

Zorunlu Olmayan Rehber
Nisan 2023

GDS 3000'in
Sürdürülebilirlik ve Diğer
Genişletilmiş Dış
Raporlama (GDR) Güvence
Denetimlerine
Uygulanmasına İlişkin
Zorunlu Olmayan Rehber

GDS 3000'İN GENİŞLETİLMİŞ DIŞ RAPORLAMA (GDR) GÜVENCE DENETİMLERİNE UYGULANMASINA İLİŞKİN ZORUNLU OLMAYAN REHBER

İÇİNDEKİLER

Bu belgede "GDR", "Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama"yı ifade eder

Giriş.....	4
Kapsam	4
Rehberin Amacı ve Hedef Kitlesi	4
GDR'nin Niteliği ile "GDR Bilgileri" ve "GDR Raporu"nun Anlamı	4
GDR Güvence Denetimlerine İlişkin Yaygın Olarak Karşılaşılan Durumlar	5
Rehberin Kullanımı.....	6
Bölüm 1: Uygun Yetkinlik ve Kabiliyetlerin Kullanılması.....	9
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	9
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	9
Uygun Güvence Yetkinliğine ve Dayanak Denetim Konusu Yetkinliğine Sahip Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi	9
Diğer Kalite Kontrol Hususları	15
Bölüm 2: Mesleki Şüpheliğin Uygulanması ve Mesleki Muhakemede Bulunulması.....	16
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	16
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	16
Mesleki Şüpheliğin Uygulanması	18
Mesleki Muhakemede Bulunulması	22
Denetim Boyunca Mesleki Şüphelik ve Mesleki Muhakeme	24
Bölüm 3: Ön Şartların Belirlenmesi ve GDR Güvence Denetiminin Kapsamı Üzerinde Anlaşmaya Varılması.....	25
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	25
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	25
Denetimin Kapsamı Üzerinde Anlaşmaya Varılması	30
Ön Şartların Mevcut Olup Olmadığının Belirlenmesi Çalışmaları	35
Ön Şartların Mevcut Olmaması Durumunda Yapılacak İşler	37
Bölüm 4: İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Değerlendirilmesi.....	41
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	41
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	41
İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Değerlendirilmesi	42
Adım 1: İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Bağlamını Değerlendir	43

Adım 1a: Hazırlayanın, GDR Bilgilerinin Amacını Nasıl Belirlediğini Değerlendir	44
Adım 1b: Hazırlayanın, GDR Bilgilerinin Hedef Kullanıcılarını Nasıl Belirlediğini Değerlendir	45
Adım 2: GDR Bilgilerine Dâhil Edilecek Raporlama Konularının Seçimini Değerlendir	47
Raporlama Konularının Toplu Olarak Değerlendirilmesi	50
İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecine İlişkin Açıklama	51
Bölüm 5: Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin Belirlenmesi	52
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	52
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	52
Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin Belirlenmesi	53
Kıstasları ve Kaynaklarını Geliştirme Sürecinin Değerlendirilmesi	60
Zaman İçerisinde Kıstaslarda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi	62
Kıstasların Erişilebilir Hâle Getirilip Getirilmeyeceğinin Değerlendirilmesi	64
Bölüm 6: Denetime Konu Bilgilerin Hazırlanmasıyla İlgili İç Kontrolün veya Denetime Konu Bilgileri Hazırlamak İçin Kullanılan Sürecin Değerlendirilmesi	66
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	66
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	66
Denetime Konu Bilgilerin Hazırlanmasıyla İlgili İç Kontrole veya Denetime Konu Bilgileri Hazırlamak İçin Kullanılan İşletme Sürecine Dair Kanaat Edinilmesi	67
İşletmenin Büyüklüğü, Karmaşıklığı ve Niteliğine İlişkin Değerlendirme	71
Sınırlı Güvence ve Makul Güvence	71
Bölüm 7: Yönetim Beyanlarının Kullanılması	73
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	73
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	73
Yönetim Beyanlarının Kullanılması	73
Bölüm 8: Kanıtların Elde Edilmesi	77
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	77
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	77
GDR Güvence Denetiminde Bir Araya Getirme Riskinin Ele Alınması	82
Bölüm 9: Yanlışlıkların Önemliliğinin Değerlendirilmesi	85
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	85
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	85
Yanlışlıkların Belirlenmesi	85
Denetçinin Sorumlulukları	88
Yanlışlıkların Biriktirilmesi	89
Belirlenen Yanlışlıkların Etkilerinin Değerlendirilmesi	89

Önemliliğe İlişkin Diğer Hususlar	90
Ölçüm veya Değerlendirme Belirsizliği	92
Bölüm 10: Niteliksel GDR Bilgilerin Ele Alınması	94
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	94
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	94
Niteliksel GDR Bilgilerinin Yapısı	94
Niteliksel Bilgi Kıstaslarının Uygunluğunun Belirlenmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	95
Niteliksel Bilgilere İlişkin Kanıtların Elde Edilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	97
Niteliksel Bilgilerdeki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	99
Niteliksel Bilgilerin Diğer Bilgilerle Birlikte Sunulması Durumunda Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	101
Niteliksel Bilgilere İlişkin Güvence Raporunda İletişim Kurulması İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	102
Bölüm 11: Gelecek Odaklı GDR Bilgilerinin Ele Alınması	103
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	103
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	103
Gelecek Odaklı GDR Bilgilerinin Niteliği	104
Gelecek Odaklı GDR Bilgi Kıstaslarının Uygunluğunun Belirlenmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	104
Gelecek Odaklı GDR Bilgilerine İlişkin Kanıtların Elde Edilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	105
Gelecek Odaklı GDR Bilgilerindeki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	109
Gelecek Odaklı GDR Bilgilerine İlişkin Güvence Raporunda İletişim Kurulması İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar	110
Bölüm 12: Güvence Raporunda Etkili İletişim Kurulması	111
Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar	111
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar	111
Güvence Raporunda Etkili İletişim Kurulması	111
Güvence Raporunun İçeriği	113
Ek 2	129
Ek 3	130

Giriş

Kapsam

1. Bu belgenin 1 ilâ 12 nci bölümleri, sürdürülebilirlik ve geniş bir yelpazedeki raporlama konuları hakkında her ölçekten işletme tarafından yapılan diğer genişletilmiş dış raporlamaya (bundan sonra "GDR" olarak ifade edilecektir) yönelik olarak Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*'ne (bundan sonra "Standart" olarak ifade edilecektir) uygun şekilde güvence denetimlerinin yürütülmesinde denetçilere yardımcı olmayı amaçlayan ve zorunlu olmayan bir uygulama rehberliği sağlar. GDR, aşağıda yer alan *GDR'nin Niteliği ile "GDR Bilgileri" ve "GDR Raporu"nun Anlamı* başlığı altında ele alınmaktadır.
2. Rehber, Standardın ilke ve hükümlerini açıklarken, denetçilerin Standardın tamamına vâkıf olduklarını varsaymaktadır.
3. Bu belgedeki rehberliğin kapsamı, bir denetçinin GDR'ye yönelik güvence denetimlerinde (bundan sonra "GDR güvence denetimleri" olarak ifade edilecektir) Standardı uygularken yaygın olarak karşılaştığı zorlukları ele almak için rehberliği faydalı bulabileceğini belirlenen¹ spesifik alanlarla sınırlıdır. Söz konusu zorluklar, aşağıda yer alan *GDR Güvence Denetimlerine İlişkin Yaygın Olarak Karşılaşılan Durumlar* başlığı altında ele alınmaktadır.

Rehberin Amacı ve Hedef Kitle

4. Rehberin yayımlanmasında Kurum'un amacı, aşağıdakileri sağlamak üzere, GDR güvence denetimlerinde Standardın tutarlı ve kaliteli bir şekilde uygulanmasını teşvik etmektir:
 - Bu tür denetimlerin GDR raporlamasının kalitesi üzerindeki etkisini güçlendirmek,
 - Ortaya çıkan güvence raporlarına olan güveni artırmak ve
 - Hedef kullanıcılar tarafından güvenilir ve esas alınabilir olabilmesi amacıyla GDR raporlarının güvenilirliğini artırmak.
5. Rehberin hedef kitle, Standartta uygun olarak GDR güvence denetimlerini yürüten denetçilerdir. Rehber; GDR raporlarını hazırlayanlar ve kullananlar ya da düzenleyici otoriteler gibi GDR güvence denetimlerinin diğer taraflarına söz konusu denetimlerin yürütülüşünü anlamak konusunda yardımcı olabilse de bu tür tarafların ihtiyaçları dikkate alınarak geliştirilmemiştir.

GDR'nin Niteliği ile "GDR Bilgileri" ve "GDR Raporu"nun Anlamı

6. GDR, işletme faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan sonuçları hakkında bilgi sağlayan birçok farklı raporlama türünü kapsar. GDR ayrıca, bu hususlara ilişkin gelecek odaklı bilgileri de içerebilir. Bu tür bilgiler (bu belgede "GDR bilgileri" olarak ifade edilecektir); işletmenin kendi kaynakları ve ilişkileri ya da ekonomi, çevre veya toplumun daha geniş refahı ya da her ikisi için işletme faaliyetlerinin sonuçları ya da kamu sektörünün veya kâr amacı gütmeyen bir işletmenin hizmet performansı hakkında olabilir. GDR bilgileri, yalnızca işletmenin kendi faaliyetlerine ilişkin bilgiler olmayabilir. Bu nedenle, bir güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olup olmadığı belirlenirken, ilgili GDR güvence denetiminin kapsamının açıkça tanımlanması ve değerlendirilmesi gerekir. (Bkz.: Bölüm 3)
7. GDR bilgileri, genellikle finansal durum veya finansal performans tablolarında ve ilgili açıklamalarda yer alan tarihî finansal bilgilerden farklıdır. Bu tür tarihî finansal bilgiler, geçmiş dönemde meydana gelen ekonomik olaylar veya belli tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlara

¹ Gelişmekte Olan Dış Raporlama Biçimlerinde Güvenilirliğin ve Güvenin Desteklenmesi: Güvence Denetimleri İçin On Temel Zorluk

ilişkin olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilir ve belirli bir işletmeyle ilgili olarak finansal terimlerle ifade edilir.

8. GDR bilgileri, bir şirket veya kuruluş tarafından yayımlanan ana akım periyodik raporların bir bölümü (veya bölümleri) olarak sunulabilir (örneğin yıllık faaliyet raporu veya entegre rapor ya da A.B.D. Sermaye Piyasası Kurumu (U.S. SEC) 10-K Formu veya Birleşik Krallık stratejik raporu gibi düzenleyici kurumlar tarafından zorunlu tutulan bir rapor). GDR bilgileri ayrıca; sürdürülebilirlik raporu, kurumsal sosyal sorumluluk beyanı, kamu sektörü performans raporu veya paranın karşılığı raporu ya da sera gazı beyanı gibi bir işletme tarafından yayımlanan ayrı rapor(lar) veya beyan(lar) olarak da sunulabilir. Bu belgede; GDR güvence denetiminin GDR raporunun tamamını kapsamadığı durumda, GDR raporundaki GDR bilgilerinin GDR güvence denetimine tabi olan kısmı "GDR denetimine konu bilgi" olarak ifade edilir. GDR denetimine konu bilgiler, bir raporun tamamından daha az olabilir ve bir veya daha fazla metrik, bölüm ya da beyan olarak sunulabilir. Bunun dışında GDR denetimine konu bilgiler, GDR raporunun tamamını da kapsayabilir.

GDR Güvence Denetimlerine İlişkin Yaygın Olarak Karşılaşılan Durumlar

9. GDR bilgileri genellikle, işletmeler tarafından gönüllü olarak hazırlanır ve yayımlanır, ancak GDR bilgilerinin hazırlanıp sunulması mevzuatla da (büyük bir şirketin yıllık faaliyet raporuna finansal olmayan beyanların dâhil edilmesine ilişkin Avrupa Birliği hükmü² gibi) zorunlu kılınabilir. Bu tür GDR bilgileri; mevzuat, standart yayımlamaya yetkili uluslararası veya ulusal kurumlar ya da diğer kuruluşlar tarafından oluşturulan GDR çerçeveleri, standartları veya rehberlerindeki kıstaslar ("çerçeve kıstasları" olarak ifade edilir) ya da işletme tarafından geliştirilen kıstaslar ("işletmenin geliştirdiği kıstaslar" olarak ifade edilir) ya da bu ikisinin bileşimi kullanılarak hazırlanabilir.
10. GDR bilgileri; karmaşık olabilen ve nesneden öznele, tarihi olandan gelecek odaklıya veya bunların bileşimi şeklinde çeşitli özelliklere sahip olabilen hem finansal hem de finansal olmayan (parasal olmayan dâhil) bilgileri içerebilen çok çeşitli dayanak denetim konularını veya bunların yönlerini ele alabilir. Standart, finansal ve finansal olmayan bilgilerin bileşiminden oluşabilen denetime konu bilgilerin raporlanmasına ilişkin denetimleri kapsar. Örneğin, tarihî finansal bilgilerin, GDR güvence denetiminin nispeten küçük bir bölümünü oluşturduğu durumlarda, GDR güvence denetimi yine de Standartta uygun olarak yürütülebilir. Birçok farklı GDR çerçevesi bulunduğundan, GDR bilgilerini hazırlamak için kullanılan kıstaslarda çeşitlilik olabilir. Ayrıca, hazırlayanlar genellikle çerçeve kıstaslarına ek olarak veya bunların yerine işletmenin geliştirdiği kıstasları kullanır. Sonuç olarak, kıstasların seçiminde veya geliştirilmesinde yönetimin taraflılığı açısından daha fazla fırsat doğabilir. Bu nedenle, denetçilerin GDR güvence denetimlerini yürütürken mesleki şüpheciliği uygulamaları ve mesleki muhakemede bulunmaları önem arz etmektedir (Bkz.: Bölüm 2).
11. Kıstasların uygulanması suretiyle GDR dayanak denetim konusunun yönlerinin ölçülmesi veya değerlendirilmesinin çıktıları, GDR bilgilerinde sunulur ve bu çıktılarının nitelikleri farklılık gösterebilir. Bazı çıktılar esas olarak nicel terimlerle sunulurken, diğerleri nitel (açıklamalı veya tanımlayıcı) terimlerle sunulabilir. Her iki durumda da ilgili açıklamalar esas sunuma eşlik edebilir. Sonuç olarak, GDR raporları yapı ve biçim bakımından farklılık gösterebilir.
12. GDR bilgileri ayrıca metin, çizelge, grafik, şekil, görsel veya gömülü videolar dâhil olmak üzere, çeşitli biçimlerde sunulabilir.

² Bkz.: https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/company-reporting/non-financial-reporting_en

13. İşletmenin GDR raporunu hazırlama süreci ve GDR raporunun hazırlanmasıyla ilgili iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri, özellikle GDR raporunu ilk kez hazırlamaya başlayan bir işletme için, genellikle tam olarak geliştirilmemiş olabilir (Bkz.: Bölüm 6).

Uygulama Alanı

14. Standart, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerinin yürütülmesini düzenleyen Kuruma ait bir mevzuattır. Bu nedenle Standart, GDR güvence denetimlerini de düzenler. Bu tür bir denetimi yürütürken Rehber atıfta bulunulmasına ilişkin bir zorunluluk yoktur, ancak referans şeklinde atıfta bulunulabilir. Rehber, bir güvence denetimini yürütmenin tüm yönlerini ele alan kapsamlı bir metin değildir.
15. Bu belge, zorunlu olmayan bir rehberlik içermektedir. Dolayısıyla Rehber, Standartta belirtilenlerin dışında başka herhangi bir yükümlülük getirmemektedir. Aynı şekilde Rehber, Standartta yer alan ana hükümler veya uygulama hükümlerini geçersiz kılmaz veya değiştirmez.
16. Rehber, GDR güvence denetimleri dışında kalan diğer güvence denetimlerinin yürütülmesine de yardımcı olabilir ancak söz konusu denetimler dikkate alınarak geliştirilmemiştir. Standart, *Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve*de belirtildiği üzere, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Farklı dayanak denetim konularına ilişkin güvence denetimi örnekleri ve Rehberin bu örnekleri ele alıp almadığı, Ek 2'de bulunan Tablo 2 *Raporlama Türleri, Kullanılan Örnek Çerçeveler ve bu GDR Rehberi'nin Kapsamına Girip Girmediği*nde yer almaktadır.
17. Standart hem doğrulama hizmetlerinde hem de doğrudan denetimlerde kullanılabilir (Bkz.: GDS 3000, 2 nci paragraf). Rehber, doğrulama hizmetleri bağlamında yazılmıştır. Denetçi, denetimin içinde bulunduğu şartlar çerçevesinde gerektiğinde Rehberi doğrudan denetime de uyarlayabilir ve çeşitli eklemeler yapabilir. Ancak, Rehber doğrudan denetimlere odaklanarak geliştirilmemiştir.

Rehberin Kullanımı

18. Bu belgedeki rehberlik, Standarda uygun olarak yürütülen bir GDR güvence denetiminin belirli aşamaları ve diğer yönleriyle ilgili olan bölümlerde yapılandırılmıştır. Aşağıda yer alan Şekil 1, bir güvence denetiminin yürütülmesi bağlamında bu belge gözden geçirilirken faydalıdır. Bu belgedeki bölümlerin sıralaması, şekilde gösterildiği gibi bir denetimin yürütülmesine ilişkin aşamaların akışını ve diğer yönleri takip etmektedir. 10 ve 11 inci bölümler, müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulünden raporlamaya kadar özel hususları sırasıyla niteliksel ve gelecek odaklı GDR bilgileri bağlamında ele almaktadır ve bu bölümlerdeki rehberliğin diğer bölümlerdeki ilgili rehberlikle birlikte okunması amaçlanmıştır.
19. Her bölüm, bu belgedeki rehberliğin "Ne", "Neden" ve "Nasıl" sorularına cevap verecek şekilde tasarlanmıştır. Her bölüm, "Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar" alt başlığı altında, o bölümdeki rehberlikte ele alınan hususların bir açıklaması ("Ne") ile tanıtılmaktadır. Bu açıklamayı, "Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar" alt başlığı altında, o bölümdeki rehberliğin denetçilere yardımcı olabileceği durumlara ilişkin bir açıklama ("Neden") takip etmektedir.
20. Bölümlerin kalan kısmı ise ("Nasıl") genellikle, "Neden" kısmında vurgulanan zorlukların ele alınması için bir düşünme süreci sağlar. Düşünme süreci ise denetçilere yardımcı olabilecek hususları belirler. Bu hususlar -uygun hâllerde- Standartta yer alan ana hükümler ve uygulama hükümlerine ya da Rehberin aynı veya diğer bölümlerindeki özel rehberliğe ve örneklerle atıfta bulunur.

21. Rehber, ele alınan kavramlar Standartta da bulunmakta ise, Standartta kullanılan terminolojiyi kullanır. Diğer terimler ise gerektiğinde Rehberde tanımlanıp açıklanır ve Ek 1 *Rehberde Kullanılan Terimler*'de yer alan terimler listesinde özetlenir.
22. Aşağıda yer alan Şekil 1, Standart kapsamında bir GDR güvence denetiminin yürütülmesinin tüm yönlerine ilişkin genel bir açıklama sağlar (Bkz.: yeşil şeritler, satırlar ve sütun başlıkları içerisindeki açıklamalar ve paragraf numaraları). Şekil 1; Standart hükümlerinin her birini (Bkz.: yeşil şeritler) ve bu belgenin her bir bölümünü (Bkz.: turuncu kutucuklar), GDR güvence denetiminin yürütülmesinde ilgili oldukları yönleriyle ilişkilendirir. Şekil 1 ayrıca, her bölümde ele alınan Standart hükümlerini (Bkz.: yeşil oklar) ve başka bir bölümdeki rehberliğe atıfta bulunulan bölümlerini de gösterir. Bir GDR güvence denetiminin yürütülmesinin söz konusu yönleri ve bu belgede ele alınmayan Standart hükümleri gri metinle gösterilmiştir.

Kalite Kontrol (31-36)								
Etik Hükümler (20)								
Yetkinlik (31(b)-(c), 32(a), 39, 52(a), 53)				Bölüm 1 Uygun Yetkinlik ve Kabiliyetlerin Kullanılması				
Mesleki Muhakeme ve Mesleki Şüphecilik (37-38)				Bölüm 2 Mesleki Şüphecilğin Uygulanması ve Mesleki Muhakemede Bulunulması				
Güvence Denetiminin Yürütülmesi	Müşteri İlişkinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	Denetimin Planlanması (40, 42-43)		Yeterli ve Uygun Kanıt Elde Etmek İçin Prosedürler			Güvence Sonucunun Oluşturulması	Güvence Raporunun Hazırlanması ve Diğer İletişimler
		Denetim Şartlarına ve "Önemli Yanlışlık" Riskleri İhtimaline Dair Kanaat Edinilmesi		Tasarım	Uygulama	Diğer		
(14-19)	(21-30)	(41, 44(a), 45, 46 L/R, 47 L/R)		(48 L/R (a))	(48 L/R (b), 49, 50-51)	(52-63)	(44(b), 64-66)	(67-70, 71-77, 78)
	↓	↓	↓	↓	↓		↓	↓
	Bölüm 3 Ön Şartların Belirlenmesi ve GDR Güvence Denetiminin Kapsamı ...	Bölüm 4 İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin ...	Bölüm 6 Denetime Konu Bilgilerin Hazırlanmasıyla İlgili İç Kontrolün veya Denetime Konu...	Bölüm 8 Kanıtların Elde Edilmesi			Bölüm 12 Güvence Raporunda Etkili İletişim Kurulması	
		↓		↓			↓	
		Bölüm 5 Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin...		Bölüm 7 Yönetim Beyanlarının Kullanılması			Bölüm 9 Yanlışlıkların Önemliliğinin Değerlendirilmesi	
	Bölüm 10 Niteliksel GDR Bilgilerin Ele Alınması ve Bölüm 11 Gelecek Odaklı GDR Bilgilerinin Ele Alınması							
Belgelendirme (79-83)								

Şekil 1 – Denetimin Aşamaları, Standart Hükümleri ve Rehber Arasındaki İlişkiler

Bölüm 1: Uygun Yetkinlik ve Kabiliyetlerin Kullanılması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

23. Bu bölüm, bir GDR güvence denetiminin yürütülmesi ve Standardın 31 ve 32 nci paragraf hükümlerinin yerine getirilmesi için ihtiyaç duyulabilecek yetkinlik ve kabiliyete sahip denetim ekibinin görevlendirilmesine ilişkin rehberlik sağlar. Bu bölüm ayrıca, sorumlu denetçinin sahip olması gereken yetkinlik ve aşağıdakilere ilişkin sorumlulukları hakkında rehberlik sağlar:
 - Denetim ekibinin ve denetçinin faydalandığı dış uzmanların toplu yetkinliğinin yönetilmesi ve
 - Denetim ekibi üyelerinin çalışmalarının yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi aracılığıyla bu tür toplu yetkinliğin denetim boyunca uygun şekilde kullanılması.
24. Rehberin odak noktası; denetçinin, Standart hükümlerine uygun olarak GDR güvence denetimini yürütmeye ve bir güvence raporunu aşağıdaki şekilde düzenlemeye ilişkin yetkinliğidir:
 - İçinde bulunulan şartlara uygun ve
 - Hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak.
25. Bir güvence denetimini yürütmek için ihtiyaç duyulan yetkinlik hem güvence becerileri ve teknikleri konusundaki yetkinliği ("güvence yetkinliği") hem de denetimin dayanak denetim konusuyla ve bu konunun ölçümü veya değerlendirmesiyle ilgili yetkinliği ("dayanak denetim konusu yetkinliği") içerir.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

26. Giriş bölümünde belirtildiği üzere, GDR raporlaması hem biçim hem de raporlanan hususlar açısından farklılık gösterebilir. Raporlama, finansal ve finansal olmayan rakamların yanı sıra açıklamalı bir betimleme şeklinde veya niteliksel bilgiler içeren nitel bir biçimde olabilir. Dayanak denetim konusu (konularını) ölçmek veya değerlendirmek için kullanılan çerçeve ve kıstaslar, henüz geliştirilmelerinin ilk aşamalarında olabilir ve özellikle GDR raporlamasını ilk kez hazırlamaya başlayan bir işletme için GDR raporlarının hazırlanmasıyla ilgili kurumsal yönetim, süreçler ve iç kontrol sistemleri -finansal raporlama bağlamında raporlama yapılmasına kıyasla- daha az gelişmiş olabilir. Tüm bu hususlar, söz konusu denetime özgü şartlara bağlı olarak denetimi yürütmek için ihtiyaç duyulabilecek uygun güvence yetkinliğini ve dayanak denetim konusu yetkinliğini (örneğin bilimsel, mühendislik veya diğer beceriler) etkilemektedir.
27. Bir güvence denetiminde ihtiyaç duyulabilecek dayanak denetim konusu yetkinliği, çoğu sorumlu denetçinin normalde sahip olduğu yetkinliğin ötesine geçebilir. Böyle bir durumda, denetçinin faydalandığı uzman çalışmasını kullanmak gerekebilir.
28. Bu tür bir uzmanın, dayanak denetim konusu hakkında bilgiye dayalı makul bir görüş verilmesine imkân sağlayan uzmanlık bilgi ve becerisi bulunmaktadır, ancak söz konusu bilgi ve beceriler, Standarda uygun olarak bir güvence denetimini yürütmek için ihtiyaç duyulan güvence yetkinliğini haiz olmayabilir. Denetçinin faydalandığı uzmanın güvence yetkinliğine sahip olması gerekmeseydi de kendisine verilen çalışmayı denetimin amaçlarıyla ilişkilendirebilmesini sağlamaya yetecek düzeyde Standart bilgisine sahibi olması gerekebilir.

Uygun Güvence Yetkinliğine ve Dayanak Denetim Konusu Yetkinliğine Sahip Denetim Ekibinin Görevlendirilmesi

29. Güvence yetkinliğinin, denetçinin güvence sonucunu desteklemek amacıyla yeterli ve uygun kanıt elde etmesi için, yinelenen ve sistematik bir denetim sürecinin parçası olarak uygulanması

gerekir. Güvence yetkinliği, Standardın A9 paragrafında sayılan beceri ve teknikleri içerir. Buna göre güvence yetkinliği, dayanak denetim konusu yetkinliğinden farklıdır ve söz konusu yetkinliğin uygulanmasından daha fazlasını gerektirir.

30. Daha geniş kapsamlı veya daha karmaşık GDR güvence denetimlerinde veya dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesi için uzmanlık becerilerine ihtiyaç duyulduğunda denetçi, çalışmanın hem uygun güvence yetkinliği hem de denetçinin faydalandığı bir veya birkaç uzmandan oluşan farklı alanlarda uzmanlığa sahip bir ekip tarafından yürütülmesinin gerekli olduğuna karar verebilir. Sorumlu denetçi dışında denetimi yürüten denetim ekibi üyelerinin her biri (Bkz.: sorumlu denetçinin yetkinliğine ilişkin rehberlik için 37-41 inci paragraflar), az ya da çok kapsamlı güvence yetkinliği ile az ya da çok kapsamlı dayanak denetim konusu yetkinliğinin bileşimine sahip olabilir. Bununla birlikte, denetim ekibi üyeleri, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını dikkate alabilmek ve bir güvence denetimini planlanması ve yürütülmesi sırasında ihtiyaç duyulan mesleki şüpheciliği uygulayıp mesleki muhakemede bulunabilmek için endüstri ve sektör bilgisinin yanı sıra bu ikisine ilişkin bir miktar yetkinliğe ihtiyaç duyabilir.
31. Hem denetçiler hem de denetçinin faydalandığı uzmanlar, belirli bir alanda uzmanlık yetkinliğine de sahip olabilir. Örneğin; bir denetçi, BT sistemleri ve kontrollerine güvence sağlanmasında, sürdürülebilirlik bilgilerine güvence sağlanmasında veya güvence örnekleme alma teknikleri ve yöntemlerinde uzman olabilir. Bununla birlikte, denetçinin faydalandığı uzman, örneğin bir biyokimyager, çevresel atık ölçümü ve yönetiminde uzmanlık sahibi olabilir ya da bir avukat, çevre veya insan hakları mevzuatında uzmanlık sahibi olabilir.
32. Gerekli dayanak denetim konusu yetkinliğini nelerin oluşturduğu, denetim şartlarına bağlıdır ve denetimden denetime farklılık gösterir. Sorumlu denetçinin, güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmek için gerekli dayanak denetim konusu yetkinliğine sahip olup olmadığı ve uzman çalışmalarının ne düzeyde ve nasıl kullanıldığı, sorumlu denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur ve aşağıdaki gibi faktörlerin dikkate alınmasını içerebilir:
 - (a) İşletmenin GDR bilgilerine dâhil edilecek raporlama konularının belirlenmesine ilişkin muhakeme;
 - (b) GDR güvence denetiminin kapsamında yer alan denetime konu bilgi üzerinde mutabık kalınmasına ilişkin muhakeme;
 - (c) Dayanak denetim konusunun niteliği ve karmaşıklığı ile ölçümü veya değerlendirilmesi;
 - (d) Dayanak denetim konusunun kesin ölçüme uygun olma düzeyi veya dayanak denetim konusuyla ilgili olarak önemli bilgi ve muhakeme gerektirebilecek yüksek derecede ölçüm belirsizliği olup olmadığı ve
 - (e) Sorumlu denetçinin ve denetim ekibinin dayanak denetim konusuyla ilgili yetkinliği ve önceki deneyimleri.
33. Aşağıdaki örneklerde, nispeten daha az karmaşık bir işletmenin denetiminde uygulanabilecek, denetimi yürütecek kişilerin toplu olarak (kolektif) yetkinliğiyle ilgili bazı hususlar yer almaktadır.

ÖRNEK

Profesyonel bir hizmet firması, gönüllü olarak aşağıdaki hususları raporlamakta ve bu hususlara ilişkin güvence talep etmektedir:

- Tek bir ofis için, satın alınan elektrikten kaynaklanan sera gazı (SG) emisyonları;
- Ofisi için ölçülen su tüketimi ve
- Cinsiyet ve makama göre çalışan sayısı.

Bu örnekte, sürdürülebilirlik güvence denetimlerinde yetkinliğe ve deneyime sahip bir sorumlu denetçi ile bir veya daha fazla denetçinin, Standart hükümlerinin yerine getirilmesi için dayanak denetim konusuna ilişkin daha fazla uzmanlığa ihtiyaç duymadan söz konusu denetimi yürütebilmesi muhtemeldir.

Buna karşın, bir enerji şirketi, bir elektrik santrali ile ilişkili atığın kalitesini raporlamakta ve söz konusu hususa ilişkin güvence talep etmektedir. Bir sorumlu denetçi, atığın kalitesinin ölçülmesiyle ilgili prosedürlerin tasarlanması ve uygulanmasına yardımcı olması için -uygun hâllerde- bir biyolog, kimyager veya fizikçi (denetçinin faydalandığı uzman) kullanabilir.

34. Daha karmaşık bir işletmenin denetiminde denetçi, denetimi yürütmek için ihtiyaç duyulan güvence ve dayanak denetim konusu yetkinliklerini ve denetim ekibinin kilit üyeleri ile denetim yürütülürken çalışması kullanılacak diğer kişilerin yetkinliklerini belirleyen bir beceriler matrisi oluşturmayı faydalı bulabilir. Bir matris ayrıca, bir uzmanlık alanında dayanak denetim konusu yetkinliğine denetçi tarafından nerede ihtiyaç duyulabileceğini ve söz konusu yetkinliğin denetçiye kendi denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinden (iç uzman) sağlanıp sağlanmayacağını ya da denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket dışından (dış uzman) edinilmesi gerekip gerekmebileceğini belirlemeye yardımcı olabilir.
35. Denetlenecek işletme ne kadar karmaşık olursa, denetçilerin ve denetçinin faydalandığı uzmanların çalışmalarının denetimle nasıl bütünleştireceğini değerlendirmek de o derece gerekli olabilir. Denetimin yürütülmesinde yetkinliğin uygun şekilde uygulanması, denetimi yürütecek olan ve aşağıdaki özelliklere sahip denetçilere ve denetçinin faydalandığı uzmanlara bağlıdır:
- Kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için uygun yetkinliğe sahip ve
 - Denetim yürütülürken multidisipliner bir ekip olarak birlikte etkin şekilde çalışan.
36. Denetime konu bilginin, denetçinin faydalandığı farklı uzman çalışmalarının kullanılmasını içeren birden fazla yönü olabilir veya işletmenin büyük, çeşitli ve karmaşık bir organizasyon yapısının olması durumunda, çalışmanın bir kısmını denetçi adına yürüten diğer denetçiler bulunabilir. Bu durumda, denetçinin faydalandığı söz konusu uzmanlarla veya söz konusu diğer denetçilerle çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması ile elde ettikleri bulgular hakkında açık bir biçimde iletişim kurmak önemli olabilir.

ÖRNEK

Birkaç bölgede çeşitli madencilik faaliyetleri yürüten büyük bir şirket, diğer konuların yanı sıra çevresel raporlamaya ilişkin olarak da güvence talep etmiştir. Çevresel raporlama; şirketin atık yönetimi, su tüketimi, su kalitesi üzerindeki etkisi, gürültü ve sarsıntı etkileri, biyolojik çeşitlilik yönetimi ve arazi rehabilitasyonu, sera gazı emisyonları, tehlikeli madde yönetimi, sağlık ve güvenlik olayları ile acil durum hazırlığına ilişkin GDR bilgilerini içermektedir.

Bu örnekte; jeoloji mühendisleri, jeokimyacılar, çevre bilimciler, sağlık ve güvenlik uzmanları ile hukuk uzmanları gibi denetçinin faydalandığı birkaç uzmanın çalışmalarını kullanmak gerekli olabilir. Ayrıca, işletmenin diğer bölgelerde bulunan madencilik faaliyetleriyle ilgili olarak diğer denetçilerin çalışmalarının kullanılmasına ihtiyaç duyulabilir.

Böyle bir durumda, denetçi açısından aşağıdakiler önem arz edebilir:

- Denetçinin faydalandığı uzmanlarla veya diğer denetçilerle çalışmalarının kapsamı ve zamanlaması hakkında açık bir biçimde iletişim kurmak;
- Denetçinin, çalışmalarını yönlendirmek, gözetimini yapmak ve gözden geçirmek için denetçinin faydalandığı uzmanların veya diğer denetçilerin çalışmalarına ne düzeyde katılım sağlayabileceğini değerlendirmek ve
- Denetçinin faydalandığı uzmanların veya diğer denetçilerin çalışmalarında elde ettikleri bulguları denetim ekibinin diğer üyelerine iletmek.

Sorumlu Denetçinin Yetkinliği ve Sorumlulukları

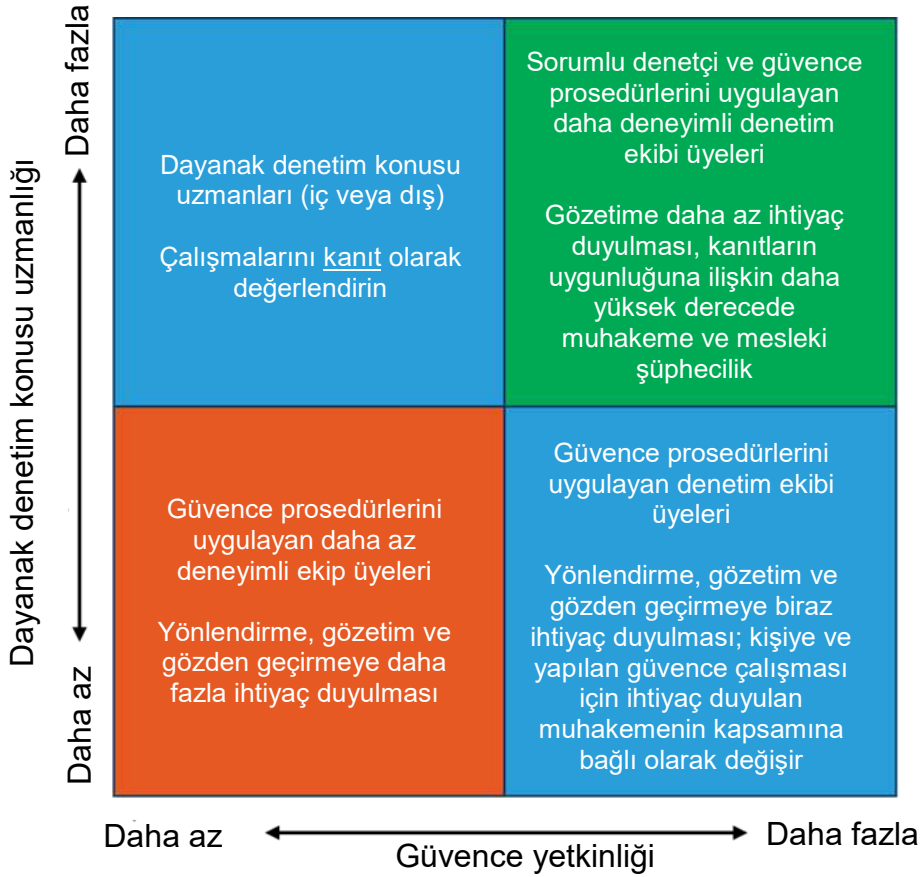
37. GDS 3000'in 31(b)-(c) paragrafları; denetimi yürütecek kişilerin uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olunmasına ek olarak sorumlu denetçinin, güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmek için; gerekli dayanak denetim konusu yetkinliğine sahip olmasının yanı sıra, yoğun bir eğitim ve uygulama süreci sonucunda, güvence becerileri ve teknikleri konusunda yetkinliğe sahip olmasını da zorunlu kılar.
38. Denetçi, GDS 3000'in 52 nci paragraf hükümlerini yerine getirirken, kendi hedefleri açısından denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının yeterli olduğu sonucuna ulaşması durumunda, söz konusu uzmanın çalışmasını kullanabilir. Ancak sorumlu denetçi, denetimden tek başına sorumludur. Uzman çalışmasını kullanmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Sorumlu denetçi:
 - (a) Gerektiğinde, uzmana uygun sorular sorabilmek ve yanıtların denetimin içinde bulunduğu şartlar altında anlamlı olup olmadığını değerlendirebilmek;
 - (b) Uzmanın çalışmasını değerlendirebilmek ve gerekli olduğu ölçüde, bir bütün olarak denetim ekibinin çalışmasıyla bütünleştirebilmek ve
 - (c) Ulaşılan sonuçlara ilişkin sorumluluğu üstlenebilmek için kapsamlı güvence yetkinliğine sahip olmasına ilaveten, dayanak denetim konusu hakkında yeterli anlayışa ve gerekli dayanak denetim konusu yetkinliğine sahip olması gerekir.
39. Benzer şekilde denetçi, GDS 3000'in 55 inci paragraf hükümlerini yerine getirirken, iç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin hedefleri açısından yeterli olduğu sonucuna ulaşması durumunda, işletmenin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanabilir.
40. GDS 3000'in A121-A135 paragrafları; denetçinin faydalandığı uzmanın yetkinliğinin ve tarafsızlığının değerlendirilmesine ilişkin rehberlik dâhil olmak üzere, söz konusu uzmanın çalışmasının kullanılması durumuna yönelik daha fazla rehberlik sağlar. Bu paragraflar,

denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının kullanılması bağlamında yazılmış olsa da yönetimin faydalandığı bir uzmanın veya bir iç denetçinin çalışmasının kullanılması konusunda da faydalı bir rehberlik sağlar.

41. Sorumlu denetçinin ayrıca, denetimin genel kalitesine ilişkin sorumluluğu üstlenmek için gerekli yetkinliğe sahip olması gerekir (Bkz.: GDS 3000, 33 üncü paragraf).

Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme

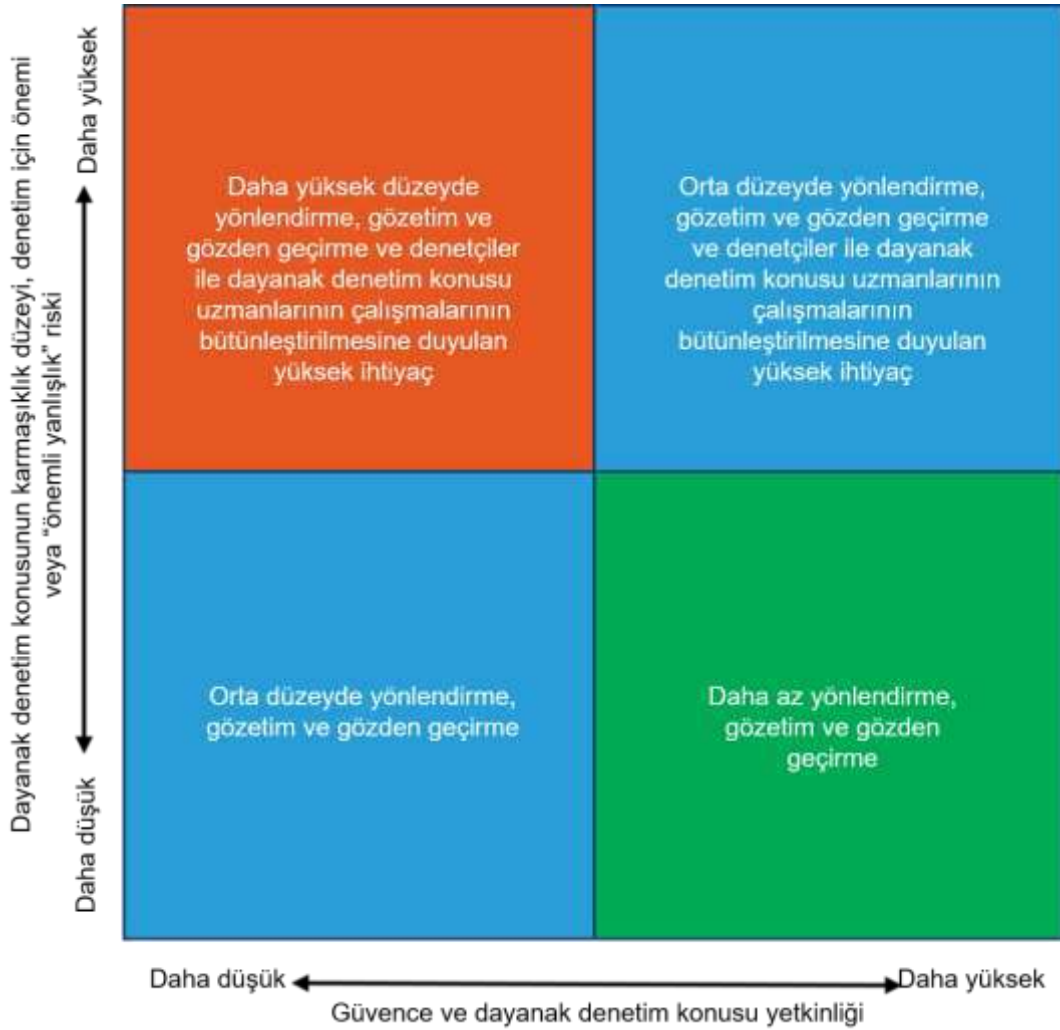
42. Denetim boyunca yapılan çalışmaların yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesi hakkında karar alınırken, bir ekip üyesinin güvence yetkinliği ne kadar az olursa, çalışmalarının yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesine duyulan ihtiyaç o kadar fazla olabilir. Benzer şekilde, güvence prosedürlerini uygularken dayanak denetim konusu yetkinliklerinin kapsamı ne kadar az olursa, uzman çalışması kullanılarak elde edilen kanıtlar dâhil olmak üzere, toplanan kanıtlarla ilgili olarak mesleki şüphesizliği uygulama ve mesleki muhakemede bulunma becerileri o kadar düşük olabilir.



Şekil 2 – Yetkinliklerin Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirmeyle İlişkisi

43. Yukarıdaki şekil, denetimi yürütecek kişiler arasında mevcut olabilecek güvence yetkinliği ile dayanak denetim konusu yetkinliği aralıklarını ve uygun olabilecek yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmeyi göstermektedir.
44. Denetimin içinde bulunduğu şartlar altında ihtiyaç duyulan yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin kapsamı ve niteliği, mesleki muhakemenin bir konusudur ve aşağıdaki gibi faktörleri dikkate alabilir:
- (a) Ekip üyelerinin her birinin güvence ve dayanak denetim konusu yetkinliği;

- (b) Bir bütün olarak denetim bağlamında bir kişi tarafından yapılan çalışmanın önemi;
 - (c) Denetçi veya denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin "önemli yanlışlık" riskleri;
 - (d) Denetçinin faydalandığı uzmanın, denetçinin denetim şirketinin içinden mi yoksa dışından mı olduğu;
 - (e) Denetçinin faydalandığı uzmanın ilgili GDS'ler konusunda, kendisine verilen çalışmayı denetimin amacıyla ilişkilendirebilmesini sağlamaya yetecek düzeyde bilgiye sahip olup olmadığı ve
 - (f) Denetim şirketinin, belirli bir GDR güvence denetimi türünü yürütürken denetçilerin izlemesi için gelişmiş bir metodolojiye sahip olup olmadığı.
45. Örneğin; dayanak denetim konusu ya da bu konunun ölçümü veya değerlendirilmesinde karmaşıklık düzeyinin daha yüksek olması ya da kişinin çalışmasının bir bütün olarak denetim için daha önemli olması durumunda, söz konusu çalışmanın yönlendirilmesi, gözetimi, gözden geçirilmesi ve bütünleştirilmesine duyulan ihtiyacın, dayanak denetim konusunun karmaşıklık düzeyinin daha düşük olması ya da kişinin çalışmasının denetimin daha az önemli bir bölümüyle ilgili olması durumuna kıyasla daha fazla olması muhtemeldir. Bu husus, aşağıdaki şekilde gösterilmektedir.



Şekil 3 – Karmaşıklık ve Önem Düzeyinin Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirmeye İlişkisi

Diğer Kalite Kontrol Hususları

46. GDS 3000'in dayandığı ön kabul, denetçilerin en az KKS 1³'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki kalite kontrol hükümlerine tabi olan bir denetim şirketinin üyeleri olduğunu içerir. Bu hükümler; denetim şirketinin, GDS 3000'in A61 paragrafında belirtilen hususları ele alan belgelendirilmiş politika ve prosedürler içeren ve şirket personeline bildirilen bir kalite kontrol sistemi kurmasını ve bu sistemin devamlılığını sağlamasını içerir. Bu tür kalite kontrol hükümlerine tabi olmaması durumunda denetçi, GDS 3000'e uygun bir GDR güvence denetimini yürütemez.
47. Denetçiler Kurum tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilerdir ve aşağıdaki şekilde GDS 3000'e uygun hareket ederler:
- Kendi yetkinliklerini ve denetimi yürütecek diğer kişilerin yetkinliklerini ele alan GDS 3000'in hükümlerine uyarlar.
 - En az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki kalite kontrol hükümlerine tabi olan bir denetim şirketinin çalışanıdır veya denetim üstlenen bağımsız denetçidirler.
 - En az *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*'da (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki ilgili etik ve bağımsızlık hükümlerine uyarlar.
48. İşletmenin, uzak bir konumda veya farklı bir ülkede bir bağlı ortaklığı, bölümü, şubesi veya faaliyet alanı bulunması durumunda denetçi, söz konusu işletmede güvence prosedürlerini uygulamak için diğer bir denetçinin çalışmasını kullanabilir. Ancak sorumlu denetçinin, genel güvence sonucuna ve denetimin kalite kontrolüne ilişkin sorumluluğu devam eder.
49. GDS 3000'in 53'üncü paragrafı denetçinin; örneğin birden fazla ekiple veya birden fazla yerde yürütülen denetimlerde, çalışmasından faydalanılan başka bir denetçinin çalışmasının, kendi hedefleri açısından yeterli olup olmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar. GDS 3000'in A121-A135 paragraflarında yer alan rehberlik; denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının kullanılması bağlamında yazılmış olsa da dikkate alınabilecek bir dizi faktörü belirler ve dolayısıyla, bu bağlamda da faydalı bir rehberlik sağlar. Diğer denetçinin KKS 1'e uyup uymadığı veya aynı denetim ağına sahip denetim şirketlerinin bir üyesi olup olmadığı ve eğer öyleyse, söz konusu ağın KKS 1'e uymak için ortak sistem ve süreçlere tabi olup olmadığı, diğer faktörlerin yanı sıra, diğer denetçinin çalışmasının yönlendirilmesi, gözetimi ve gözden geçirilmesinin uygunluk düzeyi değerlendirilirken dikkate alınan bir faktör olabilir.

³ Kalite Yönetimi Standardı (KYS) 1, KKS 1'in yerini almıştır. Denetim şirketlerinin, 31/12/2023'e kadar KYS 1'e uygun olarak tasarlanan ve uygulanan kalite yönetimi sistemlerine sahip olmaları gerekmektedir.

Bölüm 2: Mesleki Şüpheliğin Uygulanması ve Mesleki Muhakemede Bulunması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

50. Bu bölümde:

- GDS 3000'in 37-38 inci paragraflarının gerektirdiği mesleki muhakeme kullanımının ve mesleki şüpheliğin bir GDR güvence denetiminde neden önemli olduğu açıklanmaktadır;
- Bir GDR güvence denetiminde mesleki şüpheliğin uygulanmasını nelerin engelleyebileceği açıklanmakta ve örnekler verilmektedir;
- Mesleki şüpheliğin uygulanmasını destekleyebilecek davranış ve beceriler belirtilmektedir ve
- Bir GDR güvence denetimi bağlamında mesleki şüpheliğin uygulanması ve mesleki muhakemede bulunmasına ilişkin örnekler verilmektedir.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

51. Bir GDR güvence denetiminde aşağıdakileri yerine getirmek zor olabilir:

- (a) Farklı kullanıcı gruplarının farklı karar alma ihtiyaçları olabileceğini de göz önünde bulundurarak, hedef kullanıcıların ihtiyaçlarının anlaşılması;
- (b) Dayanak GDR denetim konusunun çeşitli yönleri ile bunların işletme faaliyetleri bağlamında etkileri arasındaki karmaşık ilişkilerin ve bunların göreceli öneminin anlaşılması. İşletme ne kadar büyük, karmaşık ve çeşitli olursa (örneğin, coğrafi dağılımı ne kadar büyük olursa ve uzun ve çeşitli bir tedarik zincirine ne kadar bağımlı olursa), aşağıdakilerin anlaşılması da o denli zor olabilir:
 - (i) Dayanak denetim konusunun denetim şartlarında uygun olup olmadığı veya
 - (ii) Bir bütün olarak GDR bilgileri bağlamında denetime konu bilginin her bir yönüne ne kadar önem verilmesi gerektiği;
- (c) Hazırlayanların seçebileceği her bir dayanak denetim konusu için çok sayıda olası GDR çerçevesi, kıstası veya hazırlama esasının bulunması durumunda, kıstasların uygun olup olmadığının belirlenmesi. GDR denetimine konu bilgilerin yasal gözetim olmaksızın gönüllü olarak raporlanması durumunda, bu durum zor olabilir;
- (d) Aşağıdaki nedenlerden ötürü, hazırlayanlar tarafından kullanılan varsayım ve yöntemlerin uygun olup olmadığının belirlenmesi:
 - (i) Kullanılabilecek çok sayıda kabul edilebilir varsayım veya yöntem olabilir veya
 - (ii) Dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesi karmaşık olabilir ya da belirsizlikler söz konusu olabilir. Örneğin, iklimle ilgili risklerin, söz konusu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin ve bu risklerin işletme ile tedarik zinciri üzerinde beklenen kısa, orta ve uzun dönem finansal ve finansal olmayan etkilerinin hem ölçümü ve değerlendirilmesi karmaşık olabilir hem de bunlara ilişkin yüksek düzeyde belirsizlik bulunabilir;
- (e) Aşağıdaki nedenlerden ötürü, olağandışı durumlar veya bilgi eksikleri ortaya çıktığında bunların farkına varılması:
 - (i) GDR raporlama çerçeveleri genellikle, kıstasların farklı şekillerde yorumlanmasına veya uygulanmasına izin verilmek suretiyle, gelişimlerini sürdürmektedir,

- (ii) İşletmelerin sistem, süreç ve kontrolleri hâlâ gelişimini sürdürüyor olabilir veya finansal performans ve stratejiye kıyasla üst yönetimden sorumlu olanların GDR konularına ilişkin daha az denetimi ya da yönetim önceliği söz konusu olabilir; bu nedenle, bilgi eksiklikleri dâhil olmak üzere yanlışlıklar, önlenmeden veya tespit edilmeden ve düzeltilmeden ortaya çıkabilir;
- (f) Aşağıdaki nedenlerden ötürü, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığının değerlendirilmesi:
- (i) Hedef kullanıcıların farklı ihtiyaçları olabilir; bir grup için önemli olan başka bir grup için olmayabilir veya
- (ii) Yanlışlıkların bir araya getirilmesi ve değerlendirilmesi için ortak bir dayanak olmaksızın, denetime konu bilginin çok sayıda farklı yönleri olabilir;
- (g) Elde edilen kanıtların yeterlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesi. Örneğin hazırlayanlar, GDR denetimine konu bilgileri hazırlarken işletme dışı taraflarca oluşturulan bilgileri kullanmış olabilir;
- (h) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında bir sonuca ulaşılmaması.
52. Yukarıdaki faktörlere ek olarak, ücret veya süre baskıları gibi diğer baskılar, işletme veya denetçinin denetim şirketindeki kurum kültürü ya da “üst yönetimin tutumu”, mesleki şüpheciliğin uygulanmasına engel teşkil edebilir. Ücret veya süre baskısı ve “üst yönetimin tutumu”, GDR güvence denetimlerine özgü hususlar olmasa da GDR güvence denetimlerinde aşağıdaki gibi durumlarda daha yaygın olabilirler:
- İşletmeler, finansal performans veya raporlamaya verdikleri önemin aynısını GDR konularına vermiyor olabilir ya da GDR konularının raporlanmasına ilişkin bir mevzuat bulunmayabilir. Bu nedenle, ücretleri düşük tutmak için daha büyük bir baskı söz konusu olabilir ve bu durum, denetim ekibi açısından süre baskısıyla sonuçlanabilir;
 - Bir işletmedeki GDR konularına önem vermeyen “üst yönetimin tutumu”, denetime konu bilgiyi yönetmek ve raporlamak için geliştirilmekte olan sistem ve süreçlere daha az kaynak tahsis edilmesine neden olabilir;
 - GDR bilgilerini ölçmek veya değerlendirmek ve raporlamak için genel kabul görmüş bir yöntemin bulunmaması durumunda işletmeler veya sorumlu denetçiler, konulara ilişkin sorgulama yapmaya veya sorgulama yapılmasını kabul etmeye daha az istekli olabilir.
53. Denetim şirketi düzeyinde, denetim düzeyinde veya bireysel düzeydeki faktörlerin bir sonucu olarak ortaya çıkan mesleki şüpheciliğin uygulanmasında da engeller olabilir. Örneğin önyargı, tutum, kanaat ve değerler gibi kişisel özellikler; personel değişimi ve işe alım uygulamaları gibi konulara kıyasla, iklim değişikliğinin azaltılması, biyolojik çeşitliliğin korunması, tehlikeli atıkların güvenli bir şekilde imha edilmesi, yerel halka adil muamelede bulunulması ve cinsiyet veya etnik eşitlik gibi belirli GDR denetimine konu bilgi(ler) için daha yaygın olabilir. Denetçinin bağlı olduğu denetim şirketi içerisindeki diğer olası engeller, Şekil 4'te yer almaktadır.

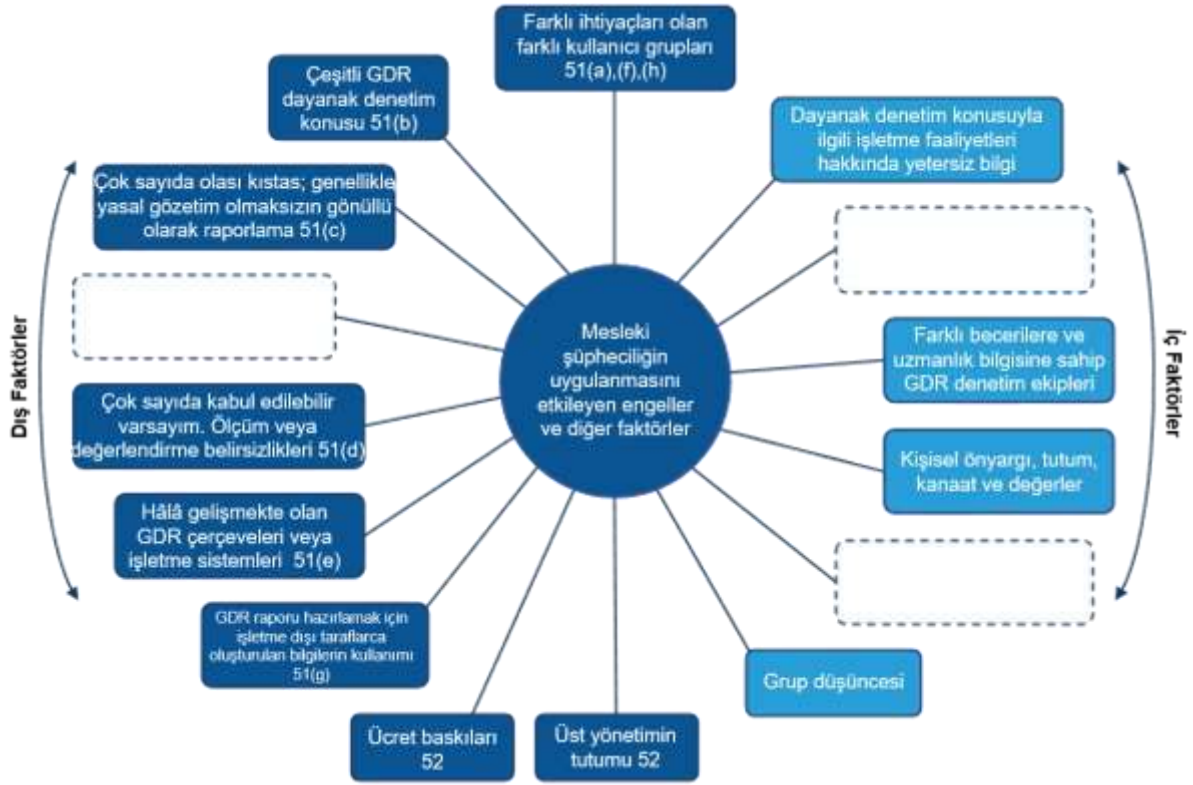
54. Güvence yetkinliğinin yanı sıra denetim şartları hakkında yeterli bilgiye sahip olunması, güvence kararları alınırken mesleki şüphecilik uygulayabilmek ve mesleki muhakemede bulunabilmek açısından önemlidir. GDS 3000'in A76-A85 paragrafları, mesleki şüpheciliğin sürdürülmesinin ve mesleki muhakemede bulunulmasının neden gerekli olduğunu ve hangi şartlarda önemli olabileceğini belirtmektedir.

Mesleki Şüpheciliğin Uygulanması

Mesleki şüphecilik nedir?

Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, muhtemel yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve kanıtları titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur (Bkz.: Standardın 12(o) paragrafı)

55. Mesleki şüphecilik; gereğinden fazla kuşkucu ya da kulağa makul gelen beyanlar veya sorgulamalardan alınan yanıtlar elde edilen diğer kanıtları desteklemediği sürece, söz konusu beyan veya yanıtları kabul etmeyen bir tutum üzerine inşa edilebilir.
56. Mesleki şüpheciliği, denetçinin bir tutumu olarak anlamak önemlidir. Bu itibarla; bir GDR güvence denetimindeki mesleki şüphecilik, diğer herhangi bir güvence denetimindeki mesleki şüpheciliğe benzerdir. Ancak 51, 52 ve 53 üncü paragraflarda açıklandığı üzere, bir GDR güvence denetiminin bazı yönlerinde mesleki şüpheciliğin uygulanmasına daha fazla ihtiyaç duyulabilir.
57. Hedef kullanıcıların çıkarları açısından mesleki şüpheciliğin önemi, hata veya hile kaynaklı "önemli yanlışlık" riskinin artmasıyla vurgulanabilir. Bu duruma aşağıdakiler yol açabilir:
- İşletme faaliyetlerinin ve GDR raporlamasının artan karmaşıklığı;
 - Değişen şartlara uyum sağlamak için işletme faaliyetlerinde ihtiyaç duyulan hızlı değişimler;
 - Artan mevzuat düzenlemeleri;
 - Bilgi şeffaflığına ilişkin artan talep;
 - Faaliyetleri için işletmelerin daha fazla sorumluluk alması çağırısı ve
 - GDR raporunu hazırlayanlar tarafından muhakeme, tahmin ve varsayımların artan bir şekilde kullanımı.
58. Aşağıda yer alan şekil aşağıdakileri göstermektedir:
- 51, 52 ve 53 üncü paragraflarda da açıklanan, bir GDR güvence denetimi bağlamında mesleki şüpheciliğe duyulan ihtiyaca katkıda bulunan faktörleri ve
 - Mesleki şüpheciliğin uygulanmasına ilişkin bazı olası engelleri.
59. Aşağıdaki şekil; olası tüm faktör veya engelleri göstermeyi amaçlamamaktadır, ancak denetçinin mesleki şüpheciliği uygulamasını etkileyebilecek faktör veya engellerin bir göstergesidir. Noktalı kutular, denetçi tarafından başka engel veya faktörlerin belirlenebileceğini göstermek amacıyla tasarlanmıştır. Bu faktörlere ilişkin farkındalık, denetçilerin uygun adımlar atmak suretiyle faktörlerin etkilerini azaltmalarına yardımcı olabilir.



Şekil 4 – Mesleki Şüpheciğe Duyulan İhtiyacı Artıran Faktörler ve Mesleki Şüpheciğin Uygulanmasını Etkileyen Olası Engeller

60. Aşağıda, bir GDR güvence denetiminde denetçi dışındaki faktörlerin, denetimin içinde bulunduğu şartlarda mesleki şüpheciğe duyulan ihtiyaca ne şekilde katkıda bulunabileceğine ilişkin iki örnek yer almaktadır.

Example – LacÖrnek – ÜYSO Tarafından Denetim Eksikliği

Üst yönetimden sorumlu olanlar, dikkatlerini; çevresel ve sosyal konulara daha az verecek şekilde, pay sahiplerinin kısa vadeli finansal getirisini maksimize etmek ve işletme faaliyetlerini genişletmek üzerinde yoğunlaştırmayı tercih etmektedir. Çevresel ve sosyal konuları ise uzmanlık bilgi ve becerisine sahip olan yönetim ekibi üyelerine devretmiştir. Yönetim ücreti, işletmenin performansına ilişkin tüm alanlarda önceden belirlenmiş hedeflere ulaşılması için bir prim içermektedir.

Uygun yönetim ve gözetim olmadan, çevresel ve sosyal konular önemli olarak görülmeyebilir ve raporlama, finansal performansın raporlanmasında gösterilen titizlikle hazırlanmayabilir. Sonuç olarak, çevresel veya sosyal konular işletmede iyi yönetilmeyebilir veya tespit edilip düzeltilmeksizin GDR bilgilerinde hatalar meydana gelebilir. Performansa dayalı primler, gözetim eksikliği ile birleştiğinde, hile kaynaklı yanlışlık riskini artırabilir ve bu durum, denetçinin mesleki şüpheciği uygulamasına duyulan ihtiyacı artırır. Mesleki şüpheciğe duyulan ihtiyacın arttığına ilişkin göstergeler arasında; örneğin hâlihazırda elde edilen kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtların farkına varılması, yönetimin şüpheli bir şekilde hareket etmesi ya da kanıt veya yeterli açıklamalar sunamaması yer alabilir.

Örnek – Çeşitli Dayanak Denetim Konuları ve Çeşitli Kistaslar

Bir madencilik şirketi, Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA'lar) ile uyumunu raporlamaktadır. Şirket, kistasları seçerken dayanak olarak çeşitli raporlama çerçevelerini kullanmış ve çerçeve kistaslarını tamamlamak için kendi ilave kistaslarını geliştirmiştir. Şirket; *Yoksulluğa Son* (SKA 1), *Açılığa Son* (SKA 2) ve *Su Altında Yaşam*'ı (SKA 14) raporlama dışı bırakmayı seçmiştir.

Denetçinin, seçilen ve geliştirilen kistasların uygun olup olmadığını belirlemesi zor olabilir. SKA'lar, dayanak denetim konusunun çok çeşitli yönlerini kapsayan üst düzey ilkelerdir ve kullanılacak zorunlu bir raporlama çerçevesi (kistas grubu) bulunmamaktadır. İşletmenin, bilgileri (yukarıda belirtilen üç hedefle ilgili bilgiler gibi) dâhil etmemesinin uygun olup olmadığını belirlemesi de denetçi için zor olabilir. İşletmelerin tüm SKA'ları raporlamaları zorunlu olmamakla birlikte, bir işletmenin olumlu adımlar attığı SKA'ları raporlarken, etkisinin olumsuz olduğu SKA'ları raporlamayı ihmal etmesi, söz konusu kistasların uygunluğunun sorgulanmasına yol açabilir (örneğin, kistasların tarafsız olup olmadığı sorgulanabilir).

Bu nedenle, denetçinin mesleki şüpheciliği uygulayabilmesi için sektör, işletme faaliyetleri ve diğer denetim şartları hakkında yeterli bilgiye sahip olması önem arz edebilir. Örneğin; madencilik şirketinin üretim süreçlerinin su kaynaklarını kirletebileceğinin farkında olması durumunda denetçi, işletmenin SKA 14'e ilişkin raporlamayı neden dâhil etmediğini sorgulayabilir. Dâhil edilmeyen diğer SKA'lar için de benzer hususlar geçerli olabilir.

61. Aşağıda, bir GDR güvence denetiminde, denetim şirketi kaynaklı faktörlerin mesleki şüpheciliğin uygulanmasını engelleyebileceğine ilişkin bir örnek yer almaktadır.

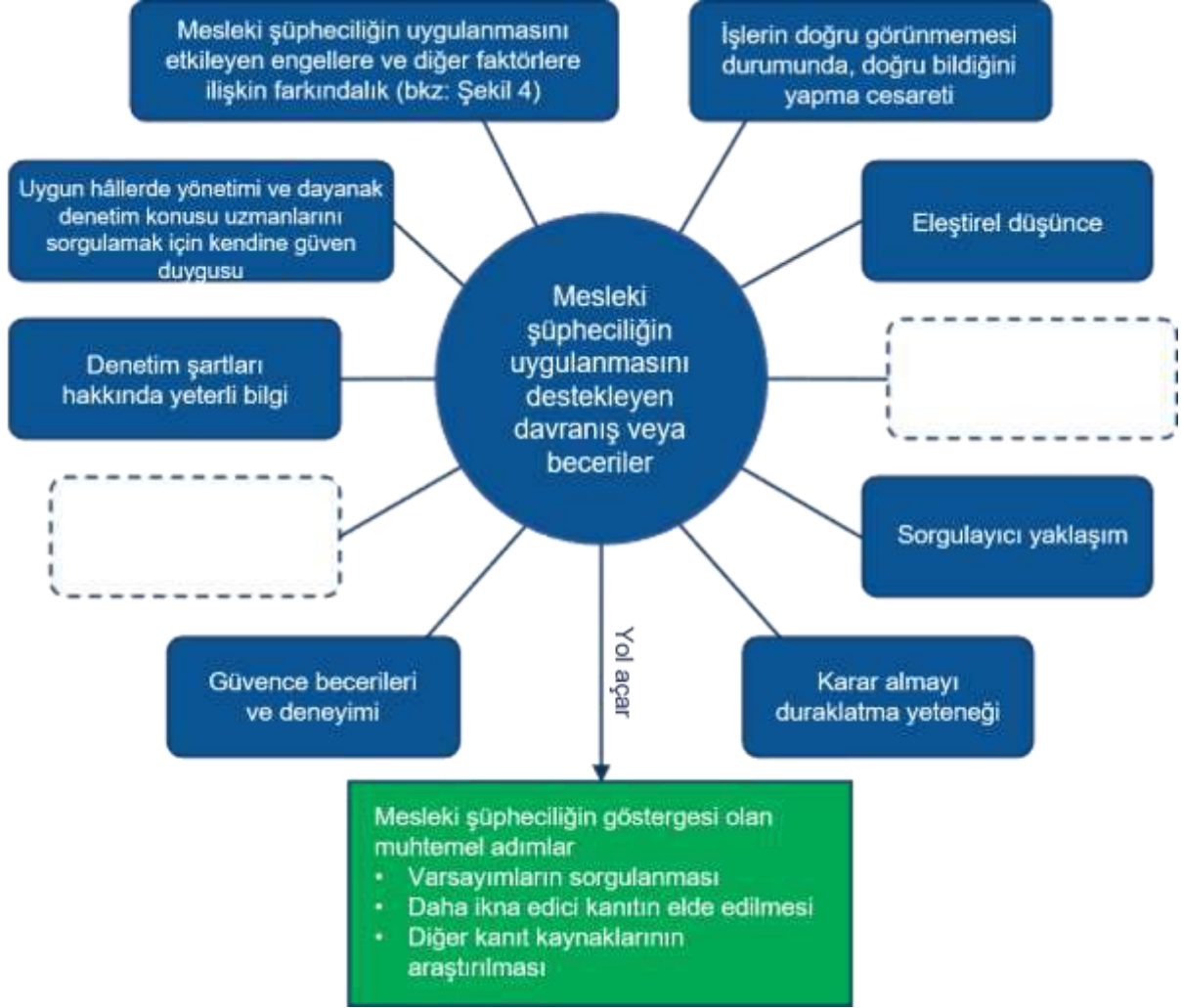
Örnek – İşletme Faaliyetleri Hakkında Yetersiz Bilgi

Bir denetçinin, tarım sektöründe kapsamlı finansal tablo denetimine ilişkin deneyimin yanı sıra, ÇSY (çevresel, sosyal, yönetim) raporlamasına güvence verilmesine ilişkin deneyimi de bulunmaktadır. Söz konusu denetçiden, bir finansal kuruluşun ipotekli konut kredisi (mortgage) faaliyetiyle ilgili fiziksel ve geçiş iklimiyle ilgili risk açıklamalarına yönelik bir GDR güvence denetimi yürütmesi istenmiştir.

Denetçi, güvence beceri ve yetkinliğine sahip olmasına ve iklimle ilgili raporlamayı anlamasına rağmen, iklim risklerinin, işletmenin ipotekli konut kredileri verdiği gayrimenkuller üzerindeki etkisine ilişkin yönetimin varsayımlarını mesleki şüphecilik içinde sorgulayabilecek düzeyde finansal hizmetler sektörü hakkında yeterli bilgiye sahip olmayabilir.

Sigortanın mevcudiyeti, gayrimenkul fiyatları, gayrimenkulün değerinin henüz ödenmemiş olan ipotek tutarından daha düşük olması karşısında tüketici davranışı ile müşteri temerrüdü riskleri gibi hususlara ve her birinin göreceli önemine ilişkin yönetimin varsayımlarını sorgulayabilmesi için denetçinin, belirli işletme faaliyetleri hakkında bilgi sahibi olmasının yanı sıra yeterli düzeyde sektör bilgisinin bulunması veya sektör hakkında uzmanlık sahibi bir kişiyi denetim ekibine dâhil etmesi gerekebileceğinin farkında olması önem arz etmektedir.

62. Aşağıdaki şekil, mesleki şüpheciliğin uygulanmasını destekleyebilecek ve yukarıda yer verilen örneklerdeki gibi durumlarda uygulanabilecek davranış ve becerileri göstermektedir. Noktalı kutular, denetçi tarafından belirlenebilecek diğer davranış veya becerileri göstermek amacıyla tasarlanmıştır.



Şekil 5 – Mesleki Şüpheciliğin Uygulanmasını Destekleyebilecek Davranış veya Beceriler

63. Aşağıdaki örnek, yukarıdaki şemada belirtilen bazı davranış ve becerilerin mesleki şüpheciliğin uygulanmasını nasıl destekleyebileceğini açıklamaktadır.

ÖRNEK

Bir denetim ekibi üyesi, bir işletmenin önceki yıldan bu yana SG emisyonlarındaki ve üretilen atıklardaki azalma hakkında sorgulama yapmaktadır. Yönetim, COVID-19 salgını nedeniyle 2020 yılındaki karantina sırasında üretimin önemli ölçüde azalmasından dolayı bu metriklerin de düştüğünü açıklamıştır.

Bu yanıt bazı sektörlerde makul görünse de işletme, konserve ve kuru gıdalar üzerine gıda üretim faaliyetinde bulunmaktadır. Denetim ekibindeki sorumlu denetçi, sorgulayıcı bir yaklaşım (bir tutumu ifade eden davranış) ve denetimin içerisinde bulunduğu daha kapsamlı şartlara ilişkin farkındalık göstererek (bilgi ve beceriler), karantina esnasında bu ürünlerin normalden daha fazla talep görmesinin beklenebileceğini ileri sürmektedir. SG emisyonlarının üretim ile finansal raporlama kayıtlarıyla bağlantısına ilişkin farkındalığa (bilgi ve beceriler) ve eleştirel düşünceye (davranış) sahip sorumlu denetçi, yönetimle tekrar görüşmeden önce denetim ekibinin, satışların artmış veya azalmış olup olmadığını görmek için işletmenin satış kayıtlarına bakabileceğini ileri sürmektedir (başka bir ifadeyle, mesleki şüpheciliğin uygulanmasından kaynaklanan adım, denetim ekibinin diğer kanıt kaynaklarını araştırmasıdır).

Beklendiği gibi satışlar, özellikle yılbaşından sonra tarihsel olarak sakin bir dönem olan yılın ilk çeyreğinde artmıştır. Denetim ekibi, üretimin azalmışsa satışların nasıl arttığı hakkında bir açıklama edinebilmek amacıyla yönetimi sorgulamayı ve gerekirse, üretimde yeteri kadar bir artış olmaksızın artan satışları açıklayabilecek yüksek stok seviyelerinin olup olmadığını kontrol etmek için önceki dönem sonu stok kayıtlarını istemeyi önermiştir. Yönetimi sorgulamaya ve daha fazla kanıt elde etmeye (adım atmaya) yönelik önerdikleri yaklaşım, karar almalarını (davranışlarını) duraklatabildiklerini ve işler doğru görünmediği veya kendi bildikleri doğrultusunda mantıklı gelmediği durumda, daha fazla soru sormaya (adım atmaya) istekli olduklarını göstermektedir.

Sorumlu denetçi, başka şartlar altında makul görünüyorsa olabilesine rağmen, yönetimin açıklamalarını ilk etapta kabul etmeyerek mesleki şüpheciliği uygulamıştır. Mesleki şüpheciliğin uygulanmasını göstermek, atılacak adımları önermek ve bu adımların nedenlerini açıklamak, daha az deneyimli denetim ekibi üyelerinin iş başında yetiştirilmelerine de yardımcı olur (adım).

Mesleki Muhakemede Bulunulması

Mesleki muhakeme nedir?

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 kullanılmalıdır (Bkz.: Standardın 12(n) paragrafı)

64. Uygulama tecrübesi ve "iş başında" yetiştirilme, mesleki muhakemede bulunabilme kabiliyetinin geliştirilmesinde önemli olabilir. Buna, sorumlu denetçiler tarafından oluşturulan örnekler ile deneyimli ekip üyelerinin daha az deneyimli olanlara yönelik sağladıkları uygun yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme de dâhildir.

65. Dayanak denetim konusu uzmanları, dayanak denetim konusuna ilişkin kendi uzmanlık alanları hakkında muhakemede bulunurlar. Ancak GDS 3000, bir denetçinin güvence yetkinliğinin bir parçası olan ve yoğun bir eğitim, bilgi ve uygulama tecrübesi yoluyla edindiği mesleki muhakemeyi özellikle dikkate alır. Bir GDR güvence denetiminde mesleki muhakemede bulunulması, diğer hususların yanı sıra aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:
- Bir güvence denetimine ilişkin ön şartların mevcudiyeti;
 - Önemlilik;
 - Güvence denetimi riski;
 - İlgili GDS veya GDS'lerin hükümlerine uymak için yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesini sağlayacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
 - Elde edilen kanıtların değerlendirilmesi ve söz konusu kanıtlara dayanarak uygun sonuçlara ulaşılabileceği ve
 - Mesleki şüpheciliği uygularken atılması gereken adımlar.

ÖRNEK

Bir işletme, GDR bilgilerine ilişkin güvence talep etmektedir. Bu bilgileri hazırlayan kişi, diğer hususların yanı sıra, bir işletmenin toplumsal ve çevresel etkilerinin açıklanmasını ve -uygun hâllerde- sayısallaştırılmasını gerektiren belirli bir çerçeveye uyduklarını beyan etmektedir. Denetçi, söz konusu GDR güvence denetimini kabul edip etmeyeceğini değerlendirmektedir.

Denetçi, seçilen çerçeveye ilgili daha önceden tecrübesi bulunan bir kişidir ve söz konusu çerçevenin uygun olduğunu değerlendirmektedir. Çerçevenin raporlanmasını zorunlu kıldığı dayanak denetim konusu, hedef kullanıcılar ve hazırlayan tarafından belirlenen amaç için uygundur. Denetçinin, hazırlayanla görüşmeler yapmak suretiyle, bildireceği sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceği beklentisi bulunmaktadır. Bu nedenle, ön şartların mevcut olduğu görülmektedir. Ancak görüşmeler sırasında denetçi, hassas bir ekosistemde bakır madenciliği yapması için işletmeye verilen bir lisansa hakkında soru sorar. Hazırlayan, altyapının tam olarak tamamlanmadığı ve faaliyetler daha yeni başladığı için yeni madencilik faaliyetleri hakkında hiçbir şey açıklamayacaklarını belirtir. Ayrıca söz konusu maden, işletmenin çok daha büyük platin ve altın madenlerini içeren küresel faaliyetleri bağlamında önemsizdir.

Denetçi bu bilgileri hazırlayanla daha fazla görüşmüş (söz konusu hususun raporlanmasının neden önemli olabileceği de dâhil) ve açıklama yapılmamasının hedef kullanıcıların alacakları kararları etkileyip etkilemeyeceğini değerlendirmiştir. Denetçi; hassas ekosistem, ekosistemin biyolojik çeşitliliği ve büyümeden kaynaklanan zararlar nedeniyle sayıları hızla azalan yerel yöre halkı üzerindeki etkisi dâhil olmak üzere, nicel olarak önemli olmasa bile değerlendirilmesi gereken nitel faktörlerin olduğu görüşündedir. Bu hususlar, gelecekte işletme üzerinde bir etkiye sahip olabilecektir. Denetçinin mesleki muhakemesine göre yeni maden hakkındaki bilgilerin ihmal edilmesi, hedef kullanıcıları yanıltıcı mahiyette olabilir ve güvence için ön şartların mevcut olmadığı anlamına gelebilir (Bkz.: Bölüm 3). Hazırlayanın değişiklik yapma konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, söz konusu GDR güvence denetimini kabul etmeyecekleri görüşündedir.

Denetim Boyunca Mesleki Őüphencilik ve Mesleki Muhakeme

66. Mesleki muhakemede bulunulması ve mesleki Őüphencilik, Rehberin bölümlerinde -ilgili olduğu yerlerde- açıklanmakta ve bir GDR güvence denetiminin aşamalarındaki belirli karar noktalarıyla ilgili örnekler aracılığıyla gösterilmektedir. Bu bölümlerdeki örnekler içerisinde, mesleki Őüphenciliđi veya mesleki muhakemede bulunulmasını gösteren özel resimler aşağıdaki sembollerle ifade edilmiştir. Bu sembollerin, Rehberde mesleki Őüphenciliđin uygulanması ve mesleki muhakemede bulunulmasının açıklandığı her yeri göstermesi amaçlanmamıştır.



Mesleki Őüphencilik



Mesleki Muhakeme

Bölüm 3: Ön Şartların Belirlenmesi ve GDR Güvence Denetiminin Kapsamı Üzerinde Anlaşmaya Varılması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

67. Bu bölüm, teklif edilen bir GDR güvence denetimi bağlamında GDS 3000'in 21-30 uncu paragraflarında yer alan müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi hükümlerinin uygulanmasına ilişkin rehberlik sağlar. Bu bölüm aşağıdaki hususlara odaklanmaktadır:

- Ön şartların mevcut olup olmadığının tespit edilmesi;
- Denetimin kapsamı üzerinde anlaşmaya varılması;
- Müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi hükümlerinin uygulanmasında uygun olabilecek çalışmaların anlaşılması ve
- Teklif edilen denetimi yürütürken denetçinin bağımsızlığına yönelik ortaya çıkabilecek potansiyel tehditlere karşı dikkatli olunması ve bu tehditlerin yönetilmesi.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

68. Bir güvence denetimini kabul etmeden veya devam ettirmeden önce ön şartların mevcut olup olmadığının tespit edilmesi, denetçi için ilk kilit kararlardan biridir. Bir GDR güvence denetiminde:

- Dayanak denetim konusu karmaşık ve çeşitli olabilir ve dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilgilerin özellikleri nicel olmaktan çok nitel olabilir ve tarihî bilgilerden ziyade gelecek odaklı olabilir;
- İşletmenin GDR raporunu hazırlama süreci veya işletmenin GDR raporunun hazırlanmasıyla ilgili iç kontrol sisteminin diğer bileşenleri tam olarak geliştirilmemiş olabilir;
- Dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek için kullanılan kıstaslar, çok sayıda olası çerçeveden seçilen bir çerçeve veya bir çerçevenin yönleri olabilir ya da işletmenin geliştirdiği kıstasların önemli bir unsurunu içerebilir.

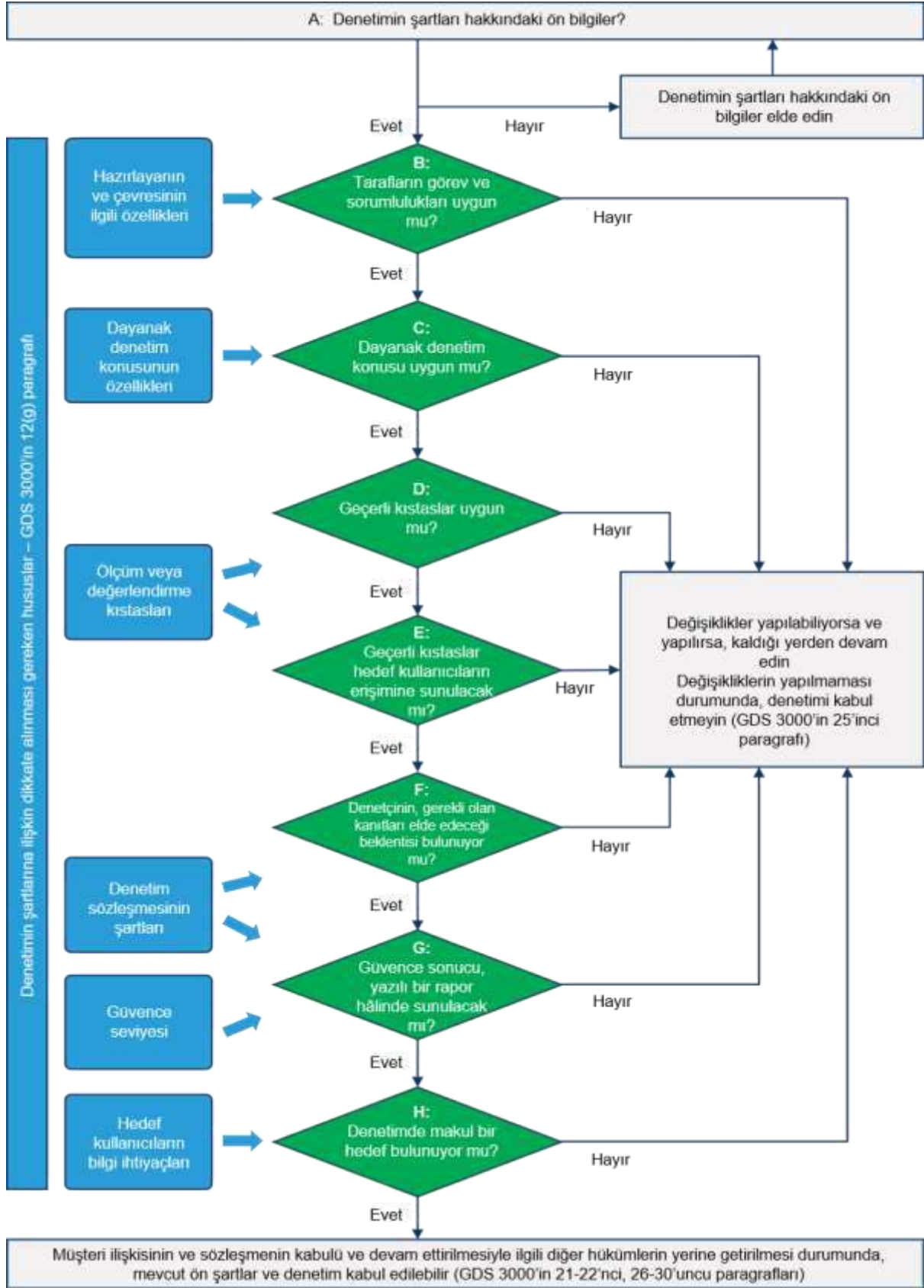
69. Denetimin gönüllülük esasına bağlı olabileceği ve maliyete ilişkin hususların hazırlayan için denetimde dikkate alınacak kilit bir konu olabileceği de dâhil olmak üzere, bunlar ve diğer faktörler; söz konusu denetim için teklif edilen denetime konu bilgilerin, işletmenin GDR raporunun yalnızca bir bölümü (bölümleri) olmasına neden olabilir. Bu faktörler, hazırlayan tarafından güvence için teklif edilen denetime konu bilgilerin kapsamında ve denetime konu bilgilerin hazırlanmasında taraflılığa yönelik fırsatı artırabilir.

70. Yukarıdaki faktörlerin tümünün veya bir kısmının, özellikle ilk kez yapılan bir denetimde mevcut olması durumunda, GDR güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olduğunu tespit etmek için iyi tasarlanmış bir raporlama ve güvence alanından daha kapsamlı bir çalışma gerekebilir. Bazı durumlarda denetçi, denetimi kabul etmenin önünde bulunan potansiyel engellerle karşılaşabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin raporlama olgunluğunu değerlendirmek ve bir GDR güvence denetimine hazır olup olmadığı hakkında hazırlayanı bilgilendirmek için ayrı bir güvence dışı hizmet, işletmenin güvence arayışı için değerli bir öncü olabilir.

71. Ancak bu tür bir denetim, bir GDR güvence denetiminin yürütülebilmesi için işletmenin raporlama sürecinin yeterince geliştirilmesinde değerli bir amaca hizmet edebilirken, sonraki bir tarihte teklif edilen GDR güvence denetimini yürütürken denetçinin bağımsızlığına yönelik potansiyel tehditlere de yol açabilir (Ayrıca Bkz.: 117-121 inci paragraflar).

GDR Güvence Denetiminde Ön Şartların Mevcut Olup Olmadığının Tespit Edilmesi

72. Denetçinin bir güvence denetimini kabul etmesine veya devam ettirmesine, diğer hususların yanı sıra, yalnızca denetimin şartları hakkındaki ön bilgilere ve hazırlayanla yaptığı görüşmelere dayanarak güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olduğunu tespit etmesi durumunda izin verilir. Denetçinin, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında doğrudan yer alan kişilere ek olarak, üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşmeler yapmayı değerlendirmesi, onların bakış açılarını anlamak için faydalı olabilir.
73. Müteakip (birbirini takip eden) denetimlerde, ilk kez yapılan bir denetimde olduğu gibi aynı ön şartlar gereklidir ancak denetçi, söz konusu işletme ve denetime zaten hâkim olacağından dolayı, devam ettirilme süreci daha basit olabilir. Denetçinin değerlendirmeleri, denetim şartlarının önceki dönemden bu yana değişip değişmediğine odaklanabilir.
74. Ön şartlar, GDS 3000'in 24'üncü paragrafında belirtilmektedir. Denetçi, ön şartların mevcut olup olmadığını tespit edebilmek için denetimin şartları hakkında yeterli ön bilgilere ihtiyaç duyacaktır. GDS 3000'in 41'inci paragrafı uyarınca denetçinin ayrıca, denetimin planlanması aşamasında, kıstasların denetimin şartlarına uygun olup olmadığını tespit etmesi ve uygun olmadıklarının fark edilmesi durumunda, Standardın 42 nci paragraf hükümlerini yerine getirmesi gerekir (ayrıca bkz.: Bölüm 5). Aşağıdaki akış şeması, GDS 3000'in 24 üncü paragraf hükümlerine dayanarak denetçi için sorular ortaya koymaktadır. Bu soruların her biri, izleyen paragraflarda daha ayrıntılı olarak açıklanmakta ve denetçinin, denetimin şartları hakkında gerekli ön bilgilere sahip olması bağlamında değerlendirilmektedir. Dikkate alınması gereken hususların bir özeti, bu bölümün sonundaki tabloda yer almaktadır. Akış şemasındaki A-H harfleri, bu bölümün sonunda yer alan 124 üncü paragraftaki "Denetçinin Değerlendirmeleri" özet tablosunun yanı sıra aşağıda belirtilen A-H harflerine de karşılık gelmektedir.



Şekil 6 – Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesinde Dikkate Alınması Gereken Hususlar

Görev ve Sorumlulukların Uygun Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında B)

75. GDS 3000'in A37-A39 paragrafları ve Eki, bir güvence denetimindeki görev ve sorumluluklara ilişkin rehberlik sağlar.
76. İlgili görev ve sorumlulukların, içinde bulunulan şartlarda uygun olması ön şartının bir parçası olarak hazırlayanın, denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanağa sahip olması gerekir. Denetçiler, denetime konu bilgileri hazırlama süreçlerinin farklı gelişim aşamalarında olduğu işletmelerle karşılaşabilirler. Görev ve sorumluluklarla ilgili ön şartların mevcut olup olmadığı; dayanak denetim konusu ve kıstasların niteliği, kapsamı ve karmaşıklığı dikkate alınarak, denetçinin mesleki muhakemesine göre, işletme sürecinin bu ön şartları ne düzeyde destekleyebildiğine bağlı olabilir.
77. İşletmenin denetime konu bilgileri hazırlama sürecinin değerlendirilmesi, denetimin bu ön şartlarının mevcut olup olmadığını belirlerken denetçiye yardımcı olabilir. Bunu gerçekleştirirken yapılan çalışmaların anlaşılması, aşağıda "Ön Şartların Mevcut Olup Olmadığının Belirlenmesi Çalışmaları" başlığı altındaki 110-113 üncü paragraflarda ele alınmakta ve örnek prosedürler ise Ek 3 Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu'nda belirtilmektedir. İşletmenin süreçleri ve iç kontrol sistemleri hakkında denetimin planlanması aşamasında edinilen kanaate ilişkin daha ayrıntılı rehberlik 6 ncı bölümde yer almaktadır.

Dayanak Denetim Konusunun Uygun Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında C)

78. GDS 3000'in A40-A44 paragrafları, dayanak denetim konusunun uygun olmasının ne anlama geldiğine ilişkin rehberlik sağlar. Dikkate alınması gereken hususlar; dayanak denetim konusunun, geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle tutarlı bir ölçüm veya değerlendirme konusu yapıp yapılamayacağını ve belirlenebilir nitelikte olup olmadığını içerir. Böylece, ortaya çıkan denetime konu bilgileri -uygun hâllerde- makul güvence veya sınırlı güvence sonucunu desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde etmeye yönelik prosedürlere tabi tutulabilir.
79. Dayanak denetim konusunun farklı yönlerinin ölçülmesi veya değerlendirilmesi durumunda, bunların da belirlenebilir nitelikte olması ve geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle tutarlı bir ölçüm veya değerlendirme konusu yapılabilmesi gerekir (bkz.: aşağıdaki örnek). Tüm güvence denetimleri, denetime konu bilgilerin oluşması için kıstasların uygulandığı bir dayanak denetim konusuna sahiptir. Aşağıdaki 92-94 üncü paragraflarda açıklandığı üzere, dayanak denetim konusu, kıstaslar ve denetime konu bilgi arasında tutarlı bir ilişki olması gerekir: Dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik geçerli kıstasların kullanılması, güvence denetimi kapsamı içerisindeki denetime konu bilgileri oluşturmaktadır.

ÖRNEK

Bir işletmenin sera gazı emisyonları, belirlenebilen nitelikte dayanak denetim konusu olabilir çünkü sera gazı emisyonlarının genel kabul görmüş tanımları mevcuttur. Ayrıca, işletmenin faaliyetleriyle ilişkilendirilebilen sera gazı emisyonlarını ölçmek veya tahmin etmek için yöntemler mevcuttur. Benzer şekilde, hem Kapsam 1 hem de Kapsam 2 sera gazı emisyonları, belirlenebilen nitelikte dayanak denetim konuları olabilir, çünkü her biri için açık tanımlar ve Kapsam 1 ile Kapsam 2 sera gazı emisyonlarını ayrı ayrı ölçmek veya tahmin etmek için yöntemler vardır.

Bununla birlikte, küresel sıcaklık değişikliklerini belirli işletmelerin sera gazı emisyonlarıyla ilişkilendirmek ve sera gazı emisyonlarının etkisini bu tür sıcaklık değişikliklerine neden olan diğer faktörlerden (örneğin, orman kaybı) ayırmak zor olduğundan dolayı, işletmenin faaliyetlerinin küresel sıcaklık değişikliği üzerindeki etkisi, daha geniş anlamda, belirlenebilen nitelikte dayanak denetim konusu olmayabilir.



80. GDS 3000'in A42 paragrafında belirtildiği üzere, farklı dayanak denetim konuları (veya dayanak denetim konusunun yönleri); dayanak denetim konusunun, geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümüne veya değerlendirilmesine ilişkin kesinliğini ve mevcut kanıtların ikna ediciliğini etkileyen farklı özelliklere sahiptir.
81. Dayanak denetim konusunun yönlerine ilişkin ayrıntı düzeyi; işletmenin GDR raporunda yer alacak raporlama konularını belirleme süreci (Bölüm 4), kıstasların uygunluğu (Bkz.: 82-83 üncü paragraflar ve Bölüm 5) ve belirlenen hedef kullanıcıların kararlarını nelerin etkileyebileceği (diğer bir ifadeyle, 9 uncu bölümde daha ayrıntılı açıklanan önemliliğe ilişkin hususlar) gibi hususlara ilişkin denetçinin değerlendirmesini etkileyebilir.

Kıstasların Uygun Olup Olmadığının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında D)

82. Kıstasların uygunluğu, güvence seviyesine bağlı değildir. Makul güvence denetimi için uygun olmayan kıstaslar, diğer denetim şartları aynı olmuş olsa bile, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir. Benzer şekilde, sınırlı güvence denetimi için uygun olan kıstaslar, diğer denetim şartları aynı olmuş olsa bile, makul güvence denetimi için de uygundur.
83. GDS 3000'in A48 paragrafında belirtildiği üzere, kıstaslar çeşitli yöntemlere göre seçilebilir veya geliştirilebilir. GDR çerçeve kıstasları, uygun kıstasların tüm özelliklerini içermeyebilir. Bu tür çerçeveler, finansal raporlama çerçevelerine kıyasla genellikle, bir GDR raporunda ele alınacak dayanak denetim konusunun kapsamı ya da dayanak denetim konusunun nasıl ölçüleceği veya değerlendirileceği ve açıklanacağı hakkında daha az kuralcıdır. Bu tür durumlarda, kıstasların, uygun kıstasların tüm özelliklerini taşıması için hazırlayanın kıstasları daha da geliştirmesi gerekecektir. Kıstasların uygunluğuna yönelik daha fazla rehberlik için Bölüm 5'e bakınız.

Kıstasların, Hedef Kullanıcıların Erişimine Sunulup Sunulmayacağına Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında E)

84. Denetçi raporu yayımlandığında kıstasların; hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunun nasıl ölçüldüğünü veya değerlendirildiğini anlamasına olanak sağlayacak şekilde, hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir olması gerekir. Bir GDR çerçevesinin yalnızca üst düzey ilkelere sahip olması durumunda, üst düzey ilkelere bağlı kalınabilecek birçok yol vardır. Sonuç olarak, hedef kullanıcının hem çerçeve kıstaslara hem de işletmenin geliştirdiği kıstaslara erişimi olmaksızın, kararlarını raporlanan GDR bilgilerine dayandırabilmesi muhtemel değildir. Daha fazla rehberlik için 5 inci bölüme bakınız.

Denetçinin, Bildireceği Sonucu Desteklemek İçin Gerekli Olan Kanıtları Elde Edebileceği Beklentisinin Bulunup Bulunmadığının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında F)

85. Denetçinin, denetimin şartları hakkındaki ön bilgilere dayanarak, bildireceği sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceği beklentisinin bulunduğunu belirlemesi gerekir. GDS 3000'in A53-A55 paragrafları, mevcut kanıtların niceliği ve niteliği ve kayıtlara erişimle ilgili hususlara ilişkin rehberlik sağlar. Hazırlayanın, GDR bilgilerini hazırlarken üçüncü bir taraftan ("dış bilgi kaynağı") elde edilen bilgileri kullanması durumunda dikkate alınması gereken hususlar dâhil olmak üzere, kanıt elde edilmesine ilişkin daha fazla rehberlik 8 inci bölümde sağlanmaktadır.

Denetçinin Bildireceği Sonucun, Yazılı Bir Güvence Raporu Hâlinde Sunulup Sunulmayacağıının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında G)

86. Denetçinin bildireceği sonucun yazılı bir rapor hâlinde sunulması, güvence denetiminin ön şartıdır. Güvence raporunun ayrıca, asgari olarak GDS 3000'in 69 uncu paragrafında belirtilen temel unsurları içermesi gerekir. Yazılı rapora ilişkin daha fazla rehberlik için 12 nci bölüme bakınız.

Denetimde Makul Bir Hedef Bulunup Bulunmadığının Değerlendirilmesi (Yukarıdaki Akış Şemasında H)

87. Bir güvence denetiminin hedefi, GDS 3000'in 12(i) paragrafında yer alan güvence denetimi tanımında belirtilmektedir. "Makul" teriminin anlamı, GDS 3000'de açık bir şekilde ele alınmamaktadır. Ancak, güvence denetimi tanımına dayanarak, bir güvence denetiminin hedefi "hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ... ilişkin güven seviyesini artırmak" olarak dikkate alınabilir. Teklif edilen denetimin, denetim şartlarına uygun bir şekilde kullanıcı güvenini artıracak şekilde tasarlanmış olması durumunda denetçi, söz konusu denetimde makul bir hedefin bulunduğunu düşünebilir. GDS 3000'in A56 paragrafında yer alan açıklayıcı hükümler, teklif edilen güvence denetiminin hedefinin makul olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulabilecek belirli hususları ortaya koymaktadır (Ayrıca Bkz.: "Denetimin Kapsamı Üzerinde Anlaşmaya Varılması", 92-94 üncü paragraflar).
88. Bir güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olduğunun tespit edilmesine ek olarak denetçinin, GDS 3000'in 21-30 uncu paragraflarında belirtilen müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin diğer hükümleri de yerine getirmesi gerekir.

Denetimin Kapsamı Üzerinde Anlaşmaya Varılması

89. Denetimin kapsamı üzerinde anlaşmaya varılması, neye güvence verileceği ve denetimin yürütülmesi sırasında elde edilecek güvence seviyesi üzerinde anlaşmaya varılması anlamına gelir. Denetimin kapsamı aşağıdakiler olabilir:
- GDR raporunun tamamı;
 - GDR raporu içerisindeki belirli konular veya bilgi alanları (örneğin, çevresel veya sosyal konular);
 - GDR raporu içerisinde yer alan belirli konulardaki veya bilgi alanlarındaki münferit kalemler (örneğin, "çevresel" konu veya alan kapsamında, üretilen atıklar ya da "sosyal" konu kapsamında, cinsiyete dayalı ödeme) veya
 - GDR bilgilerinin farklı yönleri için farklı güvence seviyeleri (örneğin, "sosyal" konu veya yöne ilişkin sınırlı güvence ve "çevresel" konu veya yöne ilişkin makul güvence).

Neye Güvence Verileceğinin Değerlendirilmesi

90. Denetimin kapsamının GDR raporunun tamamı mı yoksa yalnızca bir bölümü mü olduğuna bakılmaksızın, denetimin makul bir hedefinin bulunması dâhil olmak üzere, GDS 3000'in 24 üncü paragrafında belirtilen ön şartların ve müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin diğer hükümlerin yerine getirilmesi gerekir.
91. Bir işletmenin GDR raporlamasının ilk aşamalarında, henüz geliştirilme aşamasında olması nedeniyle denetçi, GDR raporunda yer alan tüm bilgiler için hazırlayanın makul bir dayanağa sahip olup olmadığını belirleyemeyebilir. Bu yüzden, güvence verilecek GDR bilgileri yalnızca, hazırlayanın makul bir dayanağa sahip olduğu GDR raporu bölümleri olabilir. Teklif edilen daha dar kapsamlı denetimin makul bir hedefinin bulunması dâhil olmak üzere diğer ön şartların mevcut olması koşuluyla GDS 3000'in, bu tür bir denetime izin verir (Bkz.: GDS 3000, A36 ve A44 paragrafları). Diğer durumlarda hazırlayan, denetime konu bilgilerin dönemden döneme değişime tabi olduğu müteakip bir GDR güvence denetimi teklif edebilir. Örneğin hazırlayan, GDR güvence denetimi için dönemden döneme artan (Bkz.: Aşağıdaki 95-98 inci paragraflar) veya güvencenin bir "yinelenebilir program" çerçevesinde değiştiği bir kapsam (Bkz.: Aşağıdaki 99-106 ncı paragraflar) teklif edebilir. Kapsam değişikliğinin bir sonucu, 5 inci bölümde daha ayrıntılı olarak açıklanan, dönemden döneme karşılaştırılabilirliğin kaybedilmesi olabilir.

Bir GDR Raporunun Yalnızca Bir Bölümünü veya Bölümlerini İçeren GDR Güvence Denetimi İçin Teklif Edilen Kapsamın Değerlendirilmesi

92. GDR raporunun tamamı yerine, örneğin yalnızca birkaç özel ölçümü veya göstergeleri tek başına kapsayan GDR güvence denetimi için özellikle dar bir kapsamın değerlendirilmesi durumunda, ön şartların mevcut olup olmadığını belirlemek için dikkatli bir değerlendirme yapılması gerekebilir.
93. Denetime konu bilgilerin, GDR raporunda yer alan tüm bilgilerden daha az olması durumunda denetim kıstasları ve dayanak denetim konusu, GDR raporundaki tüm bilgileri meydana getiren kıstaslar ve dayanak denetim konusuyla aynı olmayacaktır. Söz konusu denetim kıstasları ve dayanak denetim konusu, kapsam olarak daha dar olacaktır. Ancak denetime konu bilgi, kıstaslar ve dayanak denetim konusu arasında yine de tutarlı bir ilişki olması gerekir, şöyle ki; kıstasların daha dar olan dayanak denetim konusuna uygulanması, denetime konu bilginin kapsamının daha dar olmasına yol açar.
94. GDR raporunda yer alan bilgilerin, yalnızca güvence verilmesi daha kolay olan veya işletmeyi olumlu bir şekilde yansıtan kısımlarının seçilmesi genellikle uygun olmaz. GDR denetimine konu bilgi, kıstaslar ve dayanak denetim konusu uygun şekilde tutarlı bir ilişkiye sahip olmalıdır (başka bir ifadeyle, dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik geçerli kıstasların kullanılması, güvence denetimi kapsamı içerisindeki denetime konu bilgileri oluşturmalıdır). Teklif edilen GDR güvence denetimine ilişkin müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü için söz konusu denetimde makul bir hedef bulunması dâhil, diğer ön şartların da mevcut olması gerekir. Denetimin makul bir hedefinin bulunup bulunmadığı, denetim şartlarında kıstasların ne düzeyde tarafsız olduğundan etkilenebilir. Bu husus, denetimin şartlarında mesleki muhakemenin bir konusudur ve denetçinin mesleki şüphesizliği uygulamasının önemli olabileceği bir alandır. Makul bir hedefi bulunabilen dar kapsamlı bir denetime ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK

Bir su hizmeti şirketi; müşteri memnuniyeti, paranın değerinin karşılığı, su kesintileri nedeniyle kaybedilen zaman, sızıntılar, içme suyunun kalitesi ve şirketin atık sularını denize boşalttığı yerlerde yüzme suyu kalitesi dâhil olmak üzere, bazı Temel Performans Göstergelerini (TPG'ler) yıllık olarak raporlamaktadır.

Geçen yıl şirket, içme suyunun kalitesi hakkında çok sayıda şikâyet almıştır. Atık suyun işlenmesi ve atık suyu test etmek için aldığı numune sayısı da hâlihazırda düzenleyici kurum tarafından soruşturmaya tabidir.

Şirket, GDR raporunda, dayanak denetim konusunun farklı yönünü raporlamışken, GDR güvence denetiminin kapsamının yalnızca içme suyu ve atık suya ilişkin TPG'lerle sınırlandırılmasını teklif etmiştir (başka bir ifadeyle, GDR raporu içerisinde yer alan belirli bilgi alanlarındaki münferit kalemler olan GDR güvence denetimine ilişkin bir kapsam teklif etmiştir (Bkz.: 89 uncu paragraf)). Bunun nedeni, kısa vadede işletmenin, GDR raporunun düzenleyici kurum denetimine tabi olan, güvence verilmesini gerektiren veya hedef kullanıcıların çıkarının daha fazla olması muhtemel yönlerine ilişkin süreç, sistem ve kontrollerin iyileştirilmesine odaklanmak istemesidir. Böyle bir durumda, daha dar kapsamlı denetimin makul bir hedefi bulunabilir.



GDR Güvence Denetimi İçin Dönemden Döneme Devamlı Olarak Artan Bir Kapsam Teklifinin Değerlendirilmesi

95. GDR raporları düzenleyen işletmeler, yaygın olarak kabul gördükçe ve daha resmi hâle geldikçe GDR raporlamalarını desteklemek için genellikle kurumsal yönetim ve kontrollerinde kademeli değişiklikler uygular. Bir işletmenin GDR üzerindeki kurumsal yönetimi ve kontrollerinin geliştirilme sürecinde olması durumunda hazırlayan, dayanak denetim konularının tüm yönlerine veya GDR raporunda yer alan tüm bilgilere ilişkin raporlama yapmak için makul bir dayanağa sahip olmayabilir.
96. Bununla birlikte, hazırlayan, ön şartların karşılanabileceği alanlara ilişkin güvence elde etmek ve güvence kapsamını zamanla diğer alanlarda genişletmek için kurumsal yönetim, süreçler ve sistemlerin geliştirilmesi üzerinde çalıştıklarını GDR raporunda açıklamak isteyebilir. Hazırlayanın, GDR raporunda yer alan bilgilerin yalnızca belirli kısım veya kısımlarını güvence kapsamına dâhil etmek istemesine ilişkin nedenlerin göz önünde bulundurulması, güvence verilecek daha dar kapsama yönelik nedenlerin uygun olup olmadığını ve teklif edilen denetimde makul bir hedef bulunup bulunmadığını belirlemek için gereklidir.
97. Denetçi için göz önünde bulundurulacak bir başka husus da GDR güvence denetiminin teklif edilen kapsamı içerisinde olmayan bilgilere ilişkin işletmenin GDR raporlama sürecinde eksiklikler bulunduğunun farkında olup olmadığıdır. Böyle bir durumda denetçinin, denetim dışı tutulan bilgileri teklif edilen denetimde diğer bilgiler olarak ele almasına yönelik sorumluluğu bağlamında, teklif edilen denetimin kabulü açısından etkilerini değerlendirmesi gerekebilir (“diğer bilgiler” ile ilgili daha fazla rehberlik için 10 uncu bölüme bakınız).
98. İşletmenin GDR üzerindeki kurumsal yönetimi ve kontrollerinin geliştirilme sürecinde olması durumunda, GDR raporunda yer alan bilgilerin daha fazla kısım veya kısımlarının, işletmenin GDR kurumsal yönetimi, raporlama süreçleri ve sistemleri geliştikçe, müteakip GDR güvence denetimlerine ilişkin denetime konu bilgilerin gelişen kapsamına girmesi beklenebilir. GDR raporlamasının yalnızca bazı kısımlarına ilişkin güvence elde etmeye devam etmesinde makul bir hedef bulunabilmesine rağmen, işletmenin:

- Müteakip GDR güvence denetimlerine ilişkin denetime konu bilgilerin kapsamını devamlı olarak artırma planlarının gerisinde kalması veya
- Kullanıcıların beklentilerini karşılamaması ve
- Daha sonraki dönemlerde, GDR güvence denetiminin kapsamı içerisindeki GDR raporunda daha fazla bilginin yer alması için herhangi bir girişimde bulunmaması

durumunda, işletmenin denetime konu bilgileri raporlama nedenleri ve söz konusu GDR güvence denetiminde makul bir hedef bulunup bulunmadığı, kullanıcıların bilgi ihtiyaçları değişmediği sürece sorgulanabilir.

ÖRNEK

Birinci yılda bir şirket, üretim sahalarında bir su koruma programı başlatmıştır. Yıl sonunda, söz konusu programın henüz C sahasında başlamadığına dayanarak, üç sahasından sadece ikisinde (A ve B) “koruma programımızla doğrudan ilişkilendirilebilen su tüketimindeki azalma” şeklindeki yeni bir metriğe ilişkin güvence talep etmektedir. İşletme, bu durumu denetime konu bilgilerde açıklamıştır. Ayrıca, her üç sahada dönem boyunca tüketilen su miktarını açıklamaya devam etmiştir. Bu örneğin amaçları doğrultusunda, ön şartların mevcut olduğu ve denetçinin söz konusu denetimi kabul ettiği varsayılmaktadır.

İkinci yıl itibarıyla, program her üç sahada da tamamlanmıştır, ancak yalnızca A ve C sahaları su tüketimini azaltmıştır. B sahası, programın C sahasından daha önce uygulanmasına rağmen, koruma programının uygulanması öncesinden daha yüksek su tüketimi raporlamıştır. Şirket, daha yüksek su tüketiminin nedenlerine ilişkin bir soruşturma yürütülürken, A ve C sahalarına ilişkin güvence elde edilmesini ancak B sahasının, “koruma programımızla doğrudan ilişkilendirilebilen su tüketimindeki azalma” metriğinin dışında tutulmasını teklif etmiştir.

Kullanıcıların, koruma programının bir sonucu olarak su tüketimindeki değişikliklerle ilgilenmeleri muhtemel olduğundan dolayı, bu değişikliklerin olumlu olup olmadığına bakılmaksızın, dışarda tutulmasının nedenleri açıklansa bile, B sahasını dışarıda tutan bir denetimin makul hedef testini karşılaması muhtemel değildir.



Dönemden Döneme Döngüsel Olarak Değişen Bir Kapsam Teklifinin Değerlendirilmesi (“Yinelenen Program”)

99. İşletme, güvence denetiminin kapsamını yıldan yıla sistematik olarak değiştirmek için bir program oluşturmak isteyebilir ve bu program, denetime konu bilgilerin tamamının veya çoğu yönünün tekrar eden bir döngü boyunca kapsama dâhil edilmesini içerebilir (“yinelenen program”).
100. Denetime konu bilgilere ilişkin bir yinelenen program, GDR bilgilerinin farklı kısımlarının her yıl güvence verilen bilgiler kapsamında olduğu ve her bir kısmının birkaç yılda bir güvence verilen bilgiler kapsamında olabileceği anlamına gelir.
101. GDR raporunun tamamının her yıl GDR güvence denetiminin kapsamı içerisinde olması ancak denetçinin her yıl denetime konu bilgilerin farklı yönlerine ilişkin güvence prosedürlerini uygulaması durumunda, bu bir yinelenen program değildir ancak test edilecek kalemlerin seçilmesinin bir yönüdür. Örneğin; finansal tabloların denetimi bağlamında, işletmenin stoklarının bulunduğu tüm yerlerdeki stoklar her yıl finansal tablolara dâhil edilirken (başka bir ifadeyle, her yıl denetime tabi olması nedeniyle yinelenen programın parçası değildir) denetçi, yalnızca belirli

yerlerdeki -tüm yerlerdeki değil- stok sayımlarına katılmayı tercih edebilir. Benzer şekilde, bir GDR güvence denetimi bağlamında örneğin, işletmenin SG emisyonlarına ilişkin güvence elde etmek için denetçi, daha büyük veya daha riskli olarak değerlendirilen sahalara odaklanarak her yıl işletmenin bazı sahalarını ziyaret etmeyi tercih edebilir. Denetçi, prosedürlere bir miktar öngörülemelik dâhil ederek, her yıl aynı sahalardan bazılarını ve bazı farklı sahaları seçebilir. Bu tür bir yaklaşım, bir “yinelene program” değildir.

102. Buna karşın, bir yinelene program, müteakip güvence denetiminde dönemden döneme neyin güvence verilmeye tabi olduğu konusunda döngüsel bir değişiklik olacağı anlamına gelir. Bu durum, ön şartların mevcut olup olmadığının belirlenmesi ve GDR güvence denetiminin kapsamı üzerinde anlaşmaya varılmasıyla ilgili soruları gündeme getirmektedir.
103. Hazırlayanın, bir yinelene program şeklinde güvence denetimi teklif etmesi durumunda denetçinin, hedef kullanıcıların güvence ihtiyaçlarını dikkate alarak, nedenleri anlaması ve bu nedenlerin, müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulüne ilişkin ön şartlar bağlamında uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekebilir. Bu tür bir teklifin aşağıdakiler açısından etkileri olabilir:
- Teklif edilen denetimin makul bir hedefinin bulunup bulunmadığı;
 - Kıstasların, ele alınan her dönem için ihtiyaca uygun veya tam olup olmadığı;
 - Hedef kullanıcıların, güvencenin yıldan yıla farklı raporlama konularıyla sınırlı olduğunu anlamalarının zor olup olmayacağı.
104. Bu tür durumlarda, teklif edilen denetim için ön şartların mevcut olup olmadığının belirlenmesi, mesleki muhakeme gerektirebilir ve denetçinin mesleki şüpheciliği uygulaması önemli olabilir.
105. Bu tür bir programın, her birinin makul bir hedefi olan müteakip güvence denetimleriyle sonuçlanacağı düşünüldüğünde, sunum ve açıklama kıstasları, hedef kullanıcıların hazırlayanın benimsediği yaklaşımı ve GDR raporundaki güvence verilen bilgileri anlamalarına olanak sağlamak için önemli olabilir.

ÖRNEK

Bir şirket, aşağıdakilerle doğrudan ilgili olanlar ve ayrıca sosyal projelerdeki ve eğitim organizasyonlarına ilişkin sponsorluk faaliyetlerindeki yatırımlarıyla ilgili olanlar da dâhil olmak üzere, finansal olmayan bazı TPG'leri raporlamaktadır:

- Stratejisinin başarısı;
- İş hayatına dair ciddi risklere ilişkin değerlendirmesi ve
- Ücretlendirme politikaları ve uygulamaları.

Hakkında raporun hazırlandığı şirket ortakları, ilk üç TPG ile ilgilenmekte ve bunları karar almalarında kilit olarak görmektedirler. Şirket ortakları, şirketin sosyal sorumluluk sahibi olduğunu göstermek için ne yaptığını da bilmek isterken, sosyal projelerdeki ve eğitim organizasyonlarına ilişkin sponsorluk faaliyetlerindeki yatırımlara ilk üç TPG'de olduğu kadar çok önem vermemektedirler. Ortakların ihtiyaçları; ilk üç TPG'ye her yıl güvence verilmesi ancak sosyal projelerdeki ve sponsorluk faaliyetlerindeki yatırımlara, her iki veya üç yılda bir güvenceye ilişkin yinelene program kapsamında güvence verilmesi suretiyle karşılanabilir. Bu durumda, denetçinin muhakemesine göre, denetimde makul bir hedef bulunabilir.



106. Hazırlayan tarafından güvence denetimlerine ilişkin gelişen veya yinelene program teklif edilmesi ve denetçi tarafından da kabul edilmesi durumunda kullanıcılar, söz konusu programın tasarlandığı gibi tutarlı bir şekilde izlenmesini bekleyebilir. Ancak, güvenceye ilişkin bir yinelene

programın izlenmesi durumunda “diğer bilgiler” dönemden döneme değişir çünkü, GDR raporunda yer alan ancak belirli bir dönemde denetime konu bilgi kapsamında olmayan yönlerle ilgili bilgiler “diğer bilgiler” hâline gelmektedir. Denetçinin ayrıca, teklif edilen müteakip “yinelene program” kapsamındaki denetimin devam ettirilmesinin sonraki dönemler için artık uygun olmadığı anlamına gelebilecek değişen denetim şartlarına karşı dikkatli olması gerekir. Yinelene programın ne zaman uygun olmayabileceğine ilişkin örnek aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK

Çok uluslu bir içecek şirketi, su kıtlığının olduğu bir bölgede yüksek su tüketimine sahiptir. Üretim süreci, hassas ekosistemler için potansiyel olarak zararlı olan atık su üretmektedir, ancak atık su seviyelerinin her bölgede yer alan çevre kuruluşları tarafından güvenli olarak değerlendirilen seviyeleri aşmadığından emin olmak için yakından izlenmektedir.

Bu örnekte, döngü esasına göre güvence verilmesi için su tüketiminin ve atık suyun dâhil edilmesi, makul bir hedefe sahip olmayabilir, çünkü bu tür bir GDR güvence denetimi hedef kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamayabilir. Kullanıcıların, su tüketimini azaltmak ve atık su kalitesini izlemek için şirketin sürekli olarak ne yaptığıyla ilgilenmesi muhtemeldir. Bazı sahaların belirli bir yılda veya yıllarda güvence dışı tutulduğu bir yinelene programın bu durumda makul bir hedefi yansıtmaması muhtemeldir.



Elde Edilmesi Teklif Edilen Güvence Seviyesinin Değerlendirilmesi (Bkz.: Örnek Sınırlı ve Makul Güvence Prosedürleri İçin Ek 3 Sınırlı ve Makul Güvence – GDR Örnek Tablosu)

107. Elde edilmesi teklif edilen güvence seviyesi (sınırlı veya makul); güvence denetimi riskinin kabul edilebilir seviyesi veya kabul edilebilir düşük bir seviyesine ilişkin denetçinin değerlendirmesini ve denetçinin, kanıt toplama prosedürlerinin bir parçası olarak uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.
108. Güvence denetimi riskinin kabul edilebilir seviyesi veya kabul edilebilir düşük bir seviyesi; grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu dâhil olmak üzere denetimin şartlarına göre farklılık gösterebilir. Elde edilecek güvence seviyesi bağlamında uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi, mesleki muhakemede bulunulup mesleki şüpheliğin uygulanmasında önemli ölçüde beceri gerektirebilir.
109. 89 uncu paragrafta belirtildiği üzere, GDR denetimine konu bilgilerin farklı yönleri için farklı güvence seviyeleri elde edilebilir. Örneğin hazırlayan, 105 inci paragraftaki örnekte güvenceye ilişkin yinelene program teklif edilmesi yerine sosyal projelerdeki ve sponsorluk faaliyetlerindeki yatırımlara ilişkin sınırlı güvence ve ilk üç TPG'ye ilişkin makul güvence talep edebilir.

Ön Şartların Mevcut Olup Olmadığının Belirlenmesi Çalışmaları

110. Denetçi, denetimin şartları hakkındaki ön bilgilere ve uygun taraf(lar)la yaptığı görüşmelere dayanarak güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olup olmadığını belirler.
111. Dayanak denetim konusunun karmaşıklık düzeyi ne kadar yüksekse veya yönetimin tarafsızlığına ne kadar açıksa denetçinin, ön şartların mevcut olup olmadığını belirleyebilmesinden önce denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanak sağlayan sistemleri, süreçleri ve kontrolleri anlama ihtiyacı o kadar fazla olabilir.
112. Karmaşık bir işletmenin denetiminde ya da hazırlayanın çerçeve kıstaslarını daha da geliştirdiği veya kendi kıstaslarını geliştirdiği bir denetimde denetçi, normalde planlamanın bir parçası olarak uygulanacak prosedürlerin bazılarının öne çekilmesini değerlendirmek isteyebilir. Örneğin;

denetçi, bilgilerin kaydedilmesine ilişkin süreçleri anlamak için süreç takibi uygulayabilir veya güvence dışı bir hizmetin yürütülmesini önerebilir (bazen "hazır bulunuşluk değerlendirmesi" olarak da bilinir (Bkz.: 115 inci paragraf)).

113. Küçük, daha az karmaşık işletmelerin denetimlerinde, yeterli ön bilgi elde etmek için hazırlayanla görüşme yapmak uygun olabilir. Denetimi yürütülecek işletmelerin karmaşık veya nispeten daha az karmaşık olmalarına bakılmaksızın denetçinin, ön şartlar hakkında bir karara varması ve GDS 3000'in gerektirdiği mesleki şüpheciliği uygulayıp mesleki muhakemede bulunması için ihtiyaç duyduğu ön bilgiler -uygun hâllerde- aşağıdakilere ilişkin yeterli anlayışı (bilgiyi) içerebilir:
- (a) İşletmenin faaliyetleri ve faaliyet çevresi;
 - (b) GDR raporunun hedef kullanıcılarının kim olduğu ve karar almalarını nelerin etkileyeceği;
 - (c) Dayanak denetim konusu ve -uygun hâllerde- işletmenin raporladığı diğer dayanak denetim konularıyla ilişkisi;
 - (d) İşletmenin, GDR raporunda sunulan bilgilerin dar kapsamlı bir kısmına ilişkin güvence talep edip etmediği;
 - (e) Kullanılan kıstaslar ve kıstasların nasıl seçildiği veya geliştirildiği ve
 - (f) GDR denetimine konu bilgilerin nerede sunulacağı (örneğin, düzenleyici kurumlar tarafından gerekli kılınan bir raporlamaya veya ayrı bir rapora dâhil edilir).

İlk Kez Yapılan Güvence Denetimleri

114. Teklif edilen güvence denetiminin ilk kez yapılan bir denetim olması durumunda ön şartların mevcut olup olmadığını belirlemek için yapılan çalışmaların; denetim sözleşmesinin devam ettirilmesinin söz konusu olduğu duruma, özellikle işletmenin GDR raporunu hazırlama sürecinin ilk aşamalarında olması ve hâlâ geliştiriliyor olması durumuna veya karmaşık bir işletme denetiminin teklif edilmesi durumuna kıyasla daha fazla olması muhtemeldir.
115. Bazı durumlarda denetçi, ön şartların mevcut olup olmadığını belirlemek ve ön şartların mevcut olmaması durumunda yönetimin, müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulüne ilişkin engelleri ele almak amacıyla göz önünde bulundurması gereken adımları tespit etmek için ayrı bir güvence dışı hizmet yürütebilir (Bkz.: daha fazla rehberlik için 122-123 üncü paragraflar). Bu tür bir denetim bazen "hazır bulunuşluk değerlendirmesi" olarak ifade edilir. Odak noktası, teklif edilen güvence denetimi sözleşmesini kabul etmek için herhangi bir ön taahhüt olmaksızın, teklif edilen GDR güvence denetimi sözleşmesi için üzerinde anlaşmaya varılan şartlara yönelik ön kabul prosedürlerinin uygulanmasıdır. Bu tür bir güvence dışı hizmet, GDS 3000 kapsamında yürütülen bir güvence denetimi olmayacaktır çünkü, bu tür bir denetim için ön şartların mevcudiyeti henüz belirlenmemiş olacaktır. Bununla birlikte, bu tür bir denetim, teklif edilen güvence denetimini daha sonra yürütürken denetçinin bağımsızlığına yönelik potansiyel tehditlere yol açabilir (Bkz.: 117-121 inci paragraflar).
116. 115 inci paragrafta açıklanan yaklaşım hazırlayanın, içinde bulunulan şartlarda teklif edilen GDR güvence denetimini yürütme potansiyeli hakkındaki beklentilerinin yönetilmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Ayrıca söz konusu yaklaşım, işletme yönetimine veya üst yönetimden sorumlu olanlara, işletmenin bir güvence denetimine hazır bulunuşluğu hakkında faydalı girdiler sağlar. Bu tür girdiler, yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanları, engeller tespit edildiğinde hazır bulunuşluk durumlarını artırmak için adımlar atmaya teşvik edebilir.

Bağımsızlık ve Dikkate Alınacak Etik Hususlar

117. Hazır bulunuşluk değerlendirmesi yapılması, güvence denetiminin daha sonra kabul edilmesi durumunda, teklif edilen GDR güvence denetimiyle ilgili olarak denetçinin bağımsızlığına yönelik kendi kendini denetleme, kişisel çıkar veya taraf tutma tehditlerine yol açabilir. Tehditler, örneğin denetçinin; teklif edilen GDR güvence denetimine ilişkin dayanak denetim konusu, denetime konu bilgi veya kıstasların yönleri ya da işletmenin GDR bilgilerini hazırlama süreci veya ilgili kontroller hakkında yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara önerilerde bulunması durumunda ortaya çıkabilir.
118. 115 inci paragrafta açıklanan yaklaşımın oluşturduğu herhangi bir potansiyel tehdidin niteliği ve seviyesi, içinde bulunulan şartlara bağlı olacaktır. Denetçinin teklif edilen güvence denetimini kabul etmeyi beklemesi durumunda, oluşan herhangi bir potansiyel tehdidin etik hükümlere uygun olarak değerlendirilmesi ve ele alınması gerekir.
119. *Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar), bir denetçinin güvence müşterilerine bağımsızlığa yönelik tehditler oluşturabilecek güvence dışı hizmetleri sunması durumunda, içinde bulunulan şartlarda kavramsal çerçevenin uygulanmasına ilişkin ana hükümleri ve uygulama hükümlerini düzenler.
120. Bir güvence müşterisinin yönetimine sorumluluklarını yerine getirmede yardımcı olmak için öneri ve tavsiyede bulunulması, işletme yönetiminin, uygun yönetim sorumluluğunda olan tüm kararları alması ve ilgili yargılara varması durumunda, bir yönetim sorumluluğunun üstlenilmesi olarak kabul edilmez.
121. Benzer şekilde, hazırlayanla yapılan görüşmelere dayanarak denetçinin, işletmenin hâlihazırda geliştirmiş olduğu ancak belgelendirmediği kıstasların belgelendirilmesinde hazırlayana yardımcı olması durumunda denetçinin adımlarının kendisine söylenenleri belgelendirmeye sınırlanmış olması nedeniyle belirli şartlarda kendi kendini denetleme tehdidi oluşmaz. Ancak bir doğrulama hizmetinde Etik Kurallar, denetçinin, kıstasların seçimi veya geliştirilmesiyle ya da denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili olarak yönetim sorumluluğunu üstlenmesini yasaklar. Özellikle, bir doğrulama hizmetinde denetim şirketinin, denetim konusunu oluşturan bilgilerin hazırlanma sürecine katılması ve daha sonradan bu bilgilerin denetime konu bilgi hâline gelmesi durumunda, kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir.

Ön Şartların Mevcut Olmaması Durumunda Yapılacak İşler

122. Bir güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olmadığını tespit etmesi durumunda denetçi, bunu denetimi yaptıran tarafla (yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar) müzakere edebilir. Ön şartların karşılanması için gerekli değişikliklerin yapılmaması durumunda, GDS 3000'in 25 inci paragrafı uyarınca denetçinin, mevzuatla zorunlu kılınmadığı sürece, söz konusu denetimi bir güvence denetimi olarak kabul etmesine izin verilmez.
123. Hazırlayanın sorumluluklarını yerine getirmediği ve mevzuat nedeniyle denetimi kabul etmeyi reddedemediği durumlarda denetçinin, sınırlı olumlu sonuç bildirmenin veya sonuç bildirmekten kaçınmanın gerekli olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Dolayısıyla denetçinin, denetim raporunda, denetimin GDS 3000 veya diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir atıfta bulunmasına izin verilmez (Bkz.: GDS 3000, 25 inci paragrafı).

ÖRNEK

Bir kamu sektörü denetim kuruluşunun, bir kamu sektörü kuruluşunun hizmet performansı bilgilerine ilişkin bir güvence denetimini kabul etmesi mevzuatla zorunlu kılınabilir. Bu durum, denetim kuruluşu ön şartların mevcut olmadığını belirlese bile söz konusu olabilir. Bu tür bir durumda, GDS 3000'e atıfta bulunulmasına izin verilmez.

124. Aşağıdaki tabloda, güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olup olmadığını belirlerken denetçinin dikkate alması gereken hususların bir özeti yer almaktadır. Aşağıdaki hususlar örnek vermek amacıyla sunulmuş olup, ön şartların mevcut olup olmadığının tespitinde kullanılacak tek yol olarak verilmemiştir. A'dan H'ye kadar olan harfler, bu bölümün başında yer alan akış şemasında gösterilen harflere karşılık gelmektedir.

- A. Denetimin şartları hakkındaki ön bilgiler: Hususlar şunları içerir: Ön şartların mevcut olup olmadığını tespit edebilmek için işletme, faaliyet gösterdiği sektör ve diğer denetim şartları hakkında yeterince bilgim var mı? Ön şartların mevcut olup olmadığını tespit edilmesi, denetim şartları bağlamındadır.
- B. Tarafların görev ve sorumlulukları, teklif edilen denetimin şartlarında uygun mudur? Örneğin:
- Hazırlayan, güvence raporunun amacını ve hedef kullanıcılarını belirlemiş mi?
 - Hazırlayan aynı zamanda sorumlu taraf ve denetimi yaptıran taraf mı yoksa bu görevler farklı taraflarca mı yürütülüyor? Farklı taraflarca yürütülüyorsa, aralarındaki ilişkilerin özellikleri nelerdir? (Bkz.: A37 paragrafı ve GDS 3000'in Eki)
 - Hazırlayan, dayanak denetim konusuna ilişkin sorumluluğunu kabul etmiş mi veya kabul edecek mi? (Bkz.: GDS 3000, A38 paragrafı)
 - Hazırlayanın denetime konu bilgileri hazırlama süreci, hazırlayana bu bilgilerle ilgili makul bir dayanak sağlıyor mu ve -uygun hâllerde- söz konusu süreç, işletmenin iç kontrolünün diğer ilgili yönleri tarafından uygun şekilde destekleniyor mu?
- C. Dayanak denetim konusunun özellikleri: Dayanak denetim konusu belirlenebilir nitelikte mi? Dayanak denetim konusu, geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle tutarlı bir ölçüm veya değerlendirme konusu yapılabilir mi? (Böylece, ortaya çıkan denetime konu bilgiler yeterli ve uygun kanıt elde etmek için prosedürlere tabi tutulabilir mi?) (Bkz.: GDS 3000, A40-A44 paragrafları ve yukarıdaki 78-81 inci paragraflar)
- D. Geçerli kıstaslar denetim şartlarına uygun mu? Hangi kıstaslar kullanılacak ve kıstaslar tek başlarına ihtiyaca uygun, tam, güvenilir, tarafsız ve anlaşılabilir mi, yoksa işletme tarafından daha fazla geliştirilmeleri gerekiyor mu? (Bkz.: Yukarıdaki 82-83 üncü paragraflar ve işletmenin raporlama konularını belirleme sürecine ilişkin 4 üncü bölüm). Örneğin:
- Kıstaslar; neyin raporlanacağını, nasıl ölçüleceğini veya değerlendirileceğini ve dayanak denetim konusunun farklı yönleri dâhil olmak üzere, nasıl açıklanacağını ve sunulacağını belirliyor mu?
 - GDR güvence denetiminin kapsamı içerisindeki denetime konu bilgiler uygun şekilde belirlenmiş mi; denetime konu bilgiler, bir GDR raporunun yalnızca bölümleriye, tarafsız bir şekilde seçilmiş mi? (Ayrıca Bkz.: Yukarıdaki 89-106 paragraflar)
- E. Çerçeve kıstaslar ve işletme tarafından geliştirilen herhangi bir ilave kıstas, hedef kullanıcılar tarafından GDS 3000'in A51 paragrafında belirtilen yöntemlerden biri sayesinde erişilebilir olacak mı? (Ayrıca Bkz.: Yukarıdaki 84 üncü paragraf ve Bölüm 5)
- F. Bildireceğim güvence sonucunu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceğimi bekliyor muyum? (Bkz.: GDS 3000'in A53-A55 paragrafları, KKS 1'in 26(c) paragrafı, yukarıdaki 85 inci paragraf ve Bölüm 8) veya:

- Hazırlayan, gerekli olan kanıtları elde edemeyebileceğim şekilde yapacağım çalışmanın kapsamına bir kısıtlama uygulamış mı? (Bkz.: GDS 3000, A156(c) paragrafı)
 - Hazırlayanın dürüstlüğüne yönelik herhangi bir şüphe söz konusu mu? (Bkz.: KKS 1'in 26(c) paragrafı)
- G. Güvence sonucu, GDS 3000'in 69 uncu paragrafının gerektirdiği unsurları içeren yazılı bir rapor hâlinde sunulacak mı? (Ayrıca Bkz.: Yukarıdaki 86 ncı paragraf ve Bölüm 12)
- H. Denetimde makul bir hedef bulunuyor mu? (Bkz.: yukarıdaki 87 nci paragraf ve GDS 3000'in A56 paragrafı)

Bölüm 4: İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Değerlendirilmesi

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

125. 3 üncü bölümde açıklandığı üzere, güvence denetiminin ön şartlarından biri, denetim şartlarında kıstasların uygun olması gerekliliğidir. Giriş bölümünde açıklandığı üzere, GDR raporlaması, çeşitli dayanak denetim konularını (veya dayanak denetim konusunun çeşitli yönlerini) ele alabilir. Sonuç olarak; neyin raporlanacağı, nasıl ölçüleceği veya değerlendirileceği ve nasıl açıklanacağı ve sunulacağına açık bir yön vermek için kıstaslara ihtiyaç vardır. Bu husus, GDR raporunda ele alınması gereken raporlama konularına ilişkin kıstasları içerir.
126. GDR güvence denetimleri bağlamında:
- Hazırlayanın izlemesi gereken bir çerçeve bulunmayabilir veya
 - GDR çerçevesi (çerçeveleri), bir GDR raporunda hangi raporlama konularının ele alınacağı hakkında güvenilir yargılarda bulunması için hazırlayana yeterince ayrıntılı yönlendirme sağlamayabilir.
127. Bu tür durumlarda, işletmenin hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını dikkate alarak raporlama konularını belirlemek üzere bir süreç oluşturması gerekecektir.
128. GDR çerçeveleri, genellikle bu tür bir süreci “önemlilik değerlendirmesi” veya “önemlilik süreci” olarak ifade eder. Bunun birlikte, ihtiyaca uygunluk ve önemlilik kavramları kullanıcının karar almasını ifade etmesine rağmen, iki kavram aynı değildir. İhtiyaca uygunluk, kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesinde göz önünde bulundurulur; önemlilik ise denetimin şartlarında muhtemel ve belirlenen yanlışlıklarla ilgili olarak karar almada denetçi tarafından göz önünde bulundurulması açısından bir önem eşliğidir. Önemlilik kavramının uygulanması, 9 uncu bölümde açıklanmaktadır. Bu Rehberde, 127 nci paragrafta açıklanan süreç, “işletmenin raporlama konularını belirleme süreci” olarak ifade edilmekte ve aşağıda daha ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.
129. Denetçinin, işletmenin raporlama konularını belirlemek için geçirdiği süreci değerlendirmesi GDS 3000'in bir hükmü olmasa da, uygulanan kıstasların denetimin şartlarına uygun olup olmadığının hazırlayan tarafından tespit edilmesi zorunludur (Bkz.: Bölüm 3 ve 5). Bu husus, GDR bilgilerindeki raporlama konularını belirlerken hazırlayan tarafından uygulanan kıstasları içerir. Bu nedenle, kıstasların uygunluğunu tespit ederken, işletmenin raporlama konuları hakkında kanaat edinmesi denetçiye yardımcı olabilir. Bu bölüm, denetçiye, söz konusu süreci anlamanın faydalı olacağına karar vermesi durumunda rehberlik sağlar.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

130. Bu bölümdeki rehberlik, işletmenin GDR raporlamasına ilişkin bağımsız güvence sağlanmasını istemeden önce yeterince hazırlık yapmış olmasının önemini kabul ederek, hazırlayanın izleyebileceği süreci açıklarken, bu bölüm, işletmenin sürecini değerlendirirken denetçilere rehberlik sağlamayı amaçlamaktadır. Bu bölümdeki rehberlikte, hazırlayanlar için rehberlik sağlanması amaçlanmamakla birlikte hazırlayanlar faydalı bulabilirler.
131. GDS 3000'in 12(m) paragrafı kıstasları “dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktaları” olarak tanımlar. Bu nedenle, kıstaslar aşağıdakileri belirlemektedir:
- Neyin raporlanacağı (“raporlama konuları” dâhil olmak üzere, dayanak denetim konusu).
 - Nasıl ölçüleceği veya değerlendirileceği.

- Nasıl açıklanacağı ve sunulacağı.
132. Finansal tabloların bağımsız denetimi bağlamında hazırlayan tarafından uygulanan kıstaslar, finansal tabloların farklı işletmeler tarafından tutarlı bir şekilde hazırlanabilmesi için referans çerçevesi sunan TFRS'ler gibi genel kabul görmüş muhasebe standartlarıdır. Aynı şekilde, denetçi GDR bilgilerine ilişkin güvence elde edecekse bir referans çerçevesine ihtiyaç vardır; uygun kıstaslar, bu tür bir çerçeve ortaya koyar.
133. GDR raporlamasının, finansal tabloların raporlanmasından pratik olarak farklı olabilen bir yönü, hazırlayanın genellikle GDR bilgilerine nelerin dâhil edileceğine ilişkin muhakemelerde nasıl bulunulacağına karar vermek için bir süreç oluşturmaya ihtiyaç duymasındadır. Bunun nedeni, 126 ncı paragrafta belirtildiği üzere, GDR çerçeveleri, hazırlayanın GDR raporlarında hangi raporlama konularının ele alınacağı hakkında güvenilir yargılarda bulunması için her zaman yeterince ayrıntılı yönlendirme sağlamamaktadır.
134. Çerçevenin, GDR bilgilerine hangi konuların dâhil edileceğini belirlememesi durumunda, raporlama konularının belirlenmesinde yönetimin tarafsızlığı için önemli bir fırsat da olabilir. Bu tür durumlarda, GDR denetimine konu bilgilerin hazırlanmasında hazırlayan tarafından uygulanan kıstasların uygun olup olmadığı belirlenirken mesleki muhakemede bulunulması ve mesleki şüphecilik önemlidir (Bkz.: Rehberlik için 2 nci bölüm).

İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Değerlendirilmesi

135. 126 ncı paragrafta belirtildiği gibi, bir GDR çerçevesinin, ihtiyaca uygun raporlama konularını yeterli ayrıntıda belirlememesi durumunda, kıstasların tek başlarına uygun kabul edilmesi muhtemel değildir. Kıstaslar, ihtiyaca uygunluk veya tamlıktan yoksun olabilir. Çerçevenin, bu tür belirleme için üst düzey ilkeler içermesi durumunda kıstaslar, güvenilirlikten de yoksun olabilir ancak bu ilkeler, ihtiyaca uygun raporlama konularının makul ölçüde tutarlı bir şekilde belirlenmesine izin vermemektedir. Bu tür durumlarda işletme, raporlama konularını belirlemek için bir süreç oluşturabilir.

ÖRNEK

Bir işletme, karşılaştığı temel risklerin ve belirsizliklerin tanımını dâhil etmesini gerektiren ancak riskleri veya belirsizlikleri ya da bunların nasıl değerlendirileceğini veya açıklanacağını ve sunulacağını belirlemeyen belirli bir GDR çerçevesi uyarınca raporlama yapmaktadır. Çoğu durumda, söz konusu belirleme, işletmeden işletmeye değişeceği için GDR çerçeveleri bu belirlemeyi yapamaz.

İşletme; temel risklerini ve belirsizliklerini (raporlama konuları), bunlar hakkında hangi bilgilerin raporlanacağını ve bu bilgilerin nasıl açıklanacağı ve sunulacağını belirlemek için bir süreç oluşturmaktadır. Bu sürecin çıktısının, temel riskler ve belirsizlikler hakkında tam, ihtiyaca uygun, güvenilir, tarafsız ve anlaşılabilir bilgilerle sonuçlanması beklenir (başka bir ifadeyle, uygulanan kıstaslar uygundur).

ÖRNEK

Farklı bir GDR çerçevesi, işletmenin çalışanlarının dönem boyunca eğitim için harcadıkları zaman gibi belirli göstergelerin saat cinsinden ölçülerek açıklanmasını gerektirebilir. (i) “çalışanlar”ın nasıl tanımlanacağı, (ii) “eğitim”i neyin oluşturduğu ve (iii) göstergenin nasıl hesaplanacağı ile ilgili ayrıntılı talimatlar, söz konusu çerçevede belirtilmektedir.

Bu durumda söz konusu GDR çerçevesini belirleyen kurum, hedef kullanıcıların ne bilmek istediği ve bilgilerin nasıl ölçüleceği veya değerlendirileceği hakkında zaten bir yargıda bulunmuş olduğu için hazırlayanın, raporlama konularını belirlemek için böyle bir süreci yerine getirmesi gerekmez. Bu durum, belirli mevzuat hükümlerini karşılamaya yönelik raporlamada yaygındır ve bazı GDR çerçeveleri, örneğin Sürdürülebilirlik Muhasebe Standartları Kurulu (SASB) gibi belirli sektör için hangi göstergelerin ihtiyaca uygun olabileceğine ilişkin yönlendirme içermektedir.

136. Hazırlayanın, raporlama konularını belirlemek için bir süreci yerine getirmesi ve denetçinin, bu süreci göz önünde bulundurmanın faydalı olabileceğini değerlendirmesi durumunda aşağıdaki akış şeması, denetçiye değerlendirmelerinde yardımcı olabilir. Bir hazırlayanın izlemesi beklenebilecek adımlar, referans için sol tarafta verilmiştir. Bunlar, işletmenin raporlama konularını belirleme sürecini göz önünde bulundururken denetçinin neler bekleyebileceğini göstermek için açıklanmıştır. Denetçi için muhtemel değerlendirmeler, şeklin sağ tarafında gösterilmiş ve aşağıda yer alan rehberlik paragraflarına atıfta bulunulmuştur.

Adım 1: İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecinin Bağlamını Değerlendir

137. Denetçi, denetim şartlarının yönleri dâhil olmak üzere, aşağıdakiler gibi işletmenin raporlama konularını belirleme sürecinin bağlamını değerlendirerek başlayabilir:
- GDR bilgilerinin amacı (adım 1a);
 - Hedef kullanıcılar (adım 1b);
 - İşletme ve çevresi ve
 - Kıstasların seçimi (GDR çerçevesi veya işletmenin geliştirdiği kıstaslar) (Bkz.: Bölüm 5).



138. İşletmenin, raporlama konularını belirleme sürecini ve aldıkları kararları belgelendirmesi durumunda söz konusu belgelendirme, deneticinin değerlendirmesi için faydalı bir başlangıç noktası sağlayabilir. Bu tür belgelendirmenin bulunmaması durumunda denetçi, hazırlayanın sorgulanması aracılığıyla işletmenin sürecini anlayabilir. İşletmenin, GDR raporlamasının içeriğini belirlemek için uygun bir süreç oluşturmayı üstlenmemesi durumunda denetçinin, bu durumun, güvence denetiminin ön şartlarının tamamının mevcut olmadığını gösterip göstermediğini değerlendirmesi gerekebilir. Ön şartların mevcut olmaması durumunda rehberlik için 3 üncü bölümdeki 122-123 üncü paragraflara bakınız.
139. Bazı GDR çerçeveleri, GDR raporlamasının amacını ve hedef kullanıcıların kim olduğunu belirleyebilir. Diğerleri ise söz konusu belirlemelerin yapılmasını işletmeye bırakarak bunları belirlemeyebilir.
140. Bir GDR çerçevesinin hazırlayan tarafından kullanılması durumunda denetçi, -varsa- GDS çerçevesinde yer alan ihtiyaca uygun raporlama konularını belirlemek için göz önünde bulundurulması gereken hususlara ilişkin yönlendirmeyi dikkate alabilir.

ÖRNEK

Birleşmiş Milletler İnsan Hakları ve İş Dünyası Rehberi'ne uygun olarak insan haklarına ilişkin raporlama yapılırken dâhil edilecek konular, yalnızca işletmeye yönelik risklere değil, bir işletmenin faaliyetlerinden etkilenen kişilere yönelik risklere odaklanmaktadır.

Bazı GDR çerçeveleri, örneğin SASB kavramsal çerçevesi gibi, ihtiyaca uygun olanı, işletme için finansal risk oluşturabilecek konular olarak yorumlamaktadır. Diğer GDR çerçeveleri ise bir kuruluşun ekonomi, çevre veya toplum üzerindeki etkisiyle ilgili olan hususlara odaklanmaktadır. Örneğin; Küresel Raporlama Girişimi (GRI) "önemli" konuların, kuruluşun önemli ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini yansıtan veya paydaşların değerlendirmelerini ve kararlarını önemli ölçüde etkileyen konular olduğunu belirlemiştir.

141. Aşağıdaki paragraflar denetçinin, GDR raporlamasının amacını (adım 1a) ve hedef kullanıcıları (adım 1b) nasıl değerlendirebileceğine ilişkin daha fazla rehberlik sağlar. Denetçinin, daha genel olarak kıstaslara ve iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili diğer hususlar sırasıyla 5 inci ve 6 ncı bölümde belirtilmektedir.

Adım 1a: Hazırlayanın, GDR Bilgilerinin Amacını Nasıl Belirlediğini Değerlendir

142. Hazırlayanın amacı, bir dayanak denetim konusu hakkındaki belirli bilgileri hedef kullanıcılardan oluşan bir gruba veya gruplara raporlamak olacaktır. GDR bilgilerinin amacına ilişkin bazı örnekler, aşağıdaki hususların raporlanmasını içerebilir:
- İşletmenin doğal çevre üzerindeki etkisi.
 - İşletmenin dönem içerisindeki faaliyetleri ve bu faaliyetlerin, işletmenin hedeflerine nasıl katkıda bulunduğu.
 - İşletmenin nasıl "değer" oluşturduğu.
 - İşletmenin gelecekte ne yapmayı planladığı veya nasıl bir performans göstermeyi beklediği.
143. Hazırlayan tarafından bulunulan yargıları değerlendirirken denetçi, GDR bilgilerinin raporlanma amacını bağlam olarak dikkate alabilir.

Adım 1b: Hazırlayanın, GDR Bilgilerinin Hedef Kullanıcılarını Nasıl Belirlediğini Değerlendir

144. Denetçi, hedef kullanıcıların GDR bilgilerine dayanarak veya bu bilgilerden etkilenecek alması muhtemel kararların genel doğası hakkında hazırlayanın kanaat edinişini ve bunu belgelediğini belgelemediğini değerlendirebilir.
145. Hedef kullanıcılar ve paydaşlar arasında bir ayırım yapılır. İşletmedeki bir paydaş:
- İşletme ile bir ilişkisi ve etkileşimleri olabilir.
 - İşletmenin faaliyetlerinden doğrudan veya dolaylı olarak etkilenebilir.

Paydaşların ve hedef kullanıcıların aynı olmadığı durumlar olabilir. Bir paydaşın hedef kullanıcı olmaması durumunda çıkarları, hedef kullanıcılar olan diğer taraflarca dikkate alınabilir. GDR raporunda meşru bir çıkara sahip olacak bir paydaş sınıfının yalnızca, söz konusu rapor kullanmasının beklenmemesi nedeniyle, söz konusu sınıfın bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak raporlama konuları hakkındaki bilgilerin, -hedef kullanıcı kategorilerinin farklı olması durumunda- diğer hedef kullanıcı sınıfları için ihtiyaca uygun olmayacağı varsayılmamalıdır.

ÖRNEK

Bir şirketin üretim tedarik zincirinde yer alan bir çocuk köleliği mağduru (bir paydaş), muhtemelen şirketin raporunu okuyacak bir pozisyonda olmayacaktır. Ancak bu mağdurların çıkarları, çocuk işçiliğine karşı kampanya yürüten ve pozisyonlarını şirketin müşterilerini etkilemek için kullanan hayır kurumları, politikacılar veya lobiciler (kuruluşlar) tarafından temsil edilebilir.

146. GDR bilgilerinin kullanıcıları, tek bir grup olabilir veya potansiyel olarak farklı bilgi ihtiyaçları olan birden fazla hedef kullanıcı grubundan oluşabilir. GDR bilgilerinin, her bir hedef kullanıcının ihtiyaçlarına odaklanması mümkün olmayabilir ancak hazırlayanın, bir hedef kullanıcı grubu içerisindeki kişilerin ortak bilgi ihtiyaçlarına sahip olduğu durumları dikkate alması gerekebilir.
147. GDS 3000'in A16 paragrafı, çok sayıda muhtemel kullanıcının olduğu bazı durumlarda hedef kullanıcıları, "önemli ve ortak menfaatlere sahip büyük paydaşlar"la sınırlandırmanın gerekli olabileceği dâhil olmak üzere bazı ilave rehberlik içerir. Bu husus, GDR çerçevesindeki herhangi bir belirli hükme tabi olarak, GDR bilgilerinin yayımlanması durumunda, hedef kullanıcılar belirlenmeden, bir bütün olarak toplumun menfaati için etkili bir şekilde faydalı olabilir.
148. Farklı hedef kullanıcı grupları, farklı bilgi ihtiyaçlarına veya tutumlarına sahip olabilir; bir hedef kullanıcı grubu için ihtiyaca uygun olan bir şey, bir başkası için ihtiyaca uygun olmayabilir.

ÖRNEK

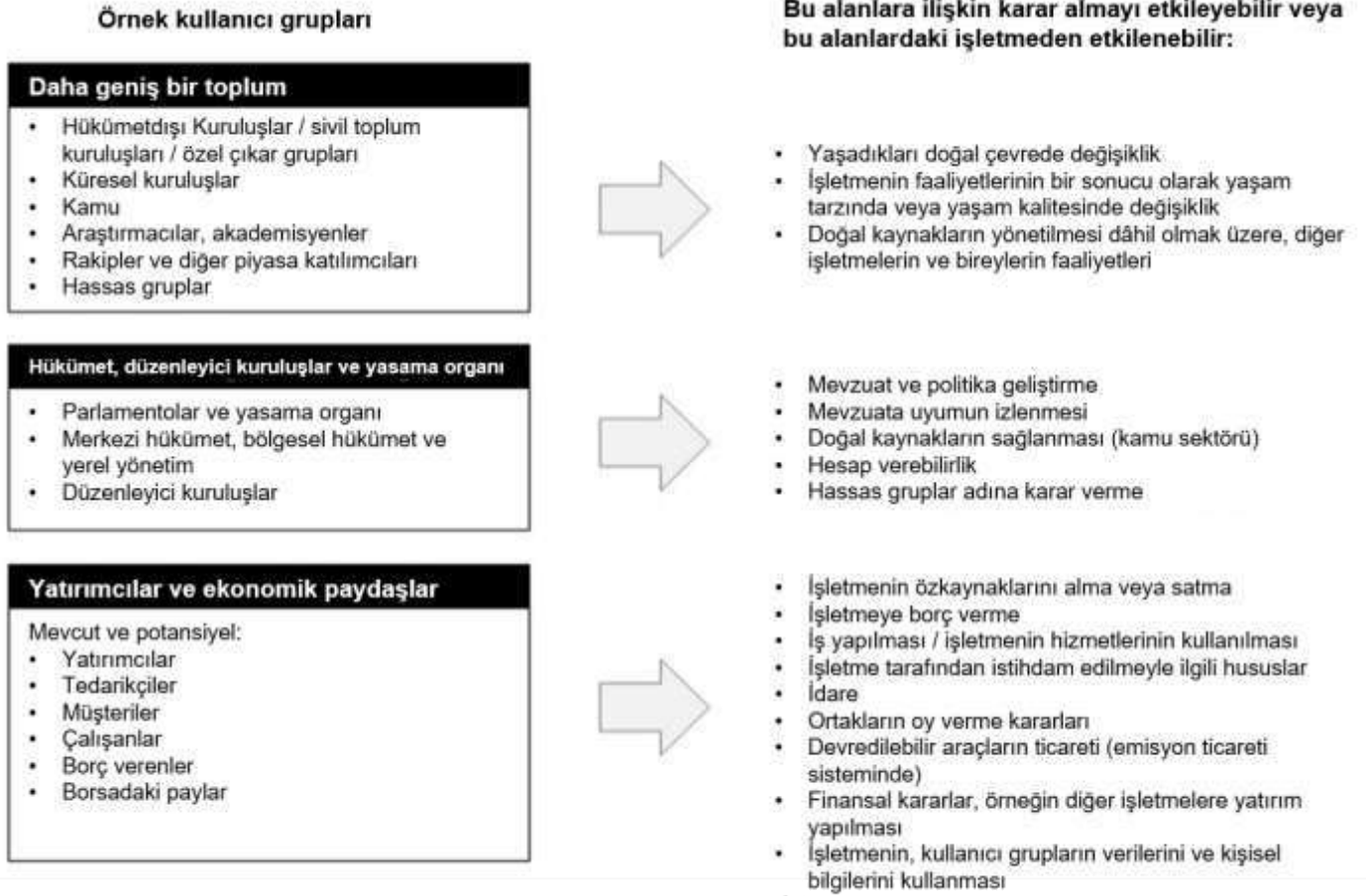
Bir devlet hastanesi tarafından hastanenin klinik performansına ilişkin hazırlanan bir GDR raporu, aşağıdakileri içeren kullanıcılara sahip olabilir:

- Vatandaşlara yeterli sağlık hizmeti sağlanıp sağlanmadığını ve kaynakların etkin şekilde kullanılıp kullanılmadığını bilmesi gereken hükümet.
- Hastanenin topluma bakım sağlamaya hazır olup olmadığını, hastalıkların kontrolünde rol oynayıp oynamadığını ve klinik olarak güvenli olup olmadığını bilmek isteyen (mevcut veya potansiyel) hasta grupları, genel halk ve daha geniş çevre.
- Hastanenin kendisini başarılı bir şekilde tedavi etme kapasitesine sahip olup olmadığı hakkında kişisel çıkarı olan bir kanser hastası.

Bu örnekte; en üstteki iki kullanıcı grubu, hedef kullanıcılar olabilir ancak hasta olan kişi, kolektif hasta grubunun bir üyesi olabilmesine rağmen, tek başına hedef kullanıcı olmayabilir.

149. Yalnızca GDR bilgilerini okumak, hedef kullanıcılar tarafından geçerli bir kullanımdır; sonucu ise raporlanan bilgilere dayanarak herhangi bir adım atmamaya karar vermeleri olabilir. Bu sonuca ulaşmada kendilerine yardımcı olacak bilgiler için hâlâ meşru bir ihtiyaçları olacaktır ve bu nedenle ihtiyaca uygunluk, raporlanan bilgilere dayanarak hareket eden hedef kullanıcılara bağlı değildir.

150. Muhtemel kullanıcı gruplarının bazı örnekleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır – bu tablonun, kapsamlı bir liste olması amaçlanmamıştır ancak hazırlayanın, tablodaki grupları ve ayrıca, işletmeye özgü kullanıcı gruplarını göz önünde bulundurarak GDR bilgilerinin hedef kullanıcılarını nasıl belirlediğini değerlendirmek için bir başlangıç noktası olarak dikkate alınabilir.



Şekil 8 – Kullanıcı Grupları ve Karar İhtiyaçları

Adım 2: GDR Bilgilerine Dâhil Edilecek Raporlama Konularının Seçimini Değerlendir

151. Denetçi, hazırlayanın ihtiyaca uygun raporlama konularını nasıl belirlediğini değerlendirebilir. Bir hazırlayan; kullanılan GDR çerçevesini veya çerçevelerini, GDR raporlamasının amacını ve hedef kullanıcıları dikkate alarak ve başlangıçta daha uzun olan potansiyel raporlama konularının listesini, denetim şartlarında ihtiyaca uygun olanlarla sonuçlanacak şekilde filtreleyerek bunu birden fazla aşamada yapmış olabilir.

Hedef Kullanıcıların Çıkarının Değerlendirilmesi

152. Bir hususun ihtiyaca uygun olup olmadığını değerlendirmeye yönelik bir yaklaşım, hedef kullanıcıların söz konusu hususa yönelik herhangi bir çıkarının bulunup bulunmadığını doğrudan değerlendirmektir.

153. Hedef kullanıcıların çıkarının bulunabileceği durumlara ilişkin örnekler, aşağıdaki hususları içerir:

- Yatırımcıların, işletmenin özkaynaklarını almasına veya satmasına neden olması muhtemeldir.
- İşletmenin hisse senedi fiyatını veya işletme değerini değiştirmesi muhtemeldir.
- Medyada yer almış veya açıklanması durumunda medyanın ilgisini (yerel, ulusal veya küresel) çekebilir.
- Çok sayıda şikâyet ile ilişkilendirilmiştir (örneğin müşterilerden, tedarikçilerden veya diğer paydaşlardan).
- Çeşitli paydaşlar tarafından isteğe bağlı olarak bahsedilmiştir.
- Yüksek düzeyde daha geniş toplumsal ilgiye veya yüksek düzeylerde kamusal duyarlılığa tabidir.

ÖRNEK

Bazı durumlarda birkaç örnek; insan hakları sorunlarını, işletmenin yolsuzluğa karıştığına dair raporlanan vakaları, faaliyet gösterdiği ülkelerde ödenen vergi tutarlarını ve yönetici ücretlerini içerebilir.

- İşletmenin sektöründe faaliyet gösteren diğer işletmeler ve söz konusu sektördeki rakip işletmeler tarafından geniş çapta raporlanabilecek konularla ilgilidir.
- Kuruluş ve paydaşları için stratejik öneme sahip mevzuata, uluslararası anlaşmalara veya gönüllü anlaşmalara uyum ya da aykırılıklarla ilgilidir.

“Etki”nin Değerlendirilmesi

154. Hedef kullanıcıların neyde çıkarının bulunacağını doğrudan belirleyerek neyin ihtiyaca uygun olabileceğini yeterince değerlendirmek mümkün olmadığında alternatif veya tamamlayıcı yaklaşım, potansiyel raporlama konularının önemini değerlendirmek olabilir. GDR bilgilerinin raporlanma amacına bağlı olarak, potansiyel raporlama konularının önemi, işletmenin performansı (stratejik hedeflerine ulaşmada) veya diğer işletmeler üzerindeki etkisi bağlamında değerlendirilebilir. Bu yaklaşım bazen “etki”nin değerlendirilmesi olarak ifade edilir.
155. Diğer işletmeler üzerinde sahip olunan etki; GDR bilgilerinin amacı bağlamında uygun olduğu şekilde bireyler, kuruluşlar, daha geniş bir toplum veya çevre üzerinde sahip olunan etkiyi içerebilir. Söz konusu etkiler ya doğrudan raporlama yapan işletme yönetiminin adımları ve kararları nedeniyle, raporlama yapan işletmenin ilişkileri aracılığıyla dolaylı olarak veya raporlama yapan işletme dışındaki güçlerin doğrudan veya dolaylı etkisiyle ortaya çıkabilir (Ayrıca Bkz.: Bölüm 9).

ÖRNEK

Bir şirket, çevre kirliliğine yol açan büyük miktarda maddeyi bir nehre düzenli olarak bırakmaktan sorumlu olabilir. Bu durumun, çevre üzerinde ve belki de söz konusu nehri balıkçılık veya su temini amacıyla kullanan yerel halk üzerinde doğrudan etkileri olabilir. Ayrıca, şirketin çevreye zarar verme konusundaki tutumundan memnun olmayan müşterilerden elde edilen gelirden azalma olmasının yanı sıra temizleme maliyeti veya yetkililerden gelen para cezaları gibi doğrudan etkiler aracılığıyla şirketin kendisi üzerinde dolaylı etkileri de olabilir.

156. Beklenen etkinin göz önünde bulundurulması durumunda, ihtiyaca uygunluğunu arttırabilecek durumlara ilişkin örnekler, aşağıdakileri içerir:

- İşletme için büyük riskleri veya fırsatları vardır (ticari itibar veya işletmenin faaliyet lisansının etkilenmesi dâhil).
- Doğrudan önemli finansal sonuçları vardır (finansal tablo önemlilik düzeyi eşikleri tarafından belirlenmesi nedeniyle).
- İşletmenin faaliyet performansı üzerinde önemli bir etkisi vardır veya potansiyel olarak böyle bir etkiye sahip olacaktır.
- Diğer işletmelerin faaliyetleri üzerinde önemli bir etkisi vardır veya potansiyel olarak böyle bir etkiye sahip olacaktır.
- Doğal kaynaklara veya çevreye doğrudan zarar vermiştir veya verebilir.
- İşletmenin rekabetçi konumunu artırması için stratejik fırsatlarla ilgilidir.
- İşletmenin veya paydaşlarının temel kurumsal değerleri, politikaları, stratejileri, operasyonel yönetim sistemleri, amaçları ve hedefleriyle ilgilidir.

Diğer Hususlar

157. Hazırlayanlardan bazıları, GDR raporlaması bağlamında, "hedef kullanıcıların çıkarının" ve bir "etkiye" sahip olacağı raporlama konusuna ilişkin analizlerinin sonuçlarını bir dağılım grafiğinde sunar. Böyle bir dağılım grafiği, raporlama konularını, her bir raporlama konusu için "hedef kullanıcıların çıkarını" ve "etkiyi" temsil eden iki eksene göre konumlandırır.
158. Bu gibi raporlama konularının her bir eksene göre konumlandırılmasında yapılan muhakemeler; raporlama konuları var olacaksa veya gerçekleşecekse, hem bu konuların her birinin var olma veya gerçekleşme ihtimalinin hem de "hedef kullanıcıların çıkarı" veya "etkisi" açısından önem derecelerinin değerlendirilmesinden etkilenebilir. Raporlama konularının var olma veya gerçekleşme ihtimalinin ve önem derecelerinin ihtiyaca uygunluğuna etkisinin değerlendirilmesi, raporlama konularının var olma ve gerçekleşme ihtimalleri ve önem derecelerinin ayrı eksenlerde yer aldığı bir grafik yardımıyla gösterilebilir:
- Bir hususun şekilde kesin veya somut olması durumunda, söz konusu hususun gerçekleşme ihtimali maksimum düzeydedir ve tek değişken önem derecesidir.
 - Söz konusu ihtimalinin değerlendirilmesi, bir konunun işletmenin veya yönetimin kontrolünde olup olmadığının dikkate alınmasını içerebilir.
159. Etki veya ihtiyaca uygunluk açısından ele alınan seçili zaman çizelgesi de genellikle önemli bir husustur.

ÖRNEK

Bu duruma örnek olarak, alçak kıyı arazisinde yer alan fabrikaya sahip olan bir işletme verilebilir. Yükselen deniz seviyeleri nedeniyle, fabrika sahasının beş yıl içinde kullanılamaz hale gelmesi beklenmektedir.

Gelecek beş yıl için herhangi bir fiziksel etki mevcut olmasa bile, kullanıcıların işletmede kısa vadeli bir çıkarı (örneğin, üç yıl boyunca yatırım yapması beklenen bir yatırımcı) veya daha uzun vadeli bir çıkarı (örneğin, fabrika sahasıyla teminat altına alınmış on yıl vadeli bir kredi veren banka) olup olmadığına bakılmaksızın, bu hususların yatırım kararlarını etkilemesi muhtemel olduğundan, bu bilgi ihtiyaca uygun olabilir. Denetçinin, bilgileri içermesi için hazırlayanlar tarafından seçilen zaman çizelgesinin uygun olup olmadığını ve GDR bilgilerinde yeterli açıklamanın yapıp yapılmadığını değerlendirmesi gerekebilir.



160. Paydaş katılım faaliyetleri, hazırlayanların raporlama konularını belirlemesi sürecinin önemli bir parçası olabilir. Paydaşlarla açık bir iletişim kurulması, pasif bir etkileşimden veya mevcut raporlama konularının bir listesi hakkında yorum yapmalarını istemekten daha iyi sonuçlar verebilir, ancak bu durum sürece etkin katılımlarını sağlamak amacıyla paydaşların, işletme ve faaliyetleri hakkında yeterince bilgilendirilmesi ihtiyacını doğurabilir.
161. Denetçi ayrıca, işletmenin raporlama konularını belirlemesi sürecinde aşağıdaki kaynaklardan bazılarını ve raporlama konularının belirlenmesine ilişkin kıstasların uygun olup olmadığı ile etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığını (diğer bir ifadeyle, ihtiyaca uygun, tam, güvenilir, tarafsız, anlaşılabilir GDR bilgileri ile sonuçlanıp sonuçlanmadığını) değerlendirebilir.

İşletme içi kaynaklar aşağıdakileri içerebilir:

- Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla yapılan müzakereler.
- İşletme tarafından yapılan önceki raporlama.
- Yönetim kurulu veya üst yönetim toplantıları ve komitelerinin gündemleri ve tutanakları.
- Risk değerlendirmeleri.
- İşletme tarafından hazırlanan strateji belgeleri.
- İhbarcı raporları.
- İşletme içindeki veya dışındaki hukuk müşaviri ile yapılan iletişimler

İşletme dışı kaynaklar aşağıdakileri içerebilir (Bkz: Bölüm 6 ve Bölüm 8):

- Aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler ve rakipler
- (İşletme, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler ve sektöre yönelik) anket sonuçları
- Tedarikçi/müşteri şikayetleri.
- Paydaşlarla görüşmeler, sosyal yardım faaliyetleri, paydaş katılımı.
- İnternet ve sosyal medya aramaları.
- Büyük ölçekli küresel eğilimler hakkında uzman görüşleri.
- Birleşmiş Milletler Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri.
- Düzenleyici raporlama zorunlulukları.

Raporlama Konularının Toplu Olarak Değerlendirilmesi

162. Hazırlayanların raporlama konularını belirleme sürecinin bir parçası olarak, münferit olarak ihtiyaca uygun olan raporlama konularının ve örneğin bir veya daha fazla raporlama konusunun birbiri ile ilişkili olması nedeniyle diğer raporlama konuları ile birlikte ele alındığında ihtiyaca uygun olan raporlama konularının değerlendirilmesi uygun olabilir.

ÖRNEK

Ayrılan personele ilişkin bilgiler, birkaç müşteri şikâyeti veya iki tedarikçi sözleşmesinin feshi hakkındaki bilgiler tek başına ihtiyaca uygun olmayabilir. Ancak bir araya getirildiğinde, bu olaylara ilişkin bilgilerin birbiriyle ilişkili olduğu ortaya çıkar ve işletmenin üst yönetimi ile önemli sorunlar olduğunu gösterirse, bu tür olaylarla ilgili bilgiler bu sorunlar bağlamında ihtiyaca uygun olabilir.



İşletmenin Raporlama Konularını Belirleme Sürecine İlişkin Açıklama

163. Sürece ilişkin açıklamalar yapılmasının GDR çerçevesi tarafından zorunlu tutulmamış olması durumunda dâhi hedef kullanıcılar, hazırlayanların raporlama konularını belirlemek amacıyla geçirdiği sürecin anlaşılmasını yararlı bulabilir. Dolayısıyla denetçi, GDR bilgisine nelerin dâhil edildiği ve nelerin dışarıda bırakıldığına ilişkin ayrıntılara yer veren raporlama konularını belirleme sürecinde, hazırlayanları detay açıklamalar yapılması (raporlarında veya internet siteleri gibi başka bir yerde) konusunda teşvik etmeyi uygun bulabilir.
164. İşletmenin raporlama konularını belirleme sürecinin açıklanıp açıklanmadığına bakılmaksızın, raporlama konularını belirleme kıstaslarının, diğer geçerli kıstaslarla birlikte hedef kullanıcıların erişimine sunulması gerekir (ayrıca Bkz: Bölüm 5 ve 221 inci paragraf).

Bölüm 5: Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin Belirlenmesi

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

165. Bu bölüm, GDR güvence denetiminin planlama aşamasında, kıstasların denetimin şartlarına (Bkz: GDS 3000, 41 ve 24(b)(ii) paragrafları) uygun olup olmadığının belirlenmesinde denetçiye rehberlik sağlar. Bu bölümdeki rehberlik ayrıca, ön şartların mevcut olup olmadığının (Bkz: Bölüm 3) belirlenmesinde kıstasların uygunluğunu ve erişilebilirliğini değerlendirirken denetçiye yardımcı olabilir. Bu bölümdeki rehberliğe özellikle aşağıdaki durumlarda başvurulur:
- Erişilebilir çerçeve kıstaslarının uygun olduğu varsayılamadığı için, söz konusu kıstaslar belirlenmiş kıstaslar değildir veya mevzuatta öngörülmezler. (Bkz: GDS 3000, A49 paragrafı).
 - Çerçeve, üst düzey ilkeleri ortaya koymakta, ancak bu ilkeler, kendi içinde uygun kıstasları oluşturacak yeterli seviyede ayrıntı ile ifade edilmemektedir.
166. Denetçinin ayrıca, işletmenin geliştirdiği veya bu tür bir veya birden fazla erişilebilir çerçeve(ler)den seçtiği kıstasları da dikkate alması gerekebilir. İşletme kendi kıstaslarını geliştirdiğinde veya bu tür çerçevelerdeki kıstaslardan seçim yaptığında, denetçinin bu kıstasların uygunluğuna ilişkin yaptığı belirlemeler daha kapsamlı olabilir ve denetçinin, yönetim yargılarının subjektifliğini veya yönetimin taraflılığı için ortaya çıkan fırsatları dikkate alması gerekebilir.
167. Bu belirlemeyi yaparken denetçi, ön şartların mevcut olup olmadığının belirlenmesinde müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesi sürecindeki kıstasların uygunluğuna ilişkin değerlendirmesini temel alır (Bkz: Bölüm 3).
168. Bu bölüm ayrıca kıstasların işletmenin geliştirdiği bir veya birden fazla geçerli çerçeveden seçildiği durumlarda kıstasların, GDR bilgilerinin hedef kullanıcılarına erişimine sunulup sunulmayacağı konusunda denetçiye rehberlik sağlar.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

169. GDS 3000'in 12 (m) paragrafında yer alan kıstasları tanımı, kıstasları "kıyaslama noktaları" olarak ele alır. Bu doğrultuda, GDR kıstasları örneğin aşağıdakileri içerebilir:
- Neyin raporlanacağına ilişkin yönlendirme;
 - Metrik ölçüler veya raporlanacak diğer hususların tanımı;
 - Sunum ve açıklamalar için olanlar dâhil, kullanılacak ölçüm veya değerlendirme esasları ve diğer raporlama politikaları,
- ve bu hususlar birlikte GDR bilgilerinin hazırlanmasının temelini oluşturur.
170. Belirlenmiş kıstaslar, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına uygun olmaları hâlinde, şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanan kıstasları içerir (Bkz: GDS 3000, A49 paragrafı). Finansal raporlama çerçevesindeki kıstaslar, belirlenmiş kıstaslardır ve içerdikleri muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklama kıstasları esasları, işletme tarafından uygulanan muhasebe politikalarının temelidir. Finansal raporlama çerçeveleri ile karşılaştırıldığında GDR çerçeveleri genellikle aşağıdakilere ilişkin daha az kuralcı bir bakış açısına sahiptirler:
- Nelerin raporlanacağı belirlenmesinde kullanılan kıstaslar.
 - Raporlanan hususların nasıl ölçüleceği, değerlendirileceği, sunulacağı ve açıklanacağı (diğer bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna nasıl uygulanacağı).

171. GDS 3000'in 12(m) paragrafındaki "geçerli kıstaslar" tanımına giren (belirli bir GDR güvence denetiminde kullanılan) kıstaslar, bir GDR çerçevesinden alınabilir, işletmenin kendisi tarafından geliştirilebilir veya her ikisinin kombinasyonu olabilir. Belirlenmiş kıstasların (Bkz.: GDS 3000, A49 paragrafı), geliştirilmelerinde şeffaf ve kapsamlı bir süreç izlendiğinde ve bunun aksi yönde bir gösterge mevcut olmadığında, bu kıstasların uygun olma ihtimali daha yüksektir. İşletmenin belirlenmiş kıstasları kullandığı durumlarda denetçi, kıstasların uygun olmadığına dair herhangi bir göstergenin mevcut olup olmadığını değerlendirebilir.
172. Gerekli ayrıntıların eksik olduğu veya tek başına uygun kıstasları içermek açısından yeterince kapsamlı olmayan bir GDR çerçevesini uygularken işletme, bir veya birden fazla geçerli GDR çerçevesinden kıstaslar seçebileceği gibi kendi geliştirdiği kıstasları da kullanabilir.
173. Bir işletme, geçerli birden fazla çerçevedeki çeşitli seçeneklerden kıstas seçtiğinde, seçilen kıstaslar; dönemler ve işletmeler açısından karşılaştırılabilirlikten yoksun olması hâlinde, yeterince ihtiyaca uygun olmayabilirler (ancak bazı durumlarda, kısa vadede karşılaştırılabilirlikten yoksun olmak, işletmenin GDR bilgilerini kendi karar alma süreçlerinde kullandığı durumlarda, GDR bilgileri hakkında şeffaf bir şekilde raporlama yapmaktan daha az önemli olabilir). Ayrıca, bir çerçevenin kısmen benimsenmesi veya işletme tarafından kıstasların geliştirilmesi, hazırlayanların subjektifliğini veya taraflılığını ortaya çıkarabilir. Kıstaslar, özellikle dayanak denetim konusunun karmaşık olması hâlinde, karmaşık olabilir. Bu tür bir karmaşıklık denetçinin, denetim konusuna ilişkin yetkinliğini veya denetçinin faydalandığı uzman(lar)ın çalışmalarını kullanma ihtiyacını etkileyebilir (ayrıca Bkz: Bölüm 1). Bu tür subjektiflik veya karmaşıklık aynı zamanda, bir GDR güvence denetiminde (Bkz: Bölüm 2) kıstasların uygunluğunu belirlerken denetçinin mesleki muhakemede bulunması ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi ihtiyacını artırabilir ve denetçi tarafından daha kapsamlı veya zor bir belirleme yapılmasına neden olabilir.

Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin Belirlenmesi

Giriş

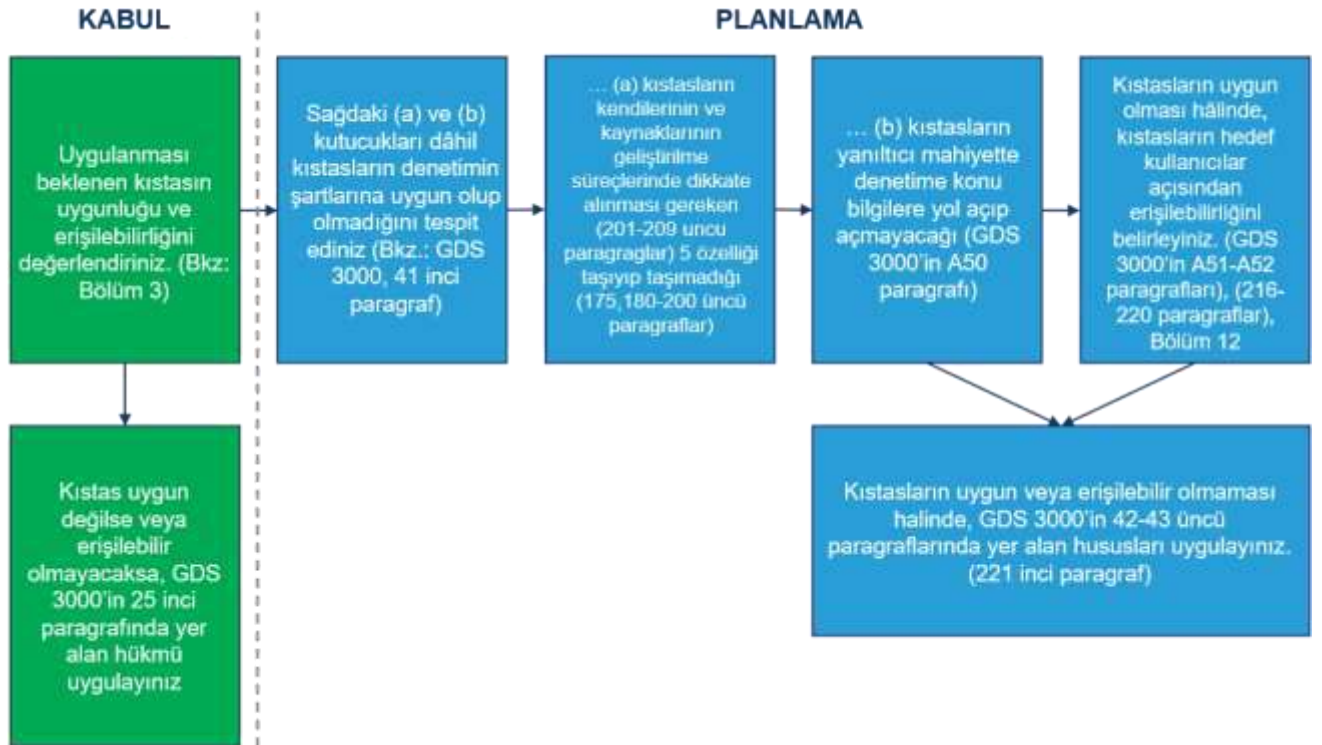
174. Dayanak denetim konusunun mesleki muhakeme bağlamında makul düzeyde tutarlı bir ölçümünün veya değerlendirmesinin yapılması için uygun kıstaslar gereklidir (Bkz.: GDS 3000, A10 paragrafı). Kıstasların uygunluğu, ilgili denetim şartları bağlamında belirlenir. Uygun kıstaslar olmaksızın, denetime konu bilgilerle ilgili ulaşılan sonuçlar, kişisel yorumlara açık olabilir ve bu durum, söz konusu bilgilerin hedef kullanıcılar için yararlı olmayabilme veya yanlış anlaşılabilme riskini artırır.
175. Uygun kıstasların beş özelliğine yönelik açıklamalar (Bkz.: A45 paragrafı), bu özelliklere sahip kıstasların uygulanmasından kaynaklanan denetime konu bilgilerin niteliklerini açıklar (ayrıca Bkz: 180-200 paragrafları). Uygun kıstasların söz konusu her bir özelliği taşıması gerekmesine rağmen, her bir özelliğin nispi önemi ve münferit kıstasların bu özellikleri taşıma seviyesi, denetimin şartlarına göre değişebilir.
176. Uygun kıstasların özelliklerini taşımasına ilave olarak, kapsamlı bir ilke olarak, işletmenin geliştirdiği kıstasların, hedef kullanıcıları yanıltıcı mahiyette denetime konu bilgilere yol açması durumunda uygun olmayacağı (Bkz.: GDS 3000, A50 paragrafı) söylenebilir.

ÖRNEK

Kıstasları basit bir şekilde değerlendirmek, örneğin bir oyunun kurallarına benzer olarak düşünmek yararlı olabilir. Oyunun nasıl oynanacağını bilmeleri amacıyla hedef oyunculara faydalı olmak için, kuralların oyunla ilgili olması (ihtiyaca uygun olması) ve farklı bir oyunun nasıl oynanacağı gibi gereksiz bilgiler içermemesi gerekir. Kurallar tekrarlanabilirliğe izin verir (güvenilir olması), böylece farklı oyuncular oyunu tutarlı bir şekilde oynarlar. Kurallar, gerekli tüm kuralları içerirler (tam olması), böylece oyuncular ne yapmaları gerektiği konusunda belirsizlik yaşamazlar. Kurallar, öznel değildirler veya keyfi olarak değiştirilmezler (tarafsız olması) ve oyuncular ve -varsa- hakem tarafından anlaşılabilirlikleri için açık ve nettirler (anlaşılabilir olması). Ayrıca, kullanıcıların oyunun nasıl oynanması gerektiğini anlamaları için kullanıcıların bu kurallara erişebilmeleri ve bunun için de kuralların kullanıma sunulması gerekir.

Denetçi Tarafından Değerlendirilecek Hususlar

177. Aşağıdaki şema, kıstasların uygunluğunu ve erişilebilirliğini belirlemede denetçi tarafından yapılabilecek muhtemel değerlendirmeleri göstermektedir. Şemada yer alan parantez içindeki referanslar, aksi belirtilmedikçe, bu bölümdeki rehberlik paragraflardır.



Şekil 9 – Kıstasların Uygunluğunun ve Erişilebilirliğinin Değerlendirilmesi

Bir GDR Çerçevesinin Gereklediği GDR Bilgilerinin Niteliksel Özellikleri (Ayrıca Bkz: Bölüm 10)

178. Geçerli kıstasların belirlenmiş kıstaslar olmadığı, mevzuatla öngörülmediği veya çerçevenin üst düzey ilkeleri içerdiği ancak bu ilkelerin kendi içlerinde uygun kıstasları içerecek şekilde yeterli seviyede ayrıntıyla ifade edilmediği durumlarda, denetçinin bu kıstasların gerekli GDR bilgilerinin niteliksel özelliklerini ne ölçüde karşıladığını ve -karşılaması durumunda- kıstasların GDS 3000'in A45 paragrafında belirtilen uygun kıstasların özelliklerine kıyasla yle nasıl kıyaslandığını dikkate alması yararlı olabilir.

179. Bir GDR çerçevesi; zımni veya açık olarak, geçerli kıstasların özelliklerini, GDS 3000'in gerektirdiği uygun kıstasların özelliklerinden farklı veya daha ayrıntılı olmasını gerektirebilir. Bir GDR çerçevesinin, kıstasların bu tür ilave veya daha ayrıntılı özellikler içermesi durumunda dâhi, geçerli kıstasların, uygun kıstasların gerekli beş özelliğinden her birini taşıması gerekir. Örneğin, bir GDR çerçevesi, GDR bilgilerinin karşılaştırılabilirlik ve özlülük gibi özellikler taşıması gerektirdiğinde (bakınız 195 ve 200 üncü paragraflar) kıstaslar sırasıyla ihtiyaca uygunluk ile anlaşılabilirliğin daha ayrıntılı yönleri olan özellikleri gerektiriyor gibi görülebilir (diğer bir ifadeyle, bunlar GDS 3000'in A45 paragrafında belirtilen uygun kıstasların özellikleriyle 'eşleştirilir') veya Standartta belirtilen beş özelliğe ilave özellikler olarak belirtilebilirler. Denetçi, GDS 3000'in gerektirdiği kıstasları, uygun kıstasların farklı özellikleri ile değiştiremez.

Uygun Kıstasların Özellikleri

İhtiyaca Uygunluk

180. İhtiyaca uygunluk, hedef kullanıcıların karar alma süreçleriyle ilişkili olduğundan denetçi; hedef kullanıcılara ve bu kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına (ayrıca Bkz: Bölüm 3 ve 144-153 üncü paragraflar), örneğin aşağıdakileri yaparak yanıt verebilir:
- (a) Hazırlayanların aşağıdakileri uygulayıp uygulamadığını ve uygulaması hâlinde kapsamını değerlendirir:
 - (i) GDR bilgilerinin amacına dayalı olarak hedef kullanıcıların vermesi beklenen genel karar türlerini değerlendirme ve
 - (ii) Dayanak denetim konusunun veya konularının ya da bunların yönlerinin belirlenmesi, ölçümü veya değerlendirmesi ve açıklanmasına ilişkin geçerli kıstasların, hedef kullanıcıların karar alma süreçlerine yardımcı olan denetime konu bilgilerle sonuçlanıp sonuçlanmayacağını -GDR bilgilerinin amacı bağlamında- değerlendirme.
 - (b) Hazırlayanların (a) bendinde belirtilen hususları değerlendirmesi durumunda, bu hususlara ilişkin varılan sonuçları değerlendirir veya
 - (c) Hazırlayanların (a) bendinde belirtilen hususları değerlendirmemiş olması durumunda, bu değerlendirmenin yapılmasını talep eder ve gerekli hallerde (a) bendinde belirtilen hususları doğrudan ele alabilmek için denetçinin makul bir beklentisinin olup olmadığının değerlendirir.

ÖRNEK

İK konularında hissedarlarına raporlama yapan bir işletme, cinsiyete dayalı ücret farkı raporlaması gibi yasa veya yönetmeliklerin gerektirdiği konularda rapor vermekle sınırlandırılmış olabilir.

Hedef kullanıcılar arasında sendikalar veya işletmenin çalışanları da yer aldığı, işletme cinsiyet çeşitliliği, eğitim, sağlık ve güvenlik olayları ve bu konuların nasıl ölçüleceği veya değerlendirileceği gibi konularda raporlama gerektiren kıstasların kullanılmasının uygun olduğunu değerlendirebilir. Cinsiyete dayalı ücret farkı raporlamasına ek olarak, bu hususların sendikaların ve çalışanların ilgisini çekmesi muhtemeldir.

Bir entegre raporda İK konularına ilişkin raporlama kıstasları, işletmenin İK stratejisi ve bunun genel iş stratejisiyle nasıl ilişkili olduğu ve işletme içinde değer yaratılmasına nasıl katkıda bulunduğu gibi konular hakkında raporlama yapılmasını gerektirebilir.

Kıstasların, denetimin belirli şartlarıyla ilgili olup olmadığı, mesleki muhakemenin konusudur.



181. İşletmeler kendi kıstaslarını geliştirdiğinde ve işletmenin geliştirdiği kıstasların, hem hedef kullanıcılardan hem de üst yönetimden sorumlu olanlardan doğrudan girdileri içeren titiz bir iç sürecin sonucu olması durumunda, ihtiyaca uygun olma ihtimalleri, işletmenin böyle bir süreç veya böyle bir girdi olmadan kıstasları geliştirmesi durumuna göre daha fazladır (ayrıca Bkz: Bölüm 4).
182. Kıstasların ihtiyaca uygunluğu (dolayısıyla ortaya çıkan denetime konu bilgilerin hedef kullanıcıların karar alma süreçlerine yardımcı olup olmadığı), kıstasların denetimin şartlarında uygulanmasındaki yapısal ölçüm veya değerlendirme belirsizliği düzeyinden etkilenebilir. Denetime konu bilgilerin yüksek düzeyde yapısal ölçüm veya değerlendirme belirsizliğine sahip olduğu durumlarda, ilgili kıstaslar ancak belirsizliğin niteliği ve kapsamı hakkında ilave destekleyici bilgiler gerektiriyorsa ihtiyaca uygun olabilir. Dayanak denetim konusunun yüksek ölçüm belirsizliğine tabi olduğu durumlarda sunum ve açıklamalara ilişkin kıstaslar görece daha önemli olabilir, böylece sunulan hususlar yardımıyla belirsizliğin niteliği ve kapsamı netleşecektir. Ayrıca konuya ilişkin 191 inci paragraftaki "kesinlik" konusunu ve Bölüm 9'un 319-322 nci paragraflarındaki ölçüm belirsizliğinin ayrıntılı değerlendirilmesini inceleyiniz.

ÖRNEK

Bir perakendecinin çeşitli müşteri tabanları arasındaki itibarı hakkında bilgi, yatırımcıların yatırımlarını yönetmek amacıyla karar alma süreçlerine yardımcı olabilir. İşletme, örneğin bir müşteri anketi kullanarak müşterilerin işletmenin itibarlarına ilişkin algılarını ölçmek amacıyla kıstaslar geliştirebilir. Yalnızca bir müşteri örnekleme anket yapıldığından, elde edilen ölçümün bir dereceye kadar yapısal belirsizliği yansıtması muhtemeldir. Ölçüm belirsizliğinin niteliği ve seviyesi hakkında bilginin açıklanmaması durumunda, yatırımcılar anket sonuçlarını karar alma süreçlerine yardımcı olacak kadar yararlı bulamayabilirler. Bu gibi durumlarda, kıstaslar ihtiyaca uygun olmayabilir. Kıstaslar, yatırımcılara anket süreci hakkında daha fazla bağlama ilişkin bilgi sağlamayı gerektiriyorsa, (örneğin toplam müşterilerin yüzdesi olarak örneklem büyüklüğü) bu durum, kıstasların ihtiyaca uygun olmasına yardımcı olabilir.



183. Denetçi,
- Kıstasların ihtiyaca uygun olup olmadığını ve

- Yanlışlıklarla ilgili önemliliğe ilişkin değerlendirmelerin bağlamını etkileyebileceğinden,

bilgilerin parçalara (alt bölümlere) ayrılması veya bir araya getirilmesine ilişkin ayrıca, kıstasların hükümlerini de dikkate alabilir. GDR çerçeveleri gereken bilgilerin parçalara (alt bölümlere) ayrılması veya bir araya getirilmesi seviyesini her zaman ayrıntılı olarak belirtmez. Ancak belirli durumlarda, bilgilerin parçalara (alt bölümlere) ayrılması veya bir araya getirilmesi seviyesinin belirlenmesine yönelik ilkeleri içerebilirler.

184. Kıstaslar, işletmenin sektörü bağlamında genel olarak uygun olduğu kabul edilen kıstaslarla tutarlıysa daha fazla ihtiyaca uygun olabilirler. Bununla birlikte, örneğin işletme aynı zamanda güvenilir olan ve GDR raporuna dâhil edilerek kullanıcıların erişimine sunulan daha fazla ihtiyaca uygun kıstaslar geliştirebildiğinde, bu tür (sektörü bağlamında genel olarak uygun olduğu kabul edilen) kıstasları kullanmamak uygun olabilir.
185. Denetçi GDR denetimine konu bilgilerin gizli olduğu veya işletmenin itibarına zarar verebileceği gerekçesiyle açıklanmamasına izin veren herhangi bir kıstası, ayrıca değerlendirebilir. Bu tür kıstaslar, belirli durumlarda önceden yeterince ihtiyaca uygun ve tam olduğu kabul edilmiş olmalarına rağmen, tam anlamıyla bu özellikleri taşımayabilirler. Örneğin, belirlenmiş bir çerçeve kıstası bu tür bir iletişimi kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, iletişimin açıklanmamasına izin verebilir. İlave bir örnek olarak mevzuatın, fiili veya şüpheli yasa dışı bir eyleme ilişkin yürütülen soruşturmaya zarar verebilecek bilgiler gibi bilgilerin kamuya açıklanmasını engellemesi verilebilir. Aksine bir göstergenin mevcut olmaması hâlinde, bu tür kıstasların uygun olduğu varsayılabilir.
186. Gizli bilgilerin açıklanmasına geçerli kıstaslar tarafından izin verilmemesi hâlinde, bu tür bir açıklamanın yapılmaması durumu normal şartlar altında bir yanlışlık olarak değerlendirilecek olup, bu gibi bir yanlışlığın önemliliği, güvence raporuna ilişkin sonuçlarla birlikte dikkate alınacaktır (Bkz: Bölüm 9).

Tamlık

187. Kıstasların tam olması, hedef kullanıcıların önemli olan (önemliliğin değerlendirilmesi hakkında Bkz: Bölüm 9) ilgili etkenleri (raporlama konuları dâhil) ihmal etmeyen, denetime konu bilgilere erişerek, işletmenin durumu ve GDR raporlamasının ve işletmenin amacı bağlamında bu bilgilere dayanan kararlar verebilmeleri için gereklidir.
188. GDR güvence sözleşmesinin kapsamının dönemden döneme kademeli olarak artması veya güvenceye ilişkin yinelenen programın (Bkz: Bölüm 3) bir parçası olması da dâhil, denetime konu bilginin tüm GDR raporlamasının yalnızca bir parçası olması durumunda, tamlık dayanak denetim konusunun (veya konularının) veya dayanak denetim konusunun (veya konularının) yönleriyle ilgili olarak belirli güvence denetimi kapsamında değerlendirilir.

ÖRNEK	<p>Birinci yılda bir işletme, kendi ürünlerinin üretimini yaparken tüketilen “yeşil” enerjinin oranını raporlar ve bu konuda bir güvence ister. İkinci yılda ise işletme raporlamasını, işletme tarafından satın alınan ve işletmenin kendi ürünlerinin imalatında kullanılan hammaddelerde ana tedarikçileri tarafından kullanılan yeşil enerji oranını içerecek şekilde genişletir. İşletme artan kapsama ilişkin de güvence talep eder.</p> <p>Birinci yılda kıstaslar; diğer hususların yanı sıra, metriğe kuruluşun kendi üretim tesislerinden ve ürünlerinden hangilerinin dâhil edileceğini, “yeşil enerji” ve “toplam enerji” tanımını, tüketilen yeşil enerjinin nasıl ölçüleceğini, tüketilen toplam enerjinin nasıl ölçüleceğini ve metriğin hangi ölçü biriminde ifade edileceği ile sunum ve açıklama kıstaslarını içeriyorsa tam olabilir.</p> <p>İkinci yılda, “büyük tedarikçilerin”, “satın alınan hammaddelerin” tanımları veya bu tedarikçiler tarafından hangi tesislerin dâhil edileceği gibi konuları ele almadıklarından birinci yıl kıstasları artık tam kabul edilmeyecektir. İkinci yılda sözleşmeyi kabul etmeden önce kıstasların tamlığı, güvence sözleşmesinin daha geniş kapsamı bağlamında belirlenecektir.</p>
--------------	---



189. Tam kıstasların uygulamasının, hakkında raporlama yapılan hususların olumsuz yönlerini temsil eden bilgiler dâhil olmak üzere tüm ilgili unsurları içeren denetime konu bilgilerle sonuçlanması beklenir (aşağıdaki “tarafsızlık” bölümüne de bakınız).

ÖRNEK	<p>Büyük bir hücresele ağ teknolojileri üreticisi, yıllık olarak raporlama yapmaktadır ve tüm sürdürülebilirlik raporuna ilişkin güvence talep eder. Rapor öncelikle işletmenin hissedarlarına yöneliktir, ancak diğer ilgili paydaşların bilgisine yönelik bazı hususları da içermektedir. Raporlama için kabul görmüş bir çerçeve temel olarak kullanılır, ancak çerçeve kıstaslarını kendi özel durumlarına uygun olacak şekilde daha da geliştirir.</p> <p>İşletme, son zamanlarda insan sağlığı üzerindeki etkiyle ilgili ciddi endişelerin bir sonucu olarak yeni nesil hücresele ağlarında büyük bir gerileme yaşamıştır. Daha fazla üretim ve kurulumu askıya almak zorunda kalmış ve çok sayıda önemli sözleşmeyi kaybetmiştir. Şu anda, nüfus yoğunluğunun yüksek olduğu çok sayıda alana -başta büyük şehirlerin yakını olmak üzere- kurulmuş bazı istasyonu direklerine sahiptir. Direkler çalışmaktadır, ancak emniyetli olup olmadıkları araştırılmaktadır. Bu hususların finansal sonuçları işletmenin finansal tablolarında uygun şekilde açıklanmış ve muhasebeleştirilmiştir, ancak sürdürülebilirlik raporunda bu konudan bahsedilmemiştir.</p> <p>İşletme, tedarikçileri, müşterileri ve yerel topluluklar üzerinde açıkça önemli bir etkisi olabilecek bu tür bilgilerin raporlanmasını zorunlu tutmayan kıstasların (ister çerçeve kıstasları isterse işletmenin geliştirdiği kıstaslar olsun) tam olması muhtemel değildir.</p>
--------------	--



190. Bir GDR raporunun aşırı kapsamlı olması ile anlaşılabilir kalacak kadar özet şekilde olması arasında kurulması gereken bir denge vardır.

Güvenilirlik

191. Güvenilir kıstaslar, dayanak denetim konusunun makul düzeyde tutarlı ölçümüne veya değerlendirilmesine izin verir. Ölçüm veya değerlendirmenin, denetim şartlarında ihtiyaca uygun olması için gerekli kesinlik derecesinde yerine getirilmesi gerekir. Bu durumda ölçüm ve değerlendirme makul düzeyde tutarlı olacaktır (diğer bir ifadeyle, farklı denetçiler tarafından benzer durumlarda kullanıldığında makul düzeyde tutarlı bir sonuca izin verir).

ÖRNEK

Bir işletme pazar payını raporlamayı seçebilir. Yönetim, kendi satış verilerini ve ana rakiplerinin finansal tabloları dâhil olmak üzere kendi sektörleriyle ilgili dış verileri kullanarak bilgileri hesaplamak için geliştirdikleri bir metodolojiyi kullanmaktadır. Tahminleri ve varsayımlarda bulunmayı içerdiğinden, hesaplamanın tam anlamıyla kesin olması muhtemel değildir. Bununla birlikte metodoloji, ihtiyaca uygun olması için gerektiği kadar kesin bilgilerle sonuçlanırsa ve bu nedenle işletmenin pazar payını gerçeğe uygun bir şekilde yansıtırsa, denetçi kıstasların güvenilir olduğu sonucuna varabilir. Metodoloji, kıstasların bir parçasını oluşturacağından, bu kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulmasının bir parçası olarak açıklanması gerekecektir.



192. Güvenilir kıstasların, dayanak denetim konusunun makul düzeyde tutarlı ölçümüne veya değerlendirilmesine izin vermeleri (dolayısıyla, makul ölçüde tutarlı denetime konu bilgiyle sonuçlanması) için çok az belirsizlik içeren veya hiç belirsizlik içermeyen tanımlara dayandırılması gerekebilir.
193. Denetime konu bilgilerin içeriğini desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde edilebileceğinden, güvenilir kıstasların bir güvence denetimine tabi tutulabilecek denetime konu bilgilerle sonuçlanması beklenir.

Tarafsızlık

194. Tarafsız kıstaslar, raporlanan dayanak denetim konusunun olumlu ve olumsuz yönlerini tarafsız bir şekilde kapsayacak şekilde tasarlanır. Kıstaslar, denetime konu bilgilerinin yorumlanmasında hedef kullanıcıyı yanıltabilecek nitelikteyse tarafsız olmayacaktır.

ÖRNEK

Bir çalışan anketinden elde edilen sonuçlarla ilgili olarak tarafsız kıstaslar, yalnızca 'en iyi' sonuçları seçerek raporlamak yerine, olumlu ve daha az olumlu yanıtların raporlanmasını gerektirebilir. Ayrıca, kıstasların, anket sorularının nasıl çerçeveselendirildiğini ve hangi soruların sorulduğunu belirtmesi gerekebilir. Bunun nedeni bu yönlerin, anket sonuçlarının dayanak denetim konusunu tarafsız bir şekilde sunup sunmadığı üzerinde de bir etkiye sahip olabilmesidir.



195. Kıstaslar, performansın olumsuz yönlerini ortadan kaldırmak için bir raporlama döneminden diğerine keyfi olarak değiştirilirse tarafsız olmaz. Bu durum ayrıca, karşılaştırılabilirlik ilkesiyle (ihtiyaca uygunluğun bir yönü) de tutarlı olmayabilir.
196. Kıstasların sunum ve açıklamalara ilişkin hususları ele almadığı durumda, bu gibi bilgilerin nasıl sunulduğu ve açıklandığı konusu tarafsızlık için bir fırsat oluşturabilir.

ÖRNEK

Bir grafiğin eksenlerindeki değerlerin seçimi, eğriyi 'düzleştirebilir', bu şekilde artışlar veya azalışlar gerçekte olduğundan daha az belirgin görünebilir.

Kıstaslar, grafiklerin kullanılıp kullanılmayacağını veya hangi değerlerin kullanılacağını belirtmese de, sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgilerin yanıltıcı olmaması için sunuma ilişkin ilkeleri yeterince ayrıntılı belirtmeleri gerekebilir.



197. Denetçinin, özellikle işletmenin geliştirdiği kıstasların tarafsızlığını belirlerken dikkatli davranması ve yönetimin tarafsızlığına ilişkin yapısal risk nedeniyle mesleki şüphecilik içinde hareket etmesi gerekebilir.

Anlaşılabilirlik

198. Anlaşılabilir kıstaslar, hedef kullanıcıların ana noktaları kolayca belirlemesini ve karar alma süreçlerini etkileyecek kadar önemli olup olmadıkları sonucuna uygun şekilde varmasını sağlayacak denetime konu bilgilerle sonuçlanır. Denetime konu bilgilerin bu noktaları etkili bir şekilde özetleyecek ve bu noktalara dikkat çekecek şekilde açık bir düzende ve uygun bir sunumla bu hususa yardımcı olması muhtemeldir.
199. Anlaşılabilir kıstaslar, GDR raporunun tutarlı, takip etmesi kolay, açık ve makul olmasını sağlar.
200. Yeterli düzeyde ihtiyaca uygun ve anlaşılır kıstaslar arasında bir dengeye ihtiyaç olabilir. Örneğin kıstaslar, denetime konu bilgilerinin hedef kullanıcıların karar alma süreçlerine yardımcı olmak için yeterince ayrıntılı olmasını (ihtiyaca uygunluk) ve aynı zamanda hedef kullanıcılar tarafından anlaşılacak kadar öz olmasını (anlaşılabilirlik) gerektirebilir.

Kıstasları ve Kaynaklarını Geliştirme Sürecinin Değerlendirilmesi

Kıstasların Nasıl Geliştirildiğinin Değerlendirilmesi

201. Kıstasların belirlenmiş kıstaslar veya işletmenin geliştirdiği kıstaslar olduğuna bakılmaksızın nasıl geliştirildiği, uygunluklarını belirlemek amacıyla denetçinin yürüttüğü çalışmayı etkileyebilir. Denetçinin, kıstasların uygunluğunu belirlemek için yapmayı planladığı çalışmanın niteliğini ve kapsamını değerlendirirken, çerçeve belirleyici kurum ve kuruluşlar veya işletme tarafından izlenen süreci örneğin, GDR raporlamasının amacı, sürecin şeffaf olup olmadığı ve paydaşların katılımını içerip içermediği gibi hususları ele alan süreçlerin kapsamının değerlendirilmesi denetçiye yardımcı olabilir.

Belirlenmiş Kıstaslar

202. Belirlenmiş kıstasların uygun olmayacağına dair göstergeler mevcut olduğunda, denetçi kıstasların uygun olduğunu varsayamaz ve denetçinin bu göstergelerin etkilerini de dikkate alarak kıstasların uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla ilave çalışmalar yapması gerekebilir.

ÖRNEK

Sağlık alanındaki bir düzenleyici kurum, tüm hastanelerin performanslarını her yıl raporlamasını zorunlu tutmaktadır. Şeffaf bir süreç izleyerek düzenleyici kurum tarafından geliştirilen kıstasların, ilgili dönemde yürürlükte olan Sağlık Hizmetleri Mevzuatının hükümlerini karşılması amaçlanmaktadır. Hükümler, her hastane tarafından bir dizi metriğin raporlanması için kıstaslar içermesinin yanı sıra “asla yapılmaması gereken hatalı” olayları ve hastanenin iyileştirme planlarına ilişkin nitel anlatıma da yer vermektedir. Bununla birlikte, “asla yapılmaması gereken hatalı” olaylarının tanımı muğlak olup metriklerden biri için kıstas olarak “*yatarak bakımdan taburcu edildikten sonraki 7 gün içinde uygun bir bakım paketi alan Takip Bakım Programındaki hastaların yüzdesi*” belirlenmiştir.

Düzenleyici kurum veya kuruluş tarafından şeffaf bir süreç izlenmiş olsa da, kıstaslar mevcut haliyle uygun sayılmayacaklardır. Örneğin, “asla yapılmaması gereken hatalı” olaylarının tanımının açıklığa kavuşturulması gerekir ve metriğe ilişkin kıstaslarda “uygun” olanın ne olduğu belirtilmemektedir. Ayrıca bir “bakım paketi” neyin oluşturduğunun, 7 günün günler olarak mı yoksa 24 saatlik periyotlar olarak mı anlaşılması gerektiğinin, “taburcu edilmek” için belirleyicinin ne olduğunun veya “yatan hasta bakımını” neyin oluşturduğunun açığa kavuşturulması gerekmektedir. Ayrıca bu hâliyle kıstaslar, cari yılın raporlamasına dâhil edilecek veya bu raporlamadan hariç tutulacak metriğe ilişkin sınırı (diğer bir ifadeyle, bilgilerin raporlama dönemine dâhil edilip edilmediğini belirlerken dikkate alınacak tarihin çıkış tarihi mi yoksa çıkışı takip edilen tarih mi olduğunu) belirtmemektedir.



203. Yaygın kullanılan bazı GDR çerçevelerinde yer alan kıstaslar, şeffaf bir standart hazırlama süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanır ve bu GDR çerçeveleri tarafından belirtilen kıstaslar genellikle hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları ile ilgilidir.
204. Bununla birlikte bazı durumlarda böyle bir kurum tarafından kıstasların geliştirilme süreci tam anlamıyla yürütülemeyebilir veya kendi bünyesinde uygun kıstasları oluşturmak amacıyla yeterli düzeyde ayrıntı ile ifade edilmeyen üst düzey ilkeleri içeren, mevzuatla belirlenecek bir GDR çerçevesi ile sonuçlanabilir. Ayrıntıdan/belirlilikten yoksunluğun seviyesine bağlı olarak denetçi, GDR bilgilerinde açıklamalar yaparak kıstasların yönlerini (örneğin, çerçevedeki seçeneklerden hangi enerji endeksinin seçildiği) bildirmeyi seçebilir. Ancak, çerçeve yeterli ayrıntıdan/belirlilikten yoksunsa, bu durum çerçevedeki kıstasların tek başlarına uygun olmayabileceğine işaret edebilir. Sonuç olarak, belirlenmiş kıstaslar şeffaf bir süreç sonrasında oluşturulmuş olsa bile işletme kendisi tarafından geliştirilen ilave kıstaslara (veya başka bir çerçeveden seçilen ilave kıstaslara) ihtiyaç duyabilir.

İşletme Tarafından Geliştirilen Kıstaslar ve Birçok Çerçeve Arasından Seçilen Kıstaslar

İşletmenin Kıstas Geliştirme veya Kıstas Seçme Sürecinin Değerlendirilmesi

205. İşletme kendi kıstaslarını geliştirdiğinde veya geçerli birçok çerçeve arasından kıstaslar seçtiğinde, hazırlayanlar kullanılacak kıstaslar hakkında muhakemelerde bulunmak amacıyla bir süreç uygular. Kıstasların geliştirmesi veya seçilmesine yönelik olan bu tür bir süreç, işletmenin bilgi sisteminin bir parçasıdır (ayrıca Bkz: Bölüm 6, 237 nci paragraf).
206. İşletme bir çerçeveden kıstaslar seçtiğinde veya (başka) bir çerçevedeki kıstasları desteklemek amacıyla kendi kıstaslarını geliştirdiğinde, denetçinin çerçevenin/çerçevelerin üst düzey ilkelerinin işletmenin süreçlerinde nasıl uygulandığını değerlendirmesi faydalı olabilir.

207. Bir işletmenin birden çok çerçeveye uygunluk beyan etmesi ancak bu çerçeve hükümleri arasında tutarsızlıkların veya çelişkilerin mevcut olması hâlinde, farklı çerçevelerin hükümlerinin tamamının uygun şekilde uygulanması beklenemez. Tutarsızlıkların çerçevelerden herhangi birinin yanlış uygulanmasına neden olması durumunda bu husus, yanlışlığa sebep olacaktır. Böyle bir durumda denetçinin, bu tür bir yanlışlığın önemliliğini ve güvence sonucuna etkilerini değerlendirmesi gerekir (Bkz: Bölüm 9).

GDR Güvence Denetimleri Kapsamındaki Denetime Konu Bilgilerinin GDR Raporunun Tamamını Oluşturmadığı Durumlarda Dikkat Edilecek Hususlar

208. Denetçinin işletmenin geliştirdiği kıstasları değerlendirirken, güvence denetiminin önerilen kapsamı dâhilindeki denetime konu bilgilere ilişkin işletmenin geliştirdiği kıstaslarla birlikte, GDR raporunda yer alan ancak denetimin kapsamına dâhil edilmeyenleri de içeren bilgilerin diğer yönlerinin hazırlanmasına ilişkin kıstaslar (Bkz: 278'inci paragraf) hakkında da kanaat edinmesi gerekir. Daha dar kapsamlı bir GDR güvence denetiminde denetçinin değerlendirmesi genellikle, GDR raporunda yer alan tüm bilgiler için uygun kıstasların mevcut olup olmadığına odaklanmak yerine, daha dar kapsama dâhil edilmemiş ancak dâhil edilmesi gereken konuları belirlemek olacaktır.

209. Bu belirleme, denetçinin aşağıdaki gibi hususları dikkate almasına olanak sağlayabilir:

- (a) GDR güvence denetimi kapsamında denetime konu bilgilerdeki GDR bilgilerinin ilgili kısımlarında eksiklik olup olmadığı ve bu tür eksikliklerin denetimin makul hedefinin sorgulanmasına neden olup olmadığı ve
- (b) Hazırlayanların karar alma süreçlerinde denetime konu bilgilerin kullanılıp kullanılmadığı ve kullanılması durumunda nasıl kullanıldığı:
 - (i) Bir işletmenin kararlarıyla ilgili bilgiler paydaşları için önemliyse, işletmenin bu bilgileri kendi karar alma sürecinde kullanacağı beklentisi makul olabilir.
 - (ii) İşletmenin bu bilgileri karar alma sürecinde kullanması durumunda, kullanıcıların bu bilgiyle ilgilenebileceği beklentisi makul olabilir.
 - (iii) Bilginin işletmenin kendi karar alma sürecinde kullanılmaması durumunda, bu bilginin neden raporlandığı ve denetime konu bilgi olarak yalnızca GDR raporunun kolayca bir GDR güvence denetimine tabi olan veya işletmeyi olumlu bir şekilde sunan bölümlerinin seçilmesinde tarafsızlık olup olmadığına ilişkin bir şüpheyi ortaya çıkarabilir.

Ön Şartların Mevcut Olmadığına İlişkin Göstergeler

210. Müşteri ilişkisinin ve sözleşmenin kabulü veya devam ettirilmesi sürecinden sonra, işletmenin kendi kıstaslarını geliştirme sürecinin dikkate alınmasında, hazırlayanların denetime konu bilgiye ilişkin makul bir dayanağa sahip olmadığını gösteren hususlar belirlenebilir (örneğin kıstasların hâla söz konusu denetim için geliştirilme sürecinde olması). Bu gibi durumlarda, GDS 3000'in 42-43'üncü paragraflarındaki hükümler uygulanabilir (ayrıca Bkz: Bölüm 3).

Zaman İçerisinde Kıstaslarda Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi

211. Kıstasların uygunluğu, kıstasların olgunluğu veya işletmenin bu kıstasları uygulama tecrübesiyle ilgili olmayabilir. İşletme; GDR raporlarının hazırlanmasının ilk birkaç yılında, kendisi tarafından geliştirilen kıstaslar ve (potansiyel olarak bir GDR çerçevesini desteklemek üzere tasarlanmış) GDR bilgilerini hazırlama sürecini, raporlama dönemleri arasında değiştirebilir ve geliştirebilir. Bundan bağımsız olarak denetçi, GDR bilgilerinin GDR güvence denetimine tabi olduğu her durumda, kıstasların uygun olup olmadığını belirlemek için mesleki muhakemede bulunur.

212. Bir işletmenin GDR bilgilerini hazırlama süreci gelişirken ve yönetim raporlamalarını iyileştirmek için yenilikler yaparken, kıstaslarda ve ölçüm yöntemlerinde dönemler arası değişiklikler oldukça yaygın olabilir. Bu tür kıstaslar, yöntemlerdeki değişiklikler için makul bir gerekçenin bulunması ve değişikliklerin GDR raporunda yeterince açıklanmış ve izah edilmiş olması hâlinde anlaşılabilir ve güvenilir olabilir. Bir işletmenin raporlaması zamanla daha fazla kabul gördüğünde, kıstaslardaki değişikliklerin gerekçesinin daha güçlü ve yapılması beklenen açıklamanın daha ayrıntılı olması gerekebilir.

ÖRNEK

Bir işletme, hijyenle ilgili topluluk eğitim programlarının ulaştığı kişi sayısını raporlamaktadır. İşletme raporlamanın ilk yılında, şu kıstaslara dayanarak ulaşılan kişi sayısına yönelik bir tahmin geliştirmiştir: (i) Eğitim programlarına kaydolan (kayıt formları ile belgelendirilen) katılımcı sayısı ile (ii) En son nüfus sayımı verilerine göre ortalama büyüklükteki bir ailedeki kişi sayısının çarpılması. Ayrıca işletme, hesaplama sürecinin dayanağını ve tahminlerde yer alan belirsizlikleri açıklamıştır.

İşletme, bilgileri kaydetme süreçlerini daha da geliştirirken katılımcılardan kayıt formlarına; (i) Kendilerinin veya onlarla birlikte yaşayan bir aile üyesinin daha önce eğitim programına veya benzer bir programa katılıp katılmadıklarını ve (ii) Kaç kişinin onlarla yaşadığı ve bunların kaçının eğitim programında öğrendiklerini aktif olarak tartıştıklarını belirtmelerini isteyen sorular eklemiştir. İşletme ayrıca, programa katılımı ve programın tamamlanmasını kaydetmek için bir kayıt sistemi kullanmıştır.

Başlangıçtaki raporlamada kullanılan kıstasların o dönem için uygun olduğu ve güvence için diğer ön şartların mevcut olduğu yargısına ulaşılmış olmasına rağmen, ilave bilgiler işletmenin kıstaslarını; (i) Daha önce katılım sağlayan katılımcıları mükerrer saymaktan kaçınmak, (ii) Programa kaydolan ancak programı tamamlamayanları dâhil etmek yerine yalnızca programın tamamına katılanları saymak ve (iii) Ulaşılan kişi sayısına ilişkin daha güncel ve daha az belirsiz bir tahmin elde etmek için güncellemesine imkan vermiştir.

Uygulanan ilave bilgiler, işletme tarafından kullanılan ölçüm yöntemini geliştirmiştir. Böyle bir durumda ölçüm esasındaki değişikliğin gerekçesinin de açıklanması beklenebilir, böylece kullanıcılar iyileştirilmiş ölçümün raporlanan bilgilerdeki bazı farklılıkları dikkate aldığını anlayabilirler.



213. Hazırlayanların belirlenmiş kıstasları içeren bir GDR çerçevesi kullanması ve bu kıstasları işletmenin faaliyet gösterdiği sektörde yaygın olarak kullanılanlardan farklı olacak şekilde değiştirmeyi veya düzenlemeyi seçmesi durumunda, bu durum yönetimin muhtemel tarafılığına ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgilerin hedef kullanıcıları yanıltma riskine ilişkin bir göstere olabilir. Bu tür durumlarda denetçi, kıstasların uygunluğunu tespit ederken ve değişiklik için makul bir gerekçenin mevcut olup olmadığını ve değişikliğin GDR raporunda yeterince açıklanıp açıklanmadığını ve izah edilip edilmediğini değerlendirirken, mesleki şüphecilik içinde hareket eder ve mesleki muhakemede bulunur.
214. İşletmenin GDR bilgilerini hazırlama süreci veya GDR çerçevesi ne kadar olgunsa, işletmenin şartlarında bir değişiklik veya işletmenin faaliyetlerinin genel kabul görmüş uygulamadan farklılaşmayı gerektirecek benzersiz özellikleri olmadıkça, diğer benzer işletmeler tarafından benimsenen ve yaygın kullanılan uygulamalardaki ölçüm yöntemlerinde ve ilgili açıklamalarda işletme tarafından yapılan değişikliklerin uygun olma olasılığı düşüktür. Hazırlayanların hedef kullanıcılardan, işletmenin geliştirdiği kıstasların hedef kullanıcıların amaçlarına uygun olduğuna dair bir muvafakat alması istenebilir.

215. Kıstaslar, karşılaştırılabilirliği desteklemek amacıyla raporlama dönemleri arasında tutarlı olmaları hâlinde ihtiyaca uygun olabilirler. Kıstaslar değiştiğinde, değişikliğin yapıldığı dönemde değişikliğe ve değişikliğin nedenlerine ilişkin açıklamalar yapılması beklenebilir. Değişikliğin etkisine ilişkin bilgilerinde örneğin karşılaştırmalı bilgilerin (varsa) değişikliğin yapıldığı dönemde açıklanması beklenebilir. Bununla birlikte, diğer durumlarda, karşılaştırılabilirlikteki geçici bir azalma, uzun vadede ihtiyaca uygunluk düzeyinin artırılması için uygun olabilir. Konuya ilişkin ayrıca paragraf 212'deki örneğe bakınız.

Kıstasların Erişilebilir Hâle Getirilip Getirilmeyeceğinin Değerlendirilmesi

216. Kıstasların; hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunun nasıl ölçüldüğünü veya değerlendirildiğini anlamasına olanak sağlayacak şekilde, hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir olması gerekir. Yalnızca üst düzey ilkelere sahip bir GDR çerçevesi söz konusu olduğunda, üst düzey ilkelere uyum sağlanmasının çok sayıda yolu olduğundan hedef kullanıcılar açısından, ihtiyaçlarının karşılanıp karşılanmadığının değerlendirebilmesi veya hem çerçeve kıstaslara hem de işletme tarafından geliştirilen herhangi bir kıstasa erişmeden hedef kullanıcıların kararlarının rapor edilen bilgiler için bir dayanak oluşturabilmesi mümkün değildir.
217. GDS 3000'in A51-A52 paragrafları, kıstasların hangi yöntemlerle erişilebilir hâle getirileceğini açıklar. Denetçi kıstasların örneğin hedef kullanıcılar için yeterli ayrıntı düzeyinde ve yeterince açık bir şekilde açıklanıp açıklanmayacağını da içerecek şekilde kamuya açık hale getirilip getirilmeyeceğini değerlendirir.
218. İşletme tarafından geliştirilen kıstasların, diğer kıstasların erişime sunulduğu aynı yöntemle, hedef kullanıcıların erişimine sunulması gerekir. Bu tür kıstasların geliştirilme sürecini açıklamak için genel bir hüküm bulunmamakla birlikte, bazı çerçeveler en azından sürecin bazı kısımları için geliştirilme sürecinin açıklanmasını gerektirir (örneğin, Küresel Raporlama Girişimi (GRI) çerçevesi, paydaş katılım süreci hakkında açıklama yapılmasını gerektirir). Çerçeveler bunu gerektirmese bile denetçiler, hazırlayanları raporlama konularını belirleme süreçleri dâhil, işletme tarafından kıstasların geliştirilme sürecine yönelik ayrıntıların açıklanmasını teşvik etmeyi uygun görebilirler (Bölüm 4).
219. Kıstaslar, örneğin belirlenmiş ve kamuya açık bir GDR çerçevesi kullanılması durumunda, GDR raporu dışında da erişime sunulabilir. İşletme tarafından geliştirilen kıstaslar söz konusu olduğunda işletme, kıstasları ve raporlama politikalarını GDR raporunda yayımlamayı veya GDR raporunda atıfta bulunulan (belirli bir tarihteki) web sitesinde kamuoyunun bilgisine sunmayı tercih edebilir.
220. Hedef kullanıcılar ortak ölçümleri ne denli iyi bilirse, hedef kullanıcılara "genel bir anlayış" ile erişilebilir hâle geldiği için, bu ölçümlerin ayrıntılı açıklamalarını erişime sunmak o kadar az gerekebilir.

ÖRNEK

Sera Gazı Protokolünde belirtilen kıstasların ölçüm yöntemlerini uygun şekilde içermesi ve Sera Gazı Protokolünün kamuya açık olması nedeniyle hazırlayanlar; hedef kullanıcıların, GDR raporundaki ölçüm yöntemleri açıklanmadan Sera Gazı Protokolüne uygun olarak ölçülen sera gazı emisyonlarını anlayacağını varsayabilmektedir.

Hazırlayanların böyle bir varsayımda bulunduğu durumlarda bu kişilerin, Sera Gazı Protokolü'nde belirtilen, kendi durumuyla ilgili tüm kıstasları uygulamış olması beklenebilir.

Kıstasların Uygun veya Erişilebilir Olmamasının Sonuçları

221. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, geçerli kıstasların bir kısmının veya tamamının uygun veya erişilebilir olmadığı anlaşılırsa denetçinin, sözleşmenin kabulü için ön şartların tümü için geçerli olan GDS 3000'in 42'nci paragrafındaki hükümleri izlemesi gerekir. Bu tür durumlarda denetçinin mevzuat uyarınca denetimden çekilmesine izin verilmemekle birlikte, kıstasların uygun veya erişilebilir olmaması durumunda denetçi GDS 3000'in 43'üncü paragrafı uyarınca aşağıdakileri uygular:

- İçinde bulunulan şartlara uygun bir şekilde sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır veya
- (Kıstasların uygun olması ancak hazırlayanların kıstasların erişilebilir olmasını istememesi durumunda) kıstasları güvence raporuna dâhil eder. Ayrıca, Bölüm 12'deki 412'nci paragrafta bakınız.

Bölüm 6: Denetime Konu Bilgilerin Hazırlanmasıyla İlgili İç Kontrolün veya Denetime Konu Bilgileri Hazırlamak İçin Kullanılan Sürecin Değerlendirilmesi

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

222. This chapter provides guidance to the practitioner in considering the process used to prepare the subject matter information, or in understanding internal control over the preparation of the subject matter information relevant to the engagement. This guidance is particularly relevant when an entity's process used to prepare the subject matter information and related controls are.
223. GDS 3000 denetçinin:
- (a) Sınırlı bir güvence denetiminde, işletmenin GDR bilgilerini hazırlama sürecini değerlendirmesini (Bkz: GDS 3000, 47S paragrafı) veya
 - (b) Makul bir güvence denetiminde, denetimle ilgili kontrollerin tasarımının geliştirilmesi ve uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesi dâhil denetimle ilgili denetime konu bilgilerin hazırlanması sürecindeki iç kontrollere dair kanaat edinmesini (Bkz: GDS 3000, 47M paragrafı) gerektirir.
224. Bölüm 3'te de ele alındığı üzere bazı durumlarda işletmenin GDR bilgilerini hazırlama sürecinin niteliği, hazırlayanların bu bilgiye yönelik makul bir dayanağa sahip olup olmadığının belirlenmesinde önemli bir değerlendirme olabilir. Denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde ve ayrıca GDS 3000'in 42'nci paragrafı uyarınca denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan birinin veya daha fazlasının mevcut olmadığının fark edilmesi durumunda denetçinin karşılık vermesi gerekir. Denetçi, GDS 3000'in 47S ve 47M paragrafının hükümlerini yerine getirirken hazırlayanların denetime konu bilgiler için makul bir dayanağa sahip olmayabileceğini gösteren ilave bilgilerin farkına varabilir.
225. Bu bölümdeki rehberlik, GDS 3000'in 47S paragrafı veya 47M paragrafı ile 42 ve 43'üncü paragraflarının uygulanmasına değinmekle birlikte, ön şartların mevcut olup olmadığının belirlenmesinde denetçiye yardımcı olabilir (Bkz: Bölüm 3).

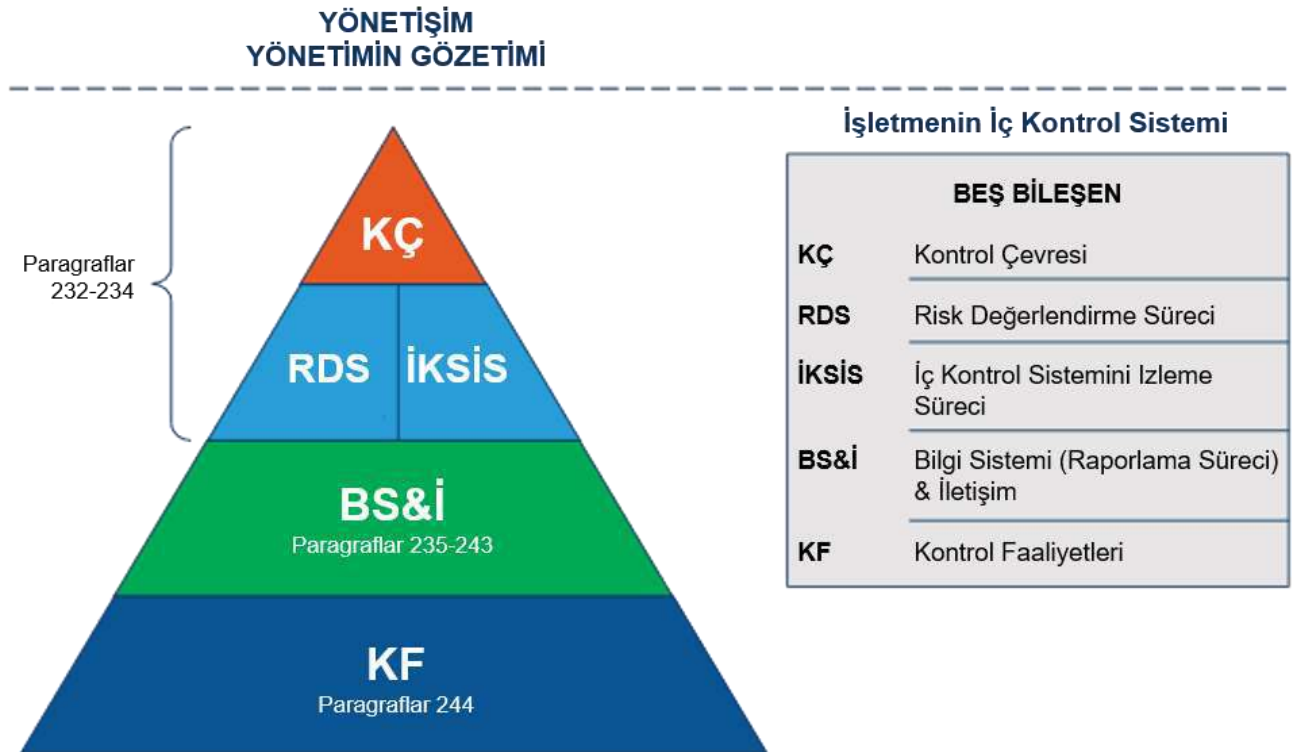
Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

226. GDR bilgilerini raporlayan işletmeler, daha oturmuş hâle geldikçe ve daha resmi oldukça GDR raporlamalarını desteklemek için genellikle iç kontrol sistemlerinde kademeli değişiklikler uygular. Bir işletmenin GDR bilgilerinin hazırlama süreci, işletmenin iç kontrol sisteminin bilgi sistemi ve iletişim bileşeninin bir parçasıdır.
227. GDR raporlaması işletme için daha oturmuş hâle geldikçe, işletmenin GDR bilgilerinin hazırlanma sürecini belirli kontrol faaliyetlerine ve daha fazla yönetim ve gözetime tabi tutmak veya işletmenin risk değerlendirme süreci ve iç kontrol sistemini izleme süreci içinde daha resmi bir hale getirmek için değişiklikler yapılabilir. Bu gelişmeler çoğu zaman bir arada gerçekleşir.
228. Bir işletme GDR bilgilerinin hazırlanmasında, işletme dışı bir kişi veya kuruluştan ("dış bilgi kaynağı") elde edilen bilgileri kullanabilir. İşletme bu tür bilgilerin kaydedilmesi, düzenlenmesi ve raporlanmasında kendi süreçlerini ve kontrollerini uygulayabilir veya işletebilir.
229. İşletmeler GDR bilgilerini kaydetmek, işlemek ve raporlamak için yeni veya gelişen teknolojileri de kullanabilirler. Örneğin, bir işletme uzak veya kapsamlı şantiyelerindeki bilgileri kaydetmek için drone teknolojisine veya rutin işlemlerin veya olayların otomatik olarak işlenmesine başvurabilir. İşletme ayrıca GDR bilgilerini, çeşitli iletişim kanalları aracılığıyla, talep üzerine kullanıcılar tarafından erişilebilecek farklı şekillerde de raporlayabilir.

230. 226-229'uncu paragraflarda ele alınan tüm unsurların, güvence denetiminin kabulü sürecinde ve denetimin kabul edilmesi durumunda denetçinin uygulayacağı güvence prosedürlerinin tasarımı ve yürütülmesi üzerinde etkileri olabilir.

Denetime Konu Bilgilerin Hazırlanmasıyla İlgili İç Kontrol veya Denetime Konu Bilgileri Hazırlamak İçin Kullanılan İşletme Sürecine Dair Kanaat Edinilmesi

231. Bir işletmenin iç kontrol sistemi genellikle birbiriyle ilişkili beş bileşene sahiptir⁴. Aşağıdaki şekli takip eden rehberlik, kontrol çevresi, risk değerlendirme süreci ve iç kontrol sistemini izleme süreci, "GDR Bilgilerini Hazırlama Sürecinin Yönetişi ve Gözetimi" başlığı altında birlikte ele alınmaktadır. Şekil 10'da yer alan paragraf referansları bu bölümde bulunmaktadır.



Şekil 10 – İç Kontrol Sisteminin Bileşenleri

GDR Bilgilerini Hazırlama Sürecinin Yönetişi ve Gözetimi

232. GDS 3000, denetime konu bilgilerin hazırlanması sürecinin yönetişi ve gözetimini özel olarak ele almamaktadır. Ancak denetçinin, işletmenin GDR bilgilerinin hazırlanması konusunda işletmenin yönetim ve gözetime ilişkin düzenlemelerini değerlendirmesi faydalı olabilir. Bir işletmenin GDR bilgilerinin yönetimi ve raporlanmasına ilişkin yönetim düzenlemeleri, finansal performansının yönetilmesi ve raporlanması amacını taşıyanlardan daha az gelişmiş veya işleyişinde daha az 'yer almış' olabilir. Bu durum hazırlayanların GDR bilgileri için makul bir dayanağa sahip olup olmadığını ve denetçinin ulaştığı sonuçları desteklemek için gereken kanıtları elde etme kabiliyetini etkileyebilir.

⁴ BDS 315 "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi'nin 12(e) paragrafına göre

233. İşletmenin risk değerlendirme süreci ve iç kontrol sistemini izleme süreci de dâhil yönetim ve gözetime ilişkin düzenlemelerin resmîlik düzeyi işletmenin büyüklüğü ile karmaşıklığına ve GDR dayanak denetim konusu ile kıstasların niteliği ve karmaşıklığına göre çeşitlilik gösterir.
234. Denetçi, işletmenin yönetim ve gözetiminin değerlendirirken aşağıdakileri değerlendirebilir:

DENETÇİNİN DEĞERLENDİRECEĞİ HUSUSLAR

- (a) Kıdemli yöneticiler veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların; işletmenin ticari karar alma süreçlerinde kullanılan GDR konularının uygun şekilde yönetimi ve raporlanmasının yüksek kaliteli olmasını ve etik uygulamalarını teşvik etmek amacıyla uygun bir "üst yönetimin tutumunu" belirlemesi;
- (b) GDR bilgilerinin uygun şekilde onaylanması dâhil, GDR bilgilerinin hazırlanmasına yönelik süreç boyunca üst yönetimden sorumlu olanların ve -uygun hâllerde- kıdemli yöneticilerin uygun aşamalarda katılımı;
- (c) GDR bilgilerinin hazırlanmasına yönelik gözetim sorumluluklarına sahip denetim komitesi gibi üst yönetimden sorumlu olanlardan oluşan bir alt grubun kurulması (daha büyük işletmeler için);
- (d) Üst yönetimden sorumlu olanlar veya -uygun hâllerde- kıdemli yöneticiler tarafından uygun şekilde alınan kilit kararların, örneğin yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi yazılı belgelere kaydedilmesi;
- (e) GDR bilgilerini hazırlama sürecine yönelik yetki ve sorumlulukların atanması ve bu sorumluluğun yerine getirilmesi için hesap verebilirliğin sağlanması;
- (f) GDR bilgilerinin hazırlanması için kullanılan süreçle ilgili risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınması amacıyla yürütülen süreç ve
- (g) Kontrol faaliyetlerinin etkinliğinin izlenmesi ve eksikliklerin belirlenmesi ve düzeltilmesi süreci dâhil olmak üzere, GDR bilgilerinin veya iç kontrol sisteminin hazırlanmasını izlemek amacıyla yürütülen süreç.

Bilgi Sistemi ve İletişim

235. İç kontrol sisteminin bilgi sistemi ve iletişim bileşeninin (bu başlık altında ele alınan) ve kontrol faaliyetleri bileşeninin (bakınız: 244'üncü paragraf) gelişmişlik düzeyi, işletmenin büyüklüğü ile karmaşıklığına ve dayanak denetim konusu ile kıstasların niteliği ve karmaşıklığına göre çeşitlilik gösterir.
236. GDS 3000'in A39'uncu paragrafında "bazı durumlarda [hazırlayana], denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermediği konusunda makul bir dayanak sunmak için geniş çaplı iç kontrolleri içeren resmi bir süreç gerekebilir" ifadesi yer almaktadır. Diğer durumlarda aynı şekilde geniş çaplı iç kontrollere ihtiyaç duyulmayabilir.
237. 226'ncı paragrafta da belirtildiği üzere, işletmenin denetime konu bilgileri hazırlama süreci, işletmenin iç kontrol sisteminin bilgi sistemi ve iletişim bileşeninin bir parçasıdır. Denetçinin bir GDR güvence denetimi bağlamında değerlendirebileceği bilgi sistemi ve iletişim bileşeninin politika, süreç ve kaynaklarına ilişkin örnekler aşağıda verilmiştir. Bazı işletmeler için 235 ve 236'ncı paragraflarda ele alındığı gibi, denetime konu bilginin makul bir dayanak sunması için geniş çaplı iç kontrolleri içeren resmi bir süreç gerekebilir. Denetçinin, iç kontrol sisteminin gelişmişlik düzeyinin denetim koşullarına uygun olup olmadığına karar verirken, işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı dâhil olmak üzere denetimin şartlarını değerlendirmesi gerekebilir. Bölüm 3'te, ön şartların mevcut olup olmadığının belirlenmesi bağlamında ilave rehberlik yer

almaktadır. Aşağıdaki hususlar denetimin şartlarında uygun olabilecek durumların geniş kapsamlı bir listesi anlamına gelmez:

DENETÇİNİN DEĞERLENDİRECEĞİ HUSUSLAR	<ul style="list-style-type: none">(a) Uygulanabilir olması hâlinde, GDR bilgilerinde ele alınacak olan raporlama konularını belirleme süreci dâhil olmak üzere kıstasları seçme veya geliştirme süreçleri (Bkz: Bölüm 4);(b) Raporlama konularının sunumu ve açıklanması dâhil ölçümü veya değerlendirilmesi için kıstasların seçimi veya geliştirilmesi, yapılan açıklamaların ve bunların uygun ve tam olup olmadığının gözden geçirilmesi ile gerektiğinde bir önceki raporlama döneminden bu yana kıstaslarda yapılan değişikliklerin açıklanmasını içeren süreçler;(c) Raporlama konuları hakkında niteliksel bilgiler dâhil, GDR bilgilerini kapsayan veri ve bilgileri, kayıt altına almak, kaydetmek, işlemek, düzeltmek. Bu tür süreçler verilerin ve bilgilerin bir gözden geçiren kişi tarafından bilgilerin doğruluğu ve tamlığı açısından kontrol edildiği, gözden geçirmenin gerçekleştiğine dair kanıt sağlayan iç doğrulama süreçlerini içerebilir;(d) Dış bilgi kaynağından veya kaynaklarından elde edilen veri ve bilgileri seçme, elde etme, gözden geçirme ve izleme süreçleri;(e) Raporlama konularına ilişkin denetime konu bilgilerin hazırlanmasını desteklemek amacıyla kayıtlar ve kaynak belgeler; bunlar en uygun şekilde saklanır ve erişilebilirdir, böylece denetçi tarafından kanıt olarak kullanılabilir;(f) İşletmenin yukarıda yer alanları desteklemek amacıyla BT'yi nasıl kullandığı.
---	---

238. İşletmenin bilgi sistemi ve iletişiminin, veri ve bilgileri toplamak veya işlemek için BT kullanımını içermesi muhtemeldir. İşletmeler, karmaşık BT uygulamalarını, basit çizelgeleri veya kağıt ortamındaki kayıtlar veya bunların bir birleşimini kullanabilir. Hazırlayanlar tarafından GDR bilgilerini hazırlamak amacıyla hangi araçların kullanıldığının belirlenmesi; GDS 3000'in 47S paragrafı uyarınca GDR bilgilerinin hazırlanması amacıyla kullanılan sürecin dikkate alınması veya 47M paragrafı uyarınca kanaat edinilmesinin önemli bir parçası olabilir. İşletmenin karmaşık BT sistemleri kullanması durumunda denetçinin, BT uzmanı (denetçinin faydalandığı uzman) çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağını değerlendirmesi gerekebilir. Denetçinin faydalandığı uzman çalışmasının kullanılmasına ilişkin ilave rehberlik için Bölüm 1'e bakınız.

İşletmenin GDR Bilgilerini Hazırlama Sürecinin Gelişiyor Olmasına İlişkin Hususlar

239. Oldukça karmaşık bir sürece veya gelişmiş bir iç kontrol sistemine sahip olmak, güvence denetimi için bir ön şart olmasa da, hazırlayanlara işletmenin GDR bilgilerini hazırlama sürecinin denetime konu bilgiye yönelik makul bir dayanak sağlaması için yeterli olması gerekir. Bu süreç üzerindeki kontroller, denetimin şartları basit olduğunda gayri resmi veya görece basit olabilir. Dayanak denetim konusunun ne kadar karmaşıksa, denetime konu bilgilerin ve ilgili kontrollerin hazırlanma sürecinin de o kadar karmaşık olması beklenebilir. Basit kontroller ile yetersiz kontroller arasında bir fark vardır. İşletmenin ile dayanak denetim konusunun ve bu konunun ölçümü veya değerlendirmesinin karmaşık olmaması durumunda basit kontroller yeterli olabilir.

240. Bir işletme, GDR raporlaması konusunda tecrübe kazandıkça işletmenin iç kontrol sistemi de gelişebilir ve GDR bilgilerini kaydetmek, işlemek ve raporlamak için yeni teknolojiler kullanılabilir. Bölüm 8'de ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, bilgilerin kaydedilme ve raporlanma şekli değişebilse de, işletmenin GDR bilgilerini hazırlama sürecinin ve denetime konu bilgiye yönelik

makul bir dayanak sağlamak için gerekli olan ilgili kontrollerin amacı bir denetimin özel koşulları için aynı kalır.

GDR Raporlama Sürecinin Dış Kaynaklardan Veri ve Bilgi Elde Etmesine İlişkin Hususlar

241. İşletme, GDR bilgilerini hazırlamak için dış bir bilgi kaynağından elde edilen bilgileri kullandığında, denetçinin belirli değerlendirmeler yapması uygun olabilir. Dış bilgi kaynağından alınan bilgilere örnek olarak, bağımsız bir müşteri memnuniyeti anketinin sonuçları, dış kaynaklar tarafından geliştirilen ve işletme tarafından iklimle ilgili risklerini değerlendirmek için kullanılan iklim senaryosu analizi araçları veya kamuya açık dönüşüm unsurlarının, endekslerin ve kıyaslama bilgilerinin kullanımı verilebilir.
242. Denetçinin dikkate alacağı kilit hususlar, dış bilginin kaynağını ve -güvence seviyesine bağlı olarak- bu dış kaynaktan elde edilen bilgiler üzerindeki süreçleri veya kontrolleri içerebilir. Bir dış bilgi kaynağı işletme adına bilgi edindiğinde, işletme, örneğin, bu bilgi kaynağına ve bilgilerin nasıl toplandığı ve işlendiğine ilişkin sözleşmeden doğan erişim haklarına sahip olabilir. İşletme ayrıca, dış bilgi kaynağına sağlanan ve dış bilgi kaynağından geri alınan bilgileri izlemek amacıyla kendi süreçlerine ve kontrollerine sahip olabilir.
243. Bir işletme, kıyaslama amacıyla kullanılan sektör verileri veya denetime konu bilgilerinin hesaplanmasında veya değerlendirilmesinde kullanılan endeksler veya unsurlar gibi başka bir dış kaynak türünden bilgi kullandığında, işletmenin o kaynağın itibarını, o kaynaktan gelen bilgilerin güvenilirliğini, benzer bilgilere sahip başka kaynaklarının olup olmadığını ve bu tür erişilebilir farklı kaynaklardan gelen bilgilerin birbiri ile uyumlu olup olmadığını değerlendirmek için kendi süreçleri ve kontrolleri olabilir. Bölüm 8'de dış bilgi kaynaklarına ilişkin ilave değerlendirmelere yer verilmektedir.

Kontrol Faaliyetleri

244. Denetçinin makul bir güvence denetiminde dikkate alabileceği kontrol faaliyetleri bileşenindeki kontrol türleri arasında şunlar sayılabilir:

DENETÇİNİN DEĞERLENDİRECEĞİ HUSUSLAR

- (a) İşletmenin büyüklüğüne uygun olduğu ölçüde, bilgiyi hazırlayanlar ile gözden geçirenler arasındaki ayrım gibi, GDR bilgilerini hazırlama sürecine dâhil olan kişiler arasında görevler ayrılığını gerektiren kontroller;
- (b) Hazırlayanların, denetçinin kanıt olarak kullanacağı temel veri, bilgi veya belgelere ilişkin kaynakları uygunsuz bir şekilde değiştirmesini önlemeye yönelik kontroller;
- (c) İşlemleri, olayları ve durumları belirlemeye ve bunları tam, doğru ve zamanında kaydetmeye ve uygun şekilde sınıflandırmaya yönelik kontroller (yönetim beyanlarının kullanımına ilişkin rehberlik için ayrıca Bkz.: Bölüm 7);
- (d) Ölçüm cihazlarının bakımına ilişkin kontroller – örneğin, kalibre edildiklerinden ve kurcalanmadıklarından emin olmak amacıyla;
- (e) İlgili BT sistemlerini, örneğin sınırlı fiziksel ve mantıksal erişime ve verilerin yedeklenmesine ve felaket (olağanüstü) durumu kurtarmaya ilişkin kontroller yardımıyla uygun şekilde güvenli, sağlam, güvenilir ve yeterli bir biçimde sürdürülmesini desteklemek için BT kontrolleri;
- (f) Ölçüm veya değerlendirme esaslarının ve diğer raporlama politikalarının geliştirilmesi veya uygulanması sürecinde ortaya çıkabilecek yönetimin tarafılığına açıklığı ele alan kontroller.

Kontrol faaliyetleri ile ilgili hususlara yönelik daha fazla örnek için, Ek 3 *Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu*'na bakınız.

İşletmenin Büyüklüğü, Karmaşıklığı ve Niteliğine İlişkin Değerlendirme

245. İşletmenin iç kontrol sistemi açısından gerekli olan şekil şartı, büyük ölçüde işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olabilir. Küçük ve karmaşık olmayan bir işletme, hazırlayanların denetime konu bilgiler için makul bir dayanak oluşturma sorumluluğunu yerine getirmesi için resmi belgelenmiş politikalar veya prosedürler talep etmeyebilir. Ancak, çok uluslu bir şirket gibi daha büyük veya daha karmaşık bir işletme, bu sorumluluğu yerine getirmek için daha ayrıntılı ve resmiyet taşıyan GDR raporlama süreçleri ve ilgili kontrollere ihtiyaç duyabilir.
246. İşletmenin iç kontrol sistemindeki süreçlerinin, kontrollerinin ve kayıtlarının niteliği, işletmenin büyüklüğüne ve karmaşıklığına göre değişebilir.

ÖRNEK

Çalışan çeşitliliğini raporlamak için, 25 çalışanı olan küçük bir işletmenin bu verileri bir personelin yönettiği basit bir çizelgeye kaydetmesi ve depolaması uygun olabilir. Ancak, dünya çapında 20.000 çalışanı olan büyük bir işletme söz konusu olduğunda, doğru ve tam verilerin toplanması, düzenlenmesi ile depolaması ve hazırlayanların çalışan çeşitliliği hakkındaki bilgiler için makul bir dayanağa sahip olması için İK ekipleri tarafından yönetilen ve muhtemelen uygun bir BT sistemi tarafından desteklenen çok daha geliştirilmiş bir süreç gerekebilir.



Sınırlı Güvence ve Makul Güvence

247. Sınırlı bir güvence denetiminde denetçinin, denetime konu bilgilerin hazırlanması amacıyla başvuru süreci değerlendirmesi gerekir. Denetçinin değerlendirmesinin niteliği ve kapsamı, GDR güvence denetiminin karmaşıklığına ve dayanak denetim konusunun niteliğine ve karmaşıklığına bağlı olarak değişebilir. Nispeten daha az karmaşık küçük bir denetimde yapılan

sorgulamalar, önemli bir yanlışlığın nerede ortaya çıkma olasılığının olduğunu belirlemek için yeterli olabilir. İşletme ve dayanak denetim konusu veya konuları daha karmaşık hâle geldikçe, denetime konu bilgilerin hazırlanma sürecinin anlaşılması için daha kapsamlı prosedürler (örneğin, işletmenin denetime konu bilginin hazırlanması sürecinde görevli bir personelle birlikte denetçinin kanaatini doğrulamak amacıyla gözden geçirmesi) uygulanması gerekli olabilir.

248. Makul bir güvence denetiminde denetçinin, ilgili kontrollerin tasarımını ve uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmesi gerekir. Başka bir ifadeyle, denetçinin neyin ilgili olduğunu belirlemesi ve tasarımın uygun olup olmadığı ve kontrollerin tasarlandığı gibi uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesine yönelik kanıt elde etmek amacıyla prosedürler tasarlanması ve uygulaması gerekir.
249. İşletmenin denetime konu bilgilerini hazırlama süreci ve bu hazırlık üzerindeki iç kontrollerle ilgili hususlara ilişkin örnekler için Ek 3 *Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu*'na bakınız.

Bölüm 7: Yönetim Beyanlarının Kullanılması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

250. Bu bölüm, yönetim beyanlarının ne olduğu ve denetçi tarafından aşağıdakilere yönelik bir araç olarak nasıl kullanılabilceği konusunda rehberlik sağlar:
- (a) Denetime konu bilgilerde meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek ve
 - (b) Denetçinin, denetime konu bilgilerin kıstaslara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı veya yanlışlık içerip içermediği konusunda kanıt elde etmesinde yardımcı olmak.
251. Yönetim beyanlarının kullanımı GDS 3000 tarafından zorunlu tutulmamakla birlikte, yönetim beyanları denetçinin meydana gelebilecek potansiyel yanlışlık türlerini değerlendirmesinin bir yoldur. Prosedür örnekleri için Ek 3 *Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu*'na bakınız.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

252. Bir GDR güvence denetiminde, dayanak denetim konusunu veya konularını ölçmek ya da değerlendirmek için kullanılan kıstaslar, denetime konu bilgilerin aşağıdakilerden farklı özelliklerini gerektirebilir:
- (a) Finansal tabloların hazırlanmasında uygulanan finansal raporlama çerçeveleri veya
 - (b) Sera gazı emisyonlarını ölçmek için kullanılan kıstaslar.
- Sonuç olarak, yönetim beyanlarının Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ve GDS 3410 *Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri* Standartlarında açıklandığı gibi, GDR denetimine konu bilgilere uygulanıp uygulanmadığı veya denetçi tarafından bir GDR güvence denetiminde kullanılabilir yönetim beyanlarının farklı olup olmadığı sorusu ortaya çıkabilir.

Yönetim Beyanlarının Kullanılması

Yönetim Beyanlarının Anlamı

253. Bu rehberdeki "yönetim beyanları" kavramı, Kurum tarafından yayımlanan belirli denetim standartlarında yer alan yönetim beyanları kavramıyla tutarlı olarak kullanılmaktadır. Bunlar kavramsal olarak, GDS 3000'in 56-60'uncu paragrafları uyarınca hazırlayanlardan alınan "yazılı beyanlardan" farklıdır.

Yönetim beyanları: Denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı, denetime konu bilgilerle somutlaşan, açık veya başka bir şekilde işletme tarafından sunulan beyanlardır.⁵

254. Yönetim beyanlarının kullanılması durumunda, yönetim beyanları aşağıdaki bağlamda kullanılmış olabilir:
- (a) Sınırlı bir güvence denetiminde, GDS 3000'in 46S paragrafı uyarınca önemli yanlışlık içerebilecek alanların belirlenmesi ve makul bir güvence denetiminde 46M paragrafı uyarınca "önemli yanlışlık" risklerinin belirlenmesinin ve değerlendirmesinin dâhil denetimin planlanması ve yürütülmesi;

⁵ Bu tanım GDS 3410'un 14(s) paragrafından uyarlanmıştır.

- (b) Belirlenen alanları ele alan prosedürlerin tasarlanması ve uygulanması (sınırlı bir güvence denetiminde) veya değerlendirilmiş risklere karşılık vermek (makul bir güvence denetiminde) ve
- (c) Yanlışlıkların önemli olup olmadığının değerlendirilmesi.
255. Denetçinin GDS 3000 kapsamında yönetim beyanlarını kullanması zorunlu olmasa da, denetçi, hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimlerinde meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları (Bkz.: 258'inci paragraf) mütalaa etmek amacıyla yönetim beyanlarını kullanmayı faydalı bulabilir. Bu durumda denetçi, diğer bağımsız denetim standartlarındaki yönetim beyanlarının değerlendirilmesiyle başlayabilir.
256. Aşağıdaki tablo, BDS 315 ve GDS 3410'da yer alan yönetim beyanlarına ilişkin sınıflandırmayı göstermektedir. BDS 315'te işlem sınıfları, diğer olay ve şartlara ilişkin olanlar "belli bir döneme" ilişkin olarak, hesap bakiyeleriyle ilgili olanlar "belirli bir tarihe" ilişkin olarak gösterilir. GDS 3410'daki yönetim beyanlarının tamamı, "belli bir döneme" ilişkin emisyonlarla ilgilidir.
257. Denetçinin, kıstaslara uygun olarak dayanak denetim konusunun hangi yönlerinin ölçülmesinin ve değerlendirilmesinin gerektiğine yönelik, yönetim beyanlarının detay düzeyinde değerlendirmesi faydalı olabilir.

Tablo 1 – TDS'lerde Yer Alan Yönetim Beyanları

BDS 315 (Denetlenen dönemde)	GDS 3410	BDS 315 (Herhangi bir tarihte)
Gerçekleşme	Gerçekleşme	Gerçekleşme
	Sorumluluk	Hak ve yükümlülükler
Hesap kesimi	Hesap kesimi	
Tamlık	Tamlık	Tamlık
Doğruluk	Doğruluk	Doğruluk, değerlendirme ve dağıtım
Sınıflandırma	Sınıflandırma	Sınıflandırma
Sunum ve Açıklamalar	Sunum ve Açıklamalar (Tutarlılık dâhil)	Sunum ve Açıklamalar

A İşletmesi, denetime konu bilgilerine aşağıdaki ifadeyi eklemiştir:

Kapsam 1 ve Kapsam 2 sera gazı emisyonlarındaki artış, yılın ilk çeyreğinde Avrupa'da yeni bir üretim tesisinin satın alınmasından kaynaklanmaktadır. Tüm faaliyetlerimizde, yönetim tarafından gelişmiş bir gözetimin gerçekleştirilmesi nedeniyle üretim birimi başına sera gazı emisyonları bir önceki yıldan bu yana önemli ölçüde azalmıştır.

İşletme, sera gazı emisyonlarında bir artış olduğunu, yıl içinde yeni bir üretim tesisi edinildiğini ve yeni tesisin satın alınmasının artan emisyonların nedeni olduğunu, ayrıca, üretim birimi başına sera gazı emisyonlarının, yönetimin eylemleri nedeniyle tüm tesislerinde azaldığını açıkça beyan etmektedir.

İşletme diğer hususların yanı sıra zımni olarak, aşağıdakileri beyan etmektedir:

- Raporlanan sera gazı emisyonları gerçekleşmiştir.
- Raporlanan sera gazları, işletmenin belirlenmiş kurumsal sınırı içindeki tesisler tarafından yayılmaktadır (başka bir ifadeyle, yayılan sera gazlarından işletme sorumludur).
- Sera gazı emisyonları, uygun dönüştürme faktörleri kullanılarak CO₂ eşdeğerlerine dönüştürülmeleri dâhil olmak üzere, doğru bir şekilde raporlanmaktadır.
- Sera gazı emisyonları, yayıldıkları dönemde raporlanmaktadır (hesap kesimi).
- Kurumsal sınır içindeki tüm sera gazı emisyonları ölçülmüş ve raporlanmıştır (başka bir ifadeyle, tamdır).
- Sera gazları, kaynaklarına (sınıflandırma) bağlı olarak, uygun şekilde Kapsam 1 veya Kapsam 2 emisyonları olarak sınıflandırılmıştır).
- Sera gazı emisyonları uygun şekilde açıklanmış ve sunulmuştur ve bir önceki yıl ile tutarlı bir temelde hazırlanmıştır.

Prosedürlerin Tasarlanmasında Muhtemel Yanlışlık Türlerinin Değerlendirilmesi

Muhtemel Yanlışlıkların Türleri ve Nedenleri

258. Yönetim beyanları, denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmesine olanak tanır. Yanlışlıklar örneğin insan hataları, süreç kusurları, yönetimin tarafılığı veya hilenin bir sonucu olarak kıstasların, bir nedenle yanlış kullanımından kaynaklanır. Muhtemel yanlışlıkların farklı türlerine ilişkin bazı örnekler aşağıdakileri içerir:

- (a) Bilgilerdeki yanlış iddialar ("varlık", "gerçekleşme" veya "sorumluluk" yönetim beyanları – örneğin, bir işletmenin raporlanan topluluk yatırımı veya çevre temizliği gerçekte gerçekleşmemiştir veya başka bir tarafça yapılmıştır, ancak "sorumluluğun" yanlış bir şekilde işletmeye ait olduğu iddia edilmiştir).
- (b) Bilgilerin yanlış dönemde kaydedilmesi ("hesap kesimi" yönetim beyanı – örneğin, bir işletmenin ilgili hesap döneminde kullandığı su yerine, fiilen kullanıldığı dönemden önceki veya sonraki dönemde kullanılan suyun kaydedilmesi).
- (c) Bilgilerdeki hatalar ("doğruluk" yönetim beyanı– örneğin, işletme kömür ve petrolle çalışan tesislere sahip olduğunda, yanlış kalibre edilmiş ölçüm cihazlarından, ölçümlerin kaydındaki aktarım veya diğer hatalardan ya da nükleer enerji için CO₂ dönüştürme faktörünün kullanılması gibi uygun olmayan dönüştürme faktörlerinin kullanımından kaynaklanması).

- (d) Bilgilerdeki eksiklikler ("tamlık" yönetim beyanı- örneğin, bir şirket madencilik sahalarından üçü için arazi rehabilitasyon programı hakkında raporlama yapmaktadır, ancak önemli bozulmanın meydana geldiği ve araziyi rehabilite etme planlarının olmadığı iki saha hakkında sessiz kalmaktadır).
- (e) Bilgilerin yanlış sınıflandırılması ("sınıflandırma" yönetim beyanı – örneğin, işletme mevsimlik işçileri (çoğunlukla kadın) kadrolu tam zamanlı çalışanlar olarak sınıflandırmaktadır, bu durum kadrolu iş gücünün cinsiyet temsiline ilişkin hatalı raporlamaya neden olur).
- (f) Küçük punto veya açık renkli yazı tipi ve daha dar kapsamlı bir metin kullanılması gibi bilginin yanıltıcı veya belirsiz sunumu ("sunum ve açıklama" yönetim beyanı - örneğin, hazırlayanlar büyük punto, kalın veya parlak renk vurgulu metin ve resimler kullanarak veya sunumu vurgulamanın başka yollarına başvurarak "olumlu" bilgileri aşırı belirgin sunarken, "olumsuz" bilgileri daha az dikkat çeken bir şekilde sunmaktadır).
- (g) Performansın olumlu yönlerine odaklanması ve olumsuz yönlerinin göz ardı edilmesi amacıyla bildiği taraflılık ("sunum ve açıklama" yönetim beyanı).
259. Denetime konu bilgilere ilişkin planlanan prosedürleri uygularken bir yanlışlık belirlemesi durumunda denetçinin, yanlışlığın önemli olup olmadığına ilişkin bir muhakeme yapması gerekir ve bu muhakeme atılması gereken uygun adımın belirlenmesi açısından önemlidir. İlave rehberlik için Bölüm 9'a bakınız.
260. Denetçinin ilgili yönetim beyanlarını sınıflandırmasının başka yolları da olabilir ve bu yollar, meydana gelebilecek yanlışlık türleri mütalaa edildiği sürece denetçinin tercihinin bağlıdır. Örneğin, kıstaslar gerekli bir "bağlantılılık" ilkesi içerebilir ve denetime konu bilginin, dayanak denetim konusunun yönleri arasındaki bağlantıyı gösteren bir şekilde açıklanmasını ve sunumunu gerektirir. Denetçi "bağlantılılık" ilkesini karşılayan kıstasların uygulanmasından kaynaklanan sunum ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanlarını "bağlantılılık" yönetim beyanları olarak değerlendirebilir veya sunum ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanları arasında ele alabilir.
261. Denetçinin yönetim beyanlarını kullanmaması durumunda denetçi aşağıdakiler aracılığıyla meydana gelebilecek muhtemel yanlışlık türlerini değerlendirebilir:
- (a) İlgili tüm kıstasların dayanak denetim konusunun tüm yönlerine yanlış şekilde uygulanmasından kaynaklanan denetime konu bildiği yanlışlığın niteliğinin değerlendirilmesi (başka bir ifadeyle, denetime konu bilginin hazırlanmasında ve sunulmasında nelerin yanlış gidebileceğinin değerlendirilmesi) ve
- (b) Bu tür muhtemel yanlışlıklar arasındaki benzerlik ve farklılıkların dikkate alınması.
- Bu yaklaşım denetçinin, hem bireysel hem de kümülatif etkilerinin değerlendirilebilmesi için tüm muhtemel yanlışlıkları belirlemesini ve türlerine göre sınıflandırmasını sağlayabilir.

Bölüm 8: Kanıtların Elde Edilmesi

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

262. Bu bölüm, kanıtların elde edilmesine yönelik GDS 3000'in 48S-49S ve 48M-49M paragraflarına ilişkin rehberlik sağlar. Bu bölüm ayrıca, hangi kanıtlara ihtiyaç duyulabileceği ve erişilebileceği ile prosedürlerin tasarlanması ve uygulanmasına ilişkin hususları ve kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirirken göz önünde bulundurulması gereken hususları ortaya koymaktadır.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

263. Giriş bölümünde ele alındığı üzere, GDR raporlamasının dayanak denetim konuları ve bu konuların ölçüm veya değerlendirme ve sunulma şekilleri farklılık gösterebilir. GDR denetime konu bilgileri hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri ve niteliksel veya niceliksel olarak sunulan bilgileri içerebilir. Denetime konu bilgiler, örneğin metin, çizelge, grafik, şekil, görsel veya gömülü videolar gibi farklı biçimlerde sunulabilir.
264. GDR raporlaması, işletmenin dışındaki kaynaklardan örneğin işletmenin tedarik zincirindeki diğer işletmelerden; karbon ofset kayıt kuruluşları, dayanak denetim konusunun hesaplanmasında veya değerlendirilmesinde kullanılan CO₂ dönüşüm faktörleri gibi bilgiler sağlayan kuruluşlar veya sektör kıyaslama verileri sağlayan kuruluşlar gibi kuruluşlardan elde edilen bilgileri de içerebilir. İşletme ayrıca, örneğin kendi adına anketler yapmak veya faaliyetlerinden kaynaklanan atık suların kalitesini analiz etmek için, faaliyetlerinin bir kısmında üçüncü taraf kuruluşları dış kaynak olarak kullanabilir.
265. Bölüm 6'da ele alındığı üzere, bir işletme özellikle GDR bilgilerini ilk kez hazırlamaya başladığında, işletmenin GDR bilgilerinin ve denetimle ilgili denetime konu bilginin hazırlanmasına ilişkin iç kontrolün diğer bileşenlerinin gelişme süreci devam ediyor olabilir. Bununla birlikte niteliksel bilgiler üzerindeki kontroller, niceliksel bilgiler üzerindeki kontrollerin sahip olduğu titizlik seviyesine sahip olmayabilir.
266. GDR raporlamasına özgü olmamakla birlikte örneğin işletmenin GDR raporlamasıyla ilgili bilgileri kayıt altına almak ve kaydetmek için dronların veya uydu görüntülerinin kullanılması gibi yenilikçi teknolojilerin kullanımının, dayanak denetim konusunun veya konularının niteliği ve konumu (yeri) nedeniyle daha yaygın görülebileceği durumlar mevcut olabilir.
267. Tüm bu unsurlar, kanıt toplama prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında ve güvence sonucunu desteklemek amacıyla ne kadar kanıtın yeterli olduğuna karar verilmesinde denetçi açısından zorlayıcı olabilir.

Yeterli ve Uygun Kanıt Elde Edilmesi

268. GDS 3000'in 48S-49S ve 48M-49M paragrafları, sınırlı ve makul güvenceyi birbirinden bazı açılardan farklılaştırarak, risklerin değerlendirilmesi ve risklere karşı yapılacak işlemlerle ilgili hükümlere yer verir. GDS 3000'in hükümleri bir farklılaştırma yapmadığında hem sınırlı hem de makul güvence için yükümlülükler aynı olacaktır. Ayrıca Ek 3 *Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu*'na bakınız.
269. Makul ve sınırlı güvenceyi iki ayrı güvence türü olarak ele alınmasından ziyade, söz konusu güvenceleri denetimin belirli şartlarında denetçi tarafından elde edilecek güvence düzeyini yansıtan bir ölçekte farklı konumlandırılmış olarak değerlendirmek faydalı olabilir. Hem sınırlı hem de makul güvence denetimlerinde:
- (a) Elde edilen kanıtların toplu olarak ikna ediciliği, elde edilen asıl güvence düzeyini belirler ve

- (b) Hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere ilişkin artan güven seviyesi, elde edilen ve güvence raporunda bildirilen güvence düzeyine göre değişiklik gösterebilir.
270. Hem sınırlı hem de makul güvence denetimlerinde denetçi, risk değerlendirmelerine karşılık vermek için toplu olarak ikna edici kanıt elde etmeyi amaçlar. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler, makul bir güvence denetiminde uygulanması gerekenlerle karşılaştırıldığında sınırlıdır, ancak yine de anlamlı bir güvence düzeyi elde etmek için planlanır. Bazı durumlarda prosedürlerin niteliği, sınırlı ve makul güvence için benzer olabilir ancak bu prosedürlerin kapsamı, sınırlı ve makul güvence arasında ve sınırlı güvence denetimlerindeki güvence aralığı içinde farklılık gösterebilir. Anlamlı güvence (sınırlı güvence denetimi bağlamında) aşağıdaki seviyeler arasında değişebilir:
- Hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini artırmak için, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığı bulunan güvencenin bir üst seviyesi (sınırlı güvence aralığının alt sınırı) ile
 - Makul güvencenin bir alt seviyesi (sınırlı güvence aralığının üst sınırı).
271. Hangi prosedürlerin uygulanacağına ve bu prosedürlerin zamanlamasına ve kapsamına ilişkin kararlar, denetimin belirli şartları altında, denetim riskini kabul edilebilir bir düzeye (sınırlı güvence denetiminde) veya kabul edilebilir düşük bir düzeye (makul güvence denetiminde) indirmek amacıyla elde edilen kanıtların ikna ediciliğine bağlıdır. GDS 3000'in A108-A112 paragrafları, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı hakkında rehberlik içerir. Bu tür kararlar, mesleki şüpheciliğin uygulanması ve mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir (Bkz.: Bölüm 2).
272. Bir GDR güvence denetiminde mevcut kanıtların niteliği, türleri ve kaynakları, finansal tablo denetiminden farklı olabilir. Bununla birlikte, denetçinin kanıt toplama prosedürlerini tasarlama ve uygulama konusundaki değerlendirmelerinin, GDR bilgileri dâhil olmak üzere her türlü denetime konu bilgi için ortak olması muhtemeldir. Aşağıda belirtilen hususlar, her türlü denetime konu bilgiyle ilgili kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin tasarlanmasında ve uygulanmasında ve sırasıyla Bölüm 10 ve 11'de daha kapsamlı olarak ele alınan niteliksel ve gelecek odaklı bilgiler dâhil olmak üzere elde edilen kanıtların değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olabilir.
273. Uygulamada, kanıt toplama süreci yinelenen bir süreçtir ve denetim boyunca yeni bilgiler ortaya çıktıkça aşağıdaki hususlar tekrar gözden geçirilebilir.

- A. Risklerin değerlendirilmesi ve risklere karşılık verilmesi için hangi kanıtlara ihtiyaç duyulacağını belirlenmesi aşağıdakiler içerebilir:
- (a) Hangi yol(lar)la GDR bilgilerinde, dayanak denetim konusu uygun bir şekilde ölçülemez, değerlendirilemez, sunulamaz veya açıklanamaz (“yanlışlık türleri” veya “ne yanlış gidebilir”)? Ayrıca yönetim beyanlarının kullanılmasına için Bölüm 7’ye bakınız.
 - (b) Muhtemel bir yanlışlığın meydana gelmesine ne sebep olabilir- diğer bir ifadeyle bu türdeki bir “önemli yanlışlık” riskine ne sebep olabilir?
 - (c) İşletme, GDR bilgilerindeki “önemli yanlışlık” riskini, bu tür bir yanlışlığın muhtemel neden(ler)ini dikkate alarak nasıl yönetir ve azaltır? Örneğin, muhtemel nedenlerini göz önünde bulundurarak yanlışlıkları önlemek veya tespit edip düzeltmek için hangi yönetim ve gözetim yapılarının, sistemlerinin, süreçlerinin ve kontrollerinin mevcut olduğu. Bölüm 6, denetime konu bilgilerinin hazırlanmasında kullanılan sürecin veya hazırlanmasına ilişkin iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik rehberlik sağlar.
 - (d) İşletmenin iç denetim fonksiyonu mevcut mudur ve varsa denetime konu bilgilerle ilgili hangi çalışmaları yürütmüştür ve bulguları nelerdir? Bu bulgular, risk değerlendirmesini nasıl etkiler (bkz: GDS 3000, 45(b) paragrafı)?
 - (e) Yönetim, risk değerlendirmesini veya muhtemel yanlışlık alanlarının belirlenmesini etkileyen herhangi bir gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen kasıtlı yanlışlıktan ya da mevzuata aykırılıktan haberdar mıdır?
 - (f) Belirli bir denetim ve alınacak karar bağlamında, kanıtların ne kadar kesin, ayrıntılı ve kapsamlı olması gerektiği. Örneğin, GDR bilgisinin kesin ölçüm veya değerlendirme yapabilmesi durumunda, kanıtın GDR bilgisinin tahmine ve belirsizliğe tabi olduğundan daha kesin olması muhtemeldir.
 - (g) İhtiyaç duyulan kanıt, bir yerden faaliyet gösteren bir işletme veya birden çok yerden faaliyet gösteren bir işletme veya bir tedarik zinciri (yukarı yönlü , aşağı yönlü veya her ikisi) hakkındaki denetime konu bilgilerle mi ilgilidir?

274. Denetçi hangi kanıtlara ihtiyaç duyabileceğini belirledikten sonra, mevcut kanıt kaynaklarını ve kaynağın özelliklerinin kanıtın ikna ediciliğini nasıl etkilediğini ve uygulanabilecek güvence prosedürlerinin niteliğini değerlendirebilir.

B. Hangi kanıtların mevcut olduğunu belirlerken dikkate alınması gereken hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Kanıt; dijital, yazılı veya sözlü biçimde mi, belirli bir tarihe veya belli bir döneme mi ilişkin, dış bilgi kaynağından (ayrıca Bkz.: 277'nci paragraf) mı elde edildiği veya işletmenin defter ve kayıtlarına sistematik olarak kaydedilerek işletmede mi oluşturulduğu, kontrollerin işleyişi ile mi ilgili veya maddi doğrulama prosedürleri niteliğinde midir ve ne kadar güvenilirlidir?
- (b) İhtiyaç duyulan kanıtın bir tedarik zinciri (yukarı yönlü, aşağı yönlü veya her ikisi) hakkındaki denetime konu bilgilerle ilgili olması durumunda, bu durum yeterli ve uygun kanıt elde etme kabiliyetini nasıl etkiler?
- (c) Kanıtın ne kadar ihtiyaca uygun ve güvenilir olması gerekir ve mevcut kaynaklardan elde edilen kanıtlar bu düzeyde ihtiyaca uygun ve güvenilir midir? Kanıt güvenilir değilse, alternatif kanıt kaynakları veya uygulanabilecek ilave prosedürler var mı?

275. Belirli bir prosedürün amacı, denetçi tarafından uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını da etkileyebilir.

C. Yeterli ve uygun kanıt elde etmek için prosedürleri tasarlar ve uygularken dikkate alınması gereken hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- (a) Prosedür uygulanarak neye ulaşılabilecek? Prosedür örneğin, denetime konu bilgileri etkileyen bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine veya denetime konu bilgilerin tam olup olmadığına ilişkin mi kanıt sağlayacak? Prosedürün amacı, prosedürün "yönünü" etkileyebilir. Örneğin prosedürün, raporlanan GDR bilgisinden başka bir kaynağa uygulanıp uygulanmadığı (gerçekleşme) veya diğer kaynaktan raporlanan GDR bilgisine uygulanıp uygulanmadığı (tamlik).
- (b) Bir araya getirme riski ve performans önemliliği, prosedürün tasarlanması veya uygulanmasıyla ilgili dikkate alınan bir husus mudur (Bkz.: 279-287'nci paragrafları)?
- (c) Kanıt, ne kadar ve hangi mevcut kaynaktan elde edilmesi gerekir? Örneğin, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riskinin yüksek olduğu durumlarda veya mevcut her bir kaynağın tek başına yeterli olmamakla birlikte bir miktar kanıt sağlaması durumunda denetçi, değerlendirilmiş "önemli yanlışlık" riskinin düşük olduğu duruma göre daha fazla kanıt elde etmeye veya birden fazla erişilebilir kaynaktan kanıt elde etmeye çalışabilir.
- (d) Prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı nedir ve bunlar, herhangi bir denetçinin faydalandığı uzman dâhil denetim ekibinde ihtiyaç duyulan kaynakları nasıl etkileyebilir (ayrıca Bkz.: Bölüm 1)?

276. Kanıt toplama prosedürlerini uyguladıktan sonra denetçi, güvence sonucunu⁶ desteklemek için kanıtların niceliğini ve niteliğini, dolayısıyla yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken mesleki şüpheciliği uygular ve mesleki muhakemede bulunur. İlave rehberlik için GDS 3000'in A146-A157 paragraflarına bakınız.

⁶ Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve, 66 ncı paragraf

- D. *Elde edilen kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken dikkate alınması gereken hususlar aşağıdakileri içerebilir:*
- (a) Planlanan kanıtlar elde edilebildi mi?
 - (b) Beklenenden farklı veya elde edilen diğer kanıtlarla çelişkili veya tutarsız yeni bir bilgi ortaya çıktı mı? Böyle ise, planlanan prosedürlerin uygunluğu yeni bilgiler çerçevesinde yeniden değerlendirildi mi?
 - (c) Farklı kaynaklardan elde edilen kanıtlar tarafsız bir şekilde değerlendirildi mi?
 - (d) Daha fazla kanıt ihtiyacı var mı, bu kanıtlar nasıl elde edilecek?
 - (e) Zor mesleki muhakemeler uygun şekilde gözden geçirildi mi, gerekli durumlarda zor veya tartışmalı konularda uygun istişareler yapıldı mı?
 - (f) Düzeltilmemiş yanlışlıkların denetime konu bilgiler üzerindeki etkisi, bireysel ve kümülatif, nicel ve nitel olarak değerlendirildi mi? Yanlışlıkların önemliliği hakkında rehberlik için Bölüm 9'a ve niteliksel ve gelecek odaklı bilgiler bağlamında ayrıca Bölüm 10 ve Bölüm 11'e bakınız.
 - (g) Kanıt, yüksek derecede kesinlik ile doğrulanamayan bilgileri temsil ediyorsa, raporlanan bilgilerin seçildiği aralık uygun mudur?
 - (h) Bilanço tarihinden sonraki olaylar ve varsa bu olayların güvence denetimi üzerindeki etkileri değerlendirildi mi?

Dış Bilgi Kaynakları

277. 264'üncü paragrafta da ele alındığı üzere, GDR raporlaması, işletme dışındaki kaynaklardan elde edilen bilgileri içerebilir. Bu durum, mesleki şüphecilğin uygulanmasını ve mesleki muhakemede bulunulmasını etkileyen bir unsurdur (Bkz.: Bölüm 2). Dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini değerlendirilirken önemli olabilecek unsurların arasında diğer hususların yanı sıra aşağıdakiler yer alır:

- (a) Raporlayan işletmenin, işletme ile dış bilgi kaynakları arasındaki ilişkiler yoluyla elde edilen GDR bilgilerini etkileme kabiliyeti; örneğin bir işletme, tedarik zinciri boyunca hangi bilgilerin rapor edileceğini sözleşme yükümlülükleri yoluyla etkileyebilir;
- (b) İşletmenin, elde edilen ve GDR raporlamasında kullanılan bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini ele almak için kontrollerinin mevcut olup olmadığı;
- (c) Bilginin rutin olarak güvenilir bilgi sağlama siciline sahip bir kaynak tarafından sağlanıp sağlanmadığı dâhil, GDR bilgileriyle ilgili olarak dış bilgi kaynağının söz konusu bilgiye ilişkin yetkinlik ve itibarı;
- (d) Dış bilgi kaynağı tarafından kullanılan bilgilerin bir dayanak olarak açıklanıp açıklanmadığı ve bu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan yöntemler; örneğin, bir fiyatlandırma kuruluşu, fiyatlandırma verilerini derleyebilir ve bir dış piyasa fiyatını rapor edebilir, ancak bilgilerin esas kaynağında nasıl hazırlandığını kontrol edemez;
- (e) Bilginin, mevcut kullanım şeklinin kullanım için uygun olup olmadığı ve geçerli çerçeveler ve kıstasları dikkate alarak geliştirilip geliştirilmediği veya dayanak kuruluşlar tarafından tutarlı bir şekilde hazırlanan bilgilerin kullanılıp kullanılmadığı. Örneğin, derecelendirme kuruluşları; şirketlerin ÇSY derecelendirmelerini yayımlayabilir, ancak bu şirketler aralarında tutarlı bir

dayanağa göre hazırlanmamış bilgileri kullanıyor olabilir veya gerçek şirket bilgilerinin yokluğunda modeller kullanmış olabilir;

- (f) Dış bilgi kaynağının niteliği ve yetkisi/otoritesi. Kamuya bilgi sağlama yetkisine sahip bir merkez bankası veya bir devlet kurumu belirli bilgi türleri için bir otorite olması muhtemeldir. Örneğin, Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli (IPCC) genellikle iklimle ilgili senaryolarda yetkili bir kaynak olarak kabul edilir;
- (g) Dış bilgi kaynağından elde edilen bilginin, yönetim veya denetçi tarafından kullanılma amacına benzer bir amaç için ihtiyaca uygunluğu ve/veya güvenilirliğine yönelik olarak kullanıcıların genel piyasa kabulüne ilişkin kanıtlar;
- (h) Kullanılan bilgilerle çelişebilecek alternatif bilgiler, örneğin mevcut dış bilgiler benzer başka kaynaklara sahip olabilir; benzer kaynaklar çok farklı bilgi aralıkları bildirdiğinde, bu durum denetçi için şüphe doğurabilir.

Diğer Bilgiler

278. GDS 3000'in 62'nci paragrafı uyarınca denetçinin, denetime konu bilgiler ile diğer bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıkları belirlemek için GDR raporundaki "diğer bilgilerin" tümünü incelemesi gerekir. "Diğer bilgilerde" önemli bir tutarsızlık veya önemli bir yanlış izah tespit edilirse, denetçinin bu durumu hazırlayanlarla görüşmesi ve ilave uygun adımlar atması gerekebilir. "Diğer bilgiler" GDR güvence denetimi kapsamında denetime konu bilgiler dışında bir GDR raporundaki her türlü bilgiyi içerir. Hem niteliksel hem de niceliksel bilgileri içeren bir GDR raporu bağlamındaki "diğer bilgiler" hakkında ilave rehberlik için, Bölüm 10'a bakınız.

GDR Güvence Denetiminde Bir Araya Getirme Riskinin Ele Alınması

Bir Araya Getirme Riskinin Niteliği ile Prosedürlerin Tasarlanması ve Uygulanmasında Ortaya Çıkma Şekli

- 279. Bir GDR güvence denetiminde prosedürlerin tasarlanması ve uygulanmasında, bir araya getirme riski bulunur. Bu risk, düzeltilmemiş veya tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının önemliliği aşma ihtimalidir.
- 280. Denetime konu bilgiler; kıstasların uygulanması amacıyla hazırlayanlar tarafından ya da güvence prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması amacıyla denetçi tarafından parçalara (alt bölümlere) ayrılması nedeniyle bir araya getirme riski ortaya çıkar.

ÖRNEK

Bir işletme, dört üretim tesisi için GDR bilgilerini raporlamaktadır. GDR'nin dayanak denetim konusunun ve GDR bilgilerinin raporlanması sürecinin yönetimi, kıstas olarak grup GDR raporlama kılavuzunu kullanarak raporlama yapan üretim tesisi yöneticilerine verilmiştir. İşletmenin GDR bilgilerine yönelik genel önemlilik seviyesi 5.000 birim olarak belirlenirken üretim tesisi düzeyinde şu şekildedir: Üretim tesisi A: 2.000 birim, Üretim tesisi B: 400 birim, Üretim tesisi C: 850 birim, Üretim tesisi D: 1.750 birim.

GDR bilgilerindeki yanlışlıklar, üretim tesislerinin her birinde şu şekilde tespit edilmiştir: Üretim tesisi A: 930 birim, Üretim tesisi B: 385 birim, Üretim tesisi C: 740 birim, Üretim tesisi D: 2.960 birim. Bu yanlışlıkların her biri münferit olarak, 5.000 birimin çok altındadır. A, B ve C üretim tesisi için yanlışlıklar, üretim tesisi önemliliğinin altındadır. Bununla birlikte bir araya getirildiğinde dört üretim tesisinin yanlışlık toplamı, işletme için belirlenen 5.000 birim genel önemliliği aşmaktadır. Bu durum, GDR bilgilerinin bir bütün olarak önemli yanlışlık içermesine neden olacaktır.



281. 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 (Bkz.: GDS 3000, A98 paragrafı).
282. Yanlışlıkların önemli olup olmadığının değerlendirilmesi amacıyla birbirleriyle birlikte ele alındığında, tespit edilen yanlışlıkların toplam öneminin dikkate alınması gerekir. Bazı durumlarda denetçi, bir araya getirme riskinin düşük olduğunu değerlendirebilir. Örneğin, bir işletme aralarında hiçbir ilişkisi olmayan ayrı metriklerle ilişkin raporlama yapıyor ve güvence istiyorsa, bir araya getirme riski farklı metrikler arasında çok düşük olabilir veya hiç olmayabilir.

Güvence Prosedürlerinin Tasarlanması ve Uygulanmasında Bir Araya Getirme Riskinin Azaltılması

283. GDS 3000'in 51'inci paragrafı denetçinin, bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışında denetim boyunca belirlenen düzeltilmemiş yanlışlıkları biriktirmesini gerektirirken 65'inci paragrafı, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığı konusunu değerlendirmesini gerektirir.
284. Performans önemliliği, dayanak denetim konusunun parçalara ayrılmış olması durumunda güvence prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında bir araya getirme riskinin azaltılması amacıyla denetçi tarafından kullanılabilir bir yaklaşımdır.
285. "Performans önemliliği" kavramı yer almamasına rağmen performans önemliliği GDS 3000'in A98 paragrafında ele alınmıştır. Performans önemliliği, toplu olarak denetime konu bilgiler için nicel önemlilikten daha düşük bir nicel eşik tutarına yaklaşan yanlışlıkların belirlenmesine yönelik prosedürlerin tasarlanmasını ve uygulanmasını içerir. Bir araya getirilen riskleri uygun bir seviyeye indirmek amacıyla belirlenir.
286. Prosedürleri uygularken performans önemliliğinin kullanılması, prosedürlerin nicel bağlamda münferit olarak önemli değerlendirilmeyen yanlışlıkların belirlenmesiyle sonuçlanacağı ihtimalini artırır.
287. Performans önemliliği, yanlışlıkların önemini etkileyebilecek nitel unsurlar nedeniyle önemli olabilecek yanlışlıkları tek başına veya esas olarak ele almaz. BDS 320⁷ sadece nitelikleri sebebiyle önemli olabilecek yanlışlıkların tamamını tespit edecek denetim prosedürlerinin

⁷ BDS 320 Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik, 6 ncı paragraf

tasarlanmasının mümkün olmadığını belirtir. Ancak mümkün olduğu ölçüde, nitel unsurlar nedeniyle tek başına veya esas olarak önemli olan yanlışlık ihtimalini artıracak prosedürlerin tasarlanması aynı zamanda denetçiye, bir araya getirme riskinin azaltılmasında yardımcı olabilir. Bölüm 9, yanlışlıkların önemliliğininin değerlendirilmesine ilişkin rehberlik sağlar.

Bölüm 9: Yanlışlıkların Önemliliğinin Değerlendirilmesi

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

288. Bu bölüm, GDS 3000'in 44'ncü ve 51'inci paragraflarındaki hükümlerin ele alınmasına ve özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin rehberlik sağlar:
- (a) Yanlışlıkların belirlenmesinde nicel ve nitel hususlar;
 - (b) GDR güvence denetiminin yürütülmesi sırasında yanlışlıkların tespit edilmesi durumunda denetçinin sorumlulukları;
 - (c) Yanlışlıkların nasıl biriktirileceği ve
 - (d) Yapısal değişkenlik veya belirsizliğe tabi denetime konu bilgilerde ortaya çıkanlar dâhil olmak üzere, yanlışlıkların önemliliğini değerlendirirken denetçinin dikkate alacağı muhtemel hususlar.
289. Bu bölüm GDR güvence denetimin planlanmasındaki hususları veya performans önemliliğine ilişkin hususları ele almaz. Bu hususlar Bölüm 8'in 279-287'nci paragraflarında ele alınmaktadır. Bölüm 10, nitel yanlışlıklara ilişkin hususlara ve Bölüm 11 gelecek odaklı bilgilerdeki yanlışlıklara ilişkin hususlara yönelik ilave rehberlik sağlar.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

290. GDR raporunun hedef kullanıcıları, farklı bilgi ihtiyaçları ve karar alma süreçlerini etkileyebilecek farklı değerlendirmeleriyle çeşitlilik gösterir.
291. Bir GDR denetiminde denetime konu bilgiler, GDR raporunun tümünü veya belirli göstergeler gibi bir parçasını veya parçalarını oluşturabilir.
292. Bir GDR raporunun dayanak denetim konusunun niteliği çeşitlilik gösterebilir, denetime konu bilgiler nicel terimlerle ölçülebilir ve sunulabilir veya nitel (anlatıcı veya tanımlayıcı) terimlerle veya şema, grafik, şekil, görsel veya benzer formlar (Bkz.: Rehberin Giriş bölümü) gibi diğer formlarda değerlendirilebilir ve sunulabilir ve kesin olarak ölçülebilir veya değişken derecelerde ölçüm veya değerlendirme belirsizliklerine tabi olabilir.
293. Bu unsurlar, denetim şartlarında neyin önemli olabileceğinin belirlenmesinde ve GDR raporunun bir bütün olarak ele alındığında GDR güvence denetimi kapsamındaki bölümlerine ilişkin belirlenen yanlışlıkların etkisinin değerlendirilmesinde denetçiye zorluklar çıkarabilir.

Yanlışlıkların Belirlenmesi

294. GDR güvence denetimi sırasında denetçi, GDR bilgilerinde bir yanlışlık tespit ederse, yanlışlığın önemli olup olmadığına ilişkin bir muhakemede bulunması gerekir.

Kullanıcıların Bakış Açısından Değerlendirilen Önemlilik

295. Denetçinin güvence sonucu, denetime konu bilgilerin geçerli kıstaslara göre "tüm önemli yönleriyle" hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak belirtilir. GDR Çerçevesi (geçerli kıstaslar) önemliliği tanımlamadığı veya açıklamadığı sürece GDS 3000, eksiklikler dâhil yanlışlıkların münferit veya kümülatif, denetime konu bilgilere dayanarak alınan hedef kullanıcıların ilgili kararlarını etkilemesinin makul bir şekilde beklenebilmesi durumunda, önemli olarak kabul edildiğine dair bir referans çerçevesi sağlar. Yanlışlıklar kasıtlı veya kasıtsız, nitel veya nicel olabilir.
296. Önemlilik, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına dayalı olduğundan -aynı hedef kullanıcılara ve aynı amaca yönelik olarak- makul bir güvence denetimi için önemliliğin sınırlı bir güvence

denetimiyle aynı olduğu durumlar dâhil GDS 3000'in A92-A100 paragrafları önemliliğe ilişkin hususlara yönelik rehberlik sağlar.

297. GDR güvence sözleşmelerinde, hedef kullanıcılar ve bu kullanıcıların denetime konu bilgilere dayalı olarak aldıkları karar türleri büyük ölçüde değişiklik gösterebilir. Güvence raporunu okuyacak başka kişiler de olabilir, ancak özellikle çok sayıda insanın rapora ulaşabildiği durumlarda denetçi, güvence raporundan faydalanacak tüm kişileri belirleyemeyebilir (ayrıca Bkz.: Bölüm 3). GDS 3000'in A16 paragrafı, böyle bir durumda hedef kullanıcıların önemli ve ortak menfaatlere sahip büyük paydaşlarla sınırlandırılabilceği konusunda rehberlik sağlar.
298. Bununla birlikte geçerli kıstaslar; hazırlayanların, kullanıcıların "alt grupları" arasında farklı bilgi ihtiyaçlarının değerlendirilmesini gerektiriyorsa, bu alt gruplar hedef kullanıcılarıdır. Uygulanabilirlik açısından bu husus, bir alt grubun diğer alt gruplardan daha yüksek bir yanlılık toleransına sahip olması ve tüm alt grupların aynı denetime konu bilgiyle ilgilenmesi durumunda, önemliliğin yanlılığa karşı en düşük toleransa sahip alt grubun eşliğinde değerlendirilmesinin gerekebileceği anlamına gelir.

Nicel Önemliliğe İlişkin Hususlar

299. Denetime konu bilginin nicel parçaları için (örneğin sayısal terimlerle ifade edilen bir kilit performans göstergesi), önemliliğe ilişkin alınacak kararlarının başlangıç noktası, denetimin planlanması aşamasında önemliliğe ilişkin eşiklerin belirlenmesi olabilir. Bu husus genellikle, rapor edilen metriğe veya denetime konu bilgiyle ilgili seçilen bir kıyaslama noktasına bir yüzde⁸ uygulamak suretiyle yapılabilir. GDR çerçevesinin önemlilik için bir yüzde eşığı belirtmesi durumunda bu durum, denetim için önemliliğin belirlenmesinde denetçiye bir referans çerçevesi sağlar.
300. Denetime konu bilginin, bileşen yönleri olmaksızın ayrı bir gösterge olması durumunda denetçi, bir bütün olarak raporlanan göstergeye doğrudan bir yüzde (örneğin göstergenin "ölçülmüş su tüketimi" olarak raporlanması durumunda, raporlanan ölçülmüş su tüketiminin bir yüzdesi) uygulayabilir. Önemlilik; denetime konu bilginin, göstergeleri birlikte değerlendirmek amacıyla bir dayanak oluşturan çok az ortak noktaya sahip bir dizi farklı göstergelyi içermesi durumunda, her bir göstergeyle ilgili olarak ayrı değerlendirilebilir (örneğin, topluluk projelerine yapılan yatırımın % x'i (saat veya \$ cinsinden), tüketilen enerjinin % y'si (kWh cinsinden) veya rehabilite edilen arazinin % z'si (hektar cinsinden)).

Nitel Önemliliğe İlişkin Hususlar

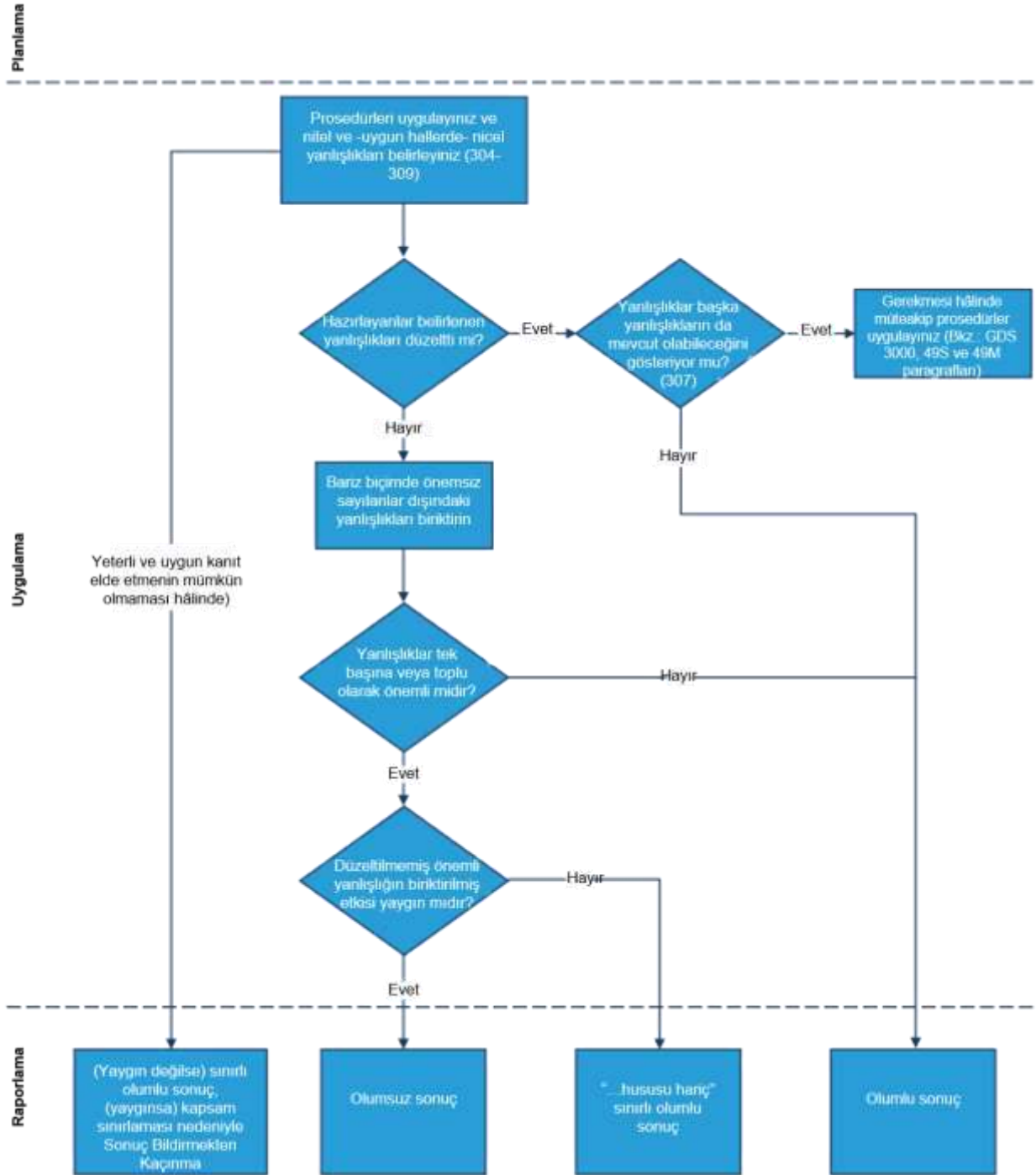
301. Önemlilik, nicel hususların yanı sıra nitel hususları içerir. Nicel önemlilik eşığı, bir kalemin önemli olup olmayacağına ilişkin bir ön karar vermek için yararlıdır. Nicel eşikten daha küçük tutarlara ilişkin yanlılıklar, raporlanan denetime konu bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir. Örneğin, bir hatanın işletmenin mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamasını engellemesi durumunda, nicel hata nicel eşikten daha küçük olsa bile söz konusu hata önemli olarak kabul edilebilir.
302. Denetime konu bilgilerin tüm yönleri önemliliğe ilişkin aynı hususları içermez. Denetime konu bilgilerinin farklı yönleri için, aynı hedef kullanıcılar farklı bilgi ihtiyaçlarına ve yanlılıklar için farklı eşiklere sahip olabilirler. Nitel unsurların değerlendirilmesi, denetçinin, hedef kullanıcılar için daha önemli olabilecek denetime konu bilgilerin yönlerini belirlemesine yardımcı olabilir.
303. Denetçinin önemliliğe ilişkin değerlendirmesi mesleki muhakemede bulunmasını gerektiren bir konudur ve bu muhakeme denetçinin hedef kullanıcıların grup olarak ortak bilgiye olan

⁸ Bunun uygun olmayacağı, sayının genellikle çok küçük olabileceği durumlar vardır (örneğin, ölümcül olayların sayısı).

ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir (Bkz.: GDS 3000, A94 paragrafı). Örneğin hedef kullanıcılar, gıda veya ilaç güvenliğine ilişkin bilgilere, tehlikeli olmayan atıkların geri dönüşümüne ilişkin bilgilerden daha fazla önem verebilirler. Bunun nedeni gıda veya ilaç üretimindeki zayıf güvenlik standartlarının, insan sağlığı için tehlikeli olmayan atıkların geri dönüştürülmemesinden daha ciddi sonuçlara sahip olmasıdır. Bu nedenle hedef kullanıcılar, tehlikeli olmayan atıkların geri dönüşümüne kıyasla gıda veya ilaç güvenliği ile ilgili bilgilerdeki yanlışlıklara karşı daha düşük eşliğe sahip olabilirler.

304. Nitel unsurların dikkate alınması denetime konu bilgilerinin sunum şekli açısından da önemli olabilir. Örneğin hazırlayanlar, denetime konu bilgileri grafik, şekil veya görseller şeklinde sunduğunda önemliliğe ilişkin muhakemeler, bir grafiğin x ve y eksenleri için farklı ölçekler kullanmanın önemli ölçüde yanlışlık veya yanıltıcı bilgilere neden olup olmayacağı gibi hususları içerebilir. Nitel önemliliğe ilişkin hususlarına yönelik daha fazla rehberlik Bölüm 10'da yer almaktadır. Ayrıca Bölüm 7'nin 258(e) ve (f) paragraflarına bakınız.
305. Hazırlayanların, belirlenen yanlışlıkların bir kısmını veya tamamını düzeltmemesi durumunda, denetçinin biriktirilmiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirmesi ve aşağıdaki hususları dikkate alması gerekebilir. Denetçi, hazırlayanların söz konusu düzeltmeleri yapmamasının gerekçeleri hakkında bir kanaate ulaşır ve hazırlayanların düzeltmeleri yapmak istememesinin nedenlerini ve denetimin şartlarında haklı olup olmadıklarını dikkatli bir şekilde değerlendirmeye ihtiyaç duyabilir. Aşağıda "Denetçinin Sorumlulukları" altındaki akış şeması, denetçinin değerlendirmelerini ve sorumluluklarını göstermektedir. Akış şemasında yer alan parantez içindeki referanslar aksi belirtilmedikçe bu bölümdeki paragraflara aittir.

Denetçinin Sorumlulukları



Şekil 11 – Belirlenen Yanlışlıklara Yönelik Denetçinin Sorumlulukları

306. Belirlenen yanlışlıklar münferit olarak değerlendirildikten sonra GDS 3000'in 51'inci paragrafı uyarınca denetçinin, bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındaki düzeltilmemiş yanlışlıkları biriktirmesi gerekir (aşağıdaki örneğe ve 307-310'uncu paragraflara bakınız). Denetçi ayrıca, belirlenen yanlışlıkların niteliğinin ve nedeninin veya nedenlerinin GDR bilgilerinin diğer bölümlerinde başka yanlışlıkların mevcut olabileceğini gösterip göstermediğini değerlendirebilir (ayrıca Bkz.: 311-314'üncü paragraflar).

ÖRNEK

Tüm ölçümlerde meydana gelse bile, niceliksel denetime konu bilgilerinin “yuvarlanmasını” etkilemeyecek kadar küçük bir yanlışlık belirli şartlarda (örneğin 100 birimin raporlanmasını 101 birime veya 3,15 birimin 3,16 birime değiştirilmesi durumu gibi) “bariz biçimde önemsiz” olarak kabul edilebilir.

Öte yandan, nicel olarak “bariz biçimde önemsiz” olsalar bile, aynı alanı etkileyen çok sayıda küçük yanlışlıklar, iç kontrollerdeki zayıflıkların veya ölçüm aracının yeniden kalibre edilmesi gerekebileceğinin bir göstergesi olabilir. Diğer bir ifadeyle, yanlışlıkların bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmayacağı değerlendirilirken akılda tutulması gereken nitel hususlar olabilir. Bir veya daha fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmayacağı konusunda herhangi bir belirsizlik mevcut olduğunda, yanlışlığın bariz biçimde önemsiz sayılmayacağı kabul edilir.



Yanlışlıkların Biriktirilmesi

307. Denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkları biriktirmesi gerekir. Böylece, söz konusu düzeltilmemiş yanlışlıklar, diğer düzeltilmemiş yanlışlıklarla birlikte değerlendirilebilecektir.
308. GDR güvence denetiminin kapsamının, her biri farklı bir dayanak denetim konusuyla ilişkili bir dizi gösterge veya kilit performans göstergesi olması durumunda denetçi, (i) hedef kullanıcıların, her bir farklı göstergede yanlışlıklar için farklı eşiklere sahip olabileceği ve (ii) yanlışlıkları biriktirmek için ortak bir dayanak olmayabileceğinden, yanlışlıkların önemliliğini her farklı gösterge (denetime konu bilgilerin yönü) için ayrı değerlendirebilir (ayrıca Bkz.: 299 ve 300'üncü paragraflar).

ÖRNEK

Bir işletmenin sürdürülebilirlik raporu, sera gazı emisyonları, su tüketimi, tehlikeli ve tehlikesiz atıklar, çalışanların işle ilgili uğradığı kazalar ve hastalıklar ve toplum yatırımlarına ilişkin denetime konu bilgileri içermektedir. Bu dayanak denetim konularının her birinin, kullanıcıların kararlarını farklı şekillerde ve farklı eşiklerde etkilemesi muhtemeldir. Kullanıcıların tehlikeli olmayan, parçalanabilir atıklar için yanlışlık toleransının, radyoaktif veya diğer tehlikeli atıklar için belirlenen toleranstan daha yüksek olması muhtemeldir. Bu nedenle tehlikeli atıklara ve tehlikeli olmayan atıklara ilişkin yanlışlıkları biriktirmek makul bir dayanak teşkil etmeyebilir.



309. Denetçi, tek başına ele alındığında GDR raporunun her bir unsuru önemli yanlışlık içermese bile bir bütün olarak GDR raporunun yanlışlık içerip içermediğini değerlendirebilir. Bu durum örneğin, genel mesaj yanıltıcı veya taraflı olduğunda ya da denetime konu bilginin taahhüt edilenden daha fazla veya daha az öncelikli olarak sunulması durumunda meydana gelebilir.
310. GDS 3000'in 65'inci paragrafı denetçinin, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığı dâhil olmak üzere, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında bir sonuca ulaşmasını gerektirir. Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesi durumunda denetçi, GDS 3000'in 74-77 nci paragraflarında yer alan hükümleri uygular.

Belirlenen Yanlışlıkların Etkilerinin Değerlendirilmesi

Hile Kaynaklı Yanlışlıkların Etkisi

311. Bir işletme tarafından GDR bilgilerine ilişkin yapılan raporlama, finansal raporlama gibi daha fazla tecrübeye sahip olunan diğer raporlama alanları ile aynı seviyede geliştirilmediği takdirde,

kontroller görece daha az olgun, yönetim daha sınırlı ve geçerli kıstaslar daha dar kapsamlı olabilir. Bu gibi unsurlar, özellikle kamuya açıklanmış hedeflere uymaya yönelik baskılar mevcut olduğunda hile riskini arttırabilir.

312. GDR raporundaki hile kaynaklı yanlışlıklar, aşağıdaki gibi hususlarla ilişkili olabilir:

- (a) Cezalardan veya para cezalarından kaçınmak amacıyla GDR bilgilerinin yanlış açıklanması, potansiyel olarak agresif veya aşırı iyimser iç veya dış hedefler, kasıtlı olarak yanlış veya yanıltıcı ürün ya da kurumsal kamu açıklamaları veya iddiaları.
- (b) Performans ödülü veya ücretlerin sonucunu etkilemek için performans veya ücret teşvikleriyle ilgili GDR bilgilerinin kasıtlı bir şekilde taraflı olarak raporlanması.

313. Denetçi:

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin denetimle ilgili olma düzeyini değerlendirebilir (Bkz.: GDS 3000, A86 paragrafı);
- Biriktirilmiş yanlışlıkların değerlendirilmesi dâhil denetim boyunca, hile kaynaklı yanlışlıkların meydana gelme olasılığına karşı dikkatli olabilir ve
- Denetime konu bilgilerde hile kaynaklı önemli yanlışlıklar olabileceğine ilişkin göstergelerin mevcut olması hâlinde uygun işleri yapar.

Denetçinin, İşletmenin İç Kontrol Sistemine Dair Kanaatine Etkisi

314. Makul güvence denetimleri için denetçi, biriktirilmiş yanlışlıkların kontrol eksiklikleri ile ilişkili olup olmadığını da değerlendirmek isteyebilir. Denetçi özellikle biriktirilmiş yanlışlıkların niteliğinin veya kapsamının, denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili işletmenin iç kontrol sistemine dair kanaatini değiştirmesine neden olup olmadığını değerlendirebilir (Bkz.: GDS 3000, 47M paragrafı). Ayrıca, Ek 3 *Sınırlı ve Makul Güvence Denetimleri – GDR Örnek Tablosu'*na bakınız.

Önemliliğe İlişkin Diğer Hususlar

315. 316-318 paragrafları, önemlilik değerlendirilirken uygun olabilecek denetçi değerlendirmelerine ilişkin hususları ortaya koymaktadır. Bu paragraflar bir yanlışlığın önemli olup olmadığını değerlendirirken denetçiye yardımcı olabilecek hususlara ilişkin örnekler sağlar. Denetime konu bilgiler yanlışlık içermiyorsa denetçi, hedef kullanıcıların farklı bir karar almalarının makul düzeyde ne ölçüde beklenebileceğini dikkate alır. Aşağıdaki hususlar ayrıntılı değildir. Sonuç olarak, belirli koşullara dayalı bir sonuca varmak için mesleki muhakemeye başvurulması gerekecektir.

316. Önemlilik, nitel ve -uygun hallerde- nicel unsurlar bağlamında değerlendirilir. Bir yanlışlığın önemli olma ihtimalinin daha yüksek olduğunu gösterebilecek nitel unsurlar şunları içerir:

Dayanak denetim konusu

- (a) Yanlışlık içeren denetime konu bilgiler, dayanak denetim konusunun önemli olduğu belirlenen bir yönü ile ilgilidir.

Dış faktörler

- (b) Yanlışlık içeren bilgiler, özellikle mevzuata aykırılığın sonucunun ciddi olduğu durumlarda, mevzuata aykırılıkla ilgilidir.

ÖRNEK

Büyük bir para cezası gerektiren önemli bir düzenlemeye aykırılığın, bazı kullanıcılar açısından ciddi bir cezanın olmadığı duruma göre daha önemli olması muhtemeldir.

Örneğin, bir işletmenin, tehlikeli atıkların yok edilmesi ile ilgili çevresel düzenlemeleri ihlal etmesinden etkilenen yerel topluluklar gibi diğer kullanıcılar, cezanın büyüklüğünden ziyade, düzenlemelerin ihlalinin sağlıklarını veya refahlarını tehlikeye atıp atmadığı ile ilgilenebilirler.



- (c) Yanlırlık içeren bilgiler, işletmenin paydaşlarının büyük bir kısmı üzerinde etkileri olan dayanak denetim konusuyla ilgilidir. Bununla birlikte dayanak denetim konusunun az sayıda paydaş için etkileri olduğu, buna rağmen önemli olabileceği durumlar da mevcut olabilir.

ÖRNEK

Bir işletmenin faaliyetleri nedeniyle atık su kaynaklarının radyoaktif kirliliğinden etkilenen küçük bir topluluk, işletme ve diğer paydaşları üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek toplu dava açabilir.

Denetime konu bilginin niteliği

- (d) Hedef kullanıcılar tarafından kullanıldığı bilinen, işletmeyi emsalleriyle karşılaştırmak için yaygın olarak kullanılabilme ihtimali olan, yanlırlık içeren kilit performans göstergesidir.
- (e) Hatanın büyüklüğünün gerçek sonuç ile hedef arasındaki farkla karşılaştırılabilir olduğu bir hedef veya eşik ile ilgili bilgi raporlama performansındadır.

ÖRNEK

Bir İcra Kurulu Başkanının ikramiyesini belirleyen performans hedeflerinden biri, %75 veya daha yüksek bir müşteri memnuniyet puanı elde etmektir. Raporlanan memnuniyet puanı %77 dir. Ancak bu puanın, yüzde 3 fazla gösterildiği tespit edilmiştir. Bu durum hedefe ulaşamadığı anlamına gelmektedir. Bu şartlarda söz konusu yanlırlığın önemli olması muhtemeldir.

Ancak hedefin %90 olarak belirlenmiş olması durumunda, puan yanlırlık olmasa bile hedefe ulaşıldığına ilişkin bir raporlama yapılmadığından yanlırlığın önemsiz olduğu değerlendirilebilir.



- (f) Yanlırlık içeren bilgiler, önceki dönemde raporlanan pozisyonda önemli bir değişiklik veya tersine dönen bir eğilimi bildirmektedir.

Sunum

- (g) Denetime konu bilgilerin yanlırlık olması kaynaklanan sunuma ilişkin yanlırlıklardır ve kullanılan ifadeler çok farklı şekillerde yorumlanabilecek şekilde netlikten yoksundur. Bu nedenle hedef kullanıcılar, yorumlarına bağlı olarak farklı kararlar verebilirler.

Hazırlayanların davranışları

- (h) Yanlırlıklar, hazırlayanlar tarafından yanıltmak amacıyla kasıtlı bir eylemin sonucu olarak ortaya çıkar.

- (i) Hazırlayanlar, önemsiz olarak değerlendirdikleri nedenler dışındaki nedenlerle yanlışlıkları düzeltmek konusunda isteksizdirler.
- (j) Hazırlayanlar, bir yanlışlığın önemsiz olduğunu ileri sürebilirler ancak denetçi aynı fikirde değildir.
317. 316'ncı paragrafta örnek olarak listelenen hususların çoğu, hem niceliksel hem de niteliksel bilgiler için geçerli olabilir. Niceliksel bilgiler için önemlilik eşiklerinin değerlendirilmesinde, bir popülasyona ilişkin örneklem kullanılarak prosedürlerin uygulanmasında tolerans gösterilebilir yanlışlık seviyesi dâhil, performans önemlilik düzeyini etkileyen unsurlar (performans önemliliğine ilişkin rehberlik için Bölüm 8'e bakınız) kullanılabilir. Niteliksel bilgiler için ise, unsurlar benzer şekilde hedef kullanıcıların karar alma süreçlerinin bu tür bir yanlışlığa ilişkin hassasiyet seviyesine dayanarak bir yanlışlığın önemli olup olmadığına karar vermesinde denetçiye yardımcı olur.
318. Önemliliğe ilişkin bir muhakemede bulunmadan önce bağlamın bilinmesi önemli olabilir (örneğin, açıklamaların amacı veya hedefine ve kıstasların dayanak denetim konusunu nasıl ölçmeyi amaçladığına ilişkin anlayış edinmede). Böylelikle denetçi açıklamanın; (i) Amaçla tutarlı olup olmadığını ve (ii) Açık ve anlaşılır olup olmadığını değerlendirebilir.

Ölçüm veya Değerlendirme Belirsizliği

319. Ölçüm veya değerlendirme belirsizliği denetime konu bilgilerde yapısal değişkenlik olduğu anlamına geldiğinde, bu durum önemliliğe ilişkin hususları etkilemez. Daha yüksek ölçüm veya değerlendirme belirsizliği de yanlışlık riskinin artmasına yol açmayabilir.
320. Yapısal değişkenliğe sahip denetime konu bilgilerin, kıstasların gerektirdiği kadar kesin olması ve yapısal belirsizlik hakkında kıstasların gerektirdiği bilginin de açıklanması durumunda yeterince doğru olabilir. Destekleyici açıklamalar, hedef kullanıcıların belirsizliği anlamalarına yardımcı olmak için gerekli olan önemli bağlamı sağlayabilir. Destekleyici açıklamalar olmadan kıstaslar uygun olmayabilir ve dayanak denetim konusu unsuru uygun şekilde sunulmayabilir. Yapısal ölçüm belirsizliğine ilişkin bir örnek aşağıda yer almaktadır.

ÖRNEK

Bir işletme, X ton CO₂e yaydığını ve bu emisyonları CO₂e'de ayıran bir karbon ticareti programı aracılığıyla dengelediğini ve işletmeye takas edilebilir sertifika sağladığını raporlamıştır. Raporlanan emisyonların yapısında ±%5'lik ölçüm belirsizliği mevcutken, tutulan CO₂e'de ±%12'lik bir ölçüm belirsizliği bulunmaktadır.


Denetime konu bilgilerin iki yönü için ölçüm belirsizliği farklı olsa da, ilgili belirsizliklerin uygun şekilde açıklanması koşuluyla, işletmenin beyanı hedef kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamak için yeterince kesin olabilir.



321. Benzer şekilde, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında ve raporlanmasında yapısal değerlendirme belirsizliği olabilir.

ÖRNEK

Bir işletme, çalışanlarının sağlık ve güvenliğini ciddiye aldığını beyan etmektedir. İşletme; diğer hususların yanı sıra, çalışanların işletmenin tesislerinde zararlı gazlara maruz kalmaktan kaynaklanan işle ilgili hastalıklarını izlemekte ve raporlamaktadır. Dayanak denetim konusunun değerlendirilmesinde çok sayıda yapısal belirsizlik bulunabilir. Örneğin:


- Çalışanların mevcut temel sağlık koşulları veya yaşam tarzları, söz konusu zararlı gazlara maruz kalmaktan kaynaklanan hastalıklara karşı bu kişileri daha duyarlı hale getirebilir, ancak bunun ne ölçüde olabileceği belirsiz veya bilinemez olabilir.
- İzleme tesislerinde ölçülen zararlı gaz yoğunluğu, zararlı gazlara maruz kalma düzeyine eşdeğer olduğu varsayılabilir.
- İlişkinin doğrusal olduğu varsayılabilir, ancak altında bariz biçimde önemsiz sayılabilir bir etkinin olduğu yoğunluk eşikleri bulunabilir. 

Bu tür değerlendirme belirsizlikleri açıklanmadan, bilgilerin hedef kullanıcıları uygun olmayan sonuçlara varabilir.

322. Belirsizliklerin yapısal olmaması durumunda (başka bir ifadeyle, bilgi eksikliğinden veya kıstasların uygun şekilde uygulanmamasından kaynaklandığında) yanlışlıklara neden olabilir. Bunun nedeni, hazırlayanların, dayanak denetim konusunu ihtiyaca uygun olduğu kadar kesin seviyede ölçmek ve değerlendirmek için, mevcut bilgiyi kullanmaması olabilir.

ÖRNEK

Kıstaslar, işletme personelinin şirket gezilerinde uçtuğu mesafelerin uçak tipi (ticari veya özel) ile birlikte, işletmenin Kapsam 3 sera gazı emisyonlarının hesaplanmasında kullanılacağını belirtebilir.

Bununla birlikte işletme uçulan tam mesafeleri kullanmak yerine uçuşları uzun mesafeli veya kısa mesafeli (ticari veya özel uçaklarda) olarak sınıflandırmıştır ve her sınıftaki uçuş sayısına farklı ortalama mesafeler uygulayarak uçulan mesafeleri tahmin etmektedir. Belirsizlik yapısal değildir. Söz konusu belirsizlik daha ziyade, kıstası uygulamak için bir tahmin yapmaktan kaynaklanmaktadır. Tahmin yönteminin, kıstası doğru şekilde uygulamadığı ölçüde, bu durum bir tahmin hatasına neden olabilir ve tahmin hataları bir yanlışlıktır. 

Bölüm 10: Niteliksel GDR Bilgilerin Ele Alınması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

323. Bu bölüm, niteliksel GDR bilgilerinin niteliği ve niteliksel GDR bilgileri bağlamındaki belirli hususlar hakkında rehberlik sağlar. Bu hususlar aşağıda sıralanmıştır:
- Kıstasların uygunluğunun belirlenmesi;
 - Kanıt elde edilmesi;
 - Yanlılıkların değerlendirilmesi;
 - Diğer bilgilerle birlikte sunulması ve
 - Güvence raporundaki bildirimler.
324. Gelecek odaklı bilgiler Bölüm 11'de ayrı olarak ele alınırken, niteliksel ve gelecek odaklı bilgiler birbirini dışlayıcı değildir. Örneğin, niteliksel bilgi gelecek veya geçmiş odaklı olabilir. Bununla birlikte gelecek odaklı bilgi, nitel veya nicel terimlerle ifade edilebilir. Denetçi bu bölümdeki rehberliği, Bölüm 11'deki rehberlikle birlikte değerlendirmeyi faydalı bulabilir.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

325. Bu bölüm denetçilere, niteliksel GDR bilgilerine güvence verilirken yardımcı olabilir. GDR çerçeveleri ve kıstasları, niceliksel GDR bilgilerinin nasıl ölçüleceğine dair bir yönlendirme içerebilirken, niteliksel bilgilerin nasıl değerlendirileceği konusunda aynı seviyede bir yönlendirme içermeyebilir. Sonuç olarak bu tür niteliksel bilgiler, niceliksel GDR bilgilerine kıyasla hazırlayanların görüşlerini yansıtmaya ve bunlarla değişmeye daha fazla açık olabilir.
326. İşletmenin GDR bilgilerini hazırlama sürecinin, denetime konu bilgilerle ilgili veri ve bilgilerin toplanması zor olabileceği için, niteliksel denetime konu bilgilere yönelik kanıt elde etme bağlamında da bir takım zorluklar ortaya çıkabilir.
327. Denetime konu bilgileri hazırlama süreci ve -uygun hallerde- ilgili kontroller, hazırlayanlar için denetime konu bilgilere yönelik makul bir dayanak sağlamak amacıyla yeterli olsa da denetçiye, vardığı sonucu desteklemek için ihtiyaç duyulan kanıtları sağlamak açısından yeterli olmayabilir. Bu durumun, denetçinin planlanmış prosedürleri, niteliksel denetime konu bilgiler hakkında ihtiyaç duyulan kanıtları elde etme kabiliyeti ve güvence sonucu üzerinde etkileri olabilir.
328. Bazı durumlarda niteliksel bilgilerin sunulma şekli, GDR güvence denetimindeki denetime konu bilgilerin, "diğer bilgilerden" farklı şekilde tanımlanmasında zorluklara yol açabilir.

Niteliksel GDR Bilgilerinin Yapısı

329. Niteliksel GDR bilgisi, nicel terimler (sayılar) yerine nitel terimlerle ifade edilen denetime konu bilgidir. Bu tür sayısal olmayan bilgiler; örneğin, anlatıcı tarzındaki bilgiler, açıklamalar, sınıflandırmalar veya derecelendirmeler olabilir. Dayanak denetim konusunun bazı yönlerine ilişkin denetime konu bilgi öncelikle, nicel terimlerden ziyade nitel terimlerle ifade edilebilir. Dayanak denetim konusunun bir yönü öncelikle nicel terimlerle ifade edilse bile, denetime konu bilgilerin bu yönle ilgili diğer kısımları (ilgili açıklamalar gibi) nitel terimlerle ifade edilebilir. Örneğin, bazı destekleyici nicel açıklamalar bulunmasına rağmen, bir işletmenin üst yönetim yapısı, iş modeli, amaçları veya stratejik hedefleri nitel terimlerle belirtilebilir.
330. Niteliksel bilgiler, gömülü video veya ses kayıtları gibi çeşitli biçimlerde GDR raporunda sunulabilmesine rağmen, çoğunlukla yazılı kelimeler kullanılarak ifade edilir. Fakat, sayısal bilgiler kelimelerle de ifade edilebildiğinden, kelimeler her zaman sayısal olmayan bilgi değildir. Bilginin niceliksel olmasından ziyade niteliksel olması, sayısal olmayan yapısından kaynaklanır.

Bu bilgilerin, nicel ya da nitel bilgi olup olmadığına bakılmaksızın, hazırlayanların GDR güvence denetimine tabi GDR bilgilerine dâhil edilen bilgiler için makul bir dayanağa sahip olması gerekir. İhtiyaca uygun, tam, güvenilir, tarafsız ve anlaşılır kıstasların uygulanması, uygun kıstasların özelliklerini yansıtan niteliksel bilgilerle sonuçlanmalıdır.

331. Ancak, GDR bilgileri aşağıdaki bilgileri içerebilir:

- (a) Somut (doğrudan gözlemlenebilir veya başka bir şekilde kanıt toplama prosedürlerine tabi tutulabilir) veya
- (b) Yapısal olarak subjektif (doğrudan gözlemlenemez ve bunu raporlayanların görüşlerine göre değişkenlik gösterebilir).

Birincisi, uygun kıstasların uygulanmasından kaynaklanabilir veya kaynaklanmayabilir, ikincisi ise uygun kıstasların uygulanmasından kaynaklanmaz.

ÖRNEK

Somut niteliksel denetime konu bilgi örnekleri:

- “Yıl içinde icrai sorumluluğu olmayan yöneticilerden oluşan bir denetim komitesi kurulmuştur”.
- “Kanada’da bir fabrika satın aldık”.

Subjektif GDR bilgileri için örnekler:

- “Çocuklar için sağlıklı yiyecekler üretiyoruz”.
- “Çevre üzerindeki etkimiz minimum düzeydedir”.
- “Kuruluşumuz genelinde esnek çalışmayı başarıyla uyguladık”.

Söz konusu subjektif bilgi örnekleri muğlaktır ve altı çizili iddialar farklı kişiler tarafından farklı şekillerde yorumlanabileceğinden, kanıtlanamaz. Bu nedenle, söz konusu tanımlayıcı ifadelerin tek başına uygun kıstaslardan kaynaklandığı düşünülemez ve bu iddialar denetime konu bilgiyi oluşturmaz. Kıstasların; uygun olması ve dayanak denetim konusunun tutarlı ve makul düzeyde tutarlı ölçülmesi veya değerlendirilmesiyle sonuçlanması ve bunun da tutarlı ve makul düzeyde tutarlı denetime konu bilgiyle sonuçlanması için, hazırlayan tarafından daha fazla geliştirilmesine ihtiyaç duyulur.

Yukarıdaki subjektif GDR bilgilerinin ilk örneği için, "çocuklar için sağlıklı yiyecek", örneğin "100 gramlık porsiyon başına x gramdan az tuz ve x gramdan az şeker içeren yiyecekler" olarak raporlama amacıyla tanımlanabilir. Eğer bu kıstaslar sağlanırsa, "çocuklar için sağlıklı gıda" güvence denetimi için uygun olabilir. Ancak, işletmenin çocuklar için başka bir ürün yelpazesinde (bilginin tamlığı veya denge) sağlıksız gıdalar üretmesi durumunda da açıklama yapılması gerekebilir. Denetçi, işletmenin "sağlıklı" tanımının yanıltıcı olup olmadığını da değerlendirebilir. Örneğin, tanım uluslararası kabul görmüş normlarla tutarlı değilse yanıltıcı olabilir.



Niteliksel Bilgi Kıstaslarının Uygunluğunun Belirlenmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

332. Kelimelerle ifade edilen denetime konu bilgi, sayısal denetime konu bilgi ile karşılaştırıldığında dayanak denetim konusunun farklı yönlerini temsil eden kıstaslardan kaynaklanabilir, ancak kıstasların uygun olması için gerekli şartlar her iki tür bilgi için de aynı kalır.

333. Niteliksel bilgi için güvenilir kıstasların iyi tanımlanması ve dolayısıyla dayanak denetim konusunun makul düzeyde tutarlı bir şekilde ölçülmesine veya değerlendirilmesine olanak sağlamak için makul ölçüde açık olması gerekir.

ÖRNEK

Bir işletme, temel hedeflerine ulaşmasına yardımcı olacak stratejisinin yönlerini raporlamasını gerektiren kıstaslar uygularken, böyle bir yönün, müşterilerine yüksek standartlarda hizmet sunmaya öncelik tanıma politikası olduğunu bildirebilir. Bu bilgilerin arkasındaki kıstaslar, bilgiler açık olmadığından dolayı yetersiz tanımlanmış olarak görünmektedir (dolayısıyla, nihai bilgiler dayanak denetim konusunun makul derecede tutarlı bir şekilde değerlendirilmesinden kaynaklanmayabildiği için kıstaslar güvenilir olmayabilir). Söz konusu kıstasların, işletmenin böyle bir politikaya (resmi olarak yazılı olsun ya da olmasın) sahip olduğunu mu, işletmenin davranışının bu politikaya uygun olup olmadığını mı veya politikanın hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmada etkili olup olmadığını mı açıklaması gerektiği açık değildir.



334. Kelimeler ve görseller yapısal olarak karmaşık olabileceğinden veya farklı şekillerde sunulabileceğinden, kıstasların anlaşılabilir (amaçlanan anlamı açısından açık olması dâhil) ve tarafsız denetime konu bilgiyle sonuçlanması niteliksel bilgi için önemlidir. En önemlisi, GDS 3000'in A50 paragrafında belirtildiği gibi, kıstaslar hedef kullanıcıları yanıltıcı mahiyette denetime konu bilgilerin ortaya çıkmasına yol açmaması gerekir.
335. Kıstasların uygun olmadığı ve ortaya çıkan GDR bilgilerinin subjektif olduğu ve bu nedenle güvence sağlamanın mümkün olmadığı durumlarda, GDS 3000'in 25 inci paragrafı, hazırlayanın kıstaslarda değişiklik yapma fırsatına sahip olması için denetçinin bunu hazırlayanla müzakere etmesini gerektirir. Bölüm 3 ve Bölüm 5'te daha ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, kıstasların uygun olmaması (diğer bir ifadeyle, GDS 3000'in gerektirdiği uygun kıstasların beş özelliğini taşıması) durumunda, ön şartlar sağlanmamış olur ve denetim, bir güvence denetimi olarak kabul edilemez. Ayrıca 336-337 inci paragraflara bakınız.
336. Hazırlayan, uygun kıstasların uygulanmasından kaynaklanmayan niteliksel bilgileri (diğer bir ifadeyle, denetime konu bilgiyi) değiştirme konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, hazırlayandan bu tür bilgileri GDR raporundan çıkarmasını talep edebilir. Aksi takdirde söz konusu niteliksel bilgiler, güvence denetimine konu olmayan "diğer bilgiler" olarak açıkça tanımlanır veya dayanak denetim konusuna ilişkin kıstaslar, güvence sağlanabilen denetime konu bilgilerle sonuçlanacak şekilde geliştirilir. Eğer hazırlayan:
- Bu tür bilgileri çıkarma,
 - Açıkça "diğer bilgiler" olarak tanımlama veya
 - Uygun kriterler geliştirme,

konusunda istekli olmaması durumunda denetçi, bunun güvence denetiminin sonucu açısından ne anlama geldiğini dikkatle değerlendirmesi gerekebilir. GDS 3000'in 62 nci paragrafında yer alan hükümler, "diğer bilgiler" için geçerlidir. Hazırlayanın bu tür bilgileri "diğer bilgiler" olarak tanımladığı durumlarda denetçi; tutarlılık, diğer bilgilerin yanıltıcı olmaması veya asıl denetime konu bilgilerin anlaşılabilirliğini engellememesi için bu bilgileri de inceler.

Kıstaslar, bir işletmenin yıl içindeki başlıca başarılarını raporlamasını gerektirmektedir. "Yılın En İyi Şirketi ödülünü kazandık" gibi basit bir ifade teknik olarak hatasız olabilir, ancak aşağıdaki durumlarda yine de yanıltıcı olabilir:

- Ödülün, şirketin tümüyle değil, yalnızca küçük bir alandaki faaliyetleriyle ilgili olması.
- Ödülün, şirketten bağımsız, tanınmış ve saygın bir kuruluş tarafından verilmemesi.
- Ödülün, adil bir rekabetin sonucunda verilmemesi (örneğin, tüm şirketlerin uygun şartlara sahip olmaması).

Bu tür durumlarda denetçinin, kıstasların "başlıca başarı" kavramını yeterince ayrıntılı (örneğin, anlaşılır olması için, ödüle tabi tutulan şirketin faaliyetlerinin kapsamı, ödül veren kuruluşun statüsü veya ödüle uygunluğun kapsamını ele alan) tanımlayıp tanımlamadığını değerlendirmesi ve nihai denetime konu bilgilerin yanıltıcı olmaması ve kıstasların uygun olması için bu tür konular hakkında açıklama yapılmasını gerektirip gerektirmediğine ilişkin hususları değerlendirmesi gerekebilir.



Niteliksel Bilgilere İlişkin Kanıtların Elde Edilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

337. Niteliksel denetime konu bilgiye ilişkin kanıt elde etme bağlamında aşağıdakiler dâhil olmak üzere bir takım zorluklar ortaya çıkabilir:

- (a) Bir işletmenin GDR bilgilerini hazırlamaya yönelik GDR süreci veya bu sürecin etkinliği (Bkz.: Bölüm 6). Maddi doğrulama testleri; denetime konu bilgilerin gerçekleşme, tamlik, veya tarafsızlığı hakkında kanıt sağlayamayabileceğinden dolayı niteliksel bilgiler hakkında kanıt elde etmek için tek başına yeterli olmayabilir. Bu nedenle denetçi, kontrol testleri uygulayarak (sınırlı güvence denetiminde genellikle bu testler uygulanmaz) kanıt elde edemeyeceğini değerlendirebilir. Denetçi, bir denetimi kabul ederken, hazırlayanın denetime konu bilgiler için makul bir dayanağı olup olmadığına karar verir. Dolayısıyla, hazırlayanın GDR raporlama süreci ve ilgili kontroller, denetçiye, ulaştığı sonucu desteklemek için ihtiyaç duyulan kanıtları elde edebilmek için makul bir beklenti sağlayabilir. Denetim şartlarının karmaşık olmaması durumunda, nispeten gayri resmi veya basit kontroller olabilir; karmaşıklık arttıkça, GDR raporlama süreci ve ilgili kontroller daha karmaşık olabilir.

ÖRNEK

Bir hastanenin acil servis bölümü danışma masası, hastanın acil servise varış saati ile birlikte hasta bilgilerini doğrudan bilgisayar sistemine girebilmektedir. Hastanın bir uzman tarafından ilk görüldüğü zaman, hastanın durumunun ciddiyetine göre “önemsizden”, “hayatı tehdit edene” kadar kategorize edilerek doğrudan uzman tarafından sisteme girilmektedir. Hastanenin GDR raporunda bildirilen diğer hususlar arasında, acil servise geldikten sonraki üç saat içinde bir uzman tarafından görülen acil servis hastalarının yüzdesi (nicel) ve durumlarının ciddiyetine (nitel) göre kategorize edilmesine ilişkin hususlar bulunmaktadır.

Bu tür bir durumda denetçi, bilgisayarlı sisteme fiziksel ve mantıksal erişim kontrolleri gibi kontrollerin test edilmesini dikkate alabilir. Bunun nedeni, aynı sistemden oluşturulan bir rapora dayalı olması durumunda, sorgulama veya maddi doğrulama testlerinin tek başına yeterli olmayabilmesidir. Veri girişi veya sınıflandırma hataları tespit edilemeyebilir veya personel daha sonraki bir aşamada bilgisayar kayıtlarında yetkisiz değişiklik yapabilir.

Hastalar, hastanenin bir bölümünden ayrılırken hasta geri bildirimlerini doğrudan bir bilgisayar sistemine girebildiklerinde de benzer hususlar geçerli olabilir. Böyle bir durumda, bilgisayar sistemine fiziksel ve mantıksal erişim iyi kontrol edilemeyeceğinden, kontroller test edilemeyebilir veya rapor edilen “hasta memnuniyeti” hakkında GDR bilgileri için somut kanıt elde edilemeyebilir. Bu tür bir durumda, kapsam sınırlaması mevcut olabilir.



- (b) Bilginin raporlanması için bir temel olarak dâhili kaynakların kullanımı. Örneğin bilgi, onu destekleyecek herhangi bir basılı belge olmaksızın gerçek zamanlı olarak doğrudan işletmenin sistemine girilebilir ya da telefon, e-posta veya diğer dâhili iletişim yoluyla gayri resmi olarak elde edilebilir. Bu kaynaklar, tek başına yeterli olmayabileceğinden, bu şekilde kaydedilen veya toplanan bilgileri desteklemek için hangi kanıtların elde edilebileceğini denetçinin dikkate alması gerekebilir. Örneğin, bilgi işletme tarafından doğrudan bilgisayar sistemi aracılığıyla kayıt altına alındığında, makul güvence denetiminde denetçinin, bilgi girişine ilişkin uygulanan fiziksel ve mantıksal güvenlik ve erişim kontrolleri ile yapılan girişlerin dayanağını anlaması ve teyit etmesi gerekebilir. Gayri resmi iletişim yoluyla bilgi toplandığında, hazırlayanın dayanağı olan defter ve kayıtların, bu iletişimleri desteklemesi için yeterli kanıt içermesi gerekebilir.

ÖRNEK

Bir ana ortaklığın hazırlayanları, yabancı bağlı ortaklıktan yerel operasyonları sırasındaki üretim sürecinde tehlikeli atıkların kazara su kaynaklarına dökülmesini hakkında bir e-posta almıştır. E-postada, sızıntının önemli olmadığı, kontrol altına almak için hemen bir temizlik yapıldığı ve başka bir işlem yapılmasına gerek olmadığı ifade edilmiştir.

Hazırlayanlar, denetime konu bilgileri hazırlarken GDR raporu metnini e-postadaki ifadeye dayandırmıştır. Böyle bir e-posta, GDR raporundaki denetime konu bilgileri desteklemek için yeterli kanıt sağlamayabilir. Denetçinin başka hangi ilave kanıtların mevcut olabileceğini değerlendirmesi gerekebilir. Örneğin, yerel çevre kurumundan alınan, bir inceleme yapıldığına ve temizlemeye ilişkin kanıt sağlayan ve temizlemeden sonra tehlikeli kimyasalların seviyelerinin güvenli sınırlar içinde olduğunu doğrulayan belgeler bulunabilir.



- (c) Niteliksel bilgilerin hazırlanma zamanlaması. Hazırlayanlar, denetçiye nicel bilgi sağlamaya odaklanabilir, ancak denetçinin, işletmenin taslak GDR raporunu denetimin başlarında elde etmesi önemli olabilir. Raporun erken elde edilmesi, denetçinin kıstasların uygunluğunu değerlendirmesi ve hem nicel hem de nicel olmayan (diğer bir ifadeyle, nitel) denetime konu bilgilerle ilgili kanıt elde etmeye yönelik prosedürleri planlaması ve uygulaması ve hazırlayanın, uygun hallerde, denetime konu bilgilerde düzeltmeler yapmayı düşünmesi için yeterli zamana sahip olmasını sağlar. GDR güvence denetiminin kapsamı, ister bir GDR raporunun tamamından, isterse hem nitel hem de nicel sunumları ve ilgili açıklamaları içeren bir GDR raporunun parçasından oluşsun, niteliksel denetime konu bilgi, niceliksel denetime konu bilgi kadar denetime konu bilginin bir parçasıdır.
338. Niteliksel bilgilerde yer alan yönetim beyanları (iddiaları) açık veya zımni olabilir. Niteliksel bilgi için, sayısal denetime konu bilgi için kullanılanlardan farklı yönetim beyanı kategorileri kullanılabilir (ancak bu durum, kullanılan kıstaslara bağlıdır). Aynı yönetim beyanlarının geçerli olduğu durumlarda bile (Bkz.: Bölüm 7), niteliksel bilgiler için, aynı belgede işletme tarafından sunulan diğer bilgilerle tutarlılığın yanı sıra, anlaşılabilirlik ve karşılaştırılabilirlik gibi yönetim beyanlarına daha fazla odaklanılabilir.
339. Niteliksel bilgilerle ilgili olarak denetçinin çalışmasını test ederken ve belgelendirirken, uzun metin parçalarını bölmek ve farklı konulara değinen bölümleri, paragrafları veya cümleleri ayrı ayrı değerlendirmek denetçiye yardımcı olabilir. Her birinin farklı yönetim beyanlarına ilişkin olması muhtemeldir. Kanıt elde ederken, niteliksel bilgiler sayısal bilgilerle aynı titizlikte ele alınmalıdır. Kanıtların bir kısmının, ilgili nicel bilgilere ilişkin uygulanan prosedürlerden elde edilmesine rağmen çoğunlukla ilave çalışmalara ihtiyaç duyulur.
340. Denetime konu bilgilerdeki münferit iddialar veya göstergeler, tek başına önemli olabilir ve özellikle niteliksel denetime konu bilginin daha geniş bölümlerinin parçası olduklarında (tümü o kadar önemli olmayabilir) ayrı olarak test edilebilir. Diğer durumlarda, ilgili niteliksel ve niceliksel denetime konu bilgileri içeren paragrafların birlikte değerlendirilmesi gerekebilir.
341. Bunu yapmanın pratik yöntemleri, metnin farklı renklerde vurgulanması veya yapılan çalışma ve elde edilen kanıtlarla ilgili denetçinin belgelendirmesinde önemli niteliksel bilgilerin yer aldığı cümlelerin veya bölümlerin etrafına kutular çizilmesi olabilir. Denetçi her biri için prosedürler uygulayabilir ve nihai olarak güvence denetimi çalışma kağıtları denetime konu bilgiyi içeren metnin ilgili bölümlerine atıfta bulunulabilir.

Niteliksel Bilgilerdeki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

342. GDS 3000'in A96 paragrafı, yanlışlıkların önemliliği değerlendirilirken dikkate alınabilecek çeşitli nitel unsurları belirler. Niteliksel denetime konu bilgilerdeki bir yanlışlık değerlendirilirken, Bölüm 9'un 295-298 paragraflarında ele alınan hususlardakine benzer değerlendirmeler, yanlışlığın önemli olup olmadığının değerlendirilmesinde ve yanlışlığın, hedef kullanıcıların karar verme sürecini etkilemesinin makul olarak beklenip beklenemeyeceğine odaklanılmasına yardım edebilir. Niteliksel denetime konu bilgilerdeki yanlışlıklar aşağıdakiler nedeniyle ortaya çıkabilir:
- (a) Uygun olmayan bilgilerin (örneğin, kıstasları karşılamayan veya kıstasların gerektirdiği bilgileri gizleyen veya çarpıtan bilgilerin) dâhil edilmesi;
- (b) Mevcut kanıtlarla desteklenmeyen bilgileri dâhil edilmesi veya dâhil edilmiş olması gerektiğini ortaya koyan kanıtın bulunduğu bilgilerin dâhil edilmemesi;

- (c) Kıstasların gerektirdiği bilgilerin (örneğin, kullanıcıların kararlarını değiştirmesi muhtemel olan ancak yeterince açıklanmayan raporlama tarihinden sonraki olayla ilgili bilgilerin) dâhil edilmemesi;
- (d) Anlamı belirsiz veya karmaşık olan ifadeler;
- (e) Kesin olarak belirlenebilecek bilgilerin muğlak terimlerle sunulması;
- (f) Bir önceki raporlama döneminden bu yana yapılan açıklamalar veya sunumlarda, makul bir gerekçe olmaksızın veya nedenlerini açıklamaksızın yapılan değişiklikler;
- (g) Bilgilerin sunulma şekli. Örneğin, aşağıdaki şekillerde sunulabilir:
- Bağlam dışı, çarpık bir ton kullanma veya mevcut kanıtlara dayalı olarak belirlenenden daha fazla veya daha az öncelik tanıma.
 - Somut bulgulara dayalı raporlamadan daha olumlu bir tablo çizebilecek üstünlük dereceleri ve sıfatlar kullanma.
- (h) Seçilen bilgilere dayanarak, örneğin aşağıdaki gibi ifadeler yoluyla, uygun olmayan şekilde kapsamlı sonuçların çıkarılması:
- Yalnızca yüz şirkete ilişkin bilgilere dayalı olarak “dünya çapında çok sayıda şirket”. Yüz “büyük” olsa da, dünyadaki şirket sayısı ile karşılaştırıldığında çok büyük değildir.
 - “Rakamlar geçen yıldan bu yana ikiye katlandı” ifadesi somut olabilir, ancak bu ikiye katlanmaya neden olan küçük bir temel açıklanmayabilir.
343. Niteliksel (diğer bir ifadeyle, niceliksel olmayan) bilgilerde yanlışlıklar tespit edildiğinde ve hazırlayan tarafından düzeltilmediğinde, denetçi bunları listeleyerek veya denetime konu bilgilerin bir kopyasında işaretleyerek veya vurgulayarak biriktirir. Denetçi; denetim sırasında yanlışlıkların nasıl biriktirildiğinden bağımsız olarak, elde edilen kanıtları değerlendirirken ve güvence sonucunu oluştururken, yalnızca münferit olarak düzeltilmemiş önemli yanlışlıkları değil, toplu olarak değerlendirildiğinde denetime konu bilgilerde önemli bir etkisi olabilecek münferit olarak önemsiz yanlışlıkları da dikkate almalıdır. Ancak, denetime konu bilgiler niceliksel olarak ölçülebilir olmadığında, etkilerini toplu olarak belirlemek için yanlışlıkları basitçe bir araya toplamak mümkün değildir.
344. Niteliksel denetime konu bilgiler, bir dayanak denetim konusuyla ilgili olduğunda, yanlışlıklar yalnızca bu denetime konu bilgiler bağlamında değerlendirildiğinden, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların denetime konu bilgiler üzerindeki etkisinin birleşimini değerlendirmek nispeten kolay olabilir.
345. Denetime konu bilgi, dayanak denetim konusunun çok çeşitli yönlerini kapsayan bir GDR raporunun tamamı olduğunda, kıstaslar açısından raporun tamamının önemliliği dikkate alındığında, düzeltilmemiş niteliksel yanlışlıkların GDR raporu üzerindeki etkisinin birleşimini değerlendirmenin bir yolunu bulmak daha zor olabilir. Denetime konu bilgilerin çeşitli bölümlerini birbirine bağlayan ortak bir unsur olmayabilir, GDR raporunda yer alan bilgilerin farklı yönlerine farklı vurgular yapılmış olabilir veya farklı yönler hedef kullanıcılar için diğerlerinden daha önemli olabilir.
346. Denetçinin, hedef kullanıcıların kim olduğuna ve denetime konu bilgilerin hangi yönlerinin önemli olabileceğine ilişkin anlayışı, hangi yanlışlıkların önemli olduğuna ilişkin kullandığı mesleki muhakemesiyle ilgili olabilir (ayrıca bkz.: Bölüm 3 ve Bölüm 9).
347. Niceliksel olmayan tüm yanlışlıklar listelendikten sonra, (örneğin, dayanak denetim konusunun belirli yönleriyle mi veya belirli kıstaslarla ilgili mi olduklarına göre) bunları bir arada gruplandırmak mümkün olabilir. Örneğin, bir işletmenin ÇSY raporunda, işgücünün güvenliği ve sağlığı hakkında

yönetimin yaptığı niteliksel beyanlarda bir veya birden fazla münferit olarak önemli olmayan yanlışlık ve çalışan çeşitliliği ile ilgili başka bir önemli olmayan yanlışlık olabilir. Sağlık ve güvenlik ile çeşitliliğin her ikisi de bir ÇSY raporunun sosyal yönü ile ilgili olduğundan, denetçi bu yanlışlıkları birlikte gruplandırabilir ve bunların işletmenin ÇSY raporunun sosyal boyutu üzerindeki etkilerinin birleşimini değerlendirebilir. Benzer şekilde, rapor edilen su tüketimi bilgilerindeki birtakım önemli olmayan yanlışlıklar ve üretilen atıklarla ilgili bir başka önemli olmayan yanlışlığın her ikisi de ÇSY raporunun çevresel yönü ile ilgili olduğu için birlikte değerlendirilebilir.

348. Bununla birlikte, denetçinin bunu yapabilmesi, kıstasların gerektirdiği parçalara (alt bölümlere) ayrılma veya bir araya getirilme seviyesine bağlı olabilir. Kıstasların, ÇSY raporlamasının sosyal boyut “seviyesinde” olmasını gerektirmesi durumunda, sosyal boyut açısından ortaya çıkan yanlışlıkların etkisinin birleşiminin dikkate alınması uygun olabilir. Kıstasların, denetime konu bilgilerin parçalara (alt bölümlere) ayrılmış bir temelde raporlanmasını gerektirmesi durumunda, parçalara (alt bölümlere) ayrılmış her bir yönle ilgili olarak ortaya çıkan yanlışlıkların, her bir yönle ilgili olarak değerlendirilmesi gerekebilir.
349. Denetçinin dikkate alacağı ilave bir husus, denetime konu bilgilerin her bir hususu bağlamında önemli olmayan yanlışlıkların, toplu olarak, önemli bir yanlışlıkla sonuçlanıp sonuçlanmayacağıdır.
350. Dayanak denetim konusu veya diğer ortak unsura göre gruplandırılmayan yanlışlıklar bulunsa bile, bu yanlışlıklar ortak bir “yönlendirme”, ton veya eğilim sergileyebilirler. Örneğin, yanlışlıkların etkisi, bir bütün olarak ele alındığında denetime konu bilgilerin gerçekte olduğundan daha iyi görünmesini sağlıyorsa veya tüm yanlışlıklar şirketin eylemlerinin etkilerini ve olumlu çabalarını abartıyor ve olumsuz yönleri önemsiz gibi gösteriyorsa, bir bütün olarak ele alındığında bu durum, denetime konu bilgilerin kullanıcıya yanlı ve yanıltıcı bir resim sunabilir.
351. Tespit edilen yanlışlıkların altında yatan nedenin anlaşılması, denetçinin denetime konu bilgiler açısından önemliliğini değerlendirmesine de yardımcı olabilir. Örneğin, nitel yanlışlıklar, denetime konu bilgileri hazırlayan bir çalışanın yanlış anlaması, gözden kaçırmaması veya hatasından kaynaklanabilir veya yönetimin kasıtlı olarak gerçekleri yanlış sunma kararı sonucu olabilir. İlk husus önemli olarak kabul edilemezken, ikinci husus önemli olabilir.
352. Diğer yanlışlıklarda olduğu gibi denetçi, hazırlayandan bunları düzeltmesini isteyebilir. Açıklamalı şekilde ifade edilen denetime konu bilgi söz konusu olduğu durumda, bu düzeltme genellikle yanlış ifade edilen metnin düzeltilmesini veya kaldırılmasını içerebilir. Hazırlayanın bunları düzeltmeyi reddetmesi durumunda denetçinin, olumlu sonuç dışında bir güvence sonucunun uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

Niteliksel Bilgilerin Diğer Bilgilerle Birlikte Sunulması Durumunda Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

353. Denetime konu bilginin GDR raporunun tamamı değil de bir parçası olması (örneğin, hazırlayanın GDR raporunun sadece bir kısmının güvence denetimine konu olması) ve bu kısmın hem niteliksel hem de niceliksel bilgiler içermesi durumunda, güvence denetimine konu olan kısım (hem niteliksel hem de niceliksel yönlerinden) denetime konu bilgidir ve bu denetime konu bilginin dışındaki herhangi bir bilgi “diğer bilgi”dir. Güvence denetimine konu bilgilerin “diğer bilgiler”den net bir şekilde ayrılması önemlidir, böylece hedef kullanıcılar için neyin güvence altına alınıp neyin alınmadığı anlaşılır.
354. ‘Bir GDR raporundaki “diğer bilgiler”, rapora ilişkin görselleri veya diğer görüntüleri de içerebilir.

ÖRNEK

"Hizmetlerimiz ve personelimiz hakkında geri bildirim almak için yerel topluluk sakinleri arasında üç ayda bir anketler yapmak üzere üçüncü bir tarafla çalışıyoruz. Son x ankette, hizmetlerimiz ve ön saflardaki personelimiz, yanıtlayanların %x'i tarafından istikrarlı bir şekilde "mükemmel" olarak derecelendirildi.

Başkanımızın ve CEO'muzun, halkımıza mükemmel hizmet sunabilmemiz için çalışanlarımızı işe alma, geliştirme ve eğitme konusundaki en iyi uygulamalara ilişkin taahhüdümüz hakkında konuşmasını izleyin."



Bu örnekte video, ne kıstasların uygulanmasından kaynaklanan ne de kanıt toplama prosedürlerine tabi tutulabilen öznel yorumlar içerebilir. Video "diğer bilgiler" olarak kabul edilebilir. Ancak denetçinin (i) bu tür videoların güvence prosedürlerine tabi tutulmadığını güvence raporunda açıkça belirtmesi (bunun nasıl yapılabileceği konusunda Bölüm 12'deki örnek rapora bakınız) ve (ii) GDS 3000'in 62 nci paragrafı uyarınca, denetime konu bilgi veya güvence raporu ile -varsa-, önemli tutarsızlıkları belirlemek için videoyu izlemesi gerekir.



355. Denetçinin, bu tür "diğer bilgiler" in GDR raporunda açıklamalı şekilde sunulan niteliksel bilgilerin içerdiği mesajlar ve genel tonla tutarlı olup olmadığını veya çelişkili bir izlenim verip vermediğini değerlendirmesi gerekebilir. Örneğin, şirket yeni üretim tesislerine yer açmak için bir topluluğun yerini değiştirdiğini raporladığında, hazırlayanın, mutlu topluluk resimlerini göstermesi tutarsız olabilir.
356. Bir işletmenin GDR raporlamasının finansal raporlamasıyla entegre edilmesi durumunda, GDS 3000'in gerektirdiği şekilde denetçinin "diğer bilgileri" inceleme sorumluluğu, GDR raporu ile aynı belgede veya belgelerde yer alan bilgileri (diğer bir ifadeyle, finansal tablolar ve bu finansal tablolarla ilgili açıklamalar) de kapsayacaktır. Denetçinin, söz konusu diğer bilgilerin denetime konu bilgilerle tutarlılığını dikkate alması gerekir. Bir GDR raporunda yer alan denetime konu bilgiler ile aynı dayanak denetim konusuna ilişkin "diğer bilgiler" arasında, kullanılan kıstaslara bağlı olarak kabul edilebilir farklılıklar bulunabilir. Ancak söz konusu farklılıkların hazırlayanlar tarafından açıklanması veya mutabakat sağlanması ve GDR raporu kullanıcılarına farklılıkların nedenlerini anlayabilecek şekilde bildirilmesi gerekir.

Niteliksel Bilgilere İlişkin Güvence Raporunda İletişim Kurulması İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

357. Bölüm 12'de daha ayrıntılı olarak ele alındığı üzere, denetçinin amacı, dayanak denetim konusunun veya konularının kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına ilişkin hedef kullanıcıların güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmektir.
358. Dayanak denetim konusunun sayısallaştırılmadığı durumlarda, dayanak denetim konusunun değerlendirilme biçimi, sayısallaştırılmasına kıyasla daha fazla değişkenliğe maruz kalabilir veya hedef kullanıcılar tarafından yanlış anlaşılabilir veya yanlış yorumlanabilecek denetime konu bilgiye neden olmak suretiyle daha fazla yoruma açık olabilir. Sonuç olarak, hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunu değerlendirmek için kullanılan kıstasları anlamaları ve hangi bilgilerin güvence denetimi prosedürlerine tabi olduğu ve hangilerinin olmadığı ile birlikte dikkatlerinin güvence raporunda bu hususa çekilmesi özellikle önemli olabilir. Daha fazla rehberlik için Bölüm 12'ye bakınız.

Bölüm 11: Gelecek Odaklı GDR Bilgilerinin Ele Alınması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

359. Bu bölüm, aşağıdaki konularda gelecek odaklı GDR bilgileri bağlamında belirli hususlar hakkında denetçiye rehberlik sağlar:
- Kıstasların uygunluğunun belirlenmesi;
 - Kanıtların elde edilmesi;
 - Yanlışlıkların değerlendirilmesi ve
 - Güvence raporunda yapılacak bildirimler.
360. Bu bölümdeki rehberliğin odak noktası, tahmin veya gerçekleşme belirsizliğine tabi olan gelecek odaklı denetime konu bilgileridir.
361. Niteliksel bilgiler Bölüm 10'da ayrı olarak ele alınmasına rağmen, niteliksel ve gelecek odaklı bilgiler birbirini dışlamaz. Örneğin, niteliksel bilgi gelecek veya geçmiş odaklı olabilir ve gelecek odaklı bilgi, nitel veya nicel terimlerle ifade edilebilir. Denetçi, Bölüm 10'daki açıklamalarla birlikte bu bölümdeki açıklamaları dikkate almayı faydalı bulabilir.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

362. GDR raporları, aşağıdakiler gibi gelecek odaklı denetime konu bilgilerin farklı biçimlerini içerebilir:
- Gelecekteki şartlar veya sonuçlar hakkında bilgiler. Bu bilgiler, gelecekteki riskler ve fırsatlar hakkında (örneğin, düşük karbonlu bir ekonomiye geçişle ilgili) tahminleri, projeksiyonları ve bilgileri içerebilir.
 - İşletmenin niyeti veya stratejisine ilişkin bilgiler.
363. Gelecek odaklı bilgiler, diğer denetime konu bilgilerde olduğu gibi, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanmasından kaynaklansa da, dayanak denetim konusu (gelecekteki bir olay, vaka veya eylem) daha fazla belirsizliğe maruz kalabilir ve genellikle tarihi dayanak denetim konusundan veya konularından daha az kesinlik ile değerlendirilebilir. Sonuç olarak, çok sayıda muhtemel varsayım ve sonuç olabileceğinden, değerlendirme kıstaslarının uygun olup olmadığını belirlemek zor olabilir. Bir dizi farklı ancak muhtemelen kabul edilebilir sonuçlar olduğunda, denetime konu bilginin ne olması gerektiğini veya bir kullanıcının karar vermesine neyin etki edebileceğini bilmek zordur.
364. Gelecek odaklı denetime konu bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir, ancak bu kanıtlar tarihi olay ve şartlarla ilgili kanıtlardan farklı olarak genellikle geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülasyon niteliktedir.
365. Dayanak denetim konusu veya konuları ile ilgili yapısal belirsizliklerin, bunu değerlendirmek için kullanılan kıstaslar ve varsayımların, çok çeşitli muhtemel sonuçlara yol açan mevcut kanıtların spekülasyon niteliğinin bir sonucu olarak, denetime konu bilgilerde önemli bir yanlışlık olup olmadığını belirlemek de zor olabilir.
366. Bazı gelecek odaklı bilgiler (örneğin, bir işletmenin sözleşme koşullarına göre belirlenen borç vadesi profili) somut olduğundan dolayı önemli derecede belirsizlik içermez. Bu tür bilgilere ilişkin bir güvence denetimi gerçekleştirmenin bir denetçi için belirli bir zorluk teşkil etmediği değerlendirildiğinden dolayı, bu bölümün geri kalanında yalnızca tahmin veya gerçekleşme belirsizliğine maruz kalan gelecek odaklı bilgiler ele alınmaktadır.

Gelecek Odaklı GDR Bilgilerinin Niteliği

367. Gelecekteki şartları veya sonuçları tahmin eden veya öngören denetime konu bilgi, henüz gerçekleşmemiş ve gerçekleşmeyebilecek veya gerçekleşmiş ancak hala öngörülemeyen şekillerde gelişmekte olan olay ve eylemlerle ilgilidir.
368. Gelecek odaklı denetime konu bilgiler aşağıdakileri tanımlayabilir:
- Daha sonra gözlemlenebilecek olay veya eylemler ya da
 - Gerçekleşmeyebilecek varsayımsal olay veya eylemler.
369. Daha sonra gözlemlenebilir gelecek odaklı bilgiler için, tahminin, projeksiyonun veya niyetin daha sonra meydana gelecek gerçekliği ne ölçüde yansıttığını veya gelecekteki beklenen ve öngörülemeyen risk veya fırsatların gerçekleşme kapsamını daha sonraki bir zamanda gözlemlemek mümkün olacaktır. Hipoteze dayalı bilgi, projeksiyon, tahmin veya niyetle ilgili bir koşulu içerir. Örneğin, işletmenin belirli bir sözleşmeyi kazanması koşuluna bağlı olarak, işletmenin kârının gelecek yıl %5 artacağına dair bir projeksiyon yapılabilir.

ÖRNEK

Gözlemlenebilir ve hipoteze dayalı denetime konu bilgi arasındaki fark, bir tahmin ve bir projeksiyon arasındaki farkla gösterilmektedir (GDS 3400⁹'ün 4-5'inci paragraflarındaki tanımlara dayalı olarak):

Tahmin, yönetimin bilgilerin hazırlandığı tarih itibarıyla gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetlerle (en iyi tahmine dayalı varsayımlar) ve yönetimin meydana gelmesini beklediği geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak hazırlanır.

Projeksiyon (Öngörü), kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara veya en iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımların bir bileşimine dayanır. Bu tür bilgiler, söz konusu bilgilerin hazırlandığı tarih itibarıyla, ilgili olaylar ve eylemlerin meydana gelmiş olması hâlinde ortaya çıkacak muhtemel sonuçları gösterir. Bu senorya analizi olarak tanımlanabilir.

Gelecek Odaklı GDR Bilgi Kıstaslarının Uygunluğunun Belirlenmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

370. Gelecek odaklı bilgilerin hazırlanmasında uygulanan kıstaslar, dayanak denetim konusu hakkında tarihî bilgilerle ilgili olarak raporlanandan farklı bilgiler gerektirebilir veya bu bilgileri elde etmek için tasarlanabilir (örneğin, dayanak denetim konusunun gelecekteki durumunun veya koşulunun bir açıklaması veya zaman içinde durum veya koşulda oluşan gelecekteki değişiklik).
371. Gelecek odaklı bilgilerin hazırlanmasında uygulanan kıstasların, GDR güvence denetimi için uygun olup olmadığı, Bölüm 5'te açıklanan diğer kıstaslarla aynı şekilde belirlenebilir.
372. Denetçi, kıstasların uygun olması için, yapılan varsayımlara ve belirsizliğin niteliğine, kaynaklarına ve kapsamına ilişkin açıklama kıstaslarının gerekli olduğu sonucuna varabilir. Yapısal belirsizliğe sahip denetime konu bilgilere ilişkin güvence elde etmek yine de mümkün olabilir. Bu durumda dikkate alınması gereken husus, yapısal belirsizliğin yeterli açıklamayla hedef kullanıcılara iletilip iletilmediğidir.

⁹ Güvence Denetimi Standardı 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Gelecek Odaklı GDR Bilgilerine İlişkin Kanıtların Elde Edilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

373. Gelecek odaklı denetime konu bilgilere ilişkin hususların, niteliği gereği ölçüm, değerlendirme veya gerçekleştirme belirsizliği içeren tarihî denetime konu bilgiler ile benzer olması muhtemeldir ve bu nedenle, Bölüm 7'deki açıklamalar ve Bölüm 8'de denetçiye yönelik hususlar kapsamlı bir biçimde uygulanabilir. Gelecek odaklı bilgiler hazırlayan tarafından daha subjektif olarak belirlendiğinde, yönetimin tarafsızlığı riskinden dolayı, tarafsızlık, sunum ve anlaşılabilirlik ile ilgili hususlar, prosedürlerin tasarlanması sırasında görece daha önemli hale gelebilir.
374. Kıstaslar, bir işletmenin amaçlanan gelecek stratejisine, hedefine veya diğer niyetlerine ilişkin bir beyan gerektirdiğinde (açık bir yönetim beyanı), denetçinin strateji, hedef veya niyetin gerçekleştirilip gerçekleştirilmeyeceği hakkında kanıt elde etmesi veya bu yönde bir sonuca varması mümkün değildir. Bununla birlikte denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirmek için prosedürler tasarlayabilir:
- (a) Yönetimin veya üst yönetimden sorumlu olanların bu stratejiyi izleme niyetinin olup olmadığı;
 - (b) Hedef veya niyetin mevcut olup olmadığı;
 - (c) Amaçlanan strateji veya hedef için makul bir dayanağın bulunup bulunmadığı.
- Böylelikle denetçi yanıltıcı olabilecek denetime konu bilgilerle ilişkilendirilmemiş olur.
375. Örneğin, üst yönetimden sorumlu olanların toplantılarının belgeleri veya yönetimin stratejiyi benimsemeye veya hedefi kabul etmeye yönelik halihazırda attığı adımlar şeklinde, raporlanan stratejinin veya diğer amaçların işletmenin fiili iç stratejisi veya niyetleriyle tutarlı olup olmadığına ilişkin uygun kanıtlar elde edilebilir.
376. İşletmenin amacını yerine getirme kabiliyetine sahip olduğuna veya bunu yapmak için araçlar geliştireceğine dair ilâve bir zımni yönetim beyanı olması muhtemeldir veya söz konusu kabiliyeti ele alan ayrı açık kıstaslar olabilir. Sonucun elde edileceğine dair uygun kanıt bulunması muhtemel olmasa da denetçi, örneğin, varsayımların geliştirilmesi üzerindeki süreçleri, sistemleri, kontrolleri ve bunların dayandığı kaynak verileri dikkate almak suretiyle, hazırlayanın gelecekteki eylemler veya olaylar hakkında ileri sürülen yönetim beyanlarında bulunması için makul bir dayanağı olup olmadığına ilişkin kanıt elde etmek amacıyla prosedürler tasarlayabilir.

Bir işletme yeni başlatılan stratejisi hakkında rapor oluşturmuş ve raporun tamamı hakkında güvence verilmesini talep etmiştir. Denetçi, işletmenin raporunun aşağıdaki paragrafında yaptığı beyanlar için nasıl kanıt elde edebileceğini değerlendirmektedir.

Bu yılın başında, 2050 yılına kadar “net sıfır” bir şirket olma taahhüdümüzü açıklamış bulunmaktayız. Taahhüdümüzü yerine getirmek için [yeni stratejimiz](#); işimizi petrol çıkarma ve rafine etmekten temiz ve güvenli enerji geleceğinde lider olmaya dönüştürmeyi amaçlamaktadır. Bugüne kadar 0,5 GW yenilenebilir enerji üretme kapasitesi geliştirdik ve önümüzdeki sekiz yıl içinde bunu on kat artırmayı hedefliyoruz. Düşük karbon teknolojilerine yaptığımız yatırımları yılda 1 milyar doların üzerinde artırarak – şu anki yatırımımızın dört katı – hidrojen pazarındaki payımızı 2030 yılına kadar %5'e çıkarmayı hedefliyoruz.

Denetçi, inceleyebileceği kanıtlar hakkında bazı notlar almıştır. Notlar, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri içerir:

- Strateji duyurusunun veya medya aramasının kopyası: duyurunun yayınlanıp yayınlanmadığını ve bu bağlantılı stratejinin, kuruluşun işini yürütmek için kullandığı gerçek belgelenmiş stratejisiyle aynı olup olmadığını kontrol ediniz.
- Mevcut 0,5 GW kapasitenin yapı raporları – tesisler devreye alındı mı ve kullanılıyor mu? Kullanılıyorsa, şu anda üretilen yenilenebilir enerjiye ilişkin kanıt nedir?
- İş ve endüstri hakkında bildiklerimiz göz önüne alındığında, kullanılan varsayımlar mantıksız değildir (varsayılan tesisler ve girdiler göz önüne alındığında, yenilenebilir enerjide belirtilen on kat artış için makul bir dayanak olup olmadığı konusunda denetçinin faydalandığı uzman yardımcı olacaktır).
- Önümüzdeki sekiz yıl içinde başka tesisler inşa etme planlarının kanıtı, (örneğin toplantı tutanakları, imzalanan sözleşmeler, hazırlanan planlar, taahhüt edilen finansman). Kapasite kurmanın ne kadar uzun sürdüğünü düşünülürken, sekiz yıl gerçekçi midir?
- Şirket, önümüzdeki sekiz yıl içinde, yılda 1 milyar doları nereden elde etmeyi planlamaktadır? (Diğer bir ifadeyle, taahhüt edilen banka kredilerine ilişkin kanıt.)
- Temiz enerjiye yapılan mevcut yatırım dâhil olmak üzere temel olarak hangi bilgiler kullanıldı.)
- Stratejinin mevcut taahhütler üzerindeki etkisi nedir?
- Taahhüdü ne oluşturmaktadır?



377. Benzer şekilde, kıstaslar gelecekteki riskler ve fırsatların raporlanmasını gerektirdiğinde, yönetim beyanı düzeyinde önemli yanlışlık riskleri (makul güvence denetimi için), muhtemelen risklerin ve fırsatların mevcut olduğu (var olma beyanı) ile riskler ve fırsatlar listesinin, hedef kullanıcıların karar vermesine yardımcı olacak riskler ve fırsatlar açısından tam olduğu (veya tamlık beyanı ile ilgili) olduğunu içerir. Uygun kanıtlar, işletmenin risk siciline veya üst yönetimden sorumlu olanların yaptıkları müzakerelere ilişkin kayıtlara atıfta bulunularak elde edilebilir. Bununla birlikte, risk sicilinin muhafazası ve müzakerelerin tutanak altına alınmasına ilişkin mevcut süreç ve kontroller, bu kaynakları kanıt olarak kullanmak için makul bir dayanak sağlaması açısından önemlidir. İşletmenin denetime konu bilgileri hazırlama sürecini ve ilgili iç kontrol sistemlerini değerlendirme konusunda daha fazla rehberlik için Bölüm 6'ya bakınız.

378. Denetçi genellikle risklerin ve fırsatların gerçekleşip gerçekleşmeyeceğine dair güvence elde edemez, ancak bazı durumlarda risklerin ve fırsatların niteliği (örneğin, olasılıkları veya potansiyel etkileri) hakkında bilgi edinmesi muhtemeldir. Bunun mümkün olup olmadığı, uygulanabilir kıstasların uygun olup olmadığına ve uygun kanıtların mevcudiyetine bağlı olacaktır. Yaygın bir zorluk, risklerin ve fırsatların olasılığının ve potansiyel etkisinin, işletme tarafından bilinmeyen veya kontrolü dışında olabilen unsurlar nedeniyle önemli ölçüde ve hızlı bir şekilde değişebilmesidir.
379. Gelecekteki şartlar veya sonuçlarla ilgili denetime konu bilgi, henüz gerçekleşmemiş ve gerçekleşemeyebilecek ve gerçekleşmiş ancak hala öngörülemeyen şekillerde gelişmekte olan olay ve eylemlerle ilgilidir. Denetçinin tahmin edilen çıktı veya sonuçları ya da planlananın gerçekleşip gerçekleşmeyeceğini yada tamamlanıp tamamlanmayacağını belirlemesi mümkün değildir. Denetçi bunun yerine aşağıdakilere odaklanabilir:
- (a) Tahminlerle ilgili olarak, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan varsayımlar için makul bir dayanak olup olmadığı (377'nci Paragraftaki örneğe bakınız); veya
 - (b) Hipoteze dayalı varsayımlar söz konusu olduğunda, bu varsayımların bilginin amacı ile tutarlı olup olmadığı ve
 - (c) Gelecek odaklı denetime konu bilgilerin, varsayımlara dayalı olarak geçerli kıstaslara göre hazırlanıp hazırlanmadığı.
380. Ancak denetçinin, bu tür kanıtların kendisinin niteliği gereği spekülative olabileceğini ve varsayımların değişmesi durumunda sonuçların ne kadar önemli ölçüde değişebileceğini değerlendirmek için duyarlılık analizleri yapılması gerekebileceğini göz önünde tutması gerekebilir.
381. Gelecekteki şartlar veya sonuçlar hakkında denetime konu bilgi değerlendirilirken, Bölüm 8'de ele alınan düşünce süreci uygulanabilir. Denetçi, hangi kararın verileceğini, denetime konu bilgilerin hangi şekilde veya şekillerde gerektiği gibi ölçülemeyeceğini veya değerlendirilemeyeceğini, sunulamayacağını veya açıklanamayacağını, nelerin önemli bir yanıtlılığa neden olabileceğini ve işletme yönetiminin bu riskleri nasıl yönettiğini ve azalttığını sorabilir.
382. Denetçinin mevcut olabilecek kanıtlarla ilgili değerlendirmeleri, diğer hususların yanı sıra aşağıdakileri içerebilir:
- (a) What governance and oversight the entity has in place over the reporting of the subject Denetime konu bilgilerin raporlanması konusunda işletmenin hangi yönetim ve gözetiminin mevcut olduğu ve işletme tarafından kullanılan varsayımlar ve tahminlerine dayanak olarak kullanılan veriler veya diğer bilgiler için makul bir dayanak sağlayan sistemler, süreçler ve iç kontrollerin bulunup bulunmadığı (Bkz.: Bölüm 6);
 - (b) İşletmenin varsayımlara dayanak olarak hangi bilgi kaynaklarını kullandığı ve bu kaynakların güvenilirliği;
 - (c) Varsa, işletmenin hangi istatistiksel, matematiksel veya bilgisayar destekli modelleme tekniklerini kullandığı ve varsayımları geliştirmek ve uygulamak için hangi yöntemlerin kullanıldığı;
 - (d) Bu tekniklerin ve yöntemlerin ne kadar güvenilir olduğu ve tahmin edilmekte olan dayanak denetim konusuyla ne kadar ilgili olduğu;
 - (e) Hazırlayanın tahmin yapma konusundaki geçmiş deneyimi ve yetkinliği;

- (f) Hazırlayanlar tarafından yapılan geçmiş tahminlerin doğruluğu ve tahmin sonucu ile fiili sonuç arasındaki önemli farklılıkların nedenleri. Hazırlayanlar geçmişte güvenilir tahminler yapmışsa ve dayanak denetim konusu yapısal olarak değişken veya değişime açık değilse, bu durum muhtemelen hazırlayanların geçmişte güvenilir tahminler yapmamış olmasından veya hazırlayanların tahmin yaparken dayanak denetim konusundaki değişkenliği dikkate almamış olmasından daha ikna edici olacaktır;
 - (g) Gelecek odaklı bilgilerin kapsadığı zaman dilimi. Kapsanan zaman dilimi ne kadar uzun olursa, en yaklaşık tahmin yapma yeteneği azaldığından, varsayımlar o kadar spekülative hale gelir;
 - (h) Dayanak denetim konusunun yapısal olarak değişikliğe yatkınlığı ve varsayımların meydana gelebilecek değişikliklere duyarlılığı;
 - (i) Gelecekteki şartların tamamen veya kısmen işletmenin kendi kontrolünde olmasının kapsamı ya da işletmenin kontrolü dışında olup olmadığı;
 - (j) Hazırlayanların hem yapılan varsayımları hem de bu varsayımlardan yola çıkan denetime konu bilgilerin uygun şekilde hazırlanmasını desteklemek için elinde bulundurduğu kanıt ve belgeler ile kanıtların ne kadar ikna edici olduğu;
 - (k) Hazırlayanların belirtilen sonuca ulaşmada ne ölçüde ilerleme kaydettiği veya sonuca ulaşılmasını sağlayacak planların ve kaynakların mevcut olup olmadığı;
 - (l) GDR'de bilgilerinde yer alan varsayımlar, hesaplama yöntemleri ve kullanılan temel değerler hakkındaki açıklamalar;
 - (m) Denetim ekibinde, denetim veya diğer konularda uzmanlığa ihtiyaç olup olmadığı ve - ihtiyaç varsa- bu uzmanlığın kaynakları.
383. Yeterli ve uygun kanıt elde etmek için prosedürleri tasarlarken ve uygularken ve elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirirken göz önünde bulundurulması gereken hususlar Bölüm 8'de belirtilenlere ve gelecek odaklı bilgiler açıklamalı şekilde sunulduğunda, ayrıca Bölüm 10'da belirtilen hususlarla benzerdir.
384. Bununla birlikte, kanıtın niteliği gereği daha spekülative olması durumunda ikna ediciliğini belirlemek, kanıtın somut olması durumuna göre daha zor olabilir. Yönetimden yazılı beyanlar almak yeterli ve uygun kanıtın yerini alması da, üst yönetimden sorumlu olanlardan varsayımlara dayanak oluşturan bilgilerin zaman içinde birikmiş olması durumunda bile, güvence raporu tarihi itibarıyla varsayımların uygun olduğunu teyit eden yazılı beyanlar almak için gelecek odaklı bilgilerin temin edilmesi bir denetim bağlamında görece daha önemli olabilir.
385. Gelecek odaklı bilgiler, tarihî bilgilere göre yapısal olarak daha fazla belirsizliğe maruz kaldığından, sonucun makul bir olası sonuç aralığında olup olmadığını değerlendirmek de kabul edilebilir bir husustur.
386. Sunum ve açıklamalar, bir kullanıcının denetime konu bilgilerinin bağlamını ve yapısal belirsizlikleri anlamasını sağlamak için gelecek odaklı bilgiler bağlamında önemli olabilir. Denetçinin denetime konu bilgilerdeki sunum ve açıklamaların uygun olup olmadığına ilişkin dikkate alacağı hususlar aşağıdakileri içerebilir:
- (a) Gelecek odaklı bilgilerin sunumunun bilgilendirici, tarafsız ve yanıltıcı olup olmadığı;
 - (b) Kullanılan varsayımlar ve bu varsayımların dayanağının açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığı;

- (c) Gelecek odaklı GDR'ye ilişkin denetime konu bilgilerin bir aralıkta ifade edilmesi durumunda, aralığı belirleyen noktaların dayandığı esasın açıklanıp açıklanmadığı ve aralığın taraflı veya yanıltıcı bir şekilde seçilip seçilmediği;
- (d) Gelecek odaklı bilgilerin hazırlandığı tarihin net olup olmadığı ve bu tarih itibarıyla varsayımların uygun olduğuna dair bir beyanın bulunup bulunmadığı;
- (e) Bir kullanıcının "böyle olursa?" göstergelerini anlamasını sağlamak için belirsizlikler ve duyarlılıkların açıklanıp açıklanmadığı;
- (f) Karşılaştırmalı bilgilerin sunulduğu durumlarda, cari dönemde yapılan varsayımlarda veya dayanak denetim konusunun hazırlandığı dayanakta herhangi bir değişiklik olup olmadığı, bu değişikliklerin sebepleri ve denetime konu bilgiler üzerindeki etkilerinin birlikte açıklanıp açıklanmadığı.

Gelecek Odaklı GDR Bilgilerindeki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

387. 363 üncü paragrafta ele alındığı üzere, gelecek odaklı bilgiler tarihi bilgilere göre genellikle daha fazla ölçüm, tahmin ve değerlendirme belirsizliğe maruz kalır. Bu yüzden, çok çeşitli muhtemel ölçüm veya değerlendirme sonuçları olabilir ve varsayımların:
- (a) Makul olmadığı (bir tahmin için) veya
 - (b) Gerçekçi olmadığı ve bilginin amacına uygun olmadığı (projeksiyonlar için), durumları belirlemek zor olabilir.
388. Denetçinin, yanlışlıkların ortaya çıkabileceği yolları veya "neyin yanlış gidebileceğini" dikkate alması yararlı olabilir, örneğin:
- (a) Varsayımların uygulandığı esas olarak kullanılan veriler veya diğer bilgiler ihtiyaca uygun, tam veya güvenilir olmayabilir;
 - (b) Varsayımlar, ihtiyaca uygun olmayan bilgileri içerebilir, önemli hususları atlayabilir veya uygun olmayan ağırlıklar verilebilir;
 - (c) Kullanılan varsayımlar, bilgilendirmeyi amaçladıkları kararlarla tutarlı olmayabilir;
 - (d) Varsayımlar, temel verilere veya bilgilere ya da niceliksel bilgilerin hesaplanmasında kasıtsız veya kasıtlı olarak yanlış uygulanmış olabilir.
389. Bazı durumlarda, bu koşulların bir araya gelmesi sonucunda ayrı tanımlamayı zorlaştıran yanlışlıklar ortaya çıkabilir.
390. Denetçi ayrıca, varsayımların ve yöntemlerin seçimi ya da GDR güvence denetiminin geri kalanı üzerinde etkileri olabilecek denetime konu bilgilerin sunulma biçiminde, yönetimin muhtemel tarafsızlığına ilişkin göstergeler olup olmadığını da değerlendirebilir. Örneğin, hazırlayanların:
- (a) Makul bir gerekçe olmaksızın, kullanılan varsayımları veya yöntemleri değiştirdiği ya da koşullarda bir değişiklik olduğuna dair subjektif bir değerlendirme yaptığı;
 - (b) Gözlemlenebilir piyasa varsayımlarıyla tutarsız olan varsayımlar kullandığı veya
 - (c) Yönetimin amaçlarını destekleyen veya bir model veya eğilimi gösterebilecek önemli varsayımları seçtiği.
- durumlarda bu husus geçerlidir.
391. Hedef kullanıcıların, kendi kararları üzerindeki etkileri anlama imkanını sağlamak ve denetime konu bilginin yanıltıcı olmasına yol açmamak için, hazırlayanların denetime konu bilgilerin

ölçülmesinde veya değerlendirilmesinde kullanılan varsayımlar ve ilgili belirsizlikler hakkında yeterli açıklama yapıp yapmadığının değerlendirilmesi de önemli olabilir.

Gelecek Odaklı GDR Bilgilerine İlişkin Güvence Raporunda İletişim Kurulması İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar

392. Bölüm 10 ve Bölüm 12'de ele alındığı üzere, denetçinin amacı, hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere (diğer bir ifadeyle, dayanak denetim konusunun veya konularının kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülmesinin veya değerlendirilmesinin çıktısına) ilişkin güven seviyesini artırmak üzere tasarlanmış bir sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmektir.
393. Dayanak denetim konusu, yüksek derecede tahmin veya değerlendirme belirsizliğine maruz kaldığında, (daha az belirsizliğin olduğu duruma kıyasla) daha fazla değişkenliğe maruz kalabilir veya daha fazla yoruma açık olabilir. Bu durum, hedef kullanıcılar tarafından yanlış anlaşılabilir veya yanlış yorumlanabilecek denetime konu bilgilere neden olabilir. Sonuç olarak, hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunu değerlendirmek için kullanılan kıstaslar hakkında anlayış edinmeleri ve örneğin, dayanak denetim konusuna kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçüm veya değerlendirilmesiyle ilgili yapısal kısıtları tanımlayarak, dikkatlerinin güvence raporunda buna çekilmesi özellikle önemli olabilir (Bkz.: GDS 3000, 69(e) paragrafı).

ÖRNEK

Örnek bir güvence raporundan alıntı: [İşletmenin adı], gelecekteki olaylar ve yönetimin eylemleri hakkında hipoteze dayalı varsayımları içeren bir dizi varsayımı kullanarak [belirlenen denetime konu bilgi] ile ilgili beklenen sonuçlara ilişkin projeksiyonunu hazırlamıştır. Tahmin edilen olaylar sıklıkla varsayıldığı gibi gerçekleşmediğinden ve öngörülen sonuç ile gerçek sonuç arasındaki fark önemli olabileceğinden, fiili sonuçların öngörülenlerden farklı olması muhtemeldir.

Bölüm 12: Güvence Raporunda Etkili İletişim Kurulması

Bu Bölümdeki Rehberlikte Ele Alınan Hususlar

394. Bu bölüm, kullanıcıların aşağıdakileri anlayabilmeleri için, GDS 3000'in 69'uncu paragrafında yer alan hükümlerle uyumlu yazılı güvence raporunda denetçinin nasıl etkin biçimde iletişim kurabileceği konusunda rehberlik sağlar:
- Güvence raporunun kime yöneltilmesi;
 - GDR güvence denetiminin konusunun ne olduğu;
 - Dayanak denetim konusunun nasıl ölçüldüğü veya değerlendirildiği;
 - GDR güvence denetiminin nasıl yürütüldüğü ve
 - Denetime konu bilgilerle ilgili güvence sonucu.

Bu Bölümdeki Rehberliğin Denetçilere Yardımcı Olabileceği Durumlar

395. Bu bölümdeki rehber, denetçiye GDR güvence raporunu hazırlarken yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır.
396. GDS 3000'in 69'uncu paragrafı, bir güvence raporunun içermesi gereken asgari temel unsurları belirtir. Ancak Standart, raporlama için standart bir format öngörmez (Bkz.: GDS 3000, A160 paragrafı) ve ilave bilgilerin dâhil edilmesine izin verir. Bu bölümdeki rehber, hedef kullanıcıların aşağıda belirtilen hususları anlamalarına yardımcı olmak için etkin biçimde iletişim kurma konusunda denetçilere yardımcı olabilir:
- Güvence raporunun gerekli unsurlarının nasıl sunulabileceği;
 - GDS 3000'in gerektirdiği temel unsurların yanı sıra denetçinin, GDR güvence raporuna dâhil etmeyi değerlendirebileceği ilave bilgiler ve
 - Bu ilave bilgilerin güvence raporunda nasıl sunulabileceği.

Güvence Raporunda Etkili İletişim Kurulması

397. Bir güvence denetimi, hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir (Bkz.: GDS 3000, 12(i) paragrafı).
398. Güvence raporu, güvence sonucunu sunar ve sonucun dayanağını açıklar. Rapor, denetçinin, güvence denetiminin sonucunu hedef kullanıcılara ilettiği bir araçtır. Açık iletişim, hedef kullanıcıların güvence sonucunu anlamasına yardımcı olur.
399. Sadece iki şekilden birine göre ifade edilen bir güvence sonucu (örneğin, denetime konu bilgilerin geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya hazırlanmadığı sonucuna varması), bir GDR güvence denetiminde (Bkz.: 406 ncı paragraf), mevcut olabilecek karmaşıklıkları, hedef kullanıcıların anlamalarına yardımcı olacak ilave bağlamsal bilgiler olmaksızın yeterince iletemeyebilir.
400. 396 ncı paragrafta belirtildiği üzere, GDS 3000 güvence sonucuna ilişkin aşağıdakileri sağlamak için, Standartın gerektirdiği temel unsurlara ilave olarak, güvence raporlarının belirli denetim şartlarına göre uyarlanmasına izin verir:
- Dayanağı açıklamak veya
 - Uygun bağlamı sağlamak.

401. GDS 3000'in A161 paragrafında açıklandığı üzere, ilave bilgilerin dâhil edilip edilmeyeceği, kısa rapor veya uzun rapor biçiminde bir güvence raporunun düzenlenip düzenlenmeyeceği dâhil olmak üzere mesleki muhakemede bulunulmasını içerir. Kısa rapor normalde, genellikle ilave birkaç unsurla birlikte GDS 3000'in 69 uncu paragrafının gerektirdiği temel unsurları içerir. Uzun rapor, denetçinin ulaştığı sonucu etkilemeye yönelik olmayan çok çeşitli ilave bilgileri içerebilir ya da ilave bilgiler veya gerekli unsurlar hakkında daha açıklayıcı olabilir.
402. GDS 3000'in 68 inci paragrafında zorunlu tutulduğu üzere, ilave bilgilere yer verildiğinde, bu bilgiler denetçinin ulaştığı sonuçtan açık bir şekilde ayrı olarak verilir ve bu bilgilerin denetçinin ulaştığı sonucun önemini azaltmak için verilmediği açıkça belirtilir.
403. Bu Rehberin Giriş bölümünde ele alındığı üzere, farklı kullanıcı grupları için GDR raporları hazırlanabilir ve bu rapor, (bir dönem boyunca işletme tarafından salınan sera gazları gibi) tek bir açıdan bir işletmenin stratejisine, iş modeline ve performansına kadar değişen, niteliği gereği farklı olan dayanak denetim konusunun yönlerini kapsayabilir ve aşağıdakilerin ikisini birden içerebilir:
- Finansal ve finansal olmayan bilgiler ve
 - Tarihî ve gelecek odaklı bilgiler.
404. Dayanak denetim konusunun yönleri, nispeten aynı türden olsa bile:
- (a) Ölçülmesi veya değerlendirilmesi karmaşık olabilir ya da hedef kullanıcıların farkında olmayabilecekleri ölçüm veya değerlendirme belirsizliklerine maruz kalabilir;
 - (b) Bunları ölçmek veya değerlendirmek için kullanılan kıstaslar, belirlenmiş bir finansal raporlama çerçevesinde belirtilebilir, işletme tarafından geliştirilebilir ya da işletme tarafından daha fazla geliştirilerek veya geliştirilmeden çeşitli çerçevelerden seçilebilir. Bu da kullanıcıların denetime konu bilgilerin nasıl hazırlandığını anlamalarını zorlaştırır;
 - (c) Denetime konu bilgiler, geleneksel ayrı bir rapor şeklinde sunulabilir veya sayfalar arasında köprüler/bağlantılar bulunan bir web sitesindeki çeşitli sayfalara veya harici web sitelerinin tamamına yayılabilir. Ayrıca kısmen açıklamalı şekilde ve kısmen grafik, görseller, gömülü videolar veya benzer yöntemler kullanılarak sunulabilir. Sunum, kullanıcıların neyin GDR güvence denetimine tabi olup neyin olmadığını anlamalarını engelleyebilir.
405. GDS 3000'in 69'uncu paragrafı uyarınca, güvence raporunun hedef kullanıcılara aşağıdakileri açık bir şekilde sunup sunmadığı denetçi için önemli bir husustur:
- (a) Hedef kullanıcıların güvence sonucunun içeriğini anlamaları için güvence raporunun kimin için ve hangi amaçla hazırlandığı;
 - (b) Hedef kullanıcıların hangi bilgilerin güvence denetimine tabi olduğu hakkında uygun olmayan varsayımlarda bulunmamalarını sağlamak için, özellikle güvencenin kapsamı GDR raporunun tamamı olmadığında, hangi bilgilerin güvence denetimine tabi olduğu ve hangilerinin olmadığı;
 - (c) Hedef kullanıcıların denetçinin ulaştığı sonucun dayanağını anlaması için dayanak denetim konusunun ölçüldüğü veya değerlendirildiği geçerli kıstaslar;
 - (d) Hedef kullanıcıların yapısal sınırlamaları anlayabilmeleri için, dayanak denetim konusunun ölçülmesi veya değerlendirilmesi ile ilgili yapısal sınırlamalar;
 - (e) Kullanıcıların güvence sonucunun içeriğini anlayabilmeleri için denetim sırasında uygulanan prosedürlerin niteliği ve kapsamı;

- (f) Elde edilen güvence düzeyi (diğer bir ifadeyle, sınırlı veya makul güvence) ve bunun hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere olan güvenini nasıl etkileyebileceği.
406. Güvence raporuna gerekli (veya temel) unsurlara ilave bilgilerin dâhil edilip edilmeyeceğine karar verilirken, bunun hedef kullanıcıların denetimin içinde bulunduğu şartlar altında gerekli unsurlara ilişkin anlayışını geliştirip geliştirmediğini değerlendirmek faydalı olacaktır. Aşağıda, denetçinin denetimin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak dâhil etmeyi düşünebileceği ilave bilgi örnekleri yer almaktadır:
- (a) Güvence raporunun hedef kullanıcıları ve hangi amaçla hazırlandığı;
- (b) Denetimi yürütmek için ihtiyaç duyulan yetkinliklerin kapsamı ve bunların denetimde nasıl kullanıldığı (Bkz.: bölümün sonundaki örnek güvence raporları I ve II);
- (c) Denetçinin önemlilik konusundaki değerlendirmeleri ve bu değerlendirmelerin nitel veya nicel denetime konu bilgiler ile ilgili olup olmadığı (Bkz.: 423'üncü paragraf);
- (d) Bir doğrulama denetiminde; bu denetim, denetime konu bilgiler hakkında bağımsız denetçi tarafından bir sonuç bildirmek üzere tasarlandığı için, denetçinin denetime konu bilgilerin hazırlanmasına neden müdahil olamayacağına ilişkin açıklama (Bkz.: bölümün sonundaki örnek güvence raporları I ve II);
- (e) Denetçinin muhakemesine göre, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan, kullanıcının denetime konu bilgileri anlaması açısından temel teşkil edecek bir öneme sahip bir hususa dikkat çekilmesi (Bkz.: bölümün sonundaki örnek güvence raporları I, II ve 415'inci paragraf) ve
- (f) Denetçinin muhakemesine göre hedef kullanıcıların denetim, denetçinin sorumlulukları veya güvence raporuna ilişkin anlayışıyla ilgili olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususu iletmek için "Diğer hususlar" paragrafının dâhil edilmesi (Bkz.:416'ncı paragraf).

Güvence Raporunun İçeriği

407. Bu bölümün sonunda yer alan örnek güvence raporları I ve II aşağıdakileri belirtir:
- (a) Sırasıyla bir makul güvence raporunun ve bir sınırlı güvence raporunun gerekli unsurları (GDS 3000'in 69'uncu paragrafının ilgili bentlerine atıfta bulunulan koyu mavi kutular içinde) ve
- (b) Denetçinin, hedef kullanıcıların edineceği anlayış için yararlı olduğunu düşünebileceği ilave bilgi örnekleri (açık mavi kutular içinde).
408. Örnek raporlarda örnek verilen hususlar için bu Bölümün paragraflarında daha fazla açıklama yapılması durumunda, Rehberin ilgili paragraf numaraları, örnek raporlardaki açık mavi veya koyu mavi kutularda belirtilmiştir. Örnek raporlar ve diğer örneklerin, bir denetçinin uygulayabileceği tek yaklaşım olması amaçlanmamıştır.

Geçerli Kıstasların Belirlenmesi

409. Bölüm 3 ve Bölüm 5'te ele alındığı üzere, hedef kullanıcıların denetime konu bilgilerin hazırlandığı esas anlayabilmeleri için kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulması güvence için bir ön koşuldur. Denetçinin, denetimin başında hazırlayanlara, yalnızca kıstasların belirlenmesinden ve dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülmesinden veya değerlendirilmesinden değil, aynı zamanda geçerli kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulmasından sorumlu olduklarını hatırlatması yararlı olabilir.

410. GDS 3000'in 69(e) paragrafı, geçerli kıstasların belirli (özel) bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka amaç için uygun olmayabileceğine dair uyarıcı bir açıklama yapılmasını zorunlu kılar.
411. Hazırlayanlar geçerli kıstaslar kullanmayı tercih etmemesi ve bu durumun denetim sözleşmesinin kabulünden sonra fark edilmesi hâlinde, konunun GDS 3000'in 42-43 üncü paragraflarına göre ele alınması gerekir. Denetçinin, konunun kendisini tatmin edecek şekilde çözülüp çözülemeyeceğini görmek için konuyu hazırlayanlarla müzakere etmesi gerekir. Denetçinin denetime devam etmesi ve konunun çözüme kavuşturulmaması durumunda, güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceğini ve verecekse bunu ne şekilde yapacağını belirlemesi gerekir.
412. Kıstasların; denetime konu bilgilerde yer almaması veya (kamuya açık olması hâlinde) atıfta bulunulmaması ya da hazırlayanlar tarafından uygun bir şekilde erişime sunulmaması durumunda (Bkz.: Bölüm 5) denetçinin, hedef kullanıcıların denetime konu bilgilerin nasıl hazırlandığını anlamalarını sağlamak için kıstasları güvence raporuna dâhil etmesi gerekebilir. Kıstasları hedef kullanıcıların erişimine sunmak, hazırlayanların sorumluluğunda olduğundan, kıstasların güvence raporuna dâhil edilmesi beklenmez. Ancak, denetçinin kıstasları güvence raporuna dâhil etmesinin gerekli olması durumunda, kıstasların, kamuya açıklandığı veya hazırlayanların raporunda erişime sunulduğu gibi ayrıntılı olması gerekebilir. Güvence raporuna kıstasların yalnızca kısa bir özetinin dâhil edilmesi, hedef kullanıcıların denetime konu bilgilerin hazırlanmasının esasını anlamalarını sağlamayabilir.
413. Bazı durumlarda hazırlayanlar, denetime konu bilgileri birden fazla çerçeve kullanarak raporlayabilirler. Bu gibi durumlarda, hazırlayanların, özetlemek veya bir araya getirmek yerine her çerçeveye ilgili kıstasları ayrı ayrı erişime sunması durumunda, kullanıcıların edindiği anlayışın artması muhtemeldir. Böylece denetçi, güvence raporunda güvence sonucundaki kıstasları ayrı olarak belirleyebilir.

Yapısal Kısıtlamalar, Dikkat Çekilen Hususlar ve 'Diğer Hususlar' paragrafları Arasındaki Fark

414. Yapısal kısıtlamaları açıklamak, güvence raporuna Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemekten farklıdır. Hazırlayıcılar tarafından açıklanıp açıklanmadığına bakılmaksızın, dayanak denetim konusunun ölçülmesi veya değerlendirilmesinde yapısal kısıtlamalar mevcuttur. Ancak, hazırlayanların bu tür yapısal kısıtlamaları denetime konu bilgiler içinde daha ayrıntılı olarak açıklaması faydalı olabilir. Örneğin, iklim değişikliği senaryolarının gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ve etkilerinin ne olabileceği konusunda yapısal belirsizlikler bulunur. Bazı durumlarda, yapısal ölçüm veya değerlendirme belirsizlikleri, kullanıcıların denetime konu bilgiler hakkında edindiği anlayış için temel teşkil edebilir. Bu tür bir durumda, bunların denetime konu bilgiler içinde açıklanması gerekecektir (aşağıdaki dikkat çekilen hususlara ilişkin açıklamaya bakınız).
415. Dikkat Çekilen Hususlar, denetçinin muhakemesine göre, hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa kullanıcıların dikkatini çeker. Denetçinin, dikkat çekilen hususları dâhil ederek dikkat çekebilmesi için, söz konusu hususun hazırlayanlar tarafından denetime konu bilgilerde sunulması veya açıklanması gerekir (Bkz.: GDS 3000, 73 üncü paragraf). Dikkat Çekilen Hususlar olumlu sonuç dışındaki güvence sonucu yerine kullanılamaz.
416. Denetçi, muhakemesine göre hedef kullanıcıların denetimi anlamalarıyla ilgili olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklananlar dışında bir hususun bildirilmesinin gerekli olduğunu düşünürse, Diğer Hususlar paragrafını dâhil eder (Bkz.: GDS 3000, 73 üncü paragraf). Diğer Hususlar paragrafı da olumlu sonuç dışındaki güvence sonucu yerine kullanılamaz.

Uygulanan Mesleki Standartlar

417. Denetçinin muğlak veya sınırlayıcı nitelikteki bir ifadesi (örneğin, "denetim, GDS 3000 referans alınarak (veya GDS 3000'e dayanılarak) yürütülmüştür") güvence raporu kullanıcılarını yanlış yönlendirebilir (Bkz.: GDS 3000, A171 paragrafı). Kullanıcıların, Standarda "uygun olarak" yürütülen bir güvence denetimi ile Standart "referans alınarak" veya "esas alınarak" yürütülen bir güvence denetimi arasında ayırım yapmaları mümkün değildir. İki Standardın tüm hükümlerini karşılarken; ikincisi, Standardın yalnızca belirli yönleri için geçerli olabilir ve kullanıcılar muhtemelen bunun farkında değildir. Standardın tüm hükümlerine uyulmadığı takdirde, güvence raporunda Standarda atıfta bulunulamaz (Bkz.: GDS 3000, 15 inci paragraf).

ÖRNEK

Kabul edilebilir nitelikte bir ifade aşağıda yer almaktadır:

Gerçekleştirdiğimiz sınırlı güvence denetimi, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayınlanan Güvence Denetimi Standardı 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi ve Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri'ne uygun olarak yürütülmüştür.

Aşağıdaki gibi ifadeler GDS 3000'in hükümlerini karşılamamaktadır:

"Çalışmamızı GDS 3000'i dikkate alarak gerçekleştirdik" veya "Güvence denetimimiz GDS 3000 esas alınarak gerçekleştirilmiştir."

418. Denetçinin; örneğin hem GDS 3000 hem de AccountAbility tarafından yayımlanan Güvence Standardı AA1000 (AA1000 AS) olmak üzere iki farklı standart kapsamında denetim yürütmek üzere görevlendirilmiş olması durumunda, her iki standardın hükümlerinin karşılanıp karşılanmadığını veya AA1000 AS'nin GDS 3000'in hükümleri ile çelişip çelişmediğini değerlendirmesi gerekebilir. Standartlar çelişmiyorsa ve AA1000 AS'de düzenlenen herhangi bir ilave bilginin, GDS 3000 uyarınca güvence sonucunu etkilemediği açıksa, GDS 3000'de belirtildiği üzere (Bkz.: 421'inci paragraf), denetçi güvence raporunda her iki standarda da atıfta bulunmak isteyebilir. Yukarıda ele alındığı üzere, GDS 3000'e atıfta bulunulduğunda, GDS 3000'in tüm hükümlerinin karşılanması gerekir.

Denetçinin Ulaştığı Sonuca Dayanak Olarak Yürütülen Çalışmanın Bilgilendirici Bir Özeti (Bkz.: GDS 3000, 69(ı) Paragrafı)

419. Yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti, güvence raporunun hedef kullanıcılarının, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak belirli bir denetim bağlamında neler yapıldığını anlamalarını sağlar. Güvence denetimlerinin çoğu için teorik olarak, prosedürlerde sonsuz bir çeşitlilik/kombinasyon olması mümkündür, bu da açık ve net olarak iletişim kurmayı zorlaştırır. GDS 3000'in A177 paragrafı, çalışmasının özetinde verilecek ayrıntı düzeyinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken unsurları ortaya koyar.
420. Kullanıcılarda, sınırlı güvencede uygulanan prosedürlerin makul güvence denetimi için tanımlanan prosedürlerden dâha kapsamlı olduğu izlenimi oluşabilir. Bu nedenle denetçinin, (özellikle, makul ve sınırlı güvencenin aynı güvence raporunda sunulduğu durumlarda) kullanıcıların edindiği anlayışa yardımcı olması için sınırlı ve makul güvence arasındaki farklılıklara yönelik açıklamaları güvence raporuna dâhil etmek suretiyle, sınırlı güvence denetiminde neden daha ayrıntılı tanımlama yaptığını açıklaması faydalı olabilir.

ÖRNEK

“Sınırlı güvence, düşük güvence (diğer bir ifadeyle, hedeflenen kullanıcıların neyin güvence altına alındığına ilişkin güvenlerini artırmak için, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığı bulunan güvencenin bir üst seviyesi) ile makul güvencenin bir alt seviyesi arasındaki bir dizi güvenceyi kapsayabilir. Bir sınırlı güvence denetiminde güvence düzeyi bu şekilde değiştiğinden, hedef kullanıcıların sınırlı güvence sonucumuz bağlamında uyguladığımız prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını anlayabilmeleri için uygulanan prosedürler hakkında daha fazla ayrıntı vermekteyiz.”

Denetçinin Ulaştığı Sonuç

421. Güvence denetiminin amaçlarından biri güvence sonucunun açıklanması olup hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artırmak üzere tasarlanmıştır. Ancak:
- Kullanıcılar, sınırlı bir güvence sonucunu bildirmek için GDS 3000'de kullanılan "negatif ifade şeklini" kolayca anlamayabilir. Bu nedenle, uygulanan prosedürlerin sınırlı niteliğinden dolayı "negatif şekildeki" sonucun, makul güvenceden daha düşük bir güvence seviyesini yansıttığını açıklaması denetçi için faydalı olabilir (herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir). Bu ifade, denetçinin dikkatini çekebilecek hiçbir hususun bulunmadığı anlamına gelmez, aksine prosedürlerin sınırlı niteliği nedeniyle prosedürlerin her hususu tanımlamasının gerekmediği anlamına gelir. GDS 3000 ayrıca, "herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir..." ifadesi yerine "... haberdar değiliz." şeklinde sınırlı bir güvence sonucunun ifade edilmesine izin verir.
 - GDS 3000'in 69(i) paragrafı, sonucun, makul veya sınırlı güvence sonucu olarak bildirilmesini gerektirir. Örneğin, "orta" veya "yüksek" güvence seviyelerine atıfta bulunarak veya "...sonucuna varıyoruz..." ifadesiyle farklı bir şekilde ifade edilen sonuçlar, GDS 3000 hükümlerini karşılamamaktadır.
 - Denetçiler, önerileri ve diğer gözlemleri güvence raporuna dâhil etmek isteyebilirler. GDS 3000 kapsamında buna izin verilmesine rağmen denetçi, bu öneri ve gözlemlerin hedef kullanıcılar için ne kadar yararlı olduğunu veya güvence sonucundan olumsuz etkilenip etkilenmediğini değerlendirmek isteyebilir.
 - "İyi uygulama" gözlemlerinin dâhil edilmesi, kullanıcılar tarafından güvence sonucunun bir parçası olduğu şeklinde yanlış anlaşılabilir. Denetçinin önerilerinin dâhil edilmesi, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında bu konuların uygun şekilde ele alınmadığı veya denetçinin denetime konu bilgilere ilişkin ulaştığı sonucun bir niteliği olarak yanlış anlaşılacağı anlamına gelebilir.¹⁰

¹⁰ GDS 3410, A151 Paragrafı

ÖRNEK

Örneğin, aşağıdaki ifade, sonucun ne olduğunu açıkça ortaya koymaktadır:

Bu raporun “Çalışmamızın Özeti” bölümünde açıklandığı üzere yaptığımız çalışmalara ve uyguladığımız prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle raporlama kıstaslarına uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Aşağıdaki ifade, GDS 3000'in hükümlerine uygun olmayıp hem net değildir hem de ne anlama geldiği konusunda kullanıcı için potansiyel olarak yanıltıcıdır:

ABC PLC'nin bütünsel sürdürülebilirlik raporlamasıyla yükümlü olduğunu ve sürdürülebilirlik etkilerine ilişkin geniş kapsamlı raporlamasında önemli ilerleme kaydettiğini belirtiyoruz. ABC PLC'nin sürdürülebilirlik raporunda sunulan bilgilerin dengeli ve doğru olduğu sonuca varıyoruz.

422. GDR raporunun belirli bölümleri sınırlı güvenceye ve diğer bölümleri ise makul güvenceye tabi olduğunda, kullanıcıların neyin sınırlı güvenceye ve neyin makul güvenceye tabi olduğunu anlamalarına yardımcı olmak için, her bir farklı güvence düzeyine tabi denetime konu bilgilerin açık bir şekilde tanımlanmasına ihtiyaç duyulacaktır. Denetçi ayrıca, denetime konu bilgilerle ilgili olarak hangi prosedürlerin uygulandığının kullanıcılar açısından açık olması için her bir güvence düzeyi için uygulanan prosedürleri tanımlayabilir. Hedef kullanıcılar için, her birine ilişkin sonuçların da ayırt edilmesi gerekir.

ÖRNEK

Hazırlayanlar, sınırlı güvenceye tabi denetime konu bilgileri tek bir tanımlayıcı işaretle veya “Sınırlı Güvenceye Tabi Denetime Konu Bilgiler” başlıklı bir sütun veya tabloda tanımlayabilir ve makul güvenceye tabi denetime konu bilgileri farklı bir tanımlayıcı işaret veya “Makul Güvenceye Tabi Denetime Konu Bilgiler” başlıklı bir tabloda ayrı ayrı tanımlayabilir. Aşağıdaki ifadeler, her bir sonucun ne olduğu ve hangi denetime konu bilgilerle ilgili olduğunun açık olması için denetçinin, denetime konu bilginin tanımlandığı yere nasıl atıfta bulunabileceğine ilişkin bir örnektir:

Sınırlı Güvence Sonucu

“Ulaşılan Sonuca Dayanak Olarak Yürüttüğümüz Çalışmanın Özeti” başlığı altında açıklandığı şekilde gerçekleştirdiğimiz prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, seçilen sürdürülebilirlik bilgi setinin doğru olmadığına [x] tarihinde sona eren yıl için bu raporun Denetime Konu Bilgi paragrafındaki “Sınırlı Güvenceye Tabi Denetime Konu Bilgiler” tablosunda yer alan bilgilerin, tüm önemli yönleriyle raporlama kriterlerine uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.

Makul Güvence Görüşü

Görüşümüze göre, bu raporun Denetime Konu Bilgiler paragrafında yer alan “Makul Güvenceye Tabi Denetime Konu Bilgiler” tablosunda yer alan seçilmiş sürdürülebilirlik bilgileri, [x] tarihinde sona eren yıl için tüm önemli yönleriyle, raporlama kıstaslarına uygun olarak hazırlanmıştır.

Uzun Rapora İlave Bilgilerin Dâhil Edilmesi

423. Denetçi, hedef kullanıcılara güvence denetiminin yürütülmesi sırasında hangi yanlışlık toleransının uygulandığı konusunda şeffaflık sağlaması için, önemliliğe ilişkin bilgiler gibi ilave bilgileri uzun rapora dâhil etmeyi düşünebilir.

ÖRNEK

Mesleki muhakememize dayanarak, denetime konu bilgiler için önemliliği aşağıdaki gibi belirledik:

Kapsam 1 sera gazı emisyonları: ABC PLC'nin rapor ettiği Kapsam 1 sera gazı emisyonlarının %x'i.

Bu eşik değer, x ton CO₂ eşdeğerinin (CO₂e) tek başına veya daha küçük yanlışlıkların toplamı olarak yanlışlık oluşturmasının, Kapsam 1 emisyonların tüm önemli yönleriyle raporlama kriterlerine uygun olarak hazırlanmamış olduğu sonucuna varmamıza neden olacağı anlamına gelmektedir.

Niteliksel bilgi açısından önemlilik değerlendirmeleri; denge, anlaşılabilirlik ve tarafsızlık dâhil olmak üzere niteliksel konularını dikkate alır.

Örnek I: Olumlu Makul Güvence Raporu

Yıllık Faaliyet Raporunda yer alan Sürdürülebilirlik Bilgilerine ilişkin makul güvence denetimi

Aşağıdaki örnek rapor, sadece rehber olması amacıyla verilmiş olup her durumda uygulanacak kapsam ve ayrıntıyı içermemektedir. Güvence raporunun, denetimin şartlarına göre uyarlanması gerekir.

ABC ŞİRKETİ'NİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BİLGİLERİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ MAKUL GÜVENCE RAPORU

Başlık (69(a)).

ABC Şirketi Genel Kuruluna (veya Yönetim Kuruluna)

Muhatap (69(b)) – genellikle denetimi yaptıran taraf.

31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Faaliyet Raporunun [x] ile [y] sayfalarındaki Toplumsal Etki ve Sürdürülebilirlik Metrikleri bölümlerinde ABC Şirketi'nin Sürdürülebilirlik Bilgileri hakkında makul güvence denetimini üstlenmiş bulunuyoruz. Güvence denetimimiz; önceki dönemlere ilişkin bilgileri, 20X1 Yıllık Faaliyet Raporunda yer alan diğer bilgileri, Sürdürülebilirlik Bilgileri veya 20X1 Yıllık Faaliyet Raporu ile ilişkilendirilen diğer bilgileri (herhangi bir görsel, ses dosyası veya gömülü video dâhil) kapsamamaktadır.

Makul güvence görüşü (69(l)). Ayrıca 421 inci paragrafa bakınız.

Makul Güvence Görüşü

Görüşümüze göre, ABC'nin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Faaliyet Raporu'nun [x] ile [y] sayfalarındaki Toplumsal Etki ve Sürdürülebilirlik Metrikleri bölümlerindeki Sürdürülebilirlik Bilgileri, tüm önemli yönleriyle Raporlama Çerçevesinin x.1 sürümüne ve Yıllık Faaliyet Raporun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] arasındaki notlarda belirtilen hazırlama esasına uygun olarak hazırlanmıştır (ayrıca aşağıda yer alan "ABC Şirketi'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini Nasıl Hazırladığını Anlama" bölümüne bakınız).

Geçerli kıstasların açıklanması (69(d)). Ayrıca 409-413 üncü paragraflara bakınız.

Önceki dönemlere ilişkin bilgiler, 20X1 Yıllık Faaliyet Raporunda yer alan diğer bilgiler, Sürdürülebilirlik Bilgileri veya 20X1 Yıllık Faaliyet Raporu ile ilişkilendirilen diğer bilgiler (herhangi bir görsel, ses dosyası veya gömülü video dâhil) hakkında bir güvence sonucu bildirmiyoruz.

Dikkat Çekilen Hususlar

Y üretim sahasındaki tehlikeli atığın olası uzun vadeli etkileriyle ilgili belirsizliği ve bunun sonucunda ABC Şirketi aleyhine atılabilecek adımları açıklayan Sürdürülebilirlik Bilgisine ilişkin X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, denetçinin muhakemesine göre, hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa dikkat çeker. Ayrıca 415'inci paragrafa bakınız.

ABC Şirketi'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini Nasıl Hazırladığını Anlama

Yaygın olarak kullanılan, genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesinin veya sürdürülebilirlik bilgilerini değerlendirmek ve ölçmek için önemli bir kurumun yerleşik bir uygulamasının olmaması, kurumlar arasında ve zaman içinde karşılaştırılabilirliği etkileyebilecek farklı ancak kabul edilebilir ölçüm tekniklerine izin verir.

Sonuç olarak, Sürdürülebilirlik Bilgilerinin, kullanılan Raporlama Çerçevesi x.1 Sürümü ile birlikte ve ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için kullandığı, Yıllık Faaliyet Raporunun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım ('Kıstaslar' ile birlikte) başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] notlarında belirtilen hazırlama esasları ile birlikte okunması ve anlaşılması gerekmektedir.

Hedef kullanıcıların, kullanılan belirli kıstaslar bağlamında denetime konu bilgileri anlayabilmeleri için yapılan açıklama. Ayrıca GDS 3000'in A163 Paragrafına bakınız.

Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Hazırlanmasında Yapısal Kısıtlamalar

Sürdürülebilirlik Bilgisinin Y dipnotunda ele alındığı üzere, Sürdürülebilirlik Bilgisi, gelecekteki olası fiziksel ve geçici iklimle ilgili olasılık, zamanlama veya etkiler hakkında eksik bilimsel ve ekonomik bilgi nedeniyle yapısal belirsizliğe tabi olan iklimle ilgili senaryolara dayalı bilgileri içerir.

Yapısal kısıtlamalar (69(e)). Ayrıca 414 üncü Paragrafa bakınız.

ABC Şirketinin Sorumlulukları

ABC Yönetimi aşağıdakilerden sorumludur:

- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin raporlanmasıyla ilgili yürürlükteki mevzuat hükümlerini dikkate alarak Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için uygun kıstasların seçilmesi veya oluşturulması;
- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Kıstaslara (kullanılan Raporlama Çerçevesinin x.1 Sürümü ve Yıllık Faaliyet Raporunun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] notlarındaki hazırlama esasları) uygun olarak hazırlanması;
- Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermeyen Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi.

Tarafların Sorumlulukları (69(g)).

Sorumluluklarımız

Aşağıdaki hususlardan sorumluyuz:

- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediği hakkında makul bir güvence elde etmek için denetimi planlamak ve yürütmek;
- Elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak bağımsız bir görüş oluşturmak ve
- Görüşümüzü ABC Yönetim Kurulu'na bildirmek.

Yönetim tarafından hazırlanan Sürdürülebilirlik Bilgileri hakkında bağımsız bir görüş oluşturmakla sorumlu olduğumuzdan bağımsızlığımızı tehlikeye atabileceğinden Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hazırlanmasına dâhil olmamıza izin verilmemektedir.

Ek ifadeler, denetçinin bir doğrulama denetiminde denetime konu bilgilerin hazırlanmasına neden dâhil olamayacağını açıklayarak, güvencenin "boşlukları doldurmak" için varolabileceği algısından kaçınacak ve ilgili rollerin açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olacaktır

Mesleki Standartların Uygulanması

Denetimin GDS 3000'e veya konuya özgü bir standarda uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir ifade 69(h)). Ayrıca 417 nci Paragrafa bakınız.

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3000 *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri* ve Sürdürülebilirlik Bilgilerinde yer alan sera gazı emisyonlarına ilişkin olarak Güvence Denetimi Standardı 3410 *Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerine* uygun olarak makul bir güvence denetimini gerçekleştirdik.

Bağımsızlık ve Kalite Kontrol

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 Kurallar'daki (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) bağımsızlık hükümlerine ve diğer etik hükümlere uygun davranmış bulunmaktayız.

Şirketimiz, Kalite Kontrol Standardı 1¹¹ 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.

Çalışmalarımız, denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerinden oluşan bağımsız ve çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür. ABC'nin iklimle ilgili senaryolarının makullüğünü belirlemeye yardımcı olmak için özellikle çevre bilimcilerinin çalışmalarını kullandık. Verdiğimiz güvence görüşünden tek başımıza sorumluyuz.

Güvence Görüşümüze Dayanak Olarak Yürütülen Çalışmanın Özeti

Makul bir güvence denetimi, Sürdürülebilirlik Bilgileri hakkında kanıt elde etmek için prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, Sürdürülebilirlik Bilgilerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi de dâhil olmak üzere mesleki muhakemeye bağlıdır. Bu risk değerlendirmesini yaparken, ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamasıyla ilgili iç kontrolü dikkate aldık. Makul bir güvence denetimi ayrıca aşağıdakileri içerir:

- Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için esas alınan ABC'nin kriterlerini kullanma koşullarının uygunluğunun değerlendirilmesi;
- Ölçme ve değerlendirme yöntemlerinin, kullanılan raporlama politikalarının uygunluğunun ve ABC tarafından yapılan tahminlerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi ve
- Sürdürülebilirlik Bilgilerindeki açıklamaların ve genel sunumunun değerlendirilmesi.

Elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüze dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğuna inanıyoruz.

Denetçinin, Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama(69(i)).

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 (69(i)).

Sorumluluk bölünmeden denetçinin faydalandığı uzman kullanımına atıfta bulunulmaktadır.

Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti (69(k)).

¹¹ Kalite Yönetimi Standardı 1 (KYS 1) KKS 1'in yerini almıştır. Denetim Şirketlerinin, 15 Aralık 2023'ye kadar KYS 1'e uygun olarak tasarlanmış ve uygulanmış kalite yönetim sistemlerine sahip olmaları gerekmektedir.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (sadece bazı denetimler için geçerlidir)

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

[Denetçinin imzası]

Denetçinin imzası
69(m)).

[Güvence raporu tarihi]

Güvence raporu
tarihi (69(n)).

[Denetçinin adresi]

Denetçinin
çalışmalarını yürüttüğü
yer (69(o)).

Örnek II: Olumlu Sınırlı Güvence Raporu

Yıllık Faaliyet Raporunda Yer Alan Sürdürülebilirlik Bilgilerine İlişkin Sınırlı Güvence Denetimi

Aşağıda verilen örnek rapor yalnızca rehberlik etme amacı taşımakta olup bu örneğin tüm durumları kapsamaması veya her durumda uygulanabilir olması amaçlanmamıştır. Güvence raporunun, denetimin şartlarına göre uyarlanması gerekir.

ABC'NİN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK BİLGİLERİ HAKKINDA BAĞIMSIZ DENETÇİNİN SINIRLI GÜVENCE RAPORU

ABC Şirketi Genel Kuruluna (veya Yönetim Kuruluna) _____

31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Faaliyet Raporunun [x] ile [y] sayfalarındaki Toplumsal Etki ve Sürdürülebilirlik Metrikleri bölümlerinde ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgileri hakkında sınırlı güvence denetimini üstlendik

Güvence denetimimiz, önceki dönemlere ilişkin bilgileri veya 20X1 Yıllık Faaliyet Raporunda yer alan veya Sürdürülebilirlik Bilgileri ya da 20X1 Yıllık Faaliyet Raporu ile ilişkilendirilen herhangi bir resim, ses dosyası veya yerleştirilen/yerleşik videolar dâhil diğer bilgileri kapsamaz.

Sınırlı Güvence Sonucu

“Ulaştığımız güvence sonucuna dayanak olarak yaptığımız çalışmanın özeti” başlığı altında açıklanan şekilde gerçekleştirdiğimiz prosedürlere ve elde ettiğimiz kanıtlara dayanarak, ABC'nin 31 Aralık 20X1 tarihinde sona eren yıla ait Faaliyet Raporu'nun [x] ile [y] sayfalarındaki Toplumsal Etki ve Sürdürülebilirlik Metrikleri bölümlerindeki Sürdürülebilirlik Bilgileri, tüm önemli yönleriyle Raporlama Çerçevesinin x.1 sürümüne ve Yıllık Faaliyet Raporun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] arasındaki notlarda belirtilen hazırlanmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir. (ayrıca aşağıda yer alan “ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini nasıl hazırladığını anlama” bölümüne bakınız).

Önceki dönemlere ilişkin bilgiler veya 20X1 Yıllık Faaliyet Raporunda yer alan veya Sürdürülebilirlik Bilgileri ya da 20X1 Yıllık Faaliyet Raporundan ile ilişkilendirilmiş herhangi bir resim, ses dosyası veya yerleştirilen/yerleşik videolar dâhil olmak üzere, diğer herhangi bir bilgi hakkında bir güvence sonucu bildirmiyoruz/açıklamıyoruz.

Dikkat Çekilen Hususlar

Y üretim sahasındaki tehlikeli atığın olası uzun vadeli etkileriyle ilgili belirsizliği ve bunun sonucunda ABC'ye karşı alınabilecek önlemleri açıklayan Sürdürülebilirlik Bilgisine ilişkin X dipnotuna dikkat çekeriz. Bu husus tarafımızca varılan sonucu etkilememektedir/değiştirmemektedir.

Başlık (69(a)).

Muhatap (69(b)) – genellikle denetimi yaptıran taraf.

Güvence seviyesi, denetime konu bilgi ve uygun hâllerde, dayanak denetim konusu (69(c)).

Sınırlı güvence sonucu (69(l)). 421 inci Pragrafa bakınız.

Geçerli kıstasları tanımlama (69(d)). Ayrıca 409-413 üncü Paragraflara bakınız.

Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı, denetçinin muhakemesine göre, hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa dikkat çeker. Ayrıca 415 inci Paragrafa bakınız.

ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini Nasıl Hazırladığını Anlama

Yaygın olarak kullanılan, genel kabul görmüş bir raporlama çerçevesinin veya sürdürülebilirlik bilgilerini değerlendirmek ve ölçmek için önemli bir kurumun yerleşik bir uygulamasının olmaması, kurumlar arasında ve zaman içinde karşılaştırılabilirliği etkileyebilecek farklı ancak kabul edilebilir ölçüm tekniklerine izin verir.

Sonuç olarak, Sürdürülebilirlik Bilgilerinin, kullanılan Raporlama Çerçevesi x.1 Sürümü ile birlikte ve ABC'nin Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için kullandığı, Yıllık Faaliyet Raporunun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım ('Kıstaslar' ile birlikte) başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] notlarında belirtilen hazırlama esasları ile birlikte okunması ve anlaşılması gerekmektedir.

Hedef kullanıcıların, kullanılan belirli kıstaslar bağlamında denetime konu bilgileri anlayabilmeleri için yapılan açıklama. Ayrıca Standardın A163 Paragrafına bakınız.

Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Hazırlanmasında Yapısal Kısıtlamalar

Sürdürülebilirlik Bilgisinin X dipnotunda ele alındığı üzere, Sürdürülebilirlik Bilgisi, gelecekteki olası fiziksel ve geçici iklimle ilgili olasılık, zamanlama veya etkiler hakkında eksik bilimsel ve ekonomik bilgi nedeniyle yapısal belirsizliğe tabi olan iklimle ilgili senaryolara dayalı bilgileri içerir.

Yapısal kısıtlamalar (69(e)). Ayrıca 414 üncü Paragrafa bakınız.

ABC Şirketinin Sorumlulukları

ABC Yönetimi aşağıdakilerden sorumludur:

- Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için uygun kıstasların seçilmesi veya oluşturulması;
- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin Kıstaslara (kullanılan Raporlama Çerçevesinin x.1 Sürümü ve Yıllık Faaliyet Raporunun 20X1 Sürdürülebilirlik Raporlamamıza Yaklaşım başlıklı bölümündeki [x] ile [xx] notlarındaki hazırlama esasları) uygun olarak hazırlanması;
- Hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içermeyen Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hazırlanmasıyla ilgili iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi.

Tarafların sorumlulukları(69(g)).

Sorumluluklarımız

Aşağıdaki hususlardan sorumluyuz:

- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediği hakkında sınırlı bir güvence elde etmek için denetimi planlamak ve yürütmek;
- Elde ettiğimiz kanıtlara ve uyguladığımız psosedürlere dayanarak bağımsız bir sonuca ulaşmak ve
- ABC'nin yönetimine ulaştığımız sonucu bildirmek.

Yönetim tarafından hazırlanan Sürdürülebilirlik Bilgileri hakkında bağımsız bir sonuç bildirmekle sorumlu olduğumuzdan bağımsızlığımızı tehlikeye atabileceğinden Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hazırlanmasına dâhil olmamıza izin verilmemektedir.

Ek ifadeler, denetçinin (bir doğrulama denetiminde) denetime konu bilgilerin hazırlanmasına neden dâhil olamayacağını açıklayarak, güvencenin "boşlukları doldurmak" için varolabileceği algısından kaçınacak ve ilgili rollerin açıklığa kavuşturulmasına yardımcı olacaktır.

Mesleki Standartların Uygulanması

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3000 *Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri* ve Sürdürülebilirlik Bilgilerinde yer alan sera gazı emisyonlarına ilişkin olarak Güvence Denetimi Standardı 3410 *Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimlerine* uygun olarak makul bir güvence denetimini gerçekleştirdik.

Denetimin GDS 3000'e veya konuya özgü bir standarda uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir ifade 69(h)). Ayrıca 417 nci Paragrafa bakınız.

Bağımsızlık ve Kalite Kontrol

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 Kurallar'daki (Bağımsızlık Standartları Dâhil)* (Etik Kurallar) bağımsızlık hükümlerine ve diğer etik hükümlere uygun davranmış bulunmaktayız.

Denetçinin, Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama (69(j)).

Şirketimiz, Kalite Kontrol Standardı 1¹² 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.

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 (69(i)).

Çalışmalarımız, denetçiler, mühendisler ve çevre bilimcilerinden oluşan bağımsız ve çok disiplinli bir ekip tarafından yürütülmüştür. ABC'nin iklimle ilgili senaryolarının makullüğünü belirlemeye yardımcı olmak için özellikle çevre bilimcilerinin çalışmalarını kullandık. Verdiğimiz güvence görüşünden tek başımıza sorumluyuz.

Güvence Görüşümüze Dayanak Olarak Yürütülen Çalışmanın Özeti

[Sınırlı güvence denetiminde denetçinin, uygulanan kendi muhakemesine göre kullanıcıların sonucun dayanağına ilişkin kanaatiyle/anlayışıyla ilgili olabilecek ilave bilgiler sunan prosedürlerin niteliği ve kapsamına ilişkin bir özet eklemesi önemlidir. 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.]

Sorumluluk bölünmeden denetçinin faydalandığı uzman kullanımına atıfta bulunulmak.

Sürdürülebilirlik Bilgilerinde önemli yanlışlıkların ortaya çıkma olasılığının yüksek olduğunu belirlediğimiz alanları ele almak için çalışmalarımızı planlamamız ve yerine getirmemiz gerekmektedir. Uyguladığımız prosedürler mesleki muhakememize dayanır. Sürdürülebilirlik Bilgilerine ilişkin sınırlı güvence denetimini yürütürken:

Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti (69(k)). Ayrıca 420. Paragrafa bakınız.

- Sürdürülebilirlik Bilgilerini hazırlamak için esas alınan ABC'nin kriterlerini kullanma koşullarının uygunluğunun değerlendirdik;
- Sorgulamalar yoluyla, Sürdürülebilirlik Bilgilerinin hazırlanmasıyla ilgili ABC'nin kontrol çevresi ve bilgi sistemleri konusunda kanaat edindik. Ancak, belirli kontrol faaliyetlerinin tasarımını değerlendirmedik,

¹² Kalite Yönetimi Standardı 1 (KYS 1) KKS 1'in yerini almıştır. Denetim Şirketlerinin, 15 Aralık 2023'ye kadar KYS 1'e uygun olarak tasarlanmış ve uygulanmış kalite yönetim sistemlerine sahip olmaları gerekmektedir.

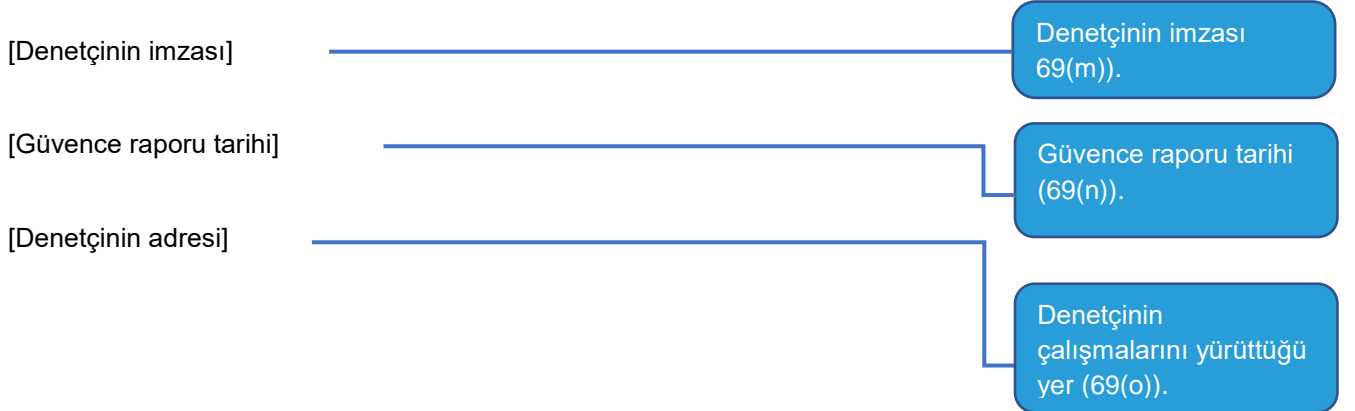
bunların uygulanmasıyla ilgili kanıt elde etmedik ve işleyiş etkinliklerini test etmedik;

- ABC'nin tahmin geliştirme yöntemlerinin uygun olup olmadığını ve tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirdik, ancak prosedürlerimiz, tahminlerin dayandığı verileri test edilmesini veya ABC'nin tahminlerini değerlendirmek için kendi tahminlerimizin geliştirilmesini içermemektedir;
- ABC'nin yirmi üretim tesisinden dördünde saha ziyaretleri gerçekleştirdik. Bu sahaları, Sürdürülebilirlik Bilgileri sahasının Sürdürülebilirlik Bilgileri grubuna katkısı, Sürdürülebilirlik Bilgileri sahasında önceki dönemden bu yana yaşanan beklenmedik dalgalanmalar ve önceki dönemde ziyaret edilmeyen sahalarla dayanarak seçtik;
- Ziyaret edilen her sahada, uygun hallerde, destekleyici kayıtlara giden veya kayıtlardan alınan sınırlı sayıda kalemi test ettik;
- Dönem boyunca yakılan yakıtın ısı değerine dayalı olarak salınması beklenen sera gazlarını, salınan gerçek sera gazlarıyla karşılaştırarak analitik prosedürleri uyguladık ve belirlediğimiz önemli farklılıkların açıklanmasına ilişkin yönetimi sorguladık;
- Sürdürülebilirlik Bilgilerinin sunumunu ve açıklamasını dikkate aldık.

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.

Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler (sadece bazı denetimler için geçerlidir)

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



Ek 1

Bu Rehberde Kullanılan Terimler

Kullanılan Terim	Rehberde açıklanma şekli (parantez içindeki referanslar terimin rehberde ilk kullanıldığı paragrafı göstermektedir.)
Toplulaştırma/toplama/toplam riski	Düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlışlıklar toplamının önemliliği aşma olasılığı (279)
Beyanlar	Açık veya başka bir şekilde, denetime konu bilgilerde yer alan, denetçinin meydana gelebilecek farklı türdeki muhtemel yanlışlıkları mütalaa etmek için kullandığı işletme tarafından sunulan beyanlardır. (253)
Güvence yetkinliği	Güvence denetimine ilişkin beceriler ve teknikler ile yetkinlik de dâhil olmak üzere, bir güvence denetimini gerçekleştirmek için gereken yetkinlik. (25)
GDR	Genişletilmiş dış raporlama. (1)
GDR güvence denetimi	GDR hakkında bir güvence denetimi. (3)
GDR bilgisi	Bir işletmenin faaliyetlerinin finansal ve finansal olmayan sonuçları hakkındaki, bu konularla ilgili gelecek odaklı bilgiler de dâhil olmak üzere, bilgi. (6)
GDR raporu	Bir rapor olarak sunulan GDR bilgileri.
GDR denetime konu bilgisi	GDR raporundaki GDR bilgilerinin GDR güvence denetimine tabi olan bölümü. (8)
İşletme tarafından geliştirilen kıstaslar	İşletme tarafından geliştirilmiş kıstaslar. (9)
Dış bilgi kaynağı	Hazırlayanlar tarafından bir GDR raporunun hazırlanmasında kullanılan veri veya bilgileri sağlayan harici (hazırlayanın dışında) bir kişi veya kuruluş. (228)
Çevre kistaları	GDR çerçevelerindeki standartlardaki kıstaslar veya mevzuat, uluslararası veya ulusal kurullar tarafından oluşturulan rehberler. (9)
Performans önemliliği	Bir bütün olarak denetime konu bilgiler için, toplama riskini uygun bir seviyeye indirmek için nicel önemlilikten daha düşük olarak belirlenen nicel bir eşik değer. (285)

Kullanılan Terim	Rehberde açıklanma şekli (parantez içindeki referanslar terimin rehberde ilk kullanıldığı paragrafı göstermektedir.)
Hazırlayanlar	Ölçüm veya değerlendirmeden sorumlu taraf.
Raporlama konuları	İlgili dayanak denetim konusu (dayanak denetim konusunun ilgili yönleri). (169)
Denetime/konuya özgü yetkinlik	Dayanak denetim konusunda ve onun ölçümünde veya değerlendirmesinde yetkinlik. (25)
Denetime/konuya özgü uzmanlar	Dayanak denetim konusunda ve onun ölçümünde veya değerlendirmesinde uzman olan kişiler. (45)

Ek 2

Tablo 2: Raporlama Türleri, Kullanılan Örnek Çerçevesi ve Bu GDR Rehberinin Kapsamında Olup Olmadığı

Konu	Uygun Raporlama Çerçevesi Örneği veya Standartlar	TDS'ler	GDR Rehberinin Kapsamında Olup Olmadığı
Sera Gazı Emisyonları	• WBCSD/WRI Sera Gazı Protokolü	• GDS 3410 (GDS 3000 ile uyumlu olması gerekir)	Evet
Entegre Raporlama	• IIRC Entegre Raporlama Çerçevesi	• GDS 3000	Evet
Entelektüel Sermaye	• WICI Gayrimaddi Raporlama Çerçevesi	• GDS 3000	Evet
UFRS'ler altında hazırlanan Finansal Tablolar ile ilgili Yönetim Yorumu	• IASB Yönetim Yorumu Uygulama Beyanı	• GDS 3000	Evet
Kamu Sektörü Hizmet Performansı veya Paranın Değeri Beyanları/Tabloları	• Mevzuat veya Standartlar	• GDS 3000	Evet
Sürdürülebilirlik (Çevresel, Sosyal, Yönetişim)	• CDSB Çerçevesi • GSSB GRI Standartları • SASB Standartları • TCFD Çerçevesi	• GDS 3000	Evet
Ülke bazında vergiler	• Mevzuat • GSSB Standardı: Hükümete Vergi ve Ödemeler	• GDS 3000 BDS 800/805	Evet Hayır
Uygunluk	• Mevzuat • Sözleşme hükümleri	• GDS 3000	Hayır
Tarihi Finansal Tablolar	• IASB Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)	• BDS'ler • SBDS 2400 • SBDS 2410	Hayır
Hizmet Kuruluşlarında İç Kontrol	• COSO İç Kontrol- Entegre Çerçeve • AICPA SOC 2 Güven Hizmetleri Kıstası	• GDS 3402 (GDS 3000 ile uyumlu olması gerekir) • GDS 3000	Hayır

Ek 3

Sınırlı ve Makul Güvence – GDR Örnek Tablosu

GDS 3000 ("Standart") iki düzeyde güvence öngörür: sınırlı güvence ve makul güvence. İkisi arasında pratik açıdan neyin farklı olduğunu anlamak zor olabilir. Ayrıca, makul bir güvence denetimi için harcanan çaba, genellikle finansal tablo denetim güvence düzeyine benzer olduğu düşünüldüğünden daha iyi anlaşılabilirken, sınırlı güvence:

- Hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye ilişkin güvenlerini açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunduğu güvence seviyesinden (sınırlı güvence aralığının alt sınırı)
- Makul güvencenin hemen altına (sınırlı güvence aralığının üst sınırı) kadar)

bir dizi güvenceyi kapsayabilir.

Aşağıdaki tablo, makul ve sınırlı güvencenin nasıl farklı olabileceğine ve sınırlı güvencenin, aralığın alt sınırından üst sınırına doğru nasıl farklı olabileceğine dair örnekler vermek için geliştirilmiştir. Bunlar yalnızca örnektir ve bu örnekler açıklayıcı hükümlerin yeterli olduğunu veya Standartın ana hükümlerine yaklaşmanın tek yolu olduğunu belirtmez. Uygulamada, denetçinin uyguladığı prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetim koşullarında mesleki muhakeme konusudur ve risk olarak değerlendirilen hususlara (makul bir güvence denetimi için) veya önemli bir yanlışlığın ortaya çıkma olasılığının olduğu alanlara bağlıdır (sınırlı bir güvence denetimi için).

Tabloda, en soldaki sütun, Rehberde yer alan, ön kabulden raporlamaya kadar bir GDR güvence sözleşmesinin bazı gerekliliklerini ortaya koymaktadır. Bitişik sütun, Standarttaki hükmün kaynağını ve Rehberde daha fazla açıklamanın bulunduğu bölümü belirtir. Sonraki iki sütun, sınırlı ve makul güvence için örnek prosedürler ve değerlendirmeleri ortaya koymaktadır.

Sınırlı güvence durumunda, denetim, denetçinin muhakemesine göre anlamlı olan bir güvence düzeyi elde edecek şekilde planlanır. 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. (Ayrıca bkz. Standartın A4–A7 paragrafları) Sınırlı güvence için gerçekleştirilen prosedürlerde aşağıdakilere de dikkat edilmesi önemlidir:

- Aralığın alt sınırından üst sınırına kadar süreç boyunca herhangi bir yerde olabilir - ancak makul güvencenin hemen altında ve
- Risk değerlendirmelerine bağlı olarak denetime konu bilgilerin farklı yönleri için değişiklik gösterebilir.

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. (Ayrıca bkz.: 419–420. paragraflar ve Bölüm 12'deki Örnek Sınırlı Güvence Raporu).

Tablodaki sınırlı güvence sütununda, denetçinin uyguladığı prosedürlerin sınırlı güvence aralığında nasıl farklılık gösterebileceğine dair bir fikir vermek amacıyla oklar kullanılmıştır. Okların amacı, denetçinin seçeceği seçenekler veya önceden belirlenmiş seviyeler önermek değildir. Bunun aksine oklar, denetçinin dayanak denetim konusu ve diğer denetim şartları hakkında bir anlayış elde etmesi ve anlamlı bir sınırlı güvence elde etmek için önemli bir yanlışlığın ortaya çıkma ihtimalinin bulunduğu alanları belirlemede ve ele almada denetçinin uygun olduğuna karar verebileceği olası prosedür varyasyonlarına ilişkin örneklerdir. Oklar, aşağıdaki gibi örnek prosedürleri içerir:

- Soldaki uçuk mavi ok, denetçinin denetim şartlarında anlamlı olan sınırlı güvence elde etmek için gerekli olduğuna karar verdiği prosedürlerin sınırlı güvence aralığının alt sınırına doğru olması durumunda uygulayabileceği örnek prosedürleri içerir.
- Ortadaki mavi ok, denetçinin denetim şartlarında anlamlı olan sınırlı güvence elde etmesi için gerekli olan prosedürler, sınırlı güvence aralığının ortasına doğru ilerlediğinden, sol taraftaki oktakilere ek olarak uygulanabilecek örnek prosedürleri içerir.
- Sağdaki daha koyu mavi ok, denetim şartlarında anlamlı olan sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli olabilecek prosedürler sınırlı güvence aralığının üst sınırına doğru ilerlediğinden, diğer iki okta yer alan prosedürlere ek olarak uygulanabilecek kademeli/artan örnek prosedürleri içerir.

Makul güvence prosedürlerine ilişkin örnekler, en sağdaki sütunda (en koyu mavi sütun) verilmiştir.

Gri satırlar, Standart hükümlerinin sınırlı güvence ve makul güvence için aynı olduğunu belirtmek için kullanılmıştır.

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler	
		<i>Sınırlı güvenceye (makul güvenceden daha düşük bir seviyesi, ancak yine de anlamlı bir güvence seviyesi) ulaşmak amacıyla denetçi, bir güvence aralığında değişebilen güvence elde etmek için prosedürler uygular.</i>	<i>Makul güvenceye ulaşmak amacıyla denetçi, kapsamlı prosedürler uygular.</i>
		<p>Sınırlı Güvence</p> <p><i>Sol taraf (soluk mavi gölgeli ok), sınırlı güvence aralığının en alt ucundaki örnek prosedürleri içerir (başka bir ifadeyle, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunması gerekir).</i></p> <p><i>Oklardaki gölgelendirme koyulaştıkça, örneklendirmeyi artıran prosedürler eklenmiştir; sağ taraftaki daha koyu mavi ok, güvence, sınırlı güvence aralığının üst ucuna “makul güvencenin hemen altına” yaklaştıkça uygulanabilecek örneklendirmeyi artıran prosedürleri içerir. Prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; yapılan risk değerlendirmesine ve</i></p>	Makul Güvence

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		denetçinin, önemli yanlışlık içerme ihtimalinin bulunduğunu belirlediği alanlara dayanarak denetim şartlarında mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir
Ön Şartlar	GDS 3000 24(a), (b) Bölüm 3	Ön şartların mevcudiyetini belirleme prosedürleri, aşağıdakilere dayanır: <ul style="list-style-type: none"> Denetimin şartları hakkındaki ön bilgiler ve Hazırlayanla yaptığı görüşmeler. Makul güvence için uygun olmayan kıstaslar, sınırlı güvence için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir).
Yetkinlik ve kabiliyet	GDS 3000 31(b), (c), 32 Bölüm 1	Sorumlu denetçinin; güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmeye yönelik olarak gerekli güvence beceri, bilgi ve deneyimlere sahip olması ve denetim ekibinin ve denetçinin faydalandığı uzmanların tamamının (toplu olarak), güvence denetimini yürütmek için gerekli mesleki yetkinliklere sahip olduğuna ikna olması gerekir. Bu tür yetkinlikler; güvence seviyesine göre değil, örneğin GDR denetim konusunun karmaşıklığına ve bu konunun ölçümü veya değerlendirilmesine göre belirlenir.
Mesleki şüphecilik, mesleki muhakeme ve güvence becerileri ile teknikleri	GDS 3000 37-39 Bölüm 2	Mesleki şüpheciliği uygulayıp mesleki muhakemede bulunma ve yinelenen ve sistematik bir denetim sürecinin parçası olarak güvence becerileri ve tekniklerini uygulama ihtiyacı, sınırlı ve makul güvence için aynıdır.
Denetimin planlanması aşamasında kıstasların uygunluğu	GDS 3000 41-43 Bölümler 4 and 5	Denetimin planlanmasının bir parçası olarak denetçi, kıstasların söz konusu denetime uygun olup olmadığını tespit eder. Bu tespiti yapmaya yönelik çalışma; örneğin, GDR denetim konusunun karmaşıklığı ve çeşitliliği veya kurumsal sınırın karmaşıklığı ve kapsamı tarafından yönlendirilebilir. Kıstasların uygunluğuna ilişkin hususlar, diğerlerinin yanı sıra şunları içerebilir: İşletmenin kurumsal sınırını belirleme yöntemi, açıklanacak dayanak denetim konusu, kabul edilebilir sayısallaştırma veya değerlendirme yöntemleri ve sunum ve açıklama kıstasları.
Önemlilik	GDS 3000 44 Bölüm 9	Önemliliğe ilişkin hususlar; denetçinin güvence denetimi riskini ele almak için uyguladığı prosedürlerin niteliği veya kapsamından ziyade, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına (başka bir ifadeyle, hedef kullanıcıların kararları için hangi

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		“konular”ın olduğu veya kararlarını nelerin değiştireceği) dayanması nedeniyle sınırlı ve makul güvence için aynıdır. Önemlilik, nicel ve nitel faktörler bağlamında değerlendirilir.
Dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinilmesi	GDS 3000 45 Bölümler 3,4,5,6,7	<p>Nelere dair kanaat edinilmesi gerekir?</p> <p>Denetçinin, aşağıdaki konulara ilişkin olarak sorgulama yapması gerekir:</p> <ul style="list-style-type: none"> Denetime konu bilgileri etkileyen herhangi bir gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen kasıtlı yanlışlıktan ya da mevzuata aykırılıktan hazırlayanın haberdar olup olmadığı. Hazırlayanın iç denetim fonksiyonu (varsa) ve denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonunun faaliyetleri ve temel bulguları. Hazırlayanın, denetime konu bilgileri hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı. <p>Denetçi ayrıca, gerekli prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına dayanak oluşturmak için dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinir. Bu husus; diğer hususların yanı sıra, işletmenin niteliğine, GDR güvence denetimiyle ilgili sektör, mevzuat /düzenlemeler ve diğer dış faktörlere (örneğin işletmenin tedarikçileri, müşterileri, hizmet kuruluşları, rakipleri ve işletmenin faaliyet gösterdiği siyasi, coğrafi, sosyal ve ekonomik çevre), önceki döneme göre gerçekleşen değişikliklere veya bazı durumlarda, gelecek dönem(ler)de gerçekleşmesi beklenen değişikliklere dair kanaat edinmeyi içerebilir.</p>
	GDS 3000 46L/R, 48L(a), 48R(a) Bölümler 3, 4, 5, 6, 7	<p>Kanaat edinmenin kapsamı</p> <p>GDR bilgilerinde önemli yanlışlık bulunması muhtemel alanların, başka bir ifadeyle bir bütün olarak GDR denetimine konu bilgiler düzeyinde ve GDR bilgilerinin önemli yönlerinin belirlenebilmesini sağlayacak yeterliliktedir.</p> <p>Dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinme ve GDR bilgilerinde önemli yanlışlık bulunması muhtemel alanların değerlendirilmesine yönelik prosedürler tek başına, bir güvence sonucu için dayanak teşkil edecek kanıt sağlamaz.</p> <p>Bazı sınırlı güvence denetimlerinde denetçiler, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemelerini ve değerlendirmelerini sağlayacak yeterlilikte olmak üzere kanaat edinebilirler ancak, belirli GDS’lerle zorunlu kılınmadığı sürece, bunu yapmaları zorunlu değildir.</p>

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>Aşağıdaki oklar, sınırlı güvence aralığındaki prosedürlere ilişkin örneklerdir. Denetim şartlarında anlamlı bir güvence elde etmek için ihtiyaç duyulan prosedürler, farklılık gösterebilir ve bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki oklarda belirtilenleri içerebilir. Belli bir denetimde neyin anlamlı olduğu, grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu dâhil olmak üzere denetim şartlarına bağlı olarak, varılan bir mesleki yargıdır (Ayrıca bkz.: Standardın A4-A7 paragrafları).</p> <p>İçin yönetim beyanlarını kullanmak faydalı olabilir).</p> <p>Örneğin; soldaki sütunda uygulanan prosedürlere <u>ek olarak</u> denetçi, yönetimle aşağıdaki hususları görüşebilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Su sayaçlarının ne sıklıkla ve kim tarafından kalibre edildiği ve diğer kaynaklardan gelen suyun nasıl ölçüldüğü. • Ulaşılması gereken hedefler olup olmadığı (örneğin, bilgilerde yanlışlık yapılmasını teşvik edebilecek düzenleyici hedefler veya iç performans hedefleri). • İşletmenin, standart sektör kıstaslarını kullanarak standart sektör metriklerini raporlayıp raporlamadığı ve işletmenin raporlanan su tüketiminin, sektördeki benzer işletmelerinkine nasıl karşılaştırıldığı. <p>Denetçi ayrıca:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Parçalara (bölümlere) ayrılma düzeyinde analitik prosedürleri uygulayabilir ve • Personel tarafından uygulanan prosedürleri gözlemleyebilir ya da belgeleri veya ekipmanları tetkik

		<p>Raporlanan su tüketiminin kimler için hazırlandığını, amacını, üretim sürecinde suyun nasıl kullanıldığını, hangi su kaynaklarının kullanıldığını (örneğin ölçülü su, sondaj kuyuları, su yollarından ayrılmış yağmur suyu deposu) ve önceki dönemden bu yana herhangi bir değişiklik olup olmadığını anlamak için yönetimle müzakere yapmak.</p> <p>Üretim süreçlerinin kesintili mi yoksa sürekli mi olduğunu, atık suyun üretimde yeniden kullanım için geri dönüştürülüp dönüştürülmediğini, suyu korumak için sosyal ve çevresel baskılar olup olmadığını ve raporlanan su tüketiminin diğer benzer işletmelerle nasıl karşılaştırıldığını anlamak için yönetimle müzakere yapmak. Yüksek düzey analitik prosedürler uygulamak (toplulaştırılmış seviyede).</p> <p>Parçalara (bölümlere) ayrılma düzeyinde analitik prosedürleri uygulamak. (Örneğin, tesis düzeyinde olağandışı su tüketimini belirlemeye yardımcı olması için işletmenin her bir tesisine ilişkin su tüketimini bu tesislerin her birinden elde edilen üretim rakamlarıyla karşılaştırmak) ve önceki dönemden bu yana herhangi bir değişiklik olup olmadığına ilişkin olarak analitik prosedürleri uygulamak. Şartlara göre gerekli olduğu ölçüde sağ sütundan prosedürleri uygulamayı değerlendirmek.</p>	<p>edebilir (örneğin, su sayaçlarının okunması veya sayaçların kalibrasyonuna ilişkin belgeli kayıtlar).</p> <p>Dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinme ve GDR bilgilerinde önemli yanlışlık bulunması muhtemel alanların değerlendirilmesine yönelik prosedürler tek başına, bir güvence sonucu için dayanak teşkil edecek kanıt sağlamaz.</p>
--	--	--	---

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
İç denetimin, denetçinin faydalandığı uzmanın veya başka bir denetçinin çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına değerlendirilmesi	GDS 3000 32(a),(b), 45(b),(c) Bölüm 1	İç denetimin, denetçinin faydalandığı uzmanın (dış uzman) veya başka bir denetçinin çalışmasının kullanılıp kullanılmayacağına ilişkin hususlar, sınırlı ve makul güvence için aynıdır.
Bu tür bir tarafın (yukarıdaki satıra bakınız) çalışmasının kullanılmasında, tarafsızlık ve yetkinliğin değerlendirilmesi	GDS 3000 52 (a),(b), 53, 55(a),(b) Bölüm 1	Yetkinliklerini, kabiliyetlerini ve tarafsızlıklarını değerlendirirken, örneğin aşağıdakileri göz önünde bulundurmak faydalı olabilir: <ul style="list-style-type: none"> • Kime raporlama yaptıkları (örneğin İç Denetim, yönetim kurulu veya denetim komitesine raporlama yapabilir). • Etik ve bağımsızlık, sürekli mesleki eğitim veya lisansla ilgili olanlar gibi meslek örgütünün üyelik şartları. • Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makaleler. • Başak bir denetçinin aynı denetim ağı veya denetim şirketi içinden mi yoksa kendi kuruluşunun dışından mı olduğu ve bu kuruluşun hangi kalite kontrol prosedürlerine sahip olduğu. • Hazırlayan işletmeyle kişisel veya mesleki ilişkiler. • Diğer denetçinin, aktif olarak gözetime tabi tutulduğu düzenleyici bir çevrede faaliyet gösterip göstermediği ve • Denetçinin, diğer tarafların çalışmalarına dâhil olmayı beklediği katılımının kapsamı.
Süreçler ve -uygun hâllerde- iç kontrole dair kanaat edinilmesi	GDS 3000 47 L/R Bölümler 4, 6	Denetime konu bilgileri hazırlamak için kullanılan sürece dair kanaat edinilmesi, sürecin denetimle ilgili olduğu yönlerine ilişkin olarak sorgulama yapılmasını içerebilir. Bazı sınırlı güvence denetimlerinde denetçi, denetime konu bilgilerin hazırlanmasına yönelik iç kontrol hakkında bilgi sahibi olmayı tercih edebilir, ancak bu durum çoğu zaman geçerli değildir.
		Soldaki sütunda belirtilen hususlara <u>ek olarak</u> denetçi, örneğin aşağıdakilere dair kanaat edinir: <ul style="list-style-type: none"> • “Önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için hakkında bilgi/kanaat edinilmesi gerekli

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>Sınırlı güvence için denetçinin ayrıca, kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve bu kontrollerin işleyip işlemediğini belirlemesi zorunlu değildir. Bununla birlikte, bazı sınırlı güvence denetimlerinde denetçiler, kontrollerin tasarımını değerlendirmeyi ve bu kontrollerin işleyip işlemediğini belirlemeyi tercih edebilirler ancak, belirli GDS'lerle zorunlu kılınmadığı sürece, bunu yapmaları zorunlu değildir.</p> <p>Aşağıdaki oklar, sınırlı güvence aralığındaki prosedürlere ilişkin örneklerdir. Denetim şartlarında anlamlı bir güvence elde etmek için ihtiyaç duyulan prosedürler, farklılık gösterebilir ve bunlarla sınırlı olmamak üzere, aşağıdaki oklarda belirtilenleri içerebilir. Belli bir denetimde neyin anlamlı olduğu, grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu dâhil olmak üzere denetim şartlarına bağlı olarak, varılan bir mesleki yargıdır (Ayrıca bkz.: Standardın A4-A7 paragrafları).</p> <p>olduğuna karar verilen denetimle ilgili kontrol faaliyetleri (örneğin, yönetim beyanı düzeyinde).</p> <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin kontrolleri izlemesi. <p>Denetçinin, yukarıda belirtilenlere dair kanaat edinirken, denetimle ilgili olan kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve GDR bilgilerinden sorumlu personelin sorgulanmasına <u>ek olarak</u> prosedürlerin uygulanması suretiyle, bu kontrollerin işleyip işlemediğini belirlemesi gerekir. Örneğin, denetçi:</p> <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin risk değerlendirme sürecini anlamak için yönetim ve diğerleriyle görüşmeler yapabilir (başka bir ifadeyle, işletmenin, su tüketiminin yönetilmesi ve raporlanmasıyla ilgili riskleri nasıl belirlediği), bu sürece ilişkin belgeleri veya risk komitesinin toplantı tutanaklarını ve belirlenen riskleri azaltmak için işletme tarafından atılan takip adımlarına ilişkin belgeleri tetkik edebilir, • İlgili kontrollerin işlemek üzere nasıl tasarlandığına ilişkin açıklama için prosedür kılavuzlarını tetkik edebilir (örneğin, kılavuz şunları belirtebilir: "Ölçülen kullanımı kaydetmek için yetkili üretim personeli, verileri

		<p>Örneğin, işletmenin aşağıdakileri nasıl yaptığı hakkında yönetimin sorgulanması:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Organizasyonel sınırını belirlemek ve dâhil edilecek tesisleri tanımlamak. • Su tüketimini ölçmek ve kayıt altına almak (örneğin, su sayaçlarını kim okur; kütle dengesi nasıl yapılır?) • Sunum ve açıklamalar dâhil, kıstaslara göre düzenlemek, kontrol etmek ve raporlamak. <p>Aşağıdakileri anlamak için yönetimin sorgulanması:</p> <ul style="list-style-type: none"> • “Üst yönetimin tutumu” dâhil olmak üzere kontrol çevresi, sistemlerin kurulmuş olup olmadığı veya geliştirilip geliştirilmediği, otomatik veya manuel olup olmadığı, devredilmiş veya merkezi olarak işletilip işletilmediği. • Kullanılan bilgi sistemleri ve arayüzler (örneğin, farklı kaynaklardan gelen su tüketiminin farklı sistemler kullanılarak nasıl toplandığı). <p>Aşağıdakileri anlamak için yönetimin sorgulanması:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Raporlama rollerinin ve sorumluluklarının bildirilmesi. • İşletmenin GDR risk yönetimi sürecinin sonuçları (örneğin, su tüketimi, su kıtlığının olduğu alanlarda dikkatle izlenebilir ve yönetilebilir). • GDR bilgilerinin kıstaslara uygun olarak hazırlanması için yerinde kontrol faaliyetleri. 	<p>doğrudan bilgisayarlı sisteme girer; sistem, her bir tesisin adı ile konumunu ve ölçü birimlerini içeren önceden doldurulmuş alanlara sahiptir; tüm alanlar doldurulana ve girişler, her alan için önceden belirlenmiş izin verilen aralık içerisinde olana kadar sonraki ekrana ilerlemeye olanak sağlanmaz.”),</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kullanıcı kabul testinin (KKT) belgelerini inceleyebilir ve KKT sırasında belirlenen tasarım eksikliklerinin düzeltilir, • Kontrollerin işletilmesi konusunda personelin eğitimine ilişkin kanıtları inceleyebilir, • Sürecin ve uygulanan ilgili kontrollerin anlaşıldığını doğrulamak için bir gözden geçirme gerçekleştirebilir veya • Gerçekleştirilen kontrolleri gözlemleyebilir. (Örneğin, denetçi, üretim personelinden, sayaçlardan su tüketiminin nasıl okunduğunu ve verilerin bilgisayarlı sisteme nasıl girildiğini göstermesini isteyebilir, böylece denetçinin tamamlanması gereken önceden belirlenmiş alanların olup olmadığını (tasarımda belirtildiği gibi) ve girilmeye çalışılan ölçümler
--	--	---	---

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler	
			önceden tanımlanmış aralığın dışına çıkarsa ne olacağını gözlemlemesini sağlar.)
Kanıt elde etmek için prosedürleri tasarlama ve uygulama	GDS 3000 48L/R – 49L/R Bölümler 8 , 11	<p>Denetçi, söz konusu alan(lar)da neden önemli bir yanlışlığın ortaya çıkma olasılığının yüksek olduğunu değerlendirebilir. Örneğin, diğer nedenler arasında aşağıdakiler bulunabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dayanak denetim konusunun yapısal niteliği; ölçümü, değerlendirmesi veya açıklanmasındaki belirsizlik veya muhakeme ya da bazı alanların kolayca gözden kaçabilecek olması - örneğin, su tüketiminin doğrudan bir sayaçtan okunmasından ziyade kütle dengesi hesaplamalarının dâhil olduğu bilgilerde önemli bir yanlışlığın ortaya çıkma ihtimali daha yüksek olabilir. • Kuruluşun karmaşıklığı, sahiplik ve kontrol düzenlemeleri veya coğrafi yayılımı. • Daha fazla insan hatası olasılığı, işleme kusurları veya yetkisiz müdahale fırsatı olabilecek şekilde, tam otomatikleştirilmemiş veya hala geliştirilmekte olan sistemler ve süreçler. • Yanlış beyanda bulunmaya yönelik teşvikler; örneğin, işletmek için veya para cezalarından kaçınmak için bir lisansı elinde tutmak amacıyla belirli bir performans hedefinin tutturulması gerekiyorsa. <p>Belirlenen önemli yanlışlık olasılığı ne kadar yüksekse, ihtiyaç duyulan kanıt o kadar ikna edici olmalıdır.</p> <p>Bununla birlikte, bazı sınırlı güvence denetimlerinde, denetçiler, risk olarak değerlendirilmiş önemli yanlışlıklara karşılık vermek için müteakip güvence prosedürleri tasarlayabilir ve uygulayabilir, ancak belirli GDS'ler tarafından zorunlu tutulmadıkça bunu yapmaları zorunlu değildir.</p> <p>Aşağıdaki oklar, sınırlı güvence aralığındaki prosedür örnekleridir. Denetim şartlarında anlamlı güvence elde etmek için ihtiyaç duyulan prosedürler</p>	<p>Denetçi, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşılık vermek için müteakipdenetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken, bu tür risklerin değerlendirilmesinin nedenlerini dikkate alabilir. Üst düzey nedenler, soldaki sütunda belirtilenlere benzer olsa da, nedenler daha ayrıntılı bir düzeyde ele alınabilir (örneğin, yönetim beyanı düzeyinde), bu nedenle aşağıdaki gibi nedenlerin dikkate alınması gerekir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ölçüm cihazlarının (örneğin, su sayaçları) kapasitelerindeki yapısal kısıtlamalar veya kalibrasyonlarının yetersiz sıklığı. • Tahminlerde kullanılan varsayımlar, tahminlerin dayandırıldığı yanlış veya eksik dayanak verilerin kullanımı veya karmaşık hesaplamaların söz konusu olduğu durumlar (örneğin, çıkarılan suyu hesaplamak için bir kütle dengesi yaklaşımı kullanıldığında) dâhil, denetime

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>farklılık gösterebilir ve bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdaki oklarda belirtilenleri içerebilir. Belirli bir denetimde neyin anlamlı olduğu, bir grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu da dâhil olmak üzere denetim şartlarına bağlı olan mesleki bir muhakeme konusudur. (Ayrıca Bkz.: Standardın A4-A7 paragrafları).</p> <p>konu bilgilerin ölçülmesinde, değerlendirilmesinde veya açıklanmasında yapılan hatalar veya uygun olmayan muhakemeler.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dayanak denetim konusunun tanımlanamayan yönlerinin gözden kaçırılması riski. Örneğin, hazırlayanlar bilgi için üçüncü bir tarafa güvenir (örneğin, çekilen suyu hesaplamak için harici sayaç okuyucuları veya mühendislik firmaları) veya tespit edilmemiş su veya atık su sızıntıları vb. nedeniyle olağan iş akışı dışındaki olaylar veya işlemler. • Kontrollerin tasarımındaki zayıflıkların veya kontrollerin etkin çalışmamasının hatalara, işleme kusurlarına veya yetkisiz müdahalelere nasıl yol açabileceği. <p>Denetçi, GDR dayanak denetim konusunun belirli özelliklerinden (yapısal risk) kaynaklanan “önemli yanlışlık” olasılığını ve diğer prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken kontrollerin işleyiş etkinliğine güvenme niyetinde olup olmadığını değerlendirir.</p>

		<p>Önemli bir yanlışlığın ortaya çıkması muhtemel olan alan(lar)ı ele almak için sorgulamalar yapmak ve diğer prosedürleri uygulamak. Sorgulama ve prosedürlerin sonuçlarına dayanarak, ek prosedürlerin gerekli olup olmadığını belirlemek. Standardın A113-A117 paragraflarına bakınız.</p> <p>Daha kapsamlı farklı prosedürlerin uygulanması - örneğin, denetime konu bilgiler ile diğer ilgili bilgiler arasında bir ilişki olduğunda, analitik prosedürler uygun olabilir, öyle ki denetçi bir beklenti geliştirebilir ve bu beklentiyi fiili denetime konu bilgilerle karşılaştırabilir.</p> <ul style="list-style-type: none"> Analitik prosedürleri daha ayrıştırılmış bir düzeyde ve analitik prosedürler için dayanak olarak kullanılan verilerin güvenilirliğine ilişkin prosedürler uygulamak. Detay testleri uygulamak ancak makul bir güvencedenetiminden daha düşük bir kapsamda (diğer bir ifadeyle, testlerin niteliği benzer olabilir, ancak test için daha küçük bir örneklem veya daha az sayıda tesis seçilebilir). 	<p>Denetçi, aşağıdaki durumlarda kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin (kontrol riskini ele almak için) yeterli ve uygun kanıt elde etmek amacıyla prosedürleri tasarlar ve uygular:</p> <ul style="list-style-type: none"> EER güvence denetimiyle ilgili kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklenti içeriyorsa veya Kontrol testi dışındaki prosedürler, tek başına, ortaya çıkabilecek yanlışlık türü düzeyinde (yönetim beyanı düzeyi) yeterli ve uygun kanıt sağlayamaz. Örneğin, örneğin ilgili bilgilerin yalnızca elektronik biçimde kaydedilmesi, işlenmesi ve raporlanması veya faaliyet verilerinin işlenmesinin bilgi teknolojisi tabanlı bir operasyonel veya finansal raporlama sistemi ile entegre edilmesi gibi, su tüketiminin sayısallaştırılması, çok az veya hiç manuel müdahale olmaksızın yüksek oranda otomatikleştirilmiş süreçleri içerebilir. Bu gibi durumlarda, kanıtlar, yeterliliği ve uygunluğu kontrollerin etkinliğine bağlı olarak yalnızca elektronik biçimde mevcut olabilir. <p>Güvenildiği düşünülen kontrollerden sapmalar tespit edilirse, denetçi,</p>
--	--	--	---

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>konuyu/konuları ve muhtemel sonuçlarını anlamak ve aşağıdaki hususları belirlemek için özel sorgulamalar yapılabilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Gerçekleştirilen kontrol testlerin, ilgili kontrollere güvenmek için uygun bir dayanak sağlayıp sağlamadığı, • İlave kontrol testlerinin gerekip gerekmediği veya • İlgili kontrollerin işleyiş etkinliğine güven garanti edilmediğinden, muhtemel önemli yanlışlık risklerinin diğer prosedürler tarafından ele alınması gerekip gerekmediği. <p>“Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklerinden bağımsız olarak denetçi, GDR denetime konu bilgisinin önemli yönleri için (varsa) ilgili kontrol testlerine <u>ek olarak</u> detay testleri veya analitik prosedürler tasarlayabilir ve uygulayabilir. Örneğin denetçi, dış teyit prosedürlerinin uygulanıp uygulanmayacağını değerlendirebilir (örneğin, su tüketiminin işletme adına bir üçüncü taraf bir mühendislik firması tarafından tespit edildiği durumlarda). Dış Teyit prosedürleri uygulanacaksa, bunlar genellikle teyit talebinin</p>

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>başlatılmasından teyit yanıtının alınmasına kadar, GDR denetime konu bilgisini hazırlayanın herhangi bir katılımı olmaksızın, denetçinin doğrudan kontrolü altında gerçekleştirilir.</p> <p>Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risk ne kadar yüksekse, denetçinin daha fazla ikna edici denetim kanıtına ihtiyacı vardır.</p>

<p>Gelecek odaklı bilgiler de dâhil tahminlerle ilgili prosedürler</p>	<p>GDS 3000 48 L/R – 49L/R</p>	<p>Aşağıdaki oklar, sınırlı güvence aralığındaki örnek prosedürlerdir. Denetim şartlarında anlamlı güvence elde etmek için ihtiyaç duyulan prosedürler değişiklik gösterebilir ve bunlarla sınırlı olmamak üzere aşağıdaki oklarda yer alanları içerebilir. Belirli bir denetimde anlamlı olan, bir grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu da dâhil denetim şartlarına bağlı olan mesleki muhakemedir (ayrıca bkz. GDS 3000 A4-A7 paragrafları).</p>	<p>“Önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere dayanarak aşağıdaki hususlar değerlendirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin, geçerli kıstasların tahminlere ilişkin hükümlerini gerektiği gibi uygulayıp uygulamadığını. • Tahminlerin oluşturulmasında kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını, bu yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve - varsa- değişikliklerin içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını. <p>Tahminin niteliği dikkate alınırken, aşağıdakilerden bir veya birkaçı yerine getirilir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • İşletmenin tahmini nasıl oluşturduğu ve söz konusu tahminin dayandığı verilerin test edilmesi ve aşağıdakilerin değerlendirilmesi: <ul style="list-style-type: none"> – Kullanılan sayısallaştırma yönteminin içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığı, ve – İşletme tarafından kullanılan varsayımların makul olup olmadığı.
---	--------------------------------	---	--

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
		<p>Yönetimi aşağıdaki hususlara ilişkin sorgulamak:</p> <ul style="list-style-type: none"> Tahminleri oluşturmak için hangi varsayımların kullanıldığı ve kullanılan varsayımların dayanak olarak hangi bilgi kaynağını kullanıldığı Yöntemlerin tutarlı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı veya önceki dönemden bu yana değişiklikler olup olmadığı ile bu değişikliklerin etkisi <p>Tahminlere analitik prosedürler uygulamak.</p> <ul style="list-style-type: none"> Kullanılan varsayımların kaynağını, varsayımların makul görünüp görünmediğini, finansal tabloları hazırlayanların alternatif varsayımları nasıl değerlendirdiğini ve bu alternatiflerin neden reddedildiğini değerlendirmek Kullanılan yöntemlerin uygun olup olmadığını ve işletmenin tahminlerle ilgili geçerli kıstasları uygun şekilde uygulayıp uygulamadığını değerlendirmek. <p>Uygun olması halinde, sağ taraftaki (en koyu mavi) sütunda belirtilen prosedürlerden bir veya birden fazlasını yerine getirmek.</p> <ul style="list-style-type: none"> İşletmenin tahmini oluşturma süreci üzerindeki kontrollerin işleyiş etkinliğinin, test edilmesi. İşletmenin nokta tahminini değerlendirmek için bir nokta tahmini veya tahmin aralığı geliştirmek: <ul style="list-style-type: none"> Denetçinin işletmedekinden farklı varsayım veya yöntemler kullanması durumunda; denetçinin nokta tahmininin veya tahmin aralığının, ilgili değişkenlerinin dikkate alınmasını sağlamak ve işletmenin nokta tahminine kıyasla var olan herhangi bir önemli farklılığı değerlendirmek amacıyla işletmenin varsayım veya yöntemleri hakkında yeterli kanaat edinilir. Bir tahmin aralığı kullanmanın uygun olduğu sonucuna varılırsa, mevcut kanıtlara dayanarak tahmin aralığı kapsamındaki tüm sonuçların makul kabul edileceği yere kadar daraltılır.

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler
Nicel Yanlışlıkların Biriktirilmesi ve Değerlendirilmesi	GDS 3000 51 Bölüm 9	Nicel yanlışlıkları (bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışındakiler) biriktirin ve yanlışlıkların meydana geldiği durumun büyüklüğü, niteliği ve şartları dikkate alınarak düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına ve toplu olarak önemli olup olmadığını belirleyin.
Nitel Yanlışlıkların Biriktirilmesi ve Değerlendirilmesi	GDS 3000 51 Bölüm 9	Düzeltilmemiş nitel yanlışlıkları biriktirin (örneğin, niteliksel bilginin neresinde yer aldıkları, bağlamlarını ve neden yanlışlık olarak kabul edildiğini listeleyerek). Düzeltilmemiş nitel yanlışlıkların, ilgili oldukları GDR denetime konu bilgilerinin yanı sıra bir bütün olarak GDR bilgileri üzerindeki etkisini değerlendirin. Düzeltilmemiş yanlışlıkların, tek başına veya diğer düzeltilmemiş yanlışlıklar ile birlikte değerlendirildiğinde önemli olup olmadığını, yanlışlıkların meydana geldiği durumun niteliğini ve şartlarını dikkate alarak belirleyin.
Diğer Bilgiler	GDS 3000 62 Bölümler 8,10, 11, 12	Denetime konu bilgileri ve buna ilişkin güvence raporunu içeren belgelerin diğer bilgileri içermesi durumunda denetçinin, varsa denetime konu bilgileri veya güvenceraporuyla ilgili olabilecek önemli tutarlılıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri de okuması gerekir.
Güvence Sonucunun Şekli	GDS 3000 64- 66 Bölümler 8, 9, 10,11	Denetçinin vardığı sonucu destekleyecek yeterli kanıtın mevcut olmaması hâlinde, bir kapsam kısıtlamasından söz edileceğinden güvence sonucunu değiştirilmek veya denetimden çekilmek gerekir. Denetçi, makul bir gerekçenin bulunmadığı durumlarda, denetimin şartlarında bir değişikliği (örneğin, finansal tabloları hazırlayanlar tarafından kullanılan bazı su kaynaklarının kullanım dışı bırakılması yönünde yeterli kanıt bulunmayan bir talebi) kabul edemez.
		Denetçi, makul bir gerekçe olmadığında, denetim şartlarında bir değişiklik yapılmasını kabul edemez. Makul bir sonuca varmak için yeterli ve uygun kanıtın elde edilememesi, makul güvence denetiminden sınırlı güvence denetimine geçiş için kabul edilebilir bir neden değildir.

	Referans	Rehberlik, Açıklayıcı Hususlar ve Örnek Prosedürler	
Raporlama	GDS 3000 67- 71	Bölüm 12 ve sınırlı güvence raporu örneğine bakınız.	Bölüm 12 ve makul güvence raporu örneğine bakınız.

Bu metin, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) izniyle, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan ilgili rehberin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK) tarafından yapıldığı şekilde Türkçe tercümesinin tamamını veya bir kısmını yeniden üretmektedir ve IFAC tarafından Nisan 2021'de orijinal hâli İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu tür metinlerin Türkiye'de yalnızca ticari olmayan amaçlarla Türkçe olarak çoğaltılmasına izin verilmektedir. Mevcut diğer tüm hakları saklıdır. IAASB'nin GDS 3000'in Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama (GDR) Güvence Denetimlerine Uygulanmasına İlişkin Zorunlu Olmayan Rehber'in onaylanmış metni, IFAC tarafından İngilizce dilinde yayınlanan metindir. IFAC, çevirinin doğruluğu ve eksiksizliği veya bunun sonucunda ortaya çıkabilecek eylemler için hiçbir sorumluluk kabul etmez.

Non-Authoritative Guidance on Applying ISAE 3000 (Revised) to Sustainability and Other Extended External Reporting (EER) Assurance Engagements © 2021 by IFAC. Tüm hakları saklıdır.

GDS 3000'in Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama (GDR) Güvence Denetimlerine Uygulanmasına İlişkin Zorunlu Olmayan Rehber © 2021, IFAC. Tüm hakları saklıdır.

Bu belgeyi çoğaltmak, saklamak veya iletmek ya da diğer benzer kullanımları yapmak için izin almak için permissions@ifac.org ile iletişime geçiniz.