdeniz havzasında da görülmüştür.

Elbette bu durum ciddi bir toplumsal ve ekonomik yıkımı da beraberinde getirecektir. Örneğin atmosfere bırakılan karbon ve metan miktarı durdurulmayıp küresel ısınma bu düzeyde artmaya devam ederse 2050 yılında yaklaşık 250 milyon insanın yaşanabilir ortamı olmadığı için iklim göçmeni olacağı öngörülmektedir.

**OECD’nin 2015 yılında yayınladığı** “İklim Değişikliğinin Ekonomik Etkileri” adlı raporda; küresel ısınma ve iklim değişikliği konusunda herhangi bir önlem alınmaz ise küresel gayrisafi yurt içi hasılanın 2060 yılına kadar %1 ila % 3.3 oranında azalacağı tahmin edilmektedir. Yapılan istatistiki çalışmalarda, 25 bölge arasından 23 bölgenin olumsuz yönde etkileneceği, bilhassa Asya ve Afrika bölgelerinde etkilenme olasılığının çok daha fazla olabileceği öngörülmektedir. Bu durumda kazananın olmayacağı, küresel ekonomik sistemin (devlet ve özel) bütün aktörlerinin ciddi zarar görecekları net bir şekilde anlaşılmaktadır. İşte bu yüzden küresel ısınmanın nedeni olan sanayileşmiş ülkeler ve şirketler de eski düzenden farklı, karbonsuz yeni bir ekonomik düzenin inşa edilmesi gerektiğini, yine kendi çıkarlarının gereği olarak istemeye ve bu yönde yenilenmeye başlamışlardır. **Yeşil Mutabakat**, bu konudaki öncü girişimlerden biri olmuştur. İklim krizi ile mücadele etmek için diğer küresel aktörlere göre daha etkin rol üstlenen Avrupa Birliği, Avrupa Yeşil Mutabakatı ile kalıcı ve etkili bir dönüşümün mekanizmalarını net bir şekilde ortaya koymuştur. Yeşil Mutabakat Planı ekonominin hemen bütün sektörlerini içine alan köklü bir dönüşüm gerektirmektedir. Bu kapsamda Türkiye’nin en büyük ihracat pazarı olan AB ile ticaretine önemli etkileri olması kaçınılmazdır. Bu yüzden Avrupa Birliği Yeşil Mutabakat sürecine resmîyet kazandırdıktan hemen sonra Türkiye de **Yeşil Mutabakat Eylem Planı** hazırladı ve bununla ilgili Cumhurbaşkanlığı Genelgesi **16 Temmuz 2021’de Resmî Gazete’de** yayınlandı. Bu genelgeye göre 3 yıllık hazırlık ve geçiş süreci/dönemi içeren bir yol haritası ve takvim belirlendi. Plan’da;

1. Sınırdaki Karbon Düzenlemesi,
2. Yeşil ve Döngüsel Bir Ekonomi,
3. Yeşil Finansman,
4. Temiz, Ekonomik ve Güvenli Enerji Arzı,
5. Sürdürülebilir Tarım,
6. Sürdürülebilir Akıllı Ulaşım,

7. İklim Değişikliği ile Mücadele,
8. Diplomasi ve
9. Avrupa Yeşil Mutabakatı Bilgilendirme ve Bilinçlendirme Faaliyetleri

başlıklarında eylemlere yer verildi ve bütün kamu kurumları ile özel sektörün bu sürece uyumu doğrultusunda çalışmalara başlandı. Bununla birlikte küresel ısınma ve iklim değişikliğinin en somut olarak hissedildiği ülkelerden biri, farklı iklim koşullarını barındıran ve biyoçeşitlilik zengini bir coğrafyaya sahip olan Türkiye olmuştur. Türkiye, son 50 yılda sulak alanlarının yarısını kaybetti. Türkiye’de yüzey suları da, yeraltı suları da giderek azalmaktadır. Türkiye su kapasitesi açısından şu anda “su fakiri” konumunda olup küresel ısınmanın etkisiyle su kıtlığı statüsüne doğru gitmektedir. Bu durum Türkiye’nin gelecekte ciddi bir gıda güvenliği tehdidi altında olduğunu da göstermektedir. Türkiye’de 2000’li yılların başında 41 milyon hektar olan tarım alanı 2019’da %8 azalmıştır. Öyle ki tahılın tarihsel ana vatanı olan, yakın zamanlara kadar bir tahıl deposu olarak kabul edilen Anadolu coğrafyasında konuşlanmış Türkiye son 18 yılda 59 milyon ton buğday ithal etmiştir.

Türkiye’nin suları sadece azalmakla kalmamakta, aynı zamanda fabrika ve kent atıkları ile kirletilmektedir. Bu kirlenme biyoçeşitliliğe ciddi zararlar verdiği gibi gıda rezerv alanları olan tarım sahalarını etkileyerek gıda güvensizliğine yol açmaktadır. Küresel ısınmanın en önemli sonucu olarak ortaya çıkan kuraklaşma ve çölleşme sürecine paralel olarak gelişen bu olumsuz tablo Türkiye’nin iklim değişikliğine yol açan etmenlerin ortadan kaldırılması konusunda çok duyarlı, kararlı adımlar atması gerektiğini de belirlemektedir.

Türkiye’nin **2022 yılında Yeşil Mutabakat Eylem Planı** uygulamaya geçirirken Çevre ve Şehircilik Bakanlığı’nın ismini Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı olarak değiştirmesi ve bakanlığa bağlı yeni birimlerin ve sorumluluk alanların belirlenmesi ve ayrıca bütün kamu kurumlarının ve özel sektörün yeşil mutabakat sürecine uyum çalışmalarına başlamaları bu anlamda umut verici gelişmelerdir.

**2016 yılında yürürlüğe giren Paris Antlaşması’nda** daha somut ve uygulanabilir bir iklim stratejisi büyük bir küresel uzlaşma süreci içerisinde kabul edildikten ve daha belirgin bir küresel çözüm iradesi ortaya konduktan hemen sonra Avrupa Komisyonu **2019 yılının Aralık ayında Avrupa Yeşil Mutabakatı’nı** kabul ederek uygulamaya geçirdi. 2050 yılına kadar Avrupa kıtasını sera gazı salınımlarının sınırlandırıldığı ilk iklim nötr kıta haline getirmeyi hedefleyen yeşil dönüşümü gerçekleştirmek temel hedef olarak belirlenmiş ve bu doğrultuda somut adımlar atılmaya başlanmıştır. Mutabakat, Avrupa Birliği ile ticaret ilişkisi olan ülkeleri -sıfır salımı tam olarak gerçekleştiremeye bile- ticari ilişkinin devamı açısından düşük karbon ekonomisine geçmek zorunda bırakmaktadır. Bu çerçevede Mutabakat, AB ekonomisini sürdürülebilir bir ekonomik yapıya dönüştürmek amacıyla yeni bir büyüme stratejisi öngörmekte ve bu anlamda küresel iklim değişikliğine karşı verilen kararlı bir mücadele biçimi olarak değerlendirilmektedir. Yeni, yeşil bir büyüme stratejisini uygulamaya geçiren AB, 2050 yılına kadar sera gazı emisyonlarının olmadığı, kaynak verimliliğine dayanan rekabetçi bir ekonomiye sahip olmayı hedefleyerek sürdürülebilir kalkınma anlayışının gerçek anlamına uygun bir politikayı benimseme iradesini belki de ilk defa bu kadar somut bir şekilde ortaya koymuş bulunmaktadır.

Cambridge Üniversitesi bünyesinde yapılan bir araştırmaya göre Dünya’nın %97’sinin insan tarafından bozulduğu, insanın zarar veremediği sadece % 3’lük bir dünya alanının kaldığı bir dönemde ve bozan tüketimci ekonomik anlayış konusunda temel bir sorgulama ve dönüştürme daha da doğrusu durdurma yapılmadığı sürece kalıcı bir çözüm ne derece gerçekleşebilir? Bu da ayrı bir tartışma konusudur.

Yeşil Mutabakat, sadece iklim sorununa çözüm olacak bir çevre politikası yaklaşımı olmasının ötesinde kaynakları verimli kullanmayı, rekabetçi bir piyasa ekonomisini de güçlendirmeyi hedefleyen yeni bir kalkınma-büyüme stratejisi olarak geliştirildi. 1930’lu yılların kriz ortamında bir çözüm olarak uygulamaya konulan kamu ekonomisini işlevselleştiren Keynezyen “Yeni Düzen” adından esinlenerek konulan “**Yeşil Yeni Düzen**” adıyla Keynesçi büyüme ekonomisinden etkilendiği anlaşılan bu yaklaşım temiz enerji ile üretim sürecinin devam etmesini ve bu şekilde 2100 yılında en fazla 1,5 derecelik ortalama sıcaklık artışında kalabilmek için karbon emisyonlarını 2030 yılı itibariyle yaklaşık **% 45 azaltmak** ve **2050 itibariyle net sıfır emisyon**a ulaşmak hedefini belirledi.

AB’nin “sıfır karbon” hedefi doğrultusunda radikal bir dönüşüm içerisinde olmasının da elbette özel nedenleri vardır. Bunlar:

1. 1970’li yıllardan beri etkin olan çevre ve iklim sorunlarıyla ilgili en önemli uyarıları gerçekleştiren “yeşil siyaset”in en güçlü olduğu bölge Avrupa’dır. Öyle ki, Avrupa Birliği’nin temel dinamosu olan

Almanya’da Yeşiller uzun yıllar iktidar ortağı olmuşlardır. Avrupa Parlamentosu’nda Yeşiller’in ağırlığı da her zaman kendisini hissettirmektedir. Bu da özellikle iklim konusunda daha radikal çözümlerin Avrupa hükümetlerinin gündemine olmasını sağlamıştır.

2. Sıfır Karbon hedefi öncelikle yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı bir üretim ve tüketim sistemi gerektirmektedir. Yani petrol, doğal gaz, kömür gibi fosil yakıtlara dayalı sistemin azaltılması hatta tamamen devre dışı bırakılması öngörülmektedir.

Avrupa Yeşil Mutabakatı, “karbon sıfır” hedefine ulaşma doğrultusunda belirlenen yol haritasına göre yedi stratejik eylemin gerçekleşmesini öngörmektedir. Bunlar:

1. **Enerji razının** karbonsuzlaştırılması;
2. Temiz, güvenli ve bağlantılı **taşımacılık**;
3. Enerji verimliliğinin **en üst düzeye** çıkarılması;
4. Endüstriyel **modernizasyon** ile tam döngüsel ekonomi;
5. **Akıllı ağ yapısı** ve ara bağlantılarının geliştirilmesi;
6. **Biyoeconomünün** geliştirilmesi ve karbon yutak alanlarının oluşturulması;
7. **Karbon yakalama** ve depolama yönetimlerinin geliştirilmesi.

Aslında AB, uzun zamandır bu stratejilerin alt yapı hazırlığı doğrultusunda çalışmalar yapmaktaydı. AB ülkeleri, sıfır karbon hedefine ulaşmak için yapmış oldukları dönüşüm modernizasyonu sayesinde 1990-2018 yılları arasında % 61’lik bir ekonomik büyüme sağlarken, sera gazı emisyonlarını da ortalama % 23 azaltmayı başarabilmişti. İşte bu sonuçlar tam da Yeni Yeşil Mutabakat Düzeni’nin hedeflediği şekilde hem ekonomiyi hem de ekoloji gözetken bir kalkınma anlayışının uygulanabilir olabileceğini gösterdiğinden 2019 yılında Yeşil Mutabakat metni AB ülkeleri tarafından büyük bir kararlılıkla ve uygulama iradesiyle kabul edildi. Dönemin Avrupa Komisyonu Başkanı Ursula Van Derlegen’in şu sözleri Yeşil Mutabakat’ın AB için ne anlama geldiğini gayet açık bir şekilde özetlemektedir: “Yeşil Mutabakat halkımızın çağrısına Avrupa’nın çağrısıdır. Yeni bir büyüme stratejisidir. Bir yandan emisyonları azaltırken diğer yandan yeni iş imkânları yaratıp yaşam kalitesini artıracaklarını savunur.”

Şu da bir gerçek ki, Yeşil Mutabakat’ın bu hedeflerine ulaşmak için 1 trilyon Euro’nun üzerinde bir finansman mekanizmasının devreye sokulması gerektiği öngörülmüyor. Bu durum, AB ekonomisinin küresel ekonomik sistem içerisindeki etkisi dikkate alındığında, mevcut küresel ekonomik düzenin de yeniden inşa edilmesi anlamına gelmektedir. Öte yandan, gelecek için kıyamet senaryolarının gündeme gelmesine yol açan küresel ısınmayı önlemek için 2050’ye kadar Dünya genelinde karbon emisyonunu sıfıra indirmek hedefi belirginlik kazanmıştır. Bu, Paris Konferansı’ndan beri sadece AB’nin değil, bütün ülkelerin ortak hedefi haline gelmeye başlamış ancak AB “yeşil mutabakat”ı bu konuda öncü olmuş, somut, uygulanabilir ve hatta uygulanmaya başlanan bir eylem planı ile yeni bir dönüşüm yaşanmaya başlamıştır.

**Yeşil Mutabakatın Ekonomik Güzergahı:** Doğrusal Ekonomiden Döngüsel Ekonomiye Avrupa Birliği’nin uygulama iradesini belirlediği, açıkladığı Yeşil Mutabakat yeni bir yeşil düzen ile birlikte bu düzenin “olmazsa olmaz” temeli olarak yeni bir ekonomik model ortaya koymaktadır. Bu yeni model, “döngüsel ekonomi” adı altında uzunca bir dönem iktisat ve çevre literatüründe alternatif ekonomiyi içeren bir çözüm önerisi olarak tartışıldıktan sonra, 2050’ye kadar sıfır karbon hedefi doğrultusunda başta Avrupa Birliği olmak üzere, dünyanın birçok bölgesinde kabul edilmiş ve/veya uygulamaya konulmaya başlamıştır. Özellikle Avrupa Birliği, döngüsel ekonomi anlayışı doğrultusunda 1990’lı yıllardan itibaren kurumsal-yasal atılımlar yapmaktadır. Nitekim bu politikalar neticesinde 1990 ile 2018 yılları arasında sera gazı emisyonları %23 oranında azaltılırken, ekonomi de %61 büyümüştür. Demek ki, AB Yeşil Mutabakat ekonomisi, ön denemesi yapılmış ve başarıya ulaşmış bir model olarak kabul edildiği için 2018 yılından itibaren bütünüyle uygulama süreci başlatılmıştır. Döngüsel ekonomi, esasında ekonomiyi kapitalist tüketim ekonomisinin dolaşımında bıraktığı atıklar üzerinden yeniden değerlendirmekte doğadaki döngüsel işleyişe uygun bir ekonomik döngü meydana getirerek kirliliği, kaynak israfını ve karbon miktarını azaltmayı hedeflemektedir. Sanayi Devrimi’nden bu yana kapitalist sistemle bütünleşerek geliştirilen ve elbette çevresel tahribatın, iklim krizinin nedeni olarak da kabul edilen doğrusal ekonomi öncelikle sorgulanmış ve bu ekonomik anlayıştan uzaklaşmadıkça üretim sürecinde karbon emisyon azaltılmasının mümkün olamayacağı düşünülmüştür. Döngüsel ekonominin karşıtı, karbon emisyon hacmini sürekli olarak artıran kapitalist tüketim ekonomisinin yaklaşımı olan doğrusal ekonomidir. Doğrusal ekonomiyi üretici kontrol ederken döngüsel ekonomiyi mal sahibi veya ürün kullanıcısı kontrol eder. Doğrusal ekonomide nesnelere üretilip satıldıklarında ekonomik süreç tamamlanırken döngüsel ekonomide, nesnelere sahipleri

tarafından yeniden kullanıma, onarıma, paylaşımına ve/veya atık sistemine sokulduğundan süreç satış sonrası da devam eder. Asırlar sonunda görünen tablodan anlaşılmaktadır ki, yap-kullan-at veya üret-tüket-kirlet şeklinde ilerleyen doğrusal ekonomi anlayışı sürdürülebilir bir ekonomik anlayış değildir. İhtiyaçların ötesinde aşırı üretim, doğal kaynakların tükenmesi, kaynakların aşırı kullanımı, ürünlerin yaşam döngülerinin kısalması, atık birikimi gibi sonuçlara yol açan doğrusal ekonomi sera gazı emisyonlarını muazzam ölçüde artırmakta, ekosistem üzerinde baskı yaratmakta ve ayrıca fiyat dalgalanmaları, arz talep krizi, rekabet ortamının zayıflaması gibi makroekonomik sorunları da beraberinde getirmektedir. Yani doğrusal ekonominin, içinde barındırdığı sömürü ve atıkcı sistem dolayısıyla hem çevresel hem de ekonomik açıdan sorunlu, krizli bir ekonomi biçimi olarak artık miadını doldurduğu düşünülmektedir. Bu yüzden, yine dar anlamda atık sistemi üzerinden gerçekleştirilen bir değerlendirmeyle “döngüsel ekonomi” adı altında yeni bir model sunulduğu gibi başta AB olmak üzere uygulamaya da geçirilmeye başlamıştır. Bir ekonomik sistem içerisindeki üretim (hammadde-mamul madde-fabrika), dağıtım (ticaret, pazarlama, nakliye vs.) ve tüketim (yeme, içme, etkinlikte bulunma, üretim girdisi ve tüketim biçimi olarak kullanma) süreçlerinde malzeme ve enerji kullanımını azaltan, yeniden kullanan veya dönüştüren bütün faaliyetler döngüsel ekonomi kavramı içerisinde değerlendirilmektedir. Kavram ilk defa 1992’deki Birleşmiş Milletler Çevre ve Kalkınma Konferansı’nda kullanılmış ve kavramın içeriği daha sonra oldukça genişleyerek temel bir çevre politikası aracı olarak tanımlanmaya başlamıştır. “Döngüsel ekonomi, dayanıklı tasarım, onarım, bakım, yeniden kullanım, yeniden üretim, geri dönüşüm ve yenileme yoluyla elde edilebilen enerji ve malzeme döngülerinin kapatılması, yavaşlatılması ve azaltılmasıyla atık ve kaynak girdisinin, emisyonunu ve enerji kaçığının azaltıldığı bir yeniden üretim sistemi olarak kabul edilmektedir.”

Döngüsel ekonominin ana amacı kullanılan ürünlerin uzun süre korunmasını sağlamak ve mümkün olduğunca az atık ortaya çıkarmaktır. Bu anlamda tamamen tüketim toplumunun zıddı olan döngüsel ekonomi, ilhamını doğadan, doğal döngüden almıştır. Çünkü doğada atık yoktur, her şey yeniden kullanılır.

Sürdürülebilirlik anlayışıyla bağlantılı olan döngüsel ekonomi esas olarak stokların ve nesnelerin ömürlerinin uzatılması ilkesinden doğmuştur. Bunun için de metalleri ve malzemeleri kullanım değeri kalmayınca kadar sürekli olarak kullanmak gerekmektedir. Bu şekilde toplumsal ihtiyaçlar daha düşük maliyetle karşılanırken (üzerine baskı kurma azalacağından) doğanın korunması da sağlanabilecektir. Bu anlayışıyla döngüsel ekonomi kısa ömürlü çok çeşitli ürünlerle donatılmış kitlesel üretime dayalı ve değişim değerini ön plana çıkaran metacı tüketim kültürünün yine piyasa mekanizması içerisinde bir alternatifini oluşturmaktadır. Döngüsel ekonomi, her şeyden önce ekolojik döngüyü takip eden atık yönetimi üzerine inşa edilmiştir. “**3R prensibi**” (reuse, reduce, recycle) olarak adlandırılan atık yönetimi anlayışı döngüsel ekonominin dayanağını oluşturmuştur. Bu bağlamda ekonomik-sosyal yaşamdaki “yeniden kullanım”, “azaltım” ve “geri dönüşüm” süreçlerini öngören döngüsel ekonomi, kaynak kullanım miktarında ciddi bir tasarruf durumu ortaya çıkararak ülke ekonomisine önemli bir katkı sağlamaktadır. Esasında Avrupa Birliği, kapsamlı Yeşil Mutabakat sürecini başlatmadan önce döngüsel ekonomiyi uygulama girişimini başlatmıştır. “Avrupa Birliği Döngüsel Ekonomiye Yönelik Bir Eylem Planı” adındaki plan metni 2015 yılında açıklanmış ve bu planda bir ürünün döngüsel bir süreç içerisinde girmesi için gerekli olan eylemleri belirlenmiştir.<sup>27</sup> Bu döngüsel süreç dört eylem biçimi ile işlemektedir:

1. Kaynak kullanımında yeniden kullanılabilen veya geri dönüştürülmüş kaynaklara öncelik vermek,
2. ürünü kullandıktan sonra bileşenlerini yeniden kullanmak veya materyalleri geri dönüştürmek,
3. ürün yaşam seyrini arttırmak ve
4. ürünleri daha yoğun kullanmak.

Avrupa Birliği’ne göre **döngüsel ekonomi**, ürün, malzeme ve kaynakların değerinin ekonomide olabildiği kadar uzun tutulduğu ve atık miktarının en düşük olduğu bir ekonomi anlayışıdır. Tamir edici, tamirciliğe fırsat veren bir sanayi ekonomisini benimserken yenilenebilir enerjiyi ön plana çıkarmayı, kimyasalların kullanımını en aza indirmeyi ve israf ekonomisini yok etmeyi hedefleyen bir ekonomik anlayıştır.

Sadece atık süreci ile bağlantılandırıldığında döngüsel ekonominin daha dar anlamda, ürünlerin kullanım süreci içerisindeki durumu, konumu ve kullanma kapasitesinin artırılması, kaynak israfının önlenmesi gibi eylemler çerçevesinde ele alındığı görülmektedir. Elbette döngüsel ekonomi, öncelikle bu boyutuyla ele alınmalı ve sadece bu boyutuyla sıfır karbon doğrultusunda önemli bir etken olduğu söylenebilir. Ancak döngüsel ekonomi, esasında Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı içeriğinde yer alan diğer kavram ve olgularla gerçek anlamda alternatif bir ekonomik yaklaşım hüviyeti kazanabilecektir. Bu çerçevede makalenin Giriş kısmında ifade ettiğimiz Yeşil Mutabakat kavramları ve yaklaşımları döngüsel ekonominin geniş anlam içeriğini oluşturmaktadır. Bu anlamda yenilenebilir enerji, gıda

güvenliği, atık yönetimi ve sınırdaki karbon düzenlemesi döngüsel ekonominin alternatif oluşum çerçevesini oluşturmaktadır. Atık yönetimi zaten, yukarıda anlatılan dar anlamdaki döngüsel ekonomi yaklaşımı içerisinde değerlendirilebileceği için burada diğer kavram ve yaklaşımları döngüsel ekonomi bağlamında kısaca değerlendirmek uygun olacaktır. Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı'nda temel ilkeler ifade edilirken en başta "temiz, uygun maliyetli ve güvenli enerji sağlamak" ifadesi konmuştur. Çünkü atmosferdeki sera gazlarının %75'inden fazlası sektörlerin enerji üretimi ve kullanımından kaynaklanmaktadır.

Avrupa Yeşil Mutabakatı çerçevesinde yenilenebilir enerjiye geçiş süreci;

1. Enerji kaynaklarının üretici ve tüketicilere uygun maliyetli ve güvenilir bir şekilde ulaştırılması,
2. Sürdürülebilir enerji koşullarını sağlamak için kirlilik arz etmeyen yenilenebilir enerji kaynaklarına yönelmek kaçınılmaz olmakla birlikte, özellikle geçiş sürecinde kirliliği enerji kullanımından kaynaklanan atıkların tespit edilmesi, depolanması ve geri dönüştürülmesi, yani bu anlamda (dar anlamda) döngüsel ekonomi ilkelerine uyulması önem kazanmaktadır. Kısacası, Avrupa Birliği'nin güvenilir, ulaşılır ve sürdürülebilir enerji hedeflerinin gerçekleşmesi, yenilenebilir enerji kaynaklarından beslenen üretim ve tüketim süreciyle, dolayısıyla döngüsel ekonomiyle uyumludur.

Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı sürecinde **gıda güvenliği kavramına** "Tarladan Sofraya": Adil, Sağlıklı ve Çevre Dostu Bir Gıda Sistemi" başlığı altında yer verilmiştir. Buradaki temel hedef, tarımsal üretim sisteminde tarımsal kimyasalların kullanım ve risklerini önemli ölçüde azaltmaktır.

Ayrıca gıda üretim, tedarik, dağıtım, tüketim zincirinde yer alan bütün aktörlerin (üretici, tedarikçi, tüketici) genel yapısını, birbirleriyle ve doğayla ilişkilerini dönüştürmeyi hedefleyen ilkeler benimsenmiştir. Bu süreçte karbon ayak izinin en aza indirilmesi, üretici ve tüketici arasındaki araçların mümkün olduğunca ortadan kaldırılarak tarladan çıkanın en kısa sürede tüketiciyle buluşmasını sağlayacak sürdürülebilir bir gıda sistemini oluşturmak döngüsel ekonominin felsefesine uygun bir uygulama ve yaklaşım olacaktır.

**Avrupa Birliği Yeşil Mutabakatı** ve döngüsel ekonominin **en önemli araçlarından** biri de "Sınırdaki Karbon Düzenleme Mekanizması"dır (SKDM). 14 Temmuz 2021'de Avrupa Komisyonu Avrupa Birliği üyesi olmayan ülkelerden AB'ye doğru oluşan emisyon yoğun ürünlerin ithalatına karbon vergisi koyacak bir mekanizma önerisini ortaya atmıştır. Bir tür "ekolojik gümrük vergisi" diyebileceğimiz SKDM, karbon emisyon oranını küresel bazda düşürmek için güçlü somut bir teknik uygulama olarak değerlendirilmektedir. Uygulama yılı 2023 olarak belirlenen bu mekanizmayla birlikte Avrupa Birliği, 2030 yılına kadar 1 trilyon dolar kaynak toplayabileceğini öngörmektedir. AB, bu mekanizmayla kendi içerisinde uyguladığı yeşil dönüşüm sürecini ve döngüsel ekonomi modelini diğer ülkelere de dayatarak küresel bir yeşil dönüşümün önünü açarken öte yandan sıfır karbon hedefi doğrultusunda ciddi sınırlılıklarla muhatap olan AB firmalarını haksız rekabete karşı korumayı hedeflemektedir. Bu açıdan ülkemiz önemli bir örnektir. AB'nin Türkiye ihracatındaki payı %41'tir. Eğer Türkiye, sınırdaki karbon vergisi mekanizmasına uygun, düşük karbonlu, döngüsel bir ekonomik yapıyı/sistemi en kısa sürede inşa edemezse ödeyeceği karbon vergilerinden dolayı durumun ülke ekonomisine yıllık maliyetinin 1,8 milyar Euro olacağı tahmin edilmektedir. Bu yüzden Türkiye son yıllarda Avrupa Yeşil Mutabakat sürecine, SKDM'ye bütün ekonomik-yönetsel aktörleriyle, sektörleriyle birlikte uyum sağlamak için büyük çabalar harcamaya başlamıştır. Buna paralel olarak döngüsel ekonominin de vücut bulması için özellikle sıfır atık çerçevesinde, devlet öncülüğünde büyük projeler kampanyalar uygulamaya geçirilmeye başlanmıştır.

#### 5.4. Yeşil Finansman

**Yeşil finansman** terimi, **doğa dostu**, çevreye faydalı veya daha az zararlı ürünlerin kullanılması ve projelerin uygulanması için finans kuruluşları tarafından uygun fırsatlar sunularak bu ürün ve **projelerin finanse edilmesidir**. Burada **düşük faiz oranları**, düşük banka masrafları, çevreci kuruluşlara bağışlar, vb. yollarla müşterilerin "yeşil" finansal ürünler kullanmaları teşvik edilmektedir. Yeşil finansman günümüzde sürdürülebilir küresel kalkınmanın önemli ayaklarından biri olarak görülmektedir.

Yeşil finansmanın, firmaları özendirici enstrümanlarından biri de **yeşil enerji sertifikasıdır**. Bu sertifika, üretimi esnasında yenilenebilir enerji kaynaklarından faydalanan kuruluşlara proje bazında verilen bir belgedir. Söz konusu üretici firma, yatırımını yeşil sertifika sistemine dâhil ederek uluslararası sertifika ticareti yapmak ve mevcut üretiminin **kwh'i başına ek gelir** (sertifikası olan firmanın daha ucuza kredi bulunması yoluyla kaynak maliyetinin azaltılmasıyla) kazanma imkânı bulabilmektedir. Daha çok **Hollanda, Danimarka ve İtalya'da** uygulanmaktadır .

Finansal hizmet sektörü dört alt sektör halinde ele alınmaktadır. Bunlar:

- 1) Bireysel Bankacılık;
- 2) Kurumsal Bankacılık ve Yatırım Bankacılığı;
- 3) Varlık Yönetimi ve
- 4) Sigorta şeklindedir.

#### 5.4.1. Dünyada Yeşil Finansman

2005'den beri %200'den daha fazla artışa rağmen, temiz enerji yatırımlarında finansal krizin etkisiyle 2008-2009 yılları arasında kötüleşme oluşmaya başladı. Buna rağmen 2010 yılında 243 milyar \$ ile rekor kırdı ve bu da yatırımların 2006 yılını ikiye katladığını ve 2004 yılını neredeyse dörde katladığını göstermekteydi. 2009 yılındaki resesyondan büyük bir geri dönüş yapan Çin %30'luk bir yatırım sıçraması ile Avrupa dışında güneş enerjisi ve rüzgâr enerjisi sektöründeki en büyük atak olmuştur.

**Varlık finansı;** rüzgâr çiftlikleri, güneş enerji parkları ve bio-yakıt tesisleri gibi %19'luk büyümeyle 127,8 milyar \$ yatırım değerine ulaşan fayda ölçekli projeleri egemen olmaya başlamıştır. Girişim sermayesi ve özel sermaye yatırımları da resesyon nedeniyle düşen fakat 2010 yılında yeniden %18 artarak 17,4 milyar \$'a çıkan toplam piyasa yatırımlarına nazaran 2009'dan beri %28 artışla 8,8 milyar \$' çıkmıştır. Büyüyen enerji ihtiyacı ise özellikle Asya'da temiz enerji yatırımlarında gelecekte büyümeyi sürdürecektir. Çin hükümetinin tahminlerine göre ülkenin enerji talebi 2020 yılında 2 katına çıkacaktır ve Uluslararası Enerji Ajansı (IEA)'na göre 2025'de Çin, Amerika Birleşik Devletleri'ni geçecektir ve dünyanın en büyük yakıt ve gaz ihracatçısı olacaktır. Hiç şüphe yok ki kısa süre sonra Çin temiz enerji finansı ve yatırımlarında A.B.D.'nin yerini alacaktır. Çin her ne kadar yakın gelecekte temiz enerji yatırımlarında liderliğe devam edecek gibi dursa da Çin'le birlikte Hindistan, Japonya ve Güney Kore de Avrupa ve Amerika'yı izleyecektir. İleriki yıllarda temiz enerji projeleri G-20 ülkeleri tarafından bir takım kurullarla belirli bir taslağa oturtulursa sonraki 10 yılda temiz enerji yatırımlarının varlıkları 2,3 trilyon \$'a ulaşabilecektir.

Bir piyasa ürünü olarak enerjinin çevre dostu niteliğinin, fiziksel biriminden ayrı olarak satılabilmesine veya takas edilebilmesine olanak veren pazarlanabilir yenilenebilir enerji kredisi (tradable renewable energy credit-TREC) geçmiş birkaç yılda Avustralya, Avrupa ve yenilenebilir enerjinin çevresel hedefleriyle karşılaşılan yerlerde yoğun ilgi görmektedir. ABD'de de TREC popülaritesi gitgide artmaktadır. Son zamanlarda yapılan çalışmalarda ortaya çıkan sonuçlara göre temiz enerji yatırımlarında belirgin bir ilginin varlığından bahsedilmektedir. Mercer adlı danışmanlık firmasının "2011'in en büyük yatırım trendleri" raporuna göre piyasalar, çevre, sosyal ve hükümet faktörleri yatırım yapılırken göz önüne alınmaktadır.

Yeşil finansal ürün ve hizmetlerin dünyadaki kullanımına bakıldığında, Avrupa'da başı çeken **Hollanda** (ABN AMRO, Dutch Bank, Rabobank, vs.) ve **İngiltere** (Barclays, CFS, Abbey, HBOS, Halifax, vs.)'nin yanı sıra Almanya (Deutsche Bank, vs.), İrlanda (Bank of Ireland, vs.) ve **İsviçre** (Credit Suisse, vs.) de yeşil finansal ürünlerin hatırı sayılır derecede görüldüğü ülkelerdir. **ABD** (Bank of America, Citigroup, JP Morgan, Wells Fargo, vs.), **Kanada** (CHMC, VanCity, vs.), bazı **Latin Amerika ülkeleri** (özellikle orman bonoları alanında) ve **Avustralya** (Bendigo Bank, vs.) da Avrupa'nın ardından yeşil finansal ürünlerin geliştiği ülkeler arasındadır.

#### 5.4.2. Türkiye'de Yeşil Finansman

Ülkemizde de bankalar 2012 yılında doğa dostu yenilenebilir enerji ve enerji verimliliğini öne çıkaran yeşil finansman yarışı içine girmişlerdir. Avrupa kaynaklı fonları kullanan bankalar, kredi vadelerini 15 yıla kadar uzatmış, aylık faizleri ise % 1'den başlatmışlardır.

Türkiye, çevresel destek anlamında Avrupa bölgesinde ele alınmaktadır. Özellikle **Avrupa Yatırım Bankası, Avrupa Konseyi Kalkınma Bankası, Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası, Fransız Kalkınma Bankası Proparco, JBIC, Alman Sanayileşme Fonu** gibi çok sayıda yabancı banka ve fon, Türk bankaları aracılığıyla çevre dostu enerji üretecek girişimcilere uzun vadeli, düşük faizli kredi sunmaktadır. Yenilenebilir enerji alanında en fazla yabancı kaynak sağlayan kuruluşlardan biri **Türkiye Sürdürülebilir Enerji Finansmanı Programı (TURSEFF)**'dir.

TURSEFF, 60 aya kadar vadelerde aylık % 1'den başlayan faiz oranlarıyla finansman sağlamaktadır. Türkiye'de birçok ticari krediden çok daha uygun faizlerle sağlanabilen yenilenebilir enerji kredileri sunan bankalar ve krediler şu şekildedir:

- **Vakıfbank:** Avrupa İmar ve Kalkınma Bankası ile yaptığı anlaşma kapsamında özellikle yurtdışı kaynakları kullanarak başta fotovoltaik (güneşten enerji üretme) ve rüzgâr enerjisi yatırımları olmak üzere yenilenebilir

enerji alanında kredi kullandırmaktadır. Finanse edilecek projelerin çevreye minimum etki bırakmasına önem verilmekte, 1 yılı ödemesiz 5 yıl vadeli kredi sağlanmaktadır.

- **Türkiye Sınai Kalkınma Bankası:** Pek çok sayıda uluslararası kuruluştan sağladığı uzun vadeli kaynaklarla işletmelere yenilenebilir enerji, enerji verimliliği ve çevre kredileri kullandırmaktadır. Bir kuruluşun TSKB'den kredi alabilmesi, öncelikle yatırımın belli bir kısmını kendi özkaynak ile karşılaması şartına bağlanmaktadır. Bunun yanısıra projelerin verimliliği, fizibiliteleri ve gelecekteki nakit akışıyla kredileri geri ödeme güçlerine bakılıyor.
- **Türk Ekonomi Bankası:** İşletmelere "Enerji Veren Kredi" sloganıyla Fransız Kalkınma Ajansı kaynaklı finansman sağlamaktadır. Bu krediyle 15 milyon TL'den daha düşük ciroya sahip KOBİ'ler hedeflenmektedir.
- **Denizbank:** 2005 yılından bu yana 800 milyon \$'lık kredi, yirmi beşi aşkın hidroelektrik santrali ve baraj, dört rüzgâr enerjisi santrali projesini finanse etmede kullanılmıştır.
- **İş Bankası:** Yenilenebilir enerji alanında başta hidroelektrik santral olmak üzere rüzgâr, jeotermal ve biyokütleyle dayalı projeler kredilendirilmektedir.

## TÜRKİYE SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI

### 6.1. TSRS 1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler

**TSRS 1'in amacı;** bir işletmenin -genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları açısından işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak- sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılmaktır.

Bu Standart, bir işletmenin **kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını**, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek **sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri** açıklamasını zorunlu kılar. Bu Standardın amaçları doğrultusunda, söz konusu risk ve fırsatlar toplu hâlde "işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar" olarak anılır.

Bu Standart aynı zamanda bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili **finansal açıklamalarını nasıl hazırlayacağını** ve raporlayacağını da belirtir.

#### Kapsam

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları bu standarda göre uygular.

İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar bu Standardın kapsamı dışındadır.

Diğer TSRS'ler, bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili belirli risk ve fırsatlara ilişkin açıklama yapması gereken bilgileri belirler.

İşletme, ilgili genel amaçlı finansal tablolarının Türkiye Muhasebe Standartlarına veya diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına bakmaksızın, TSRS'leri uygulayabilir.

Bu Standart, kamu iktisadi teşekkülleri de dâhil olmak üzere kâr amaçlı işletmeler açısından uygun bir terminoloji kullanır. Özel sektörde veya kamu sektöründe kâr amacı gütmeyen faaliyet gösteren ve bu Standardı uygulayan işletmelerin, TSRS'leri uygularken belirli bilgi unsurları için kullanılan tanımlamaları değiştirmeleri gerekebilir.

#### Kavramsal temeller

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin faydalı olması için; bu bilgilerin ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun bir şekilde sunması gerekir. Bunlar sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin temel niteliksel özellikleridir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda, söz konusu bilginin faydası artar. Bunlar, sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin bu niteliğini artıran özelliklerdir.

#### Gerçeğe uygun sunum

Sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama seti, bir işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini makul ölçüde etkilemesi beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatları gerçeğe uygun bir şekilde sunar.

Gerçeğe uygun sunum, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin ihtiyaca uygun bilgilerin açıklanmasını ve bunların bu Standartta belirtilen ilkelere uygun olarak gerçeğe uygun şekilde sunulmasını zorunlu kılar. Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için işletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların tam, tarafsız ve doğru bir betimlemesini sunar.

*Önemlilik;* ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hâlidir ve işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları bağlamında, bilgilerin ilgili olduğu unsurların niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alır.

Gerçeğe uygun sunum işletmenin aşağıdakileri yapmasını da zorunlu kılar:

- Karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir bilgilerin açıklanması ve
- TSRS'lerde yer alan belirli duruma özgü hükümlere uygunluk sağlamanın, genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışları, finansmana erişimi ve sermaye maliyetleri üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlamak için yetersiz kalması durumunda, ilave bilgiler açıklanması.

Gerekli olduğunda ilave bilgilerin açıklanmasıyla birlikte TSRS'lerin uygulanması sonucu, gerçeğe uygun sunumu sağlayan sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yapıldığı varsayılır.

### Önemlilik

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin olarak, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek önemli bilgileri açıklar.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar bağlamında bilgi; bilginin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının, finansal tablolar ile sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları içeren ve belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan bu raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa önemlidir.

### Raporlayan işletme

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olmalıdır.

### Bağlantılı bilgi

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdaki bağlantı türlerini anlamalarına imkân verecek şekilde bilgi sağlar:

- a. Bilginin, ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantılar—örneğin, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risk ve fırsatlar arasındaki bağlantılar ve
- b. Aşağıdaki bağlantılar:
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında sunduğu açıklamalar arasındaki bağlantılar—örneğin; yönetim, strateji, risk yönetimi ile metrik ve hedeflere ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar ve
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında sunduğu açıklamalar ile işletme tarafından yayımlanan diğer genel amaçlı finansal raporlar arasındaki bağlantılar.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların ilgili olduğu finansal tabloları belirler.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar, - Türkiye Muhasebe Standartları veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri dikkate alındığında mümkün olduğu ölçüde- ilgili finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan ve karşılık gelen veri ve varsayımlarla tutarlı olmalıdır.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda ölçü birimi olarak bir para birimi belirtildiğinde, işletme ilgili finansal tablolarının sunum para birimini kullanır.

### Temel içerik

Başka bir TSRS belirli durumlarda aksine izin vermedikçe veya aksini gerektirmedikçe, işletme aşağıdakilere ilişkin açıklama sunar:

- **Yönetişim:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek ve yönetmek için kullandığı yönetim süreçleri, kontrolleri ve prosedürleridir.
- **Strateji:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetmek için kullandığı yaklaşımdır.
- **Risk yönetimi:** İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçlerdir ve
- **Metrikler ve hedefler:** İşletmenin; kendi belirlediği veya mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili performansdır.

### Yönetişim

Yönetişime ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullandığı yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarını sağlamaktır.

Bu amaca ulaşmak için işletme aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:

- a. Yönetişim organı/organları (üst yönetimden sorumlu bir kurulu, komiteyi veya eşdeğer bir organı içerebilir) veya sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetiminden sorumlu kişi/kişiler. İşletme özellikle, söz konusu organı/organları veya kişi/kişileri belirler ve aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
  - Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin sorumlulukların; görev tanımına, yetkilere, iş tanımlarına ve ilgili organ/organlar veya kişi/kişiler için geçerli olan ilgili diğer politikalara nasıl yansıtıldığı,
  - Organların veya kişilerin; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara karşılık vermek üzere tasarlanmış stratejileri denetlemek için uygun beceri ve yetkinliklerinin mevcut olup olmadığına veya bunların geliştirilip geliştirilmeyeceğine nasıl karar verdikleri,
  - Organların veya kişilerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar hakkında nasıl ve ne sıklıkta bilgilendirildikleri,
  - Organların veya kişilerin; işletmenin stratejisini, büyük çaplı işlemlere ilişkin kararlarını, risk yönetim süreçlerini ve ilgili politikaları denetlerken sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları ne şekilde dikkate aldıkları -organların veya kişilerin söz konusu risk ve fırsatlara ilişkili ödünleşimleri değerlendirip değerlendirilmedikleri de dikkate alınacaktır- ve
  - İlgili performans metriklerinin ücretlendirme politikasına dâhil edilip edilmediği ve nasıl dâhil edildiği de dâhil olmak üzere, organların veya kişilerin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin hedeflerin belirlenmesini nasıl denetledikleri ve söz konusu hedeflere yönelik ilerlemeyi nasıl izledikleri.
- b. Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullanılan yönetim süreçlerinde, kontrollerde ve prosedürlerde yönetimin görevi:
  - Görevin yönetim seviyesindeki belirli bir pozisyona veya komiteye devredilip devredilmediği ve bu pozisyon veya komite üzerinde gözetimin nasıl yapıldığı ve
  - Yönetimin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetimini desteklemek için kontroller ve prosedürler kullanıp kullanmadığı ve kullanması hâlinde, bu kontrol ve prosedürlerin diğer iç fonksiyonlarla nasıl bütünleştirildiği.

### **Strateji**

Stratejiye ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisini anlamalarını sağlamaktır.

İşletme özellikle, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklar:

- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar,
- Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkileri,
- Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların, işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkileri,
- Sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle; ilgili raporlama dönemi için sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri ile bunların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri ve
- İşletmenin stratejisi ile iş modelinin, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risklere karşı dirençliliği.

### **Sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar**

İşletme; genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle;

- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları tanımlar,

- Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlardan her birinin etkisinin gerçekleşmesinin makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimlerini -kısa, orta veya uzun vade- belirler ve
- İşletmenin “kısa vadeli”, “orta vadeli” ve “uzun vadeli” dönemleri nasıl tanımladığını ve bu tanımların işletme tarafından stratejik kararlar almada kullanılan planlama dönemleriyle ne şekilde bağlantılı olduğunu açıklar.

Kısa, orta ve uzun vadeli zaman dilimleri işletmeden işletmeye geçişebilir ve bu zaman dilimleri; nakit akışı, yatırım ve iş döngüleri, stratejik kararlar almada işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde yaygın olarak kullanılan planlama dönemleri, sermaye tahsis planları ve genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının söz konusu sektördeki işletmeleri değerlendirdikleri zaman dilimleri gibi sektöre özgü özellikleri içeren birçok faktöre bağlıdır.

### **İş modeli ve değer zinciri**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle aşağıdakileri açıklar:

- Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerinin tanımı ve
- İşletmenin iş modelinde ve değer zincirinde sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların nerelerde yoğunlaştığının (örneğin; coğrafi alanlar, tesisler ve varlık türleri) tanımı.

### **Strateji ve karar alma**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:

- İşletmenin stratejisinde ve karar alma mekanizmasında sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara nasıl karşılık verildiği ve nasıl karşılık verilmesinin planlandığı,
- Nicel ve nitel bilgiler de dâhil olmak üzere, işletmenin önceki raporlama dönemlerinde açıkladığı planlara istinaden gerçekleşen ilerlemeler ve
- İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar arasında hangi ödünleşimleri dikkate aldığı (örneğin; yeni operasyonların yer seçimine ilişkin bir karar alınırken, bu operasyonların çevresel etkileri ve ilgili toplulukta yaratacağı istihdam fırsatları göz önünde bulundurulmuş olabilir).

### **Finansal durum, finansal performans ve nakit akışları**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar:

- İlgili raporlama dönemi için; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri (mevcut finansal etkiler) ve
- Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri (öngörülen etkiler).

İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin nicel ve nitel bilgileri açıklar:

- a. Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin raporlama dönemindeki finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını nasıl etkilediği,
- b. 35(a) paragrafında belirlenen ve ilgili finansal tablolarda raporlanan varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde bir sonraki finansal raporlama döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek ciddi bir riski bulunan sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar,
- c. İşletmenin; aşağıdakileri de dikkate almak suretiyle, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında kısa, orta ve uzun vadede finansal durumunun ne şekilde değişmesini beklediği;
  - İşletmenin sözleşmeye dayalı olarak taahhüt etmediği planlar dâhil olmak üzere, yatırım ve elden çıkarma planları (örneğin, sermaye harcamalarına, büyük satın almalara ve elden

çıkarmalara, iş ortaklıklarına, iş dönüşümüne, yeniliklere, yeni iş alanlarına ve varlığın kullanım dışı bırakılmasına ilişkin planlar),

- İşletmenin stratejisini uygulamak için planladığı finansman kaynakları ve

- d. İşletmenin; sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında, kısa, orta ve uzun vadede finansal performansının ve nakit akışlarının ne şekilde değişmesini beklediği.

İşletme nicel bilgi sağlarken, münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin açıklamaları hazırlarken;

- a. Aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edebildiği tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır ve
- b. Söz konusu açıklamaları hazırlamak için sahip olduğu beceri, yetenek ve kaynaklarla orantılı bir yaklaşım kullanır.

İşletmenin aşağıdakilere karar vermesi durumunda, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek yoktur:

- a. Söz konusu etkiler ayrı ayrı belirlenmemektedir veya
- b. Söz konusu etkileri tahmin etmede yer alan ölçüm belirsizliği düzeyinin çok yüksek olması sebebiyle, elde edilecek nicel bilgi faydalı olmayacaktır.

Ayrıca işletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlayacak beceri, yetenek veya kaynaklara sahip olmaması durumunda, nicel bilgi sağlaması gerekmez.

Belirtilen kriterleri baz alarak sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek olmadığına karar vermesi durumunda işletme;

- a. Neden nicel bilgi sağlamadığını açıklar,
- b. İlgili finansal tablolarda yer alan ve sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsattan etkilenmesi veya etkilenmiş olması muhtemel kalemlerin, toplamların ve ara toplamların belirlenmesi dâhil olmak üzere, söz konusu finansal etkilere ilişkin nitel bilgi sağlar ve
- c. Birleşik finansal etkilere ilişkin nicel bilginin yararlı olmayacağına karar vermediği sürece, sürdürülebilirlikle ilgili diğer risk veya fırsatlar ve diğer faktörlerle birlikte, sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatın birleşik finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlar.

## **Dirençlilik**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risklerden kaynaklanan belirsizliklere uyum sağlama kapasitesini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, stratejisinin ve iş modelinin sürdürülebilirlikle ilgili risklere karşı dirençliliğine dair niteliksel ve -mümkünse- niceliksel bir değerlendirmeyi (değerlendirmenin nasıl yapıldığı ve değerlendirmenin zaman dilimi de dâhil) açıklar. Nicel bilgi sağlarken, işletme münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir.

Diğer Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları, sürdürülebilirlikle ilgili belirli risklere karşı işletmenin dirençliliğine ilişkin açıklanması gereken bilgi türünü ve senaryo analizi gerekip gerekmediği de dâhil olmak üzere söz konusu açıklamaların nasıl hazırlanacağını belirleyebilir.

## **Risk yönetimi**

Risk yönetimine ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının;

- a. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimi sürecine entegre edilip edilmediği, edildiyse nasıl entegre edildiği ve genel risk yönetimi sürecine nasıl bilgi verdiği de dâhil olmak üzere, söz konusu süreçleri anlamalarını sağlamak ve
- b. İşletmenin genel risk profili ile genel risk yönetimi süreçlerini değerlendirmelerini sağlamaktır.

İşletme bu amaca ulaşmak için aşağıdakilere ilişkin bilgi açıklar:

- a. Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler ve ilgili politikalar:
  - İşletmenin kullandığı girdiler ve parametreler (örneğin, veri kaynakları ve süreçlerde yer alan operasyonların kapsamına ilişkin bilgiler),
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri belirlemek için senaryo analizi kullanıp kullanmadığı ve nasıl kullandığı,
  - İşletmenin söz konusu risklerin etkilerinin niteliğini, olasılığını ve büyüklüğünü nasıl değerlendirdiği (örneğin, işletmenin nitel faktörleri, nicel eşik değerleri veya diğer kriterleri dikkate alıp almadığı),
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri diğer risk türlerine göre önceliklendirip önceliklendirmede ve nasıl önceliklendirdiği,
  - İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili riskleri nasıl izlediği ve
  - Önceki raporlama dönemiyle karşılaştırıldığında, işletmenin kullandığı süreçleri değiştirip değiştirmediği ve nasıl değiştirdiği,
- b. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler ve
- c. Sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesine, değerlendirilmesine, önceliklendirilmesine ve izlenmesine yönelik süreçlerin; işletmenin genel risk yönetimi sürecine ne ölçüde ve nasıl entegre edildiği ve işletmenin genel risk yönetim sürecini ne ölçüde ve nasıl bilgilendirdiği.

#### **Metrikler ve hedefler**

Metrikler ve hedeflere ilişkin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını anlamalarını sağlamaktır.

İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenen sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsat için aşağıdakileri açıklar:

- a. İlgili TSRS tarafından zorunlu kılınan metrikler ve
- b. İşletmenin aşağıdakileri ölçmek ve izlemek için kullandığı metrikler:
  - Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsat ve
  - İşletmenin kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri dâhil, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk veya fırsata ilişkin performansı.

TSRS'ler dışındaki bir kaynaktan alınan bir metriği açıklaması durumunda işletme, kaynağı ve alınan metriği belirler.

Bir metriğin işletme tarafından geliştirilmiş olması durumunda, işletme aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:

- a. Metriğin TSRS'ler dışındaki bir kaynaktan alınan bir metriktir uyarlanarak türetilip türetilmediği ve eğer öyleyse, hangi kaynaktan alındığı ve işletme tarafından açıklanan metriğin söz konusu kaynaktan belirtilen metriktir ne şekilde farklılaştığı da dâhil olmak üzere, metriğin nasıl tanımlandığı,
- b. Metriğin mutlak bir ölçü mü, başka bir metrikle bağlantılı olarak ifade edilen bir ölçü mü yoksa nitel bir ölçü mü olduğu (kırmızı, sarı, yeşil -veya KSY- tarzında olması durumu gibi),
- c. Metriğin üçüncü bir tarafça doğrulanıp doğrulanmadığı ve eğer öyleyse, hangi tarafın doğrulamayı yaptığı ve
- d. Kullanılan yöntemin kısıtları ve yapılan önemli varsayımlar dâhil, metriği hesaplamak için kullanılan yöntem ve hesaplama girdileri.

İşletme, stratejik amaçlarına ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek üzere belirlediği hedefler ile mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere ilişkin bilgileri açıklar. İşletme, her bir hedef için aşağıdakileri açıklar:

- a. Hedefi belirlemek ve hedefe ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek için kullanılan metrik,
- b. İşletmenin belirlediği veya mevzuat uyarınca ulaşması gereken belirli nicel veya nitel hedef,
- c. Hedefin geçerli olduğu dönem,
- d. İlerlemenin ölçümünde baz alınan dönem,
- e. Dönüm noktaları ve ara hedefler,
- f. Her bir hedefe ilişkin performans ve işletmenin performansındaki trendlerin veya değişikliklerin analizi ve
- g. Hedefteki herhangi bir revizyon ve söz konusu revizyona ilişkin açıklama.

İşletmenin hedeflerini belirlemek ve bu hedeflere ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek için kullanılan metrikler dâhil olmak üzere, metriklerin tanımı ve hesaplanması ilerleyen zaman boyunca tutarlıdır. Bir metriğin yeniden tanımlanması veya yerine başka bir metriğin kullanılması durumunda, işletme B52 paragrafını uygular.

İşletme; anlamlı, açık ve kesin adlar ve tanımlamalar kullanarak metrik ve hedefleri etiketlendirir ve tanımlar.

## **Genel hükümler**

### **Rehberlik kaynakları**

#### **Sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların belirlenmesi**

İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlerken, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını uygular.

TSRS'lere ek olarak:

- a. İşletme, Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayımlanan Standartlardaki (SASB Standartları) açıklama konularına atıfta bulunur ve bu konuların uygulanabilirliğini değerlendirir. İşletme, SASB Standartlarında yer alan açıklama konularının işletmenin içinde bulunduğu şartlarda uygulanabilir olmadığı sonucuna varabilir.
- b. İşletme, aşağıdakilere atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:
  - Su ile ilgili Açıklamalar için İklim Açıklama Standartları Kurulu'nun (CDSB) Çerçeve Uygulama Rehberi ve Biyoçeşitlilik ile İlgili Açıklamalar için CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi (topluca "CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi" olarak anılır),
  - Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere yükümlülükler getiren diğer standart belirleyici kuruluşların en son düzenlemeleri ve
  - Aynı sektör veya coğrafyada faaliyet gösteren işletmeler tarafından belirlenen sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar.

#### **Uygulanabilir açıklama hükümlerinin belirlenmesi**

İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatla ilgili uygulanabilir açıklama hükümlerini belirlerken işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bu risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek TSRS'yi uygular.

Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek bir TSRS'nin bulunmaması durumunda işletme;

- a. Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının karar vermesi için ihtiyaca uygun olan ve
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatı gerçeğe uygun şekilde sunan bilgileri belirlemek için muhakemede bulunur.

Muhakemede bulunurken işletme;

- a. SASB Standartlarında yer alan açıklama konularıyla ilişkili metriklere atıfta bulunur ve söz konusu metriklerin uygulanabilirliğini değerlendirir. İşletme, SASB Standartlarında belirtilen metriklerin işletmenin içinde bulunduğu şartlarda uygulanabilir olmadığı sonucuna varabilir.

- b. TSRS'ler ile çelişmediği sürece- aşağıdaki kaynaklara atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:
- CDSB Çerçeve Uygulama Rehberi,
  - Genel amaçlı finansal raporlama kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak üzere yükümlülükler getiren diğer standart belirleyici kuruluşların en son düzenlemeleri ve
  - Aynı sektör veya coğrafyada faaliyet gösteren işletmeler tarafından açıklanan -metrikler dâhil- bilgiler.
- c. Bu Standardın amacına ulaşılmasına yardımcı olduğu ölçüde ve TSRS'ler ile çelişmediği sürece- Ek C'de belirtilen kaynaklara atıfta bulunabilir ve bu kaynakların uygulanabilirliğini değerlendirebilir.

#### **Rehberlik kaynakları hakkındaki bilgilerin açıklanması**

İşletme aşağıdakileri belirler:

- a. Varsa, SASB Standartlarında yer alan açıklama konularının belirlenmesi dâhil, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken uyguladığı belirli standartlar, düzenlemeler, sektör uygulamaları ve diğer rehberlik kaynakları ve
- b. Uygulanabilir metriklerin belirlenmesi de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken uyguladığı belirli bir sektörle ilgili olarak TSRS, SASB Standartları veya diğer rehber kaynaklarda belirtilen sektör(ler).

#### **Açıklamaların yeri**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların bir parçası olarak TSRS'lerin gerektirdiği açıklamaları sağlamak zorundadır.

İşletme için geçerli olan herhangi bir düzenlemeye veya yükümlülüğe bağlı olarak, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarında sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin açıklanacağı çeşitli muhtemel yerler bulunmaktadır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının bir parçasını oluşturması şartıyla, yönetimin değerlendirmelerine veya benzer bir rapora dâhil edilebilir. Yönetimin değerlendirmeleri ya da benzer bir rapor, birçok ülkede zorunlu olarak yayımlanan bir rapordur. Söz konusu rapor; "yönetim raporu", "yönetimin görüşleri ve analizleri", "faaliyet ve finansal gözden geçirme raporu", "entegre rapor" ve "strateji raporu" gibi çeşitli isimlerle anılıyor veya raporlara dâhil ediliyor olabilir.

İşletme, TSRS'nin gerektirdiği bilgileri, düzenleyici otoritelerce zorunlu tutulan bilgiler gibi, diğer yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla açıklanan bilgilerle aynı yerde açıklayabilir. İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların açıkça belirlenebilir olmasını ve söz konusu ilave bilgiler tarafından anlaşılmasız hâle getirilmemesini temin eder.

Bir TSRS tarafından zorunlu tutulan bilgiler, işletme tarafından yayımlanan başka bir rapora çapraz referans verilmek suretiyle sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalara dâhil edilebilir.

#### **Raporlama zamanı**

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını, ilgili finansal tablolarla aynı zamanda raporlar. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, ilgili finansal tablolarla aynı raporlama dönemini kapsar.

Genellikle, işletme sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını on iki aylık bir dönem için hazırlar. Ancak, uygulamadan kaynaklanan nedenlerden dolayı bazı işletmeler, örneğin, elli iki haftalık bir dönem için raporlama yapmayı tercih etmektedirler. Bu Standart, bu tür uygulamalara engel teşkil etmez.

Raporlama döneminin sonunu değiştirmesi ve on iki aydan daha uzun veya daha kısa bir dönem için sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar sunması durumunda, işletme aşağıdakileri açıklar:

- a. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların kapsadığı dönem,
- b. Daha uzun veya daha kısa bir dönem kullanılmasının nedeni ve
- c. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda açıklanan tutarların tümüyle karşılaştırılabilir olmadığı.

Raporlama döneminin bitiminden sonra ancak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yayımlanması için onayladığı tarihten önce işletme, raporlama dönemi sonunda var olan koşullar hakkında bilgi elde ederse, yeni bilgiler ışığında bu koşullarla ilgili açıklamaları günceller.

İşletme; raporlama döneminden sonra ancak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların yayınlanmak üzere onaylandığı tarihten önce gerçekleşen işlemlere, diğer olaylara ve koşullara ilişkin bilgileri, söz konusu bilgilerin açıklanmamasının genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının bu raporlara dayanarak alacakları kararları etkilemesinin makul ölçüde beklenmesi durumunda açıklar.

Bu Standart; hangi işletmelerin sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklama sağlamak zorunda olduğunu, hangi sıklıkta açıklama sunulacağını veya ara dönemin bitiminden ne kadar zaman sonra sağlayacağı hususlarını düzenlemez. Ancak, devlet yönetimi, sermaye piyasası düzenleyici kuruluşları, borsalar ve muhasebeye ilişkin düzenleyici kuruluşlar; borçlanma veya hisse senetleri halka arz edilmiş işletmelerin ara dönem genel amaçlı finansal rapor yayımlamasını zorunlu tutabilirler. TSRS'ler uyarınca sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklamaları yayımlamasının zorunlu olduğu veya bu açıklamaları yayımlamayı seçtiği durumlarda işletme, B48 paragrafını uygular.

### **Karşılaştırmalı bilgi**

Başka bir TSRS aksine izin vermedikçe veya aksini gerektirmedikçe, işletme raporlama döneminde açıklanan tüm tutarlar için önceki dönemle ilgili karşılaştırmalı bilgileri açıklar. Bu tür bilgilerin, raporlama dönemindeki sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların anlaşılması açısından faydalı olması durumunda, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili açıklayıcı ve tanımlayıcı finansal bilgiler için de karşılaştırmalı bilgileri açıklar.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarlar; örneğin, metrik ve hedeflerle veya sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların mevcut ve öngörülen finansal etkileriyle ilgili olabilir.

### **Uygunluk beyanı**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları TSRS'lerin tüm hükümleriyle uygunluk sağlayan bir işletme, açık ve koşulsuz bir uygunluk beyanında bulunur. İşletme, TSRS'lerin tüm hükümlerine uymadığı müddetçe, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, TSRS'lerle uygunluk sağladığını belirtmez.

İşletmenin bu bilgileri açıklamasının mevzuat tarafından yasaklanması durumunda, bu Standart, işletmeyi diğer bir TSRS'nin gerektirdiği bilgileri açıklamaktan muaf tutar. Bu Standart ayrıca, işletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili bir fırsata ilişkin bilgiyi, bu Standartta açıklandığı gibi ticari açıdan hassas bir bilgi olması durumunda, diğer bir TSRS'nin gerektirdiği şekilde açıklama zorunluluğunu da ortadan kaldırır. Söz konusu muafiyetleri kullanan bir işletmenin, TSRS'lere uygunluk sağladığını iddia etmesi engellenmez.

### **Muhakemeler, belirsizlikler ve hatalar**

#### **Muhakemeler**

İşletme, genel amaçlı finansal tablo kullanıcılarının, tutar tahminlerini içeren muhakemeler dışında sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanma sürecinde yapılan ve bu açıklamalarda yer alan bilgiler üzerinde en önemli etkiye sahip olan muhakemeleri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanması sürecinde, tahmin içeren muhakemeler dışında, işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan bilgileri önemli ölçüde etkileyebilecek çeşitli muhakemelerde bulunur. Örneğin, işletme aşağıdaki konularda muhakemelerde bulunur:

- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili **risk ve fırsatların** belirlenmesi,
- Hangi rehberlik kaynaklarına** başvurulacağına karar verilmesi,
- Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalara dâhil edilecek **önemli bilgilerin** belirlenmesi ve
- Bir olayın veya şartlardaki **değişikliğin önemli olup olmadığının** ve işletmenin değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili etkilenen tüm risk ve fırsatların kapsamının yeniden değerlendirilmesinin gerekip

gerekmediğinin değerlendirilmesi.

### Ölçüm belirsizliği

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan tutarları etkileyen en önemli belirsizlikleri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar.

İşletme:

- a. Yüksek düzeyde ölçüm belirsizliği içerdiğini açıkladığı tutarları belirler ve
- b. Belirlenen her bir tutarla ilgili olarak, aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
  - Ölçüm belirsizliğinin kaynakları—örneğin, söz konusu tutarın; gelecekteki bir olayın çıktısına, bir ölçüm tekniğine veya işletmenin değer zincirindeki verilerin erişilebilirliğine ve kalitesine bağlılığı,
  - İşletmenin söz konusu tutarı ölçerken bulunduğu varsayımlar, tahminler ve muhakemeler.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarlar doğrudan ölçülemeyip yalnızca tahmin edilebildiğinde, ölçüm belirsizliği ortaya çıkar. Bazı durumlarda, bir tahmin, belirsiz çıktılara olan gelecekteki muhtemel olaylara ilişkin varsayımları içerir. Makul tahminlerin kullanılması; sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların hazırlanmasında ana unsurlardan biridir ve tahminlerin doğru bir şekilde tanımlanması ve açıklanması durumunda, söz konusu bilgilerin faydalı olma niteliğini zayıflatmaz. Yüksek düzeyde bir ölçüm belirsizliği bile, böyle bir tahminin faydalı bilgi sağlamasını engellemez.

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında raporlanan tutarları etkileyen belirsizliklere ilişkin bilgileri açıklamasına ilişkin zorunluluk getiren hüküm, işletmenin en zor, öznel veya karmaşık muhakemelerde bulunmasını gerektiren tahminlerle ilgilidir. Değişkenlerin ve varsayımların sayısı arttıkça, söz konusu muhakemeler daha öznel ve karmaşık bir hâle gelmekte ve buna bağlı olarak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarları etkileyen belirsizlik artmaktadır.

İşletmenin açıklamasının gerekebileceği bilgilerin türü ve kapsamı, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda raporlanan tutarın niteliğine göre değişir -belirsizliğin kaynakları ve belirsizliğe katkıda bulunan faktörler ve diğer koşullar. Aşağıda, bir işletmenin açıklamasının gerekebileceği bilgi türlerine ilişkin örnekler yer almaktadır:

- a. Varsayımın veya diğer ölçüm belirsizliği kaynağının niteliği,
- b. Duyarlılığın nedenleri de dâhil olmak üzere, açıklanan tutarın; hesaplanmasının temelini oluşturan yöntem, varsayım ve tahminlere olan duyarlılığı,
- c. Belirsizliğin beklenen çözümü ve açıklanan tutar için olası makul sonuç aralığı ve
- d. Belirsizliğin giderilmemesi durumunda, açıklanan tutarla ilgili geçmiş varsayımlarda yapılan değişikliklerin açıklaması.

Diğer TSRS'ler, işletmenin açıklaması gereken bazı bilgilerin açıklanmasını zorunlu tutabilir.

### Hatalar

İşletme, uygulama açısından mümkün olmama durumu hariç, açıklanan geçmiş dönem(ler) için karşılaştırmalı tutarları yeniden düzenleyerek önemli geçmiş dönem hatalarını düzeltir.

Geçmiş dönem hataları; işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal açıklamalarındaki eksiklikler ve yanlışlıklardır. Bu tür hatalar, aşağıdaki niteliklere sahip güvenilir bilginin kullanılmaması ya da yanlış kullanılmasından kaynaklanır:

- a. Geçmiş dönem veya dönemlere ait finansal raporların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihte mevcut olan ve
- b. Söz konusu açıklamaların hazırlanmasında elde edilmiş ve dikkate alınmış olması makul ölçüde beklenebilecek olan.

Hata düzeltmeleri, tahminlerdeki değişikliklerden farklıdır. Tahminler, işletmenin ilave bilgi edindikçe revize etmesi gerekebilecek yaklaşık tutarlardır.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönem finansal açıklamalarında önemli bir hata tespit ederse, B55- B59 paragraflarını uygular.

## Ek A

### Tanımlanan terimler

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

Açıklama konusu	Bir TSRS'de veya bir SASB Standardında düzenlendiği şekliyle; belirli sektörde yer alan işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlere dayanan, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsattır.
Değer zinciri	Raporlayan işletmenin iş modeliyle ilişkili tüm etkileşimler, kaynaklar ve ilişkiler ile işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği dış çevredir. Değer zinciri; işletmenin -tasarım aşamasından teslimata, tüketime ve kullanım ömrünün sonuna kadar- ürün veya hizmetlerini oluşturmak için kullandığı ve bağımlı olduğu etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri kapsar. Değer zinciri; işletme faaliyetlerindeki (örneğin; işletmenin malzeme ve hizmet tedariki, pazarlama ve ürün ve hizmet satışı ve teslimatı gibi dağıtım kanallarında yer alan insan kaynakları ve finansman) ve işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği coğrafi, jeopolitik ve düzenleyici çevrelerdeki etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri de içerir.
Genel amaçlı finansal raporlar	Raporlayan işletme hakkında, o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken asli kullanıcılar için faydalı olacak finansal bilgileri sağlayan raporlardır. Bu kararlar, aşağıdakilere ilişkin kararları içerir: a. Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması, b. Kredi ve diğer borçlanma araçlarının alınması ya da satılması veya c. İşletme yönetiminin işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmasını etkileyen, yönetimin faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakların kullanılması. Genel amaçlı finansal raporlama, -bunlarla sınırlı olmamak üzere- işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını ve sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını içerir.
Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları (Asli kullanıcılar)	Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.
Genel amaçlı finansal raporların kullanıcıları (Kullanıcılar)	Bakınız; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları (asli kullanıcılar).
İş modeli	İşletmenin stratejik amaçlarını yerine getirmeyi, işletme için değer yaratmayı ve dolayısıyla kısa, orta ve uzun vadede nakit akışı yaratmayı amaçlayan ve girdileri, işletme faaliyetleri aracılığıyla çıktılara ve sonuçlara dönüştüren sistemdir.
Mümkün olmama	Bir hükmü uygulamak, işletme uygulamak için makul her türlü çabayı göstermesine rağmen söz konusu hükmü uygulayamıyorsa, mümkün değildir.

Önemli bilgi	Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar bağlamında bilgi; bilgilerin verilmemesinin, yanlış verilmesinin veya gizlenmesinin; genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının, finansal tablolar ile sürdürülebilirliğe ilişkin finansal açıklamaları içeren ve belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan bu raporlara dayanarak verecekleri kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa önemlidir.
Raporlayan işletme	Genel amaçlı finansal tabloları hazırlamakla yükümlü olan veya bunları hazırlamayı seçen işletmedir.
Senaryo analizi	Gelecekteki olayların olası sonuçlarının belirsizlik koşullarında belirlenmesi ve değerlendirilmesi sürecidir.
Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar	Raporlayan işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risklerine ve fırsatlarına ilişkin bilgi sağlayan, genel amaçlı finansal raporların belirli bir biçimidir ve işletmenin yönetişimi, stratejisi ve sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk ve fırsatlarla ilgili risk yönetimi ve ilgili metrik ve hedeflerle ilgili bilgileri de içerir.
Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından bu adla yayımlanan standartlardır.

## Ek B

### Uygulama rehberi

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

#### Sürdürülebilirlikle ilgili riskler ve fırsatlar

Bu Standart, bir işletmenin; kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılar.

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları, işletmenin değer zinciri boyunca işletme ile paydaşları, toplum, ekonomi ve doğal çevre arasındaki etkileşimlerden kaynaklanır. Doğrudan ve dolaylı olabilen bu etkileşimler, işletmenin, stratejik amaçları doğrultusunda iş modelini yönetmesinden ve faaliyet gösterdiği dış çevreden kaynaklanır. Bu etkileşimler, işletmenin hem nakit akışı oluşturmak için değer zinciri boyunca kaynaklara ve ilişkilere bağlı olduğu hem de faaliyetleri ve çıktıları aracılığıyla bu kaynak ve ilişkileri etkilediği -kaynakların korunmasına, yenilenmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunup bunların bozulmasına ve tükenmesine de neden olabildiği- birbirine bağlı bir sistem içinde gerçekleşir. Söz konusu bağımlılık ve etkiler; kısa, orta ve uzun vadede işletmenin nakit akışlarını, finansmana erişimini ve sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara yol açabilir.

Örneğin, bir işletmenin iş modeli -su gibi- doğal bir kaynağa bağlıysa, işletme bu kaynağın kalitesini, kullanılabilirliğini ve satın alınabilirliğini hem etkileyebilir hem de bunlardan etkilenebilir. Özellikle, söz konusu kaynağın azalması veya tükenmesi (işletmenin kendi faaliyetlerinden ve diğer faktörlerden kaynaklananlar dâhil), işletmenin operasyonlarının aksamasına yönelik bir risk oluşturabilir, işletmenin iş modelini veya stratejisini etkileyebilir ve nihai olarak işletmenin finansal durumunu ve finansal performansını olumsuz yönde etkileyebilir. Buna karşılık, söz konusu kaynağın yenilenmesi ve korunması (işletmenin kendi faaliyetlerinden ve diğer faktörlerden kaynaklananlar dâhil), işletmeyi olumlu yönde etkileyebilir. Benzer şekilde, oldukça rekabetçi bir piyasada faaliyet gösteren ve stratejik amaçlarına ulaşmak için oldukça uzmanlaşmış bir iş gücüne ihtiyaç duyan bir işletmenin gelecekteki başarısı, büyük olasılıkla işletmenin bu kaynağı kendisine çekme ve elde tutma becerisine bağlı olacaktır. Aynı zamanda bu beceri, kısmen, (işletmenin çalışan eğitimine ve mutluluğuna yatırım yapıp yapmadığı gibi) işletmenin istihdam uygulamalarına ve çalışan memnuniyeti, bağlılığı ve çalışanı elde tutma düzeylerine bağlı olacaktır. Bu örnekler, işletmenin başkaları için oluşturduğu, koruduğu veya azalttığı değer ile işletmenin kendi başarılı olma ve hedeflerine ulaşma yeteneği arasındaki yakın ilişkiyi göstermektedir.

İşletmenin bağımlı olduğu ve faaliyet ve çıktıları ile etkilediği kaynak ve ilişkiler; doğal, üretilmiş, entelektüel, beşerî, sosyal veya finansal şekillerde olabilir. Bunlar, dâhili (örneğin, işletmenin işgücü, bilgi birikimi veya organizasyonel süreçleri) veya harici (örneğin, işletmenin erişmesi gereken malzeme ve hizmetler veya tedarikçi, distribütör ve müşterilerle olan ilişkileri) olabilir. Ayrıca, kaynak ve ilişkiler, işletmenin finansal tablolarında varlık olarak muhasebeleştirilen kaynak ve ilişkileri -bunlarla sınırlı olmamak kaydıyla- içerir.

Bir işletmenin bağımlılıkları ve etkileri, işletmenin doğrudan etkileşimde bulunduğu kaynaklarla ve işletmenin doğrudan ilişkileriyle sınırlı değildir. Bu bağımlılık ve etkiler, aynı zamanda işletmenin değer zincirinde bulunan kaynak ve ilişkilerle de ilgilidir. Örneğin, işletmenin tedarik ve dağıtım kanallarıyla, işletmenin ürünlerinin tüketimi ve elden çıkarılmasının etkileriyle ve iştirakler ve iş ortaklıklarındaki yatırımlar dâhil, işletmenin finansman kaynakları ve yatırımlarıyla ilgili olabilirler. Değer zinciri boyunca yer alan iş ortaklarının sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalması durumunda, işletme kendisini de ilgilendiren sonuçlara maruz kalabilir.

#### Sürdürülebilirlikle ilgili risklerin ve fırsatların belirlenmesi

İşletme;

- a. İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek ve
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsatla ilgili olarak, değer zincirinin kapsamını -zincirin genişliği ve

bileşimi dâhil- belirlemek amacıyla, aşırı maliyete veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde erişebildiği tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır.

İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlerken, rehberlik kaynaklarına ilişkin hükümleri uygular.

### **Makul ve desteklenebilir bilgi**

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını hazırlarken kullandığı makul ve desteklenebilir bilgiler, dış çevresindeki genel şartların yanı sıra işletmeye özgü faktörleri de barındırır. İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesinde olduğu gibi, bazı durumlarda makul ve desteklenebilir bilgiler; geçmiş olaylar, mevcut koşullar ve gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerle ilgili bilgileri içerir. Diğer TSRS'ler, belirli durumlar için makul ve desteklenebilir bilgilerin ne olduğunu belirtebilir.

İşletme, hem dâhili hem de harici, çeşitli veri kaynaklarını kullanabilir. Muhtemel veri kaynakları; işletmenin risk yönetimi süreçlerini, sektör ve rakiplerin deneyimlerini ve dış derecelendirmeler ile raporlar ve istatistikleri içerir. İşletme tarafından finansal tabloların hazırlanmasında, iş modelinin yürütülmesinde, stratejisinin belirlenmesinde ve risk ve fırsatların yönetilmesinde kullanılan bilgilerin, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın işletme tarafından elde edilebildiği kabul edilir.

İşletmenin, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları belirlemek için kapsamlı bir araştırma yapmasına gerek yoktur. Neyin aşırı maliyet veya çaba gerektirdiğine ilişkin yapılacak değerlendirme, işletmenin içinde bulunduğu şartlara bağlıdır ve işletmeye mâl olacak maliyet ve çaba ile asli kullanıcılar için elde edilen bilginin faydası dengeli bir şekilde hesaba katılmalıdır. Yapılacak bu değerlendirme, şartlar değiştikçe zaman içerisinde değişebilir.

### **Değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kapsamının yeniden değerlendirilmesi**

Önemli bir olayın meydana gelmesi veya şartlarda önemli bir değişiklik olması durumunda işletme, değer zinciri boyunca etkilenen sürdürülebilirlikle ilgili tüm risk ve fırsatların kapsamını yeniden değerlendirir. Önemli bir olay veya şartlardaki önemli değişiklik; işletmenin bunlara dahil olmaksızın meydana gelebilir veya işletmenin genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olarak değerlendirdiği hususlarda vuku bulan bir değişikliğin sonucu olarak meydana gelebilir. Bu tür önemli olaylara veya şartlardaki önemli değişikliklere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

- a. İşletmenin değer zincirindeki önemli bir değişiklik (örneğin; işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, kendi sera gazı emisyonlarını önemli ölçüde değiştiren bir değişiklik yapması),
- b. İşletmenin iş modelinde, faaliyetlerinde veya kurumsal yapısındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirini genişleten bir birleşme veya devralma) ve
- c. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalmasındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, işletmenin öngörmemiş olduğu yeni bir düzenlemeden etkilenmesi).

İşletmenin, değer zinciri boyunca sürdürülebilirlikle ilgili herhangi bir risk veya fırsatın kapsamını B11 paragrafında belirtilenden daha sık bir şekilde yeniden değerlendirmesine izin verilir, ancak bunu yapması zorunlu değildir.

### **Önemlilik**

İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin olarak, işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek önemli bilgileri açıklamasını zorunlu kılar. Bilginin önemliliği; söz konusu bilginin verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesinin, belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının kararlarını etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenmeyeceğine bağlı olarak muhakemeye tabi tutulur.

Asli kullanıcıların kararları, işletmeye kaynak sağlanmasıyla ilgilidir ve aşağıdakilere ilişkin kararları içerir:

- a. Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarının satın alınması, satılması veya elde tutulması,
- b. Kredi ve diğer borçlanma araçlarının alınması ya da satılması veya
- c. İşletme yönetiminin işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmasını etkileyen, yönetimin faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakların kullanılması.

Belirtilen kararlar, asli kullanıcıların; temettü, anapara ve faiz ödemeleri veya piyasa fiyatındaki artışlar gibi getirilerle ilgili beklentilerine bağlıdır. Bu beklentiler, asli kullanıcıların; gelecekteki net nakit girişlerinin tutarı, zamanlaması ve belirsizliği hakkında yaptıkları değerlendirmeler ile işletme yönetimi, idari organı veya idarecileri tarafından işletmenin ekonomik kaynaklarının nasıl yönetildiğine ilişkin yaptıkları değerlendirmelere bağlıdır.

Bilginin asli kullanıcılar tarafından verilen kararları etkilemesinin makul ölçüde beklenip beklenemeyeceğinin değerlendirilmesi, bu kullanıcıların özellikleri ile işletmenin kendi koşullarının göz önünde bulundurulmasını gerektirir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar; yapılan iş ve ekonomik faaliyetler hakkında makul ölçüde bilgiye sahip olan ve bilgileri özenle inceleyip analiz eden asli kullanıcılar için hazırlanır. Zaman zaman, bilgili ve özenli kullanıcıların bile sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgileri anlamak için bir danışmandan yardım alması gerekebilir.

Bireysel asli kullanıcıların farklı ve hatta bazen tutarsız bilgi ihtiyaçları ve istekleri olabilir. Asli kullanıcıların bilgi ihtiyaçları zamanla değişebilir de. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, asli kullanıcıların ortak bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlamaktadır.

### **Önemli bilginin belirlenmesi**

Önemlilikle ilgili muhakemeler işletmeye özgüdür. Dolayısıyla, bu Standart, önemlilik için herhangi bir eşik değer belirlemez veya belirli bir durumda neyin önemli olduğunu önceden tayin etmez.

Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatla ilgili önemli bilgileri belirlemek için işletme, başlangıç noktası olarak, sürdürülebilirlikle ilgili söz konusu risk veya fırsat için özellikle uygulanacak olan TSRS hükümlerini uygular. Özellikle uygulanacak bir TSRS'nin bulunmaması durumunda ise işletme, belirtilen rehberlik kaynaklarında yer alan hükümleri uygular. Bu kaynaklar, metrikler de dâhil olmak üzere, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsatla ilgili, belirli bir sektörle ilgili veya belirli şartlarda ihtiyaca uygun olabilecek bilgileri içerir.

İşletme, belirlenen bilginin, tek başına veya diğer bilgilerle birlikte, sürdürülebilirlikle ilgili bir bütün olarak ele alınan finansal açıklamalar bağlamında önemli olup olmadığını değerlendirir. Bilginin önemli olup olmadığını değerlendirirken işletme, hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate alır. Örneğin, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın işletme üzerindeki etkisinin büyüklüğünü ve niteliğini dikkate alabilir.

Bazı durumlarda, TSRS'ler, belirsiz sonuçları olan gelecekteki muhtemel olaylara ilişkin bilgilerin açıklanmasını zorunlu kılar. Gelecekteki bu tür muhtemel olaylara ilişkin bir bilginin önemli olup olmadığına karar verirken, işletme aşağıdakileri dikkate alır:

- a. Olayların; işletmenin kısa, orta ve uzun vadeli gelecekteki nakit akışlarının miktarı, zamanlaması ve belirsizliği üzerindeki potansiyel etkileri ("olası sonuç" olarak anılır) ve
- b. Olası sonuç aralığı ve bu aralıktaki olası sonuçların gerçekleşme olasılığı.

Olası sonuçları değerlendirirken işletme, geçerli tüm durum ve şartları dikkate alır. Olayın meydana gelme olasılığı yüksek ve potansiyel etkileri önemliyse, gelecekteki muhtemel olayla ilgili bir bilginin önemli olarak değerlendirilmesi daha olasıdır. Bununla birlikte, işletme, düşük olasılıklı ve yüksek etkili sonuçlara ilişkin bir bilginin, tek başına veya diğer düşük olasılıklı ve yüksek etkili sonuçlara ilişkin bilgilerle birlikte önemli olup olmayacağını da değerlendirir. Örneğin, işletme, tedarik zincirindeki aksamalar gibi her biri aynı türde aksamalara neden olabilecek, sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risklere maruz kalabilir. Münferit risk kaynağında aksama olması pek olası değilse, bu kaynağa ilişkin bilgiler önemli olmayabilir. Bununla birlikte, -tüm kaynaklardaki tedarik zincirinde gerçekleşen aksama riski gibi- toplulaştırılmış riske ilişkin bilgiler önemli olabilir.

Gelecekteki muhtemel bir olayın bir işletmenin nakit akışlarını etkilemesi bekleniyorsa, ancak bu etki yıllar sonra ortaya çıkacaksa, bu olaya ilişkin bilginin önemli olarak değerlendirilme olasılığı; benzer etkilere sahip ancak bu

olaydan daha önce gerçekleşmesi beklenen gelecekteki muhtemel bir olaya ilişkin bilgiye nazaran, genellikle daha düşüktür. Bununla birlikte, gelecekteki olayın potansiyel etkilerinin büyüklüğüne veya olayın zamanlamasına bakılmaksızın bazı durumlarda, bir bilgi unsurunun asli kullanıcıların kararlarını etkilemesi makul ölçüde beklenebilir. Örneğin, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsata ilişkin bir bilgi, işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının asli kullanıcıları tarafından çok dikkatlice incelendiğinde bu durum meydana gelebilir.

Bilginin önemli olmaması durumunda işletme, TSRS tarafından zorunlu kılınan bu bilgiyi açıklama ihtiyacı duymaz. Bu durum, TSRS belirli yükümlülüklerin bir listesini içerse veya bunları minimum gereklilikler olarak tanımlasa bile geçerlidir.

Bir TSRS'deki belirli duruma özgü hükümlere uygunluk sağlamak, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların işletmenin kısa, orta ve uzun vadede nakit akışları, sermaye maliyeti ve finansmana erişimi üzerindeki etkilerini anlamalarına yetmediği durumlarda, işletme ilave bilgi açıklar.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını net bir şekilde belirler ve bunları işletme tarafından sağlanan diğer bilgilerden ayırır. İşletme, önemli bilgileri gizlemez. Asli kullanıcılar üzerinde, bilginin verilmemesi veya yanlış verilmesiyle benzer bir etkiye sahip olacak şekilde iletilen bir bilgi, gizlenmiş sayılır. Önemli bilgilerin gizlenmesine neden olabilecek durumlara ilişkin örnekler aşağıda yer almaktadır:

- a. Önemli bilgilerin, önemli olmayan ilave bilgilerden açıkça ayırt edilmemesi,
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarda önemli bilgilerin yer alması, ancak kullanılan dilin belirsiz veya **zor anlaşılabilir olması**,
- c. Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsata ilişkin önemli bir bilginin, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların içerisinde **dağınık hâlde** bulunması,
- d. Birbirine benzemeyen bilgi unsurlarının, **uygun olmayan bir şekilde toplulaştırılması**,
- e. **Benzer** bilgi unsurlarının, uygun olmayan bir şekilde bir **ayrıştırılması** ve
- f. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların anlaşılabilirliğinin, önemli bilgilerin önemsiz bilgiler tarafından gizlenmesi sebebiyle, asli kullanıcıların hangi bilginin önemli olduğuna karar veremeyeceği ölçüde azalması.

İşletme, önemliliğe ilişkin muhakemelerini, değişen şartları ve varsayımları dikkate almak amacıyla her raporlama tarihinde yeniden değerlendirir. İşletmenin kendine özgü şartlarındaki veya dış ortamındaki değişiklikler nedeniyle, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönemlere ilişkin finansal açıklamalarında yer alan bazı bilgi türleri artık önemli olmayabilir. Buna karşılık, daha önce açıklanmamış bazı bilgi türleri de önemli hâle gelebilir.

### **Toplulaştırma ve ayrıştırma**

TSRS'leri uygulayan bir işletme, tüm durum ve şartları göz önünde bulundurur ve sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarında, bilgilerin nasıl toplulaştırılıp ayrıştırılacağına karar verir. İşletme, önemli bilgileri önemsiz bilgilerle gizleyerek veya birbirine benzemeyen önemli bilgi unsurlarını toplulaştırarak sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının anlaşılabilirliğini azaltamaz.

Bilgilerin toplulaştırılması önemli olan bilgilerin gizlenmesine sebep olarsa, işletme bu bilgileri toplulaştırmaz. Bilgiler; bilgi unsurlarının ortak özelliklere sahip olması durumunda toplulaştırılır, aksi takdirde toplulaştırılmaz. İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri, örneğin coğrafi konumuna göre veya jeopolitik çevreyi dikkate alarak, ayrıştırma ihtiyacı duyabilir. Örneğin, önemli bilgilerin gizlenmemesini sağlamak amacıyla işletme, verimli su kaynaklarından alınan su ile su stresi yaşayan bölgelerden alınan su arasında ayırım yapmak amacıyla, su kullanımına ilişkin bilgileri ayrıştırma ihtiyacı duyabilir.

### **Mevzuatla etkileşim**

Mevzuat, işletmenin, genel amaçlı finansal raporlarında sürdürülebilirlikle ilgili bilgileri açıklamasına ilişkin bir hüküm getirebilir. Bu tür durumlarda işletme, mevzuat hükümlerini yerine getirmek amacıyla, söz konusu bilgi önemli olmasa dahi, bu bilgiyi sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarına dâhil edebilir. Ancak, bu tür bilgiler önemli bilgileri gizleyemez.

Mevzuat aksine izin verse bile işletme, sürdürülebilirlikle ilgili önemli finansal bilgileri açıklar.

Mevzuatın bir bilginin açıklanmasını yasaklaması durumunda, söz konusu bilginin açıklanması TSRS'ler tarafından zorunlu tutulmuş olsa bile, işletmenin bu bilgiyi açıklaması gerekmez. İş bu nedenle önemli bir bilgiyi gizleyen bir işletme, açıklanmayan bilginin türünü belirler ve söz konusu yasağın kaynağını açıklar.

### **Ticari açıdan hassas bilgiler**

Alttaki paragrafta açıklanan sınırlı durumlarda sürdürülebilirlikle ilgili bir fırsata ilişkin bir bilginin ticari açıdan hassas olduğuna karar veren bir işletmenin, bu bilgiyi sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarından çıkarmasına izin verilir. Söz konusu bilginin bir TSRS tarafından açıklanmasının zorunlu kılınması ve bu bilginin önemli olması durumunda dahi, böyle bir muafiyete izin verilir.

İşletme, üst paragrafta yer alan muafiyetten ancak ve ancak aşağıdaki durumlarda yararlanır:

- Sürdürülebilirlikle ilgili fırsata ilişkin bilgi hâlihazırda kamuya açık değildir,
- Bilginin açıklanmasının, işletmenin fırsatı kovalarken elde edebileceği ekonomik faydaları ciddi şekilde zarara uğratması makul ölçüde beklenmektedir ve
- İşletmenin, bu bilgiyi, aksi takdirde söz konusu fırsatı kovalarken elde edebileceği ekonomik faydalara ciddi şekilde zarar vermeksizin, açıklama hükümlerinin amaçlarını karşılamasına olanak sağlayacak şekilde (örneğin, toplu bir şekilde) açıklamasının imkânsız olduğuna karar vermesi.

Muafiyetten yararlanmayı seçmesi durumunda işletme, açıklanmayan her bir bilgi unsuru için;

- Muafiyetten yararlandığını açıklar ve
- Her raporlama tarihinde, açıklanmayan bilginin muafiyetten yararlanmak için uygun olup olmadığını yeniden değerlendirir.

İşletme muafiyeti, sürdürülebilirlikle ilgili bir riskle ilgili olarak veya sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin geniş çapta açıklanmamasına dayanak olarak kullanamaz.

### **Raporlayan işletme**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların, ilgili finansal tabloları raporlayan aynı işletme için olması gerekmektedir. Örneğin, Türkiye Muhasebe Standartlarına göre hazırlanan konsolide finansal tablolar, ana şirket ve bağlı ortaklıkları hakkında, tek bir raporlayan işletme olarak bilgi sunar. Dolayısıyla, söz konusu işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların kısa, orta ve uzun vadede nakit akışları, finansmana erişim ve sermaye maliyeti üzerindeki etkilerini ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar için anlamalarını sağlar.

### **Bağlantılı bilgi**

İşletme, bilgiyi; genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının hem bilginin ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantıları, hem de genel amaçlı finansal raporlarında işletme tarafından sağlanan açıklamalar arasındaki bağlantıları anlamalarına olanak sağlayacak şekilde sunar.

Bağlantılı bilgi, bilginin ilgili olduğu unsurlar arasındaki bağlantıların anlaşılmasını sağlar. Örneğin:

- İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir fırsatı kovalaması ve bunun işletmenin hasılatında bir artışla sonuçlanması durumunda, bağlantılı bilgi, işletmenin stratejisi ile finansal performansı arasındaki ilişkiyi gösterecektir,
- İşletmenin, maruz kaldığı sürdürülebilirlikle ilgili iki risk arasında bir ödünleşim belirlemesi ve söz konusu ödünleşime ilişkin değerlendirmesine dayanarak adım atması durumunda, bağlantılı bilgi, bu riskler ile işletmenin stratejisi arasındaki ilişkiyi gösterecektir ve
- İşletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir hedefi taahhüt etmesi, ancak bu taahhüdün, mevzuattaki finansal tablolara alma kriterlerini henüz karşılamadığı için işletmenin finansal durumunu veya finansal performansını henüz etkilememiş olması durumunda, bağlantılı bilgi bu ilişkiyi gösterecektir.

Bağlantılı bilgi aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsata ilişkin çeşitli bilgi türleri arasındaki bağlantılar, örneğin:
  - Yönetişim, strateji ve risk yönetimine ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar ve

- Açıklayıcı bilgiler ile nicel bilgiler arasındaki bağlantılar (ilgili metrikler ve hedefler ile finansal tablolardaki bilgiler dâhil).
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili çeşitli risk ve fırsatlara ilişkin açıklamalar arasındaki bağlantılar. Örneğin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin gözetimini bütünleştirmesi durumunda işletme, sürdürülebilirlikle ilgili her bir risk ve fırsat için yönetişime ilişkin ayrı açıklamalar sağlamak yerine yönetişime ilişkin açıklamaları bütünleştirir.

Açıklamalar arasında bağlantı kurmak; gerekli açıklamaları ve çapraz referansları vermeyi ve tutarlı verileri, varsayımları ve ölçü birimlerini kullanmayı -bunlarla sınırlı olmamakla kaydıyla- içerir. Bağlantılı bilgi sağlarken, işletme;

- a. Açıklamalar arasındaki bağlantıları açık ve öz bir şekilde açıklar,
- b. TSRS'lerin, ortak bilgi unsurlarının açıklanmasını gerektirmesi durumunda, gereksiz tekrarlardan kaçınır ve
- c. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarının hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar ile ilgili finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan veri ve varsayımlar arasındaki önemli farklılıklar hakkında bilgi verir.

Örneğin, bağlantılı bilgi sağlarken işletme; stratejisinin, finansal tablolar ile finansal planlamalar üzerindeki etkisini veya olası etkisini açıklama veya bu stratejinin hedeflere yönelik ilerlemeyi ölçmek için kullanılan metriklerle arasında nasıl bir ilişki olduğunu açıklama ihtiyacı duyabilir. Başka bir işletme ise, doğal kaynak kullanımının veya tedarik zincirindeki değişikliklerin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları nasıl artırabileceğini veya tersine azaltabileceğini açıklama ihtiyacı duyabilir. Bu işletme, doğal kaynak kullanımı veya tedarik zincirindeki değişikliklere ilişkin bilgileri; bunların işletmenin üretim maliyetleri üzerindeki mevcut veya öngörülen finansal etkileri, bu riskleri azaltmak için gereken stratejik müdahale ve yeni varlıklara yapılan ilgili yatırımlar hakkındaki bilgilerle ilişkilendirme ihtiyacı da duyabilir. Ayrıca açıklayıcı bilgileri, ilgili metrik ve hedeflerle ve ilgili finansal tablolardaki bilgilerle ilişkilendirmesi gerekebilir.

Bağlantılı bilgiye ilişkin diğer örnekler aşağıda yer almaktadır:

- a. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatları ile işletme stratejisinin; kısa, orta ve uzun vadede finansal durum, finansal performans ve nakit akışları üzerindeki birleşik etkilerine ilişkin bir açıklama. Örneğin, bir işletme, tüketicinin daha düşük karbonlu alternatifleri tercih etmesiyle birlikte, ürünlerine yönelik azalan bir taleple karşı karşıya kalabilir. İşletmenin, büyük bir fabrikayı kapatmak gibi stratejik bir müdahalesinin işgücünü ve yerel toplulukları nasıl etkileyebileceğini ve böyle bir kapatmanın varlıklarının faydalı ömürleri ve değer düşüklüğüne ilişkin değerlendirmeleri üzerindeki etkisini açıklaması gerekebilir.
- b. İşletmenin, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlar arasında hangi ödünleşimleri dikkate aldığı da dâhil olmak üzere, bu risk ve fırsatlara karşılık verecek stratejisini belirlerken değerlendirdiği alternatiflere ilişkin bir açıklama. Örneğin, işletme, sürdürülebilirlikle ilgili bir riske karşılık vermek amacıyla operasyonlarını yeniden yapılandırmaya karar verdiğinde, bu kararın işletmenin işgücünün gelecekteki büyüklüğü ve bileşimi üzerindeki potansiyel etkilerini açıklaması gerekebilir.

### **Çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler**

Bir TSRS tarafından zorunlu tutulan bilgiler, işletme tarafından yayımlanan başka bir raporda da yer alabilir. Örneğin, söz konusu bilgiler ilgili finansal tablolarda açıklanabilir. Önemli bilgiler, aşağıdaki koşulların sağlanmasıyla, çapraz referans verilmek suretiyle işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarına dâhil edilebilir:

- a. Çapraz referans verilen bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarla aynı şartlardadır ve aynı tarihte mevcuttur ve
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama setinin anlaşılabilirliği, çapraz referans yoluyla bilgi verilerek azaltılamaz.

Çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama setinin bir parçasını oluşturur ve TSRS'lerin hükümleriyle uyumlu olmak zorundadır. Örneğin, söz konusu bilgilerin ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun, karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Genel amaçlı finansal raporları onaylayan organ veya kişiler, doğrudan dâhil edilen bilgilerde olduğu gibi, çapraz referans yoluyla dâhil edilen bilgiler için de aynı sorumluluğu üstlenirler.

Bir TSRS'nin zorunlu kıldığı bilgilerin çapraz referans yoluyla dâhil edilmesi durumunda;

- a. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, bu bilgilerin yer aldığı raporu açıkça belirtir ve bu rapora nasıl erişileceğini açıklar ve
- b. Çapraz referans, söz konusu raporun kesin olarak belirtilmiş bir bölümüne yapılır.

### **Ara dönem raporlama**

Zaman ve maliyet unsurları göz önüne alındığında ve daha önce raporlanan bilgilerin tekrarını önlemek amacıyla işletmenin, ara dönemlerde, sürdürülebilirlikle ilgili yıllık finansal açıklamalarına kıyasla daha az bilgi sunması zorunlu tutulabilir veya işletme bu yöntemi tercih edebilir. Sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklamalarla, sürdürülebilirlikle ilgili tam finansal açıklama setinde yer alan yıllık en son finansal bilgilerin güncellenmesi amaçlanır. Söz konusu açıklamalar; yeni bilgi, olay ve durumlar üzerine odaklanır ve daha önceden raporlanan bilgileri tekrar etmez. Sürdürülebilirlikle ilgili ara dönem finansal açıklamalarda yer alan bilgiler, sürdürülebilirlikle ilgili yıllık finansal açıklamalarda yer alan bilgilere göre daha özet şekilde olsa da işletmenin ara dönem genel amaçlı finansal raporunda, bu Standartta belirtildiği üzere sürdürülebilirlikle ilgili tam bir finansal açıklama seti yayımlanması yasaklanmaz veya engellenmez.

### **Karşılaştırmalı bilgi**

İşletme, raporlama döneminde açıklanan tüm tutarlar için önceki dönemle ilgili karşılaştırmalı bilgileri açıklamakla zorunlu kılınmıştır.

### **Metrikler**

Bazı durumlarda, bir metrik için açıklanan tutar, bir tahmindir. Belirtilenler dışında, önceki dönemde açıklanan tahmini tutarla ilgili yeni bir bilginin elde edilmesi ve yeni bilginin, söz konusu dönemde var olan şartlara ilişkin kanıt sağlaması durumunda, işletme:

- a. Yeni bilgiyi yansıtan ve revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklar,
- b. Önceki dönemde açıklanan tutar ile revize edilmiş karşılaştırmalı tutar arasındaki farkı açıklar ve
- c. Karşılaştırmalı tutarın revize edilmesinin nedenlerini açıklar.

Üst paragrafta yer alan hükmü uygularken işletme, aşağıdaki durumlarda, revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklama ihtiyacı duymaz:

- a. Bunu yapmak mümkün değildir.
- b. Metrik ileriye yöneliktir. İleriye yönelik metrikler, gelecekteki muhtemel işlem, olay ve diğer koşullarla ilgilidir. İleriye yönelik bir metrik için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmek, geriye dönük bilgi kullanımını gerektirmiyorsa, işletmenin bunu yapmasına izin verilir.

Raporlama döneminde bir metriği yeniden tanımlaması veya yerine başka bir metriği kullanması durumunda işletme;

- a. Yapmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde, revize edilmiş karşılaştırmalı tutarı açıklar,
- b. Değişiklikleri açıklar ve
- c. Yeniden tanımlanmış veya yerine getirilmiş başka bir metriğin neden daha faydalı bilgi sağladığı da dâhil olmak üzere, bu değişikliklerin nedenlerini açıklar.

Raporlama döneminde yeni bir metrik kullanmaya başlaması durumunda, işletme, yapmanın mümkün olmadığı durumlar haricinde, bu metrik için karşılaştırmalı tutarı açıklar.

Bazı durumlarda, raporlama dönemiyle karşılaştırılabilirliği sağlamak için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmek mümkün olmayabilir. Örneğin, önceki dönemdeki veriler, yeni bir metrik tanımının geriye dönük olarak uygulanmasına izin verecek şekilde toplanmamış olabilir ve verilerin yeniden oluşturulması mümkün olmayabilir. Önceki dönem için karşılaştırmalı bir tutarı revize etmenin mümkün olmaması durumunda, işletme bu durumu açıklar.

## Hatalar

İşletme, önceki döneme ilişkin önemli hataları düzeltir.

Bu tür hatalar; matematiksel hataların, metrik ve hedefler için tanımların uygulamasındaki hataların, olayların yanlış yorumlanmasının veya gözden kaçırılmasının ve hilelerin etkilerini içerir.

Raporlama döneminde tespit edilen muhtemel hatalar, sürdürülebilirlikle ilgili finansal raporların yayımlanmak üzere onaylandığı tarihten önce düzeltilir. Ancak önemli hatalar, bazen bir sonraki döneme kadar tespit edilemez.

İşletme, sürdürülebilirlikle ilgili önceki dönem veya dönemlerdeki finansal açıklamalarında önemli bir hatayı belirlediğinde, aşağıdakileri açıklar:

- a. Geçmiş dönem hatasının niteliği,
- b. Açıklanan her bir geçmiş dönem için, mümkün olduğu ölçüde, düzeltme ve
- c. Hatanın düzeltilmesi mümkün olmadığında, bu duruma yol açan şartlar ile hatanın nasıl ve hangi tarihten itibaren ve ne şekilde düzeltildiğine dair bir açıklama.

Bir hatanın sunulan tüm geçmiş dönemler üzerindeki etkilerinin belirlenmesi mümkün olmadığında, işletme, hatayı mümkün olan en erken tarihten itibaren düzeltmek için karşılaştırmalı bilgileri yeniden düzenler.

## Ek C

### Rehberlik kaynakları

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

Bu Standart, sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsat için özellikle uygulanabilecek bir TSRS'nin bulunmaması durumunda, işletmenin;

- a. Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının karar vermesi için ihtiyacına uygun ve
- b. Sürdürülebilirlikle ilgili risk veya fırsatı gerçeğe uygun şekilde sunan bilgileri belirlemek için muhakemede bulunmasını gerektirir.

Muhakemede bulunurken işletme, -bu Standardın amacına ulaşılmasında işletmeye yardımcı olduğu ve TSRS'ler ile çelişmediği sürece- aşağıdaki kaynaklara atıfta bulunabilir ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirebilir:

- a. Küresel Raporlama Girişimi Standartları (GRI) ve
- b. Avrupa Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (ESRS).

Üst paragrafta belirtilen rehberlik kaynaklarını uygularken işletme, TSRS'lerin zorunlu kıldığı önemli bilgileri gizlemez.

## Ek D

### **Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri**

Bu ek, TSRS 1'in ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

#### **Giriş**

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve), Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKG) tarafından yayımlanmış olup, genel amaçlı finansal raporların amacını ve kullanılan kavramları tanımlamaktadır. Kavramsal Çerçevenin bir amacı da tutarlı kavramlara dayalı finansal tabloların hazırlanması için Türkiye Muhasebe Standartlarını geliştirmede KKG'ya yardımcı olmaktır.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, genel amaçlı finansal raporların bir parçasıdır. Bu nedenle, Kavramsal Çerçevdeki niteliksel özellikler sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler için de geçerlidir. Ancak, bu Standardın amacını karşılamak için gereken bazı bilgilerin niteliği, genel amaçlı finansal tablolarda sunulan bilgilerden bazı açılardan farklılık gösterir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler, ihtiyaca uygun olması ve sunmayı amaçladığı hususu gerçeğe uygun olarak sunması durumunda faydalıdır. İhtiyaca uygunluk ve gerçeğe uygun sunum sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin temel niteliksel özelliklerdir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda faydası artırılmış olur. Karşılaştırılabilirlik, doğrulanabilirlik, zamanında sunum ve anlaşılabilirlik, sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin destekleyici niteliksel özellikleridir.

#### **Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin temel niteliksel özellikleri İhtiyaca uygunluk**

İhtiyaca uygun sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir. Bazı kullanıcıların bilgiden faydalanmayı tercih etmemesi veya bilgiyi diğer kaynaklardan elde etmiş olması durumunda dahi bilgi, verilen kararda fark yaratma gücüne sahip olabilir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi; tahmin değeri, doğrulama değeri veya her ikisini birden taşıyorsa, kullanıcılar tarafından verilen kararlarda fark yaratma gücüne sahiptir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcıların gelecekteki sonuçları tahmin etmek için yararlandığı süreçlerde girdi olarak kullanılabilirliği, tahmin değerine sahiptir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin tahmin değerine sahip olması için bir tahmin veya öngörü olması gerekmez. Tahmin değerine sahip olan sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, asli kullanıcılar tarafından tahminde bulunulurken kullanılır. Örneğin, (kirletilen suya ilişkin de bilgi içeren) su kalitesi hakkındaki bilgi, işletmenin faaliyet gösterdiği yerdeki su kalitesi yükümlülüklerini karşılama kabiliyetine ilişkin kullanıcıların beklentilerine yönelik bilgi verebilir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, önceki değerlendirmelere yönelik geri bildirim sağlıyorsa (önceki değerlendirmeleri doğruluyor ya da değiştiriyorsa) doğrulama değerine sahiptir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin tahmin değeri ve doğrulama değeri birbiriyle ilişkilidir. Tahmin değerine sahip olan bilgi, genellikle doğrulama değerine de sahiptir. Örneğin, cari yıl sera gazı emisyonuna ilişkin bilgi gelecek yıllara ilişkin sera gazı emisyonlarının tahmin edilmesinde dayanak olarak kullanılabilirliği gibi, geçmiş yıllarda cari yıl sera gazı emisyonu için yapılmış olan tahminlerle de karşılaştırılabilir. Bu karşılaştırmaların sonuçları, daha önceki tahminlerin yapılması sırasında uygulanan süreçlerin düzeltilmesi ve iyileştirilmesinde kullanıcılara yardımcı olabilir.

#### **Önemlilik**

Bilgi, bu bilgilerin verilmemesi, yanlış verilmesi veya gizlenmesinin, genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcılarının belirli bir raporlayan işletme hakkında bilgi sağlayan söz konusu raporlara dayanarak aldıkları kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, önemlidir. Diğer bir ifadeyle önemlilik, ihtiyaca uygunluğun işletmeye özgü hâlidir. Bilginin önemliliği, bir işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaları bağlamında değerlendirilir ve bilginin ilgili olduğu unsurların niteliğini veya büyüklüğünü ya da her ikisini birden esas alır.

## **Gerçeğe uygun sunum**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, olayları kelimeler ve sayılarla ifade eder. Bilginin faydalı olabilmesi için sadece ilgili olayları sunması değil, aynı zamanda açıklamayı amaçladığı olayların özünü gerçeğe uygun olarak sunması gereklidir.

Gerçeğe uygun sunumun sağlanması için bir sunumun tam, tarafsız ve doğru olması gerekir. Genel amaçlı finansal raporların amacı, bu niteliklerin mümkün olan en üst seviyeye çıkarılmasıdır.

Sürdürülebilirlikle ilgili bir risk veya fırsatın tam bir sunumu; asli kullanıcıların bu riski veya fırsatı anlaması için gereken tüm önemli bilgileri içerir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi tarafsız olmalıdır. Tarafsız sunum, bilginin seçiminde ve açıklanmasında tarafsızlığın olmadığı bir sunumdur. Bilgi; asli kullanıcıların söz konusu bilgileri olumlu ya da olumsuz olarak değerlendirilmesi daha muhtemel olmasını sağlamak amacıyla taraflı, ağırlıklandırılmış, vurgulu, vurgu yapılmamış olarak gösterilmemiş ya da başka bir şekilde manipüle edilmemişse tarafsızdır. Tarafsız bilgi, belirli bir amaca yönelik olmayan veya davranışlar üzerinde etkisi olmayan bilgi değildir. Aksine, ihtiyaca uygun bilgi tanımı itibarıyla, kullanıcıların kararlarında fark yaratma gücüne sahiptir.

Sürdürülebilirlikle ilgili bazı finansal bilgiler -örneğin, hedef veya planlar- ileriye dönük ideal hedefler olabilir. Bu tür konuların tarafsız bir şekilde müzakere edilmesi hem bu ideal hedefleri hem de işletmenin ideal hedeflere ulaşmasını engelleyebilecek faktörleri içerir.

Tarafsızlık, ihtiyatlı davranışla desteklenir. İhtiyatlılık, belirsizlik koşullarında muhakemede bulunurken temkinli davranmaktır. İhtiyatlı davranmak, fırsatların olduğundan yüksek gösterilmemesi ve risklerin olduğundan düşük gösterilmemesi anlamına gelir. Aynı şekilde, ihtiyatlı davranmak fırsatların olduğundan düşük, risklerin olduğundan yüksek gösterilmesine izin vermez.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi doğru olmalıdır. Bilgi, her bakımdan tam olarak kesin olmasa da doğru olabilir. Gerekli olan ve elde edilebilen kesinlik ile bilgiyi doğru yapan faktörler, bilginin ve ilgili olduğu konuların niteliğine bağlıdır. Örneğin, doğruluk aşağıdakileri zorunlu kılar:

- a. Gerçek bilgiler önemli hata içermez,
- b. Tanımlar kesindir,
- c. Tahminler, yaklaşımlar ve öngörüler açıkça bu şekilde belirlenir,
- d. Bir tahmin, yaklaşım ve öngörünün geliştirilmesi için uygun bir sürecin seçiminde ve uygulanmasında önemli bir hata yapılmamıştır,
- e. İddialar ve tahminlerin oluşturulmasında kullanılan girdiler makuldür ve yeterli nitelik ve nicelikteki bilgiye dayanır ve
- f. Gelecek hakkındaki muhakemelere dair bilgiler, hem bu muhakemeleri hem de bu muhakemelerin dayandığı bilgileri gerçeğe uygun bir şekilde yansıtır.

## **Sürdürülebilirlikle ilgili faydalı finansal bilginin destekleyici niteliksel özellikleri**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda faydası artar.

### **Karşılaştırılabilirlik**

Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları tarafından verilen kararlar, bir yatırımı satmak veya elde tutmak ya da bir raporlayan işletmeye veya diğerine yatırım yapmak gibi alternatifler arasında tercih yapmalarını gerektirir. Karşılaştırılabilirlik, kullanıcıların unsurlar arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebilmesini ve anlayabilmesini sağlayan bir özelliktir. Diğer niteliksel özelliklerden farklı olarak karşılaştırılabilirlik, tek bir unsurla ilgili değildir. Karşılaştırma yapılabilmesi için en az iki unsur gerekmektedir. Bilgi, aşağıdakilerle karşılaştırılabiliriyorsa (yani karşılaştırılabilir özellikteyse), kullanıcılar açısından daha faydalıdır:

- a. İşletme tarafından daha önceki dönemlerde sağlanan bilgiler ve

- b. Özellikle benzer faaliyetlerde bulunan veya aynı sektörde faaliyet gösteren, diğer işletmeler tarafından sağlanan bilgiler.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalar, karşılaştırılabilirliği artıracak şekilde sunulmalıdır.

Tutarlılık, karşılaştırılabilirlikle ilişkili olsa da aynı anlama gelmez. Tutarlılık hem raporlayan işletme hem de diğer işletmeler tarafından sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin sağlanan açıklamalar için dönemden döneme aynı yaklaşımların ya da yöntemlerin kullanılması anlamına gelir. Amaç karşılaştırılabilirlik olmakla birlikte tutarlılık, bu amacı gerçekleştirmeye yardımcı olur.

Karşılaştırılabilirlik yeknesaklık değildir. Bilginin karşılaştırılabilir olması için; benzer hususların birbirine benzemesi, farklı hususların ise farklı görünmesi gerekir. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilginin karşılaştırılabilirliği benzer hususların farklı gösterilmesiyle arttırılamayacağı gibi farklı hususların birbirine benzer gösterilmesiyle de arttırılamaz.

### **Doğrulanabilirlik**

Doğrulanabilirlik, kullanıcılara bilgilerin tam, tarafsız ve doğru olduğuna dair güven vermeye yardımcı olur. Bilginin kendisini veya bilgiyi elde etmek için kullanılan girdileri teyit etmek mümkünse, bilgi doğrulanabilir. Doğrulanabilir bilgi, asli kullanıcılar için doğrulanamayan bilgiden daha faydalıdır.

Doğrulanabilirlik, bilgili ve çeşitli bağımsız gözlemcilerin belirli bir açıklamanın gerçeğe uygun sunulduğu hususunda, tam bir anlaşmaya varmasalar da görüş birliğine varabilmeleri anlamına gelir. Nicel bilginin doğrulanabilir olması için tek bir nokta tahmini olması gerekmez. Bir dizi olası tutarlar ve ilgili olasılıklar da doğrulanabilir niteliktedir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgi, bu bilginin doğrulanabilirliğini artıracak şekilde sağlanmalıdır.

Doğrulanabilirlik, örneğin aşağıdaki şekillerde artırılabilir:

- a. İşletmenin iş kolu, diğer işletmeler veya işletmenin faaliyet gösterdiği dış çevre hakkında; asli kullanıcılara sunulan bilgilerle karşılaştırılarak doğrulanabilecek diğer bilgilerin ilave edilmesi,
- b. Tahmin veya yaklaşımları üretmek için kullanılan hesaplama yöntemleri ile girdiler hakkında bilgi sağlanması ve
- c. İşletmenin yönetim kurulu, yönetim kurulu komiteleri veya eşdeğer organları tarafından incelenen ve mutabakata varılan bilgilerin sağlanması.

Sürdürülebilirlikle ilgili bazı finansal bilgiler; açıklamalar veya ileriye yönelik bilgiler şeklinde sunulacaktır. Bu bilgiler, örneğin; gerçeğe dayalı stratejilerin, planların ve risk analizlerinin gerçeğe uygun şekilde sunulmasıyla desteklenebilir. İşletme, asli kullanıcıların bu tür bilgileri kullanıp kullanmayacaklarına karar vermelerine yardımcı olmak için bilginin üretilmesine ilişkin temel varsayımlar ve yöntemlerin yanı sıra bilgilerin işletmenin fiili planlarını veya aldığı kararları yansıttığına ilişkin kanıt sağlayan diğer faktörleri de tanımlar.

### **Zamanında sunum**

Zamanında sunum, bilginin, karar verenlerin kararlarını etkileyebilecek bir zamanda kullanıma sunulması anlamına gelir. Genellikle, bilgi eskidikçe faydası da azalır. Ancak, bazı bilgiler, bazı kullanıcıların trendleri belirlemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyması gibi nedenlerle raporlama dönemi sona erdikten uzun süre sonra da kullanışlı olmaya devam edebilir.

### **Anlaşılabilirlik**

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgiler açık ve öz olmalıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamaların öz olabilmesi için, bu açıklamalar;

- a. Bazen “standart metin” olarak adlandırılan ve işletmeye özel olmayan genel bilgilerden kaçınılmalıdır,
- b. İlgili finansal tablolarda sağlanan bilgilerin gereksiz tekrarı da dâhil olmak üzere, genel amaçlı finansal raporlardaki bilgilerin tekrarından kaçınılmalıdır ve
- c. Açık bir dil kullanılmalı, anlaşılır şekilde kurulmuş cümleler ve paragraflar ihtiva etmelidir.

Bir açıklamanın sahip olabileceği en açık biçim, bilginin niteliğine bağlıdır ve açıklayıcı sözel metne ilave olarak tablolar, grafikler veya diyagramlar içerebilir. Grafikler veya diyagramların kullanılması durumunda, önemli detayların gizlenmesini önlemek amacıyla ilave metin veya tabloların kullanılmasına ihtiyaç duyulabilir.

Açıklık, raporlama dönemindeki gelişmelerle ilgili bilgileri, bir dönemden diğerine değişmeden kalan veya çok az değişen “daimi” bilgilerden ayırarak (örneğin; geçmiş raporlama döneminden bu yana işletmenin sürdürülebilirlikle ilgili değişen yönetim ve risk yönetimi süreçlerinin özelliklerini ayrı ayrı açıklayarak) artırılabilir.

Açıklamalar, yalnızca önemli bilgileri içeriyorsa özdür. Dâhil edilen önemli olmayan bir bilgi, önemli bilgilerin gizlenmesini önleyecek şekilde sunulur.

Sürdürülebilirlikle ilgili bazı risk ve fırsatlar doğası gereği karmaşıktır ve bunların kolayca anlaşılabilir şekilde sunulması zor olabilir. İşletme, bu tür bilgileri mümkün olduğunca açık bir şekilde sunar. Ancak genel amaçlı finansal raporların daha kolay anlaşılmasını sağlamak gibi bir amaçla, söz konusu risk ve fırsatlarla ilgili karmaşık bilgiler bu raporların dışında tutulamaz. Bu tür bilgilerin hariç tutulması, bu raporları eksik ve dolayısıyla muhtemelen yanıltıcı hâle getirecektir.

Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin tamlığı, açıklığı ve karşılaştırılabilirliği, bilgilerin tutarlı bir bütün olarak sunulmasına bağlıdır. Sürdürülebilirlikle ilgili finansal bilgilerin tutarlı olması için bu bilgiler, ilgili bilgi unsurları arasındaki bağlamı ve bağlantıları açıklayacak şekilde sunulur.

Bir işletmenin genel amaçlı finansal raporlarının bir bölümünde yer alan sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların diğer bölümlerde açıklanan bilgiler üzerinde etkisinin olması durumunda; işletme, kullanıcıların bu etkileri değerlendirebilmesi için gereken bilgileri dâhil eder.

Ayrıca tutarlılık; bir işletmenin, kullanıcıların sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri işletmenin finansal tablolarındaki bilgilerle ilişkilendirmesine olanak verecek şekilde bilgi sağlamasını zorunlu kılar.

## 6.2. TSRS 2: İklimle İlgili Açıklamalar

TSRS 2' nin amacı; bir işletmenin -genel amaçlı finansal raporların aslı kullanıcıları açısından işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak- **iklimle ilgili riskler ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasını** zorunlu kılmaktır.

Bu Standart, bir işletmenin kısa, orta veya uzun vadede nakit akışlarını, finansmana erişimini veya sermaye maliyetini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin bilgileri açıklamasını zorunlu kılar. Bu Standardın amaçları doğrultusunda, söz konusu risk ve fırsatlar toplu hâlde "işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatlar" olarak anılır.

### Kapsam

Bu Standart, aşağıdakiler için uygulanır:

- a. İşletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı aşağıdaki riskler:
  - İklimle ilgili fiziksel riskler ve
  - İklimle ilgili geçiş riskleri ve
- b. İşletmenin iklimle ilgili sahip olduğu fırsatlar.

Bir işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenemeyecek iklimle ilgili risk ve fırsatlar bu Standardın kapsamı dışındadır.

### Temel içerik

#### Yönetişim

Yönetişime ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullandığı yönetim süreçlerini, kontrollerini ve prosedürlerini anlamalarını sağlamaktır.

Bu amaca ulaşmak için işletme aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:

- a. Yönetişim organı/organları (üst yönetimden sorumlu bir kurulu, komiteyi veya eşdeğer bir organı içerebilir) veya iklimle ilgili risk ve fırsatların gözetiminden sorumlu kişi/kişiler. İşletme özellikle, söz konusu organı/organları veya kişi/kişileri belirler ve aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar
  - İklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin sorumlulukların; görev tanımına, yetkilere, iş tanımlarına ve ilgili organ/organlar veya kişi/kişiler için geçerli olan ilgili diğer politikalara nasıl yansıtıldığı,
  - Organların veya kişilerin; iklimle ilgili risk ve fırsatlara karşılık vermek üzere tasarlanmış stratejileri denetlemek için uygun beceri ve yetkinliklerinin mevcut olup olmadığına veya bunların geliştirilip geliştirilmeyeceğine nasıl karar verdikleri,
  - Organların veya kişilerin iklimle ilgili risk ve fırsatlar hakkında nasıl ve ne sıklıkta bilgilendirildikleri,
  - Organların veya kişilerin; işletmenin stratejisini, büyük çaplı işlemlere ilişkin kararlarını, risk yönetim süreçlerini ve ilgili politikaları denetlerken iklimle ilgili risk ve fırsatları ne şekilde dikkate aldıkları -organların veya kişilerin söz konusu risk ve fırsatlara ilişkin ödünleşimleri değerlendirip değerlendirilmedikleri de dikkate alınacaktır- ve
  - İlgili performans metriklerinin ücretlendirme politikasına dâhil edilip edilmediği ve nasıl dâhil edildiği de dâhil olmak üzere, organların veya kişilerin iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin hedeflerin belirlenmesini nasıl denetledikleri ve söz konusu hedeflere yönelik ilerlemeyi nasıl izledikleri.
- b. Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil olmak üzere, iklimle ilgili risk ve fırsatları izlemek, yönetmek ve denetlemek için kullanılan yönetim süreçlerinde, kontrollerde ve prosedürlerde yönetimin görevi:
  - Görevin yönetim seviyesindeki belirli bir pozisyona veya komiteye devredilip devredilmediği ve bu pozisyon veya komite üzerinde gözetimin nasıl yapıldığı ve

- Yönetimin, iklimle ilgili risk ve fırsatların gözetimini desteklemek için kontroller ve prosedürler kullanıp kullanmadığı ve kullanması hâlinde, bu kontrol ve prosedürlerin diğer iç fonksiyonlarla nasıl bütünleştirildiği.

Yükümlülükleri yerine getirmek üzere açıklamaları hazırlarken işletme, TSRS 1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler (TSRS 1) uyarınca gereksiz tekrarlardan kaçınır. Örneğin, zorunlu kılınan bilgileri sağlasa da işletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetiminin entegre bir şekilde yönetildiği durumlarda, söz konusu risk ve fırsatlardan her biri için ayrı açıklama sunmak yerine yönetim açıklamalarını entegre şekilde sunarak tekrarları önler.

### Strateji

Stratejiye ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisini anlamalarını sağlamaktır.

İşletme özellikle, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayacak bilgileri açıklar:

- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatlar,
- İklimle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkileri,
- İklimle ilgili geçiş planı hakkındaki bilgiler de dâhil olmak üzere, iklimle ilgili söz konusu risk ve fırsatların, işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkilerini,
- İklimle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle; ilgili raporlama dönemi için iklimle ilgili söz konusu risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri ile bunların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri ve
- İşletmenin iklimle ilgili belirlenmiş risk ve fırsatlarını da dikkate almak suretiyle, işletmenin stratejisi ile iş modelinin iklimle ilgili değişikliklere, gelişmelere ve belirsizliklere karşı iklim dirençliliği.

### İklimle ilgili riskler ve fırsatlar

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının işletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatları anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle:

- İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatları tanımlar,
- İşletmenin, iklimle ilgili belirlediği her bir risk için, söz konusu riski iklimle ilgili fiziksel bir risk mi yoksa iklimle ilgili bir geçiş riski olarak mı değerlendirdiğini açıklar,
- İşletmenin, iklimle ilgili belirlediği her bir risk ve fırsat için, söz konusu risk ve fırsatın etkisinin gerçekleşmesinin makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimlerini -kısa, orta veya uzun vade-belirtir ve
- İşletmenin “kısa vadeli”, “orta vadeli” ve “uzun vadeli” dönemleri nasıl tanımladığını ve bu tanımların işletme tarafından stratejik kararlar almada kullanılan planlama dönemleriyle ne şekilde bağlantılı olduğunu açıklar.

İşletmenin gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatları belirlerken işletme; geçmiş olaylara, mevcut koşullara ve gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerle ilgili bilgiler de dâhil olmak üzere, aşırı maliyet veya çabaya katlanılmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır.

İşletme, gelecekteki finansal yeterliliğini etkilemesi makul ölçüde beklenebilecek iklimle ilgili risk ve fırsatları belirlerken TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber'de tanımlanan sektör bazlı açıklama konularına atıfta bulunur ve söz konusu açıklama konularının uygulanabilirliğini değerlendirir.

## **İş modeli ve değer zinciri**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, iklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, özellikle aşağıdakileri açıklar:

- a. İklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin iş modeli ve değer zinciri üzerindeki mevcut ve öngörülen etkilerinin tanımı ve
- b. İşletmenin iş modelinde ve değer zincirinde iklimle ilgili risk ve fırsatların nerelerde yoğunlaştığının (örneğin; coğrafi alanlar, tesisler ve varlık türleri) tanımı.

## **Strateji ve karar alma**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, iklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin stratejisi ve karar alma mekanizması üzerindeki etkilerini anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme özellikle aşağıdakileri açıklar:

- a. İklimle ilgili olarak kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere nasıl ulaşmayı planladığı da dâhil olmak üzere, stratejisinde ve karar alma mekanizmasında iklimle ilgili risk ve fırsatlara nasıl karşılık verdiği ve nasıl karşılık vermeyi planladığı hakkında bilgi. İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:
  - İklimle ilgili risk ve fırsatları ele almak için, kaynak tahsisi de dâhil olmak üzere, işletmenin iş modelindeki mevcut ve öngörülen değişiklikler (örneğin, bu değişiklikler; karbon-yoğun, enerji-yoğun veya su-yoğun operasyonları yönetme veya sonlandırma planlarını, talep veya tedarik zinciri değişikliklerinden kaynaklanan kaynak tahsislerini, sermaye harcaması veya araştırma ve geliştirme için ek harcamalar yoluyla iş geliştirmeden kaynaklanan kaynak tahsislerini ve satın alma ve elden çıkarmaları içerebilir),
  - Mevcut ve öngörülen doğrudan azaltım ve adaptasyon çabaları (örneğin; üretim süreçlerindeki veya ekipmanındaki değişiklikler, tesislerin yeniden konumlandırılması, iş gücü düzenlemesi ve ürün özelliklerindeki değişiklikler yoluyla yapılabilir),
  - Mevcut ve öngörülen dolaylı azaltım ve adaptasyon çabaları (örneğin; müşteriler ve tedarik zinciri ile birlikte çalışılabilir),
  - İşletmenin geçiş planının geliştirilmesinde kullanılan kilit varsayımlar ve geçiş planının dayanağı olan bağımlılıklara ilişkin bilgiler dâhil olmak üzere, işletmenin iklimle ilgili herhangi bir geçiş planı ve
  - 33-36 ncı paragraflarda belirtildiği üzere, sera gazı emisyonu hedefleri de dâhil olmak üzere, işletmenin iklimle ilgili hedeflere nasıl ulaşmayı planladığı.
- b. İşletmenin belirtilen faaliyetler için nasıl kaynak sağladığı ve nasıl kaynak sağlamayı planladığına ilişkin bilgi.
- c. Önceki raporlama dönemlerinde açıklanan planlara yönelik ilerlemeye dair nicel ve nitel bilgiler.

## **Finansal durum, finansal performans ve nakit akışları**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar:

- a. İlgili raporlama dönemi için; iklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkileri (mevcut finansal etkiler) ve
- b. İklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin finansal planlamasına ne şekilde dâhil edildiği de dikkate alınmak suretiyle, iklimle ilgili risk ve fırsatların kısa, orta ve uzun vadede işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki öngörülen etkileri (öngörülen etkiler).

İşletme özellikle aşağıdakilere ilişkin nicel ve nitel bilgileri açıklar:

- a. İklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin raporlama dönemindeki finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını nasıl etkilediği,
- b. Belirlenen ve ilgili finansal tablolarda raporlanan varlık ve yükümlülüklerin defter değerlerinde bir sonraki

finansal raporlama döneminde önemli bir düzeltme yapılmasını gerektirebilecek ciddi bir riski bulunan iklimle ilgili risk ve fırsatlar,

- c. İşletmenin; aşağıdakileri de dikkate almak suretiyle, iklimle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında kısa, orta ve uzun vadede finansal durumunun ne şekilde değişmesini beklediği:
  - İşletmenin sözleşmeye dayalı olarak taahhüt etmediği planlar dâhil olmak üzere, yatırım ve elden çıkarma planları (örneğin, sermaye harcamalarına, büyük satın almalara ve elden çıkarmalara, iş ortaklıklarına, iş dönüşümüne, yeniliklere, yeni iş alanlarına ve varlığın kullanım dışı bırakılmasına ilişkin planlar) ve
  - İşletmenin stratejisini uygulamak için planladığı finansman kaynakları ve
- d. İşletmenin; iklimle ilgili risk ve fırsatları yönetme stratejisi göz önüne alındığında, kısa, orta ve uzun vadede finansal performansının ve nakit akışlarının ne şekilde değişmesini beklediği (örneğin; düşük karbonlu bir ekonomiyle uyumlu hâle getirilmiş ürün ve hizmetlerden elde edilen hasıllattaki artış, iklim olaylarından kaynaklı olarak varlıklarda meydana gelen hasarlardan doğan maliyetler ve iklime adaptasyonla veya azaltımla ilgili harcamalar).

İşletme nicel bilgi sağlarken, münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir.

İşletme, iklimle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin açıklamaları hazırlarken;

- a. Aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır ve
- b. Söz konusu açıklamaları hazırlamak için sahip olduğu beceri, yetenek ve kaynaklarla orantılı bir yaklaşım kullanır.

İşletmenin aşağıdakilere karar vermesi durumunda, iklimle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek yoktur:

- a. Söz konusu etkiler ayrı ayrı belirlenmemektedir veya
- b. Söz konusu etkileri tahmin etmede yer alan ölçüm belirsizliği düzeyinin çok yüksek olması sebebiyle, elde edilecek nicel bilgi faydalı olmayacaktır.

Ayrıca işletmenin, iklimle ilgili bir risk veya fırsatın öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlayacak beceri, yetenek veya kaynaklara sahip olmaması durumunda, nicel bilgi sağlaması gerekmez.

19-20 nci paragraflarda belirtilen kriterleri baz alarak iklimle ilgili bir risk veya fırsatın mevcut veya öngörülen finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlamasına gerek olmadığına karar vermesi durumunda işletme;

- a. Neden nicel bilgi sağlamadığını açıklar,
- b. İlgili finansal tablolarda yer alan ve iklimle ilgili risk veya fırsattan etkilenmesi veya etkilenmiş olması muhtemel kalemlerin, toplamların ve ara toplamların belirlenmesi dâhil olmak üzere, söz konusu finansal etkilere ilişkin nitel bilgiler sağlar ve
- c. Birleşik finansal etkilere ilişkin nicel bilginin faydalı olmayacağına karar vermediği sürece, iklimle ilgili diğer risk veya fırsatlar ve diğer faktörlerle birlikte, iklimle ilgili risk veya fırsatın birleşik finansal etkilerine ilişkin nicel bilgi sağlar.

### **İklim dirençliliği**

İşletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının; işletmenin stratejisi ile iş modelinin iklimle ilgili değişiklik, gelişme ve belirsizliklere karşı dirençliliğini -işletmenin iklimle ilgili belirlenmiş risk ve fırsatlarını da dikkate alarak- anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. İşletme, içinde bulunduğu şartlarla orantılı bir yaklaşım kullanarak, iklim dirençliliğini değerlendirmek amacıyla iklimle ilgili senaryo analizini kullanır. İşletme nicel bilgi sağlarken, münferit bir tutarı veya bir tutar aralığını açıklayabilir. İşletme özellikle aşağıdakileri açıklar:

- a. Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarına imkân verecek şekilde, raporlama tarihi itibarıyla işletmenin iklim dirençliliğine ilişkin değerlendirmesi:
  - İşletmenin iklimle ilgili senaryo analizinde belirlenen etkilere nasıl karşılık vermesi gerektiği de dâhil olmak üzere, işletmenin değerlendirmesinin -varsa- stratejisi ve iş modeli üzerindeki etkileri,

- İşletmenin iklim dirençliliğine ilişkin değerlendirilmesinde dikkate alınan önemli belirsizlik alanları,
- Aşağıdakileri de içerecek şekilde, işletmenin; kısa, orta ve uzun vadede stratejisini ve iş modelini iklim değişikliğine uyarlama veya adapte etme kapasitesi;
  - ✓ İklitle ilgili riskleri ele almak ve iklitle ilgili fırsatlardan yararlanmak da dâhil olmak üzere, iklitle ilgili senaryo analizinde belirlenen etkilere karşılık vermek amacıyla işletmenin mevcut finansal kaynaklarının bulunabilirliği ve esnekliği,
  - ✓ İşletmenin; mevcut varlıkları yeniden konuşlandırma, başka bir amaca uygun hâle getirme, bir üst modele geçirme veya hizmet dışı bırakma yeteneği,
  - ✓ İşletmenin iklitle ilgili azaltım, adaptasyon ve iklim dirençliliği fırsatlarına yönelik mevcut ve planlanan yatırımlarının etkisi ve

b. Aşağıdakileri içerecek şekilde, iklitle ilgili senaryo analizinin nasıl ve ne zaman gerçekleştirildiği:

- Aşağıdakileri içerecek şekilde, işletmenin kullandığı girdilere ilişkin bilgiler:
  - ✓ İşletmenin analiz için kullandığı iklitle ilgili senaryolar ve bu senaryoların kaynakları,
  - ✓ Analizin iklitle ilgili çok çeşitli senaryoları içerip içermediği,
  - ✓ Analiz için kullanılan iklitle ilgili senaryoların, iklitle ilgili geçiş riskleriyle veya iklitle ilgili fiziksel risklerle ilişkili olup olmadığı,
  - ✓ İşletmenin; sahip olduğu senaryolar arasından, iklim değişikliğiyle ilgili en güncel uluslararası anlaşmayla uyumlu hâle getirilmiş iklitle ilgili bir senaryo kullanıp kullanmadığı,
  - ✓ İşletmenin iklitle ilgili seçtiği senaryoların, işletmenin iklitle ilgili değişikliklere, gelişmelere veya belirsizliklere karşı dirençliliğini değerlendirmekle ilgili olduğuna karar verme sebebi,
  - ✓ İşletmenin, analizde kullandığı zaman dilimleri ve
  - ✓ İşletmenin analizde kullandığı operasyonlarının kapsamı (örneğin, analizde kullanılan operasyon yerleri ve iş birimleri),
- Aşağıdakilere ilişkin varsayımlar da dâhil olmak üzere, işletmenin analizde kullandığı kilit varsayımlar:
  - ✓ İşletmenin faaliyet gösterdiği ülkelerdeki iklim politikaları,
  - ✓ Makroekonomik trendler,
  - ✓ Ulusal veya bölgesel düzeydeki değişkenler (örneğin; yerel hava olayları, demografi, arazi kullanımı, altyapı ve doğal kaynakların mevcudiyeti),
  - ✓ Enerji kullanımı ve çeşitliliği,
  - ✓ Teknolojideki gelişmeler ve
- İklitle ilgili senaryo analizinin yapıldığı raporlama dönemi (Bkz. B18 paragrafı).

Yükümlülükleri yerine getirmek üzere açıklamaları hazırlarken işletme; açıklandığı üzere, sektörler-arası metrik kategorilerine ve açıklama konularıyla ilişkili olan ve TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber'de tanımlanan sektör bazlı metriklere atıfta bulunur ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirir.

### **Risk yönetimi**

Risk yönetimine ilişkin iklitle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin iklitle ilgili risk ve fırsatları belirleme, değerlendirme, önceliklendirme ve izleme süreçlerinin işletmenin genel risk yönetimi sürecine entegre edilip edilmediği, edildiyse nasıl entegre edildiği ve genel risk yönetimi sürecine nasıl bilgi verdiği de dâhil olmak üzere, söz konusu süreçleri anlamalarını sağlamaktır.

İşletme bu amaca ulaşmak için aşağıdakilere ilişkin bilgileri açıklar:

- a. Aşağıdakilere ilişkin bilgiler de dâhil, işletmenin iklitle ilgili riskleri belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler ve ilgili politikalar:
  - İşletmenin kullandığı girdiler ve parametreler (örneğin, veri kaynakları ve süreçlerde yer alan operasyonların kapsamına ilişkin bilgiler),

- İşletmenin iklimle ilgili riskleri belirlemek için iklimle ilgili senaryo analizi kullanıp kullanmadığı ve nasıl kullandığı,
  - İşletmenin söz konusu risklerin etkilerinin niteliğini, olasılığını ve büyüklüğünü nasıl değerlendirdiği (örneğin, işletmenin nitel faktörleri, nicel eşik değerleri veya diğer kriterleri dikkate almadığı),
  - İşletmenin iklimle ilgili riskleri diğer risk türlerine göre önceliklendirip önceliklendirmedeği ve nasıl önceliklendirdiği,
  - İşletmenin iklimle ilgili riskleri nasıl izlediği ve
  - Önceki raporlama dönemiyle karşılaştırıldığında, işletmenin kullandığı süreçleri değiştirip değiştirmedeği ve nasıl değiştirdiği.
- b. İşletmenin, iklimle ilgili fırsatların belirlenmesinde bilgi sağlamak için iklimle ilgili senaryo analizini kullanıp kullanmadığına ve nasıl kullandığına ilişkin bilgiler dâhil olmak üzere; işletmenin iklimle ilgili fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçler,
- c. İklimle ilgili risk ve fırsatların belirlenmesine, değerlendirilmesine, önceliklendirilmesine ve izlenmesine yönelik süreçlerin; işletmenin genel risk yönetimi sürecine ne ölçüde ve nasıl entegre edildiği ve işletmenin genel risk yönetimi sürecini ne ölçüde ve nasıl bilgilendirdiği.

25 inci paragrafta yer alan yükümlülükleri yerine getirmek üzere açıklamaları hazırlarken işletme, TSRS 1 uyarınca gereksiz tekrarlardan kaçınır. Örneğin, zorunlu kılınan bilgileri sağlasa da işletme, sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatların gözetiminin entegre bir şekilde yönetildiği durumlarda, söz konusu risk ve fırsatlardan her biri için ayrı açıklama sunmak yerine yönetim açıklamalarını entegre şekilde sunarak tekrarları önler.

#### **Metrikler ve hedefler**

Metrikler ve hedeflere ilişkin iklimle ilgili finansal açıklamaların amacı, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin iklimle ilgili kendi belirlediği hedeflere ve mevzuat uyarınca ulaşması gereken hedeflere yönelik ilerlemeleri de dâhil olmak üzere, iklimle ilgili risk ve fırsatlarla ilgili olarak işletmenin performansını anlamalarını sağlamaktır.

Bu amaca ulaşmak için işletme aşağıdakileri açıklar:

- a. Sektörler-arası metrik kategorileriyle ilgili bilgiler,
- b. Belirli iş modelleri, faaliyetleri veya bir sektörde katılımı karakterize eden diğer ortak özelliklerle ilişkili metrikler ve
- c. İklimle ilgili riskleri azaltmak veya bunlara adaptasyon sağlamak ya da iklimle ilgili fırsatlardan yararlanmak için işletme tarafından belirlenen hedefler ve mevzuat uyarınca ulaşılması gereken hedefler (yönetişim organı veya yönetim tarafından bu hedeflere yönelik ilerlemeleri ölçmek için kullanılan metrikler de dâhildir).

#### **İklimle ilgili metrikler**

İşletme, sektörler-arası metrik kategorileriyle ilgili aşağıdaki bilgileri açıklar:

- a. Sera gazı emisyonları—işletme;
  - Raporlama dönemi boyunca üretilen, metrik ton CO2 eşdeğeri olarak ifade edilen ve aşağıdaki şekilde sınıflandırılan mutlak brüt sera gazı emisyonlarını açıklar:
    - ✓ Kapsam 1 sera gazı emisyonları,
    - ✓ Kapsam 2 sera gazı emisyonları ve
    - ✓ Kapsam 3 sera gazı emisyonları.
  - Yetkili bir makam veya işletmenin kote olduğu borsa, sera gazı emisyonlarının farklı bir yöntem kullanılarak ölçülmesini zorunlu kılmadıkça, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardına (2004) uygun olarak ölçer.
  - Aşağıdakiler de dâhil, sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı yaklaşımı açıklar:
    - ✓ Sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı ölçüm yaklaşımı, girdiler ve varsayımlar,

- ✓ Sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı ölçüm yaklaşımını, girdileri ve varsayımları seçme nedeni ve
- ✓ Raporlama döneminde; ölçüm yaklaşımında, girdilerde ve varsayımlarda yaptığı değişiklikler ile bu değişikliklerin nedenleri,
- Açıklanan Kapsam 1 ve Kapsam 2 sera gazı emisyonları için; emisyonları aşağıdakiler arasında ayırıştırır:
  - ✓ Konsolide edilen grup (örneğin, TFRS'leri uygulayan bir işletme için bu grup, ana şirket ve onun konsolide edilen bağlı ortaklıklarından oluşur) ve
  - ✓ Açıklananın dışında bırakılan diğer yatırım yapılanlar (örneğin; TFRS'leri uygulayan bir işletme için bu yatırımlar; iştirakleri, iş ortaklıklarını ve konsolide edilmeyen bağlı ortaklıkları içerir).
- Açıklanan Kapsam 2 sera gazı emisyonları için; lokasyona- dayalı Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını açıklar ve kullanıcıların işletmenin Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını anlamalarını sağlamak için gerekli olan sözleşmeye dayalı araçlar hakkında bilgi sağlar ve
- Açıklanan Kapsam 3 sera gazı emisyonları için aşağıdakileri açıklar:
  - ✓ Sera Gazı Protokolü Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardında (2011) tanımlanan Kapsam 3 kategorilerine uygun olarak, işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyon ölçümüne dâhil edilen kategoriler ve
  - ✓ İşletme faaliyetlerinin varlık yönetimi, ticari bankacılık veya sigortacılık faaliyetlerini içermesi durumunda, işletmenin Kategori 15 sera gazı emisyonları veya yatırımlarıyla ilişkili olanlar (finanse edilen emisyonlar) hakkında ilave bilgiler.
- b. İklimle ilgili geçiş riskleri—iklimle ilgili geçiş risklerine karşı kırılgan varlıkların veya işletme faaliyetlerinin miktarı ve yüzdesi,
- c. İklimle ilgili fiziksel riskler—iklimle ilgili fiziksel risklere karşı kırılgan varlıkların veya işletme faaliyetlerinin miktarı ve yüzdesi,
- d. İklimle ilgili fırsatlar— iklimle ilgili fırsatlarla uyumlu hâle getirilmiş varlıkların veya işletme faaliyetlerinin miktarı ve yüzdesi,
- e. Sermaye dağıtımı—iklimle ilgili risk ve fırsatlara yönelik dağıtılan sermaye harcaması, finansman veya yatırım miktarı,
- f. İç karbon fiyatları—işletme aşağıdakileri açıklar:
  - İşletmenin karar verme sürecinde bir karbon fiyatı uygulayıp uygulamadığına ve ne şekilde uyguladığına dair bir açıklama (örneğin; yatırım kararları, transfer fiyatlandırması ve senaryo analizi) ve
  - İşletmenin, sera gazı emisyonlarının maliyetlerini değerlemek için kullandığı her bir metrik ton sera gazı emisyonunun fiyatı,
- g. Ücretlendirme— işletme aşağıdakileri açıklar:
  - İklimle ilgili hususların yönetici ücretlerine dâhil edilip edilmediğine ve nasıl dâhil edildiğine dair bir açıklama,
  - İklimle ilgili hususlarla bağlantılı olarak cari dönemde finansal tablolara alınan üst düzey yönetici ücretlerinin yüzdesi.

Yükümlülükleri yerine getirmek üzere açıklamaları hazırlarken işletme, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır.

Yükümlülükleri yerine getirmek üzere açıklamaları hazırlarken işletme, ilgili paragraflara atıfta bulunur.

İşletme, bir sektörde belirli iş modelleri, faaliyetleri veya katılımı karakterize eden diğer ortak özelliklerle ilişkili sektör bazlı metrikleri açıklar. İşletmenin açıkladığı sektör bazlı metrikler belirlenirken, işletme TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber'de tanımlanan açıklama konularıyla ilişkili sektör bazlı metriklere atıfta bulunur ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirir.

## İklimle ilgili hedefler

İşletme, sera gazı emisyonu hedefleri de dâhil olmak üzere, stratejik amaçlarına ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek üzere belirlediği iklimle ilgili nicel ve nitel hedefler ile mevzuat uyarınca ulaşması gereken tüm hedefleri açıklar. İşletme, her bir hedef için aşağıdakileri açıklar:

- a. Hedefi belirlemek için kullanılan metrik,
- b. Hedefin amacı (örneğin; azaltım, adaptasyon veya bilim temelli girişimlere uygunluk),
- c. Hedefin geçerli olduğu işletme bölümü (örneğin, hedefin işletmenin tamamı için mi yoksa belirli bir iş birimi veya belirli bir coğrafi bölge gibi işletmenin yalnızca bir kısmı için mi geçerli olduğu),
- d. Hedefin geçerli olduğu dönem,
- e. İlerlemenin ölçüldüğü baz dönem,
- f. Dönüm noktaları ve ara hedefler,
- g. Hedefin nicel olması durumunda, mutlak bir hedef mi yoksa yoğunluk hedefi mi olduğu,
- h. İklim değişikliğiyle ilgili en güncel uluslararası anlaşmanın, bu anlaşmadan kaynaklanan ülke taahhütleri de dâhil olmak üzere, hedefi nasıl şekillendirdiği.

İşletme, aşağıdakiler dâhil olmak üzere, her bir hedefin belirlenmesine ve gözden geçirilmesine ilişkin yaklaşımını ve her bir hedefe yönelik ilerlemeyi nasıl izlediği hakkındaki bilgileri açıklar:

- a. Hedefin ve hedefi belirleme metodolojisinin üçüncü bir tarafça doğrulanıp doğrulanmadığı,
- b. İşletmenin hedefi gözden geçirme süreçleri,
- c. Hedefe ulaşma konusundaki ilerlemeyi izlemek için kullanılan metrikler ve
- d. Hedefteki herhangi bir değişiklik ve söz konusu değişiklikler için bir açıklama.

İşletme, iklimle ilgili her bir hedefe ilişkin performansına dair bilgileri ve performansındaki trendlerin veya değişikliklerin bir analizini açıklar.

İşletme, belirlenen her bir sera gazı emisyon hedefi için aşağıdakileri açıklar:

- a. Hangi sera gazı emisyonlarının hedef kapsamında olduğu,
- b. Kapsam 1, Kapsam 2 veya Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının hedef kapsamında olup olmadığı,
- c. Hedefin, brüt sera gazı emisyon hedefi mi yoksa net sera gazı emisyon hedefi mi olduğu. İşletmenin net sera gazı emisyon hedefi açıklaması durumunda, ilgili brüt sera gazı emisyon hedefini de ayrıca açıklaması zorunludur.
- d. Hedefin, sektörel bir karbonsuzlaşma yaklaşımı kullanılarak türetilip türetilmediği.
- e. İşletmenin, herhangi bir net sera gazı emisyonu hedefine ulaşmak için sera gazı emisyonlarını denkleştirmek üzere, planlanan karbon kredisi kullanımı. İşletme, planlanan karbon kredisi kullanımını açıklarken, ilgili paragraflara atıfta bulunmak ve aşağıdakilere ilişkin bilgileri de dâhil etmek suretiyle, bilgileri açıklar:
  - Herhangi bir net sera gazı emisyonu hedefine ulaşmanın nasıl ve ne ölçüde karbon kredilerinin kullanımına dayandığı/bağlı olduğu,
  - Karbon kredilerinin hangi üçüncü taraf programınca doğrulanacağı veya sertifikalandırılacağı,
  - Karbon kredisinin türü (esas denkleştirmenin doğaya mı yoksa teknolojik karbon uzaklaştırmasına mı dayalı olacağı ve esas denkleştirmenin karbon azaltımı veya uzaklaştırması yoluyla elde edilip edilmediği de dâhildir),
  - Genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin kullanmayı planladığı karbon kredilerinin güvenilirliğini ve bütünlüğünü anlaması için gerekli olan diğer tüm faktörler (örneğin, karbon denkleştirmenin kalıcılığına ilişkin varsayımlar).

İşletme, tanımlanan bir hedefe ulaşmaya yönelik ilerlemeyi belirlemek ve izlemek için kullanılan metrikleri belirlerken ve açıklarken; mevcut TSRS'de açıklanan metrikler veya TSRS 1'deki hükümleri karşılayan metrikler dâhil

olmak üzere, sektörler-arası metriklere ve sektör bazlı metriklere atıfta bulunur ve bunların uygulanabilirliğini değerlendirir.

## Ek A

### Tanımlanan terimler

Bu ek, TSRS 2'nin ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

CO2 eşdeğeri	Her bir sera gazının küresel ısınma potansiyelini, bir birim karbondioksinin küresel ısınma potansiyeli cinsinden ifade eden evrensel ölçü birimidir. Bu birim, farklı sera gazlarının salınımını (veya salınımından kaçınmayı) ortak bir temele göre değerlendirmek için kullanılır.
Dolaylı sera gazı emisyonları	İşletme faaliyetlerinin bir sonucu olan, ancak başka bir işletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklarda meydana gelen emisyonlardır.
Finanse edilen emisyonlar	İşletmenin yatırım yaptığı veya borç verdiği bir kuruluşun ya da tarafın brüt sera gazı emisyonlarının, işletme tarafından yapılan yatırım veya verilen borç ile ilişkilendirilen kısmıdır. Bu emisyonlar, Sera Gazı Protokolü Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardında (2011) tanımlanan Kapsam 3 Kategori 15'in (yatırımlar) bir parçasıdır.
İç karbon fiyatı	İşletme tarafından; yatırım, üretim ve tüketim modellerindeki değişikliklerin doğuracağı finansal sonuçlar ile potansiyel teknolojik ilerlemenin ve gelecekteki emisyon azaltım maliyetlerinin doğuracağı finansal sonuçları değerlendirmek amacıyla kullanılan fiyattır. İç karbon fiyatları, işletmeler tarafından işle ilgili çok çeşitli uygulamalarda kullanılabilir. İşletmeler tarafından yaygın olarak kullanılan iki tür iç karbon fiyatı bulunmaktadır: a. İşletmenin ücretlendirmedeği; ancak risk etkileri, yeni yatırımlar, projelerin net bugünkü değeri ve çeşitli girişimlerin maliyet ve faydaları gibi hususlar üzerindeki ekonomik etkilerini veya ödünleşimleri anlamak için kullanılacak teorik bir maliyet veya itibari bir tutar olan gölge fiyattır ve b. Karbon fiyatı olan bir iç vergi veya harçtır ve işletmenin sera gazı emisyonlarına dayalı olarak bir ticari faaliyetine, ürün hattına veya başka bir iş birimine yüklenir (iç vergi ve ücretler, şirket içi transfer fiyatlandırmasına benzemektedir).
İklim değişikliğiyle ilgili en güncel uluslararası anlaşma	İklim değişikliğiyle mücadele için Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi üyesi devletler tarafından imzalanan anlaşmadır. Anlaşmalar, sera gazı emisyonlarının azaltımı için normlar ve hedefler belirler.
İklim dirençliliği	İşletmenin, iklimle ilgili değişikliklere, gelişmelere veya belirsizliklere uyum sağlama kapasitesidir. İklim dirençliliği, iklimle ilgili geçiş risklerine ve iklimle ilgili fiziksel risklere karşılık verme ve bunlara adaptasyon sağlama yeteneği de dâhil olmak üzere, iklimle ilgili riskleri yönetme ve iklimle ilgili fırsatlardan yararlanma kapasitesini içerir. Bir işletmenin iklim dirençliliği; iklimle ilgili değişiklik, gelişme ve belirsizliklere karşı hem stratejik dirençliliğini hem de operasyonel dirençliliğini içerir.

İklimle ilgili fiziksel riskler	<p>Olay tabanlı gerçekleşen bir iklim değişikliğinden (akut fiziksel risk) veya iklim olaylarındaki uzun vadeli değişimlerden (kronik fiziksel risk) kaynaklanan risklerdir. Akut fiziksel riskler; şiddeti ve sıklığı artan fırtınalar, seller, kuraklık veya sıcak hava dalgaları gibi hava muhalefetiyle ilgili olaylardan kaynaklanır. Kronik fiziksel riskler ise, deniz seviyesinin yükselmesine, suya erişimin azalmasına, biyolojik çeşitlilik kaybına ve toprak verimliliğindeki değişikliklere yol açabilecek yağış ve sıcaklıktaki değişiklikler dâhil olmak üzere iklim olaylarındaki uzun vadeli değişimlerden kaynaklanır.</p> <p>Bu riskler, varlıklara doğrudan hasar verilmesinden veya tedarik zincirindeki aksamanın dolaylı etkilerinden kaynaklanan maliyetler gibi, işletme için finansal sonuçlar doğurabilir. İşletmenin finansal performansı da suya erişebilirlik, su temini ve su kalitesindeki değişikliklerden ve işletmenin tesislerini, operasyonlarını, tedarik zincirlerini, ulaşım ihtiyaçlarını ve çalışan sağlığı ile güvenliğini etkileyen aşırı sıcaklık değişikliklerinden etkilenebilir.</p>
İklimle ilgili geçiş planı	İşletmenin genel stratejisinin bir boyutudur ve sera gazı emisyonlarını azaltmak gibi eylemler de dâhil olmak üzere, daha düşük karbonlu ekonomiye geçişine yönelik hedeflerini, eylemlerini veya kaynaklarını ortaya koyar.
İklimle ilgili geçiş riski	Düşük karbon ekonomisine geçiş çabalarından kaynaklanan risklerdir. Geçiş riskleri; politika, yasal, teknoloji, pazar ve itibar risklerini içerir. Bu riskler; artan işletme maliyetleri veya iklimle ilgili yeni veya değişen düzenlemeler nedeniyle varlık değer düşüklüğü gibi, işletme için finansal sonuçlar doğurabilir. İşletmenin finansal performansı, değişen tüketici talepleri ve yeni teknolojilerin geliştirilmesinden ve etkin şekilde kullanılmasından da etkilenebilir.
İklimle ilgili riskler ve fırsatlar	<p>İklimle ilgili riskler, iklim değişikliğinin bir işletme üzerindeki potansiyel olumsuz etkilerini ifade eder. Bu riskler, iklimle ilgili fiziksel riskler ve iklimle ilgili geçiş riskleri olarak sınıflandırılır.</p> <p>İklimle ilgili fırsatlar, bir işletme için iklim değişikliğinden kaynaklanan potansiyel olumlu etkileri ifade eder. İklim değişikliğini hafifletme ve iklim değişikliğine adaptasyon sağlama çabaları, işletme açısından iklimle ilgili fırsatlar doğurabilir.</p>
Kapsam 1 sera gazı emisyonları	Bir işletmenin sahip olduğu veya kontrol ettiği kaynaklardan ortaya çıkan doğrudan sera gazı emisyonlarıdır.
Kapsam 2 sera gazı emisyonları	İşletme tarafından tüketilen satın alınmış veya edinilmiş elektriğin, buharın, ısıtmanın veya soğutmanın üretiminden kaynaklanan dolaylı sera gazı emisyonlarıdır.
Kapsam 3 sera gazı emisyonları	<p>Satın alınmış ve edinilmiş elektrik; işletme tarafından satın alınarak veya başka bir yöntemle işletme sınırlarına kadar getirilen elektriktir. Kapsam 2 sera gazı emisyonları, fiziki olarak, elektriğin üretildiği tesiste ortaya çıkmaktadır.</p> <p>Hem yukarı hem de aşağı yönlü emisyonlar dâhil olmak üzere, işletmenin değer zincirinde ortaya çıkan dolaylı sera gazı emisyonlarıdır (Kapsam 2 sera gazı emisyonları dâhil değildir). Kapsam 3 sera gazı emisyonları, Sera Gazı Protokolü Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardındaki (2011) Kapsam 3 kategorilerini içerir.</p>

Kapsam 3 kategorileri	<p>Kapsam 3 sera gazı emisyonları, Sera Gazı Protokolü Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardında (2011) açıklandığı üzere aşağıdaki 15 kategoriye ayrılmıştır:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. Satın alınan mal ve hizmetler,</li><li>2. Sermaye malları,</li><li>3. Kapsam 1 emisyonlarına veya Kapsam 2 emisyonlarına dâhil olmayan yakıt ve enerjiyle ilgili faaliyetler,</li><li>4. Yukarı yönlü ulaşım ve dağıtım,</li><li>5. Operasyonlarda üretilen atıklar,</li><li>6. İş seyahatleri,</li><li>7. Çalışanların işe gidiş gelişleri,</li><li>8. Yukarı yönlü kiralanan varlıklar,</li><li>9. Aşağı yönlü ulaşım ve dağıtım,</li><li>10. Satılan ürünlerin işlenmesi,</li><li>11. Satılan ürünlerin kullanımı,</li><li>12. Satılan ürünlerden kullanım ömrü dolanlara uygulanacak işlem,</li><li>13. Aşağı yönlü kiralanan varlıklar,</li><li>14. Bayilikler ve</li><li>15. Yatırımlar.</li></ol>
Karbon kredisi	<p>Karbon kredilendirme programı tarafından ihraç edilen ve sera gazı emisyonlarının azaltımını veya uzaklaştırmasını temsil eden emisyon birimidir. Elektronik bir kayıt sistemi aracılığıyla karbon kredilerine benzersiz bir seri numarası verilir ve karbon kredileri, bu sistem aracılığıyla ihraç edilir, izlenir ve iptal edilir</p>
Küresel ısınma potansiyeli	<p>Belirli bir sera gazının bir biriminin, bir birim CO<sub>2</sub> ile karşılaştırıldığında oluşturduğu ışımsal zorlama etkisini (atmosfere zarar derecesini) tanımlayan bir faktördür.</p>
Sera gazları	<p>Kyoto Protokolü'nde listelenen yedi sera gazıdır: karbondioksit (CO<sub>2</sub>), metan (CH<sub>4</sub>), nitroz oksit (N<sub>2</sub>O), hidroflorokarbonlar (HFC'ler); nitrojen triflorür (NF<sub>3</sub>); perflorokarbonlar (PFC'ler) ve kükürt hekzaflorür (SF<sub>6</sub>).</p>

## Diğer Standartlarda tanımlanan ve bu Standartta aynı anlamda kullanılan terimler

Açıklama konusu	Bir TSRS'de veya bir SASB Standardında düzenlendiği şekliyle; belirli sektörde yer alan işletmeler tarafından yürütülen faaliyetlere dayanan, sürdürülebilirlikle ilgili belirli bir risk veya fırsattır.
Değer zinciri	<p>Raporlayan işletmenin iş modeliyle ilişkili tüm etkileşimler, kaynaklar ve ilişkiler ile işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği dış çevredir.</p> <p>Değer zinciri; işletmenin -tasarım aşamasından teslimata, tüketime ve kullanım ömrünün sonuna kadar- ürün veya hizmetlerini oluşturmak için kullandığı ve bağımlı olduğu etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri kapsar. Değer zinciri; işletme faaliyetlerindeki (örneğin; işletmenin malzeme ve hizmet tedariki, pazarlama ve ürün ve hizmet satışı ve teslimatı gibi dağıtım kanallarında yer alan insan kaynakları ve finansman) ve işletmenin içerisinde faaliyet gösterdiği coğrafi, jeopolitik ve düzenleyici çevrelerdeki etkileşimleri, kaynakları ve ilişkileri de içerir.</p>
Genel amaçlı finansal raporlar	<p>Raporlayan işletme hakkında, o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken asli kullanıcılar için faydalı olacak finansal bilgileri sağlayan raporlardır. Bu kararlar, aşağıdakilere ilişkin kararları içerir:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>Özkaynak araçlarının ve borçlanma araçlarını satın alınması, satılması veya elde tutulması,</li><li>Kredi ve diğer borçlanma araçlarının alınması ya da satılması veya</li><li>İşletme yönetiminin işletmenin ekonomik kaynaklarını kullanmasını etkileyen, yönetimin faaliyetlerini oylama ya da başka bir şekilde etkileme gibi hakların kullanılması.</li></ol> <p>Genel amaçlı finansal raporlama, -bunlarla sınırlı olmamak üzere- işletmenin genel amaçlı finansal tablolarını ve sürdürülebilirlikle ilgili finansal açıklamalarını içerir.</p>
Genel amaçlı finansal raporların asli kullanıcıları (Asli kullanıcılar)	Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflardır.
İş modeli	İşletmenin stratejik amaçlarını yerine getirmeyi, işletme için değer yaratmayı ve dolayısıyla kısa, orta ve uzun vadede nakit akışı yaratmayı amaçlayan ve girdileri, işletme faaliyetleri aracılığıyla çıktılara ve sonuçlara dönüştüren sistemdir.
Mümkün olmama	Bir hükmü uygulamak, işletme uygulamak için makul her türlü çabayı göstermesine rağmen söz konusu hükmü uygulayamıyorsa, mümkün değildir.

## Ek B

### Uygulama rehberi

Bu ek, TSRS 2'nin ayrılmaz bir parçasıdır ve Standardın diğer bölümleriyle aynı bağlayıcılığa sahiptir.

### İklim dirençliliği

İşletmenin, içinde bulunduğu şartlarla orantılı bir yaklaşım kullanarak, iklim dirençliliğini değerlendirmek amacıyla iklimle ilgili senaryo analizini kullanmasını zorunlu kılar. İşletmenin, iklimle ilgili senaryo analizine yönelik olarak, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri dikkate almasını sağlayan bir yaklaşım kullanması zorunludur. Bu kısım (bu paragraflar) bir işletmenin, iklim dirençliliğini değerlendirmek amacıyla senaryo analizini ne şekilde kullanacağına ilişkin rehberlik sağlar. Özellikle:

- İşletmenin, içinde bulunduğu şartları değerlendirirken dikkate alması gereken faktörleri düzenler,
- İşletmenin, iklimle ilgili senaryo analizi için uygun olan yaklaşıma karar verirken dikkate alması gereken faktörleri düzenler ve
- İşletmenin, zaman içerisinde iklimle ilgili senaryo analizi için uygun olan yaklaşıma karar verirken dikkate alacağı ilave faktörleri düzenler.

### Şartların değerlendirilmesi

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizini gerçekleştirdiği her seferinde içinde bulunduğu şartlarla orantılı bir senaryo analizi yaklaşımı kullanır. Şartları değerlendirmek için işletme aşağıdakileri dikkate alır:

- İşletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma durumu ve
- İklimle ilgili senaryo analizi için işletmenin kullanabileceği beceri, yetenek ve kaynaklar.

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizini her gerçekleştirdiğinde içinde bulunduğu şartları değerlendirir. Örneğin, stratejik planlama döngüsüyle uyumu sağlayabilmek adına her üç yılda bir iklimle ilgili senaryo analizi gerçekleştiren bir işletme, iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma durumunu ve söz konusu tarihte mevcut olan beceri, yetenek ve kaynaklarını yeniden değerlendirmek zorunda olacaktır.

### İklimle ilgili risklere ve fırsatlara maruz kalma

İşletme, şartlarını değerlendirirken ve iklimle ilgili senaryo analizi için kullanacağı yaklaşıma karar verirken, iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma durumunu değerlendirir. Bu değerlendirme, iklimle ilgili senaryo analizinde belirli bir yaklaşımı kullanmanın potansiyel faydalarını anlamak açısından gerekli bağlantı sağlar. Örneğin, iklimle ilgili riske maruz kalma derecesi yüksek olan bir işletme için, iklimle ilgili senaryo analizinde daha nicel veya teknik olarak daha gelişmiş bir yaklaşımın kullanılması, işletme ve genel amaçlı finansal raporların kullanıcıları açısından daha faydalıdır. İşletmenin iklimle ilgili az veya görece daha hafif risk ve fırsatlara maruz kalması durumunda, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, iklimle ilgili nicel veya teknik olarak gelişmiş senaryo analizlerinden yararlanma olasılığı daha düşük olacaktır. Bunun anlamı -diğer her şey eşit olduğunda- işletme iklimle ilgili risk veya fırsatlara ne kadar fazla maruz kalırsa, işletmenin iklimle ilgili senaryo analizinin teknik olarak daha gelişmiş bir formunun gerekli olduğuna karar verme olasılığı o kadar yüksek olacaktır.

Bu Standart, işletmenin maruz kaldığı iklimle ilgili risk ve fırsatları belirlemesini (Bkz. 10 uncu paragraf) ve söz konusu risk ve fırsatları belirlemek, değerlendirmek, önceliklendirmek ve izlemek için kullandığı süreçlere ilişkin ilgili bilgileri açıklamasını zorunlu kılar. İşletmenin açıkladığı bilgiler, işletmenin, iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalması konusunda yaptığı değerlendirmeye ilişkin bilgi sağlayabilir.

### Mevcut beceriler, yetenekler ve kaynaklar

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizinde kullanmak üzere uygun yaklaşıma karar verirken, mevcut beceri, yetenek ve kaynakları değerlendirir. Bu beceri, yetenek ve kaynaklar hem dâhili hem de harici olabilir. İşletmenin mevcut beceri, yetenek ve kaynakları; iklimle ilgili senaryo analizine yönelik belirli yaklaşımın gerektirdiği potansiyel maliyet ve çaba seviyesini değerlendirebilmek açısından bilgilendirici bir bağlam sunar. Örneğin, iklim

dirençliliğini değerlendirmek amacıyla iklimle ilgili senaryo analizi kullanma konusunu yeni araştırmaya başlayan bir işletme, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın iklimle ilgili senaryo analizinde nicel veya teknik olarak gelişmiş bir yaklaşım kullanamayabilir. Şüpheye mahal vermemek adına, kaynağı bulunan işletme; gerekli becerileri ve yetenekleri elde etmek veya geliştirmek için yatırım yapabilir.

İklimle ilgili senaryo analizi; yoğun kaynak gerektirebilir ve -tekrarlı bir öğrenme süreciyle- birden çok planlama döngüsü boyunca geliştirilebilir ve iyileştirilebilir. Bir işletme iklimle ilgili senaryo analizini tekrar ettikçe, söz konusu senaryo analizine ilişkin yaklaşımını zamanla güçlendirmesini sağlayacak beceri ve yeteneklerin gelişmesi muhtemeldir. Örneğin, işletme henüz iklimle ilgili bir senaryo analizi gerçekleştirmediyse veya iklimle ilgili senaryo analizinin yaygın olarak gerçekleştirilmediği bir sektörde yer alıyorsa, bu işletmenin beceri ve yeteneklerini geliştirmek için daha fazla zamana ihtiyacı olabilir. Buna karşın -maden çıkarma ve maden işleme- gibi iklimle ilgili senaryo analizinin yerleşik bir uygulama olduğu bir sektörde yer alan bir işletmenin, tecrübeleri sayesinde beceri ve yeteneklerini güçlendirmesi beklenebilir.

### **Uygun yaklaşıma karar verilmesi**

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizine yönelik olarak, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri dikkate almasını sağlayan bir yaklaşıma karar verir. Yaklaşıma karar verilmesinde, işletmenin iklimle ilgili maruz kaldığı risk ve fırsatların (Bkz. B4-B5 paragrafları) ve mevcut beceri, yetenek ve kaynakların değerlendirilmesi sonucu elde edilen bilgiler kullanılır (Bkz. B6-B7 paragrafları). Bu tür bir karara varma süreci aşağıdakileri içerir:

- a) İklimle ilgili senaryo analizi için girdilerin seçilmesi ve
- b) İklimle ilgili senaryo analizinin nasıl gerçekleştirileceği hakkında analitik seçimler yapılması.

Makul ve desteklenebilir bilgiler; geçmiş olaylara, mevcut koşullara ve gelecekteki koşullara ilişkin tahminlerle ilgili bilgiler içerir. Ayrıca nicel veya nitel bilgiler ile dış kaynaktan elde edilen veya hâlihazırda sahip olunan ya da işletme içinde geliştirilen bilgileri de içerir.

İşletmenin, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri değerlendirmesine imkân verecek olan girdi ve analitik seçeneklerinin bileşimini belirleyebilmek için muhakemede bulunması gerekecektir. Gereken muhakeme düzeyi, detaylı bilginin olup olmadığına bağlıdır. Zaman uzadıkça ve detaylı bilgilerin mevcudiyeti azaldıkça, gereken muhakeme düzeyi artar.

### **Girdilerin seçimi**

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizinde kullanılacak girdileri seçerken, -senaryolar, değişkenler ve diğer girdiler dâhil- aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri dikkate alır. Senaryo analizinde kullanılan girdiler, nicel veya nitel bilgiler ile dış kaynaktan elde edilen veya hâlihazırda sahip olunan ya da işletme içinde geliştirilen bilgileri içerebilir. Örneğin, gelecekteki trendleri ve makul sonuçlara giden çeşitli yolları tanımlayan -yetkili kaynaklardan alınan- iklimle ilgili kamuya açık senaryoların, işletme için aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın ulaşılabilir olduğu değerlendirilir.

İklimle ilgili senaryo analizinde kullanılacak senaryoları, değişkenleri ve diğer girdileri seçerken işletme, örneğin, yetkili kaynaklardan alınan ve kamuya açık ve ücretsiz olarak temin edilebilen iklimle ilgili bir veya daha fazla senaryoyu -uluslararası ve bölgesel senaryolar dâhil- kullanabilir. İşletmenin, belirli bir senaryoyu veya bir dizi senaryoyu kullanabilmek için makul ve desteklenebilir bir dayanağı olmalıdır. Örneğin, emisyonların düzenlendiği -veya gelecekte düzenlenmesinin muhtemel olduğu- bir ülkede operasyonları yoğunlaşan bir işletme, analizini daha düşük karbonlu bir ekonomiye düzenli bir geçişle veya iklim değişikliğiyle ilgili en güncel uluslararası anlaşmaya ilişkin yasal taahhütlerle tutarlı bir senaryo kullanarak gerçekleştirmenin uygun olduğuna karar verebilir. Örneğin başka bir ülkede, iklimle ilgili fiziksel risklere maruz kalma derecesi yüksek olan bir işletme, analizini, iklimle ilgili mevcut politikaları dikkate alan yerel bir senaryo kullanarak gerçekleştirmenin uygun olduğuna karar verebilir.

İşletme seçilen girdilerin makul ve desteklenebilir olup olmadığını değerlendirirken 22 nci paragrafın amacını göz önünde bulundurur; genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin stratejisi ile iş modelinin iklimle ilgili değişiklik, gelişme ve belirsizliklere karşı dirençliliğini -işletmenin iklimle ilgili belirlenmiş risk ve fırsatlarını da dikkate alarak- anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. Bu husus, işletmenin iklimle ilgili senaryo analizine ilişkin girdilerin (örneğin işletmenin üstlendiği belirli faaliyetler ve bu faaliyetlerin coğrafi konumu) işletmenin içinde bulunduğu şartlarla ilgili olması gerektiği anlamına gelir.

### **Analitik seçimlerin yapılması**

İşletmenin dirençliliğine ilişkin değerlendirme; yalnızca iklimle ilgili senaryo analizine yönelik münferit girdiler tarafından değil, aynı zamanda analizi yürütmek için bu girdileri bir araya getirirken işletmenin geliştirdiği bilgilerden de etkilenecektir. İşletme, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri dikkate almasını sağlayacak analitik seçimleri (örneğin, nitel analizin mi yoksa nicel modellemenin mi kullanılacağını) önceliklendirir. Örneğin, işletmenin -aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın- belirli bir sonuçla ilişkili (örneğin, 1,5 santigrat derece sonucu) çoklu karbon fiyatlandırma politikalarını birleştirebilmesi durumunda, bu analizin işletmenin dirençlilik değerlendirmesini güçlendirmesi muhtemeldir (bu tür bir yaklaşımın işletmenin maruz kaldığı riskle uygunluğunun kabul edildiği varsayılmıştır).

Nicel bilgi genellikle, işletmenin, iklim dirençliliğine ilişkin daha etkili bir değerlendirme yapmasını sağlar. Bununla birlikte, nitel bilgiler (senaryo anlatımları dâhil) tek başına veya nicel verilerle birleştirilmiş hâlde, işletmenin dirençliliğini değerlendirmesi için makul ve desteklenebilir bir temel sağlayabilir.

### **İlave hususlar**

İklimle ilgili senaryo analizi, zamanla gelişen bir uygulamadır ve bu nedenle, işletmenin kullandığı yaklaşımın da zaman içerisinde değişmesi muhtemeldir. İşletme; iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma durumu ve senaryo analizi için kullanabileceği beceri, yetenek ve kaynaklar dâhil olmak üzere, iklimle ilgili senaryo analizine yönelik yaklaşımını, işletmenin içinde bulunduğu şartlara göre belirler. Bu şartların da zaman içinde değişmesi muhtemeldir. Bu nedenle, işletmenin iklimle ilgili senaryo analizine yönelik yaklaşımının, bir raporlama döneminden veya stratejik planlama döngüsünden diğerine aynı olması gerekmez.

İşletme, iklimle ilgili senaryo analizi için daha basit bir yaklaşımın işletmenin içinde bulunduğu şartlara uygun olması durumunda, niteliksel senaryo anlatımları gibi, bu tür bir yaklaşım kullanılabilir. Örneğin, işletmenin hâlihazırda iklimle ilgili nicel senaryo analizini yürütecek beceri, yetenek veya kaynaklarının bulunmadığı ancak iklimle ilgili riske maruz kalma derecesinin yüksek olduğu bir durumda, işletme başlangıçta iklimle ilgili senaryo analizi için daha basit bir yaklaşım kullanılabilir ancak yeteneklerini tecrübe yoluyla geliştirecek ve böylece zaman içerisinde iklimle ilgili senaryo analizi için daha gelişmiş nicel bir yaklaşım uygulayacaktır. İklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma derecesi yüksek olan ve gerekli beceri, yetenek veya kaynaklara erişimi olan bir işletmenin, iklimle ilgili senaryo analizine yönelik daha gelişmiş nicel bir yaklaşım uygulaması zorunludur.

Her ne kadar bir işletmenin iklim dirençliliğine ilişkin bilgilerinin her raporlama tarihinde açıklaması gerekse de işletme iklimle ilgili senaryo analizini, çok yıllık bir stratejik planlama döngüsü de dâhil olmak üzere, stratejik planlama döngüsüne uygun olarak gerçekleştirebilir (örneğin, her üç ila beş yılda bir). Bu nedenle, işletmenin yıllık olarak bir senaryo analizi gerçekleştirilmemesi durumunda, bazı raporlama dönemlerinde yapılan açıklamalar, önceki raporlama dönemine göre değişmeden kalabilir. İşletme, iklimle ilgili senaryo analizini -asgari olarak- stratejik planlama döngüsüne uygun olarak günceller. Bununla birlikte, iklim belirsizliğinin işletmenin iş modeli ve stratejisi üzerindeki etkilerine ilişkin güncel bilgilerin yansıtılması amacıyla, işletmenin dirençliliğine ilişkin bir değerlendirmenin yıllık olarak yapılması zorunlu kılınmıştır. Bu nedenle, işletmenin dirençliliğine ilişkin yaptığı değerlendirmenin sonuçları- her raporlama döneminde güncellenmelidir.

## **Sera gazları**

### **Sera gazı emisyonları**

#### **Belirli durumlarda, işletmenin raporlama döneminden farklı bir raporlama dönemine ait bilgileri kullanma izni**

İşletme değer zincirindeki işletmelerin bir kısmından veya tamamından farklı bir raporlama dönemine sahip olabilir. Böyle bir fark; işletmenin raporlama dönemi için değer zincirindeki işletmelerden gelen sera gazı emisyon bilgilerinin, işletmenin yapacağı açıklamalarda kullanılmaya elverişli olmayabileceği anlamına gelir. Bu tür durumlarda, ilgili bilgilerin işletmenin değer zincirinde yer alan ve raporlama dönemleri işletmenin raporlama döneminden farklı olan işletmelerden elde edilmesi durumunda, aşağıdaki koşulların da sağlanması şartıyla, işletmenin kendi raporlama döneminden farklı raporlama dönemlerine ilişkin bilgileri kullanarak sera gazı emisyonlarını ölçmesine izin verilir:

- a. İşletme, sera gazı emisyonlarını ölçmek ve açıklamak için, değer zincirindeki işletmelerden aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın elde edilen en güncel verileri kullanır,
- b. Raporlama dönemlerinin uzunluğu aynıdır ve
- c. İşletme, değer zincirindeki işletmelerin raporlama tarihleri ile genel amaçlı finansal raporlarının tarihi arasında meydana gelen (sera gazı emisyonlarıyla ilgili) önemli olayların ve şartlardaki değişikliklerin etkilerini açıklar.

#### **Sera gazlarının, küresel ısınma potansiyeli değerleri kullanılarak CO2 eşdeğerine dönüştürülüp bir araya getirilmesi**

Bu kısım (bu paragraf) bir işletmenin raporlama dönemi boyunca üretilen ve metrik ton CO2 eşdeğeri olarak ifade edilen **mutlak brüt sera gazı emisyonlarını açıklamasını** zorunlu kılar. Bu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla işletme, yedi sera gazı bileşeninin CO2 eşdeğerlerini bir araya getirir.

Sera gazı emisyonlarını ölçmek için doğrudan ölçüm kullanması durumunda işletme, raporlama tarihinde mevcut olan en güncel Hükümetler Arası İklim Değişikliği Panelinde yer alan değerlendirmeden elde edilen ve 100 yıllık bir zaman dilimini temel alan küresel ısınma potansiyeli değerlerini kullanarak yedi sera gazı bileşenini CO2 eşdeğerine dönüştürmekle zorunlu kılınmıştır.

Sera gazı emisyonlarını tahmin etmek için emisyon faktörlerini kullanması durumunda işletme, -sera gazı emisyonlarını ölçmek için dayanak olarak- işletmenin faaliyetlerini en iyi şekilde temsil eden emisyon faktörlerini kullanır. Söz konusu emisyon faktörleri, gaz bileşenlerini hâlihazırda CO2 eşdeğerlerine dönüştürmüşse, işletmenin, raporlama tarihinde mevcut olan en güncel Hükümetler Arası İklim Değişikliği Panelinde yer alan değerlendirmeden elde edilen ve 100 yıllık bir zaman dilimini temel alan küresel ısınma potansiyeli değerlerini kullanarak emisyon faktörlerini yeniden hesaplaması zorunlu tutulmaz. Bununla birlikte, CO2 eşdeğerlerine dönüştürülmemiş emisyon faktörlerini kullanması durumunda işletme, raporlama tarihinde mevcut olan en güncel Hükümetler Arası İklim Değişikliği Panelinde yer alan değerlendirmeden elde edilen ve 100 yıllık bir zaman dilimini temel alan küresel ısınma potansiyeli değerlerini kullanır.

#### **Sera Gazı Protokolü**

Yukarıdaki kısım (aynı paragraf), bir işletmenin Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardına (2004) uygun olarak ölçülen sera gazı emisyonlarını açıklamasını zorunlu kılar. Şüpheye mahal vermemek adına, işletme, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardındaki (2004) hükümleri yalnızca bu Standarttaki hükümlerle çalışmadığı ölçüde uygular. Örneğin, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004), bir işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını açıklamasını zorunlu kılmaz, ancak işletmenin aynı paragraf uyarınca işletme Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını açıklamakla zorunlu tutulmuştur.

Yetkili bir makam veya işletmenin kote olduğu borsa tarafından sera gazı emisyonlarının farklı bir yöntem kullanılarak ölçülmesi zorunlu kılınmadıkça, işletme, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardını (2004) kullanmakla zorunlu tutulmuştur. Yetkili bir makam veya işletmenin kote olduğu borsa

tarafından sera gazı emisyonlarının farklı bir yöntem kullanılarak ölçülmesinin zorunlu tutulması durumunda, söz konusu zorunluluk işletme için geçerli olduğu sürece, işletmenin, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004) yerine söz konusu farklı yöntemi kullanmasına izin verilir.

Bazı durumlarda işletme, faaliyet gösterdiği ülkede, işletmenin belirli bir bölümü veya sera gazı emisyonlarından bazıları için (örneğin, yalnızca Kapsam 1 ve Kapsam 2 sera gazı emisyonları için) sera gazı emisyonlarını açıklama yükümlülüğüne tâbi olabilir. Bu tür durumlarda yasal yükümlülük, işletmeyi, bir bütün olarak işletme için Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını açıklamaya ilişkin bu Standartta yer alan hükümleri uygulamaktan muaf tutmaz.

### **Ölçüm yaklaşımı, girdiler ve varsayımlar**

Bu kısım, bir işletmenin sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı ölçüm yaklaşımını, girdileri ve varsayımları açıklamasını zorunlu kılar. Bu yükümlülüğün bir parçası olarak işletme, aşağıdakilere ilişkin bilgileri de açıklamalarına dâhil eder:

- a. Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004) uyarınca **kullandığı ölçüm yaklaşımı,**
- b. Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardını (2004) **kullanmıyorsa, geçerli yöntem ile kendi kullandığı ölçüm yaklaşımı,**
- c. **Kullandığı emisyon faktörleri.**

### **Sera Gazı Protokolünde belirtilen ölçüm yaklaşımı**

Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004), bir işletmenin sera gazı emisyonlarını ölçerken kullanabileceği farklı ölçüm yaklaşımları içerir. İşletmenin bilgi açıklarken kullandığı ölçüm yaklaşımına ilişkin bilgileri açıklaması zorunlu kılınmıştır. Örneğin, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardına (2004) uygun olarak ölçülen sera gazı emisyonlarını açıkladığında, işletme, özkaynak payı veya kontrolü yaklaşımını kullanmakla zorunlu kılınmıştır. İşletme özellikle aşağıdakileri açıklar:

- a. Sera gazı emisyonlarını belirlemek için kullandığı yaklaşım (örneğin; Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardındaki (2004) özkaynak payı veya kontrolü yaklaşımı) ve
- b. İşletmenin ölçüm yaklaşımını seçmesinin nedeni veya nedenleri ile bu yaklaşımın açıklama amacıyla ne şekilde ilişkili olduğu.

### **Diğer yöntemler ve ölçüm yaklaşımları**

İşletme, başka bir yöntemle göre ölçülen sera gazı emisyonlarını açıkladığında, aşağıdakileri de açıklar:

- a. İşletmenin sera gazı emisyonlarını belirlemek için kullandığı geçerli yöntem ile ölçüm yaklaşımı ve
- b. İşletmenin yöntem ile ölçüm yaklaşımını seçmesinin nedeni veya nedenleri ile bu yaklaşımın açıklama amacıyla ne şekilde ilişkili olduğu.

### **Emisyon faktörleri**

İşletmenin ölçüm yaklaşımı, girdiler ve varsayımlara ilişkin açıklamasının bir parçası olarak, işletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, sera gazı emisyonlarının ölçümünde hangi emisyon faktörlerini kullandığını anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar. Bu Standart, bir işletmenin sera gazı emisyonlarının ölçümünde kullanması gereken emisyon faktörlerini belirtmez. Bunun yerine Standart; bir işletmenin, sera gazı emisyonlarını ölçmesinin dayanağı olarak, faaliyetlerini en iyi şekilde yansıtan emisyon faktörlerini kullanmasını zorunlu kılar.

## **Kapsam 2 sera gazı emisyonları**

Bu kısım, işletmenin, lokasyona-dayalı Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını açıklamasını ve kullanıcıların işletmenin Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını anlamalarını sağlamak için gerekli olan sözleşmeye dayalı araçlar hakkında bilgi sağlamasını zorunlu kılar. Herhangi bir şüpheye mahal vermemek adına, yalnızca bu tür araçların mevcut olması ve bunlara ilişkin bilgilerin kullanıcıların Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını anlamalarını sağlaması kaydıyla, işletme, Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını lokasyona- dayalı bir yaklaşım kullanarak açıklamak ve sözleşmeye dayalı araçlar hakkında bilgi sağlamakla zorunlu tutulmuştur.

Sözleşmeye dayalı araçlar, bir işletme ile başka bir taraf arasında, enerji üretimine ilişkin özelliklerle verilen enerji satışı ya da satın alımı için veya ayrıştırılmamış enerji özelliği talepleri için yapılan her türlü sözleşmedir (ayrıştırılmamış enerji özelliği talepleri, sera gazı özelliği sözleşmeye dayalı araçlardan ayrı ve bağımsız olan enerjinin satışı ve satın alınması ile ilgilidir). Farklı piyasalarda çeşitli sözleşmeye dayalı araçlar mevcuttur ve işletme, açıklamalarının bir parçası olarak, piyasaya-dayalı Kapsam 2 sera gazı emisyonlarına ilişkin bilgileri açıklayabilir.

## **Kapsam 3 sera gazı emisyonları**

Bu kısım gereği, işletme, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının kaynağını anlamalarını sağlamak için söz konusu emisyonlara ilişkin bilgileri açıklar. İşletme, Sera Gazı Protokolü Kurumsal Değer Zinciri (Kapsam 3) Muhasebe ve Raporlama Standardında (2011) açıklandığı üzere, tüm değer zincirini (yukarı ve aşağı yönlü) ve Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının 15 kategorisinin tamamını dikkate alır. Buna göre işletme, bu kategorilerden hangilerinin Kapsam 3 sera gazı emisyonları açıklamalarına dâhil edildiğini açıklar.

Şüpheye mahal vermemek adına, işletmenin sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı yöntemden bağımsız olarak, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümüne dâhil edilen kategorileri açıklamakla zorunlu kılınmıştır.

TFRS S1 uyarınca, önemli bir olayın meydana gelmesi veya şartlarda önemli bir değişiklik olması durumunda, işletme, hangi Kapsam 3 kategorilerinin ve değer zincirinde yer alan hangi işletmelerin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümüne dâhil edileceğinin yeniden değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere, değer zinciri boyunca etkilenen iklimle ilgili tüm risk ve fırsatların kapsamını yeniden değerlendirir. Önemli bir olay veya şartlardaki önemli değişiklik; işletmenin bunlara dahil olmaksızın meydana gelebilir veya işletmenin genel amaçlı finansal tablo kullanıcıları açısından önemli olarak değerlendirdiği hususlarda vuku bulan bir değişikliğin sonucu olarak meydana gelebilir. Bu tür önemli olaylara veya şartlardaki önemli değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- a. İşletmenin değer zincirindeki önemli bir değişiklik (örneğin; işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, kendi sera gazı emisyonlarını önemli ölçüde değiştiren bir değişiklik yapması),
- b. İşletmenin iş modelinde, faaliyetlerinde veya kurumsal yapısındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirini genişleten bir birleşme veya devralma) ve
- c. İşletmenin sürdürülebilirlikle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalmasındaki önemli bir değişiklik (örneğin, işletmenin değer zincirindeki bir tedarikçinin, işletmenin öngörmemiş olduğu yeni bir düzenlemeden etkilenmesi).

İşletmenin, değer zinciri boyunca iklimle ilgili herhangi bir risk veya fırsatın kapsamını TSRS 1'de belirtilenden daha sık bir şekilde yeniden değerlendirmesine izin verilir, ancak bunu yapması zorunlu değildir.

TSRS 1 uyarınca, değer zincirinin kapsamını -zincirin genişliği ve bileşimi dâhil- belirlemek için işletme, aşırı maliyet ve çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde erişebildiği tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanır.

Varlık yönetimi, ticari bankacılık ve sigortacılıkla ilgili bir veya daha fazla finansal faaliyette bulunan bir işletme, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına ilişkin açıklamasının bir parçası olarak, bu faaliyetlerle ilişkili finanse edilen emisyonlar hakkında ilave bilgi açıklar.

## **Kapsam 3 ölçüm çerçevesi**

Bir işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümü, yalnızca doğrudan ölçümü kapsamaktan ziyade muhtemelen tahmin kullanımını da içerecektir. İşletme, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçerken, bu ölçümün

gerçeğe uygun bir şekilde sunulmasını sağlayan bir ölçüm yaklaşımını, girdileri ve varsayımları kullanır. B40-B54 paragraflarında açıklanan ölçüm çerçevesi, bir işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına ilişkin açıklamalarını hazırlarken kullanması için rehberlik sağlar.

Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçerken kullandığı ölçüm yaklaşımını, girdileri ve varsayımları seçerken işletme, aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın raporlama tarihinde elde edilebilen tüm makul ve desteklenebilir bilgileri kullanmakla zorunlu kılınmıştır.

Bir işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümü, çeşitli girdilere dayanır. Bu Standart, işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullanması gereken girdileri belirtmez, ancak işletmenin, aşağıdaki belirleyici özellikleri kullanarak girdileri ve varsayımları önceliklendirmesini zorunlu kılar (aşağıdakiler, özellikli bir sıralamaya göre listelenmemiştir):

- a. Doğrudan ölçüme dayalı veriler,
- b. İşletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilen veriler,
- c. Değer zinciri faaliyetinin ve bu faaliyetin neden olduğu sera gazı emisyonlarının ortaya çıktığı ülkeyi ve bunlar için kullanılan teknolojiyi gerçeğe uygun bir şekilde sunan güncel veriler ve
- d. Doğrulanmış veriler.

Yetkili bir makam veya kote olduğu borsa tarafından sera gazı emisyonlarını ölçmek için Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004) dışında bir yöntem kullanmasının zorunlu tutulması durumunda veya geçiş muafiyetinden yararlanması durumunda dahi işletme, girdileri ve varsayımları önceliklendirmek için Kapsam 3 ölçüm çerçevesini uygulamakla zorunlu kılınmıştır.

Bu kısım, işletmenin ölçüm yaklaşımını, girdileri ve varsayımları önceliklendirmesi ve işletmenin ilgili ödünleşimlere ilişkin değerlendirmeleri, yönetimin muhakemede bulunmasını zorunlu kılar. Örneğin, işletme; değer zinciri faaliyeti ile bu faaliyetin neden olduğu sera gazı emisyonlarının ortaya çıktığı ülkeyi ve bunlar için kullanılan teknolojiyi daha iyi yansıtan veriler ile güncel veriler arasındaki ödünleşimleri dikkate alma ihtiyacı duyabilir. Daha güncel veriler, değer zincirinde kullanılan teknoloji ve söz konusu faaliyetin yeri dâhil olmak üzere, belirli bir faaliyet hakkında daha az detay verebilir. Öte yandan, seyrek olarak yayımlanan daha eski verilerin, belirli bir faaliyeti ve bu faaliyetin neden olduğu sera gazı emisyonlarını daha iyi yansıttığı değerlendirilebilir.

### ***Doğrudan ölçüme dayalı veriler***

Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının miktarını belirlemek için iki yöntem kullanılır: doğrudan ölçüm ve tahmin. Diğer her şey eşit olmak kaydıyla, işletme bu iki yöntem arasından doğrudan ölçümü önceliklendirir.

“Doğrudan ölçüm”, sera gazı emisyonlarının doğrudan izlenmesini ifade eder ve teoride en doğru kanıtı sağlar. Bununla birlikte, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının doğrudan ölçülmesiyle ilgili zorluklar nedeniyle, Kapsam 3 sera gazı emisyon verilerinin tahmin de içermesi beklenir.

Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının tahmini; varsayımlara ve uygun girdilere dayalı verilerin yaklaşık olarak hesaplanmasını içerir. Tahmin kullanarak Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçen bir işletmenin iki tür girdi kullanıyor olması muhtemeldir:

- a. İşletmenin sera gazı emisyonlarına neden olan faaliyetini temsil eden veriler (faaliyet verileri). Örneğin işletme, malların değer zinciri içerisinde taşınmasını temsil etmek üzere, kat edilen mesafeyi faaliyet verisi olarak kullanabilir.
- b. Faaliyet verilerini sera gazı emisyonlarına dönüştüren emisyon faktörleri. Örneğin işletme, emisyon faktörlerini kullanarak, kat edilen mesafeyi (faaliyet verilerini) sera gazı emisyonu verilerine dönüştürecektir.

### ***İşletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilen veriler***

İşletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümü; doğrudan işletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilen verilere (birincil veriler), doğrudan işletmenin değer zincirindeki faaliyetlerden elde edilmeyen verilere (ikincil veriler) veya bunların bir kombinasyonuna dayanacaktır.

İşletme Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçerken, birincil verilerin işletmenin değer zinciri faaliyetini ve sera gazı emisyonlarını yansıtmaya olasılığı, ikincil verilerin yansıtmaya olasılığına göre daha yüksektir. Bu nedenle, işletme - diğer her şey eşit olmak kaydıyla- birincil verilerin kullanımını önceliklendirir.

Kapsam 3 sera gazı emisyonları için birincil veriler, işletmenin değer zincirindeki tedarikçilerden veya belirli faaliyetlerle ilgili olarak değer zincirindeki diğer işletmelerden sağlanan verileri içerir. Örneğin, birincil veriler; sayaç okumalarından, elektrik faturalarından veya işletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetleri yansıtan diğer yöntemlerden elde edilebilir. Birincil veriler işletme içerisinde (örneğin, işletmenin kendi kayıtlarından) veya tedarikçiler ile diğer değer zinciri ortakları gibi işletme dışından (örneğin, satın alınan mal veya hizmetler için tedarikçiye-özü emisyon faktörlerinden) toplanabilir. İşletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilen veriler, işletmenin belirli değer zinciri faaliyetlerinin daha doğru bir temsilini sağlar ve bu nedenle işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ölçümünde daha iyi bir dayanak sağlayacaktır.

Kapsam 3 sera gazı emisyonları için ikincil veriler, doğrudan işletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilmeyen verilerdir. İkincil veriler genellikle üçüncü taraf veri sağlayıcıları tarafından (örneğin, yayımlanmış veri tabanlarından, devlet istatistiklerinden, literatür çalışmalarından ve sektör birliklerinden) sağlanır ve ortalama sektör verilerini içerir. İkincil veriler, faaliyet veya emisyon faktörlerini yaklaşık olarak tahmin etmek için kullanılan verileri içerir. Buna ek olarak ikincil veriler, başka bir faaliyete ilişkin sera gazı emisyonlarını tahmin etmek için kullanılan, belirli bir faaliyete ait birincil verileri (temsili veriler) içerir. Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçmek için ikincil verileri kullanması durumunda, işletme bu verilerin işletmenin faaliyetlerini gerçeğe ne ölçüde uygun yansıttığını değerlendirir.

### ***Değer zinciri faaliyeti ile bu faaliyetin neden olduğu sera gazı emisyonlarının ortaya çıktığı ülkeyi ve bunlar için kullanılan teknolojiyi gerçeğe uygun bir şekilde sunan güncel veriler***

İşletme ikincil verileri kullanıyorsa, verilerin temsil etmesi amaçlanan değer zinciri faaliyetinde kullanılan teknolojiye dayanan veya bu teknolojiyi temsil eden faaliyet veya emisyon verilerinin kullanımına öncelik verir. Örneğin, bir işletme kendi faaliyetlerinden (örneğin, çalışanların seyahat ederken kullandığı belirli uçak modeli, seyahat edilen mesafe ve seyahat sınıfı) birincil verileri elde edebilir ve daha sonra, birincil verileri hava yolculuğundan kaynaklanan sera gazı emisyonlarına ilişkin bir tahmine dönüştürmek amacıyla, söz konusu faaliyetlerden kaynaklanan sera gazı emisyonlarını yansıtan ikincil verileri kullanabilir.

İkincil verileri kullanması durumunda işletme, faaliyetin gerçekleştiği ülkeye dayanan veya bu ülkeyi temsil eden faaliyet veya emisyon verilerini önceliklendirir. Örneğin işletme, kendi faaliyet gösterdiği veya faaliyetin gerçekleştiği ülke ile ilgili emisyon faktörlerini önceliklendirir.

İkincil verileri kullanması durumunda işletme, raporlama dönemi boyunca işletmenin değer zinciri faaliyetini temsil eden ve güncel olan faaliyet veya emisyon verilerini önceliklendirir. Bazı ülkelerde -ve bazı teknolojiler için- ikincil veriler yıllık olarak toplanır ve bu nedenle, verilerin işletmenin mevcut uygulamasını temsil ediyor olması muhtemeldir. Ancak, bazı ikincil veri kaynakları, işletmenin kendi raporlama döneminden farklı bir raporlama döneminde toplanan bilgilere dayanır.

### ***Doğrulanmış veriler***

İşletme, doğrulanmış Kapsam 3 sera gazı emisyonu verilerini önceliklendirir. Doğrulama, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına bilgilerin eksiksiz, tarafsız ve doğru olduğu konusunda güven verebilir.

Doğrulanmış veriler, işletme içinden veya işletme dışından doğrulanmış verileri içerebilir. Doğrulama; yerinde kontrol, hesaplamaların gözden geçirilmesi veya verilerin diğer kaynaklarla çapraz kontrolü dâhil olmak üzere çeşitli şekillerde gerçekleştirilebilir. Bununla birlikte, bazı durumlarda işletme, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını aşırı maliyet veya çabaya katlanmaksızın doğrulayamayabilir. Örneğin, veri hacmi nedeniyle ya da verilerin,

raporlayan işletmenin çok uzak bir seviyesinde yer alan değer zincirindeki işletmelerden -yani raporlayan işletmenin doğrudan etkileşimde bulunmadığı işletmelerden- elde edilmiş olması nedeniyle, işletmenin doğrulanmış tam bir veri seti elde etmesi engellenebilir. Bu tür durumlarda, işletmenin doğrulanmamış verileri kullanması gerekebilir.

### ***Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına ilişkin girdilerin açıklanması***

Bu kısım, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullandığı ölçüm yaklaşımı, girdiler ve varsayımlar hakkındaki bilgileri açıklar. Bu açıklama, veri girdilerinin özelliklerine ilişkin bilgileri içerir. Bu açıklamanın amacı, işletmenin, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına, değer zinciri faaliyetini ve bu faaliyetin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtan, mevcut yüksek kaliteli verileri nasıl önceliklendirdiği hakkında bilgi sağlamaktır. Bu açıklama aynı zamanda, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını tahmin etmek için kullandığı ölçüm yaklaşımı, girdiler ve varsayımların neden ihtiyaca uygun olduğunu anlamalarına yardımcı olur.

İşletme, Kapsam 3 verilerini nasıl önceliklendirdiğini yansıtmak amacıyla, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının aşağıdakileri anlamalarını sağlayan bilgileri açıklar:

- a. İşletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının, ne ölçüde, işletmenin değer zincirindeki belirli faaliyetlerden elde edilen girdiler kullanılarak ölçüldüğü,
- b. İşletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının, ne ölçüde, doğrulanmış girdiler kullanılarak ölçüldüğü.

Bu Standart, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının ikincil veriler ve endüstri ortalamaları kullanılarak güvenilir bir şekilde tahmin edilebileceği varsayımını içerir. Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını tahmin etmenin mümkün olmadığına karar verdiği nadir durumlarda, işletme, Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını nasıl yönettiğini açıklar. İşletme her türlü makul çabayı göstermesine rağmen bir hükmü uygulayamıyorsa, o hükmün uygulanması mümkün değildir.

### **Finanse edilen emisyonlar**

Finansal faaliyetlerde bulunan işletmeler, bu faaliyetlerle ilgili sera gazı emisyonlarıyla ilişkili risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalırlar. Daha yüksek sera gazı emisyonuna sahip karşı taraflar, borç alanlar veya yatırım yapılan işletmeler; teknolojik değişiklikler, arz ve talepteki değişimler ve politika değişikliği ile ilişkili risklere karşı hassas olabilirler ve bu durum, söz konusu işletmelere finansal hizmet sunan finansal kuruluşu etkileyebilir. Söz konusu risk ve fırsatlar; kredi riski, piyasa riski, itibar riski ve diğer finansal ve operasyonel riskler şeklinde ortaya çıkabilir. Örneğin, giderek katılaştan karbon vergileri, yakıt verimliliği düzenlemeleri veya diğer politikalarından etkilenen finansman müşterileriyle ilgili kredi riskleri ortaya çıkabilir veya kredi riski teknolojik değişimlerden de kaynaklanabilir. İtibar riski, fosil yakıt projelerinin finansmanından kaynaklanabilir. Ticari bankalar ve yatırım bankaları, varlık yöneticileri ve sigorta kuruluşları da dâhil olmak üzere, finansal faaliyetlerde bulunan işletmeler, finanse edilen emisyonlarını ölçmek suretiyle bu tür riskleri giderek daha fazla izlemekte ve yönetmektedirler. Söz konusu ölçüm; bir işletmenin iklimle ilgili risk ve fırsatlara maruz kalma durumuna ve bu işletmenin finansal faaliyetlerini zaman içinde nasıl adapte etmesi gerekebileceğine ilişkin bir gösterge görevi görür.

Bu kısım, bir işletmenin, yukarı ve aşağı yönlü emisyonları da dâhil olmak üzere, raporlama döneminde üretilen mutlak brüt Kapsam 3 sera gazı emisyonlarını açıklamasını zorunlu kılar.

Aşağıdaki finansal faaliyetlerden bir veya daha fazlasını yürüten bir işletme, Kategori 15 emisyonları veya yatırımlarıyla ilişkili emisyonları ("finanse edilen emisyonlar" olarak da bilinmektedir) hakkında ilave ve özellikli bilgileri açıklamakla zorunlu kılınmıştır:

- a. Varlık yönetimi,
- b. Ticari bankacılık ve
- c. Sigortacılık.

Finanse ettiği emisyonlara ilişkin bilgi açıklarken, işletme, sera gazı emisyonlarının açıklanmasına ilişkin hükümleri uygular.

## **Varlık yönetimi**

Varlık yönetimi faaliyetinde bulunan bir işletme aşağıdakileri açıklar:

- a. Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına göre ayrıştırılmış mutlak brüt finanse edilen emisyonlar.
- b. Üst paragrafta ayrıştırılmış her bir unsur için, işletmenin finansal tablolarının sunulduğu para birimi cinsinden ifade edilen finanse edilen emisyonların açıklamasına ilave edilen, yönetim altındaki varlıkların (YAV) toplam tutarı.
- c. İşletmenin finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen toplam YAV'ın yüzdesi. Bu oranın %100'den az olması durumunda işletme, varlık türleri ve ilişkili YAV tutarı da dâhil olmak üzere, hariç tutulanları izah eden bilgileri açıklar.
- d. İşletmenin emisyon payını yatırımların büyüklüğüne göre ilişkilendirmek için kullandığı tahsis yöntemi de dâhil olmak üzere, finanse edilen emisyonları hesaplamak için kullanılan metodoloji.

## **Ticari bankacılık**

Ticari bankacılık faaliyetlerinde bulunan bir işletme aşağıdakileri açıklar:

- a. Varlık sınıfına göre her sektör için Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına göre ayrıştırılmış mutlak brüt finanse edilen emisyonlar. İşletme;
  - Sektöre göre ayrıştırma yaparken—sınıflandırma sisteminin raporlama tarihinde mevcut olan en son sürümünü yansıtacak şekilde; karşı tarafları sınıflandırmak için, Küresel Endüstri Sınıflandırma Standardı (GICS) 6-haneli endüstri-seviyesi kodu kullanır,
  - Varlık sınıfına göre ayrıştırma yaparken—yapılan açıklama; kredileri, proje finansmanını, tahvilleri, sermaye yatırımlarını ve çekilmemiş kredi taahhütlerini içerir. Diğer varlık sınıfları için finanse edilen emisyonları hesaplaması ve açıklaması durumunda işletme, ilave varlık sınıflarının dâhil edilmesinin genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına neden ihtiyaca uygun bilgi sağladığına dair bir izahı da dâhil eder.
- b. Varlık sınıfına göre her sektöre ilişkin brüt risk tutarı, işletmenin finansal tablolarının sunulduğu para birimi cinsinden ifade edilir. Bu kapsamda;
  - Finanse edilen tutarlar için—brüt risk, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına veya diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığına bakılmaksızın, finanse edilen defter değerleri olarak (uygulanabilir olması durumunda, zarar karşılığı düşülmeden) hesaplanır.
  - Çekilmemiş kredi taahhütleri için—işletme, taahhüdün tamamını kredi taahhütlerinin çekilmiş kısmından ayrı olarak açıklar.
- c. İşletmenin finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen brüt risk tutarının yüzdesi. İşletme;
  - İşletmenin finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen brüt risk tutarının yüzdesinin %100'den az olması durumunda, hariç tutulan varlıkların türü de dâhil olmak üzere, hariç tutulanları izah eden bilgileri açıklar.
  - Fonlanan tutarlar için, uygulanabilir olduğu durumlarda, riski azaltan faktörlerin tüm etkilerini brüt risk tutarına dâhil etmez.
  - Finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen çekilmemiş kredi taahhütlerinin yüzdesini ayrı olarak açıklar.
- d. İşletmenin brüt risk tutarının büyüklüğüyle ilişkili olarak emisyon payını ilişkilendirmek için kullandığı tahsis yöntemi de dâhil olmak üzere, işletmenin finanse ettiği emisyonlarını hesaplamak için kullandığı metodoloji.

## **Sigortacılık**

Sigortacılık sektörüyle bağlantılı finansal faaliyetlerde bulunan bir işletme aşağıdakileri açıklar:

- a. Varlık sınıfına göre her sektör için Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 sera gazı emisyonlarına göre ayrıştırılmış mutlak brüt finanse edilen emisyonlar. İşletme;
  - Sektöre göre ayrıştırma yaparken—sınıflandırma sisteminin raporlama tarihinde mevcut olan en son sürümünü yansıtacak şekilde; karşı tarafları sınıflandırmak için, Küresel Endüstri Sınıflandırma Standardı (GICS) 6-haneli endüstri-seviyesi kodu kullanır.
  - Varlık sınıfına göre ayrıştırma yaparken—yapılan açıklama; kredileri, tahvilleri, sermaye yatırımlarını ve çekilmemiş kredi taahhütlerini içerir. Diğer varlık sınıfları için finanse edilen emisyonları hesaplaması ve açıklaması durumunda işletme, ilave varlık sınıflarının dâhil edilmesinin genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarına neden ihtiyaca uygun bilgi sağladığına dair bir izahı da dâhil eder.
- b. Varlık sınıfına göre her sektöre ilişkin brüt risk tutarı, işletmenin finansal tablolarının sunulduğu para birimi cinsinden ifade edilir. Bu kapsamda;
  - Finanse edilen tutarlar için—brüt risk, Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına veya diğer genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp hazırlanmadığına bakılmaksızın, finanse edilen defter değerleri olarak (uygulanabilir olması durumunda, zarar karşılığı düşülmeden) hesaplanır.
  - Çekilmemiş kredi taahhütleri için—işletme, taahhüdün tamamını kredi taahhütlerinin çekilmiş kısmından ayrı olarak açıklar.
- c. İşletmenin finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen brüt risk tutarının yüzdesi. İşletme;
  - İşletmenin finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen brüt risk tutarının yüzdesinin %100'den az olması durumunda, hariç tutulan varlıkların türü de dâhil olmak üzere, hariç tutulanları izah eden bilgileri açıklar.
  - Fonlanan tutarlar için, uygulanabilir olduğu durumlarda, riski azaltan faktörlerin tüm etkilerini brüt risk tutarına dâhil etmez.
  - Finanse edilen emisyon hesaplamasına dâhil edilen çekilmemiş kredi taahhütlerinin yüzdesini ayrı olarak açıklar. İşletmenin brüt risk tutarının büyüklüğüyle ilişkili olarak emisyon payını ilişkilendirmek için kullandığı tahsis yöntemi de dâhil olmak üzere, işletmenin finanse ettiği emisyonlarını hesaplamak için kullandığı metodoloji.

## **Sektörler-arası metrik kategorileri**

İşletmenin sera gazı emisyonlarına ilişkin bilgilere ek olarak işletme, belirtilen sektörler-arası metrik kategorileriyle ilgili bilgileri açıklamakla zorunlu kılınmıştır.

Yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla açıklamaları hazırlarken İşletme;

- a. İklimle ilgili risk ve fırsatların etkilerinin gerçekleşmesinin makul ölçüde beklenebileceği zaman dilimlerini dikkate alır.
- b. İşletmenin iş modelinde ve değer zincirinde iklimle ilgili risk ve fırsatların nerelerde yoğunlaştığını (örneğin, coğrafi alanlar, tesisler veya varlık türleri) dikkate alır.
- c. İklimle ilgili risk ve fırsatların işletmenin raporlama dönemindeki finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları üzerindeki etkilerine ilişkin olarak açıklanan bilgileri dikkate alır.
- d. Geçerli bir TSRS'de tanımlananlar veya TSRS 1 hükümlerini karşılayanlar da dâhil olmak üzere sektör bazlı metriklerin, yükümlülükleri tamamen veya kısmen yerine getirmek için kullanılıp kullanılmayacağını değerlendirir.
- e. TSRS 1'de yükümlülükleri yerine getirmek amacıyla açıklanan bilgiler ile, ilgili finansal tablolarda açıklanan bilgiler arasındaki bağlantıları dikkate alır. Bu bağlantılar, mümkün olduğu ölçüde, kullanılan veri ve varsayımlardaki tutarlılığı ve açıklanan tutarlar ile finansal tablolarda muhasebeleştirilen ve açıklanan tutarlar arasındaki bağlantıları içerir. Örneğin işletme, kullanılan varlıkların defter değerlerinin finansal tablolarda yer alan tutarlarla tutarlı olup olmadığını

değerlendirir ve bu açıklamalardaki bilgiler ile finansal tablolardaki tutarlar arasındaki bağlantıları açıklar.

## **İklimle ilgili hedefler**

### **İklimle ilgili hedefin özellikleri**

Bu kısım (paragraf) işletmenin; sera gazı emisyonu hedefleri de dâhil olmak üzere, iklimle ilgili belirlediği nicel ve nitel hedefler ile mevzuat uyarınca ulaşması gereken tüm hedefleri açıklamasını zorunlu kılar. İşletme iklimle ilgili bu hedefleri açıklarken, bu hedeflerin özelliklerine ilişkin bilgileri açıklamakla zorunlu tutulmuştur. Hedefin nicel olması durumunda işletme, mutlak bir hedef mi yoksa yoğunluk hedefi mi olduğunu açıklamakla zorunlu kılınmıştır. Mutlak hedef, bir ölçümün toplam miktarı veya bir ölçümün toplam miktarındaki değişiklik olarak tanımlanırken, yoğunluk hedefi bir ölçümün oranı veya bir ölçümün iş metriğine oranındaki bir değişiklik olarak tanımlanır.

İklimle ilgili bir hedefi belirlemek ve ilerlemeyi ölçmek için kullanılan metriği belirlerken ve açıklarken, işletme sektörler-arası metrikler ile sektör bazlı metrikleri göz önünde bulundurur. Metrik, işletme tarafından bir hedefe yönelik ilerlemeyi ölçmek için geliştirilmişse, işletme bu metrik hakkındaki bilgileri açıklar.

### **Sera gazı emisyon hedefleri**

#### **Brüt ve net sera gazı emisyon hedefleri**

Sera gazı emisyon hedefinin bulunması durumunda, işletme, hedefin brüt sera gazı emisyon hedefi mi yoksa net sera gazı emisyon hedefi mi olduğunu belirtmekle yükümlüdür. Brüt sera gazı emisyon hedefleri, işletmenin değer zinciri içinde planlanan sera gazı emisyonlarındaki toplam değişiklikleri yansıtır. Net sera gazı emisyonu hedefleri, işletmenin hedeflenen brüt sera gazı emisyonlarından, planlanan herhangi bir denkleştirme çabası (örneğin; işletmenin sera gazı emisyonlarını denkleştirmek üzere planlanan karbon kredisi kullanımı) çıkarılarak elde edilir.

Bu kısım, bir işletmenin net sera gazı emisyon hedefinin olması durumunda, ilgili brüt sera gazı emisyon hedefini de ayrıca açıklaması gerektiğini belirtir. Şüpheye mahal vermemek adına, işletmenin net sera gazı emisyon hedefi açıklaması durumunda, bu hedef, brüt sera gazı emisyon hedeflerine ilişkin bilgileri gizleyemez.

#### **Karbon kredileri**

Bu kısım (paragraf) bir işletmenin; belirlediği herhangi bir net sera gazı emisyonu hedefine ya da mevzuat uyarınca ulaşması zorunlu kılınan net sera gazı emisyonu hedefine ulaşmak için emisyonları denkleştirmek amacıyla planlanan karbon kredisi (devredilebilir veya alınıp satılabilir araçlar) kullanımını tanımlamasını zorunlu kılar. Planlanan karbon kredisi kullanımına ilişkin herhangi bir bilgi, net sera gazı emisyonu hedeflerine ulaşmak için bu karbon kredilerine ne ölçüde güvenileceğini açıkça gösterir.

Bu kısım gereği, işletmenin yalnızca planlanan karbon kredisi kullanımını açıklaması zorunlu kılınmıştır. Bununla birlikte, bu açıklamanın bir parçası olarak, işletmenin hâlihazırda satın almış olduğu ve net sera gazı emisyonu hedefine ulaşmak için kullanmayı planladığı karbon kredilerine ilişkin bilgiler de - söz konusu bilgilerin, genel amaçlı finansal raporların kullanıcılarının, işletmenin sera gazı emisyon hedefini anlamasını sağlaması şartıyla- açıklamaya dâhil edilebilir.

### 6.3. Sektöre Özgü Standartlar

#### **SASB: Sustainable Accounting Standards Board (Sürdürülebilir Muhasebe Standartları Kurulu) Standartları**

SASB, şirketlerin yatırımcılara önemli sürdürülebilirlik bilgilerini etkili bir şekilde sunmalarını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu amaçla SASB'nin işleyişi, aşağıdaki kriterleri karşılayan bilgilere standartlar belirlemeye yöneliktir:

- Önemli olası bilgilere odaklanma,
- Şirketler ve yatırımcılar için karar alma süreçlerine yardımcı olacak bilgilerin sağlanması,
- Kurumsal ihraççılar için maliyet etkinliği.

ASB'nin standart belirleme yaklaşımının temel ilkeleri, sürdürülebilirlik konularının bilgi açısından önemli etkilere sahip olabilecek endüstriye özgü sürdürülebilirlik konularının, yatırımcılar için önemli olabilecek gerçek veya potansiyel finansal etkilerini tanımlamak, bu konuların mali durum veya işletme performansı üzerindeki etkilerini ölçmek ve bu bilgilerin düzenleyicilere ve paydaşlara sunulmasını sağlamak için sistematik bir yaklaşım benimsemiştir. Bu hedeflere ulaşmak için SASB standartları şunlardır:

**Kanıtı Dayalı Yaklaşım:** SASB, sürdürülebilirlik konularının makul bir yatırımcının ilgisini çekeceğine ve şirketin mali durumu veya işletme performansı üzerinde muhtemel etkileri olacağına dair kanıtları değerlendirmek için bir kanıtı dayalı yaklaşım benimser. Bu süreç, hem yatırımcıların ilgisine dair kanıtları hem de finansal etki kanıtlarını dikkate alır.

**Piyasa Bilgili Yaklaşım:** Standartlarının oluşturulmasında, SASB, sermaye piyasasındaki katılımcıların – yani şirket ihraççıları ve ana akım yatırımcılar – geri bildirimlerine dayanarak sonuçları şekillendirir. Bu şekilde, endüstrinin ve pazarın gerçeklerini, düzenleyici ortamı ve finansal etkenleri anlamak için pazar bilgisini kullanır.

**Endüstriye Özgü Yaklaşım:** SASB, endüstri seviyesinde sürdürülebilirlik muhasebe standartları geliştirir ve bu standartlar, endüstri içindeki kaynak kullanımı, iş modeli ve diğer faktörlerle yakından ilişkili konulara odaklanır.

SASB Standartları, **77 endüstrinin** her birinde yatırımcı karar alma süreçlerinde en önemli sürdürülebilirlik sorunlarının ifşasını belirlemek ve standartlaştırmak için tasarlanmıştır.

1. Tüketim malları
  - Giyim, Aksesuarlar ve Ayakkabı
  - Ev Aletleri Üretimi
  - Yapı Ürünleri ve Mobilyaları
  - E-ticaret
  - Ev ve kişisel ürünler
  - Çok Satırlı ve Özel Perakendeciler ve Distribütörler
  - Oyuncaklar ve spor malzemeleri
2. Ekstraktifler ve mineral işleme
  - Kömür işletmeleri
  - İnşaat malzemeleri
  - Demir ve çelik üreticileri
  - Metaller ve madencilik
  - Petrol ve gaz (arama ve üretim)
  - Petrol ve gaz (orta akım)
  - Petrol ve gaz (rafinasyon ve pazarlama)
  - Petrol ve gaz (hizmetler)
3. Finansallar
  - Varlık yönetimi ve saklama faaliyeti
  - Ticari bankalar
  - Tüketici finansmanı
  - Sigorta
  - Yatırım bankacılığı ve aracılık

- İpotek finansmanı
- Güvenlik ve emtia borsaları
- 4. Yiyecek ve içecek
  - Tarım ürünleri
  - Alkollü içecekler
  - Gıda perakendecileri ve dağıtıcıları
  - Et, kümes hayvanları ve süt ürünleri
  - Alkolsüz içecekler
  - İşlenmiş gıdalar
  - Restoranlar
  - Tütün
- 5. Sağlık hizmeti
  - Biyoteknoloji ve ilaçlar
  - İlaç perakendecileri
  - Sağlık hizmeti sunumu
  - Sağlık bakım dağıtıcıları
  - Yönetilen bakım
  - Tıbbi ekipman ve malzemeler
- 6. Altyapı
  - Elektrik Tesisleri ve Güç Jeneratörleri
  - Mühendislik ve İnşaat Hizmetleri
  - Gaz Tesisleri ve Dağıtıcıları
  - Ev inşaatçıları
  - Emlak\*
  - Gayrimenkul hizmetleri
  - Atık Yönetimi
  - Su Tesisatları ve Hizmetleri
- 7. Yenilenebilir kaynaklar ve alternatif enerji
  - Biyoyakıtlar
  - Ormancılık Yönetimi
  - Yakıt hücreleri ve endüstriyel piller
  - Kâğıt Hamuru ve Kağıt Ürünleri
  - Güneş Enerjisi Teknolojisi ve Proje Geliştiricileri
  - Rüzgâr Teknolojisi ve Proje Geliştiricileri
- 8. Kaynak dönüşümü
  - Havacılık ve Savunma
  - Kimyasallar
  - Konteynerler ve paketleme
  - Elektrik ve elektronik ekipman
  - Endüstriyel makineler ve ürünler
- 9. Hizmetler
  - Reklam pazarlama
  - Kumarhaneler ve oyun
  - Eğitim
  - Oteller ve konaklama
  - Eğlence tesisleri
  - Medya ve eğlence
  - Profesyonel ve ticari hizmetler
- 10. Teknoloji ve iletişim
  - Elektronik Üretim Hizmetleri ve Orijinal Tasarım Üretimi
  - Donanım

- İnternet medya ve hizmetleri
- Yarı iletkenler
- Yazılım ve BT hizmetleri
- Telekomünikasyon hizmetleri

#### 11. Toplu taşıma

- Hava taşımacılığı ve lojistik
- Hava yolları
- Oto parçaları
- Otomobiller
- Araba kiralama ve leasing
- Seyir hatları
- Deniz taşımacılığı
- Demiryolu taşımacılığı
- Karayolu taşımacılığı

**GRI Sektör Standartları (Gelişim aşamasındadır):** Petrol ve gaz, kömür, tarım, su ürünleri yetiştiriciliği ve balıkçılık, önemli çevresel, sosyal ve ekonomik etkileri nedeniyle Sektör Programı kapsamında önceliklendirilen ilk sektörlerdir. Bunlar GRI Sektör Standartlarının tasarımının ve yaklaşımının temelini oluşturmaktadır.

Petrol ve Gaz (GRI 11), Kömür (GRI 12), Tarım, Su Ürünleri Yetiştiriciliği ve Balıkçılık (GRI 13) ile Madencilik (GRI 14) sektörlerine ilişkin Sektör Standartları yayımlanmıştır.

Standartlar Bölümü, pilot projelerin tamamlanmasının ardından aşağıdaki sektörlerin kendileri için Sektör Standartlarının geliştirilmesini önermektedir:

1. Madencilik
2. Yiyecek ve içecekler
3. Tekstil ve hazır giyim
4. Bankacılık
5. Sigorta
6. Sermaye piyasaları
7. Yardımcı Programlar
8. Yenilenebilir enerji
9. Ormancılık
10. Metal işleme

#### Grup 1: Temel malzemeler ve ihtiyaçlar (Sektör ve faaliyet olarak)

- **Petrol ve gaz:** Petrol ve gaz arama ve üretimi; petrol ve gaz sahalarına ekipman ve hizmet tedarikçileri; depolama ve taşıma; Petrol ve gaz ürünlerinin rafine edilmesi ve pazarlanması.
- **Kömür:** Kömür arama ve çıkarma; kömür madenlerine ekipman ve hizmet tedarikçileri; depolama ve taşıma; Kömür ürünlerinin rafine edilmesi ve pazarlanması.
- **Tarım, su ürünleri yetiştiriciliği ve balıkçılık:** Tarım, hayvancılık, su ürünleri yetiştiriciliği ve balıkçılık. Kauçuk dâhil ancak avcılık ve ormancılık hariç.
- **Madencilik:** Kömür dışındaki minerallerin araştırılması ve çıkarılması; madencilığe ekipman ve hizmet tedarikçileri; depolama ve taşıma; Madenlerin rafine edilmesi ve pazarlanması.
- **Yiyecek ve içecekler:** Yiyecek, içecek ve tütün imalatı.
- **Tekstil ve konfeksiyon:** Tekstil, hazır giyim, ayakkabı ve aksesuarların imalatı ve perakende ticareti.
- **Bankacılık:** Ticari bankalar; tüketici finansmanı; tasarruf kurumları; ipotek finansmanı; mikro finans kurumları
- **Sigorta:** Hayat, hayat dışı ve reasürans.
- **Sermaye piyasaları:** Varlık sahipleri ve yöneticileri, yatırım bankaları, saklama ve borsalar.

- **Araçlar:** Elektrik üretimi (yenilenebilir kaynaklar hariç), iletimi ve dağıtımı; gaz tesisleri ve distribütörleri; su hizmetleri ve hizmetleri; atık Yönetimi.
- **Yenilenebilir enerji:** Güneş ve rüzgar proje geliştiricileri; biyoyakıt üreticileri; Yakıt hücreleri ve endüstriyel pil üreticileri.
- **Ormancılık:** Ormancılık ve tomrukçuluk, kağıt hamuru ve kağıt üretimi.
- **Metal işleme:** Çelik ve alüminyum üretimi; diğer metallerin eritilmesi ve işlenmesi.

#### Grup 2: Endüstriyel (Sektör ve faaliyet olarak)

- **İnşaat malzemeleri:** Çimento, beton, kiremit, tuğla, cam ve çelik ve ahşap hariç diğer inşaat malzemelerinin imalatı. Havacılık ve savunma: Uçak ve silah imalatı. Otomotiv: Karayolu taşıtları ve otomobil parçaları üretimi, karayolu taşıtlarının perakende satışı ve onarımı, araç kiralama ve leasing.
- **İnşaat:** Bina inşaatı, inşaat mühendisliği ve diğer inşaat faaliyetleri.
- **Kimyasallar:** Plastik ve gübre dahil kimyasal ürünlerin imalatı.
- **Makine ve ekipman:** Gemi ve trenler de dahil olmak üzere makine ve ekipman imalatı. Başka yerde belirtilmeyen tüm ağır sanayiye kapsayabilir.
- **Eczacılık:** Eczacılık ürünlerinin imalatı; İdem, biyoteknoloji araştırma ve geliştirme.
- **Elektronik:** Bilgisayarlar, cep telefonları ve bunların bileşenleri de dahil olmak üzere elektronik ürünlerin imalatı ve tasarımı; yarı iletkenler.

#### Grup 3: Ulaştırma, altyapı ve turizm (Sektör ve faaliyet olarak)

- **Medya ve iletişim:** Telekom operatörleri, medya şirketleri, basım endüstrisi.
- **Yazılım:** Yazılım ve ilgili hizmetler.
- **Gayrimenkul:** Gayrimenkul geliştiricileri ve ilgili hizmetler. Ulaşım altyapısı: Karayollarının, demiryollarının, limanların, havaalanlarının vb. işletilmesi.
- **Nakliye:** Deniz yoluyla nakliye hizmetleri.
- **Kamyon Taşımacılığı:** Karayoluyla taşımacılık hizmetleri.
- **Havayolları:** Yolcu havayolları.
- **Ticaret, dağıtım ve lojistik:** Demiryolu veya uçakla yük taşımacılığı, posta ve diğer lojistik hizmetler, depolama hizmetleri, ticaret hizmetleri.
- **Ambalaj:** Konteynerler ve ambalajlar.
- **Oteller:** Otellerin, tatil köylerinin ve diğer eğlence alanlarının yönetimi.

#### Grup 4: Diğer hizmetler ve hafif imalat

- **Eğitim hizmetleri:** Çevrimiçi eğitim de dahil olmak üzere her düzeyde eğitim hizmetleri.
- **Dayanıklı ev eşyaları:** Mobilya, ev aletleri, oyuncak, spor malzemeleri ve benzeri imalatı. Başka yerde belirtilmeyen tüm hafif imalatları içerebilir.
- **Yönetilen sağlık hizmetleri:** Veterinerlik de dahil olmak üzere sağlık hizmetleri. Tıbbi ekipman ve hizmetler: Tıbbi malzeme ve ekipman imalatı.
- **Perakende:** Otomotiv dışındaki tüm perakende hizmetleri. Onarım hizmetleri.
- **Güvenlik hizmetleri ve cezaevleri:** Güvenlik hizmetlerinin sağlanması, cezaevlerinin yönetimi.
- **Restoranlar:** Restoranlar, barlar ve kafeler; catering Hizmetleri. Ticari hizmetler: Avukatlar, muhasebeciler, danışmanlar, reklam ve pazarlama dahil olmak üzere profesyonel hizmetler; iş süreci dış kaynak kullanımı.
- **Kâr amacı gütmeyen kuruluşlar:** Sivil toplum kuruluşları, vakıflar, mesleki ve sivil dernekler, hayır kurumları.

KGK da TSRS 2'NİN Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin 68 adet rehber yayınlamıştır. Aşağıda, rehber kısmında bahsedilmiştir:

#### 6.4. Eşlik Eden Rehberlikler

KGK, aşağıdaki rehberleri yayınlamıştır:

- a. GDS 3000 Zorunlu Olmayan Rehber (çalışmanın sonuna eklenmiştir).
- b. TSRS 2'nin Sektör Bazlı Uygulanmasına İlişkin Rehber (68 adettir)

##### REHBERLER

TSRS 2-Ek Cilt-1	Giyim Eşyaları, Aksesuar ve Ayakkabı, Bot, Terlik, vb
TSRS 2-Ek Cilt-2	Ev Aletleri İmalatı
TSRS 2-Ek Cilt-3	Yapı Ürünleri ve Mobilya
TSRS 2-Ek Cilt-4	E-Ticaret
TSRS 2-Ek Cilt-5	Ev ve Kişisel Bakım Ürünleri
TSRS 2-Ek Cilt-6	Çok Hatlı ve Özel Perakendeciler ve Distribütörler
TSRS 2-Ek Cilt-7	Kömür Faaliyetleri
TSRS 2-Ek Cilt-8	İnşaat Malzemeleri
TSRS 2-Ek Cilt-9	Demir ve Çelik Üreticileri
TSRS 2-Ek Cilt-10	Metaller ve Madencilik
TSRS 2-Ek Cilt-11	Petrol ve Gaz – Arama ve Üretim
TSRS 2-Ek Cilt-12	Petrol ve Gaz – Orta Akım
TSRS 2-Ek Cilt-13	Petrol ve Gaz – Rafineri ve Pazarlama
TSRS 2-Ek Cilt-14	Petrol ve Gaz Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-15	Varlık Yönetimi ve Saklama Faaliyetleri
TSRS 2-Ek Cilt-16	Ticari Bankalar
TSRS 2-Ek Cilt-17	Sigortacılık
TSRS 2-Ek Cilt-18	Yatırım Bankacılığı ve Brokerlik
TSRS 2-Ek Cilt-19	İpotek Finansmanı
TSRS 2-Ek Cilt-20	Tarımsal Ürünler
TSRS 2-Ek Cilt-21	Alkollü İçecekler
TSRS 2-Ek Cilt-22	Gıda Perakendecileri ve Distribütörleri
TSRS 2-Ek Cilt-23	Et, Kümes Hayvanları ve Süt Ürünleri
TSRS 2-Ek Cilt-24	Alkolsüz İçecekler
TSRS 2-Ek Cilt-25	İşlenmiş Gıdalar
TSRS 2-Ek Cilt-26	Restoranlar
TSRS 2-Ek Cilt-27	İlaç Perakendecileri
TSRS 2-Ek Cilt-28	Sağlık Hizmeti Sunumu
TSRS 2-Ek Cilt-29	Sağlık Hizmetleri Distribütörleri
TSRS 2-Ek Cilt-30	Yönetilen Sağlık Hizmeti
TSRS 2-Ek Cilt-31	Tıbbi Ekipman ve Malzemeler
TSRS 2-Ek Cilt-32	Elektrik Tesisleri ve Güç Jeneratörleri
TSRS 2-Ek Cilt-33	Mühendislik ve İnşaat Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-34	Gaz Hizmetleri ve Distribütörleri
TSRS 2-Ek Cilt-35	Ev İnşaatçıları
TSRS 2-Ek Cilt-36	Gayrimenkul
TSRS 2-Ek Cilt-37	Gayrimenkul Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-38	Atık Yönetimi
TSRS 2-Ek Cilt-39	Su İşletmeleri ve Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-40	Biyoyakıtlar
TSRS 2-Ek Cilt-41	Orman Yönetimi
TSRS 2-Ek Cilt-42	Yakıt Pilleri ve Endüstriyel Bataryalar
TSRS 2-Ek Cilt-43	Kâğıt Hamuru ve Kâğıt Ürünleri

TSRS 2-Ek Cilt-44	Güneş Teknolojisi ve Proje Geliştiriciler
TSRS 2-Ek Cilt-45	Rüzgâr Teknolojisi ve Proje Geliştiricileri
TSRS 2-Ek Cilt-46	Havacılık ve Savunma
TSRS 2-Ek Cilt-47	Kimyasallar
TSRS 2-Ek Cilt-48	Kutu ve Ambalaj
TSRS 2-Ek Cilt-49	Elektrikli ve Elektronik Ekipman
TSRS 2-Ek Cilt-50	Endüstriyel Makine ve Ürünler
TSRS 2-Ek Cilt-52	Oteller ve Konaklama
TSRS 2-Ek Cilt-53	Eğlence Tesisleri
TSRS 2-Ek Cilt-54	Elektronik Üretim Hizmetleri ve Özgün Tasarım Üretimi
TSRS 2-Ek Cilt-55	Donanım
TSRS 2-Ek Cilt-56	İnternet Medya ve Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-57	Yarı İletkenler
TSRS 2-Ek Cilt-58	Yazılım ve BT Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-59	Telekomünikasyon Hizmetleri
TSRS 2-Ek Cilt-60	Hava Taşımacılığı ve Lojistik
TSRS 2-Ek Cilt-61	Havayolları
TSRS 2-Ek Cilt-62	Otomobil Parçaları
TSRS 2-Ek Cilt-63	Otomobiller
TSRS 2-Ek Cilt-64	Araba Kiralama ve Leasing
TSRS 2-Ek Cilt-65	Yolcu Gemileri
TSRS 2-Ek Cilt-66	Deniz Taşımacılığı
TSRS 2-Ek Cilt-67	Demiryolu Taşımacılığı
TSRS 2-Ek Cilt-68	Karayolu Taşımacılığı

<https://kgk.gov.tr/SustainabilityDetailForm/11696/TFRS2>

Rehberlere ulaşmak için...

## SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK PERFORMANSININ ÖLÇÜMÜ VE RAPORLANMASI

### 7.1. Metrik (ölçüm) seçimi

Metrik, ölçmek amacıyla kullanılan nicel (sayısal) değerlerdir.

Metrikler ve hedeflere ilişkin sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili yapılacak açıklamalarda ulaşılmak istenen hedef, genel amaçlı finansal rapor kullanıcılarının işletmenin **sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili risk ve fırsatlara ilişkin performansının anlaşılmasıdır**. Bunun için işletmenin, sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili kendi finansal tablolarını etkilemesi makul ölçüde beklenen tüm risk ve fırsatları TSRS tarafından zorunlu kılınan metrikleri kullanarak açıklaması gerekmektedir.

Boyutları, konuları veya sektörleri ne olursa olsun tüm kuruluşlar için evrensel olarak geçerli olan tek bir temel ÇSY ölçümleri seti uygulayarak, raporlama sürecine ve sonraki iş kararlarına yön veren nüansları kaybedebilirler. Ayrıca, pandeminin de gösterdiği gibi, önemlilik değerlendirmeleri geçici olduğundan ve birkaç gün içinde değişebilir. GRI Standartlarında önceliklendirmeyi tanımlama yaklaşımı, raporlayıcıların, kuruluşun operasyonel bağlamı, kendi faaliyetleri ve ilgili faaliyetleri sonucunda ekonomi, çevre ve toplum üzerinde sahip olduğu en önemli etkileri kendi değeri açısından yansıtan konuları belirlemesini ve ele almasını gerektirir. Bu işlemler, uzmanlık gerektirmektedir. Örneğin sera gazı emisyonu, Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı'na (2004) göre ölçülür.

### Sürdürülebilirlik Nasıl Ölçülür?

Sürdürülebilirlik; çevresel, ekonomik ve sosyal boyutları içeren karmaşık bir kavramdır. Sürdürülebilirlik çabalarını ölçmek için çeşitli yöntemler ve göstergeler kullanılabilir. Bunlar aşağıdaki gibidir:

- Çevresel Göstergeler
- Ekonomik Göstergeler
- Sosyal Göstergeler
- Sürdürülebilirlik Raporları ve Standartları
- Yaşam Döngüsü Değerlendirmesi (LCA)
- Sürdürülebilirlik Endeksler

### 7.2. Çevresel göstergeler

ESG' nin çevresel kriterleri şunlardır:

- İklim Değişikliği
- Doğal Sermaye
- Kirlilik ve Atık
- Çevresel Fırsatlar

Çevresel kriterler, şirketlerin çevreye olan yaklaşımına odaklanmaktadır. İklim değişikliği odaklı riskler, çevresel kriterlerin önemini her geçen gün artırmaktadır. Bu çerçevede, kurumsal anlamda çevresel etki yönetimi, ESG kriterleri kapsamında performansın yükselmesine sebep olmaktadır. Ayrıca, çevresel kriterler, iklim değişikliğinin etkileri ve bu etkileri engelleme ile yakından ilgilidir.

Çevresel etkilerin yönetilmesi için **kurumsal karbon ayak izi hesaplamaları** yapılması gerekmektedir. Unutmamak gerekir ki, kurumsal emisyonların içerisinde ürünlerin veya servislerin yaşam döngüsünde ortaya çıkan emisyonlar da yer almaktadır.

### 7.3. Sosyal göstergeler

ESG'nin sosyal kriterleri aşağıdaki başlıkları içerir:

- İnsan Kaynağı
- Ürün Sorumluluğu
- Muhalif Ortak
- Sosyal Fırsatlar

Sosyal kriterler, kurumsal firmaların sürdürülebilirlik politikalarının sosyal boyutunu kapsamaktadır. Bu boyut içerisinde, insan kaynaklarından tedarik süreç yönetimine kadar sosyal etki bırakılan geniş bir alan yer almaktadır. Bu alanı kapsayan bütüncül bir yaklaşım benimsemek, ESG kapsamında yüksek bir performans yakalanmasını sağlamaktadır.

Sosyal anlamda sürdürülebilirliği sağlayan firmalar; çalışanları, paydaşları ve ticari faaliyetlerin yer aldığı toplumu yakından etkileyerek değer yaratma fırsatını yakalamaktadır. Sahip olduğu insan kaynaklarını en iyi şekilde değerlendirmek, sosyal boyuttaki katkılarla ekonomik kalkınmayı desteklerken toplumsal anlamda fayda üretmek anlamına gelmektedir.

#### **7.4. Yönetişimsel/finansal göstergeler**

ESG'nin yönetim kriterleri aşağıdaki başlıkları içerir:

- Kurumsal Yönetim
- Kurumsal Davranışlar

Yönetişim kriterleri; kurumsal yönetim, iş etiği ve şeffaflık gibi kavramları ve bu alanlardaki uygulamaları içermektedir. Bu sayede firmaların sürdürülebilir kurumsal yönetim davranışlarını ne kadar benimsediği belirlenmektedir.

Markalarını geleceğe taşımak isteyen firmaların kurumsal kimliklerini; eşit, adil ve şeffaf prensipler üzerine inşa etmeleri gerekmektedir. Sürdürülebilir finansman kaynaklarından yararlanmak isteyen firmalar tüm ESG kriterlerini eş zamanlı olarak göz önünde bulundurmaktadır.

#### **Borsa İstanbul Sürdürülebilirlik Endeksi**

Türkiye'de özellikle Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren şirketlerin kurumsal sürdürülebilirlik konusunda geliştirdikleri farkındalıklarının ve bu alandaki uygulamalarının artmasının neticesinde; 4 Kasım 2014 tarihi itibarıyla BIST Sürdürülebilirlik Endeksi hesaplanmaya ve yayınlanmaya başlamıştır.

BIST Sürdürülebilirlik Endeksinde yer alabilmek için, şirketler tarafından sağlanması gereken koşullar şu şekildedir:

- **Genel sürdürülebilirlik notunun 50** veya üzerinde olması gerekmektedir.
- Her bir **ana başlık notunun 40** veya üzerinde olması gerekmektedir.
- **Kategori** notlarından en az **8' inin, 26 veya üzerinde** olması gerekmektedir.

#### **Örnek bir şirketin sürdürülebilirlik raporundaki bilgiler şunlar:**

1. Hazır gıda portföy hacminin %75'i geçen sene olduğu gibi bu sene de 100 kalori başına 1,1 gram doymuş yağı aşmadı. Şirket, bu hedefe ilk olarak 2021'de, beklenenden 4 yıl önce ulaştı.
2. 2022 yılında ürün portföyündeki ilave şeker ve sodyum oranı daha da azaltıldı.
3. Şirketin, içecek portföy hacminin %56'sı 12 onsluk (354,8 ml) porsiyon başına 100 kaloriden daha az ilave şeker içeriyor. Bu oran 2021 yılında %53'tü.
4. Şirket, 2022'de yenileyici tarım ayak izini iki kattan fazla artırarak küresel çapta 900.000 dönümün üzerine çıkardı.
5. Şirket, çiftçilerin daha dayanıklı hale gelmesini sağladı ve tarım kaynaklı karbon emisyonlarını 330.000 metrik tondan fazla oranda azalttı. Bu oran, 73.000'i aşkın aracın bir yıl boyunca trafikten çekilmesine eşdeğer.

## EMİSYON KONTROLÜ VE YÖNETİMİ

### 8.1. Temel Sera Gazları ve Karbon

Su buharı (H<sub>2</sub>O), karbondioksit (CO<sub>2</sub>), nitroz oksit (N<sub>2</sub>O), metan (CH<sub>4</sub>) ve ozon (O<sub>3</sub>) başlıca sera gazlarıdır.

Karbon dioksit (CO<sub>2</sub>), Metan (CH<sub>4</sub>), Nitroz Oksit (N<sub>2</sub>O), Hidroflorür karbonlar (HFCs), Perfloro karbonlar (PFCs), Sülfürhekza florid (SF<sub>6</sub>) gibi gazlarından oluşan ve atmosferde ısı tutma özelliğine sahip bileşiklere **sera gazı** denir.

### 8.2. Başlıca Sera Gazı Kaynakları

- Kömürle çalışan elektrik santralleri (%20 civarı)
- Fosil yakıt kullanımı, tarım faaliyetleri ve ormansızlaşma, arazi kullanımı değişikliği (yaklaşık %25)
- Soğutma sistemlerinde kloroflorokarbon gazları (CFC'ler) kullanımı ve yangın söndürme sistemlerinde ve üretim süreçlerinde CFC'ler ve halonların kullanımı.

atmosfere sera gazı salınımı konusunda **ana kaynaklardır**.

Fosil yakıt yanmasından kaynaklanan yedi CO<sub>2</sub> kaynağı (2000–2004 için yüzde katkılarıyla birlikte):

- Sıvı yakıtlar (örn. benzin, fuel oil): %36
- Katı yakıtlar (örn. kömür): %35
- Gaz yakıtlar (ör. doğal gaz): %20
- Çimento üretimi: 3 %
- Endüstriyel ve kuyularda yanan gaz: %1
- Yakıt dışı hidrokarbonlar: 1%
- Ulusal envanterlere dâhil olmayan uluslararası taşımacılıkta kullanılan yakıtlar: %4

### 8.3. Sera Gazlarını Azaltıcı Yaklaşımlar

- Yenilenebilir Enerji Kullanımının Artırılması
- Enerji Verimliliğinin Sağlanması
- Daha Çevre Dostu Tarım ve Hayvancılık Faaliyetlerine Geçiş
- Toprağın Düzenli Bir Şekilde Kullanımı
- Küresel Boyutta Tüm Emisyonların Azaltılması

### 8.4. Karbon Ayak İzi Hesaplama Metodolojileri: GHG Protokolü ve ISO14064

GHG Protokolü, sera gazı emisyonlarının hesaplanması ve yönetilmesi için kullanılan bir standart ve rehberdir. Bu protokol, Dünya İklim Enstitüsü (WRI) ve Dünya İş Konseyi için İklim (WBCSD) tarafından geliştirilmiştir. GHG Protokolü, kuruluşların ve işletmelerin sera gazı envanterlerini oluşturmak ve yayınlamak için kullanabilecekleri bir dizi kılavuz ve hesaplama aracı sunar.

#### GHG Protokolü'nün Temel Bileşenleri:

Temel bileşenler şunlardır:

1. **Hedefler ve Taahhütler:** Protokol, katılımcı ülkelerin belirli hedefler ve taahhütler koymasını gerektirir. Bu hedefler, belirli bir dönemde sera gazı emisyonlarının ne kadar azaltılacağını belirtir.
2. **Ulusal İzleme ve Raporlama:** Katılımcı ülkeler, sera gazı emisyonlarını izlemek ve raporlamakla yükümlüdürler. Bu, düzenli olarak emisyonlarını rapor etmelerini ve izlemelerini gerektirir.
3. **Ticaret ve Mekanizmalar:** Protokol, emisyon ticareti ve temiz kalkınma mekanizmaları gibi ekonomik gereklilikleri teşvik eder. Bu, emisyon azaltma çabalarını desteklemek için finansal teşvikler sunar.
4. **Protokolün Uygulanması ve Uyum:** Protokolü ihlal eden ülkeler, belirli bir cezai mekanizmayla karşı karşıya kalabilirler.

**Tüketim Temelli Hesaplama:** GHG Protokolü, organizasyonların sera gazı emisyonlarını üretim, tüketim ve taşıma temelli hesaplamalarla analiz etmelerine olanak tanır.

**Hesaplama Kılavuzları:** Protokol, organizasyonların sera gazı envanterlerini oluşturmak için kullanabilecekleri kılavuzlar ve yönergeler sağlar.

**Kapsam 1, Kapsam 2 ve Kapsam 3 Emisyonları:** GHG Protokolü, emisyonları üç ana kapsam altında sınıflandırır.

**Kapsam 1**, organizasyonların doğrudan sera gazı emisyonlarıdır. **Örneğin**; doğrudan kuruluşun faaliyetlerine bağlı olan şirket bina ve araçlarından, ekipmanlarından veya kimyasal işlemlerinden kaynaklanan emisyonlar Kapsam 1 emisyonları olarak kategorilendirilir. Bu emisyonlar doğrudan kuruluşun faaliyetlerine bağlı olduğundan, kuruluşun doğrudan kontrolü altında oldukları kabul edilir. Bu tür emisyonları **azaltmak için** yenilenebilir enerji kullanımı ve enerji verimliliği önemlidir.

**Kapsam 2**, elektrik tüketiminden kaynaklanan dolaylı emisyonları içerir. Diğer bir ifadeyle, Kapsam 2 karbon emisyonları, organizasyonların doğrudan kontrolü altında olmayan, ancak onların faaliyetlerine bağlı olan emisyonlardır. Bir şirketin satın aldığı ve kullandığı enerjiyi üretirken dolaylı olarak neden olduğu emisyonlardır. Bu emisyonlar elektrik enerjisi, ısıtma veya soğutma için dış kaynaklardan satın alınan enerjiden kaynaklanır. **Örneğin**, bir şirketin elektrik ihtiyacını karşılamak için yerel bir enerji tedarikçisinden satın aldığı elektrik, Kapsam 2 emisyonlarına yol açabilir. Kapsam 2 emisyonları, enerji verimliliği çalışmaları veya fosil yakıt yerine yenilenebilir enerji kaynaklarından elektrik satın alımı ile **azaltılabilir**.

**Kapsam 3** karbon emisyonları, organizasyonların dolaylı etkileri ve değer zincirinin sonunda oluşan emisyonları temsil etmektedir. Bir şirketin ürünlerinin üretimi, taşınması ve kullanılmasına kadar olan tüm süreçlerinde kendisi tarafından üretilmeyen, sahip olduğu veya kontrol ettiği varlıklardan kaynaklanan faaliyetlerin sonucu olmayan, **değer zincirinde meydana gelen diğer tüm dolaylı emisyonlar Kapsam 3 emisyonları kapsamına girer.** **Örneğin**; bir şirketin tüketicilerinin ürünlerini kullanırken oluşturduğu atık ve emisyonlar, iş seyahatleri, çalışanların evle iş arasında yaptıkları yolculuk, tedarikçilere ve müşterilere bağlı dağıtım ve nakliye süreçlerinde salınan karbon emisyonları Kapsam 3 çerçevesinde değerlendirilir. Bu tür emisyonları **azaltmak için** tedarik zincirinin sürdürülebilir hale getirilmesi, ürünlerin daha uzun süre kullanıma uygun olması ve tekrar dolmuş gibi geri dönüşüm stratejileri uygulanması gerekir.

#### **ISO 14064-1: 2018 standardı**

“Sera Gazı Emisyonları ve Giderilmesi Miktarının Belirlenmesi ve Raporlanması standardı” 12 yıl sonra revize edilerek **2018** yılında yayınlandı. Bu uluslararası standart, kuruluşların küresel antropojenik (insandan kaynaklı etki) iklim değişikliğiyle mücadele arayışındaki sera gazı (GHG) emisyonlarını ve emisyon azaltımlarının miktarının belirlenmesi (ölçme, hesaplama) ve raporlamasını sağlar.

**ISO 14064-1: 2018 standardı**, sera gazı raporlaması için aynı uluslararası standardın 2006 versiyonunun revize edilmiş halidir. 12 yıl canlılar için hatırı sayılır bir süre olsa da, dünyamız ve doğal tarihin çağları boyunca çok az bir zamana tekabül eder. Ne yazık ki, insan faaliyetleri tarafından gezegenimize verilen zararlar nedeniyle, 12 yıl şimdi önemli çevresel değişikliklere neden olmuştur.

Enerjiyi absorbe eden ve serbest bırakan titreşimli gaz moleküller olarak algılanan sera gazları, atmosferdeki ısıyı hapsederek yeryüzünün ihtiyacı olan ısınma işlemine hizmet eder. Sera Gazları gezegenimizin ısınmasında ihtiyaç olan gazlardır fakat atmosferdeki fazla sera gazı miktarı yeryüzünün fazla ısınmasına neden olarak küresel ısınmaya neden olmaktadır.

Atmosferik sera gazı seviyeleri jeolojik dönemlerde dalgalanmıştır. Dikkate değer bir sera gazı olan karbondioksit, tarihsel olarak hayvan solunumu ve volkanik patlamalar yoluyla atmosfere doğal olarak salınmıştır. Ancak, Sanayi Devrimi'nden bu yana, insan faaliyetleri karbondioksit emisyonlarının ana kaynağı haline gelmiştir. Medeniyet, sürekli olarak fosil yakıtları yakarak dünya atmosferine aşırı miktarda sera gazı olmasına neden olmuştur. 1900 yılında atmosferdeki karbondioksit konsantrasyonları milyonda 295.3 (ppm) iken Hawaii'deki Mauna Loa Gözlemevi'ne göre, Aralık **2018** itibarıyla atmosferik sera gazı miktarının 409.32 ppm seviyelerine yükseldiği görülmüştür. 2006 yılında, ISO 14064-1'in 2006 Versiyonu yayınlandığında, CO<sub>2</sub> seviyeleri 381.9 ppm olmuştur. Açıkça görülüyor ki, geçen yüzyıldaki yükselen karbon emisyonları doğrudan insan faaliyetlerine bağlıdır.

#### **8.5. Karbon-Nötr ve Net Sıfır Kavramları**

Karbon nötr, atmosfere salınan karbondioksit (CO<sub>2</sub>) miktarı ile yutak alanların tuttuğu karbon miktarının birbirini dengelemesidir. Sadece CO<sub>2</sub> emisyonlarını kapsar.

Karbon nötr sertifikasyonuna erişmek için şu gereksinimleri karşılamak gerekir:

- Ürünün karbon ayak izinin hesaplanması
- Karbonun azaltılması için bir eylem planı oluşturulması
- Karbonu dengelemek için yeterli karbon kredisi satın alınması
- Karbon nötr sertifikasyonunu elde tutabilmek için karbon azaltma planının uygulanması

Karbon nötr olmanın pek çok **avantajı** vardır. Bunlar şunlardır:

- İşletmelerin çevre dostu bir imaj sergilemesine yardımcı olur. Bu da müşterilerin ve çalışanların işletmeye olan güvenlerini artırır.
- Yenilikçi iş fikirlerinin ortaya çıkmasına ve yeni iş alanlarının oluşmasına yardımcı olur.
- İşletmelerin enerji verimliliği konusunda daha dikkatli olmalarını sağlar. Enerji verimliliği arttıkça, işletmelerin enerji maliyetleri azalır ve karlılıkları artar.
- İşletmelerin verimliliğini artırır. Çünkü sera gazı emisyonlarının azaltılması, kaynakların daha verimli kullanılmasını sağlar.
- İşletmelerin iklim değişikliği ile ilgili risklerini azaltır. İşletmeler, karbon nötr hedeflerine ulaşarak, gelecekteki iklim değişikliği ile ilgili olası maliyetleri azaltabilirler.

**Net sıfır emisyon**, CO<sub>2</sub> de dahil olmak üzere tüm sera gazı emisyonlarının dengelenmesini içerir. Başka bir ifadeyle **net sıfır emisyon**, yeşil alanların ve denizlerin karbon yutma kapasitesi ile insan kaynaklı seragazı emisyonlarının eşit düzeye gelmesi ve dolayısıyla atmosferdeki sera gazlarının artmayacağı bir dengenin kurulması anlamına gelmektedir. Birleşmiş Milletler'e bağlı Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli'nin (IPCC) 2022 tarihli güncel raporunda belirtilen senaryolara göre, küresel ısınmayı 1,5 °C ile sınırlamak için küresel sera gazı emisyonlarının **en geç 2025'e kadar zirveye** ulaşmasının ardından **2030 yılına kadar %43 oranında azaltılması**, küresel metan gazının ise yaklaşık üçte bir oranında düşürülmesi gerekmektedir.

#### **8.6. Karbon Fiyatlama Mekanizmaları: Karbon Vergisi ve Emisyon Ticaret Sistemi**

**Karbon vergisi** kömür, petrol ve doğal gaz gibi enerji ürünü birimi başına, farklı miktarlarda karbon yayan çeşitli fosil yakıt türlerine, farklılaştırılmış marjinal vergi oranlarının uygulanmasını kabul eden etkinliği yüksek bir fiyatlandırma tedbiridir. İklim politikasının ekonomi araçlarından biridir. CO<sub>2</sub> kirleticileri üzerinde bazı ülkelerde uygulanan dinamik ve esnek bir vergi sistemidir. Karbon vergisi, dışsallaştırılan sosyal ve çevresel maliyetlerin doğrudan bazı ürün ve hizmetlerin (fosil yakıtlar vb.) vergilendirilmesi yoluyla bir bütçe geliri oluşturulması ve bu gelirin düşük karbon ekonomisine geçiş politikalarında kullanılmasına dayanır.

**Karbon finansmanı**, sera gazı emisyon azaltımlarını satın almak üzere bir projeye sağlanan kaynak şeklinde tanımlanmaktadır. Karbon finansmanın kullanılmasına zemin yaratan karbon piyasaları; Kyoto Protokolü'nün 2004'de yürürlüğe girmesinden bu yana büyümeye devam etmektedir.

**Karbon ticareti (emisyon ticareti):** Gelişmiş ülkelerin, sayısallaştırılmış sera gazı azaltım hedeflerine ulaşmalarını kolaylaştırmak ve karbon emisyonlarını azaltıcı uygulamaları daha düşük maliyetle gerçekleştirmek; gelişmekte olan ülkelerin ise karbon finansına ve temiz teknolojilere erişimini kolaylaştırmak için Kyoto Protokolü'nde emisyon ticareti mekanizmaları tanımlanmıştır. Karbon ticaret sistemi, basit bir mekanizmadır. Sisteme göre, sera gazı emisyonunu belirlenen hedeften daha fazla azaltan bir şirket ya da ülke, gerçekleştirdiği bu ek indirim başka bir şirkete veya ülkeye satabilmektedir. Böylece gelişmiş ülkelerin, sera gazı emisyon hedeflerine ulaşabilmek için diğer ülke veya şirketlerin salınım haklarını satın alabilmelerine olanak sağlamaktadır. Bu sistem ile herhangi bir bölgede mevcut olan sera gazı kirliliği diğer bir bölgede sera gazı azaltımı ile dengelenmiş olur. Örneğin; bir firma elektrik kullanımı ve iş seyahatleri nedeni ile 100 ton karbon emisyonuna neden oluyorsa, karbon negatif etkisini sıfırlamak (karbon nötr) için 100 ton karbon kredisi satın alarak bu etkiyi dengeleyebilir.

## ESG (Çevresel, Sosyal ve Yönetişim Açısından Sürdürülebilirlik)

### 9.1. Kurumsal Sosyal Sorumluluk

Kurumsal Sosyal Sorumluluk (KSS), işletmelerin sadece kâr amacı gütmek yerine toplum ve çevre ile olan ilişkilerinde daha geniş bir sorumluluk üstlenmelerini ifade eder. KSS, başka bir ifadeyle, daha iyi bir toplumsal düzenin oluşturulması, çalışan haklarının iyileştirilmesi ve çevresel sürdürülebilirliğe katkı sunmak amacıyla organizasyonlar tarafından üstlenilen bilinçli çabalar olarak ifade edilmektedir. KSS, işletmelerin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini dengeli bir şekilde değerlendirmesini ve bu alanlarda sürdürülebilirlik sağlamasını hedefler. Kurumsal sosyal sorumluluk, iş dünyasının topluma ve çevreye katkı sağlamasını, etik iş uygulamalarını teşvik etmesini ve toplumsal sorunlara duyarlı bir şekilde yaklaşmasını teşvik eder. KSS'nin temelinde, toplumdan aldığı topluma kazandırma anlayışı ile birlikte, kurumların, topluma ve elbette iç hedef kitlesi olan çalışanlarına karşı sorumluluklarını yerine getirme ve bu yolla da itibar yaratma bilinci yatmaktadır. KSS kavramı kurumların pazarlama stratejilerini etkileyen ve aslında gönüllülük esasına dayanan bir kavramdır. Dünyanın önde gelen kurum ve kuruluşlarının büyük çoğunluğu sosyal sorumluluk konusundaki performansları konusunda hesap veren raporları düzenli olarak yayınlamaktadır.

#### KSS amaçları:

- Çalışanları motive etmek,
  - İç süreçlerin yönetimini ve denetimini arttırmak,
  - Üretim süreçlerini güçlendirmek
  - Personel devir hızını düşürmek
  - Yasal ve çevresel düzenlemelere uygun hareket etmek,
  - Müşteri beklentilerini karşılamak,
  - Güvenilir bir şirket imajı oluşturarak toplumla ilişkileri geliştirmek,
  - Yasal yaptırımları önlemek ve toplumsal baskıların önüne geçmek
- İÇSEL AMAÇLAR
- DIŞSAL AMAÇLAR

#### KSS modelleri

- **Ackerman modeli:** Söz konusu modelin ilk aşaması, yönetici pozisyonunda görevini sürdürenlerin firma temelli yürütülen faaliyetler sonucunda karşılaşılan sosyal bir sorunu fark etmeleriyle ilgilidir. İkinci aşama, fark edilen sosyal sorunun yöneticiler tarafından yoğun bir şekilde incelenmesi ve bu konuda alanında uzman kişilerin işletmeye kazandırılarak mevcut sorunun çözülmesi konusunda çok yönlü fikirler geliştirilmesi esasına dayanır. Son olarak bu modelin üçüncü aşamasında ise geliştirilen fikirler arasından karşılaşılan sorunun çözümü konusunda en fazla yarar sunan fikrin hayata geçirilmesine karar verilir.
- **Carroll'un sosyal sorumluluk modeli:** Söz konusu modelde, organizasyonların sorumluluk hatları yasal ve ekonomik sorumluluklarla birlikte ahlaki ve gönüllü sorumluluklarla şekillendirilmiştir. Toplumsal beklentilerin karşılanması yönünde sorumluluk alan işletmelerin varlıklarını sürdürebilme ve hissedar çıkarlarını gözetebilme yönündeki girişimleri ekonomik sorumluluk kapsamında değerlendirilebilir. İşletmeler açısından yasal sorumluluklar ise, faaliyetler sırasında dikkate alınması gereken yasal normlar ile belirlenmiştir. Yasal kurallardan bağımsız olarak toplumun işletmelerden uymasını istediği standartlar veya normlar ise ahlaki sorumluluk ekseninde dikkate alınmaktadır. Öte yandan gönüllü sorumluluklar ise yasaların gerektirmediği, etik değerlerin ağır bastığı ve tamamen işletmelerce gönüllülük çerçevesinde yürütülen faaliyetlerden oluşmaktadır.
- **Frederick'in sosyal sorumluluk modeli:** İşletmelerin toplumsal gerçekler ve beklentiler çerçevesinde faaliyetlerine yön vermeleri gerekliliğine atıf yapan modellerden bir diğeri de William Frederick tarafından öne sürülmüştür. Tarihsel gelişim sürecinde kurumsal sosyal sorumluluk ile ilgili dört farklı CSR (Corporate Social Responsibility) türüne odaklanan bu model içerik olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir:  
CSR1 (Kurumsal Sosyal Sorumluluk)  
CSR2 (Kurumsal Sosyal Duyarlılık)  
CSR3 (Kurumsal Sosyal Doğruluk)  
CSR4 (Evren, Bilim, Din)
- **Davis'in sosyal sorumluluk modeli:** Davis tarafından ileri sürülen ve konuyla ilgisi bulunan sorumluluğun demir kanununda da, modern işletmelerin toplumsal sorumluluklarının sınırlı yasal ve ekonomik

yükümlülüklerden çok daha fazlası olduğu gerçeği ile karşılaşmaktadır. Dolayısıyla organizasyonlar yasal yükümlülüklerinin yanında etik ve gönüllü sorumlulukları da dikkate almalıdırlar. Aksi takdirde açık tepkilerle karşılaşabilmektedirler. Bu bağlamda işletmelerin topluma karşı sorumluluklarını neden tam anlamıyla yerine getirmeleri gerekliliğini netleştirmek adına Davis tarafından bir model geliştirilmiştir.

- **Lantos'un sosyal sorumluluk modeli:** Firmaların sorumluluk alanlarına dikkat çeken modellerden bir diğeri de Lantos (2001) tarafından ileri sürülmüştür. Kurumsal sosyal sorumluluğun hem firmalar için hem de toplumsal paydaşlar için olumlu sonuçlar doğurduğunu vurgulayan Lantos, etik, hayırseverlik temelli ve stratejik kurumsal sosyal sorumluluk olmak üzere üç boyutlu bir sınıflandırma geliştirmiştir. Söz konusu sınıflandırma aşağıdaki gibi sıralanabilir:
  1. Etik Kurumsal Sosyal Sorumluluk
  2. Hayırseverlik Temelli Kurumsal Sosyal Sorumluluk
  3. Stratejik Kurumsal Sosyal Sorumluluk

#### **KSS'nin temel bileşenleri şunlar olabilir:**

**Çevresel Sorumluluk:** İşletmelerin çevresel etkilerini azaltmaya yönelik politika ve uygulamaları içerir. Bu, enerji verimliliği, atık yönetimi, karbon ayak izi azaltma ve doğal kaynakların sürdürülebilir kullanımı gibi konuları içerir.

**Sosyal Sorumluluk:** İşletmelerin çalışanlarına, tedarikçilere, müşterilere ve topluma karşı sorumluluklarını içerir. Bu, adil iş uygulamaları, insan haklarına saygı, işçi hakları ve toplum gelişimine katkı gibi konuları içerir.

**Ekonomik Sorumluluk:** İşletmelerin finansal kararlılık ve sürdürülebilir büyümeyi sağlamalarını içerir. Bu, yatırımcılara değer sağlama, işçilere adil ücretler ödeme ve uzun vadeli başarıyı teşvik etme gibi konuları içerir.

**Hukuki Sorumluluk:** Hukuki sorumluluklar, önemli etik sorumlulukların, toplumun faydası için, kanun koyucular tarafından yazılı hale getirilen ve kuruluşların uyması beklenen sorumluluklardır. Uyum, kaçınma ve kanunu önceden gerçekleştirme bileşenlerinden oluşmaktadır.

Kurumsal sosyal sorumluluk, işletmelerin sadece ekonomik başarıya odaklanmak yerine toplumsal etkilerini ve sürdürülebilirliklerini göz önünde bulundurmalarını teşvik eder. İşletmeler, bu yaklaşımı benimseyerek daha iyi bir itibar oluşturabilir, daha fazla müşteri ve yatırımcı çekebilir ve uzun vadeli başarılarını sürdürebilirler.

#### **9.2. Sosyal Etki**

ESG odaklı yatırımlarda "sosyal etki" yaratma bilinci vardır. Klasik yatırım anlayışının aksine paranın nasıl bir şirkete yatırıldığı, o şirketin çalışanlarına nasıl bir çalışma ortamı sunduğu, müşterilerine adil davranıp davranmadığı, yaptığı üretimin çevreye etkisi nedir gibi sorular ön plandadır. Ancak yine de her yatırımda olduğu gibi ESG yatırımcılığında da nihai amaç yapılan yatırımla her alanda en iyi finansal performansı elde etmektir.

Sosyal etkiye bazı örnekler:

- Finansal okuryazarlık
- İnsan hakları
- Cinsiyet eşitliği
- Eğitim
- Kültür ve sanat
- Engellerin kaldırılması vb..

#### **9.3. Etik Standartlar**

SPK, halka açık ortaklıklar için, sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesinde "Etik politikası oluşturur (iş, çalışma etiği, uyum süreçleri, reklam ve pazarlama etiği, açık bilgilendirme vb. çalışmaları dâhil) ve kamuya açıklar." demektedir.

Etik ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

- Mevzuata uyum
- Bilgilerin gizliliği ve ticari sırların korunması
- Kurumsal yönetim ilkelerine uyum

- Çalışanlar
- Paydaşlara karşı sorumluluklar
- Firmanın ticari ilişkide bulunduğu kişilerle ilişkiler
- Rakiplerle ilişkiler
- Kamu kurum ve kuruluşları ile ilişkiler
- Medya/sosyal medya/yayın yapma
- Şirketin varlıklarının kullanımı
- Çıkar çatışması yaratacak faaliyetler
- Rüşvet ve yolsuzlukla mücadele/kara para aklama
- Sosyal sorumluluk/iş güvenliği
- Pazarlama ve tanıtım faaliyetleri

#### 9.4. Özen Sorumluluğu

Bir bireye yüklenen, başkalarına öngörülebilir şekilde zarar verebilecek ve ihmal iddiasına yol açabilecek dikkatsiz davranışlardan kaçınmak için makul bir özen standardına uyulmasını gerektiren yasal bir yükümlülüktür.

Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifi'ne göre, **KOBİ'ler doğrudan direktif kapsamında olmamakla birlikte**, Direktif kapsamına giren büyük şirketlerin tedarikçisi veya alt sağlayıcısı olan KOBİ'ler de mevzuat hükümlerinden etkilenecektir.

Özen yükümlülüğünün şirketlerin temel faaliyetlerinin bir parçası olması için, taslak kapsamında şirket yöneticileri tarafından, kurumsal sürdürülebilirliğin şirket politikasının bir parçası haline getirmesi, **alınan kararların çevreye, insan haklarına ve sosyal haklara etkisinin değerlendirilmesi** gerekmektedir.

Ayrıca, şirketlerin özen yükümlülüğü kapsamında kendi ve değer zincirlerinde bulunan işletmelerin faaliyetlerinin çevre ve insan haklarına etkisine ilişkin düzenli değerlendirmeler yapma, **mevcut olumsuzlukları tespit etme ve giderilmesine yönelik çözümler önermesi** gerekmektedir.

Üye ülkeler tarafından özen yükümlülüğünü ihlal eden şirketlere cezai yaptırımlar uygulanması beklenmektedir. Direktifin ihlali durumunda kendilerine kesilen cezaları ödemeyen şirketler için, şirketin cirosu dikkate alınarak cirosunun %5'ine varan para cezaları gibi çeşitli ihtiyati tedbirler getirilmesi öngörülmektedir. Ayrıca, Kurumsal Sürdürülebilirlik Özen Yükümlülüğü Direktifine uygunluğun **kamu ihaleleri ve imtiyazlarının verilmesinde bir kriter** olarak nitelendirilebileceği belirtilmektedir.

Üye devletlerin, Komisyon'un rehberliğini içeren portallar aracılığıyla şirketlere özen yükümlülükleri hakkında ayrıntılı **çevrimiçi bilgi sağlamaları** gerekecektir. Ayrıca, yükümlülükleri uymayan firmaları soruşturmak ve bunlara ceza uygulamak için bir denetim makamı oluşturmaları veya atamaları gerekecektir.

## SÜRDÜRÜLEBİLİR FİNANSMAN

### 10.1. Yeşil Finansman Taksonomisi

**Sürdürülebilir finansman**, Avrupa Yeşil Mutabakatı (AYM) kapsamında Avrupa Birliği'nin (AB) iklim, sürdürülebilirlik ve politika hedeflerine ilişkin uluslararası taahhütlerinin yerine getirilmesinde önemli bir role sahiptir. Sürdürülebilir finansman, finans sektöründe yatırım kararları alınırken çevresel, sosyal ve yönetişimsel (ESG- Environmental, social and governance) hususları dikkate alarak, sürdürülebilir ekonomik faaliyetlere ve projelere uzun vadeli yatırımların yapılmasını hedeflemektedir.

Esasen kamu finansmanına ek olarak, özel yatırımların iklim nötr, iklime dayanıklı, kaynak verimli ve adil bir ekonomiye geçişe yönlendirilmesi ana hedeflerden biri olup AYM ile ortaya konulan 2030 iklim ve enerji hedeflerine ulaşmayı sağlamak ve yatırımların sürdürülebilir proje ve faaliyetlere yönlendirilmesini temin etmek amacıyla, **AB Taksonomi Tüzüğü 12 Temmuz 2020** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Bu kapsamda, uygulamayı göstermek üzere, Avrupa Komisyonuna, yetki devrine dayanan hukuki tasarruflar (delegated acts) yoluyla çevresel hedefler için teknik tarama kriterlerini tanımlayarak, çevresel olarak sürdürülebilir faaliyetlerin fiili listesini oluşturma görevi verilmiştir.

Çevresel olarak sürdürülebilir ekonomik faaliyetlerin listesinin oluşturulduğu AB Taksonomisi ile sürdürülebilir yatırımın artırılması, firmalar ve yatırımcılar için hangi ekonomik faaliyetlerin çevresel olarak sürdürülebilir olarak değerlendirilebileceğine ilişkin açık, pratik ve uygulanması kolay tanımların oluşturulması amaçlanmakta olup, böylece yatırımcılar için güvenliğin sağlanması ve özel yatırımcıların yeşil aklamadan (green washing) korunması hedeflenmektedir.

AB Taksonomi Tüzüğü kapsamında, bir ekonomik faaliyetin çevresel olarak sürdürülebilir olarak tanımlanabilmesi için altı çevresel hedef ortaya konulmuş olup bunlar;

- İklim değişikliğinin azaltılması
- İklim değişikliğine uyum
- Su ve deniz kaynaklarının korunması ve sürdürülebilir kullanımı
- Döngüsel ekonomiye geçiş
- Kirliliğin önlenmesi ve kontrolü
- Biyoçeşitlilik ve ekosistemlerin korunması olarak belirlenmiştir.

Ayrıca bir ekonomik faaliyetin taksonomiye uygun olarak tanımlanması için, en az bir çevre hedefine önemli katkıda bulunulması, diğer herhangi bir çevresel amaca önemli bir zarar vermemesi, minimum sosyal güvencelere ve teknik tarama kriterlerine uygunluk koşullarını sağlaması gerekmektedir.

Avrupa Komisyonu tarafından 21 Nisan 2021 tarihinde, AB genelinde sürdürülebilir faaliyetlere yönelik para akışını iyileştirmeye yardımcı olmak amacıyla kabul edilen Önlem Paketi kapsamında, AB'nin 2050 iklim hedefini sağlayabilmek amacıyla yatırımcıların daha sürdürülebilir teknolojilere ve iş alanlarına yatırımlarını yönlendirmelerinin sağlanması hedeflenmektedir.

Bu kapsamda, açıklanan kapsamlı önlem paketinin bir parçası olarak, iklim değişikliğine uyum ve iklim değişikliğini azaltma hedeflerine yönelik sürdürülebilir faaliyetlere ilişkin ilk **Yetki Devrine Dayanan Komisyon Tasarrufu** (EU Taxonomy Climate Delegated Act) **21 Nisan 2021'de** yayımlanmış olup **1 Ocak 2022** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Sürdürülebilir finans ve taksonomi çalışmalarının sadece **AB** tarafından değil **Çin, Japonya, Fransa ve Hollanda** gibi ülkeler tarafından ulusal seviyede yürütüldüğü de görülmektedir.

Diğer taraftan, finansmanın sürdürülebilir faaliyetlere yönlendirilmesi için uluslararası kuruluşlar tarafından da gerek ESG raporlaması olarak ifade edilen (ÇSY-Çevresel, Sosyal, Yönetişimsel / ESG-Environmental, social, governance) çalışmalarla gerek Entegre Raporlama altında yürüyen faaliyetlerle; ulusal ve uluslararası düzlemde zorunlu ve/veya gönüllü yeşil taksonomi oluşturmasına katkı sağlayacak yönergelerin oluşturulduğu görülmektedir.

Bu itibarla, yakın gelecekte özellikle uluslararası fonların veya özel fonların bu tip raporlamalar ışığında kaynak aktarımı sağlamaya başlaması beklenmektedir. AB Yeşil Mutabakatı ile kurumsal sürdürülebilirlik raporlarının önem kazanması üzerine, sürdürülebilir finans araçları ve yeşil tahvil piyasasının geliştirilmesine ilişkin çalışmalar ülkemizde ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından sürdürülmekte olup EBRD, IFC, EIB gibi uluslararası finans kuruluşları tarafından çevresel, sosyal etkili projelere kaynak ayrılmaktadır.

Bu itibarla, ülkemizde sürdürülebilir finans altyapısının geliştirilmesini teminen başlatılan çalışmalardan birisi de Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)'nın uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirleme ve yayımlama yetkisi alması olmuştur. Kurum, bu kapsamda Sürdürülebilirlik Çalışma Grubu kurmuş ve ilgili paydaşların katılımı ile çalışmalarına başlamıştır.

Ayrıca taksonomi üzerinden Türkiye'nin sürdürülebilir ekonomik gelişimine katkı sağlanması amacıyla Hacettepe Üniversitesi ile Yeşil Sınıflandırma Bağlamında Türkiye'nin Politika ve Hukuk Öncelikleri Projesi yürütülmektedir. Proje, genel olarak Türkiye'nin "Yeşil Mutabakat"a uyum sürecinin hukuk ve politika boyutlarına dair çıktılar üretilmesine ve taksonomi üzerinden Türkiye'nin sürdürülebilir ekonomik gelişimine katkı sağlamayı amaçlamaktadır.

Diğer taraftan, ÇŞİB İklim Değişikliği Başkanlığı tarafından Fransız Kalkınma Ajansı (AFD) ortaklığı ile ulusal taksonomi konusunda yürütülecek proje kapsamında, taksonomi konusunda küresel örnekler incelenecek, finansal sistemdeki taksonominin potansiyel kullanıcılarının analizi yapılacak, taksonomi için raporlama kılavuz ve rehberleri geliştirilecektir.

Bu kapsamda oluşturulan Taksonomi Teknik Uzman Grubu 25 Mayıs 2023 tarihinde ilgili kamu, finans kuruluşları, akademi ve sivil toplum kuruluşlarının temsilcileriyle ilk toplantısını yapmıştır.[4]

## 10.2. Sürdürülebilir Finansman Türleri

- **Yeşil Bono ve Tahviller:** Doğal yaşama, çevreye ve iklime yarar sağlayan, sürdürülebilirliğe katkıda bulunan projeler için bütçe ve kaynak yaratan tahvilleri Yeşil Tahvil olarak adlandırabiliriz. Bu tahvillerle elde edilen getiriler, geleneksel tahvillerden farklı olarak yalnızca yeşil projelerde kullanılır. Enerji verimliliği, kirliliği önleme ve kontrol, doğal kaynakların sürdürülebilirliği, biyoçeşitliliğin korunması, çevre dostu temiz ulaşım ve sürdürülebilir su gibi uygulamalar, yeşil projelere örnek gösterilebilir.
- **Sosyal Tahviller:** Sosyal etkili tahvil, sosyal programların faydalarını parasallaştırıp özel yatırımcıya pazarlanabilir hale getirerek yeni fon kaynakları yaratan ve programların yönetsel ve mali risklerini kamu kesiminin üzerinden alan yenilikçi bir finansman yöntemi ve sektörler arası işbirliği türüdür.
- **Sürdürülebilirlik Tahvilleri:** Sürdürülebilirlik Tahvilleri, fonun hem Yeşil hem de Sosyal Projeleri finanse veya refinance etmek için kullanıldığı tahvillerdir. Sürdürülebilirlik Tahvili, Yeşil Tahvil İlkelerinin ve Sosyal Tahvil İlkelerinin dört temel bileşeni ile uyumludur: 1. Fonun Kullanım Koşulları, 2. Proje Değerlendirme ve Seçme Süreci, 3. Gelir Yönetimi ve 4. Raporlama
- **Yeni Nesil Tahviller:** Sürdürülebilirlik Bağlantılı Tahvilleri ve İklim Geçiş Tahvilleri.

## 10.3. Yeşil/Sürdürülebilir Borçlanma Araçları/Kira Sertifikaları

**NOT:** Yeşil Borçlanma Aracı, Sürdürülebilir Borçlanma Aracı, Yeşil Kira Sertifikası, Sürdürülebilir Kira Sertifikası Rehberi'nden alınmıştır.

### Bazı tanımlar:

**Mavi borçlanma araçları:** Deniz ve okyanus gibi su yaşam alanlarında olumlu çevresel, ekonomik ve iklimsel fayda sağlayan projelere kaynak bulmak amacıyla ihraç edilen borçlanma araçlarını ifade eder.

**Sürdürülebilir borçlanma araçları/Sürdürülebilir kira sertifikası:** İhracandan elde edilecek fonun münhasıran çevresel ve toplumsal olumlu etkileri birlikte içeren projelerin kısmen ya da tamamen finansmanı veya yeniden finansmanında kullanılacak olan borsada işlem gören veya görmeyen her türlü borçlanma araçlarını/kira sertifikasını ifade eder.

**Yeşil borçlanma araçları:** Rehber'in dört temel bileşeni (aşağıda açıklandı!!!) ile çerçevelenen, ihracından elde edilecek fonun münhasıran elverişli yeşil proje tanımına uygun yeni ve/veya mevcut yeşil projelerin kısmen ya da tamamen finansmanı veya yeniden finansmanında kullanılacak olan borsada işlem gören veya görmeyen her türlü borçlanma araçlarını ifade eder.

**Yeşil kira sertifikası:** Rehber'in dört temel bileşeni ile çerçevelenen, ihracından elde edilecek fonun münhasıran elverişli yeşil proje tanımına uygun yeni ve/veya mevcut yeşil projelerin kısmen ya da tamamen finansmanı veya yeniden finansmanında kullanılacak olan borsada işlem gören veya görmeyen her türlü kira sertifikasını ifade eder.

**Yeşil proje:** Rehber'in ihraçtan elde edilen fonun kullanım koşulları bölümünde belirtilen ve iklim değişikliği etkilerinin azaltılması, iklim değişikliğine uyum, doğal kaynakların korunması, biyoçeşitliliğin korunması, kirliliğin önlenmesi ve kontrolü gibi çevresel amaçlara katkı sağlayan projeleri ifade eder.

### **Yeşil Borçlanma Aracına İlişkin Genel Esaslar**

Yeşil borçlanma aracı ihraçlarında aşağıda yer alan koşulların sağlanması gerekir.

- 1- İhraççı, çerçeve belgesi kapsamında yapılabilecek ihraçların Rehber'de belirtilen esaslara uygun olarak gerçekleştirileceğini **çerçeve belgesinde taahhüt** etmelidir.
- 2- İhraçtan **elde edilen fonun**, çerçeve belgesinde belirtilen şekilde, münhasıran bu Rehberin ilgili bölümünde belirtilen yeşil proje tanımına uygun yeni ve/veya mevcut yeşil projelerin kısmen ya da tamamen finansmanında ya da **yeniden finansmanında kullanılması** gerekmektedir.
- 3- Yeşil borçlanma aracı çerçeve belgesinin Rehber ile uyumlu olduğu **ikinci taraf görüşü ile** incelenmeli ve değerlendirilmelidir.

Yukarıda belirtilen koşulların sağlanması durumunda, ihraççı ihraç edeceği borçlanma aracı için "yeşil borçlanma aracı", "sürdürülebilir borçlanma aracı", "yeşil kira sertifikası", "sürdürülebilir kira sertifikası" terimi kullanabilecektir.

Yeşil ve sürdürülebilir borçlanma araçları **Rehberin dört temel bileşeniyle örtüşmeyen** borçlanma araçlarına dönüştürülemez.

### **Yeşil Borçlanma Aracı Temel Bileşenleri Rehber'in dört temel bileşeni vardır:**

1. İhraçtan Elde Edilen Fonun Kullanımı
2. Proje Değerlendirme ve Seçme Süreci
3. İhraçtan Elde Edilen Fonun Yönetimi
4. Raporlama

**1. İhraçtan Elde Edilen Fonun Kullanımı:** Yeşil borçlanma aracı ihracından elde edilen fonun en kısa sürede yeşil projeler için kullanılması ve bunun için öngörülen süreye çerçeve belgesinde yer verilmesi zorunludur. Çerçeve belgesinde belirlenen tüm elverişli yeşil projeler, ihraççı tarafından çevresel faydalar sağlama bakımından değerlendirilmeli ve çevresel faydalar ölçülebilir şekilde sunulmalıdır. İhraçtan elde edilen fonun tamamının veya bir kısmının yeşil projelerin yeniden finansmanı için kullanılacak olması veya kullanılma ihtimalinin bulunması halinde, fonun projelerin finansmanı ile yeniden finansmanı arasındaki dağılımı hakkında bir tahminde bulunulması ve uygun olduğu ölçüde hangi yatırımların veya proje portföylerinin yeniden finanse edilebileceğinin çerçeve belgesinde açıklanması gerekir. Yeşil proje, bir veya birden fazla tür ve/veya çevresel amaçla ilişkili olabilir ve yeşil proje ile ilgili araştırma geliştirme ve diğer destekleyici harcamaları içerebilir. Yeniden finanse edilen elverişli yeşil projelere dair araştırma geliştirme ve diğer ilişkili, destekleyici harcamaların yeşil proje kapsamında finanse edilebilmesi için, bu harcamaların yapıldığı tarihin veya diğer belirleyici tarihin (tahmini geriye dönük inceleme süresi) çerçeve belgesinde açıklanması gerekir. Tahmini geriye dönük inceleme süresinin 36 ayı geçmemesi tavsiye edilir.

Elverişli yeşil proje türleri aşağıdaki listeye sınırlı olmamakla birlikte şu şekildedir;

- **Yenilenebilir enerji** (üretim, iletim, cihazlar ve ürünler dâhil);

- **Enerji verimliliği** (yeni ve yenilenmiş binalar, enerji depolama, merkezi ısıtma, akıllı şebekeler, cihazlar ve ürünler gibi);
- **Kirliliğin önlenmesi ve kontrolü** (hava emisyonlarının azaltılması, sera gazı kontrolü, toprak iyileştirme, atık önleme, atık azaltma, atık geri dönüşümü ve enerji/emisyon verimli atıklardan enerjiye dönüşüm dahil);
- **Yaşayan doğal kaynaklar ve arazi kullanımının çevresel sürdürülebilir yönetimi** (çevresel sürdürülebilir tarım, çevresel sürdürülebilir hayvancılık, biyolojik bitki koruma veya damla sulama gibi iklimsel akıllı çiftlik girdileri, çevresel sürdürülebilir balıkçılık ve su ürünleri yetiştiriciliği, çevresel sürdürülebilir ormancılık, doğal peyzajların korunması veya restorasyonu dâhil);
- **Karasal ve su biyoçeşitliliğinin korunması** (kıyı, deniz ve havza ortamlarının korunması dâhil);
- Temiz ulaşım (elektrikli, hibrid, kamu, demiryolu, motorlu olmayan, çok türlü ulaşım, temiz enerji araçlarına yönelik altyapı ve zararlı emisyonun azaltılması gibi);
- **Sürdürülebilir su ve atık su yönetimi** (temiz ve/veya içme suyu, atık su arıtımı, sürdürülebilir kentsel drenaj sistemleri ve nehir ıslahı ve diğer sel azaltma biçimleri için sürdürülebilir altyapı dâhil);
- **İklim değişikliğine uyum** (iklim gözlemi ve erken uyarı sistemleri gibi bilgi destek sistemleri ve altyapıların iklim değişikliği etkilerine karşı daha dayanıklı hale getirilmesi çabaları dahil);
- **Eko-verimli ve/veya dögüsel ekonomiye uyarlanmış ürünler, üretim teknolojileri ve süreçleri** (eko-etiket veya çevre sertifikası, kaynak verimli ambalajlama ve dağıtım ile çevresel bağlamda sürdürülebilir ürünler geliştirilmesi ve tanıtılması gibi);
- Bölgesel, ulusal veya uluslararası kabul görmüş standartlar veya sertifikaların gerekliliklerini karşılayan **yeşil binalar**.

Yukarıda belirtilen sınıfların yanı sıra yeşil projelerin elverişliliğinin belirlenmesine dair başta Avrupa Birliği Taksonomisi olmak üzere, uluslararası kabul görmüş diğer taksonomilerin de ihraççılar tarafından kullanılması mümkündür. Ayrıca, ihraççılar Paris İklim Anlaşması hedefleri ile uyumlu net sıfır emisyon stratejisini uygulamaya dönük projeleri finanse ediyorsa, ihraççı kamuyu aydınlatma esasları ve iklim dönüşüm stratejileri bakımından ICMA İklim Dönüşümü Finansmanı El Kitabı'ndan yararlanabilir.

## 2. Proje Değerlendirme ve Seçme Süreci

Yeşil borçlanma aracı ihraççısı, aşağıda listelenen unsurları çerçeve belgesi ile yatırımcılara açıklar:

- "İhraçtan Elde Edilen Fonun Kullanımı" bölümünde belirtilen elverişli yeşil proje türlerinin Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları, Paris İklim Anlaşması gibi uluslararası taahhütlerle ilişkisi,
- İhraca konu projenin, "İhraçtan Elde Edilen Fonun Kullanımı" bölümünde örneklenen elverişli yeşil proje türlerinden hangisinin kapsamına girdiğinin ne şekilde belirlendiğine ilişkin bilgi,
- Yeşil projelerin seçiminde kullanılan ölçütlerden her bir proje ile ilgili çevresel amaçlara yapılan önemli katkıyı göstermek amacıyla kullanılacak niteliksel ve niceliksel etki ölçütlerinin açıklanması,
- Yeşil proje türleri ile ilgili olası çevresel ve sosyal riskleri belirlemek ve yönetmek için uygulanan süreçlere dair bilgi.

İhraççıların çerçeve belgesinde aşağıdaki hususlara da yer vermesi tavsiye edilir.

- Yukarıda belirtilen hususların ihraççının çevresel sürdürülebilirlikle ilgili kapsayıcı hedefleri, stratejisi, politikası ve/veya süreçleri çerçevesindeki yeri,
- Elverişli proje türleri özelinde kilit performans göstergeleri,
- Varsa yeşil proje seçiminde esas alınan etiket, sertifika, resmi ya da piyasa temelli taksonomi, standart ile uygunluk ve dışlama ölçütlerine ilişkin bilgi.

İhraççıların finanse ettikleri yeşil projelerinde bilinen önemli toplumsal ve/veya çevresel olumsuz etkileri azaltabilecek nitelikteki uygulamaların belirlenmesine yönelik süreçleri oluşturmaları tavsiye edilir. Söz konusu etkileri hafifletici uygulamalar, yapılacak açık ve anlamlı fayda-maliyet analizlerini ve potansiyel risklerin anlamlı olduğu durumlar için risklerin takibini içerir.

### **3. İhraçtan Elde Edilen Fonun Yönetimi**

Yeşil borçlanma aracı tedavülde olduğu sürece, net fon bakiyesi, ilgili dönemde elverişli yeşil projelere tahsis edilmek suretiyle yönetilir. İhraççı, fonun henüz kullanılmamış kısmını ilgili yeşil projelere tahsis edene kadar nasıl yönetmeyi planladığına ilişkin bilgiyi (kısa vadeli finansal araçlarda ve likit varlıklarda nemalandırma esaslarını) çerçeve belgesinde kamuya açıklar. Yeşil borçlanma aracı ihracından elde edilen fon, her bir ihraç (tek bir yeşil borçlanma aracı) bazında ya da birden fazla yeşil borçlanma aracı için toplulaştırılarak (portföy yaklaşımı) yönetilebilir. İhraççı tarafından yeşil borçlanma aracı ihracından elde edilen fonun kullanım yerlerinin münhasıran her bir yeşil borçlanma aracı ihracı için ayrı muhasebe hesabı açılarak veya birden çok yeşil borçlanma aracı ihracı için ayrı bir toplu hesap açılarak veya diğer uygun bir usulde izlenerek takip edilmesi, bu hesaplara yapılacak her türlü kaydın güvenli bir şekilde izlenmesi ve elverişli yeşil projelere özgü söz konusu borçlanma ve yatırım süreçleri ile ihraçtan elde edilen fondan toplam proje tutarı kadar tutar düşüldükten sonra kalan tutarın başka amaçlarla kullanılmadığına yönelik takibin ihraççı tarafından yazılı hale getirilmiş dâhili izleme yöntemi ile gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

### **4. Raporlama**

Fon Kullanımı ve Etki Raporuna İlişkin Genel Esaslar İhraççılar, ihraç tarihinden itibaren yılda bir defa ve her durumda ihraçtan elde edilen fonun tamamı kullanıldıktan sonra, fon kullanımına dair güncel bilgileri ve ayrıca varsa önemli gelişmeleri fon kullanımı raporu kapsamında Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde ihraççının KAP üyesi olması durumunda KAP'ta ve ihraççının internet sitesinde kamuya açıklar.

İhraççılar, ihraç tarihinden itibaren yılda bir defa ve ihraçtan elde edilen fonun tamamı kullanıldıktan sonra, tahmin edilen ve/veya gerçekleşen çevresel etkileri ise etki raporu kapsamında yukarıda belirtilen usulde kamuya açıklar. Fon kullanımı raporlaması ve etki raporlaması, fon tutarının tamamı kullanılana kadar yapılır. Raporlamalar, yeşil borçlanma aracı ihracından elde edilen fonu, bu fonun tahsis edildiği projelerin bir listesini, projelerin kısa bir tanımını, projeler için kullanılan tutarı ve projelerin tahmin edilen etkilerini içerir. Gizlilik anlaşmaları, rekabet hususları veya çok sayıda alt projenin olması gibi nedenler paylaşılacak ayrıntıyı sınırlandırıyorsa, bilgi genel terimlerle veya toplu kalemler bazında sunulabilir (belirli proje türlerine tahsis edilen fonun yüzdesel dağılımlar halinde gösterilmesi). Fon Kullanım Raporunun Doğrulanması İhraçtan elde edilen fonun tamamı kullanıldıktan sonra hazırlanacak olan fon kullanım raporuna ve fonun kullanımına dair dahili izleme yöntemine ilişkin doğrulama görüşü, Kurulun özel durumların kamuya açıklanmasına ilişkin düzenlemeleri çerçevesinde ihraççının KAP üyesi olması durumunda KAP'ta ve ihraççının internet sitesinde kamuya açıklanır.

#### **Etki Raporu**

Etki raporlamasında şeffaflığın sağlanması amacıyla projelerin tahmini ve/veya gerçekleşen olumlu ve/veya olumsuz etkisinin toplu şekilde açıklanmasında, niteliksel performans göstergelerinin ve mümkün olduğunda, niceliksel performans ölçütlerinin (örneğin; enerji kapasitesi, elektrik üretimi, azaltılan/önlenen sera gazı emisyonları, temiz enerjiye erişim sağlanan kişi sayısı, su kullanımında azalma, araba sayısındaki azalma vb.) kullanılması, niceliksel tayinde kullanılan temel metodolojinin ve/veya varsayımların açıklanması, niceliksel performans ölçütlerinin bulunmaması halinde, bu durumun açıklanması ve diğer değerlendirmelerle desteklenmesi gerekir.

İhraççı ya da dış değerlendirme hizmeti sunan kuruluş, etki raporlaması için uluslararası standartların<sup>6</sup> önerdiği şablonlardan yararlanabilir.

#### **Etki Raporunun Doğrulanması**

İhraççının etki raporunun bir dış değerlendirme kuruluşu tarafından incelenmesi ve değerlendirilmesi tavsiye edilir. İhraççılar, piyasa katılımcılarının bilgi sahibi olmasını teminen, gerekli gördüklerinde yeşil borçlanma aracının temel özelliklerini ve Rehberin dört ana bileşeni ile uyumunu gösteren özet bir raporu, Rehber Eki'nde sunulan Özet Rapor örneğine (Ek 2) uygun olarak kamuya açıklayabilir.

## D. Dış Değerlendirme

ICMA Dış Değerlendirme Rehberi'nde yeşil borçlanma aracı ihracı sürecinde ihraççıların alabileceği dış değerlendirme hizmeti türleri açıklanmaktadır. Söz konusu hizmet türleri aşağıda dört temel grupta sunulmaktadır.

**1. İkinci Taraf Görüşü:** Çevre ile ilgili konularda uzmanlaşmış bağımsız bir kuruluş, ikinci taraf görüşü verebilir. Bu Kuruluş, ihraççının yeşil borçlanma aracı çerçeve belgesine ilişkin danışmanlık aldığı kuruluştan bağımsız olur. İkinci taraf görüşü, ihracın varsa düzenleyici çerçeve ve/veya varsa ihraççının uygun gördüğü yurt dışı standartlarla uyumlu olup olmadığını değerlendirir ve ayrıca ihraççıların çevresel sürdürülebilirlikle ilgili temel hedefleri, stratejileri, politikaları ve fonun kullanılacağı öngörülen proje türlerini, proje ile hedeflenen fayda ve etkileri ile varsa çevresel riskleri hakkında inceleme ve değerlendirmelerini içerebilir.

**2. Doğrulama:** İhraççı, iş süreçlerine, çevresel ölçütlere, kilit performans göstergelerine ve/veya sürdürülebilirlik performans hedeflerine yönelik olarak belirlenen koşulları sağladığına dair bağımsız bir doğrulama hizmeti alabilir. Doğrulama, ihracın varsa düzenleyici çerçeve ve/veya varsa ihraççının uygun gördüğü yurt dışı standartlarla uyumlu olup olmadığını inceler. İhraççının fonun kullanımına dair dahili izleme yöntemi, yeşil borçlanma aracından elde edilen onun kullanımına, çevresel etki beyanı veya raporlamanın standartlar ile uyumuna ilişkin verilen güvence veya tasdik de doğrulama olarak kabul edilmektedir.

**3. Sertifikasyon:** İhraççı, yeşil borçlanma aracını, ilgili çerçeve belgesini, ihraktan elde edilen fonun kullanım koşullarını veya kilit performans göstergeleri ile sürdürülebilirlik performans hedeflerini, varsa ihraççının uygun gördüğü kabul görmüş bir yeşil standarda veya etikete uygun olduğunu sertifikalandırabilir. Sertifikasyon hizmetinde, bu standart veya etiketlerde belirlenen ölçütlere uyum, nitelikli ve listelenmiş üçüncü taraflar tarafından test edilir ve doğrulanır.

**4. Yeşil Borçlanma Aracı Puanlama/Derecelendirme:** İhraççı, yeşil borçlanma aracı, ilgili çerçeve belgesi, ihraç gelirlerinin kullanım koşulları, kilit performans göstergelerinin seçimi veya sürdürülebilirlik performans hedeflerinin iddia seviyesi ölçümü gibi ihracın temel kısımlarını, puanlama/derecelendirme metodolojisi kullanan, konusunda uzmanlaşmış, araştırma hizmeti veren kuruluşlar veya derecelendirme kuruluşları gibi nitelikli üçüncü taraflardan puanlama/derecelendirme hizmeti alabilir. Bu tür puanlama/derecelendirmeler, önemli çevresel riskleri yansıtan kredi derecelendirmelerinden farklıdır. Rehber Kapsamında Dış değerlendirme Hizmeti Veren Kuruluşlara Dair Genel Esaslar Dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşların aşağıda belirtilen etik ve mesleki ilkelere uyması beklenmektedir.

1. Doğruluk ve dürüstlük
2. Nesnellik
3. Mesleki yetkinlik ve özen
4. Gizlilik Yeşil ve sürdürülebilir borçlanma araçları ihracında sunulan güvence hizmetlerine dair ilgili olabilecek mesleki standart ve endüstri kodları kapsamında;
  - Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları (KGK) tarafından yayımlanan "Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar"ın 4B Kısımına,
  - KGK tarafından yayımlanan Güvence Denetim Standartları 3000 Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardına,
  - ISO 17021,
  - ISO 14065,
  - Sorumlu Yatırım Hizmetleri Derneği (ARISE) sertifikasına uyum tavsiye edilir.

Yeşil ve sürdürülebilir borçlanma araçları ihracı kapsamında dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşlarda organizasyon kapsamında;

1. Elverişli organizasyon yapısının ve iş süreçlerinin oluşturulmasına,
2. Sunulan hizmetin gerekleri ile uyumlu nitelik ve tecrübeye sahip yeterli sayıda çalışan istihdam edilmesine,
3. Gerektiğinde mesleki sigorta yapılmasına uyum tavsiye edilir.

Dış değerlendirme hizmeti kapsamında hazırlanan raporların aşağıdaki asgari bilgiyi içermesi gerekmektedir.

1. Dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşun raporunun amacı ve kapsamı ile şirketin güvenilirliğine dair bilgi,
2. Kilit performans göstergeleri eşik, strateji ve standartlar, potansiyel çevresel ve sürdürülebilirlik risklerini değerlendirme konusunda gereken uzmanlığa dair verilebilen referans,
3. Bağımsızlık ve çıkar çatışması politikasına dair beyan,
4. Kullanılan tanım, izlenen analitik yaklaşım ve/veya metodoloji,
5. Raporun sonucu (varsa sınırlamaları içerecek şekilde).

İkinci taraf görüşü için dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşların yeşil, sürdürülebilir borçlanma aracı veya seçili kilit performans göstergeleri, eşik, strateji ve standartları konusunda uzmanlığının olması gerekmektedir.

Dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşların, yukarıda belirtilen çerçevede etik ve mesleki ilkelere, mesleki standart ve endüstri kodlarına uyum durumunu, yetkinlik, ilgili uzmanlık alanları ve yaptıkları incelemenin kapsamını hazırladıkları rapor veya belgelerde açıklamaları gerekmektedir.

Yurtiçi ihraçlarda dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşlar bir veya birden fazla hizmet türünü verebilir. Ancak dış değerlendirme hizmeti veren kuruluşlar, ihraççının aynı çerçeve belgesi kapsamında yapacağı ihraçlarda, Rehber'de belirtilen dış değerlendirme hizmetlerinden sadece birini verebilir. Ayrıca çerçeve belgesi hazırlanmasına dair danışmanlık hizmeti alınan kuruluştan dış değerlendirme hizmeti alınamaz.

#### **E. Yurt Dışı İhraçlar**

Yeşil borçlanma araçlarının yurtdışı ihraç başvurularında, ihracın yapıldığı/tabii olduğu yabancı yeşil borçlanma/yeşil sukuk standartları (standartlar) uyarınca hazırlanan ve yönetim kurulu tarafından onaylanan çerçeve belgesinin ve söz konusu belgenin esas alınan yabancı standartlar ile uyumlu olduğuna ilişkin ikinci taraf görüşünün Kurula sunulması ve ihraç belgesi ile birlikte ihraççının (KAP) üyesi olması durumunda KAP'ta ve ihraççının internet sitesinde ilan edilmesi gerekir. İhraçtan sonra ise, yabancı standartlara uyumlu fon kullanım raporlarının, hazırlanmasından itibaren Türkçe çevirisinin üç ay içinde ihraççının KAP üyesi olması durumunda KAP'ta ve/veya ihraççının internet sitesinde kamuya açıklanması gerekir.

**10.4. GDS 3000: Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri.**

Çalışmanın sonuna eklenmiştir.

**10.5. GDS 3410: Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri.**

Çalışmanın sonuna eklenmiştir.

## KAYNAKLAR

- Akarçay, Ç. (2014). "Sürdürülebilirlik Muhasebesi Standartları Kurulu", Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 11 (42), 1-11.
- Beyazyol, E. ve Ataman Gökçen, B. (2023). "Sürdürülebilirlik Raporlaması Ve Bist Sürdürülebilirlik Endeksine Tabi Şirketlerde Bir Araştırma", Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 18 (59), 110-145.
- Ertan, Y. (2018). "Türkiye'de Sürdürülebilirlik Raporlaması (2005-2017)", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 11 (3): 463-478.
- Global Reporting Initiative (GRI), Standards. <<https://www.globalreporting.org/>>.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), GDS 3000: Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), GDS 3410: Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Sermaye piyasası Kurulu Yeşil Borçlanma Aracı, Sürdürülebilir Borçlanma Aracı, Yeşil Kira Sertifikası, Sürdürülebilir Kira Sertifikası Rehberi.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) Uygulama Kapsamına İlişkin Kurul Kararı.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TSRS S1: Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), TSRS S2: İklimle İlgili Açıklamalar.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), GDS 3000'in Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama (GDR) Güvence Denetimlerine Uygulanmasına İlişkin Zorunlu Olmayan Rehber.
- Köse, T. ve Çetin, Ö.O. (2023). "Uluslararası Sürdürülebilirlik Açıklama Standartları IFRS S1 ve IFRS S2'nin Yayınlanmasının Ardından Sürece ve Standartlara İlişkin Bir Değerlendirme", Uluslararası Yönetim Akademisi Dergisi, 6 (4), 1145-1158.
- Kuloğlu, E. Ve Öncel, M. (2015). "Yeşil Finans Uygulaması Ve Türkiye'de Uygulanabilirliği", Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2 (2).
- Narter & Partners, <<https://www.narterlaw.com/abd-sec-iklim-aciklama-kurallari/>>, son erişim tarihi: 17.07.2024.
- Özgen, N., Sürdürülebilir Kalkınma Ders Notları, Ankara Üniversitesi Açık Ders Malzemeleri. <<https://acikders.ankara.edu.tr/course/view.php?id=5069>>, son erişim tarihi: 17.07.2024.
- Özmen, A., Karakoç, M. ve Yeşildağ, E. (2020). "Sürdürülebilirlik Raporlaması: Bist Sürdürülebilirlik Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerine Bir Uygulama", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 63, 153-174.
- Özsözgün Çalışkan, A. (2012). "Sürdürülebilirlik Raporlaması", Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 1, 41-68.
- Sustainability Accounting Standards Board (SASB), <<https://sasb.ifrs.org/standards/download/#company-search-form>>.
- Satır Reyhan, A. (2023). "100. Yılında Türkiye Cumhuriyeti'nin Yeni Ekonomik Yol Güzergâhı: Yeşil Mutabakat Süreci ve Döngüsel Ekonomi Üzerine Bir Değerlendirme", SDÜ Fen-Edebiyat Fakültesi Sosyal Bilimler Dergisi, Ekim 2023, Cumhuriyet'in 100. Yılı Özel Sayısı, 211-224.
- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi, <<https://spk.gov.tr/data/63a17b1a8f95db0fa40e3309/s%FCrd%FCr%FClebilirlik%20ilkeleri%20uyum%20cercevesi.pdf>>, son erişim tarihi: 17.07.2024.
- Seyitoğulları, O. ve Bilen, A. (2020). "Kurumsal Sosyal Sorumluluk Üzerine Bir Literatür Taraması", Sosyal Bilimler Akademi Dergisi, 3 (2), 195-205.
- TC Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, İklim Değişikliği Başkanlığı, Temel Kavramlar, <<https://iklim.gov.tr/sss/temel-kavramlar>>, son erişim tarihi: 17.07.2024.



**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3000**

***TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ***

## Giriş

1. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri ve sınırlı bağımsız denetimleri sırasıyla Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS'ler) ve Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarında (SBDS'ler) ele alınmıştır (Bkz.: A21-A22 paragrafları).
2. Güvence denetimleri; denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir. Bu GDS'de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Ayrıca bu GDS, denetimin içinde bulunduğu şartlar çerçevesinde gerekli olan uyarılma ve tamamlamaların -ilavelerin- yapılması koşuluyla makul ve sınırlı güvence veren doğrudan denetimlere de uygulanabilir.
3. Bu GDS:
  - (a) Denetim ekibi üyelerinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (böyle bir kişinin görevlendirilmiş olduğu denetimlerde) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kuralların (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ve (Bkz.: A30-A34 paragrafları)
  - (b) Denetimi yürüten denetçinin, Kalite Kontrol Standardı 1<sup>1</sup>'i (KKS 1) veya denetim şirketinin kalite kontrol sistemine ilişkin sorumluluğu açısından en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan bir denetim şirketinin (denetim şirketi tanımlı denetim üstlenen bağımsız denetçiyi de içerir) üyesi olduğu, (Bkz.: A61-A66 paragrafları)ön kabullerine dayanır.
4. Güvence denetimi yürüten denetim şirketlerindeki kalite kontrol ve bağımsızlık hükümleri dâhil olmak üzere etik ilkelere uygunluk sağlanması, kamu yararının bir gereği olup yüksek düzeyde kaliteli güvence denetimlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Denetçiler bu tür hükümlere yabancı değildir. Yetkin bir denetçinin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uymayı seçmesi durumunda, bir önceki paragrafta yer aldığı üzere bu GDS'nin ön kabuller içerdiğini bilmesi önemlidir.

## Kapsam

5. Bu GDS, Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve (Güvence Çerçevesi) belirtildiği üzere, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini kapsar. Denetim konusuna özgü bir GDS'nin,

---

<sup>1</sup> KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

belirli bir denetimin konusuyla ilgili olması durumunda, bu GDS'ye ek olarak söz konusu GDS de uygulanır (Bkz.: A21-A22 paragrafları).

6. Denetçiler tarafından yürütülen her iş, güvence denetimi değildir. 12(i) paragrafında tanımlanan, güvence denetimi olmayan ancak sıklıkla yürütülen (ve dolayısıyla GDS'lerin kapsamına girmeyen) işlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
  - (a) Üzerinde mutabık kalınan prosedürler ve finansal bilgilerin derlenmesi gibi İlgili Hizmetler Standartları (İHS'ler) kapsamındaki işler<sup>2</sup>,
  - (b) Herhangi bir güvence sonucunun yer almadığı vergi beyannamelerinin hazırlanması ve
  - (c) Yönetim ve vergi danışmanlığı gibi danışmanlık (veya müşavirlik) hizmetleri (Bkz.: A1 paragrafı).
7. GDS'ler kapsamında yürütülen bir güvence denetimi, daha kapsamlı bir işin parçası olabilir. Bu tür durumlarda GDS'ler, söz konusu işin yalnızca güvence kısmıyla ilgilidir.
8. Aşağıdaki işler, 12(i) paragrafında yer alan tanımla tutarlı olabilir ancak GDS'ler açısından güvence denetimi olarak kabul edilmez:
  - (a) Muhasebe, bağımsız denetim, vergi veya diğer hususlarla ilgili olarak yürütülen yasal süreçlerde tanıklık edilmesine yönelik işler ve
  - (b) Aşağıdaki hususların tamamının geçerli olması durumunda, bir kullanıcı tarafından bir miktar güvence çıkarımında bulunulabilecek mesleki görüş, kanaat veya ifade içeren işler:
    - (i) Söz konusu görüş, kanaat veya ifadelerin işin tamamı açısından önemsiz olması,
    - (ii) Yayımlanan yazılı raporun, açık bir şekilde, yalnızca raporda belirtilen hedef kullanıcıların kullanımı için sınırlanmış olması,
    - (iii) Belirtilen hedef kullanıcılarla yapılan yazılı mutabakat kapsamında, hizmetin bir güvence denetimi olma amacının bulunmaması ve
    - (iv) Hizmetin, denetçi raporunda bir güvence denetimi olarak sunulmaması.

### **Yürürlük Tarihi**

9. Bu GDS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

### **Amaçlar**

10. Güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları:
  - (a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,

---

<sup>2</sup> İlgili Hizmetler Standardı 4400, "Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler" ve İlgili Hizmetler Standardı 4410, "Finansal Bilgileri Derleme İşleri"

- (b) Makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek (Bkz.: A2 paragrafı) ve
  - (c) Bu GDS veya ilgili diğer GDS'ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır.
11. Makul güvencenin veya sınırlı güvencenin elde edilemediği ve denetçinin güvence raporunda sınırlı olumlu sonucun (şartlı sonucun), hedef kullanıcılara yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, bu GDS, denetçinin sonuç bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda denetimden çekilmesini gerektirir.

## **Tanımlar**

12. Bu GDS ve diğer GDS'lerin hedefleri açısından, aksi belirtilmediği sürece, aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır (Bkz.: A27 paragrafı):
- (a) Dayanak denetim konusu: Kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen olgudur.
  - (b) Denetçi: Denetimi yürüten kişi(ler)dir (genellikle sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer üyeleri veya uygun olması durumunda denetim şirkettir). Bu GDS'de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde "denetçi" terimi yerine "sorumlu denetçi" terimi kullanılır (Bkz.: A37 paragrafı).
  - (c) Denetçinin faydalandığı uzman: Yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, güvence dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi veya çalışanları) veya dış uzman olabilir.
  - (ç) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket tarafından şirket dışından görevlendirilen uzmanlar (dış uzman) bu ekibe dâhil değildir.
  - (d) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir. İlgili durumlarda "denetim şirketi" terimi kamu sektöründeki eş değerini ifade eder.
  - (e) Denetime konu bilgi (denetimin konusunu oluşturan bilgi): Dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısıdır. Başka bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgidir (Bkz.: A19 paragrafı).

- (f) Denetimi yaptıran taraf: Güvence denetimini yürütmesi için denetçiyle sözleşme yapan taraf veya taraflardır (Bkz.: A15 paragrafı).
- (g) Denetimin şartları: Belirli bir denetimi tanımlayan ve aşağıdakileri içeren geniş bağlamdır: denetim sözleşmesinin şartları; denetimin makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi olması, dayanak denetim konusunun özellikleri, ölçüm veya değerlendirme kriterleri, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları; sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapanın ve denetimi yaptıran tarafın ve çevrenin ilgili özellikleri ve olaylar, işlemler, şartlar ve uygulamalar gibi denetim üzerinde önemli etkisi olabilecek diğer hususlardır.
- (ğ) Diğer bilgiler: Mevzuat veya teamüller uyarınca denetime konu bilgiler ve güvence raporunu içeren dokümanlarda yer alan (denetime konu bilgiler veya güvence raporu dışındaki) bilgilerdir.
- (h) Güvence becerileri ve teknikleri: Herhangi bir güvence işinde dayanak denetim konusundaki veya onun ölçülmesindeki veya değerlendirilmesindeki uzmanlıktan farklı olarak denetçi tarafından ortaya konan planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme, bildirim ve raporlama becerileri ve teknikleridir (Bkz.: A9 paragrafı).
- (ı) Güvence denetimi riski: Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içermesi durumunda, denetçinin duruma uygun olmayan bir sonuç bildirmesi riskidir (Bkz.: A11-A14 paragrafları).
- (i) Güvence denetimi: Sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kriterler uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına) ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir. Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılır (Bkz.: A3 paragrafı):
- (i) Makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi:
- a. Makul güvence denetimi: Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir. Denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun kriterler uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan çıktıya ilişkin denetçi görüşünü sunacak şekilde ifade edilir.
- b. Sınırlı güvence denetimi: Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimidir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sınırlı güvence denetimi riskini denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir düşük bir düzeye indirir. Bununla birlikte, bildirilen sonucun dayandığı bu risk, herhangi bir makul güvence

denetimindeki güvence denetimi riskinden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; makul güvence denetimi için gerekenle karşılaştırıldığında oldukça sınırlıdır, ancak denetçinin mesleki muhakemesine göre anlamlı bir güvence seviyesi elde etmek üzere planlanır. Anlamlı olması için denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesinin, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunması gerekir (Bkz.: A3-A7 paragrafları).

(ii) Doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim (Bkz.: A8 paragrafı):

a. Doğrulama hizmeti: Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir. Ayrıca denetçi dışındaki bir taraf, ortaya çıkan denetime konu bilgiyi, sıklıkla bir rapor veya yazılı bir beyan olarak sunar. Bununla birlikte bazı durumlarda, denetime konu bilgi denetçi tarafından güvence raporunda da sunulabilir. Doğrulama hizmetinde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir. Denetçinin ulaştığı sonuç aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak ifade edilebilir (Bkz.: A179 ve A181 paragrafları):

- i. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,
- ii. Denetime konu bilgi ve geçerli kıstaslar veya
- iii. Uygun olan tarafça/taflarca verilen beyan.

b. Doğrudan denetim: Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişğinde sunduğu güvence denetimidir. Doğrudan denetimde denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır.

(j) Hedef kullanıcılar: Denetçinin, güvence raporunu kullanmasını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiği hedef kullanıcılar dışında hedef kullanıcılar da bulunabilir (Bkz.: A16-A18, A37 paragrafları).

(k) İç denetim fonksiyonu: İşletmenin; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur.

(l) Kanıt: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Kanıtlar, ilgili bilgi sistemlerinin içerdiği bilgiler ile varsa diğer

bilgileri içerir. GDS'lerin amaçlarına uygun olarak (Bkz.: A147-A153 paragrafları):

- (i) Kanıtın yeterliliği, kanıtın miktarının ölçütüdür.
- (ii) Kanıtın uygunluğu, kanıtın kalitesinin ölçütüdür.
- (m) Kıstaslar: Dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. "Geçerli kıstaslar" ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır (Bkz.: A10 paragrafı).
- (n) Mesleki muhakeme: Denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, güvence standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.
- (o) Mesleki şüphecilik: Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, muhtemel yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve kanıtları titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.
- (ö) Ölçüm veya değerlendirme yapan kişi: Kıstasları uygulamak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçen veya değerlendiren taraf veya taraflardır. Ölçüm veya değerlendirme yapanlar, dayanak denetim konusunda uzmanlık sahibi kişilerdir (Bkz.: A37 ve A39 paragrafları).
- (p) "Önemli yanlışlık" riski: Denetime konu bilginin, denetim öncesinde önemli yanlışlık içermesi riskidir.
- (r) Sorumlu denetçi: Denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen güvence raporundan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim şirketi yöneticisi veya şirketteki başka bir denetçidir. Denetim üstlenen bağımsız denetçiler GDS'lerin uygulanmasında sorumlu denetçi olarak kabul edilir. İlgili durumlarda "sorumlu denetçi" terimi kamu sektöründeki eşdeğerini ifade eder.
- (s) Sorumlu taraf: Dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır (Bkz.: A37 paragrafı).
- (ş) Tarihî finansal bilgi: Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.
- (t) Yanlış izah -bir durumun yanlış izahı- (diğer bilgiyle ilgili olarak): Denetime konu bilgilerde veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan, yanlış bir biçimde izah edilmiş veya sunulmuş diğer bilgilerdir. Önemli bir yanlış izah, denetime konu bilgileri içeren dokümanın güvenilirliğini zedeleyebilir.

(u) Yanlışlık: Denetime konu bilgi ile dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan bilgiler arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılabilir, nitelik veya nicilikle ilgili olabilir ve eksikleri/eksik sunumu içerir.

13. Bu GDS ve diğer GDS'lerde geçen "uygun taraf(lar)" ibaresi, uygun hâllerde "sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirme yapan kişi veya denetimi yaptıran taraf"ı ifade eder (Bkz.: A20 ve A37 paragrafları).

## **Ana Hükümler**

### **Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**

#### *Denetimle İlgili Standartlara Uyum*

14. Denetçi, bu GDS'ye ve denetimle ilgili olup denetimin konusuna özgü tüm GDS'lere uyar.

15. Denetçi, bu GDS ve denetimle ilgili diğer GDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin bu GDS'ye ve denetimle ilgili diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğünü belirtmez (Bkz.: A21-A22, A171 paragrafları).

#### *GDS Metni*

16. Denetçi, bir GDS'nin amaçlarını anlamak ve ana hükümlerini uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil GDS'nin tamamına vâkıf olur (Bkz.: A23-A28 paragrafları).

#### *İlgili Hükümlere Uygunluk Sağlanması*

17. Bir hükmün şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması nedeniyle içinde bulunulan denetim şartlarında ilgili olmaması durumu haricinde, 18 inci paragrafa bağlı olarak denetçi, bu GDS'nin ve denetimin konusuna özgü ilgili GDS'nin tüm hükümlerine uyar. Yalnızca sınırlı güvence veya makul güvence denetimleri için geçerli olan hükümler, paragraf numarasının sonuna "S" (sınırlı güvence) veya "M" (makul güvence) ilave edilerek tablo şeklinde sunulmuştur (Bkz.: A29 paragrafı).

18. İstisnai durumlarda denetçi, bir GDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif prosedürler uygular. Denetçinin bir hükümden sapma ihtiyacının yalnızca aşağıdaki şartların bulunması durumunda ortaya çıkması beklenir:

- Bu hükmün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve
- Bu prosedürün, denetimin yürütüldüğü özel şartlarda, hükmün amacına ulaşılması konusunda yetersiz olması.

#### *Denetçinin İlgili GDS'de Belirtilen Bir Amaca Ulaşamaması*

19. Bu GDS'de veya denetimin konusuna özgü ilgili GDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması hâlinde denetçi, bu durumun, olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmeyi veya (mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmeyi gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Denetçinin ilgili GDS'de belirtilen bir amaca

ulaşamaması, bu GDS'nin 79 uncu paragrafı uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumun varlığına işaret eder.

### **Etik Hükümler**

20. Denetçi, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uyar (Bkz.: A30-A34, A60 paragrafları).

### **Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

21. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili uygun prosedürlerin denetim şirketi tarafından uygulandığına ikna olur ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirler.
22. Denetçi yalnızca aşağıdaki durumlarda güvence sözleşmesini kabul eder veya devam ettirir (Bkz.: A30-A34 paragrafları):
- (a) Denetçinin, bağımsızlık dâhil, etik hükümlere uyulmayacağına inanmasına sebep olan bir gerekçesinin bulunmaması,
  - (b) Denetçinin, denetimi yürütecek kişilerin tamamının (toplu olarak), uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olması (Bkz.: 32 nci paragraf) ve
  - (c) Denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde aşağıdakiler yoluyla anlaşmaya varılması:
    - (i) Güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti (Bkz.: 24-26 ncı paragraflar) ve
    - (ii) Denetçi ile denetimi yaptıran tarafın, denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları dâhil, denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi.
23. Sorumlu denetçi, önceden öğrenilmiş olması hâlinde denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir.

### *Güvence Denetiminin Ön Şartları*

24. Denetçi, denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti için, denetimin şartları hakkındaki ön bilgilere ve uygun taraf(lar)la yaptığı görüşmelere dayanarak aşağıdakileri belirler (Bkz.: A35-A36 paragrafları):
- (a) Tarafların görev ve sorumluluklarının, içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığı (Bkz.: A37-A39 paragrafları) ve
  - (b) Denetimin aşağıdaki özelliklerin tamamını taşıyıp taşımadığı:
    - (i) Dayanak denetim konusunun uygun olması (Bkz.: A40-A44 paragrafları),

- (ii) Denetçinin denetime konu bilgilerin hazırlanmasında uygulanmasını beklediği kıstasların, aşağıdaki özellikleri taşıması dâhil, denetimin şartlarına uygun olması (Bkz.: A45-A50 paragrafları):
  - a. İhtiyaca uygunluk.
  - b. Tamlık.
  - c. Güvenilirlik.
  - ç. Tarafsızlık.
  - d. Anlaşılabilirlik.
- (iii) Denetçinin denetime konu bilgiler hazırlanırken uygulanmasını beklediği kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulması (Bkz.: A51-A52 paragrafları),
- (iv) Denetçinin, bildireceği sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceği beklentisinin bulunması (Bkz.: A53-A55 paragrafları),
- (v) Denetçinin bildireceği sonucun, makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi için uygun olan biçimde yazılı bir rapor hâlinde sunulması ve
- (vi) Sınırlı güvence denetimlerinde, denetçinin anlamlı bir güvence seviyesi elde edebilmeyi beklemesi dâhil, makul bir hedefin bulunması (Bkz.: A56 paragrafı).

25. Bir güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olmaması durumunda denetçi, konuyu denetimi yaptıran tarafla müzakere eder. Ön şartların karşılanması için gerekli değişikliklerin yapılmaması durumunda denetçi, mevzuatla zorunlu kılınmadığı sürece, söz konusu denetimi bir güvence denetimi olarak kabul etmez. Bununla birlikte, söz konusu şartlar altında yürütülecek bir denetimde, ilgili GDS'lere uygunluk sağlanmış olmaz. Dolayısıyla denetçi, denetim raporunda, denetimin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir atıfta bulunmaz.

#### *Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması*

26. Denetimi yaptıran tarafın, güvence denetimi sözleşmesinde denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamını sınırlandıracak şartlar teklif etmesi ve bu sınırlandırmanın denetime konu bilgi hakkında sonuç bildirmekten kaçınmasını gerektireceğine inanması hâlinde denetçi, mevzuatla aksi zorunlu kılınmadıkça, kapsamı sınırlandırılan bu sözleşmeyi bir denetim sözleşmesi olarak kabul etmez (Bkz.: A156(c) paragrafı).

#### *Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması*

27. Denetçi, denetimi yaptıran tarafla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır. Üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartları, yeterince detaylı bilgi içerecek şekilde yazılı bir sözleşmede belirtilir (Bkz.: A57-A58 paragrafları).

28. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin

gerekli olup olmadığını ve sözleşmenin mevcut şartlarının denetimi yaptıran tarafa tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir.

#### *Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü*

29. Denetçi, makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez. Böyle bir değişikliğin yapılması durumunda ise denetçi, söz konusu değişiklikten önce elde edilmiş kanıtları göz ardı edemez (Bkz.: A59 paragrafı).

#### *Mevzuatta Öngörülen Güvence Raporu*

30. Bazı ülkelerde, güvence raporunun şekli veya metni mevzuatla öngörülmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi;
- (a) Hedef kullanıcıların elde edilen güvence sonucunu yanlış anlama ihtimalini ve
- (b) Böyle bir ihtimalinin olması durumunda, güvence raporunda yapılacak ilave açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltmayacağını,
- değerlendirir. Denetçi, raporundaki ilave açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, mevzuatta aksi belirtilmedikçe, denetim sözleşmesini kabul etmez. Söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim, GDS'lere uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, denetimin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez (Ayrıca bakınız: 71 inci paragraf).

### **Kalite Kontrol**

#### *Sorumlu Denetçinin Özellikleri*

31. Sorumlu denetçinin:
- (a) KKS 1'i veya asgari olarak KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeleri uygulayan bir denetim şirketinin mensubu olması gerekir (Bkz.: A60-A66 paragrafları),
- (b) Yoğun bir eğitim ve uygulama süreci sonucunda, güvence becerileri ve teknikleri konusunda yetkinliğe sahip olması gerekir ve (Bkz.: A60 paragrafı)
- (c) Güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmeye yönelik olarak dayanak denetim konusuyla ve bu konunun ölçümü veya değerlendirmesiyle ilgili gerekli yetkinliğe sahip olması gerekir (Bkz.: A67-A68 paragrafları).

#### *Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi*

32. Sorumlu denetçi (A69 paragrafı):
- (a) Denetimi yürütecek kişilerin tamamının, aşağıdakileri yapmak için gerekli yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A70-A71 paragrafları):
- (i) Denetimi, ilgili standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek ve
- (ii) İçinde bulunulan şartlara uygun bir güvence raporu düzenlemek.

- (b) Denetçinin; denetime konu bilgilere ilişkin güvence sonucuyla ilgili sorumluluğu kabul edebilmesi açısından yeterli olabilecek ölçüde, aşağıdaki çalışmalara katılım sağlayabileceğine ikna olur:
  - (i) Uzman çalışmasının kullanılacağı durumlarda, bu uzmanın çalışması ve (Bkz.: A70-A71 paragrafları)
  - (ii) Denetim ekibinin bir üyesi olmayan başka bir denetçinin güvence çalışmasının kullanılacağı durumlarda ise bu denetçinin çalışması (Bkz.: A72-A73 paragrafları).

#### *Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları*

33. Sorumlu denetçi, denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenir. Bu husus aşağıdaki sorumlulukları da içerir:
- (a) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin uygun prosedürlerin uygulanması,
  - (b) Denetimin, (uygun yönlendirme ve gözetim dâhil) mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,
  - (c) Denetim şirketinin gözden geçirme politika ve prosedürleri uyarınca gözden geçirmelerin yapılması ve denetime ilişkin belgelendirmelerin güvence raporu tarihinde ya da öncesinde gözden geçirilmesi (Bkz.: A74 paragrafı),
  - (ç) Denetçinin amaçlarına ulaşıldığının ve denetimin ilgili GDS'ler ve mevzuat hükümleri uyarınca yerine getirildiğinin bir kanıtı olarak denetime ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve muhafaza edilmesi ve
  - (d) Zor veya ihtilafli konularda denetim ekibi tarafından uygun istişarelerin yapılması.
34. Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uymadığını gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümlere uygun davranmadıklarını gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.
35. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından ortaya koyulan en son bilgilerle desteklenen ve denetim şirketinin izleme sürecinden elde edilen sonuçları ve bu bilgilerde belirtilen eksikliklerin güvence denetimini etkileyip etkilemeyeceğini mütalaa eder.

#### *Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme*

36. Mevzuatın denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılmasını gerekli kıldığı veya denetim şirketinin böyle bir gözden geçirme yapılmasının gerektiğine karar verdiği denetimlerde, varsa:

- (a) Sorumlu denetçi, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususların, denetimin kalitesini gözden geçiren kişiyle mütalaa edilmesi sorumluluğunu üstlenir ve söz konusu gözden geçirme tamamlanıncaya kadar güvence raporuna tarih vermez ve
- (b) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile güvence raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bkz.: A75 paragrafı):
  - (i) Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi,
  - (ii) Denetime konu bilgilerin ve önerilen güvence raporunun gözden geçirilmesi,
  - (iii) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve
  - (iv) Güvence raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen güvence raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.

### **Mesleki Şüphencilik, Mesleki Muhakeme ve Güvence Becerileri ile Teknikleri**

- 37. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphencilik içinde planlar ve yürütür (Bkz.: A76-A80 paragrafları).
- 38. Denetçi; prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, bir güvence denetimini planlarken ve yürütürken mesleki muhakemesini kullanır (Bkz.: A81-A85 paragrafları).
- 39. Denetçi, yinelenen ve sistematik bir denetim sürecinin parçası olarak güvence becerilerini ve tekniklerini uygular.

### **Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi**

#### *Denetimin Planlanması*

- 40. Denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönlendirilmesinin belirlenmesi ile denetçinin amacına ulaşılmasını sağlamak için uygulanması gereken planlanmış prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, denetçi, etkin şekilde yürütülmesini sağlamak üzere denetimi planlar (Bkz.: A86-A89 paragrafları).
- 41. Denetçi; 24(b)(ii) paragrafında belirtilen özellikleri taşıyıp taşımadığı dâhil, kıstasların denetimin şartlarına uygun olup olmadığını tespit eder.
- 42. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan birinin veya daha fazlasının mevcut olmadığının fark edilmesi durumunda denetçi, konuyu uygun taraf(lar) ile müzakere eder ve aşağıdaki hususları belirler:
  - (a) Söz konusu hususun, denetçiyi tatmin edecek şekilde çözümlenip çözülemeyeceği,
  - (b) Denetime devam etmenin uygun olup olmadığı ve

- (c) Güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceği ve verecekse bunu ne şekilde yapacağı.
43. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, geçerli kıstaslardan tamamının veya bir kısmının uygun olmadığı ya da dayanak denetim konusunun tamamının ya da bir kısmının güvence denetimi için uygun olmadığı anlaşılması durumunda denetçi, mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilme konusunu değerlendirir. Denetime devam etmesi durumunda denetçi, içinde bulunduğu şartlara uygun bir şekilde sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır (Bkz.: A90-A91 paragrafları).

#### *Önemlilik*

44. Denetçi;
- (a) Prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, güvence denetimini planlarken ve yürütürken ve
- (b) Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken, önemliliği dikkate alır (Bkz.: A92-A100 paragrafları).

#### *Dayanak Denetim Konusuna ve Diğer Denetim Şartlarına Dair Kanaat Edinilmesi*

45. Denetçi, uygun taraf(lar)ı aşağıdaki konulara ilişkin olarak sorgular:
- (a) Denetime konu bilgileri etkileyen herhangi bir gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen kasıtlı yanlışlıktan ya da mevzuata aykırılıktan haberdar olup olmadığı (Bkz.: A101-A102 paragrafları),
- (b) Sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonunun faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek sorgulamalar yapıp yapmadığı ve
- (c) Sorumlu tarafın, denetime konu bilgileri hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı.

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<p>46S. Denetçi, aşağıdakileri sağlayacak yeterlilikte olmak üzere, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinir:</p> <p>(a) Denetçinin, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerebilecek alanları belirlemesine olanak sağlamak ve</p> <p>(b) Böylece, 46S(a) paragrafında belirlenen alanları ele almak ve ulaşacağı sonucu destekleyecek sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına dayanak oluşturmak (Bkz.: A101-A105, A108 paragrafları).</p> <p>47S. Denetçi, 46S paragrafında belirtilen dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinirken, denetime konu bilgileri hazırlamak için kullanılan süreci dikkate alır (Bkz.: A107 paragrafı).</p>	<p>46M. Denetçi, aşağıdakileri sağlayacak yeterlilikte olmak üzere, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinir:</p> <p>(a) Denetçinin, denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesine ve değerlendirmesine olanak sağlamak ve</p> <p>(b) Böylece, değerlendirilmiş risklere karşılık vermek ve ulaşacağı sonucu destekleyecek makul güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına dayanak oluşturmak (Bkz.: A101-A104, A108 paragrafları).</p> <p>47M. Denetçi, 46M paragrafında belirtilen dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinirken, denetimle ilgili olan ve denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili iç kontrole dair kanaat edinir. Kanaat edinme süreci, denetimle ilgili olan bu kontrollerin tasarımlarının değerlendirilmesini ve denetime konu bilgilerden sorumlu personelin sorgulanmasına ek olarak prosedürlerin uygulanması suretiyle, bu kontrollerin işleyip işlemediğinin belirlenmesini içerir (Bkz.: A106 paragrafı).</p>

## Kanıtların Elde Edilmesi

### Risklerin Değerlendirilmesi ve Risklere Karşı Yapılacak İşler

Sınırlı Güvence	Makul Güvence
<p>48S. Denetçi, edindiği kanaate dayanarak (Bkz.: 46S paragrafı) (Bkz.: A109-A113 paragrafları):</p> <p>(a) Denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık bulunması muhtemel alanları belirler ve</p> <p>(b) 48S(a) paragrafında belirtilen alanları ele almak ve ulaşacağı sonucu destekleyecek sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlar ve uygular.</p>	<p>48M. Denetçi, edindiği kanaate dayanarak (Bkz.: 46M paragrafı) (Bkz.: A109-A111 paragrafları):</p> <p>(a) Denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir ve</p> <p>(b) Değerlendirilmiş risklere karşılık vermek ve ulaşacağı sonucu destekleyecek makul güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlar ve uygular. Denetim şartlarına uygun olan denetime konu bilgilere yönelik diğer tüm prosedürlerin yanı sıra denetçinin prosedürleri:</p> <p>(i) Denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yapacağı değerlendirmenin, kontrollerin etkin şekilde işleyeceği yönünde bir beklentiyi içermesi veya</p> <p>(ii) Kontrollerin test edilmesi dışındaki prosedürlerin tek başına yeterli ve uygun kanıt sunamaması, durumunda denetime konu bilgilere yönelik ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine dair yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesini de kapsar.</p>

<b>Sınırlı Güvence</b>	<b>Makul Güvence</b>
<p>Sınırlı Bir Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi</p> <p>49S. Denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir husustan (veya hususlardan) haberdar olması durumunda denetçi:</p> <p>(a) Söz konusu hususun denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık oluşturma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşana kadar veya</p> <p>(b) Bu hususun (hususların) denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık oluşmasına neden olduğunu tespit edene kadar,</p> <p>daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A113-A118 paragrafları).</p>	<p>Makul Bir Güvence Denetiminde Risk Değerlendirmesinin Gözden Geçirilmesi</p> <p>49M. Denetçinin denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” riskleriyle ilgili yaptığı değerlendirme, denetim süresince ilave kanıtların elde edilmesiyle değişebilir. “Önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek üzere başlangıçta esas aldığı kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtlar elde etmesi durumunda denetçi, söz konusu değerlendirmeyi gözden geçirir ve planlanan prosedürleri bu doğrultuda revize eder (Bkz.: A113 paragrafı).</p>

50. Denetçi, prosedürleri tasarlarırken ve uygularken, kanıt olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini mütalaa eder.

- (a) Bir kaynaktan elde edilen kanıtın başka bir kaynaktan elde edilen kanıtlarla tutarsız olması veya
- (b) Kanıt olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliği konusunda şüphelerinin olması, durumunda denetçi, konuyu çözüme kavuşturmak için prosedürlerde hangi değişikliklerin veya eklemelerin yapılması gerektiğini belirler ve varsa konunun denetimin başka yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder.

51. Denetçi, bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışında denetim boyunca belirlenen düzeltilmemiş yanlışlıkları biriktirir (Bkz.: A119-A120 paragrafları).

*Denetçinin Faydalandığı Uzman (Dış Uzman) Tarafından Yürütülen Çalışma*

52. Dış uzmandan faydalanacak olması durumunda denetçi ayrıca (Bkz.: A121-A125 paragrafları):

- (a) Kendi hedefleri açısından, uzmanın gerekli yetkinliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının

değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir (Bkz.: A126-A129 paragrafları),

- (b) Uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi (anlayış) edinir (Bkz.: A130-A131 paragrafları),
- (c) Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda uzmanla anlaşma sağlar ve (Bkz.: A132-A133 paragrafları)
- (ç) Kendi hedefleri açısından söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirir (Bkz.: A134-A135 paragrafları).

*Başka Bir Denetçi Tarafından, Sorumlu Tarafın ya da Ölçüm veya Değerlendirme Yapanın Faydalandığı Uzman Tarafından ya da Bir İç Denetçi Tarafından Yürütülen Çalışma* (Bkz.: A136 paragrafı)

- 53. Başka bir denetçinin çalışmasından faydalanması durumunda denetçi, söz konusu çalışmanın kendi hedefleri açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir.
- 54. Kanıt olarak kullanılacak bilgilerin, bir sorumlu tarafın ya da ölçüm veya değerlendirme yapanın faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, denetçinin amaçları açısından -gerekli olduğu ölçüde- uzmanın çalışmalarının önemini de dikkate alarak:
  - (a) Uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini ve tarafsızlığını değerlendirir,
  - (b) Uzmanın çalışması hakkında kanaat edinir ve
  - (c) Uzmanın çalışmasının kanıt olarak kullanımı konusunda uygunluğunu değerlendirir.
- 55. İç denetim fonksiyonunun çalışmasından faydalanmayı planlaması durumunda denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirir:
  - (a) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme düzeyi,
  - (b) İç denetim fonksiyonunun yetkinlik düzeyi,
  - (c) İç denetim fonksiyonunun, kalite kontrol dâhil, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı ve
  - (ç) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin hedefleri açısından yeterli olup olmadığı.

*Yazılı Beyanlar*

- 56. Denetçi uygun taraf(lar)dan:
  - (a) Denetimle ilgili bildikleri tüm bilgileri sunduklarını gösteren ve (Bkz.: A54-A55 ve A137-A139 paragrafları)
  - (b) İlgili tüm hususların denetime konu bilgilere yansıtılması dâhil, dayanak denetim konusunun geçerli kriterler uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirmesinin yapıldığını teyit ettikleri,

yazılı bir beyan talep eder.

57. Zorunlu beyanlara ek olarak, denetime konu bilgilere ilişkin diğer kanıtları desteklemek için ilave yazılı beyan talep etmesinin gerekli olduğunu tespit etmesi durumunda denetçi, ilave yazılı beyanları da talep eder.
58. Yazılı beyanların, denetime konu bilgiler için önemli olan hususlarla ilgili olması durumunda denetçi:
- (a) Diğer beyanlar (sözlü ve yazılı) dâhil, söz konusu beyanların makullük düzeyini ve elde edilen diğer kanıtlarla tutarlılığını değerlendirir ve
  - (b) Beyanda bulunanların söz konusu hususlarda iyi bilgilendirilmiş/bilgili olmasının beklenip beklenemeyeceğini dikkate alır.
59. Yazılı beyanların tarihi, güvence raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.

#### Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması veya Güvenilir Olmaması

60. Talep edilen yazılı beyanlardan birinin veya daha fazlasının sunulmaması ya da denetçinin söz konusu yazılı beyanları sunanların yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya mesleki özeni konusunda yeterli şüphe olduğu sonucuna varması ya da yazılı beyanların başka gerekçelerle güvenilir bulunmaması durumunda, denetçi (Bkz.: A140 paragrafı):
- (a) Konuyu uygun taraf(lar) ile müzakere eder,
  - (b) Beyanların talep edildiği veya alındığı tarafların dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun beyanların (sözlü ve yazılı) ve genel olarak kanıtların güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir ve
  - (c) Bu durumun güvence raporunda verilen sonuca olan muhtemel etkisinin değerlendirilmesi de dâhil, uygun adımları atar.

#### Sonraki Olaylar

61. Denetçi, denetimle ilgili olması durumunda, güvence raporu tarihine kadar olan olayların, denetime konu bilgiler ve güvence raporu üzerindeki etkisini değerlendirmek zorundadır. Denetçinin güvence raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve güvence raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermesi gerekir. Sonraki olayların ne ölçüde değerlendirileceği, bu olayların, denetime konu bilgileri ve denetçinin ulaştığı sonucun uygunluğunu etkileme potansiyeline bağlıdır. Bununla birlikte denetçinin, güvence raporu tarihinden sonra denetime konu bilgilerle ilgili herhangi bir prosedür uygulama sorumluluğu bulunmaz (Bkz.: A141-A142 paragrafları).

#### Diğer Bilgiler

62. Denetime konu bilgileri ve buna ilişkin güvence raporunu içeren belgelerin diğer bilgileri içermesi durumunda denetçi, varsa denetime konu bilgileri veya güvence

raporuyla ilgili olabilecek önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri de inceler ve bu incelemeyi yaparken (Bkz.: A143 paragrafı):

- (a) Diğer bilgilerle denetime konu bilgiler veya güvence raporu arasında önemli bir tutarsızlık olduğunu belirlemesi veya
  - (b) Söz konusu diğer bilgilerde, denetime konu bilgiler veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan önemli bir yanlış izahtan haberdar olması,
- hâlinde konuyu uygun taraf(lar)la görüşür ve uygun adımları atar.

### **Geçerli Kıstasların Açıklanması**

63. Denetçi, denetime konu bilgilerde geçerli kıstaslara yeterince atıfta bulunulup bulunmadığını veya bu kıstasların yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (Bkz.: A144-A146 paragrafları).

### **Güvence Sonucunun Oluşturulması**

64. Denetçi, denetim bağlamında elde edilen kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirir ve şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde etmeye çalışır. Denetçi, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünü veya değerlendirilmesini destekliyor ya da bunlarla çelişiyor şeklinde görüldüğüne bakmaksızın, ilgili tüm kanıtları mütalaa eder. Gerekli ilave kanıtları elde edememesi durumunda denetçi, 65 inci paragraf uyarınca ulaştığı sonuç açısından etkilerini mütalaa eder (Bkz.: A147-A153 paragrafları).
65. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşır. Bu sonuca ulaşırken denetçi, elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğu konusunda 64 üncü paragraf uyarınca ulaştığı sonucu ve düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığı konusunda ulaştığı sonucu dikkate alır (Bkz.: A3 ve A154-A155 paragrafları).
66. Yeterli ve uygun kanıt elde edememesi durumunda denetçi, bir kapsam kısıtlamasından söz edileceğinden sınırlı olumlu sonuç bildirir, sonuç bildirmekten kaçınır veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde uygun görürse denetimden çekilir (Bkz.: A156-A158 paragrafları).

### **Güvence Raporunun Hazırlanması**

67. Güvence raporunun yazılı şekilde düzenlenmesi gerekir ve raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer alır (Bkz.: A2, A159-A161 paragrafları).
68. Denetçinin ulaştığı sonuç; bu sonucu etkilemesi beklenmeyen (Dikkat Çekilen Hususlar, Diğer Hususlar, denetimin belli yönlerine ilişkin bulgular, güvence raporu kapsamına alınan öneri veya ek bilgiler gibi) bilgi ve açıklamalardan açık bir şekilde ayrı olarak raporda bildirilir. Kullanılan ifade şekli; Dikkat Çekilen Hususlar, Diğer Hususlar, bulgular, öneriler veya ek bilgilerin denetçinin ulaştığı sonucun önemini azaltmak için verilmediğini açıkça belirtir (Bkz.: A159-A161 paragrafları).

## *Güvence Raporunun İçeriği*

69. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir:
- (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık (Bkz.: A162 paragrafı).
  - (b) Muhatap (Bkz.: A163 paragrafı).
  - (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hâllerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama. Denetçinin ulaştığı sonuç, uygun tarafın beyanı çerçevesinde ifade edilmiş ise; söz konusu beyan güvence raporu ile birlikte sunulur, güvence raporunda yer alır veya hedef kullanıcıların erişebileceği bir kaynakta gösterilir (Bkz.: A164 paragrafı).
  - (ç) Geçerli kıstasların açıklanması/belirtilmesi (Bkz.: A165 paragrafı).
  - (d) Uygun olması durumunda/gerektiğinde, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması (Bkz.: A166 paragrafı).
  - (e) Geçerli kıstasların belirli (özel) bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka hedeflere uygun olmayabileceğine yönlendirecek, onları uyaracak bir ifade (Bkz.: A167-A168 paragrafları).
  - (f) Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını açıklayan bir ifade (Bkz.: A169 paragrafı).
  - (g) Denetimin bu GDS veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade (Bkz.: A170-A171 paragrafları).
  - (ğ) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A172 paragrafı).
  - (h) 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 (Bkz.: A173 paragrafı).
  - (ı) 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:

- (i) Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve
- (ii) Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülseydi elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür (Bkz.: A6, A174-A178 paragrafları).
- (i) Denetçinin ulaştığı sonuç (Bkz.: A2, A179-A181 paragrafları):
  - (i) Uygun hâllerde denetçinin ulaştığı sonuç, hedeflenen kullanıcıları sonucun yorumlanacağı bağlam açısından bilgilendirir (Bkz.: A180 paragrafı).
  - (ii) Makul güvence denetiminde sonuç, pozitif bir ifade şekli kullanılarak bildirilir (Bkz.: A179 paragrafı).
  - (iii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini bildirecek şekilde ifade edilir (Bkz.: A181 paragrafı).
  - (iv) (ii) veya (iii) paragrafındaki sonuç, içinde bulunulan denetim şartları altında geçerli kıstaslar ve dayanak denetim konusu için uygun kelimeler seçilerek ve aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak ifade edilir (Bkz.: A182 paragrafı):
    - a. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,
    - b. Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar veya
    - c. Uygun taraf(lar)ın verdiği beyan.
  - (v) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:
    - a. Olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan edilmesine sebep olan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm ve
    - b. Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm (Bkz.: A183 paragrafı).
- (j) Denetçinin imzası (Bkz.: A184 paragrafı).
- (k) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporu; işletmedeki yetkili kişilerin denetime konu bilgilere ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarihten önce olamaz (Bkz.: A185 paragrafı).
- (l) Denetçinin adresi.

### *Güvence Raporunda Denetçinin Faydalandığı Uzmanın Atıfta Bulunulması*

70. Denetçi, faydalandığı bir uzmana güvence raporunda atıfta bulunursa, uzmanın dâhil olmasıyla denetçinin söz konusu raporun sonucuna ilişkin sorumluluğunun azaldığını ima eden herhangi bir ifade raporda yer alamaz (Bkz.: A186-A188 paragrafları).

### *Mevzuatta Öngörülen Güvence Raporu*

71. Mevzuatta, denetçinin belirli bir güvence raporu şeklini veya metnini kullanması öngörülüyorsa, asgari olarak 69 uncu paragrafta belirtilen unsurların her birini içeriyor olması şartıyla, güvence raporunda bu GDS'ye veya diğer GDS'lere atıfta bulunulur.

### **Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar**

72. Denetçi;
- (a) Makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya
  - (b) Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği,

sonucuna varırsa olumlu sonuç bildirir.

73. Denetçinin:
- (a) Muhakemesine göre hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa hedef kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi (Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı) veya
  - (b) Denetime konu bilgilerde 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. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesi durumunda, söz konusu paragraf, yalnızca denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur.

74. Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir:
- (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması (Bkz.: 66 ncı paragraf). Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınır.

- (b) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması. Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir (Bkz.: A191 paragrafı).
75. Mesleki muhakemesine göre, bir hususun etkilerinin veya olası etkilerinin olumsuz bir sonuç bildirilmesini veya sonuç bildirmekten kaçınılmasını gerektirecek derecede önemli olmaması ve yaygın olmaması durumunda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir. Sınırlı olumlu sonuç, sonucu şartlı yapan hususun etkilerinin veya olası etkilerinin “hariç olmak üzere” şeklinde gösterileceği bir biçimde ifade edilir (Bkz.: A189-A190 paragrafları).
76. Kapsam kısıtlamasından dolayı olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesi ancak denetime konu bilgilerde önemli yanlışlığa neden olan husus veya hususların varlığından da haberdar olması durumunda denetçi, güvence raporunda, kapsam kısıtlamasına ve denetime konu bilgilerde önemli yanlışlığa neden olan husus veya hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verir.
77. Uygun tarafın verdiği beyanın, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini belirtmesi ve uygun şekilde açıklaması durumunda denetçi:
- (a) Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edilmiş bir sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da
- (b) Sözleşme hükümleri uyarınca sonucun, uygun tarafın beyanı çerçevesinde ifade edilmesi özellikle zorunlu kılınmışsa, olumlu sonuç bildirir. Ancak denetçi, güvence raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler ve bu paragrafta, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğinin uygun bir şekilde belirtildiği ve açıklandığı söz konusu beyana atıfta bulunur (Bkz.: A192 paragrafı).

### **Diğer İletişim Sorumlulukları**

78. Denetçi; sözleşme hükümleri ve denetimle ilgili içinde bulunulan diğer şartlar gereğince, sorumlu tarafla, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan kişiyle, denetimi yaptıran tarafla, üst yönetimden sorumlu olanlarla veya diğer taraflarla iletişime geçilmesini gerektiren dikkatini çeken herhangi bir husus olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A193-A199 paragrafları).

### **Belgelendirme**

79. Denetçi, denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde, güvence raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt sunan çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlar (Bkz.: A200-A204 paragrafları):
- (a) İlgili GDS'lere ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
- (b) Uygulanan prosedürlerin sonuçları ve elde edilen kanıtlar ile

- (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılrken varılan önemli mesleki yargılar.
80. Önemli bir hususla ilgili olarak ulaştığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelerir.
81. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (Bkz.: A205-A206 paragrafları).
82. 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.: A207 paragrafı).
83. 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 bakmaksızın aşağıdaki hususları belgelerir:
- (a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri ve
- (b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

## Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

### Giriş (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A1. Bir danışmanlık hizmetinde denetçi; teknik beceri, eğitim, gözlem, deneyim ve sahip olduğu bilgiyi uygular. Danışmanlık hizmetleri; amaç belirleme, bilgi toplama, sorun veya fırsatların tanımı, alternatiflerin değerlendirilmesi, atılacak adımlar dâhil öneri geliştirme, sonuçların bildirimini ile bazı durumlarda uygulama ve takip gibi konularla ilgili faaliyetlerin bileşiminden oluşan analitik bir süreci kapsar. Raporlar (düzenlenmişse) genellikle açıklamalı bir anlatım biçiminde (veya “uzun formatta”) yazılır. Genellikle yapılan iş, yalnızca müşterinin kullanımına ve yararınadır. İşin niteliği ve kapsamı, denetçiyle müşteri arasındaki anlaşmaya göre belirlenir. Güvence denetimi tanımını karşılayan herhangi bir hizmet, danışmanlık hizmeti değil güvence hizmetidir.

### Amaçlar

*Farklı Birçok Unsurdan Oluşan -Denetim Konusunu Oluşturan- Bilgilerin Denetimi* (Bkz.: 10, 65, 69(i) paragrafları)

A2. Denetime konu bilgilerin farklı birçok unsurdan oluşması durumunda, her bir unsura ilişkin ayrı sonuç bildirilebilir. Tüm bu sonuçların aynı güvence seviyesinde olması zorunlu değildir. Daha ziyade her bir sonuç, makul güvence denetimine veya sınırlı güvence denetimine uygun olacak bir şekilde ifade edilir. Ayrı sonuçlar bildirilmesi durumunda, bu GDS’de güvence raporundaki sonuca yapılan atıflar, her bir sonuca yapılmış olarak kabul edilir.

### Tanımlar

*Sınırlı ve Makul Güvence Denetimlerinde Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı* (Bkz.: 12(i)(i) paragrafı)

A3. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterirken, bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Makul güvence denetimi ile sınırlı güvence denetiminde uygulanan 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 bulunulan 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.
- (b) Sınırlı güvence denetiminde denetçi:

- İnceleme için daha az kalem seçebilir veya
  - Daha az sayıda prosedür uygulayabilir (örneğin, makul güvence denetiminde hem analitik prosedürleri hem de diğer prosedürleri uygularken şartlara göre sınırlı denetimde yalnızca analitik prosedürleri uygulayabilir).
- (c) Makul güvence denetiminde, denetim riskine karşılık vermek amacıyla uygulanan analitik prosedürler, önemli yanlışlıkların belirlenmesine yönelik olarak yeterince açık/kesin beklentilerin geliştirilmesini içerir. Sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürler, yanlışlıkların makul güvence denetiminde beklenen kesinlik seviyesinde belirlenmesinden ziyade eğilimlerin, ilişkilerin ve oranların yönüyle ilgili beklentileri destekleyecek şekilde tasarlanabilir.
- (ç) Ayrıca, önemli dalgalanma/sapma, ilişki veya farklılıkların belirlenmesi durumunda sınırlı güvence denetiminde, içinde bulunulan denetim şartları ışığında sorgulamalar yapıp alınan yanıtlar değerlendirilerek uygun kanıtlar elde edilebilir.
- (d) Buna ek olarak, sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürleri yürüten denetçi, aylık veriler yerine üç aylık veriler gibi daha üst düzeyde toplulaştırılmış verileri veya makul güvence denetiminde verilerin güvenilirliğinin testine yönelik uygulanması beklenen prosedürlere aynı kapsamda tabi tutulmamış verileri kullanabilir.

*Anlamlı Güvence Seviyesi (Bkz.: 12(i)(i)(b), 47S paragrafları)*

- A4. Denetçinin elde etmeyi planladığı güvence seviyesi genellikle sayısallaştırmaya elverişli değildir ve denetçi, güvence seviyesinin anlamlı olup olmadığına, denetimin şartlarına göre mesleki muhakemesini kullanarak karar verir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, makul güvence denetiminde uygulananlara göre daha sınırlı ancak yine de anlamlı bir güvence seviyesi elde etmek üzere planlanmış prosedürleri uygular. Anlamlı olması için, denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesinin, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunması gerekir (Ayrıca Bkz.: A16-A18 paragrafları).
- A5. Tüm sınırlı güvence denetimlerindeki güvence aralığına bakıldığında, anlamlı güvence, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini artırmak için, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığı bulunan güvencenin bir üst seviyesi ile makul güvencenin bir alt seviyesi arasında değişir. Belli bir denetimde neyin anlamlı olduğu, grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu dâhil olmak üzere denetim şartlarına bağlı olarak, bu aralıkta varılan bir mesleki yargıdır.
- A6. Sınırlı güvence denetimlerinde denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesi farklılık gösterdiğinden, denetçi raporu uygulanan prosedürlere ilişkin bilgilendirici bir özetten oluşur, bu durum ise denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılmasında, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin değerlendirmenin esas teşkil ettiğini gösterir (Bkz.: 69(1), A174-A178 paragrafları).

A7. Belli bir denetimde neyin anlamlı güvenceyi oluşturduğunun belirlenmesinde ilgili olabilecek etkenler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Dayanak denetim konusu ve kıstasların özellikleri ve bunlarla ilgili denetimin konusuna özgü herhangi bir GDS'nin bulunup bulunmadığı.
- Denetimi yaptıran tarafın denetçiden elde etmesini beklediği güvencenin niteliğiyle ilgili verdiği talimatlar veya diğer bildirimler. Örneğin, denetimi yaptıran tarafın uygulanmasını gerekli gördüğü ve istediği belli prosedürler veya denetçinin üzerinde prosedürlerini yoğunlaştıracağı denetime konu bilgilerin belli yönleri denetim sözleşmesinde şart koşulabilir. Ancak denetçi, anlamlı bir güvence elde etmek amacıyla yeterli ve uygun kanıtlara ulaşmak için başka prosedürlerin gerekli olup olmadığını dikkate alır.
- Söz konusu denetime konu bilgiler ya da denetime konu bilgilere benzer veya ilgili bilgilere yönelik güvence denetimleriyle ilgili -varsa- genel kabul görmüş uygulamalar.
- Grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları. Genellikle, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesi durumunda hedef kullanıcıların uygun olmayan sonucu almasının sonucu/etkisi büyüdükçe, hedef kullanıcılar açısından anlam ifade etmesi için ihtiyaç duyulan güvence seviyesi de artar. Örneğin bazı durumlarda, hedef kullanıcıların uygun olmayan sonucu almasının sonucu/etkisi, şartlara göre denetçinin anlamlı bir güvence elde etmesi için makul güvence denetimine ihtiyaç duymasına sebebiyet verecek kadar yüksek olabilir.
- Hedef kullanıcıların, denetçinin, denetime konu bilgilere ilişkin kısa bir sürede ve düşük maliyetle sınırlı güvence vereceğine yönelik beklentisi.

*Doğrulama Hizmetlerine İlişkin Örnekler* (Bkz.: 12(i)(ii)(a) paragrafı)

A8. Bu GDS kapsamında yürütülebilecek denetimlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Sürdürülebilirlik – Sürdürülebilirlik üzerine bir denetim, işletmenin sürdürülebilirlik performansı konusunda yönetim veya yönetimin faydalandığı bir uzman (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) tarafından hazırlanan bir rapora ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.
- (b) Mevzuata uygunluk – Mevzuata uygunluğa yönelik bir denetim, diğer bir tarafın (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) mevzuata uygunluk sağlandığı konusunda verdiği bir beyana ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.
- (c) Performans – Mali konularla ilgili bir performans denetimi, diğer bir tarafın (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) paranın değerinin karşılığı konusunda yaptığı bir ölçüm veya değerlendirmeye ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.

*Güvence Becerileri ve Teknikleri (Bkz.: 12(h) paragrafı)*

A9. Güvence becerileri ve teknikleri aşağıdakileri içerir:

- Mesleki şüphecilğin ve mesleki muhakemenin kullanımı,
- Kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi dâhil, güvence denetiminin planlanması ve yürütülmesi,
- Bilgi sistemleri, iç kontrolün rolü/fonksiyonu ve iç kontrol kısıtlamaları hakkında kanaat edinilmesi,
- Önemliliğin ve denetim risklerinin değerlendirilmesi ile prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı arasında bağlantı kurulması,
- Denetim için uygun prosedürlerin uygulanması (sorgulama, tetkik, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, gözlem, teyit ve analitik prosedürleri içerebilir) ve
- Sistematik belgelendirme uygulamaları ve güvence raporu yazma becerileri.

*Kıstaslar (Bkz.: 12(m) paragrafı, Ek)*

A10. Dayanak denetim konusunun mesleki muhakeme bağlamında makul düzeyde tutarlı bir ölçümünün veya değerlendirmesinin yapılması için uygun kıstaslar gereklidir. Uygun kıstasların ortaya koyduğu bir referans çerçevesi olmadan ulaşılan her sonuç, kişisel yorumlara ve yanlış anlamalara açıktır. Kıstasların uygunluğu, içinde bulunulan duruma/bağlama duyarlıdır, diğer bir ifadeyle ilgili denetim şartları bağlamında belirlenir. Aynı dayanak denetim konusu için bile farklı kıstaslar bulunabilir, bu durum ise farklı ölçüm veya değerlendirmeleri ortaya çıkarır. Örneğin, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan bir taraf, dayanak denetim konusu olan müşteri memnuniyetinin kıstaslarından biri olarak, kabul edilmiş müşteri memnuniyeti kapsamında çözüme kavuşturulmuş şikâyet sayısını seçebilirken, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan bir başka taraf, ilk satın almadan sonraki üç ay içerisinde tekrarlanan satın almaların sayısını seçebilir. 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). Uygun kıstaslar, ilgili durumlarda sunum ve açıklama kıstaslarını da içerir.

*Güvence Denetimi Riski (Bkz.: 12(ı) paragrafı)*

A11. Güvence denetimi riski; dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya ilgili denetime konu bilgilerle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin riskleri ifade etmez veya bunları içermez.

A12. Genellikle güvence denetimi riski, aşağıda yer alan bileşenlerle ifade edilebilir ancak bu bileşenlerin tümünün, bütün güvence denetimlerinde mutlaka bulunması veya tüm güvence denetimleri için önem arz etmesi gerekmez:

- (a) Aşağıdaki hususları içeren ve denetçinin doğrudan etkilemediği riskler:

- (i) Uygun taraf(lar)ın uyguladığı herhangi bir ilgili kontrol dikkate alınmadan önce denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklara açıklığı (yapısal risk) ve
- (ii) Denetime konu bilgilerde meydana gelen önemli yanlışlığın uygun taraf(lar)ın iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riski (kontrol riski) ve
- (b) Denetçinin doğrudan etkilediği ve denetçi tarafından uygulanan prosedürlerle önemli yanlışlığın tespit edilememesi riski (tespit edememe riski).
- A13. Yukarıda bahsi geçen unsurlardan her birinin denetimle ilgili olma seviyesi, özellikle aşağıdakiler olmak üzere denetimin şartlarından etkilenir:

- Dayanak denetim konusunun ve denetime konu bilgilerin niteliği. Örneğin, dayanak denetim konusunun, bir kontrolün etkinliğine veya fiziki bir koşulun varlığına dair bilgilerle ilişkili olmasından ziyade, işletmenin performansına dair bilgilerin hazırlanmasıyla ilişkili olması durumunda, kontrol riski kavramı daha faydalı olabilir.
- Yürütülen denetimin makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi olması. Örneğin, sınırlı güvence denetiminde kontrol riskinin değerlendirilmesi -aynı bilgilere ilişkin yürütülen bir makul güvence denetimine göre- denetimle daha az ilgili olabileceğinden denetçi, genellikle kontrol testlerinden ziyade başka yollarla kanıt elde etmeye karar verebilir.

Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçüm yapabilme kabiliyetinden ziyade mesleki muhakemeyle ilgilidir.

- A14. Güvence denetimi riskinin sifıra indirilmesi, çok istisnai bir durumdur veya maliyet açısından nadiren fayda sağlayan bir etkidir ve dolayısıyla, aşağıdaki gibi etkenlerin bir sonucu olarak “makul güvence” mutlak güvenceden daha düşük bir seviyede güvenceyi ifade eder:

- Seçmeli testlerin kullanılması -ana kitlenin tamamının incelenmemesi-.
- İç kontrolün doğasında var olan yapısal kısıtlamalar.
- Denetçinin elde edebileceği kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olması.
- Kanıt toplama ve değerlendirmede ve bu kanıtlara dayanarak sonuca ulaşmada mesleki muhakemenin kullanılması.
- Bazı durumlarda, kıstaslar uygulanmak suretiyle değerlendirilen veya ölçülen dayanak denetim konusunun özellikleri.

*Denetimi Yaptıran Taraf* (Bkz.: 12(f) paragrafı, Ek)

- A15. Denetimi yaptıran taraf; farklı koşullar altında, yönetim veya sorumlu tarafın üst yönetiminden sorumlu olan kişiler, mevzuat uyarınca yetkilendirilen kurum ve

kuruluşlar, hedef kullanıcılar, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ya da farklı bir üçüncü taraf olabilir.

*Hedef Kullanıcılar* (Bkz.: 12(j) paragrafı, Ek)

- A16. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiklerinden başka hedef kullanıcılar da bulunabilir. Özellikle çok sayıda insanın rapora ulaşabildiği durumlarda denetçi, güvence raporundan faydalanacak tüm kişileri belirleyemeyebilir. Bu tür durumlarda - özellikle muhtemel kullanıcıların dayanak denetim konusuyla ilgili çok çeşitli menfaatlerinin bulunduğu durumlarda- hedef kullanıcılar, önemli ve ortak menfaatlere sahip büyük paydaşlarla sınırlandırılabilir. Hedef kullanıcılar, örneğin denetçiyle sorumlu taraf veya denetimi yaptıran taraf arasındaki anlaşmaya veya mevzuata göre farklı yollarla belirlenebilir.
- A17. Hedef kullanıcılar veya temsilcileri, denetime ilişkin yükümlülüklerle karar verilmesi sürecine denetçi ve sorumlu tarafla (ve farklıysa denetimi yaptıran tarafla) birlikte doğrudan dâhil olabilir. Ancak, diğer tarafların katılımına bakılmaksızın ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin bir işin (bir sonuç yerine, denetimi yaptıran taraf ve uygun üçüncü tarafların üzerinde mutabakata vardığı prosedürlere dayanarak somut bulguların raporlanmasına yönelik iş) aksine:
- (a) Denetçi, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinden sorumludur ve
- (b) Planlanan prosedürlerin belirlenmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgilerin olduğunu fark etmesi durumunda denetçi, ilave prosedürler uygulamaya ihtiyaç duyabilir (Bkz.: A116-A118 paragrafları).
- A18. Bazı durumlarda, hedef kullanıcılar (bankacılar ve düzenleyici kuruluşlar gibi) uygun taraftan/taraflardan, belli bir hedefe yönelik güvence denetimi yaptırmalarını şart koşabilir veya talep edebilir. Denetimlerde belli bir hedefe yönelik tasarlanmış kıstasların uygulanması durumunda, 69(e) paragrafı kullanıcıların dikkatini bu hususa yöneltecek -onları uyaracak- bir ifadenin eklenmesini gerekli kılar. Buna ilaveten denetçi, güvence raporunun yalnızca belli kullanıcılara yönelik olduğunun belirtilmesinin uygun olacağını düşünebilir. Denetimin şartlarına bağlı olarak bu husus, güvence raporunun dağıtımını veya kullanımını kısıtlamak suretiyle gerçekleştirilebilir (Bkz.: A167-A168 paragrafları).

*Denetime Konu Bilgi* (Bkz.: 12(e) paragrafı, Ek)

- A19. Bazı durumlarda denetime konu bilgi, performansın veya uygunluğun veya bir sürecin herhangi bir yönünü kıstaslarla ilişkili olarak değerlendiren bir beyan olabilir. Örneğin, “ABC’nin iç kontrol sistemi .... dönemi boyunca XYZ kıstaslarına uygun olarak etkin bir şekilde işlemiştir” veya “ABC’nin kurumsal yönetim yapısı ... dönemi boyunca XYZ kıstaslarına uygunluk sağlamıştır”.

*Uygun Taraf(lar)* (Bkz.: 13 üncü paragraf, Ek)

- A20. Sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın ve denetimi yaptıran tarafın üstlendiği görevler farklılık gösterebilir (Bkz.: A37 paragrafı). Ayrıca, yönetim ve

kurumsal yönetim yapıları da; kültürel ve hukuki farklılıklar, işletme büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi etkenlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre değişir. Bu farklılık dolayısıyla, tüm durumları kapsayacak şekilde denetçinin sorgulama yapacağı, beyan talep edeceği veya başka şekilde iletişime geçeceği kişiyi (veya kişileri) GDS'lerin her bir denetim için ayrı ayrı belirlemesi mümkün değildir. Örneğin, bazı durumlarda uygun taraf(lar) büyük bir tüzel kişiliğin parçası ise; irtibata geçilecek olan yöneticilerin veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlenmesi için, incelenecek hususlarla ilgili kim veya kimlerin sorumlu ve yeterli bilgiye sahip olduğunun tespitinde mesleki muhakemenin kullanılması gerekir.

### **Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi**

*Denetimle İlgili Standartlara Uygunluk Sağlanması* (Bkz.: 1, 5, 15 inci paragraflar)

- A21. Bu GDS; denetimin konusuna özgü bir GDS'nin mevcut olduğu denetimler<sup>3</sup> dâhil (tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi hariç), güvence denetimleri için geçerli olan şartları içerir. Bazı durumlarda verilecek güvence denetimi hizmetiyle, denetimin konusuna özgü bir GDS de ilgili olabilir. Denetimin konusuna özgü bir GDS'nin denetimle ilgili olabilmesi için; söz konusu GDS'nin yürürlükte olması, GDS'nin -denetim- konusunun yürütülecek güvence denetimiyle ilgili olması ve GDS'de ele alınan durumların mevcut olması gerekir.
- A22. Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimine ve sınırlı bağımsız denetimine yönelik olarak sırasıyla BDS'ler ve SBDS'ler bulunmaktadır ve bu standartlar diğer güvence denetimlerinde uygulanmazlar. Yine de söz konusu standartlar, genellikle, bu GDS uyarınca güvence denetimi üstlenen denetçiler için denetim sürecine ilişkin rehberlik sağlar.

*GDS Metni* (Bkz.: 12 ve 16 ncı paragraflar)

- A23. GDS'lerde; denetçinin GDS'leri uygulama amacı ve belirtilen bu amaca ulaşmasını sağlamaya yönelik ana hükümler ile GDS'lerin doğru anlaşılmasına ilişkin çerçeveyi sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır.
- A24. Amaç bölümü, GDS'nin ana hükümlerinin düzenlendiği çerçeve hakkında bilgi verir ve:
- Yerine getirileceklerin neler olduğunun anlaşılmasına ve
  - Amaçlara ulaşmak için yerine getirilmesi gereken başka hususların olup olmadığına karar verilmesine,
- yardımcı olur. GDS hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanmasının, denetçinin amaçlara ulaşmasında yeterli dayanağı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca içinde bulunan şartların çok değişken olması ve tüm şartların GDS'lerde öngörülmesinin mümkün olmaması sebebiyle denetçi, GDS'lerin hükümlerini yerine getirmek ve

<sup>3</sup> Bu GDS'de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Ayrıca bu GDS, denetimin içinde bulunduğu şartlar çerçevesinde gerekli olan uyarılma ve tamamlamaların - ilavelerin- yapılması koşuluyla makul ve sınırlı güvence veren doğrudan denetimlerde de uygulanabilir.

amaçlarına ulaşmak için gerekli prosedürleri belirlemekten sorumludur. Denetimin şartlarına bağlı olarak, GDS'lerde belirtilen amaçlara ulaşmak için GDS'lerin zorunlu kıldıklarına ilave olarak, denetçinin başka prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar söz konusu olabilir.

- A25. Hükümleri doğru bir şekilde anlamak için denetçinin bu GDS ve varsa ilgili GDS'nin tamamına vâkîf olması gerekir.
- A26. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, gerektiğinde ana hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle;
- (a) Bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarîh bir biçimde açıklayabilir ve
- (b) İçinde bulunulan şartlara uygun olabilecek örnekler verebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm getirmemekle birlikte, ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bir GDS'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir. Uygun hâllerde- bu bölümde kamu sektörü denetim kuruluşlarına veya küçük denetim şirketlerine özgü ilave hususlara yer verilir. Bu ilave hususlar GDS'lerde yer alan ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak söz konusu hususlar, denetçinin bir GDS'nin ana hükümlerini uygulama ve bunlara uyma sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

- A27. GDS'lerin tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulan GDS'lerdeki tanımlar, mevzuatta veya başka bir şekilde diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz.
- A28. Ekler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünün bir parçasıdır. Bir ekin amacı ve hedeflenen kullanımı, ilgili GDS metninde veya ekin başlığında ve ekin giriş bölümünde açıklanır.

İlgili Hükümlere Uygunluk Sağlanması (Bkz.: 17 nci paragraf)

- A29. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir.

**Etik Hükümler** (Bkz.: 3(a), 20, 22(a) paragrafları)

- A30. Etik Kuralların A Kısmı mesleki etiğin temel ilkelerini belirler ve denetçi bu ilkelere uymak zorundadır. Bu ilkeler ise aşağıdakileri içerir:
- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve
- (d) Mesleğe uygun davranış.

A31. Etik Kuralların A Kısmı, ayrıca bağımsız denetçilere aşağıdakileri uygulama konusunda kavramsal çerçeve sağlar:

- (a) Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek. Tehditler, aşağıdaki sınıflardan bir veya birkaçının kapsamına girer:
  - (i) Kişisel çıkar,
  - (ii) Kendi kendini denetleme,
  - (iii) Taraf tutma,
  - (iv) Yakınlık ve
  - (v) Yıldırma.
- (b) Belirlenen tehditlerin ciddiyetini değerlendirmek ve
- (c) Gerektiğinde tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için alınan önlemleri uygulamak. Tehdit düzeyinin; gerekli bilgiye sahip makul üçüncü bir tarafın -denetçinin o an için erişiminde bulunan tüm özel durum ve gerçekleri değerlendirmek suretiyle- temel ilkelere uyumda taviz verilmediği sonucuna varmasının daha muhtemel olduğu bir düzey olmadığına denetçinin karar vermesi durumunda, önlemler gereklidir.

A32. Etik Kuralların B Kısmında; A Kısmındaki kavramsal çerçevenin denetçiler için - aşağıdakiler dâhil- belirli durumlarda nasıl uygulanacağı açıklanmaktadır:

- Denetçinin görevlendirilmesi,
- Çıkar çatışmaları,
- İkinci görüşler,
- Ücretler ve diğer menfaatler,
- Mesleki hizmetlerin pazarlanması,
- Hediyeler ve ağırlanma,
- Emanet olarak tutulan müşteri varlıkları,
- Tarafsızlık ve
- Bağımsızlık.

A33. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Bağımsızlık, güvence sonucunun herhangi bir etki altında kalınmadan oluşturulabilmesini temin eder. Bağımsızlık; dürüst davranabilmeyi, tarafsız olmayı ve mesleki şüphecililiğin sürdürülmesini sağlar. Etik Kurallarda bağımsızlıkla ilgili olarak ele alınan hususlar aşağıdakileri içerir:

- Finansal çıkarlar,
- Krediler ve garantiler,
- İş ilişkileri,

- Ailevi ve kişisel ilişkiler,
- Güvence müşterisi tarafından istihdam,
- Güvence müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler,
- Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi,
- Kıdemli personelin güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkisi,
- Güvence müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması,
- Ücretler (göreceli büyüklük, ödemesi geçmiş ve şarta bağlı ücretler),
- Hediyeler ve ağırlanma ve
- Fiili hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaf tehditleri.

A34. Diğer yasal düzenlemelerle getirilen yükümlülükler; A30-A33 paragraflarında atıfta bulunulan tüm hususları ele aldıklarında ve Etik Kuralların A ve B Kısımlarında güvence denetimleriyle ilgili olarak öngörülen hükümlerin amaçlarına ulaşılmasını sağlayan yükümlülükler getirdiklerinde, en az A ve B Kısımlarında öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olarak nitelendirilir.

### **Müşteri İlişisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

*Güvence Denetiminin Ön Şartları* (Bkz.: 24 üncü paragraf)

- A35. Kamu sektöründe, güvence denetiminin ön şartlarından bazılarının mevcut olduğu varsayılabilir, örneğin:
- (a) Kamu sektörü denetim kuruluşları ve güvence denetimi kapsamına alınmış kamu işletmelerinin görev ve sorumlulukları genellikle mevzuatla belirlendiğinden, uygun olarak varsayılır,
  - (b) Kamu sektörü denetim kuruluşlarının denetimi yürütmek için gerekli olan bilgiye erişim hakkı, çoğunlukla mevzuatla düzenlenir,
  - (c) Denetçinin ulaşacağı sonucun, gerek makul güvence denetimine gerekse sınırlı güvence denetimine uygun şekilde olsun, yazılı olarak raporlanması genellikle mevzuatla zorunlu kılınır ve
  - (ç) Mevzuata göre belirlenen bir denetim söz konusu olduğundan, makul bir hedef genellikle mevcuttur.
- A36. Dayanak denetim konusunun tamamı için uygun kıstasların bulunmaması ancak dayanak denetim konusunun bir veya birden fazla yönü için söz konusu kıstasların uygun olduğunun tespit edilmesi durumunda, güvence denetimi, dayanak denetim konusunun söz konusu yönüyle ilgili olarak yürütülebilir. Bu tür durumlarda, güvence raporunda, söz konusu raporun dayanak denetim konusunun bütünüyle ilgili olmadığı belirtilmesi gerekir.

Görev ve Sorumluluklar (Bkz.: 12(j), 12(ö), 12(b), 12(s), 13, 24(a) paragrafları, Ek)

- A37. Tüm güvence denetimlerinde en az üç taraf bulunur: sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar. Birçok doğrulama hizmetinde sorumlu taraf, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir. Bu görevlerin her birinin güvence denetimiyle olan ilişkisine yönelik açıklamalar Ek'te yer almaktadır.
- A38. Dayanak denetim konusuna ilişkin sorumlulukla ilgili uygun ilişkinin var olduğu yönündeki kanıt, sorumlu tarafın bu sorumluluğu üstlendiğine dair yazı alınmak suretiyle elde edilebilir. Aynı zamanda bu tür bir yazı, sorumlu taraf ve denetçinin sorumluluklarına ilişkin ortak bir anlayışa dayanak teşkil eder. Yazılı kabul, sorumlu tarafın anlayışını belgelendirmenin en uygun şeklidir. Mevzuatta veya sözleşme gibi bir başka kaynakta sorumluluğun belirtilmesi durumunda, sorumluluğa ilişkin yazılı kabul olmasa dahi, denetçinin denetimi kabul etmesi uygun olabilir. Diğer durumlarda ise içinde bulunulan şartlara bağlı olarak denetimi kabul etmemesi veya söz konusu şartları güvence raporunda açıklaması uygun olabilir.
- A39. Ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanağa sahip olmakla yükümlüdür. Makul dayanağı neyin oluşturduğu, dayanak denetim konusunun ve diğer denetim şartlarının niteliğine bağlıdır. Bazı durumlarda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafa, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermediği konusunda makul bir dayanak sunmak için geniş çaplı iç kontrolleri içeren resmi bir süreç gerekebilir. Denetçinin denetime konu bilgilere ilişkin raporlama yapacak olması, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanağa sahip olması gerekliliğini ortadan kaldırmaz.

Dayanak Denetim Konusunun Uygunluğu (Bkz.: 24(b)(i) paragrafi)

- A40. Uygun bir dayanak denetim konusu; geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle tutarlı bir ölçüm veya değerlendirme konusu yapılabilir ve belirlenebilir nitelikte olur. Şöyle ki; ortaya çıkan denetime konu bilgiler -uygun hâllerde- makul güvence veya sınırlı güvence sonucunu desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde etmeye yönelik prosedürlere tabi tutulabilir.
- A41. Dayanak denetim konusunun uygunluğu, güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için uygun olmayan bir dayanak denetim konusu, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir).
- A42. Farklı dayanak denetim konuları; -konuyu oluşturan bilgilerin nicel veya nitel, öznel veya nesnel, ileriye yönelik veya geriye dönük olma seviyeleri dâhil- farklı özelliklere sahiptir ve belirli bir tarihle ilişkili olabileceği gibi belli bir dönemi de kapsayabilir. Bu tür özellikler aşağıdaki hususları etkiler:
- (a) Dayanak denetim konusunun, geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümüne veya değerlendirilmesine ilişkin kesinliği ve
- (b) Mevcut kanıtların ikna ediciliği.

- A43. Bu tür özelliklerin belirlenmesi ve etkilerinin göz önünde bulundurulması, dayanak denetim konusunun uygunluğunun değerlendirilmesi ve güvence raporunun içeriğinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur (Bkz.: A164 paragrafı).
- A44. Bazı durumlarda güvence denetimi, daha geniş kapsamlı bir dayanak denetim konusunun yalnızca bir bölümüyle ilgili olabilir. Örneğin denetçi, bir işletme tarafından yürütülen ve çevre açısından pozitif çıktıları olan birkaç program gibi, işletmenin sürdürülebilir kalkınmaya olan katkısının bir yönü hakkında raporlama yapmak üzere görevlendirilebilir. Bu tür durumlarda denetimin, uygun bir dayanak denetim konusuna sahip olma özellikleri gösterip göstermediğini belirlerken denetçi, kendisinden hakkında raporlama yapılması istenen denetim yönüyle ilgili bilgilerin hedef kullanıcıların grup olarak bilgi ihtiyaçlarını karşılamasının mümkün olup olmayacağını ve denetime konu bilgilerin ne şekilde sunulacağı ve dağıtılacağını (örneğin işletmenin üzerine raporlama yapmadığı, daha az tercih edilen çıktıları olan ancak daha önemli olan programların olup olmadığını) değerlendirmesi uygun olabilir.

#### Kıstasların Uygunluğu ve Erişilebilirliği

##### Kıstasların uygunluğu (Bkz.: 24(b)(ii) paragrafı)

##### A45. Uygun kıstaslar, aşağıdaki özellikleri taşır:

- (a) İhtiyaca uygunluk: İhtiyaca uygun kıstaslar, denetimin konusunu oluşturan ve hedef kullanıcıların karar alma sürecine yardımcı olan bilgileri meydana getirir.
  - (b) Tamlık: Kıstaslara uygun olarak hazırlanan denetime konu bilgiler, hedef kullanıcıların bu bilgilere dayanarak verecekleri kararları makul ölçüde etkilemesi beklenen ilgili etkenleri ihmal etmediğinde kıstaslar tamdır. Tam olan kıstaslar -uygun hâllerde- sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama noktalarını da içerir.
  - (c) Güvenilirlik: Güvenilir kıstaslar, farklı denetçiler tarafından benzer şartlarda uygulandığında, dayanak denetim konusunun -uygun hâllerde sunum ve açıklama dâhil- makul ölçüde ve tutarlı şekilde ölçümüne veya değerlendirilmesine olanak sağlar.
  - (ç) Tarafsızlık: Tarafsız kıstaslar, denetime konu bilgilerin, denetimin şartlarına uygun olarak önyargısız olmasını sağlar.
  - (d) Anlaşılabilirlik: Anlaşılabilir kıstaslar, hedef kullanıcılar tarafından anlaşılabilen denetime konu bilgilerin oluşmasını sağlar.
- A46. Bir bireyin tecrübelerinden kaynaklanan beklentilerine veya muhakemelerine ilişkin muğlak tanımlar, uygun kıstasları oluşturmaz.
- A47. Kıstasların belli bir denetim için uygunluğu, yukarıda yer verilen özellikleri yansıtmadıklarına bağlıdır. Her bir özelliğin belli bir denetim için nispi önemi, mesleki muhakemenin konusudur. Ayrıca kıstaslar, bazı denetim şartları için uygun olabilirken, diğer denetim şartları için uygun olmayabilir. Örneğin, kamu kurumlarına yönelik raporlama yapılması belli bir kıstas grubunun kullanılmasını gerektirebilir, ancak aynı kıstaslar daha geniş bir kullanıcı grubu için uygun olmayabilir.

A48. Kıstaslar çeşitli yöntemlere göre seçilebilir veya geliştirilebilir, örneğin:

- Mevzuatta düzenlenmiş olabilir.
- Şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış olabilir.
- Şeffaf bir standart oluşturma süreci izlemeyen bir grup tarafından toplu olarak geliştirilmiş olabilir.
- Akademik dergi veya kitaplarda yayımlanmış olabilir.
- Satış amacıyla geliştirilmiş olabilir.
- Belirli bir denetimin şartlarına özgü olarak denetime konu bilgileri hazırlamak hedefiyle özel olarak tasarlanmış olabilir.

Kıstasların nasıl geliştirildiği, denetçinin kıstasların uygun olup olmadığını değerlendirmek için yürüteceği çalışmayı etkileyebilir.

A49. Bazı durumlarda mevzuat, denetim için kullanılacak kıstasları öngörebilir. Aksini gösteren belirtilerin bulunmaması durumunda bu kıstaslar, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına uygun olmaları hâlinde, şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanan kıstaslar gibi uygun kabul edilir. Bu tür kıstaslar, belirlenmiş kıstaslar olarak bilinir. Bir dayanak denetim konusuna özgü belirlenmiş kıstaslar olması durumunda bile belli kullanıcılar, kendi özel ihtiyaçlarına uygun başka kıstasları uygun bulabilir. Örneğin, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde belirlenmiş kıstaslar olarak farklı çerçeveler kullanılabilir. Ancak, belli kullanıcılar kendilerinin, özel bilgi ihtiyaçlarını -örneğin düzenleme/gözetim ile ilgili- karşılayan daha ayrıntılı bir kıstas grubu geliştirebilir. Bu tür durumlarda, güvence raporu:

- (a) Okuyucuları, denetime konu bilgilerin özel amaçlı kıstaslara uygun olarak hazırlandığı ve sonuç olarak denetime konu bilgilerin başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarır (Bkz.: 69(e) paragrafı) ve
- (b) Denetim şartları için uygun olması durumunda, kıstasların mevzuatta düzenlenmediğini veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmadığını belirten bir açıklamaya yer verebilir.

A50. Belirli bir denetimin şartlarına özgü olarak denetime konu bilgilerin hazırlanması hedefiyle tasarlanmış olması durumunda kıstaslar, hedef kullanıcıları yanıltıcı mahiyette denetime konu bilgilerin veya güvence raporunun ortaya çıkmasına yol açıyorsa, uygun değildir. Hedef kullanıcıların veya denetimi yaptıran tarafın, özel olarak geliştirilen kıstasların hedef kullanıcıların amaçlarına uygun olduğu yönünde onay/kabul vermesi istenir. Bu şekilde bir onaylamanın/kabulün yapılmaması, kıstasların ve güvence raporunda kıstaslarla ilgili sunulan bilgilerin uygunluğunu değerlendirmek için yapılacakları etkiler.

Kıstasların erişilebilirliği (Bkz.: 24(b)(iii) paragrafı)

A51. Kıstasların; hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunun nasıl ölçüldüğünü veya değerlendirildiğini anlamasına olanak sağlayacak şekilde, hedef kullanıcılar tarafından

erişilebilir olması gerekir. Kıstaslar, aşağıdaki yöntemlerden bir veya birkaçı sayesinde hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir hâle getirilir:

- (a) Kamuya açık hâle getirmek.
- (b) Denetime konu bilgilerin sunumuna açık bir şekilde ilave edilmek.
- (c) Güvence raporuna açık bir şekilde ilave edilmek (Bkz.: A165 paragrafı).
- (ç) Zamanın saat ve dakika cinsinden ölçülmesine ilişkin kıstastaki gibi genel bir anlayış vasıtasıyla.

A52. Bir sözleşmenin şartları veya bir sektör birliği tarafından yayımlanan ve yalnızca belli bir hedefe/amaca uygun olmasından dolayı o sektör mensupları tarafından erişilebilir olan kıstaslar gibi bazı kıstaslar, yalnızca bazı hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir hâldedir. Bu durumda 69(e) paragrafı, kullanıcıların dikkatini bu hususa çekecek bir beyanda bulunulmasını gerekli kılar. Ayrıca denetçi, güvence raporunun yalnızca belli kullanıcılara yönelik olduğunun belirtilmesini de uygun bulabilir (Bkz.: A167-A168 paragrafları).

Kanıtlara Erişim (Bkz.: 24(b)(iv) paragrafı)

Mevcut kanıtların niceliği ve niteliği

A53. Mevcut kanıtların niceliği ve niteliği aşağıdaki unsurlardan etkilenebilir:

- (a) Dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilgilerin özellikleri. Örneğin, denetime konu bilgilerin tarihî bilgiler olmaktan ziyade geleceğe yönelik olması durumunda daha az tarafsız kanıtların elde edilmesi beklenir ve
- (b) Diğer durumlar, örneğin; makul şekilde var olması beklenen bir kanıt; denetçinin görevlendirilmesindeki zamanlama, işletmenin belge saklama politikası, yetersiz bilgi sistemleri veya sorumlu tarafın getirdiği bir kısıtlama gibi nedenlerden dolayı erişilememesi.

Kanıtlar, genellikle kesin olmaktan ziyade ikna edici mahiyettedir.

Kayıtlara erişim (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A54. Aşağıdaki hususların denetçiye sağlanmasına ilişkin sorumluluğu anladığına ve üstlendiğine dair uygun taraf(lar)la mutabakata varılması, denetimin kanıtlara erişim sağlamaya yönelik özellikleri gösterip göstermediği konusunda denetçiye yardımcı olabilir:

- (a) Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi uygun taraf(lar)ın denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama,
- (b) Denetimin amaçları açısından denetçinin uygun taraftan (taraf(lar)dan) talep edebileceği ilave bilgileri sağlama ve
- (c) Denetçinin kanıt elde etmek için gerekli olduğunu tespit ettiği uygun taraf(lar)a mensup (örneğin şirket içindeki) kişilere sınırsız erişim sağlama.

A55. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişkinin niteliği, denetçinin denetimi tamamlamak için kanıt olarak ihtiyaç duyabileceği kayıtlara, belgelere ve diğer bilgilere erişim sağlama imkânını etkileyebilir. Dolayısıyla, bu tür ilişkilerin niteliği, denetimin kabul edilip edilmeyeceğini belirlerken göz önünde bulundurulması gereken ilgili bir husus olabilir. Bu ilişkilerin sorunlu bir niteliğe sahip olabileceği durumlara ilişkin örnekler A140 paragrafında yer alır.

Makul Bir Amaç (Bkz.: 24(b)(vi) paragrafı)

A56. Denetimin makul bir amacının olup olmadığı değerlendirilirken göz önünde bulundurulacak hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetime konu bilgiler ile güvence raporunun hedef kullanıcıları (özellikle, kıstasların belli bir amaca göre tasarlanmış olması durumunda). Göz önünde bulundurulacak bir başka husus da denetime konu bilgiler ile güvence raporunun hedef kullanıcılardan daha geniş bir grup tarafından kullanılma ya da bu gruba dağıtılma ihtimalidir.
- Denetime konu bilgilerin, güvence denetiminin kapsamı dışında tutulması beklenen yönlerinin olup olmadığı ve kapsam dışında tutulmalarının gerekçesi.
- Sorumlu taraf, ölçüm ve değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişkilerin özellikleri. Örneğin, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın sorumlu taraf olmadığı durumlarda; sorumlu tarafın denetime konu bilgilerin kullanılacağı yerleri veya kullanım şeklini onaylayıp onaylamadığı ve denetime konu bilgileri hedef kullanıcıların kullanımına sunulmadan önce gözden geçirme fırsatının veya yorumlarını bu bilgilerle birlikte sunma fırsatının olup olmayacağı.
- Dayanak denetime konu bilgileri ölçmek veya değerlendirmek için uygulanacak kıstasları kimin seçtiği ve kıstasların uygulanmasında ne derecede muhakeme kullanılacağı ve tarafsızlığın kapsamının ne olacağı. Hedef kullanıcıların kıstasları seçmesi veya seçme sürecine katılması durumunda, denetimin makul bir amacının olma ihtimali daha yüksektir.
- Denetçinin çalışmasının kapsamına ilişkin herhangi bir ciddi kısıtlama.
- Denetçinin; denetimi yaptıran tarafın, dayanak denetim konusunu veya denetime konu bilgileri denetçinin adıyla uygunsuz bir şekilde ilişkilendirme niyetinin olduğunu düşünüp düşünmemesi.

*Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması* (Bkz.: 27 nci paragraf)

A57. Denetim başlamadan önce, üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartlarının yazılı hâle getirilmesi, yanlış anlamaları önleme bakımından denetimi yaptıran taraf ve denetçinin yararınadır. Sözleşmenin şekil ve içeriği, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Örneğin, mevzuatta denetimin şartlarıyla ilgili yeterli detayın öngörülmesi durumunda -bu tür bir mevzuatın uygulanması ve uygun tarafın bu mevzuattan doğan

sorumluluklarını kabul edip anlaması hususu dışında- denetçinin mevzuatta öngörülen denetim şartlarını yazılı sözleşmede belirtmesi gerekmez.

- A58. Mevzuat -özellikle kamu sektöründeki uygulamalar için- denetçinin atanmasını ve uygun taraf(lar)ın kayıtlarına ve diğer bilgilerine erişim yetkisi gibi denetçiye özel yetkiler verilmesini zorunlu kılabilir. Örneğin mevzuat, uygun taraf(lar)ın denetim kapsamını kısıtlamaya çalışması durumunda, doğrudan düzenleyici kamu kurumuna raporlama yapılması gibi yükümlülükler getirebilir.

*Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü* (Bkz.: 29 uncu paragraf)

- A59. Hedef kullanıcıların yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişiklikler veya denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlama, güvence denetiminden güvence dışı bir hizmete ya da makul güvence denetiminden sınırlı güvence denetimine geçiş gibi, denetimdeki bir değişiklik talebi için gerekçe oluşturabilir. Makul bir güvence sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun kanıtın elde edilememesi, makul güvence denetiminden sınırlı güvence denetimine geçiş için kabul edilebilir bir sebep değildir.

### **Kalite Kontrol**

*Denetçiler* (Bkz.: 20, 31(a)-(b) paragrafları)

- A60. Bu GDS, denetçiler tarafından üstlenilen güvence denetimlerinin kalitesini sağlamaya yönelik alınan bir dizi önlem çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu önlemler aşağıdakileri içerir:

- Eğitim ve deneyim asgari şartları gibi denetçi olabilmek için gereken yetkinlik hükümleri ile sürekli mesleki gelişim hükümleri.
- Denetim şirketi bünyesinde uygulanan kalite kontrol politika ve prosedürleri. KKS 1, denetçilerin yürüttükleri tüm güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir.
- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış ilkeleri üzerine kurulu ayrıntılı bağımsızlık hükümlerini de içeren kapsamlı Etik Kurallar.

*Denetim Şirketi Düzeyinde Kalite Kontrol* (Bkz.: 3(b), 31(a) paragrafları)

- A61. KKS 1, denetim şirketinin güvence denetimleri açısından kendi kalite kontrol sistemini oluşturma ve sürdürme sorumluluğunu ele alır. KKS 1; denetim şirketinin, kendisinin ve personelinin bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, ilgili etik hükümlere uyduklarına dair makul güvence sağlamayı amaçlayan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğunu düzenler. KKS 1'e uygunluk, diğer hususların yanı sıra denetim şirketinin, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmasını ve bu sistemin devamlılığını sağlamasını ve politika ve prosedürlerini yazılı hâle getirerek şirket personeline bildirmesini gerekli kılar:

- (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- (b) Etik hükümler,

- (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
  - (ç) İnsan kaynakları,
  - (d) Denetimin yürütülmesi ve
  - (e) İzleme.
- A62. Kalite kontrol sisteminin kurulmasına ve bu sistemin devamlılığının sağlanmasına ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler asgari düzeyde,
- Bu paragrafta belirtilen unsurların tamamını ele aldığı ve
  - KKS 1’de yer alan hükümlerin amaçlarına ulaşılmasını sağlayacak şekilde denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde,
- söz konusu düzenlemelerin KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.
- A63. Sorumlu denetçinin, her bir denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenmesi bağlamında atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, güvence denetiminin yürütülmesinde kalitenin vazgeçilmez olduğu ve güvence denetiminin kalitesi açısından:
- (a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemi,
  - (b) Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uyumunun önemi,
  - (c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemi,
  - (ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemi,
- vurgulanır.
- A64. Etkin bir kalite kontrol sistemi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair denetim şirketine makul güvence sağlamak için oluşturulmuş bir izleme süreci içerir.
- A65. Denetim ekibi, denetim şirketi veya başka tarafların sağladığı bilgiler aksini göstermediği sürece, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Örneğin, denetim ekibi:
- (a) İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinliğinin sağlanması,
  - (b) Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunması,
  - (c) Müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine yönelik sistemler aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi,
  - (ç) İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uyum sağlanması,

hususlarında denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine yönelik belirlenen ve güvence denetimini etkileyebilecek eksiklikleri değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri düzeltmek için aldığı önlemleri göz önünde bulundurabilir.

- A66. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, güvence denetiminin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

*Dayanak Denetim Konusuna İlişkin Beceri, Bilgi ve Deneyimler ile Dayanak Denetim Konusunun Ölçümü veya Değerlendirilmesi* (Bkz.: 31(c) paragrafı)

- A67. Bir denetçiden, birçok farklı dayanak denetim konusuna ve denetime konu bilgiye ilişkin güvence denetimi yürütmesi talep edilebilir. Bu taleplerden bir kısmı, belli bir bireyin normalde sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgisi ve becerisi gerektirebilir.
- A68. Kurum tarafından yayımlanan Etik Kurallar, bağımsız denetçinin yalnızca yürütmeye yetkin olduğu hizmetleri sunmayı kabul etmesini gerekli kılar.<sup>4</sup> Denetçi bildirilen güvence sonucundan tek başına sorumludur ve uzman çalışmasından faydalanmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Bununla birlikte, bu GDS'ye uyarak faydalandığı uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda, denetçi söz konusu uzmanın uzmanlık alanına ilişkin bulguları veya ulaştığı sonuçları uygun kanıt olarak kabul edilebilir.

*Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi*

Toplu Olarak (Kolektif) Yetkinlik ve Kabiliyet (Bkz.: 32 nci paragraf)

- A69. KKS 1, denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak; denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olması ile zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olması durumunda denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmasını gerekli kılar.<sup>5</sup>

Denetçinin Faydalandığı Uzman (Bkz.: 32(a), 32(b)(i) paragrafları)

- A70. Güvence çalışmalarının bir kısmı, denetçinin faydalandığı bir veya daha fazla uzmanı içeren, birçok alanda uzmanlaşmış bir ekip tarafından yürütülebilir. Örneğin, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına veya 46M (makul güvence denetimi olması durumunda) ya da 46S (sınırlı güvence denetimi olması durumunda) paragraflarında bahsedilen hususlardan bir veya birkaçına ilişkin bilgi edinme konusunda denetçiye yardımcı olacak bir uzmana ihtiyaç duyulabilir.
- A71. Denetçinin faydalandığı- uzman çalışmasının kullanılması durumunda, denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesi aşamasında 52 nci paragrafta gerekli kılınan prosedürlerden birkaçının uygulanması uygun olabilir.

<sup>4</sup> Etik Kurallar, 210.6 nci paragraf

<sup>5</sup> KKS 1, 26 nci paragraf

#### Diğer Denetçiler (Bkz.: 32(b)(ii) paragrafı)

- A72. Denetime konu bilgiler, bir başka denetçi tarafından hakkında sonuç bildirilmiş olabilen bilgileri içerebilir. Denetime konu bilgilere ilişkin bir sonuca ulaşırken denetçi, denetime konu bilgilerle ilgili kanıt sağlamak amacıyla, diğer denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı olan kanıtları kullanmaya karar verebilir.
- A73. Örneğin, uzak bir konumda veya yabancı bir ülke sınırları içerisinde bulunan dayanak denetim konusuna ilişkin olarak diğer bir denetçinin çalışmasından faydalanılabilir. Bu denetçiler, denetim ekibinin mensubu değildir. Diğer denetçinin çalışmasından faydalanmayı planlarken denetim ekibinin üzerinde durabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:
- Diğer denetçinin denetimle ilgili etik hükümleri anlayarak bunlara uyup uymadığı ve özellikle bağımsız olup olmadığı.
  - Diğer denetçinin mesleki yetkinliği.
  - Denetim ekibinin diğer denetçinin çalışmalarına katılımının kapsamı.
  - Diğer denetçinin, aktif olarak gözetime tabi tutulduğu düzenleyici bir çevrede faaliyet gösterip göstermediği.

#### Gözden Geçirme Sorumlulukları (Bkz.: 33(c) paragrafı)

- A74. KKS 1 uyarınca, denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir.<sup>6</sup>

#### Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme (Bkz.: 36(b) paragrafı)

- A75. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme kapsamında dikkate alınabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:
- (a) Denetim şirketinin, söz konusu denetime ilişkin, bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme,
  - (b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilafli konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar ve
  - (c) Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.

#### Mesleki Şüphencilik ve Mesleki Muhakeme

##### *Mesleki Şüphencilik (Bkz.: 37 nci paragraf)*

- A76. Mesleki şüphencilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektiren bir tutumdur:

---

<sup>6</sup> KKS 1, 33 üncü paragraf

- Elde edilen diğer kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtlar.
- Kanıt olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler.
- İlgili GDS'lerde yer alan prosedürlere ilave prosedürleri gerektirebilecek durumlar.
- Muhtemel yanlışlıklara işaret edebilecek durumlar.

A77. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir:

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması,
- Prosedürlerin nitelik, zamanlama ve kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

A78. Mesleki şüphecilik, kanıtların eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme tutarsız kanıtların, belgelerin güvenilirliğinin ve sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen kanıtların yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

A79. Denetimin, belgelerin gerçek olup olmadığı konusunda bir güvence içermemesi durumunda denetçi, aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçinin, 50 nci paragraf uyarınca kanıt olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.

A80. Denetçinin, kanıt sunan tarafların doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili geçmiş tecrübeleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte kanıt sunan tarafların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin kanaat, denetçinin mesleki şüpheciliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

*Mesleki Muhakeme* (Bkz.: 38 inci paragraf)

A81. Bir denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Bunun sebebi, ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan durum ve gerçeklere uygulanmaksızın, etik hükümlerin ve GDS'lerin yorumlanmasının ve denetim boyunca gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınmasının mümkün olmamasıdır. Mesleki muhakeme özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

- Önemlilik ve güvence denetimi riski.
- İlgili GDS'lerin hükümlerinin yerine getirilmesi ve kanıt toplanması için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- Yeterli ve uygun kanıtın toplanıp toplanmadığının ve bu GDS ve ilgili denetimin konusuna özgü herhangi bir GDS'nin amaçlarına ulaşmak için daha fazla kanıt toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi. Özellikle sınırlı güvence

denetiminde, anlamlı bir güvence seviyesinin elde edilip edilmediği değerlendirilirken mesleki muhakeme gerekir.

- Elde edilen kanıtlara dayanarak ulaşılan uygun sonuçlar.

A82. Bir denetçiden beklenen mesleki muhakemenin ayırt edici özelliği, bu muhakemenin, makul yargılara varmak için gerekli yetkinliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından yapılmış olmasıdır.

A83. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen durum ve gerçeklere bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilaflı konularda denetime konu bilgilerle ilgili belli kalemlerin uygun taraf(lar)ın muhakemesinden etkilenme düzeyi dâhil, hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.

A84. Mesleki muhakeme, varılan yargının;

- Güvence ve ölçüm veya değerlendirme ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığı ve
- Güvence raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygun olup olmadığı ve tutarlı olup olmadığı esas alınarak,

icra edilebilir.

A85. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede 79 uncu paragraf; denetçinin çalışma kâğıtlarını, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlarla ilgili sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları, söz konusu denetimle hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını gerektirir. Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya yeterli ve uygun kanıtla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

## **Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi**

*Denetimin Planlanması* (Bkz.: 40 ıncı paragraf)

A86. Planlama süreci; sorumlu denetçiyi, denetim ekibinin diğer kilit üyelerini ve faydalanılan tüm önemli dış uzmanları da içine alacak şekilde denetimin kapsamına, yoğunlaşılacak hususlara, denetimin zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin genel bir stratejinin oluşturulması ile uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve bunların seçilme gerekçelerine ilişkin detaylı yaklaşım içeren bir denetim planını içerir. Yeterli bir planlama; denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterilmesine, olası sorunların zamanında tespit edilmesine ve denetimin, etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olur. Yeterli planlama aynı zamanda, işleri denetim ekibi üyelerine doğru bir şekilde tahsis etme konusunda denetçiye yardımcı olur ve çalışmaların yönlendirilmesini, gözetimini ve gözden geçirilmesini kolaylaştırır. Bundan başka, - varsa- diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yapılan çalışmaların koordinasyonunun

sağlanmasına yardımcı olur. Planlama faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı, dayanak denetim konusunun ve kıstasların karmaşıklığı gibi denetimin içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Göz önünde bulundurulabilecek temel hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim sözleşmesinin şartları, dayanak denetim konusu ve kıstasların özellikleri dâhil, denetimin kapsamını tanımlayan denetim özellikleri.
- Kurulması gereken iletişimlerin niteliği ve beklenen zamanlaması.
- Denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin faaliyetlerin sonuçları ve -varsa- sorumlu denetçinin uygun taraf(lar) için yürüttüğü diğer denetimlerden edinilen bilgilerin ilgili olup olmadığı.
- Denetim süreci.
- Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebilmesine ilişkin riskler dâhil, denetçinin uygun taraf(lar)a ve çevresine ilişkin edindiği bilgiler.
- Hedef kullanıcıların ve bunların bilgi ihtiyaçlarının belirlenmesi ile önemlilik düzeyinin ve güvence denetimi riskinin bileşenlerinin değerlendirilmesi.
- Hile riskinin denetimle ilgili olma düzeyi.
- Uzman katılımının niteliği ve kapsamı dâhil, personel ve uzmanlık ihtiyacı gibi denetimi yürütmek için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- İç denetim fonksiyonunun denetim üzerindeki etkisi.

A87. Denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla (örneğin, planlanan prosedürlerin bazılarını uygun taraf(lar)ın personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını uygun taraf(lar)la 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 nitelik ve zamanlamasının uygun taraf(lar)la müzakere edilmesi, prosedürleri gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.

A88. Planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp denetim süresince devam eden ve yinelenen bir süreçtir. Denetçi; beklenmedik olaylar, şartlarda meydana gelen değişimler veya elde edilen kanıtlar sonucunda genel stratejiyi, denetim planını ve dolayısıyla prosedürlerin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamını gözden geçirme gereği duyabilir.

A89. Küçük veya daha az karmaşık işletmelerin denetimlerinde, denetimin tamamı muhtemelen bir denetim ekibi üyesiyle çalışan (veya herhangi bir denetim ekibi üyesi olmadan çalışan) sorumlu denetçinin (veya tek başına denetim faaliyeti yapan bir denetçinin) yer aldığı çok küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük bir ekipte ekip üyelerinin koordinasyonu ve iletişimi daha kolaydır. Bu tür durumlarda genel denetim stratejisinin oluşturulması, karmaşık veya zaman alıcı bir çalışma

gerektirmez. Genel denetim stratejisinin oluşturulması işletmenin büyüklüğüne, dayanak denetim konusu ve kıstaslar dâhil denetimin karmaşıklığına ve denetim ekibinin büyüklüğüne bağlı olarak değişir. Örneğin, müteakip denetimlerde, yeni tamamlanan denetimdeki çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine ve belirlenen öne çıkan konulara dayanarak, önceki denetimin sonunda hazırlanan ve uygun taraflarla yapılan müzakereler esas alınarak cari dönemde güncellenen özet bilgi notu, cari denetimin belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

- A90. Denetçinin, 43 üncü paragrafta belirtilen durumlarda denetime devam etmesi hâlinde:
- (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, uygun olmayan geçerli kıstasların veya uygun olmayan dayanak denetim konusunun hedef kullanıcıları yanlış yönlendirmesi muhtemelse, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak, içinde bulunulan şartlarda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirilmesi uygun olur.
  - (b) Diğer durumlarda denetçinin, mesleki muhakemesine göre, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak sınırlı olumlu sonuç bildirilmesi veya sonuç bildirmekten kaçınılması uygun olur.
- A91. Örneğin, denetim sözleşmesini kabul ettikten sonra denetçinin, geçerli kıstasların uygulanması hâlinde ortaya çıkan denetime konu bilgilerin taraflı olduğunun farkına varması ve denetime konu bilgilerin taraflılığının önemli ve yaygın olması durumunda, içinde bulunulan şartlarda olumsuz sonuç bildirmesi uygun olur.

*Önemlilik* (Bkz.: 44 üncü paragraf)

- A92. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır, ancak bu yargılar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle önemlilik, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına dayalı olduğundan -aynı hedef kullanıcılara ve aynı amaca yönelik olarak- makul güvence denetimi için önemlilik düzeyi ne ise sınırlı güvence denetimi için de odur.
- A93. Geçerli kıstaslar, önemlilik kavramını, denetime konu bilgilerin hazırlanması ve sunumu bağlamında ele alabilir ve dolayısıyla denetçiye, denetimin önemliliğini değerlendirirken bir referans çerçevesi sunabilir. Geçerli kıstaslar, önemliliği farklı açılardan ele alabilse de, önemlilik kavramı genel olarak A92-A100 paragraflarında yer alan hususları içerir. Geçerli kıstasların önemlilik kavramını ele almaması durumunda, söz konusu paragraflar denetçiye bir referans çerçevesi sunar.
- A94. Eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere istinaden alacakları ilgili kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Denetçinin önemliliğe ilişkin değerlendirmesi mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu muhakeme denetçinin hedef kullanıcıların grup olarak ortak bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, hedef kullanıcıların:

- (a) Dayanak denetim konusuyla ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve denetime konu bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğu,
- (b) Denetime konu bilgilerin uygun önemlilik düzeylerine göre hazırlanıp güvence verildiğini anladıkları ve geçerli kıstaslarda yer alan önemlilikle ilgili açıklamalara/kavramlara ilişkin bilgiye sahip oldukları,
- (c) Dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesinin içerdiği her tür yapısal belirsizliği anladıkları ve
- (ç) Bir bütün olarak denetime konu bilgileri esas alarak makul kararlar aldıkları, varsayımlarında bulunur. Denetim, belirli kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmadığı müddetçe, yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi genelde dikkate alınmaz (Bkz.: A16-A18 paragrafları).

A95. Önemlilik, nitel etkenler ve uygulanabilir olması hâlinde nicel etkenler bağlamında değerlendirilir. Belli bir denetimde önemlilik ele alınırken niteliğe ve niceliğe ilişkin etkenlerin görece önemi, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur.

A96. Nitel etkenler aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Dayanak denetim konusundan etkilenen kişi veya işletmelerin sayısı.
- Çok sayıda performans göstergesinden oluşan bir rapor gibi, denetime konu bilgilerin birden çok unsurdan oluşması durumunda, farklı unsurlar arasındaki etkileşim ve her birinin görece önemi.
- Anlatı tarzında (sayısal olmayan bir biçimde) ifade edilen denetime konu bilgilere ilişkin seçilen metin.
- Geçerli kıstasların sunumda farklılıklara izin vermesi durumunda, denetime konu bilgiler için benimsenen sunum özellikleri.
- Bir yanlışlığın niteliği (denetime konu bilgilerin bir kontrolün etkin olduğu yönünde bir ifade içermesi durumunda bu kontrolde gözlemlenen sapmaların niteliği gibi).
- Bir yanlışlığın, mevzuata uygunluğu etkileyip etkilemediği.
- Dayanak denetim konusuna ilişkin periyodik raporlama yapılması durumunda, denetime konu geçmiş veya cari bilgileri etkileyen veya denetime konu gelecekteki bilgileri etkileme ihtimali bulunan bir düzeltmenin etkisi.
- Yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olup olmadığı.
- Denetçinin, kullanıcılarla daha önceden yapılan iletişim çerçevesinde edindiği kanaat göz önünde bulundurulduğunda yanlışlığın -örneğin dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesi sonucunda beklenen çıktı açısından- ciddi olup olmadığı.

- Yanlışığın; sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf veya denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişki ya da bunların diğer taraflarla olan ilişkisi ile bağlantılı olup olmadığı.
- Bir eşik değer veya kıyaslama noktasının belirlenmiş olması durumunda, prosedür sonucunun söz konusu değerden sapma gösterip göstermediği.
- Dayanak denetim konusunun bir hükümet programı veya kamu sektörü işletmesi olması durumunda, program veya işletmenin herhangi bir yönünün program veya işletmenin niteliği, görünürlüğü ve duyarlılığı açısından önemli olup olmadığı.
- Denetime konu bilgilerin mevzuata uygunluk konusunda oluşturulan bir sonuçla ilgili olması durumunda, aykırılığın ciddiyeti.

A97. Nicel etkenler; yanlışlıkların, denetime konu bilgilerde raporlanan tutarlar karşısındaki nispi büyüklüğüyle ilişkilidir. Raporlanan tutarlar denetime konu bilgilerin:

- Sayısal olarak ifade edilen veya
- Sayısal değerlerle başka şekilde ilişkili olan (örneğin, denetime konu bilgi belli bir kontrolün etkin olduğu yönünde bir beyan ise, kontrolde gözlemlenen sapma sayısı ilgili bir nicel etken olabilir),

yönleri için olabilir.

A98. Nicel etkenlerin geçerli olması durumunda, denetimin yalnızca, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar. Dolayısıyla, denetçinin, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken önemlilikten daha düşük bir tutarı/miktarı esas alması, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlama yaparken daha uygun olabilir.

A99. Önemlilik, güvence raporu kapsamına alınan bilgilerle ilişkilidir. Dolayısıyla denetimin, dayanak denetim konusu hakkında iletilen bilgilerin tamamını değil de bir kısmını kapsamaması durumunda, önemlilik yalnızca denetim kapsamına alınan bölümle ilişkili olarak değerlendirilir.

A100. Uygulanan prosedürler sonucunda belirlenen yanlışlıkların önemliliği konusunda sonuca varmak, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. Örneğin:

- Bir hastanenin acil servis bölümü için yapılan performans denetiminde geçerli kıstaslar; hizmet sunma hızını, hizmet kalitesini, bir vardiya boyunca tedavi edilen hasta sayısını ve hizmet maliyetlerinin diğer emsal hastanelerle kıyaslanmasını içerebilir. Geçerli kıstaslardan üçünün yerine getirilip bir kıstasın ise az bir farkla yerine getirilmemesi durumunda, hastanenin acil servis bölümünün bir bütün olarak beklenen performansı gösterip göstermediği konusunda sonuca varmak için mesleki muhakemeye ihtiyaç duyulur.

- Bir uygunluk denetiminde işletme, mevzuattaki dokuz hükme uyum sağlarken, bir hükme uyum sağlamamıştır. Bu durumda, işletmenin bir bütün olarak mevzuata uyum sağlayıp sağlamadığı konusunda sonuca varmak için mesleki muhakemeye gerek duyulur. Örneğin denetçi, işletmenin uyum sağlamadığı hükmün önemliliğinin yanı sıra, söz konusu hükmün mevzuatın geriye kalan hükümleriyle olan ilişkisini değerlendirebilir.

*Denetim Şartlarının Anlaşılması (Bkz.: 45-47(M) paragrafları)*

A101. Sorumlu denetçi ile denetim ekibinin diğer kilit üyeleri ve herhangi bir kilit denetçinin faydalandığı bir dış uzman arasında, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli kıstasların denetime ilişkin durum ve gerçeklere uygulanması konularında yapılan müzakereler, denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde denetim ekibine yardımcı olabilir. İlgili hususların, görüşmeye katılmayan denetim ekibi üyelerine ve dış uzmanlara bildirilmesi de faydalı olur.

A102. İşletmedeki mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca -bu GDS'dekilerden farklı veya daha fazla- aşağıdaki gibi ilave sorumlulukları bulunabilir:

- (a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak belirli bildirimlere ilişkin hükümler dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verilmesi ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların diğer denetçilere bildirilmesi<sup>7</sup> ve
- (c) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapılması.

İlave sorumluluklara uyulması, bu GDS ve diğer GDS'ler uyarınca yürütülen denetçi çalışmasıyla ilgili (örneğin, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin) daha fazla bilgi sağlayabilir. A194-A198 paragrafları denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları bildirmesi ve rapor etmesine ilişkin mevzuatta veya etik hükümlerdeki sorumluluklarına ilişkin ilave hükümler getirmektedir.

A103. Dayanak denetim konusunun ve diğer denetim şartlarının anlaşılması; denetçiye denetim süreci boyunca mesleki muhakemesini kullanmak üzere, aşağıdaki gibi hususlarda bir referans çerçevesi sağlar:

- Dayanak denetim konusunun özelliklerinin değerlendirilmesi,
- Kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Uzmanlık becerilerine veya bir uzman çalışmasına ihtiyaç duyulması gibi özel değerlendirme gerektirebilecek durumlar dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim ekibinin çalışmalarını yönlendirme konusunda önem arz eden etkenlerin değerlendirilmesi,

<sup>7</sup> Etik Kurallar, 225.44-225.48 inci bölümler

- -Uygun durumlarda- nicel önemlilik düzeylerini oluştururken, bunların uygunluğunun devam edip etmediğinin değerlendirilmesi ve ayrıca nitel önemlilik etkenlerinin değerlendirilmesi,
- Analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılmak üzere beklentilerin geliştirilmesi,
- Prosedürlerin tasarlanması ile uygulanması ve
- Denetçi tarafından alınan sözlü ve yazılı beyanların makul olup olmaması dâhil, kanıtların değerlendirilmesi.

- A104. Genellikle denetçi, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına ilişkin olarak sorumlu tarafa göre daha az bilgiye sahiptir. Ayrıca denetçi genellikle, sınırlı güvence denetiminde, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına ilişkin olarak makul güvence denetimine göre daha az bilgiye sahiptir. Örneğin bazı sınırlı güvence denetimlerinde denetçi, denetime konu bilgilerin hazırlanmasına yönelik iç kontrol hakkında bilgi sahibi olabilir, ancak bu durum çoğu zaman geçerli değildir.
- A105. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerme ihtimalinin bulunduğu alanların belirlenmesi, denetçinin söz konusu alanlara ilişkin prosedürlere odaklanabilmesini sağlar. Örneğin, denetime konu bilgilerin sürdürülebilirlik raporu olduğu bir denetimde denetçi, sürdürülebilirlik raporunun belli alanlarına odaklanabilir. Denetime konu bilgilerin tek bir alanı içermesi veya anlamlı bir güvence elde etmek için denetime konu bilgilerin tüm alanlarına ilişkin güvence elde etmesinin gerekli olması durumunda denetçi, denetime konu bilgilerin bütününe yönelik prosedürler tasarlayabilir ve uygulayabilir.
- A106. Makul güvence denetiminde, denetime konu bilgilere yönelik iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi, yanlışlık türlerini ve denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” risklerini etkileyen etkenleri belirlemede denetçiye yardımcı olur. Denetçinin sorumlu tarafın sorgulanmasına ek olarak başka prosedürler uygulamak suretiyle, ilgili kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi gerekir. İçinde bulunulan denetim şartları çerçevesinde hangi kontrollerin ilgili olduğunu belirlemek, mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir (Bkz.: 47(M) paragrafı).
- A107. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan sürecin değerlendirilmesi, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerme ihtimali bulunan alanları ele alan prosedürleri tasarlamasında ve uygulamasında denetçiye yardımcı olur. Kullanılan süreci değerlendirirken denetçi, sürecin hangi yönlerinin denetimle ilgili olduğunu tespit ederken mesleki muhakemesini kullanır ve bu yönlerle ilişkin olarak uygun taraf(lar)ı sorgulayabilir (Bkz.: 47(S) paragrafı).
- A108. Makul ve sınırlı güvence denetimlerinde, işletmenin risk değerlendirme sürecinin sonuçları da, denetçinin dayanak denetim konusu ve diğer denetim şartları hakkında bilgi edinmesine yardımcı olabilir.

## **Kanıtların Elde Edilmesi**

*Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 48(S)-49(M) paragrafları)*

A109. Denetçi ilgili duruma göre makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla prosedürlerin bileşiminden faydalanmayı seçer. Aşağıda yer alan prosedürler, denetçi tarafından uygulandıkları bağlama göre, örneğin denetimin planlanması veya yürütülmesi için kullanılabilir:

- Tetkik,
- Gözlem,
- Teyit,
- Yeniden hesaplama,
- Yeniden uygulama,
- Analitik prosedürler ve
- Sorgulama.

A110. Denetçinin prosedür seçimini etkileyebilecek etkenler arasında; dayanak denetim konusunun niteliği, elde edilecek güvence seviyesi ile ilgili süre ve maliyet kısıtları dâhil, hedef kullanıcıların ve denetimi yaptıran tarafın bilgi ihtiyaçları gösterilebilir.

A111. Bazı durumlarda, denetimin konusuna özgü bir GDS, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyen hükümler içerebilir. Örneğin, denetimin konusuna özgü bir GDS, belli bir denetim türü için uygulanacak belli prosedürlerin niteliğini veya kapsamını ya da elde edilmesi beklenen güvence seviyesini belirleyebilir. Yine de, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının kesin/tam olarak belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir ve bir denetimden diğerine farklılık gösterir.

A112. Bazı denetimlerde denetçi, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerme ihtimali bulunan herhangi bir alan belirlemeyebilir. Bu tür alanların belirlenip belirlenmediğine bakmaksızın denetçi, anlamlı bir güvence seviyesi elde etmeye yönelik prosedürleri tasarlar ve uygular.

A113. 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, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftan; denetçinin belirlediği hususların incelenmesinin istenmesi ve uygun hâllerde denetime konu bilgilerde düzeltmelerin yapılması talebinde bulunulması verilebilir.

*Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekemediğinin Belirlenmesi (Bkz.: 49S paragrafi)*

A114. Denetçi, yanlışlıklardan haberdar olabilir ancak mesleki muhakemesini kullandıktan sonra bunların önemli yanlışlığın varlığına açık bir şekilde işaret etmediğine karar

verebilir. Aşağıdaki örneklerde, denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenen yanlışlıkların önemli yanlışlığın varlığına açık bir şekilde işaret etmediğinden dolayı ilave prosedürlere gerek duyulmayacak durumlar yer almaktadır:

- Önemliliğin 10.000 birim olması ve denetçinin 100 birimlik potansiyel hata olabileceği yargısına varması hâlinde, “önemli yanlışlık” riski denetimin şartları çerçevesinde muhtemelen kabul edilebilir düzeyde olacağından, göz önünde bulundurulması gereken nitel etkenler yoksa genellikle ilave prosedürlere gerek duyulmaz.
- Önemli yanlışlıkların muhtemel olduğu bir alana ilişkin bir dizi/grup prosedür uygulanması sırasında, birçok sorgulama arasından bir tanesine verilen yanıtın beklenen şekilde olmaması durumunda, “önemli yanlışlık” riski, diğer prosedürlerden elde edilen sonuçlar doğrultusunda denetimin şartlarına göre kabul edilebilir bir düzeyde ise ilave prosedürler gerekmez.

A115. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğini düşünmesine yol açan husus veya hususlardan haberdar olabilir. Aşağıdaki örneklerde, belirlenen yanlışlıkların, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine işaret ettiğinden dolayı ilave prosedürlere gerek duyulabilecek durumlar yer almaktadır:

- Denetçi, analitik prosedürleri uygularken, ilgili diğer bilgilerle tutarlı olmayan ya da beklenen tutar veya oranlara göre önemli ölçüde farklılık gösteren bir dalgalanma veya ilişki belirleyebilir.
- Denetçi, dış kaynakları gözden geçirerek potansiyel önemli yanlışlıklardan haberdar olabilir.
- Geçerli kıstasların %10'luk hata oranına izin vermesi ve -belirli bir teste dayanarak- denetçinin %9'luk hata oranı bulması durumunda, “önemli yanlışlık” riski denetimin şartlarına göre kabul edilebilir düzeyde olmayabileceğinden, ilave prosedürlere gerek duyulabilir.
- Analitik prosedürlerin sonuçlarının beklentiler dâhilinde olması ancak beklenen değeri aşmak üzere olması durumunda, “önemli yanlışlık” riski denetimin şartlarına göre kabul edilebilir düzeyde olmayabileceğinden, ilave prosedürlere gerek duyulabilir.

A116. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husus veya hususların dikkatini çekmesi durumunda denetçinin, 49S paragrafına göre ilave prosedürler tasarlaması ve uygulaması gerekir. İlave prosedürler, örneğin; uygun taraf(lar)ın sorgulanması veya denetimin şartlarına uygun olarak başka prosedürlerin uygulanmasını içerebilir.

A117. Denetçi, 49S paragrafına göre ilave prosedürleri uyguladıktan sonra, ilgili hususun/hususların denetime konu bilgilerde önemli yanlışlıklara yol açma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşmak veya denetime konu bilgilerde önemli yanlışlıklara neden olduğunu tespit etmek için yeterli ve uygun kanıt elde edemezse, bir kapsam kısıtlaması ortaya çıkar ve 66 ncı paragraf uygulanır.

A118. Denetçinin, önemli yanlışlık ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmasında veya önemli yanlışlığın bulunduğuna ilişkin kanıt elde edilmesinde ihtiyaç duyduğu ilave prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin muhakemesine, örneğin aşağıdakiler rehberlik edebilir:

- Denetçinin, hâlihazırda uygulanmış olan prosedürlerin sonuçlarına ilişkin yaptığı değerlendirmeden elde edilen bilgiler,
- Denetçinin, dayanak denetim konusuna ve denetim süresince elde edilmiş denetimin diğer şartlarına ilişkin güncellenmiş bilgisi ve
- Denetçinin, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına yol açan hususu ele almak için gerekli olan kanıtların inandırıcılığına ilişkin görüşü.

*Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Biriktirilmesi* (Bkz.: 51 ve 65 inci paragraflar)

A119. Denetçi, sonucu oluşturması sırasında, düzeltilmemiş yanlışlıkları, -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla biriktirir (Bkz.: 51 inci paragraf).

A120. Denetçi, belirlediği bir tutarın altında kalan tutarı bariz biçimde önemsiz sayabilir ve denetime konu bilgiler 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 44 üncü paragrafa 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.

*Denetçinin Faydalandığı Uzmanın Denetime Dâhil Olması Durumunda Yapılacak Değerlendirmeler*

*Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı* (Bkz.: 52 nci paragraf)

A121. Güvence çalışmasının bir kısmının denetçinin faydalandığı bir veya daha fazla uzman tarafından yürütülmesi durumunda, uzman çalışmasına ilişkin prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı belirlenirken genel olarak aşağıdaki hususlar mütalaa edilir (Bkz.: A70 paragrafı):

- (a) Denetim bağlamında uzman çalışmasının önemi (Bkz.: A122-A123 paragrafları),
- (b) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun niteliği,
- (c) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri,
- (ç) Uzman tarafından yapılmış önceki çalışmalar hakkında denetçinin bilgisi ve tecrübesi ile

- (d) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

#### Uzman çalışmasının denetimle bütünleştirilmesi

- A122. Güvence denetimleri, sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer üyelerinin sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgi ve becerisi gerektiren ve bu amaçla uzman çalışmasına başvurulmuş çok çeşitli dayanak denetim konularına ilişkin olarak yürütülebilir. Bazı durumlarda, müstakil bir konuda tavsiye almak için denetçinin faydalandığı uzmana danışılabilir, ancak denetçinin faydalandığı uzmana ait çalışmanın denetim bağlamındaki önemi arttıkça, bu uzmanın, dayanak denetim konusunun uzmanlarından ve diğer güvence personelinin oluşturduğu bir çok alanda uzmanlaşmış ekibin bir parçası olarak çalışma ihtimali de artar. Bu uzmanın çalışması nitelik, zamanlama ve kapsam açısından çalışmanın geneliyle bütünleştirildikçe, denetçinin faydalandığı uzman ile diğer güvence personeli arasındaki karşılıklı ve etkin bir iletişim kurulması da daha önemli hâle gelir. Karşılıklı ve etkin iletişim, uzmanın çalışmasının, denetimde yer alan diğer tarafların çalışmaları ile doğru bir şekilde bütünleşmesini kolaylaştırır.
- A123. A71 paragrafında belirtildiği üzere, denetçinin faydalandığı bir uzmanın çalışmasına başvurulması durumunda, denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesi aşamasında 52 nci paragrafta gerekli kılınan prosedürlerden bazılarının yerine getirilmesi uygun olabilir. Bu durum özellikle, denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının başka bir güvence personelinin çalışmasıyla tamamen bütünleştirilecek olması ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasına, ilk/ön planlama ve risk değerlendirmesi gibi denetimin ilk aşamalarında başvurulması hâlinde geçerlidir.

#### Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürleri

- A124. Denetçinin faydalandığı iç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir ve bundan dolayı söz konusu şirketin KKS 1 veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite kontrol politika ve prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir. Denetçinin faydalandığı dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir, bu nedenle KKS 1 uyarınca kalite kontrol politika ve prosedürlerine tabi değildir.
- A125. Denetim ekipleri; denetim şirketi veya diğer taraflarca sunulan bilgiler aksini göstermediği sürece denetim şirketinin kalite kontrol sistemine güvenebilir. Bu güvenin boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir:
- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yetkinlik ve kabiliyet.
  - Denetçinin, faydalandığı uzmanın tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesi. İç uzmanlar, bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, etik hükümlere tabidir.

- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile kanıt toplama süreci arasındaki ilişki hakkında iç uzmanlara yeterli bilgi sağlayabilir. Bu eğitime ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer süreçlerine güven duyulması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.
- İzleme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir güven, denetçinin bu GDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bkz.: 52(a) paragrafı)

A126. Uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli kaynaklardan elde edilebilir:

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın çalışması hakkında bilgisi olan diğer kişi veya denetçilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek kuruluşuna veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürleri (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

A127. Uzmanların, denetim sözleşmesinin tüm yönlerinin uygulanması konusunda denetçiyle aynı yeterlilik düzeyinde olması gerekmez de çalışmasından faydalanan uzmanın ilgili GDS'ler konusunda kendisine verilen çalışmayı denetimin amacıyla ilişkilendirebilmesini sağlamaya yetecek düzeyde bilgiye sahip olması gerekebilir.

A128. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin ciddiyetinin ve önlemlere ihtiyaç duyulup duyulmadığının değerlendirilmesi, uzmanın denetimdeki görevine ve çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Denetçinin faydalandığı uzman olarak önerilen uzmanın, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında önemli rol oynamış bir kişi olması gibi bazı durumlarda önlemler, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indiremeyebilir.

A129. Dış uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken, aşağıdakilerin yapılması gerekli olabilir:

- Uygun taraf(lar) ile dış uzman arasında, söz konusu uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek her türlü çıkar veya ilişkinin bulunup bulunmadığına ilişkin uygun taraf(lar)ın sorgulanması.

- Dış uzmanın tabi olduğu mesleki yükümlülükler dâhil, uygulanabilir önlemler hakkında söz konusu uzmanla müzakerede bulunulması ve bu önlemlerin, tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmeye yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi. Aşağıdakiler uzmanla müzakere edilmesi gerekli olabilecek çıkar ve ilişkilerdendir:
  - Finansal çıkarlar.
  - İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
  - Dış uzmanın bir kuruluş olması durumunda bu kuruluş tarafından verilenler dâhil, uzman tarafından diğer hizmetlerin sağlanması.

Bazı durumlarda, dış uzmandan, bilgisi dâhilinde, uygun taraf(lar)la olan herhangi bir çıkar veya ilişkisi hakkında denetçinin yazılı beyan alması da uygun olabilir.

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması (Bkz.: 52(b) paragrafı)

A130. Denetçi, amaçları açısından:

- (a) Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda uzmanla mutabakata varmak ve
- (b) Söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirebilmek, amacıyla uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgiyi elde eder.

A131. Uzmanın uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin hakkında bilgi elde etmesinin uygun olabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının, söz konusu denetimde ihtiyaç duyulan alanları içerip içermediği.
- Geçerli mesleki veya diğer standartlar ile mevzuat hükümlerinin bulunup bulunmadığı.
- Modeller dâhil, uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş model, varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve denetimin şartlarına uygun olup olmadığı.
- Uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

Uzmanla Yapılan Anlaşma (Bkz.: 52(c) paragrafı)

A132. Denetçinin, uzman ile aşağıda örnekleri verilen hususlarda anlaşmaya varması uygun olabilir:

- (a) Denetçi ve uzmanın sahip olduğu ilgili görev ve sorumluluklar,
- (b) Denetçi ile uzman arasında, uzman tarafından sunulacak herhangi bir raporun şekli dâhil, kurulan iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile
- (c) Uzmanın, sır saklama hükümlerini gözetme gerekliliği.

A133. Anlaşmanın yazılı yapılmasının uygun olup olmayacağı dâhil, A125 paragrafında belirtilen hususlar denetçi ve uzman arasındaki anlaşmanın ayrıntılarını ve şeklini etkileyebilecek niteliktedir. Denetçi ve dış uzman arasında yapılacak anlaşma genellikle bir sözleşme şeklindedir.

Uzman Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 52(ç) paragrafı)

A134. Denetçi, uzman çalışmasının kendi amaçları açısından yeterliliğini değerlendirirken, aşağıdaki hususlar kendisine faydalı olabilir:

- (a) Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer kanıtlarla tutarlılığı,
- (b) Uzmanın yaptığı çalışma, önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ve
- (c) Uzmanın yaptığı çalışma, yapılan çalışma açısından önemli olan kaynak verilerin kullanımını içeriyorsa, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu.

A135. Denetçi, amaçları açısından uzman çalışmasının yeterli olmadığına karar verirse, başvurabileceği seçenekler aşağıdaki gibidir:

- (a) Söz konusu uzman tarafından yapılacak ilave çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında uzmanla mutabakata varmak veya
- (b) Şartlara uygun olarak ilave prosedürler uygulamak.

*Bir Başka Denetçinin, Sorumlu Tarafın veya Ölçüm veya Değerlendirmeyi Yapanın Faydalandığı Uzmanın ya da Bir İç Denetçinin Çalışması* (Bkz.: 53-55 paragrafları)

A136. A121-A135 paragrafları, denetçinin faydalandığı bir uzmanın çalışmasına başvurulması bağlamında yazılmış olsa da bir başka denetçinin, sorumlu tarafın veya ölçüm veya değerlendirmeyi yapanın faydalandığı uzmanın ya da bir iç denetçinin çalışmasına başvurulması konusunda da faydalı bir rehberlik sağlar.

*Yazılı Beyanlar* (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A137. Sözlü beyanların yazılı teyidi, denetçi ile uygun taraf(lar) arasında meydana gelebilecek yanlış anlama ihtimalini azaltır. Denetçi yazılı beyanları genellikle kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden (gözetimden) sorumlu olanlardan talep eder. Bu kişilerden hangisi olacağı örneğin uygun taraf(lar)ın yönetim ve gözetim yapısına bağlıdır. Uygun taraf(lar)ın yönetim ve gözetim yapısı ise farklı kültürel ve hukuki geçmiş ile büyüklük ve sahiplik özelliklerinin etkilerini yansıtacak şekilde, ülkeye ve işletmeye göre farklılık gösterebilir.

A138. Talep edilen diğer yazılı beyanlar aşağıdaki hususları içerebilir:

- Uygun taraf(lar)ın, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına ve toplu olarak- denetime konu bilgiler üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp

varmadıkları. Yazılı beyanda veya ekinde genellikle bu kalemlerin bir özeti yer alır,

- Herhangi bir önemli tahminde bulunmak için kullanılan önemli varsayımların makul olduğu,
- Uygun taraf(lar)ın, denetimle ilgili olarak iç kontrolde yer alan ve bariz biçimde önemsiz ve ilgisiz olmadığını bildikleri tüm eksiklikleri denetçiye bildirmiş oldukları ve
- Sorumlu tarafın ölçüm veya değerlendirmeyi yapandan farklı olması durumunda, sorumlu tarafın dayanak denetim konusuna ilişkin sorumluluğu kabul etmesi.

A139. Uygun taraflarca verilen beyanlar, denetçinin makul çerçevede erişilebilir olmasını bekleyebileceği diğer kanıtların yerini alamaz. Yazılı beyanlar gerekli olan kanıt sağlamalarına rağmen, ele aldıkları konularla ilgili tek başlarına yeterli ve uygun kanıt sağlamaz. Ayrıca denetçinin güvenilir yazılı beyanlar elde etmiş olması, diğer kanıtların niteliğini veya kapsamını etkilemez.

**Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması veya Güvenilir Olmaması (Bkz.: 60 ıncı paragraf)**

A140. Denetçinin yazılı beyanları talep ettiği ancak bu beyanların kendisine sunulmadığı bazı durumlar vardır, örneğin:

- Sorumlu tarafın, ilgili ölçüm veya değerlendirmeyi yürütmek üzere üçüncü bir tarafla sözleşme yapması ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgilere ilişkin güvence denetimini üstlenmesi için denetçiye görevlendirmesi. Sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafla devam eden bir ilişkisi olması gibi bu tür bazı durumlarda sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın talep edilen yazılı beyanları sunmasını sağlayabilir veya sorumlu taraf, makul bir dayanağının olması durumunda bu yazılı beyanları kendisinin sunacağı bir pozisyonda olabilir, ancak diğer hâllerde bu durum geçerli olmayabilir.
- Bir hedef kullanıcının, kamuya açık bilgilere ilişkin bir güvence denetimini üstlenmesi için denetçiye görevlendirmesi ancak sorumlu tarafla, denetçinin yazılı beyan talebine yanıt vermesini temin edecek türde herhangi bir ilişkisinin bulunmaması.
- Güvence denetiminin, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın rızası olmaksızın üstlenilmesi. Denetimin bir mahkeme emrine istinaden üstlenilmesi veya yetkili otorite tarafından belirli bir denetimin, bir kamu sektörü denetçisi tarafından yapılmasını zorunlu kılması, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bu ve benzeri durumlarda, denetçi ulaşacağı sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtlara erişemeyebilir. Böyle bir durumda, bu GDS'nin 66 ncı paragrafı uygulanır.

**Sonraki Olaylar (Bkz.: 61 inci paragraf)**

A141. Bazı güvence denetimlerinde sonraki olaylara ilişkin değerlendirme, dayanak denetim konusunun niteliğinden dolayı ilgisiz olabilir. Örneğin denetimin, belirli bir tarihe ait

istatistiksel (tahmini) bir beyannamenin doğruluğu konusunda bir sonuca ulaşılmasını gerektirmesi durumunda, bu tarih ile güvence raporu tarihi arasında meydana gelen olaylar ulaşılacak sonucu etkilemeyebilir veya beyannamede ya da güvence raporunda bir açıklama yapılmasını gerektirmeyebilir.

A142. 61 inci paragrafta belirtildiği üzere denetçinin, rapor tarihinden sonra denetime konu bilgilerle ilgili herhangi bir prosedür uygulama sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, denetçi raporu tarihinden sonra, denetçi raporu tarihinde kendisine bildirilmiş olsaydı raporunu değiştirmesine yol açacak bir durumdan haberdar olması hâlinde denetçinin; konuyu uygun taraf(lar)la müzakere etmesi veya içinde bulunulan şartlara uygun olarak başka bir adım atması gerekebilir.

#### **Diğer Bilgiler (Bkz.: 62 nci paragraf)**

A143. Önemli bir tutarsızlık tespit etmesi veya önemli bir yanlış izahtan haberdar olması durumunda denetçinin atabileceği uygun adımlar aşağıdaki gibidir:

- Uygun taraftan/taraflardan, kendi hukuk müşaviri gibi uygun niteliğe sahip bir kişiyle istişare etmelerini istemek.
- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Mevzuatla izin verilmesi durumunda denetimden çekilmek.
- Güvence raporundaki önemli tutarsızlığı tanımlamak.

#### **Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bkz.: 63 üncü paragraf)**

A144. Geçerli kıstasların açıklanması, hedef kullanıcılara, denetime konu bilgilerin dayanağı olan çerçeve hakkında fikir verir. Ayrıca bu açıklama, denetime konu bilgilerdeki belirli hususların ne şekilde ele alınacağını belirleyen çeşitli kıstaslar arasında önemli farklılıklar varsa, özellikle önem arz eder.

A145. Denetime konu bilgilerin belirli geçerli kıstasa uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca, denetime konu bilgilerin, yürürlükte olan geçerli kıstasın tüm ilgili hükümlerine uygunluk sağlaması durumunda uygundur.

A146. Geçerli kıstaslara ilişkin kesin olmayan nitelikler veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, “denetime konu bilgiler XYZ hükümlerine büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır”), denetime konu bilgilerin kullanıcılarını yanıltabileceğinden yeterli bir açıklama oluşturmaz.

#### **Güvence Sonucunun Oluşturulması**

##### *Kanıtların Yeterli ve Uygun Olması (Bkz.: 12(1), 64 üncü paragraflar)*

A147. Kanıtlar, denetçinin ulaştığı sonucun ve güvence raporunun desteklenmesi için gereklidir. Kanıtlar, yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan prosedürlerden elde edilir. Bununla birlikte kanıtlar, daha önce yürütülen denetimlerden

(denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin kurulması ve devam ettirilmesine ilişkin kalite kontrol prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kanıtlar, uygun taraf(lar)ın içinden ve dış kaynaklardan elde edilebilir. Ayrıca kanıt olarak kullanılacak bilgiler, uygun taraf(lar)ca istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Kanıtlar, denetime konu bilgilerin unsurlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile denetime konu bilgilerin unsurlarıyla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, uygun taraf(lar)ın talep edilen bir konuda gerekli beyanı sunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum bir kanıt teşkil eder. Güvence sonucu oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur.

- A148. Kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbirleriyle ilişkilidir. Yeterlilik, kanıtın miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan kanıt miktarı, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine ilişkin risklerden (riskler ne kadar yüksekse muhtemelen daha fazla kanıt gerekecektir) ve ilgili kanıtın kalitesinden (kanıtın kalitesi arttıkça daha az kanıt gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla kanıtın elde edilmesi, kanıtın düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.
- A149. Uygunluk, kanıtın kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçinin ulaşacağı sonucun desteklenmesinde kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. Farklı türdeki kanıtların güvenilirliklerine ilişkin genellemeler yapılabilir, ancak bu genellemeler önemli istisnalara tabidir. Kanıtlar uygun taraf(lar) dışındaki kaynaklardan elde edilse dahi, bu kanıtların güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar mevcut olabilir. Örneğin, dış kaynaktan elde edilen bir kanıt, kaynağın yeterli bilgiye sahip olmaması veya tarafsız olmaması durumunda güvenilir olmayabilir. İstisnaların olabileceği kabul edilmekle birlikte, kanıtların güvenilirliğiyle ilgili aşağıdaki genellemelerin yapılması faydalı olabilir:
- Kanıtların, uygun taraf(lar) dışındaki kaynaklardan elde edilmesi durumunda güvenilirliği artar.
  - İlgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.
  - Doğrudan denetçi tarafından elde edilen kanıt, (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen kanıt) dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen kanıttan (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen kanıttan) daha güvenilirdir.
  - Basılı, elektronik ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki kanıt daha güvenilirdir (örneğin, toplantı sırasında tutulan yazılı kayıtlar, tartışılan konulara ilişkin olarak daha sonra yapılacak sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir).

- A150. Farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar. Ayrıca, farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan kanıtlar, kanıtın münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin, uygun taraf(lar) dışındaki bağımsız bir kaynaktan elde edilen doğrulayıcı bilgiler, denetçinin uygun taraftan/taraflardan alınan bir beyandan elde ettiği güvenceyi artırabilir. Aksine, bir kaynaktan elde edilen kanıtın, başka bir kaynaktan elde edilen kanıtla tutarsız olması durumunda denetçi, söz konusu tutarsızlığın giderilmesi için gerekli olan ilave prosedürleri belirler.
- A151. Yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesi açısından; belirli bir dönemi kapsayan denetime konu bilgilere ilişkin güvence elde etmek, genellikle belirli bir tarihe ait denetime konu bilgilere ilişkin güvence elde etmekten daha zordur. Ayrıca, süreçlere ilişkin varılan sonuçlar genelde denetimin kapsadığı dönemle sınırlıdır; denetçi, sürecin ileride öngörülen şekilde işlemeye devam edip etmeyeceği konusunda herhangi bir sonuca varamaz.
- A152. Denetçinin ulaşacağı sonuca dayanak teşkil edecek olan yeterli ve uygun kanıtın elde edilmiş olup olmaması, bir mesleki muhakeme konusudur.
- A153. Bazı durumlarda denetçi, kanıtlardan, planlanan prosedürler yoluyla elde etmeyi beklediği yeterliliği ve uygunluğu elde edemeyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, uygulanan prosedürlerden elde edilen kanıtların, denetime konu bilgilerle ilgili bir sonuca ulaşabilmesi için yeterli ve uygun olmadığını kabul eder. Denetçi:
- Yürütülen çalışmalarını genişletebilir veya
  - İçinde bulunulan şartlar altında, gerekli olduğuna karar verdiği diğer prosedürleri uygulayabilir.

İçinde bulunulan şartlara göre bu iki seçeneğin de uygulanabilir olmaması durumunda denetçi, bir sonuca varmak için yeterli ve uygun kanıt elde edemez. Denetçinin, denetime konu bilgilerin, 49S paragrafında ele alındığı şekilde önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varabileceği bir husustan haberdar olmaması hâlinde bile bu durum ortaya çıkabilir.

*Kanıtların Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 65 inci paragraf)*

- A154. Güvence denetimi, kümülatif ve yinelenen bir süreçtir. Planlanan prosedürleri uygularken elde edilen bir kanıt, denetçinin diğer planlanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Denetçi, beklenen ve planlanan prosedürlere dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler elde edebilir. Örneğin:
- Denetçinin tespit ettiği yanlışlıkların kapsamı belli bilgi kaynaklarının güvenilirliğiyle ilgili yargısını değiştirebilir.
  - Denetçi, ilgili bilgilerdeki eksikliklerin veya çelişkili ya da tutarsız kanıtların farkına varabilir.

- Analitik prosedürlerin denetimin sonuna doğru uygulanmış olması durumunda bu prosedürlerin sonuçları, daha önce farkına varılmamış bir “önemli yanlışlık” riskine işaret edebilir.

Bu tür durumlarda denetçinin planlanan prosedürleri yeniden değerlendirmesi gerekebilir.

A155. Denetçinin nelerin yeterli ve uygun kanıtı oluşturduğuna ilişkin mesleki muhakemesini aşağıdaki gibi etkenler etkiler:

- Denetime konu bilgilerdeki muhtemel yanlışlığın ciddiyeti ve söz konusu yanlışlığın münferit olarak veya diğer muhtemel yanlışlıklarla birlikte denetime konu bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olma ihtimali.
- Uygun taraf(lar)ın bilinen “önemli yanlışlık” risklerine karşı yaptığı işlerin etkinliği.
- Benzer muhtemel yanlışlıklara ilişkin olarak önceki denetimlerden elde edilen deneyim.
- Uygulanan prosedürlerin sonuçları (bu tür prosedürlerin belirli yanlışlıkları tespit edip etmediği dâhil).
- Mevcut bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.
- Kanıtların ikna ediciliği.
- Uygun taraf(lar) ve çevresi hakkında kanaat edinilmesi.

Kapsam Kısıtlamaları (Bkz.: 26 ve 66 ncı paragraflar)

A156. Bir kapsam kısıtlaması aşağıdaki hususlardan kaynaklanabilir:

- (a) Uygun taraf(lar)ın kontrolü dışındaki durumlar. Örneğin, denetçinin incelenmesini gerekli gördüğü belgeler kazara yok edilmiş olabilir,
- (b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlaması ile ilgili durumlar. Örneğin, denetçinin gözlemlenmesini gerekli gördüğü fiziki bir süreç, denetçinin yürüttüğü denetimden önce meydana gelmiş olabilir veya
- (c) Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf veya denetimi yaptıran tarafın denetçi üzerinde uyguladığı -denetçinin şartlara göre önemli olduğunu düşündüğü bir prosedürü uygulamasının engellenmesi gibi- kısıtlamalar. Bu tür kısıtlamaların denetim üzerinde -denetçinin güvence denetimi riski ile denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin değerlendirmelerine yönelik etkiler gibi- farklı etkileri olabilir.

A157. Denetçinin alternatif prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun kanıt elde edebildiği durumlarda belirli bir prosedürün uygulanamaması herhangi bir kapsam kısıtlaması teşkil etmez.

A158. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler, tanım gereği, makul güvence denetiminde uygulanması gereken prosedürlere göre daha sınırlıdır. Sınırlı güvence

denetimine ilişkin sözleşmeyi kabul etmeden önce var olduğu bilinen kısıtlamalar, güvence denetiminin ön şartlarının sağlanmış olup olmadığını, bilhassa denetimin kanıta ulaşabilme özelliği taşıyıp taşımadığını (Bkz.: 24(b)(iv) paragrafı) ve makul bir hedefe (Bkz.: 24(b)(vi) paragrafı) sahip olup olmadığını değerlendirirken üzerinde durulması gereken hususlardır. Sınırlı güvence denetimine ilişkin sözleşme kabul edildikten sonra uygun taraf(lar)ın ek bir kısıtlama getirmesi durumunda, mevzuatın izin vermesi hâlinde denetimden çekilmek uygun olabilir.

## **Güvence Raporunun Hazırlanması**

### *Güvence Raporunun Şekli (Bkz.: 67-68 inci paragraflar)*

- A159. Ulaşılan sonuçların yazılı bir raporla desteklenmeksizin sözlü veya başka bir şekilde ifade edilmesi yanlış anlamalara yol açabilir. Bu nedenle denetçi, beraberinde yazılı bir güvence raporu sunmaksızın sadece sözlü raporlama yapamaz veya sembol kullanamaz (yazılı raporun, sözlü rapor sunulduğu veya semboller kullanıldığı her an erişilebilir olması gerekir). Örneğin kullanılacak sembolden, internet üzerinden yazılı güvence raporuna köprü/bağlantı oluşturulabilir.
- A160. Bu GDS, tüm güvence denetimlerinin raporlanması için standart bir format öngörmez. Bunun yerine, güvence raporunun içereceği temel unsurları belirler. Güvence raporları, her denetimin kendine özgü şartlarına uygun şekilde oluşturulur. Denetçi; başlıklar, paragraf numaraları ve koyu renkli metin gibi dizgisel araçlardan ve güvence raporunun açıklık ve okunaklılığını artıracak başka mekanizmalardan faydalanabilir.
- A161. Denetçi, hedef kullanıcılarla etkin bir iletişim sağlanmasını kolaylaştıracak şekilde “kısa rapor” veya “uzun rapor” biçimlerinden birine göre raporlama yapabilir. “Kısa raporlar” genelde yalnızca temel unsurlardan oluşur. “Uzun raporlar” ise denetçinin ulaştığı sonucu etkilemeye yönelik olmayan başka bilgileri ve açıklamaları da içerir. “Uzun raporlarda”, temel unsurların dışında denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan geçerli kıstaslar, denetimin belli yönleriyle ilgili bulgular, denetçinin ve denetim sürecine dâhil olan diğer kişilerin nitelikleri ve tecrübelerine ilişkin ayrıntılar, önemlilik seviyelerine ilişkin açıklama ve bazı durumlarda öneriler detaylı olarak açıklanabilir. Denetçi hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları için bu tür bilgilerin sunulmasının önemini değerlendirmeyi faydalı bulabilir. 68 inci paragrafta belirtildiği üzere, ek bilgiler denetçinin ulaştığı sonuçtan açık bir şekilde ayrı olarak verilir ve uygun ifadeler kullanılır (ki kullanıcının dikkatinin denetim sonucundan uzaklaşmaması hedeflenmektedir).

### *Güvence Raporunun İçeriği*

#### *Başlık (Bkz.: 69(a) paragrafı)*

- A162. Uygun bir başlık, güvence raporunun, niteliğinin belirlenmesine ve denetçiyle aynı etik hükümlere uyma zorunluluğu bulunmayan kişiler gibi başka kişiler tarafından yayımlanan rapordan ayırt edilmesine yardımcı olur.

Muhatap (Bkz.: 69(b) paragrafı)

A163. Muhatap, güvence raporunun yöneltileceği taraf veya tarafları tanımlar. Güvence raporunun muhatabı genel olarak denetimi yaptıran taraftır, ancak bazı durumlarda başka hedef kullanıcılar da bulunabilir.

Denetime Konu Bilgiler ve Dayanak Denetim Konusu (Bkz.: 69(c) paragrafı)

A164. Denetime konu bilgilerin ve -uygun hâllerde- dayanak denetim konusunun belirtilmesi ve açıklanması aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesinin ilişkili olduğu tarih veya zaman dilimi.
- Uygun hâllerde, dayanak denetim konusunun ilişkili olduğu sorumlu taraf veya sorumlu tarafa bağlı birimin adı.
- Dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgilerin, hedef kullanıcıların bilmesi gereken özelliklerine ve bu özelliklerin dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin kesinliğini veya mevcut kanıtların ikna ediciliğini ne şekilde etkileyebileceğine ilişkin bir açıklama. Örneğin:
  - Denetime konu bilgilerin nicel veya nitel, öznel veya nesnel, ileriye yönelik veya geriye dönük olma seviyesi.
  - Farklı dönemler itibarıyla denetime konu bilgilerin karşılaştırılabilirliğini etkileyen, dayanak denetim konusundaki veya diğer denetimin şartlarındaki değişiklikler.

Geçerli Kıstaslar (Bkz.: 69(ç) paragrafı)

A165. Güvence raporunda, dayanak denetim konusunun ölçüldüğü veya değerlendirildiği geçerli kıstaslar tanımlanır, böylece denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı hedef kullanıcılar tarafından anlaşılabilir. Güvence raporu, geçerli kıstasları içerebilir veya -denetime konu bilgilerin geçerli kıstasları içermesi ya da bu kıstasların rahat ulaşılabilir bir kaynaktan başka şekilde erişilebilir olması durumunda- güvence raporu bunlara atıfta bulunabilir. İçinde bulunulan şartlara göre;

- Geçerli kıstasların kaynağının ve geçerli kıstasların mevzuatla düzenlenip düzenlenmediğinin veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayınlanmış, diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusu bağlamında belirlenmiş kıstaslar olup olmadığının (değilse, neden uygun kabul edildiğinin) açıklanması,
- Geçerli kıstasların çok sayıda yöntem arasında seçim yapılmasına izin vermesi durumunda, kullanılan ölçüm veya değerlendirme yöntemlerinin açıklanması,
- Denetimin şartları çerçevesinde geçerli kıstasların uygulanması sırasında yapılan her tür önemli yorumun açıklanması,

- Kullanılan ölçüm veya değerlendirme yöntemlerinde herhangi bir değişiklik olup olmadığının açıklanması, uygun olabilir.

#### Yapısal Kısıtlamalar (Bkz.: 69(d) paragrafı)

A166. Bazı durumlarda, yapısal kısıtlamaların güvence raporunun hedef kullanıcıları tarafından iyi anlaşıldığı beklenebilirken, bazı durumlarda ise güvence raporunda kısıtlamalara açık bir şekilde atıfta bulunulması uygun olabilir. Örneğin, iç kontrolün etkinliğiyle ilgili bir güvence raporunda, etkinliğe ilişkin değerlendirmenin geçmiş döneme yönelik olduğu -değişen koşullar nedeniyle iç kontrolün yetersiz hâle gelmesi veya politika ve prosedürlere uygunluğun azalması riskinden dolayı- gelecek dönemlere yönelik geçerli olmayacağının belirtilmesi uygun olabilir.

#### Belirli (Özel) Bir Amaç (Bkz.: 69(e) paragrafı)

A167. Bazı durumlarda dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek için uygulanan geçerli kıstaslar belli bir amaca yönelik olarak tasarlanabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, düzenleme/gözetim amacıyla tasarladığı belirli kıstasların kullanımını belli işletmelere zorunlu tutabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için güvence raporu okuyucularının dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka bir amaca uygun olamayabileceğine çeker.

A168. Denetçi, 69(e) paragrafında zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, güvence raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Bu durum, örneğin tabi olunan mevzuat gibi denetimin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak, güvence raporunun dağıtımının veya kullanımının kısıtlanması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bir güvence raporu bu şekilde kısıtlanabilirken, belli bir kullanıcı veya amaca ilişkin herhangi bir kısıtlamanın olmaması, tek başına, söz konusu kullanıcı veya amaçla ilgili olarak yasal sorumluluğun denetçi tarafından üstlenildiğini ifade etmez. Yasal bir sorumluluğun üstlenilip üstlenilmemesi her bir vakaya ilişkin şartlara ve ilgili ülke düzenlemelerine bağlıdır.

#### İlgili Sorumluluklar (Bkz.: 69(f) paragrafı)

A169. İlgili sorumlulukların tanımlanması;

- Sorumlu tarafın dayanak denetim konusundan sorumlu olduğu,
- Ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülmesi veya değerlendirilmesinden sorumlu olduğu ve
- Denetçinin görevinin denetime konu bilgilere ilişkin bu kişilerden bağımsız olarak sonuç beyan etmek olduğu,

konularında hedef kullanıcıların bilgilendirilmesini sağlar.

Denetimin, GDS 3000 ve Denetimin Konusuna Özgü Bir GDS Uyarınca Yürütülmesi (Bkz.: 69(g) paragrafı)

A170. Denetimin konusuna özgü bir GDS'nin, denetime konu bilgilerin yalnızca belli bir bölümü için uygulandığı durumda, hem denetimin konusuna özgü GDS'nin hem de GDS 3000'in belirtilmesi uygun olabilir.

A171. Muğlak ifadeler içeren veya sınırlayıcı nitelikteki bir ifade (örneğin, “denetim, GDS 3000 referans alınarak yürütülmüştür”) güvence raporu kullanıcılarını yanlış yönlendirebilir.

Geçerli Kalite Kontrol Hükümleri (Bkz.: 69(ğ) paragrafı)

A172. Güvence raporundaki geçerli kalite kontrol hükümlerine ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

Denetim şirketi, Kalite Kontrol Standardı 1 hükümlerini uygulamakta ve bu doğrultuda etik hükümler, mesleki standartlar ve geçerli mevzuat hükümlerine uygunluk konusunda yazılı politika ve prosedürler dâhil, kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

Bağımsızlık Hükümlerine ve Diğer Etik Hükümlere Uygunluk (Bkz.: 69(h) paragrafı)

A173. Güvence raporundaki etik hükümlere uygunluğa ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine bina edilmiş olan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurullardaki bağımsızlık hükümlerine ve diğer etik hükümlere uygun davranmış bulunmaktayız.

Yürütülen Çalışmanın Özeti (Bkz.: A6 ve 69(ı) paragrafları)

A174. Yürütülen çalışmanın özeti, denetçinin ulaştığı sonucun hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasına yardımcı olur. Güvence denetimlerinin çoğu için teorik olarak, prosedürlerde sonsuz bir çeşitlilik/kombinasyon olması muhtemeldir. Ancak uygulamada, bu prosedürlerin belirsizliğe yol açmayacak şekilde açık ve net olarak aktarımı zordur. Kurum tarafından yayımlanan diğer düzenlemeler, özeti hazırlanması konusunda denetçilere fayda sağlayabilir.

A175. Herhangi bir GDS'nin, belli bir dayanak denetim konusu için, prosedürlere yönelik rehberlik sağlamaması durumunda, yürütülen çalışmanın daha ayrıntılı bir açıklamasına özetinde yer verilebilir. Özete, yürütülen çalışmanın geçerli kıstasların uygunluğuna ilişkin değerlendirme yapılmasını da kapsadığı yönünde bir ifade eklenmesi uygun olabilir.

A176. Sınırlı güvence denetiminde yürütülen çalışmanın özeti, genelde makul güvence denetimine kıyasla daha ayrıntılıdır ve prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kısıtlamalar söz konusu özetinde tanımlanır/açıklanır. Çünkü, “uygulanan prosedürlere dayanarak denetçinin denetime konu bilgilerin önemli

yanlılık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan önemli bir hususun dikkatini çekip çekmediğini” ortaya koyan ifade biçimine sahip bir sonucun anlaşılması için, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının kavranması önem arz eder. Yürütülen çalışmanın özetinde, makul güvence denetiminde uygulanması beklenen ancak sınırlı güvence denetiminde uygulanmayan prosedürlere işaret edilmesi de uygun olabilir. Ancak, denetçinin güvence denetimi riski konusunda sahip olması gereken anlayış ve değerlendirme makul güvence denetimlerinden daha kısıtlı olduğu için bu tür prosedürlerin tamamının tanımlanması mümkün olmayabilir.

A177. Yürütülen çalışmanın özetinde verilmesi gereken ayrıntı düzeyi belirlenirken göz önünde bulundurulacak etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- İşletmenin içinde bulunduğu şartlar (örneğin; işletme faaliyetlerinin, sektördeki benzer işletmelerle karşılaştırıldığında farklılık gösteren niteliği).
- Uygulanan prosedürlerin niteliğini ve kapsamını etkileyen denetime özgü şartlar.
- Hedef kullanıcıların, piyasa uygulamalarına veya mevzuata dayanarak, raporda sunulacak ayrıntı düzeyine ilişkin beklentileri.

A178. Özetin, denetçinin ulaştığı sonucun dayanağını oluşturan çalışmanın hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasına olanak sağlayacak şekilde tarafsız bir biçimde yazılması önemlidir. Birçok durumda özet, çalışma planının tamamının detaylı bir şekilde verilmesini içermez; öte yandan özete belirsizliğe yol açacak düzeyde kısa özetlenmiş veya fazla abartılı ya da süslü ifadelerle yazılmamış olması da önemlidir.

Denetçinin Ulaştığı Sonuç (Bkz.: 12(i)(i)(a), 69(i) paragrafları)

A179. Makul güvence denetimlerinde, sonucun verilmesinde kullanılacak uygun ifadelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstas kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre işletme, tüm önemli yönleriyle XYZ mevzuatına uygunluk sağlamaktadır”,
- Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre, işletmenin finansal performans tahmini, XYZ kıstasları esas alınmak suretiyle tüm önemli yönleriyle doğru bir şekilde hazırlanmıştır” veya
- Uygun tarafın bildirdiği bir beyan kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanı, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde ifade edilmiştir” veya “Görüşümüze göre, [uygun tarafın] kilit performans göstergelerinin XYZ kıstaslarına uygun olarak hazırlandığı yönündeki beyanı tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde ifade edilmiştir.”

A180. Güvence raporunun, hedef kullanıcıların farkında olması/bilmesi gereken dayanak denetim konusunun belli özelliklerine ilişkin bir açıklama içermesi durumunda, hedef

kullanıcıların denetçinin ulaştığı sonucun okunacağı bağlam konusunda bilgilendirilmesi uygun olabilir. Örneğin, denetçinin ulaştığı sonuç şu şekilde bir ifade içerebilir: “Bu sonuç, bu bağımsız güvence raporunun başka bir bölümünde yer alan hususlar esas alınarak oluşturulmuştur”.

A181. Sınırlı güvence denetimlerinde, sonucun verilmesinde kullanılabilecek uygun ifadelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [işletmenin] tüm önemli yönleriyle XYZ mevzuatına uygunluk sağlamadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”
- Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda, “Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, XYZ kıstaslarına uygun olması için kilit performans göstergelerinin değerlendirmesine yönelik yapılması gerekli herhangi önemli bir değişiklik dikkatimizi çekmemiştir.” veya
- Uygun tarafın bildirdiği bir beyan kullanılarak ifade edildiği durumlarda, “Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [uygun tarafın] [işletmenin] XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde beyan edilmediğine sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”

A182. Dayanak denetim konusu için faydalı olabilecek ifade biçimleri aşağıdakilerden biri veya birkaçının bileşimi şeklinde olabilir:

- Uygunluk denetimleri için: “uygun olarak” veya “uyarınca”.
- Geçerli kıstasların, denetime konu bilgilerin hazırlanması veya sunumuna yönelik bir metodolojiyi veya süreci tanımladığı denetimler için: “Doğru bir şekilde hazırlanmıştır”.
- Gerçeğe uygun sunum ilkelerinin geçerli kıstaslarda yer aldığı denetimler için: “Gerçeğe uygun bir biçimde beyan edilmiştir”.

A183. Olumlu sonuç dışındaki sonuçlar veya olumlu sonuç dışında sonuç bildirilmesine yol açan husus(lar) içeren paragrafların üst kısmına bir başlık eklenmesi, denetçi raporunun anlaşılabilirliğini artırır. Uygun başlık olarak, -uygun hâllerde- “Sınırlı Olumlu Sonuç”, “Olumsuz Sonuç” veya “Sonuç Bildirmekten Kaçınma” ve “Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı”, “Olumsuz Sonucun Dayanağı” başlıkları örnek olarak verilebilir.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 69(j) paragrafı)

A184. Denetçinin imzası, mevzuata uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, denetçinin imzasına ek olarak denetçinin denetçi raporunda mesleki unvanını veya denetçinin ya da -uygun hâllerde- bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Tarih (Bkz.: 69(k) paragrafı)

A185. Güvence raporuna tarihin eklenmesi hedef kullanıcıları; denetçinin, o tarihe kadar meydana gelen olayların, denetime konu bilgiler ve güvence raporu üzerindeki etkisini değerlendirmiş olduğu hususunda bilgilendirir.

*Güvence Raporunda Denetçinin Faydalandığı Uzmanla Atıfta Bulunulması* (Bkz.: 70 inci paragraf)

A186. Bazı durumlarda mevzuat, kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması gibi hedeflerle güvence raporunda denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasına atıfta bulunulmasını gerekli kılabılır. Bu atıf diğer durumlarda da uygun olabilir. Örneğin; uzun raporlardaki bulgular için uzman çalışmasının tamamlayıcı olması durumunda veya olumlu dışında bir sonuç bildirildiğinde sonucun niteliğinin açıklanması için atıf yapılabilir.

A187. Bununla birlikte denetçi, bildirilen sonuçtan tek başına sorumludur ve uzman çalışmasından faydalanılmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Dolayısıyla, güvence raporunda denetçinin faydalandığı bir uzmana atıfta bulunulması durumunda, raporda söz konusu uzmanın sürece katılmasından dolayı denetçinin bildirilen sonuca ilişkin sorumluluğunun azaldığını ima eden herhangi bir ifade biçimine başvurulması önemlidir.

A188. Uzun raporda denetimin, ilgili alanda uzmanlığa sahip kişiler ve güvence uzmanlarını içeren, uygun niteliğe sahip personel tarafından yürütüldüğüne yönelik genel bir atıf, muhtemelen sorumluluğu azaltma yönünde bir yanlış anlaşılmaya neden olmayacaktır. Ancak, bağlama ilişkin bilgilerin minimum düzeyde verilebildiği veya denetçinin faydalandığı uzmana ismen atıfta bulunulan kısa raporlarda yanlış anlaşılma potansiyeli daha yüksektir. Dolayısıyla bu tür durumlarda, güvence raporunda, uzman katılımından dolayı denetçinin ifade edilen sonuca ilişkin sorumluluğunun azalacağı anlamının çıkarılmasını önlemek için ek ifadelere ihtiyaç duyulabilir.

**Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar** (Bkz.: 74-77 nci paragraflar, Ek)

A189. “Yaygın” ifadesi, yanlışlıkların denetime konu bilgiler üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun kanıt elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların muhtemel etkilerini tanımlar. Denetçinin mesleki muhakemesine göre denetime konu bilgiler üzerindeki yaygın etkiler:

- (a) Denetime konu bilgilerin belirli yönleriyle sınırlı değildir,
- (b) Sınırlı olmaları durumunda, denetime konu bilgilerin önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler ya da
- (c) Açıklamalara ilişkin olarak, hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlaması açısından temel teşkil ederler.

A190. İlgili hususun niteliği ve denetime konu bilgiler üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi, bildirilen sonucun türünü etkiler.

A191. Sınırlı olumlu sonuç, olumsuz sonuç ve sonuç bildirmekten kaçınmaya ilişkin verilebilecek örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Sınırlı olumlu sonuç (önemli yanlışlık içeren sınırlı güvence denetimlerine ilişkin bir örnek) – “Raporumuzun Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı bölümünde açıklanan hususun etkisi dışında, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”
- Olumsuz sonuç (önemli ve yaygın yanlışlık içeren makul güvence ve sınırlı güvence denetimlerine bir örnek) – “Raporumuzun Olumsuz Sonucun Dayanağı bölümünde açıklanan hususun öneminden dolayı, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanı gerçeğe uygun bir biçimde sunulmamıştır.”
- Sonuç bildirmekten kaçınma (önemli ve yaygın bir kapsam kısıtlaması bulunan makul güvence ve sınırlı güvence denetimlerine bir örnek) – “Raporumuzun Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde açıklanan hususun öneminden dolayı, [uygun tarafın] beyanı hakkında bir sonuca varabilmemizi sağlayacak yeterli ve uygun kanıt elde edemedik. Dolayısıyla bu beyan ile ilgili herhangi bir sonuç bildirmemekteyiz.”

A192. Bazı durumlarda, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini belirleyebilir ve doğru bir şekilde açıklayabilir. Örneğin, bir uygunluk denetiminde ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, mevzuata aykırılık durumlarını doğru bir şekilde açıklayabilir. Bu tür durumlarda, 76 ncı paragraf denetçinin sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirerek ya da olumlu sonuç bildirip aynı zamanda güvence raporunda özel atıf yapmak suretiyle ilgili hususu vurgulayarak, hedef kullanıcıların dikkatini önemli yanlışlığa ilişkin açıklamaya çekmesini zorunlu kılar.

#### **Diğer İletişim Sorumlulukları** (Bkz.: 78 inci paragraf)

A193. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetimi yaptıran taraf veya diğer taraflara bildirilmesi uygun olabilecek hususlar arasında, gerçekleşmiş veya şüphelenilen hile ve denetime konu bilgilerin hazırlanmasındaki taraflılık gösterilebilir.

#### *Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim*

A194. Etik hükümler, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasından uygun kademedeki kişilere rapor edilmesini zorunlu kılan bir hüküm içerebilir. Bazı ülkelerde ise mevzuat, denetçinin belirli hususları sorumlu tarafa, yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir. İşletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirim yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara

paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığı yetkili otoriteye bildirmekle yükümlü olduğu durumda, bu hususa dikkat etmesi gerekmektedir. Bu tür durumlarda denetçinin değerlendireceği hususlar karmaşık olabilir ve denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.

*Mevzuata İlişkin Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yetkili Kuruma Rapor Edilmesi*

A195. Mevzuat veya etik hükümler;

- (a) Denetçinin, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmesini gerektirebilir ve
- (b) İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olup olmadığı konusunda sorumluluklar yükleyebilir.<sup>8</sup>

A196. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın yetkili bir kuruma rapor edilmesi;

- (a) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçinin rapor etmesini gerektirmesi,
- (b) Denetçinin, etik hükümler uyarınca rapor etmenin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karşı atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi veya
- (c) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçiye böyle bir hak vermesi, hâlinde gerekli veya uygun olabilir.

A197. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların mevzuat veya etik hükümler uyarınca rapor edilmesi, denetçinin denetimi yürütürken karşılaştığı veya haberdar edildiği ancak denetime konu bilgileri etkilemeyen aykırılıkların rapor edilmesini içerebilir. Bu GDS uyarınca denetçinin, denetime konu bilgileri etkileyen mevzuat dışındaki mevzuat bilgisine sahip olması beklenmez. Ancak mevzuat veya etik hükümler, bu tür bir aykırılığa karşılık verirken denetçiden bilgisini, mesleki muhakemesini ve uzmanlığını kullanmasını bekleyebilir. Bir eylemin/fiilin gerçek anlamda aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan başka bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

A198. Bazı durumlarda, mevzuattaki veya etik hükümlerdeki sır saklama yükümlülüğü, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesine izin vermeyebilir. Diğer durumlarda, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesi, etik hükümler uyarınca sır saklama yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilmeyecektir.<sup>9</sup>

A199. Denetçi; denetim şirketi içerisinde danışmanlık almayı (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinde), atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı veya gizlilik esasına bağlı

<sup>8</sup> Etik Kurallar, 225.51 ve 225.52 nci bölümler

<sup>9</sup> Etik Kurallar, 140.7 ve 225.53 üncü bölümler

kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama yükümlülüğü ihlal edilmediği müddetçe).<sup>10</sup>

**Belgelendirme (Bkz.: 79-83 üncü paragraflar)**

- A200. Belgelendirme, mesleki muhakeme gerektiren tüm önemli hususlar üzerinde denetçinin karar vermeye yönelik düşüncelerinin/gerekçelerinin ve ilgili sonuçların bir kaydını içerir. İlke veya mesleki muhakemeyle ilgili zor soruların olması durumunda, sonuca ulaştığı esnada denetçi tarafından bilinen ilgili durumları içeren çalışma kâğıtları, denetçinin bilgisini gösterme konusunda yardımcı olabilir.
- A201. Denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Aynı şekilde çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının, ilk veya tamamlanmamış görüşleri yansıtan notların, yazım hataları veya başka hatalardan dolayı düzeltilen belgelerin düzeltme öncesine ait kopyalarının ve belgelerin ikinci nüshalarının, çalışma kâğıtlarına eklenmesi gerekmez.
- A202. Hazırlanacak ve saklanacak belgelerin kapsamını değerlendirmek amacıyla mesleki muhakemede bulunurken denetçi, denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, yürütülen çalışmayı ve alınan temel kararların (denetimin ayrıntılı yönleri hariç) dayanağını anlayabilmesine olanak sağlamak için ne yapılması gerektiği üzerinde durabilir. Söz konusu tecrübeli denetçinin denetimin ayrıntılı yönleri hakkında fikir sahibi olabilmesi için, çalışma kâğıtlarını hazırlayan denetçi ile bu konuları görüşmesi gerekebilir.
- A203. Belgelendirme, aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir:
- Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özellikleri,
  - Denetim çalışmasını kimin yürüttüğü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarih,
  - Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiği, ilgili gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı ile
  - Önemli hususlara ilişkin uygun taraf(lar) ve diğer taraflarla yapılan müzakereler; bu hususların niteliği ile müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığı.
- A204. Belgelendirme, aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir:
- Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlar ve bu sorunların nasıl çözüldüğü.
  - Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakereler.

---

<sup>10</sup> Etik Kurallar, 225.55 inci bölüm

- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlar.
- Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar.

#### *Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi*

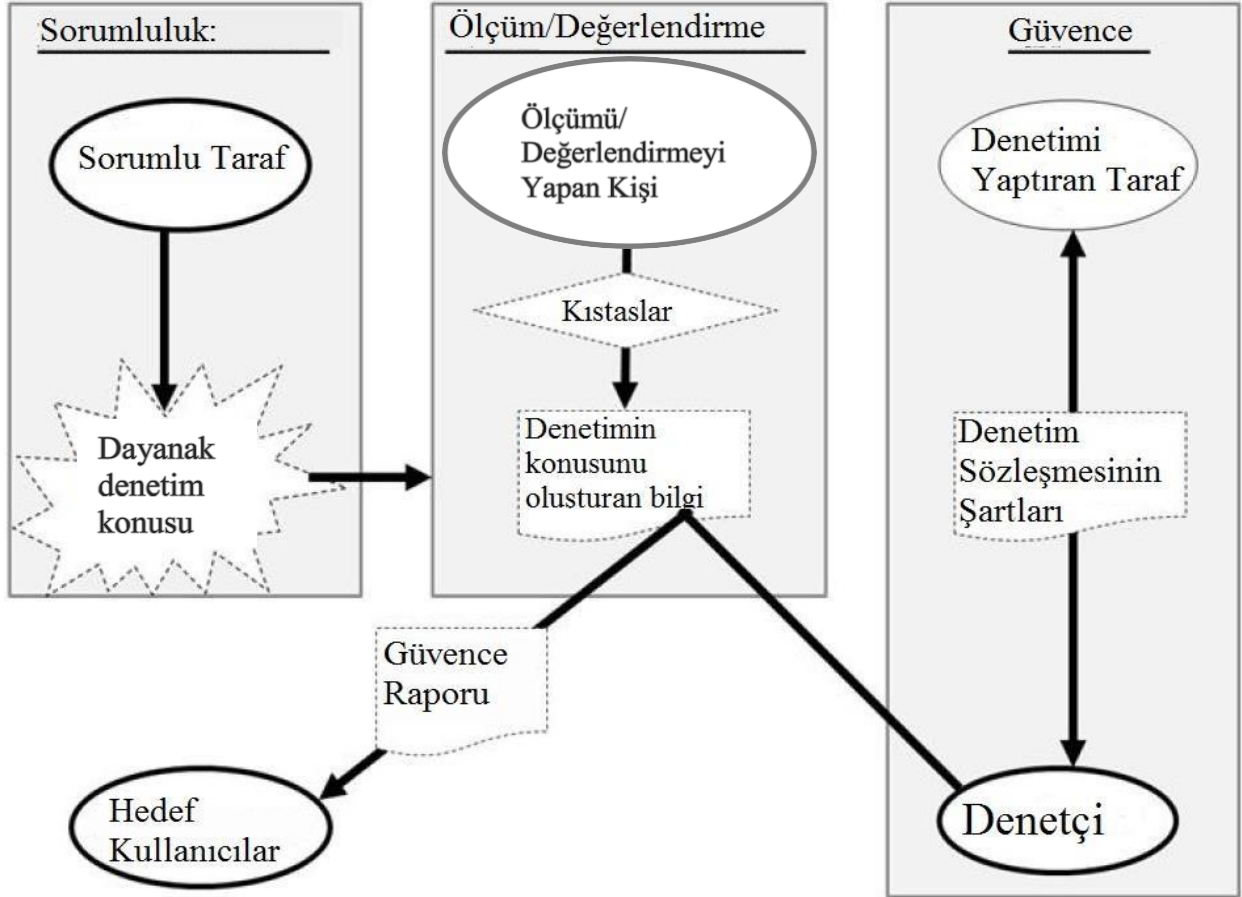
- A205. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.<sup>11</sup> Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, güvence raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.<sup>12</sup>
- A206. Güvence raporu tarihinden sonra çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması, yeni prosedürlerin uygulanmasını veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalışma kâğıtlarında değişiklikler yapılabilir. Bu tür değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması.
  - Çalışma kâğıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalışma kâğıtlarına çapraz referanslar verilmesi.
  - Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecine ilişkin kontrol listelerinin imzalanması,
  - Güvence raporu tarihinden önce elde edilen ve denetim ekibinin ilgili üyeleriyle müzakere edilen ve mutabakata varılan kanıtların belgelendirilmesi.
- A207. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarını saklamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.<sup>13</sup> Güvence denetimleri için çalışma kâğıtlarını saklama süresi, normalde güvence raporu tarihinden başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.<sup>14</sup>

<sup>11</sup> KKS 1, 45 inci paragraf

<sup>12</sup> KKS 1, A54 paragrafi

<sup>13</sup> KKS 1, 47 nci paragraf

<sup>14</sup> KKS 1, A61 paragrafi

**Görev ve Sorumluluklar**

1. Tüm güvence denetimlerinde en az üç taraf bulunur: sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar. Denetim şartlarına bağlı olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın veya denetimi yaptıran tarafın da ayrı ayrı görevleri olabilir.
2. Aşağıda yer alan görevlerin güvence denetimiyle ne şekilde ilişkilendirildiği yukarıdaki şekilde gösterilmiştir:
  - (a) Sorumlu taraf, dayanak denetim konusundan sorumludur.
  - (b) Ölçümü veya değerlendirmeyi yapan taraf; denetime konu bilgileri meydana getiren, dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik kıstasları kullanır.
  - (c) Denetimi yaptıran taraf, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde denetçiyle mutabakata varır.
  - (ç) Denetçi, sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgilere ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere yeterli ve uygun kanıtı elde eder.

- (d) Hedef kullanıcılar, denetime konu bilgileri esas almak suretiyle çeşitli kararlar alır. Hedef kullanıcılar; denetçinin, güvence raporunu kullanmalarını beklediği kişi(ler), kurum(lar) veya gruptur/gruplardır.

3. Yukarıda belirtilen görevler hakkında aşağıdaki çıkarımlar yapılabilir:

- Her bir güvence denetiminde, denetçinin yanı sıra en az bir sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar bulunur.
- Denetçi; sorumlu taraf, denetimi yaptıran taraf veya hedef kullanıcı olamaz.
- Doğrudan denetimlerde denetçi, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftır.
- Doğrulama hizmetlerinde; sorumlu taraf ya da denetçi dışındaki başka biri, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf olabilir.
- Denetçinin; dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği denetimler, doğrudan denetimdir. Bu denetimlerin niteliği, ölçüm veya değerlendirmeye ilişkin sorumluluğu üstlenen bir başka kişi tarafından doğrulama hizmetine dönüştürülemez. Örneğin; sorumlu taraf, denetime konu bilgilere, sorumluluğu kabul ettiğine dair bir beyan eklemek suretiyle böyle bir şey yapamaz.
- Sorumlu taraf, aynı zamanda denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Doğrulama hizmetlerinin birçoğunda, sorumlu taraf aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir. İşletmenin sürdürülebilirlik uygulamalarıyla ilgili hazırladığı bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmesi için denetçi görevlendirmesi bu duruma örnek olarak verilebilir. Sorumlu tarafın ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftan farklı olduğu duruma örnek olarak ise denetçinin, bir kamu kuruluşu tarafından özel bir şirketin sürdürülebilirlik uygulamalarıyla ilgili hazırlanmış bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmek üzere görevlendirilmesi gösterilebilir.
- Doğrulama hizmetlerinde, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgiler hakkında denetçiye yazılı bir beyan sunar. Ancak, denetimi yaptıran tarafın aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf olmadığı bazı durumlarda, denetçi bu tür bir beyanı elde edemeyebilir.
- Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir; ancak tek hedef kullanıcı olamaz.
- Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcılar aynı işletmeden veya farklı işletmelerden olabilir. Aynı işletmeden olan hedef kullanıcılara örnek olarak, iki kademeli bir kurul yapısında gözetim kurulunun, söz konusu işletmenin yönetim kurulu tarafından verilen bilgilere ilişkin güvence sağlanmasını istemesi gösterilebilir. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcıların ihtiyaçları arasındaki ilişkinin belli bir denetim bağlamında ele alınması gerekir ve bu ilişki geleneksel

şekilde tanımlanmış sorumluluk alanlarından farklılık gösterebilir. Örneğin, bir işletmenin kıdemli yöneticileri (bir hedef kullanıcı), daha alt bir yönetim kademesinin (sorumlu taraf) doğrudan sorumlu olduğu ancak nihai sorumluluğun kıdemli yöneticilerde olduğu, işletme faaliyetlerinin belli bir yönü hakkında güvence denetimi yapması için bir denetçi tayin edebilir.

- Denetimi yaptıran taraf aynı zamanda sorumlu taraf değilse, hedef kullanıcı olabilir.

4. Denetçinin ulaştığı sonuç aşağıdaki şekillerde ifade edilebilir:

- Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,
- Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar veya
- Uygun tarafın verdiği beyan.

5. Sorumlu taraf dışında herhangi bir hedef kullanıcının olmaması ve GDS'lerin diğer tüm hükümlerinin yerine getirilmiş olması durumunda denetçi ve sorumlu taraf, bir denetimde GDS ilkelerini uygulamak üzere mutabakata varabilir. Bu tür durumlarda denetçi raporu, raporun kullanımını sorumlu tarafla kısıtlayan bir açıklama içerir.



**TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

**GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3410**

***SERA GAZI BEYANLARINA İLİŞKİN GÜVENCE DENETİMLERİ***

## 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 genel bilgilerin küçük bir bölümünü oluşturduğu durumlar dışında- SG beyanı ile ilgili olarak uygulanan güvence prosedürleri için geçerlidir ve
  - (b) GDS 3000<sup>1</sup> (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<sub>x</sub>) ve kükürt dioksit (SO<sub>2</sub>) gibi SG emisyonları dışındaki emisyon beyanları. Bununla birlikte bu GDS bu tür denetimler için rehberlik sağlayabilir,<sup>2</sup>
  - (b) Ürün yaşam döngüsü “ayak izi”, kuramsal “dayanak” bilgiler ve emisyon verilerine dayanan kilit performans göstergeleri gibi SG ile ilgili diğer bilgiler (Bkz.: A3 paragrafı) veya

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

<sup>2</sup> NO<sub>x</sub> (diğer bir ifadeyle NO ve NO<sub>2</sub>; SG azot oksitten -N<sub>2</sub>O- farklıdır) ve SO<sub>2</sub> iklim değişikliğiyle değil “asit yağmurlarıyla” ilişkilendirilmektedir.

- (c) Diğer işletmeler tarafından emisyon mahsupları olarak kullanılan karbon 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.<sup>3</sup>

#### *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.<sup>4</sup> 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.<sup>5</sup> 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

<sup>3</sup> GDS 3000, 12(i)(ii) paragrafı

<sup>4</sup> GDS 3000, 12(i)(i) paragrafı

<sup>5</sup> 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.<sup>6</sup> GDS 3000 ayrıca sorumlu denetçinin; Kalite Kontrol Standardı 1'i (KKS 1)<sup>7</sup> veya asgari olarak KKS 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, 1/1/2021 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.

<sup>6</sup> GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

<sup>7</sup> GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları ve KKS 1, "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol"

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

## Tanımlar

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

- (a) Arındırma: İşletmenin belli bir dönem boyunca atmosferden arındırdığı ya da tutulmamış veya bir tutucuya/arıtıcıya yönlendirilmemiş olsaydı atmosfere yayılacak olan SG'lerdir (Bkz.: A14 paragrafı).
- (b) Baz yıl: İşletmenin emisyonlarının zaman içerisinde karşılaştırıldığı birden çok yılın ortalaması veya belirli bir yıldır.
- (c) 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.
- (ç) Emisyonlar: İlgili dönem boyunca; atmosfere yayılmış olan veya bir tutucuya/arıtıcıya 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).
- (d) Emisyon mahsubu: İşletmenin SG beyanında yer alan ve bildirilen toplam emisyonlardan mahsup edilen ancak silinmeyen bir kalemdir; çoğunlukla karbon ofset 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).
- (e) Emisyon ticareti sistemi: SG emisyonlarını azaltmak amacıyla, ekonomik teşvikler sağlayarak bu gazları kontrol etmek için kullanılan piyasa esaslı bir yaklaşımdır.
- (f) Emisyon türü: Emisyon kaynağı, gaz türü, bölge veya tesis gibi bir unsura dayanarak emisyonların gruplandırılması.

<sup>8</sup> GDS 3000'de yer alan tanımlar bu GDS için de geçerlidir.

- (g) 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 imkan sağlayan sistemdir.
- (ğ) Geçerli kıstaslar: İşletmenin SG beyanında yer alan emisyonları sayısallaştırmak ve raporlamak için kullanılan kıstaslardır.
- (h) 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.
- (ı) 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).
- (i) Karşılaştırmalı bilgiler: Önceki bir veya daha fazla döneme ilişkin olarak SG beyanlarında yer alan miktar/tutar ve açıklamalardır.
- (j) Kaynak: SG'leri atmosfere salan fiziksel bir birim veya proses.
- (k) Kurumsal sınır: İşletmenin hangi faaliyetlerinin SG beyanına ekleneceğini belirleyen sınırdır.
- (l) Müteakip prosedürler: Kontrol testleri (varsa), detay testleri ve analitik prosedürleri de içeren "önemli yanlışlık" riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan prosedürler.
- (m) 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 tesis (Bkz.: A15-A16 paragrafları).
- (n) 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 önemliliği, belirli emisyon türleri veya açıklamalar için önemlilik düzeyi veya düzeylerinin altında belirlenen miktarı/tutarı veya miktarları/tutarları da ifade eder.
- (o) Satın alınan karbon ofset: İşletmenin kuramsal bir dayanakla karşılaştırarak bir başka işletmeye ait emisyonların azaltılması (emisyon kesintisi) veya bir başka işletmeye ait arındırmaların artırılması (arındırma artırımı) için ödediği bir emisyon mahsubudur (Bkz.: A13 paragrafı).

- (ö) Sayısallaştırma: İşletmeyle doğrudan veya dolaylı olarak ilgili belirli kaynaklar (veya tutucular/arıtıcılar) tarafından salınmış (veya arındırılmış) SG miktarını belirleme sürecidir.
- (p) Sera gazları (SG'ler): Karbondioksit (CO<sub>2</sub>) 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<sub>2-e</sub>) cinsinden ifade edilir.
- (r) 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.<sup>9</sup>
- (s) Tutucu/arıtıcı: SG'leri atmosferden arındıran fiziksel bir birim veya proses.
- (ş) 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.

## **Ana Hükümler**

### **GDS 3000**

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

### **Müşteri İlişkisinin 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).

---

<sup>9</sup> GDS 3000, 12(e) paragrafı

## 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 kapsamı 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 3000<sup>10</sup>'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 anlaşamıyorsa bu kıstasların kim tarafından geliştirildiğine atıfta bulunma veya bu kıstasları açıklama (Bkz.: A36 paragrafı)

<sup>10</sup> 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 3000<sup>11</sup> 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,
  - (ç) SG beyanının hazırlanmasına yönelik geçerli kıstasların belirlenmesi,
  - (d) Denetçi tarafından düzenlenecek raporların beklenen şekline ve içeriğine atıf ve raporların beklenen şekil ve içerikten farklılık gösterebileceği durumlar olabileceğine ilişkin açıklama ve
  - (e) Denetimin sonuna doğru işletmenin yazılı beyan sunma sorumluluğunu üstlendiği.

#### **Denetimin Planlanması**

19. GDS 3000<sup>12</sup>, 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 faktörleri mütalaa eder.
  - (ç) 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.
  - (d) Uzmanlar ve diğer denetçilerin katılımı dâhil, denetimin yürütülmesi için ihtiyaç duyulan kaynakların niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler (Bkz.: A42-A43 paragrafları).
  - (e) 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).

---

<sup>11</sup> GDS 3000, 27 nci paragraf

<sup>12</sup> 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 bilgidен 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- tutucular/arıtıcılar 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 dışardan 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.
- (ç) İlgili açıklamalar dâhil, geçerli kıstasların tahminlerle ilgili hükümleri.
- (d) İşletmenin iklim değişikliği hedefi ve stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ve mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler (Bkz.: A61 paragrafı).

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

*Kanaat Edinme ve “Önemli Yanlılık” Risklerini Belirleme ve Değerlendirme Prosedürleri*

24. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ile “önemli yanıllık” risklerini belirleme ve değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir (Bkz.: A52-A53, A62 paragrafları):

- (a) Denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanıllık” 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*

<b>Sınırlı Güvence</b>	<b>Makul Güvence</b>
<p>25S. Denetçi, “önemli yanıllık” 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):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Kontrol çevresi,</li> <li>(b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular ve</li> <li>(c) İşletmenin risk değerlendirme sürecinin sonuçları.</li> </ul>	<p>25M. Denetçi, “önemli yanıllık” risklerini belirleme ve değerlendirmesinde dayanak olarak emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile ilgili iç kontrolün aşağıdaki unsurları hakkında kanaat edinir (Bkz.: A52-A53, A70 paragrafları):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Kontrol çevresi,</li> <li>(b) İlgili iş süreçleri dâhil, bilgi sistemi ve emisyon raporlama görevleri ve sorumluluklarına ilişkin iletişim ile emisyon raporlamasıyla ilgili önemli konular,</li> <li>(c) İşletmenin risk değerlendirme süreci,</li> <li>(ç) Yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanıllık” risklerini değerlendirmek ve “önemli yanıllık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık veren müteakip prosedürlerini tasarlamak için denetçinin, hakkında bilgi/kanaat edinilmesinin gerekli olduğuna</li> </ul>

	<p>karar verdiği denetimle ilgili kontrol faaliyetleri. Bir makul 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</p> <p>(d) Kontrollerin izlenmesi.</p>
	<p>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).</p>

*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*

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

### “Önemli Yanlılık” 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 yanıllığın 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 emisyonun yer verilmemesi ihtimali (Bkz.: A88(a) paragrafı),
  - (ç) Önemli mevzuata/düzenlemeye ilişkin değişiklikler ile ekonomik değişiklikler (Bkz.: A88(b) paragrafı),
  - (d) Faaliyetlerin niteliği (Bkz.: A88(c) paragrafı),
  - (e) Sayısallaştırma yöntemlerinin niteliği (Bkz.: A88(ç) paragrafı),
  - (f) Kurumsal sınırın belirlenmesindeki karmaşıklık derecesi ve ilişkili tarafların dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A27-A28 paragrafları),
  - (g) İşletme için olağan iş akışı dışında veya olağan dışı görülebilecek önemli emisyonların bulunup bulunmadığı (Bkz.: A88(d) paragrafı),
  - (h) Emisyonların sayısallaştırılmasında subjektiflik derecesi (Bkz.: A88(d) paragrafı),
  - (ı) Kapsam 3 emisyonların SG beyanına dâhil edilip edilmediği (Bkz.: A88(e) paragrafı) ve
  - (i) İşletmenin önemli tahminleri nasıl oluşturduğu ve bu tahminleri oluştururken esas aldığı veriler (Bkz.: A88(f) paragrafı).

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

35. Denetçi, SG beyanı düzeyinde “önemli yanıllık” 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 yanıllık” 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):

<p>(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafi) ve</p> <p>(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafi).</p>	<p>(a) Önemli emisyon türleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri için yapılan değerlendirmenin aşağıdakiler dâhil nedenlerini mütalaa eder (Bkz.: A95 paragrafi):</p> <p>i. İlgili emisyon türü veya açıklamanın belirli özellikleri sebebiyle önemli yanlışlık bulunması ihtimali (yapısal risk) ve</p> <p>ii. Denetçinin diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenmek isteyip istemediği (Bkz.: A96 paragrafi) ve</p> <p>(b) Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde eder (Bkz.: A97 paragrafi).</p>
	<p><i>Kontrol Testleri</i></p> <p>38M. Denetçi aşağıdaki durumlarda, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla kontrol testlerini tasarlar ve uygular (Bkz.: A90(a) paragrafi):</p> <p>(a) Denetçi, diğer prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine güvenmek istiyorsa (Bkz.: A96 paragrafi) veya</p> <p>(b) Kontrol testleri dışındaki prosedürlerin tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa (Bkz.: A98 paragrafi).</p>

	<p>39M. Güvenmeyi düşündüğü kontrollerde sapmalar tespit etmesi hâlinde denetçi, bu hususları ve muhtemel sonuçlarını anlamak üzere özel sorgulamalar yapar (Bkz.: A90 paragrafı) ve</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) Uygulanan kontrol testlerinin kontrollere güven duyulması için uygun bir dayanak teşkil edip etmediğine,</li> <li>(b) İlâve kontrol testlerinin gerekip gerekmediğine veya</li> <li>(c) Diğer prosedürleri kullanmak suretiyle muhtemel “önemli yanlışlık” risklerine karşılık vermenin gerekip gerekmediğine,</li> </ul> <p>karar verir.</p> <p><i>Kontrol Testleri Dışındaki Prosedürler</i></p> <p>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).</p> <p>41M. Denetçi, dış teyit prosedürlerinin kullanılıp kullanılmayacağını mütalaa eder (Bkz.: A90, A99 paragrafları).</p>
<p><i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i></p> <p>42S. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) -Varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli</li> </ul>	<p><i>“Önemli Yanlışlık” Riski Olarak Değerlendirilen Risklere Karşılık Olarak Uygulanan Analitik Prosedürler</i></p> <p>42M. Analitik prosedürleri tasarlaması ve uygulaması hâlinde denetçi (Bkz.: A90(c), A100-A102 paragrafları):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) İlgili yönetim beyanları için -varsa- detay testleri ile “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskleri dikkate alarak, belirli analitik</li> </ul>

<p>analitik prosedürlerin uygunluğuna karar verir,</p> <p>(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</p> <p>(c) Kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir.</p> <p>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).</p>	<p>prosedürlerin uygunluğuna karar verir,</p> <p>(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</p> <p>(c) Muhtemel bir önemli yanlışlığı belirlemek için yeterince kesin olan; kayıtlı miktar veya oranlara ilişkin bir beklenti geliştirir.</p> <p>43M. 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 aşağıda belirtilen işlemleri gerçekleştirerek işletmeyi sorgular (Bkz.: A90(c) paragrafı):</p> <p>(a) İşletmenin sorgulanması ve işletmenin verdiği yanıtlarla ilgili ilave kanıtların elde edilmesi ve</p> <p>(b) İçinde bulunulan şartlar altında gerekli olan diğer prosedürlerin uygulanması.</p>
<p><i>Tahminlerle İlgili Prosedürler</i></p> <p>44S. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak (Bkz.: A103-A104 paragrafları):</p>	<p><i>Tahminlerle İlgili Prosedürler</i></p> <p>44M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere dayanarak aşağıdaki hususları değerlendirir (Bkz.: A103 paragrafı):</p>

<p>(a) Aşağıdaki hususları değerlendirir:</p> <p>i. İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve</p> <p>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</p> <p>(b) İçinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğini mütalaa eder.</p>	<p>(a) İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını ve</p> <p>(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.</p> <p>45M. Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirdiği risklere karşılık verirken, tahminlerin niteliğini dikkate alarak aşağıdakilerden bir veya birkaçını yerine getirir (Bkz.: A103 paragrafı):</p> <p>(a) İşletmenin tahmini nasıl oluşturduğunu ve söz konusu tahminin dayandığı verileri test eder. Denetçi bunu yaparken:</p> <p>i. Kullanılan sayısallaştırma yönteminin içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığını değerlendirir ve</p> <p>ii. İşletme tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığını değerlendirir.</p> <p>(b) İşletmenin tahmini oluşturma süreci (bu tahminleri nasıl oluşturduğu) üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğini, uygun diğer prosedürlerle birlikte test eder.</p>
---	---

	<p>(c) İşletmenin nokta tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirir. Bu amaçla:</p> <p>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.</p> <p>ii. Denetçi, bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varırsa, mevcut kanıtlara dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltır.</p>
--	---

#### Örnekleme

46. Örneklem kullanılması durumunda denetçi, bir denetim örneklemini tasarlarırken, 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).

<b>Sınırlı Güvence</b>	<b>Makul Güvence</b>
<i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i>	<i>SG Beyanının Bir Araya Getirilme Sürecine İlişkin Prosedürler</i>

<p>48S. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafı):</p> <p>(a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve</p> <p>(b) İşletmenin sorgulanması yoluyla SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin anlaşılması ve içinde bulunulan şartlar altında diğer prosedürlerin gerekip gerekmediğinin mütalaa edilmesi.</p>	<p>48M. SG beyanının bir araya getirilme sürecine ilişkin denetçinin uygulayacağı prosedürler aşağıdakileri içerir (Bkz.: A108 paragrafı):</p> <p>(a) SG beyanının, beyanın dayanağını oluşturan kayıtlarla uygunluğu veya mutabakatı ve</p> <p>(b) SG beyanının hazırlanması sırasında yapılan önemli düzeltmelerin incelenmesi.</p>
<p><i>Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi</i></p> <p>49S. SG beyanında önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir husustan (veya hususlardan) haberdar olması durumunda denetçi :</p> <p>(a) Söz konusu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşturma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşana kadar veya</p> <p>(b) Bu hususun (hususların) SG beyanında önemli yanlışlık oluşmasına neden olduğunu tespit edene kadar (Bkz.: A111 paragrafı),</p> <p>daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürleri tasarlar ve</p>	<p><i>Makul Güvence Denetiminde Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi</i></p> <p>49M. Denetimin yürütülmesi sırasında ilave kanıt elde edildikçe denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesi değişebilir. Denetçi, ilk değerlendirmesini dayandırdığı kanıtlarla tutarsız olan kanıtlar elde etmesi hâlinde değerlendirmesini revize eder ve planlanmış prosedürlerini buna göre uyarlar (Bkz.: A109 paragrafı).</p>

uygular (Bkz.: A109-A110 paragrafları).	
---	--

*Belirlenen Yanlılıkların Biriktirilmesi (Bir Araya Getirilmesi)*

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

*Denetim Yürütülürken Belirlenen Yanlılıkların Dikkate Alınması*

51. Denetçi,
- (a) Belirlenen yanlılıkların niteliğinin ve meydana geldiği şartların, denetim boyunca biriktirilen yanlılıklarla toplanması hâlinde önemli olabilecek başka yanlılıkların da bulunabileceğini göstermesi hâlinde veya
  - (b) Denetim boyunca biriktirilen yanlılıklar toplamının, bu GDS'nin 20-22 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 yanlılıkları düzeltmesi hâlinde denetçi, önemli yanlılıkların kalıp kalmadığına karar vermek için işletmenin yaptığı çalışmalara ilişkin denetim prosedürleri uygular.

*Yanlılıkların Bildirilmesi ve Düzeltilmesi*

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

*Düzeltilmemiş Yanlılıkların Etkisinin Değerlendirilmesi*

55. Denetçi düzeltilmemiş yanlılıkların 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 yanlılıkların -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi bu kararı verirken, yanlılıkların belirli emisyon türleri veya açıklamalar ile SG beyanı açısından büyüklüğünü, niteliğini ve söz konusu yanlılıkların 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 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 kısıtlara uygun olarak hazırlama sorumluluğunu yerine getirdiği,
  - (b) Denetim sözleşmesinde mutabakata varıldığı üzere, SG beyanında yer alan 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.
  - (ç) Tahminlerin oluşturulması sırasında kullanılan önemli varsayımların makul olup olmadığı,
  - (d) Denetim ile ilgili haberdar oldukları ve bariz biçimde önemsiz sayılmayan tüm iç kontrol eksikliklerini denetçiye bildirdikleri,
  - (e) 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 paylaşmış paylaşıp 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 işletme içerisinde bulunan ve ilgili konulara ilişkin uygun sorumluluğu bulunan ve ilgili 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 düzenlenmeden beyan edilmesi 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
  - (ç) 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, denetçi 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.

### **Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme**

71. Mevzuatın denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin yapılmasını gerekli kıldığı veya denetim şirketinin böyle bir gözden geçirme yapılmasını gerektiğine karar verdiği denetimlerde, denetimin kalitesini gözden geçiren kişi, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılar ile güvence raporunun oluşturulması sırasında ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bu değerlendirme aşağıdakileri içerir (Bkz.: A130 paragrafı):
- (a) Denetim ekibinin emisyonların sayısallaştırılması ve raporlanması ile bu hususlara ilişkin güvence verilmesine ilişkin mesleki yeterlilikleri dâhil olmak üzere önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi,
  - (b) SG beyanının ve önerilen güvence raporunun gözden geçirilmesi,
  - (c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlarla ilgili seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve

- (ç) Güvence raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen güvence raporunun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.

### **Güvence Sonucunun Oluşturulması**

72. Denetçi, SG beyanı hakkında makul veya sınırlı güvence elde edip etmediği konusunda sonuca varır. Söz konusu sonuçta bu GDS'nin 56 ve 73-75 paragraflarında geçen hükümler dikkate alınır.

<b>Sınırlı Güvence</b>	<b>Makul Güvence</b>
73S. Denetçi, SG beyanının tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini değerlendirir.	73M. Denetçi, SG beyanının, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir.

74. Bu değerlendirme, SG beyanının hazırlanmasında ve tahminlerin oluşturulmasında kararların alınmasına ve muhakemelerde bulunulmasına ilişkin muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin sayısallaştırma ve raporlama uygulamalarının nitel yönlerinin<sup>13</sup> ve geçerli kıstaslar göz önünde tutularak aşağıdaki hususların mütalaa edilmesini içerir:

- Seçilen ve uygulanan sayısallaştırma yöntemleri ve raporlama politikalarının geçerli kıstaslarla tutarlı ve uygun olup olmadığı,
- SG beyanı hazırlanırken yapılan tahminlerin makul olup olmadığı,
- SG beyanında sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, tam, karşılaştırılabilir ve anlaşılır olup olmadığı,
- SG beyanı hazırlanırken, hedef kullanıcıların yapılan önemli muhakemeleri anlayabilmelerine yönelik olarak SG beyanında geçerli kıstaslara ve belirsizlikler dâhil diğer hususlara ilişkin uygun bir açıklama yapılıp yapılmadığı (Bkz.: A29, A131-A133 paragrafları) ve
- SG beyanında kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı.

75. 73 üncü paragraf uyarınca yapılan değerlendirme aşağıdaki hususların da dikkate alınmasını gerektirir:

- SG beyanının genel sunumu, yapısı ve içeriği ile

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

- (b) SG beyanının; -kıstaslar bağlamında uygun olması durumunda- dayanağını oluşturan emisyonları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığına ilişkin güvence sonucu metni veya denetimle ilgili içinde bulunulan diğer şartlar.

### **Güvence Raporunun İçeriği**

76. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (Bkz.: A134 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.
- (ç) SG beyanının kapsadığı dönem (veya dönemler) dâhil SG beyanına ve -varsa- SG beyanında bulunan ancak denetçinin ulaştığı sonucun kapsamına girmeyen 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 bildirmedeği dâhil denetim dışı tutulan bilgilere ilişkin açık bir tanım (Bkz.: A120, A135 paragrafları).
- (d) İşletmenin sorumluluklarına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A35 paragrafı).
- (e) SG sayısallaştırmasının yapısal belirsizliğe maruz kaldığına ilişkin bir beyan (Bkz.: A54-A59 paragrafı).
- (f) SG beyanının denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına giren emisyon mahsuplarını içermesi hâlinde, bu emisyon mahsuplarının tanımı ve denetçinin bunlara ilişkin sorumluluğuna dair bir beyan (Bkz.: A136–A139 paragrafları).
- (g) 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 uyararak 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.: A131 paragrafı).
- (ğ) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,

- (h) 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,
- (i) Denetçinin aşağıdaki hususlar dâhil 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.: A142-A144 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.
- (i) 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.
- (j) Denetçinin imzası (Bkz.: A145 paragrafı).
- (k) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporu; işletmedeki yetkili kişilerin SG beyanına ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarihten önce olamaz.
- (l) Denetçinin adresi.

### *Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı*

77. Denetçinin (Bkz.: A146-A152 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**

78. 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 kontrol eksiklikleri,
- (b) Tespit edilen veya şüphelenilen hile ve
- (c) Bariz biçimde önemsiz sayılan hususlar dışında, tespit edilen veya şüphelenilen mevzuata 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(r) 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'da bağımsızlığa yönelik tehditler ve önlemler yaklaşımı benimsenir. 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. Denetim mesleği veya mevzuat tarafından oluşturulan önlemler ile çalışma çevresindeki önlemler tehditleri ortadan kaldırabilir veya kabul edilebilir bir düzeye indirebilir.

*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, denetçi 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(ç) 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 olduğu 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(d), 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 Ofset* (Bkz.: Para. 14(o) paragrafı, Ek 1)

- A13. İşletmenin başka bir işletmeden karbon 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 ofsetler sadece emisyon kesintisi veya arındırmanın hâlihazırda olduğu durumlarda satın alınabilir.

*Arındırma* (Bkz.: 14(a) paragrafı, Ek 1)

- A14. Arındırma, sera gazlarını jeolojik tutucularda/arıtıcılarda (örneğin, yer altı) veya biyolojik tutucularda/arıtıcılarda (örneğin, ağaçlar) depolayarak gerçekleştirilebilir. SG beyanının, tutulmamış veya bir tutucuya/arıtıcıya 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 tutucu/arıtıcı sayısallaştırılır. Arındırmanın denetçinin ulaştığı sonuç kapsamına girmesi durumunda, -uygun hâllerde- söz konusu arındırmayla ilgili bu GDS hükümleri uygulanır.

*Önemli Tesis* (Bkz.: 14(m), 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 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 bulunan şartlar altında daha yüksek veya daha düşük yüzdelere 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 proseslere sahip olmasından dolayı diğer tesislerden farklı veri toplama işlemleri veya sayısallaştırma teknikleri kullanabilir.

#### **GDS 3000** (Bkz.: 9, 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 metodolojiler.
- 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 emisyonlara 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 tespitinin 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.
- Kurum içi veya kurum dışı test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine ilişkin bilgiye sahip olunması.
- Belirli endüstriler ve ilgili emisyon oluşum ve arındırma prosesleri konusunda deneyim. Kapsam 1 emisyonların sayısallaştırılmasına ilişkin prosedürler, dâhil olan endüstriler 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 yanıltabilecek 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.<sup>14</sup> 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.<sup>15</sup>

A22. SG kaynakları aşağıdaki yöntemlerle sayısallaştırılabilir:

- (a) SG yoğunlaşmasının 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,<sup>16</sup> işletmeye özgü emisyon faktörleri ya da belirli bir bölge, kaynak, endüstri veya prosese ait ortalama emisyon faktörleri kullanılarak 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.<sup>17</sup> 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 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

<sup>14</sup> GDS 3000, 24(b)(i) paragrafı

<sup>15</sup> GDS 3000, 24(b)(ii) paragrafı

<sup>16</sup> Diğer bir ifadeyle, tanımlanmış bir sınıra giren ve bu sınırdan çıkan bir maddenin miktarının eşitlik oluşturarak bir denklemle gösterilmesi; örneğin bir yanma cihazına giren hidrokarbon temelli bir yakıtta karbon miktarı cihazdan karbon dioksit olarak çıkan karbon miktarına eşittir.

<sup>17</sup> GDS 3000, A45-A48 paragrafları

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(f) 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 girişimler ve 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(ç) 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 verilmesi 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 tutucuya/artıcıya 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 tutucu/artıcı sayısallaştırılır.
- (ç) 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
- (d) 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

alacağıının hangilerinin yer almayacağıının 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 kategorilerine ait raporlama hedef kullanıcılar 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), 76(ç) 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 raporlamasının; 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, 18 paragrafları)

A37. GDS 3000, denetçinin makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmemesini zorunlu kılar<sup>18</sup>. 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 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

---

<sup>18</sup> GDS 3000, 29 uncu paragraf

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(d) 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.<sup>19</sup>

- 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.

### **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:

<sup>19</sup> GDS 3000, 45(c), 52 ve 54 üncü paragraflar

- 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
  - (ç) 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 çıkarılara sahip olması durumunda, hedef kullanıcılar önemli ve ortak çıkarılara sahip büyük paydaşlarla sınırlı tutulabilir. Hedef kullanıcılar mevzuat tarafından ya da denetçi ile denetimi yaptırılan 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 belirlenenen 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(e) paragrafları)*

- A54. SG sayısallaştırma sürecinin %100 doğru sonuç vermesi aşağıdaki hususlardan dolayı nadiren gerçekleşir:
- Bilimsel belirsizlik:* SG’lerin ölçümüyle ilgili bilimsel bilginin eksik olmasından kaynaklanır. Örneğin, biyolojik tutucularda/arıticılarda 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
  - 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 tutuculara/arıtıcılara 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(e) paragrafı SG beyanının açıklayıcı notlarına hangi açıklamalar eklenirse eklensin, güvence raporunda belirsizliğe ilişkin açıklamanın bulunmasını zorunlu tutar.<sup>20</sup>

---

<sup>20</sup> Bkz.: GDS 3000, 69(d) paragrafı

## *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(d) paragrafı)

A61. İşletmenin iklim değişikliği stratejisi ve -varsa- buna ilişkin ekonomik, fiziksel ve itibarla ilgili riskler ve mevzuata/düzenlemeye ilişkin riskler, denetçinin “önemli yanlılık” risklerini belirlemesine yardımcı olur. Örneğin, işletmenin karbon nörtr 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 Yanlılık” 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 edindiği her bir unsur için prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda değildir.

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

A63. İşletme ve çevresi hakkında kanaat edinme ve “önemli yanlılık” 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 yanlılık” 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 dışı veya beklenmedik ilişkiler, “önemli yanlılık” risklerinin, belirlenmesinde denetçiye yardımcı olabilir.

A65. Ancak bu tür analitik prosedürlerde bir araya getirilmiş veriler kullanıldığında (analitik prosedürler, “önemli yanlılık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek, işletme ve çevresi hakkında kanaat edinmek için uygulandığında bu durum söz konusu olabilir), söz konusu prosedürlerin sonuçları önemli bir yanlılığın 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(ç) 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 denetimine 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 tutucuların/arıtıcıların 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 emisyon 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(ç)-33M(ç) 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 politikadaki değişiklikler gerekçelendirilmiş, gerektiği gibi uygulanmış ve uygun şekilde açıklanmıştır ve -varsa- karşılaştırmalı bilgiler önceki dönemde raporlandığı gibidir ya da uygun şekilde düzeltilmiştir.

#### *İç Kontrol Güveni (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 yapılıp 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'de<sup>21</sup> zorunlu kılındığı şekilde denetçi denetimi mesleki şüphelik 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)-(i) 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 tutucuların/arıtıcıların satılması, iktisap edilmesi veya dışardan hizmet alımıyla sağlanması) de “önemli yanlışlık” riskleri (örneğin, sayısallaştırma veya raporlama prosedürlerine yabancılıktan dolayı) oluşturabilir. Karmaşık bir tesiste kaynakların ve tutucuların/arıtıcıların belirlenmesi konusunda koordinasyonun yetersiz olmasından dolayı emisyon kaynakları veya tutucular/arıtıcılar iki kez sayılabilir.

- (ç) Uygun olmayan bir sayısallaştırma yönteminin seçilmesi (örneğin, doğruluğu daha yüksek bir doğrudan ölçüm yönteminin kullanılması mümkün ve daha

---

<sup>21</sup> GDS 3000, 37 nci paragraf

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 manipülasyonu (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 dönüştürülmesi gibi).
  - Sayısallaştırma yöntemleri veya girdi değişkenlerinde oluşan değişiklikler (örneğin, kullanılan sayısallaştırma yönteminin biyokütle karbon içeriğine dayanması ve kullanılan biyokütle bileşiminin dönem içerisinde değişmesi).
- (d) 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.
- (e) 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).
- (f) 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 bulunulan 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.<sup>22</sup>

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)

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

- Güvence personeline mesleki şüphecililiği korumanın gerekliliğinin belirtilmesi.

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

- 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 manipülasyon sürecinde kullanılan otomasyonun niteliği ve düzeyi.
- İşletme içinde veya dışındaki test laboratuvarlarında uygulanan kalite kontrol politikaları ve prosedürleri.

- Kurumsal sınırın nasıl belirlendiği 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 Ediciliği (Bkz.: 37S(b)–37M(b) paragrafları)*

A97. Yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği “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 başvurulmuş 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 yolculuğu 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 Yanlılık” 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 dönemler arasındaki tutarlılığa ilişkin 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.
- (ç) 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 Gerekemediğinin 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 atflar 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 değişikliğine 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.<sup>23</sup> Çalışma kâğıtlarına 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.

*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, KKS 1’de zorunlu

<sup>23</sup> GDS 3000, 79 uncu paragraf

tutulan denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluklarına ilişkin politika ve prosedürlerine uygun olarak gözden geçirilir ve yapılan değişikliklerin nihai sorumluluğunu sorumlu denetçi üstlenir.<sup>24</sup>

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

A129. KKS 1 (veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler veya mevzuat) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemini zamanında tamamlamalarına yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarını gerektirir.<sup>25</sup> Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, denetçi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.<sup>26</sup>

**Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme** (Bkz.: 71 inci paragraf)

A130. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmede dikkate alınabilecek hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme.
- Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilafli konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar.
- Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.

**Güvence Sonucunun Oluşturulması**

*Geçerli Kıstasların Açıklanması* (Bkz.: 74(ç), 76(g) paragrafları)

A131. 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, -varsabunların 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.

A132. 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.

A133. Geçerli kıstaslara ilişkin kesin olmayan nitelikler veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, “SG beyanı XYZ hükümlerine büyük ölçüde uygunluk

<sup>24</sup> KKS 1, 32–33 üncü paragraflar

<sup>25</sup> KKS 1, 45 inci paragraf

<sup>26</sup> KKS 1, A54 paragrafi

sağlamaktadır”), SG beyanı kullanıcılarını yanıltabileceğinden yeterli bir açıklama oluşturmaz.

### **Güvence Raporunun İçeriği**

*Örnek Güvence Raporları* (Bkz.: 76 ncı paragraf)

A134. Ek 2’de, 76 ncı paragrafta ifade edilen unsurları içeren SG beyanlarına ilişkin güvence raporu örneklerine yer verilmektedir.

*Denetçinin Ulaştığı Sonucun Kapsamına Girmeyen Bilgiler* (Bkz.: 76(ç) paragrafı)

A135. 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.: 76(f) paragrafı)

A136. SG beyanının emisyon mahsupları içermesi durumunda güvence raporuna eklenecek beyanın metni, içinde bulunulan şartlara göre büyük farklılık gösterebilir.

A137. Karbon 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.

A138. 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.

A139. Emisyon mahsuplarının karbon ofsetler içermesi durumunda denetçinin emisyon mahsuplarıyla ilgili sorumluluk beyanı; “SG beyanında; ilgili yıl için ABC’nin emisyonlarından, karbon ofsetlerle ilgili olarak yyy ton CO<sub>2</sub>-e mahsubu bulunmaktadır. Bu karbon 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 ofsetlerin işletme dışı tedarikçileriyle ilgili herhangi bir prosedür uygulamadık ve karbon ofsetlerin yyy ton CO<sub>2</sub>-e indirimine neden olup olmadığı veya olup olmayacağı konusunda herhangi bir sonuç bildirmiyoruz.” şeklinde ifade edilebilir.

*Güvence Raporunun Kullanımı* (Bkz.: 76(g)(ii) paragrafı)

A140. 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.

A141. 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.: 76(1)(ii) paragrafı)*

A142. 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 açıklamanın, (olumlu sonuç içeren bir raporun yayınlandığı her durumda) denetçinin görüş bildirebilmesi için yeterli ve uygun kanıt elde ettiğini kullanıcıların anlamalarına yardımcı olmamasıdır.

A143. 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.

A144. 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.: 76(j) paragrafı)*

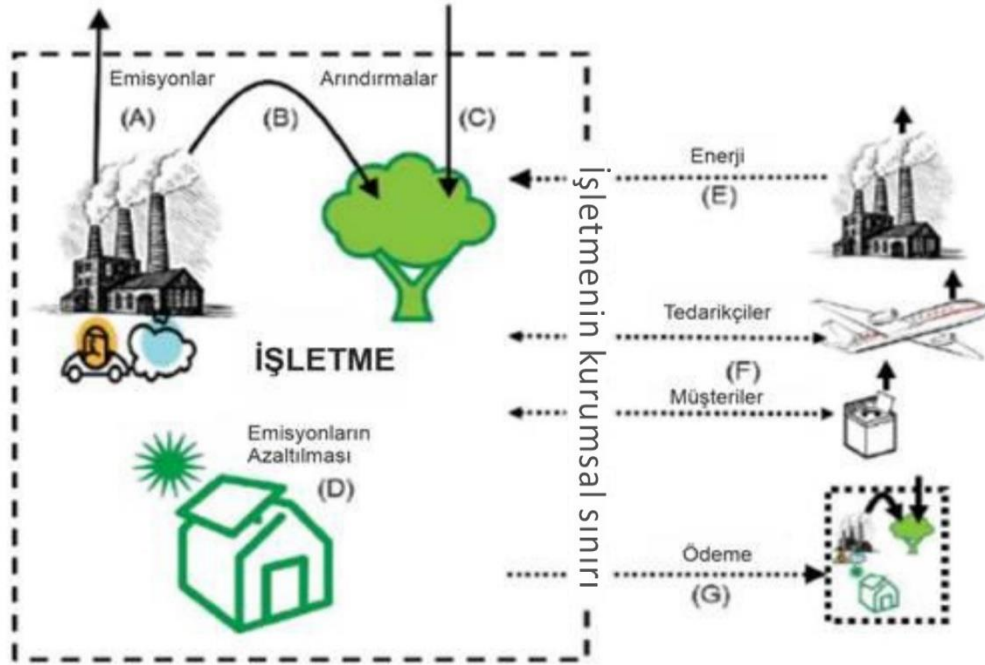
A145. Denetçinin imzası, ilgili ülkenin mevzuatına uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim şirketi adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, imzasına ek olarak denetçinin, raporunda mesleki unvanını veya kendisinin ya da -uygun

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

*Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ve Diğer Hususlar Paragrafı (Bkz.: 77 nci paragraf)*

- A146. Dikkat Çekilen Hususlar veya Diğer Hususlar paragraflarının yaygın şekilde kullanılması, denetçinin bu hususlara ilişkin yaptığı bildirimlerin etkinliğini azaltır.
- A147. 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 oluşturması ya da rapora konu olan döneme ait emisyon tahmininde bulunmak için ekstrapolasyonun kullanıldığı araçlarda söz konusu dönemde bir sistem arızası meydana gelmesi ve bununun SG beyanında belirtilmiş olması gibi durumlarda uygun olabilir.
- A148. Diğer Hususlar paragrafı ise, örneğin denetim kapsamının önceki döneme göre önemli ölçüde değişmesi ve bununun SG beyanında belirtilmemiş olması durumunda uygun olabilir.
- A149. 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)
- A150. Diğer Hususlar paragrafının içeriği, ilgili hususun SG beyanında sunulmasının ve açıklanmasının zorunlu kılınmadığını açık bir biçimde yansıtır. 77 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)
- A151. 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.
- A152. 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 ofsetler dâhil emisyon mahsupları (Bkz.: A11-A13 paragrafları).

**SG Beyanlarına İlişkin Güvence Raporu Örnekleri<sup>1</sup>**

- 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*]

---

<sup>1</sup> 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 Denetimi<sup>2</sup>

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.]<sup>3</sup>

### *Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu*

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*<sup>4</sup>]'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]<sup>5</sup> 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 Kontrol*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) 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, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

### *Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*

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

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

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

<sup>4</sup> *Geçerli kıstaslara*, [www.\\*\\*\\*\\*.org/sitesinden/ulaşilabilir](http://www.****.org/sitesinden/ulaşilabilir).

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

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]<sup>6</sup>

<sup>6</sup> 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 ŞİRKETİNİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SINIRLI GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

## Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi<sup>7</sup>

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.]<sup>8</sup>

### *Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu*

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*]<sup>9</sup>'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]<sup>10</sup> 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 Kontrol*

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) 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, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

### *Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu*

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

<sup>7</sup> “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

<sup>8</sup> Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

<sup>9</sup> *Geçerli kıstaslara*, [www.\\*\\*\\*.org/sitesinden/ulaşilabilir](http://www.***.org/sitesinden/ulaşilabilir).

<sup>10</sup> SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

elde etmek ve sınırlı güvence sonucumuzu içeren bir güvence raporu düzenlemektir. Sınırlı güvence denetimimizi KGGK tarafından yayımlanan Güvence Denetimleri Standardı 3410, Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerine (“GDS 3410”) uygun olarak yürütmüş bulunuyoruz. GDS 3410, 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.<sup>11</sup> 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.]<sup>12</sup>*

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listelenen 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 sahalara için geçerli olabilecek ilgili varsayımları değerlendirmek için saha ziyaretleri [üç sahada] gerçekleştirdik. Test için seçilen sahalara; bu sahalara emisyonlarının toplam

<sup>11</sup> 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.

<sup>12</sup> 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.]]<sup>13</sup>

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]<sup>14</sup>

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

<sup>13</sup> Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

<sup>14</sup> 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 Denetimi<sup>15</sup>

### 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.]<sup>16</sup>

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 (KGGK) 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.

KGGK 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, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

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

### 3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

<sup>15</sup> “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

<sup>16</sup> Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*<sup>17</sup>]’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]<sup>18</sup> 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*]’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.

#### **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) [...]

<sup>17</sup> Geçerli kıstaslara, [www.\\*\\*\\*\\*.org](http://www.****.org) sitesinden ulaşılabilir.

<sup>18</sup> SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

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]<sup>19</sup>

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

---

<sup>19</sup> 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 ŞİRKETİNİN SERA GAZI (SG) BEYANINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ SINIRLI GÜVENCE RAPORU

[Uygun Olan Muhatap]

## A) Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi<sup>20</sup>

### 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.]<sup>21</sup>

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 kistastarı 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, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardını (KKS 1) uygulamaktadır. Buna bağlı olarak kuruluşumuz; geçerli yasal ve düzenleyici gereklilikler ile etik gerekliliklere uygunluğa ilişkin belgelenmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sistemi sürdürmektedir.

### 3) Şirketin SG Beyanına İlişkin Sorumluluğu

<sup>20</sup> “Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler” ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, “Sera Gazı Beyanının Güvence Denetimi” alt başlığının kullanılmasına gerek yoktur.

<sup>21</sup> Denetim için bu durum geçerli değilse (örneğin, denetim sadece Kapsam 2 emisyonlarına ilişkin raporlama yapılması amacıyla yürütülmüşse ve başka uzmandan faydalanılmamışsa) bu cümle çıkarılır.

Şirket SG beyanının, beyanın 1 No'lu Dipnotunda açıklandığı şekilde uygulanan [*geçerli kıstasları belirtiniz*<sup>22</sup>]’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]<sup>23</sup> 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 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.<sup>24</sup> 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.]<sup>25</sup>*

<sup>22</sup> Geçerli kıstaslara, [www.\\*\\*\\*.org](http://www.***.org) sitesinden ulaşılabilir

<sup>23</sup> SG beyanının 1 No'lu Dipnotunda yapısal belirsizlikle ilgili herhangi bir müzakere yoksa bu cümle çıkarılır.

<sup>24</sup> 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.

<sup>25</sup> Nihai raporda, açıklayıcı paragraf çıkarılır.

Denetim şartları göz önünde bulundurulmak suretiyle, yukarıda listelenen 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.]]<sup>26</sup>

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.]

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

[Güvence Raporu Tarihi]

<sup>26</sup> Denetçinin, denetimin şartlarına göre uygulanan prosedürlerle ilgili genişletilmiş bilgilerin gerekmediği sonucuna varması durumunda bu bölüm çıkarılır.

[Bağımsız Denetçinin İmzası]<sup>27</sup>

[Sorumlu Denetçinin Adı, Soyadı]

[Bağımsız Denetçinin Adresi]

[Denetçinin imzası]

---

<sup>27</sup> Bağımsız denetçinin mührü ve varsa mevzuatın gerektirdiği diğer hususlara bu bölümde yer verilir.