

SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE RAPORLAMASININ KAMU MALİ YÖNETİMİNDEKİ ÖNEMİNİN TEORİK AÇIDAN İNCELENMESİ

(THEORETICAL ANALYSIS OF THE IMPORTANCE OF SUSTAINABILITY ACCOUNTING AND REPORTING IN PUBLIC FINANCE MANAGEMENT)

Durdane KÜÇÜKAYCAN*

ÖZ

Günümüzde muhasebenin ürettiği finansal bilgilerin, kurumların performanslarını değerlendirmede yetersiz kaldığı görülmektedir. Muhasebenin mali bilgi üretmesinin yanı sıra mali olmayan bilgileri de üretmesi ve raporlaması gereklilik arz etmektedir. Bu kapsamda, kamu mali yönetiminin önemli unsurundan biri olan hesap verebilirlik sisteminin oluşabilmesi için kurumların sürdürülebilirlik performansları hakkında bilgi toplayan ve bu bilgileri paydaşlara iletmeye sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması önemli bir araç olarak karşımıza çıkmaktadır. Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasıyla, kurumların sürdürülebilirlik performansı hakkında bilgi toplayan ve bu bilgiyi paydaşlara ileten etkili bir hesap verebilirlik sisteminin oluşması sağlan-

ABSTRACT

Today, it is seen that the financial information produced by accounting is insufficient to evaluate the performance of institutions. In addition to producing financial information, accounting also needs to produce and report non-financial information. In this context, sustainability accounting and reporting emerges as an important tool in collecting information about the sustainability performance of institutions and communicating this information to stakeholders in order to create an accountability system, which is one of the important elements of public financial management. With sustainability accounting and reporting, an effective accountability system that collects information about the sustainability performance of institutions and communicates this information to the stake-

holders is ensured. The aim of this study is to examine the importance of sustainability accounting and reporting, which is important for sustainable development and differs from traditional accounting as a new concept, for public financial management in the context of the relevant literature. It has been seen that sustainability accounting and reporting are necessary for public institutions as well as for the private sector.

Anahtar Kelimeler: Sürdürülebilirlik Raporlaması, Sürdürülebilirlik Muhasebesi, Finansal Olmayan Raporlama, Kamu Kuruluşları.

JEL Kodları: M49, H83

holders is ensured. The aim of this study is to examine the importance of sustainability accounting and reporting, which is important for sustainable development and differs from traditional accounting as a new concept, for public financial management in the context of the relevant literature. It has been seen that sustainability accounting and reporting are necessary for public institutions as well as for the private sector.

Keywords: Sustainability reporting, Sustainability accounting, Non-financial reporting, Public sector organizations.

JEL Classification: M49, H83

* Dr., Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, Maliye Bölümü, Eskişehir, Orcid Id: 0000-0001-5515-2616, durdane@ogu.edu.tr
Yazı Gönderim Tarihi: 01.11.2021, Yazı Kabul Tarihi: 24.02.2022.

1. GİRİŞ

1980'li yıllarda küresel kalkınma politikalarında anahtar bir kavram olarak gelişen sürdürülebilirliğin, toplumda ve ekonomide dönüşümler yaratması nedeniyle sosyal ve ekonomik kalkınma hedeflerinin tespit edilmesinde dikkate alınması gereklilik arz etmektedir. 1987'de, Birleşmiş Milletler Dünya Çevre ve Kalkınma Komisyonu (United Nations World Commission on Environment and Development-WCED) tarafından sürdürülebilir kalkınmanın tanımına vurgu yapılmıştır (Bellini vd., 2019, s. 28). Sürdürülebilir kalkınma, Birleşmiş Milletler tarafından "bugünün ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden karşılayan bir kalkınma" olarak tanımlanmaktadır (Brundtland, 1987, s. 37). Artık sürdürülebilir kalkınma, nesiller arası adaleti sağlamak ve güvence altına almak için gerekli bir adım olarak görülmektedir (Greiling vd., 2015, s. 404).

1987 yılında WCED'nin "Brundtland Raporu"nu yayınlamasıyla yaygınlaşan sürdürülebilir kalkınma terimi, başlangıçta çevresel konuları içerse de zaman içerisinde kavram gelişerek kalkınmanın ayrılmaz bir parçası olan sosyal boyutu da içine almıştır (Tüm, 2014, s. 59). Günümüzde hem bugünün nesli hem de gelecek nesiller için sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında kritik öneme sahip olduğu kabul edilen üç temel bileşen bulunmaktadır. Bu bileşenler; çevrenin korunması, ekonomik büyüme ve sosyal eşitliğin sağlanmasıdır. Sürdürülebilir kalkınma, bu üç temel bileşeni de içermesiyle küresel bir bakış açısı kazanmaktadır.

Küresel ısınma, doğal kaynakların tükenmesi, tehlikeli atık üretimi, kirlilik, ormansızlaşma, nüfus, işsizlik ve yoksulluk gibi sürdürülebilirlik sorunları, sürdürülebilir kalkınma kavramının uluslararası ve ulusal düzeyde dikkate değer bir ilgi görmesini sağlamaktadır (Kaur & Lodhia, 2019a, s. 165). Ayrıca uluslararası kamuoyu tarafından kurumsal faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileri hakkında artan bir endişe bulunmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma, 21. yüzyılın başından bu yana gerek kamu sektörü için gerekse de özel sektör açısından önemi gittikçe artan stratejik bir konu olarak kabul edilmektedir (Tüm, 2014, s. 59). Bu durum akademik çalışmalara da yansımaktadır.

Sürdürülebilirlik ve sürdürülebilir kalkınma üzerine yapılan akademik çalışmalarda büyük bir artış yaşanmaktadır (Williams vd., 2011, s. 177). Son yirmi yılda, kuruluşların performanslarının çevre ve genel olarak toplum üzerindeki sürdürülebilir etkileri dikkate alınarak değerlendirilmesi gerektiği giderek daha fazla kabul görmektedir (Tommasetti vd. 2020, s. 1).

Kuruluşların performansını değerlendirirken finansal sonuçlarının yanı sıra sosyal ve çevresel sonuçlarının da değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle saf sadece finansal (mali) performans sonuçlarının yanı sıra mali (finansal) olmayan bilgilerin de kuruluşlar tarafından açıklanması (ifşası) gereklilik arz etmektedir. Geleneksel finansal muhasebenin ve raporlamasının, sosyal ve çevresel etkinin ölçülmesini yeterince sağlayamaması nedeniyle, organizasyonlarda daha kapsamlı bir raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır (Farneti & Guthrie, 2009, s. 89). Sürdürülebilirlik raporlaması, sürdürülebilir kalkınmayı ilerletmek için potansiyel bir araç olarak görülmektedir (Williams vd, 2011, s. 177).

Bu kapsamda çalışmanın amacı, sürdürülebilir kalkınma için kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik raporlaması ve muhasebesinin önemini ortaya koymaktır. Bu amaç doğrultusunda çalışmanın ilk bölümünde kamu yönetimi açısından sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin teorik altyapı sunulmaktadır. İkinci bölümde kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin ampirik literatür yer almaktadır. Üçüncü bölümde ise teorik açıdan incelenen literatür bağlamında kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının önemi incelenmektedir.

2. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK MUHASEBESİ VE RAPORLAMASININ KAMU MALİ YÖNETİMİ İÇİN ÖNEMİ

Sürdürülebilir kalkınma kavramı, günümüzün temel araştırma ve politika konularından birisi haline gelmiştir. Literatürde sürdürülebilir kalkınmanın nasıl sağlanabileceğine dair çok sayıda düşünce ekolü ve yaklaşım bulunmaktadır. Sürdürülebilir kalkınma gündemini ilerletmenin potansiyel bir yolu olarak

sürdürülebilirlik raporlama teknikleri aracılığıyla muhasebenin katkısının değerlendirilmesi önemli yaklaşımlardan birisidir. Sürdürülebilirliğe artan ilginin bir sonucu olarak, muhasebe teknolojilerinin, bir kuruluşun sürdürülebilirlik stratejileri, faaliyetleri ve sonuçları hakkında raporlama yoluyla sürdürülebilirlik gelişimini iletirmek için potansiyel bir araç olarak görülmektedir.

Örgütsel faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileri hakkında uluslararası düzeyde artan bir endişe bulunmaktadır. Bununla birlikte, geleneksel finansal muhasebe ve raporlama, sosyal ve çevresel etkinin ölçülmesini yeterince sağlamaz ve sonuç olarak, kuruluşlarda daha geniş kapsamlı raporlamaya ihtiyaç duyulmaktadır. Son yıllarda, büyük şirketler tarafından sosyal ve çevresel konular hakkında raporlamada önemli bir artışa tanık olunurken kamu kurumlarının da bu konuya daha fazla önem vermesi gerekmektedir. Çalışmanın bu bölümde öncelikle sürdürülebilirlik kalkınması ile sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kavramsal çerçevesi sunulmaktadır. Sonrasında ise sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kamu mali yönetimi için ifade ettiği önemine ilişkin hususlara yer verilmektedir.

2.1. Sürdürülebilir Kalkınma

Sürdürülebilirlik, karmaşık ve dinamik bir kavramdır (Gao & Zhang, 2006, s. 726). “Sürdürülebilirliği sağlamak, mevcut ekonomik, çevresel ve sosyal ihtiyaçlar arasındaki karmaşık ilişkilerin gelecekteki ihtiyaçları tehlikeye atmayacak şekilde dengelenmesini gerektirmektedir” (GRI, 2002, s. 9). Sürdürülebilirlik, kuruluşların tüm paydaşlarını dâhil ederek, çevreyi koruyarak ve toplum için refah yaratarak uzun vadede ekonomik değeri birlikte yaratma yeteneğini ifade etmektedir (Tommasetti vd., 2020, s. 1). Sürdürülebilirliğin bu kapsamlı yapısı multidisipliner bir araştırma alanını da gerekli kılmaktadır. Son yıllarda bu araştırma alanında, çevre bilimi, sosyoloji, etik, ekonomi ve siyaset gibi çok çeşitli disiplinlerden farklı metodolojik yaklaşımlar ve çeşitli araştırma teknikleri geliştirilmiştir (Alonso-Almeida vd., 2015, s. 146).

Sürdürülebilir kalkınma fikrinin yaygınlaştırılmasının

da, sürdürülebilir kalkınmanın “bugünün ihtiyaçlarını, gelecek nesillerin kendi ihtiyaçlarını karşılama kabiliyetinden ödün vermeden karşılanması” tanımını en çok atıf yapılan ve en etkili kavramlardan birisidir (Bellini vd., 2019, s. 28). Fakat Williams vd. (2011, s. 177)’ne göre sürdürülebilir kalkınma teriminin, teorik bir kavramdan operasyonel bir kavrama taşınmasının gerekliliği bulunmaktadır. Bu durumu Giacomini vd. (2018, s. 131) sürdürülebilir stratejilerin, sürdürülebilir pratik kararlara ve faaliyetlere aktarılması anlamına geleceği bir süreç olarak ifade etmiştir.

Gelecek nesillerin ihtiyaçlarını karşılayabilme olanağından ödün vermeksizin günümüz nesillerinin ihtiyaçlarını karşılayabilecek bir kalkınma modeli olan “sürdürülebilir kalkınma”, 20. yüzyıl sonlarına doğru dünya gündemine girmiş ve 1990’lı yıllarda imzalanan uluslararası antlaşmalarla küresel bir uygulama planı haline gelmiştir. Sürdürülebilir kalkınma anlayışı, ülkelerin ekonomik ve sosyal gelişme hedeflerinde ortak paydayı “sürdürülebilirlik” olarak belirlemektedir. Geleceği de sahiplenen bu ortak hedef, herkesin temel ihtiyaçları ile daha iyi bir hayata ilişkin beklentilerinin karşılanmasına imkân vermeye yöneliktir. Çevre ile sosyoekonomik gelişme arasındaki ilişkileri iyi kurgulanmamış bir kalkınma stratejisinin uygulanması, şu anki ihtiyaçları karşılayabilir ancak insanların gelecekteki temel ihtiyaçlarının karşılanmasını tehlikeye sokabilir. Çünkü büyümenin hangi sınırdan sonra çevresel felaketlere yol açacağı kesin değildir ve çevresel bozulma çoğu zaman geri döndürülemez niteliklere sahip olabilmektedir. Bu nedenle, ekonomik ve sosyal yapı ile çevre etkileşiminin bütüncül bir şekilde değerlendirilerek bugünkü ve gelecekteki nesillerin kalkınmasının gerektirdiği fırsatlardan hakkaniyetli bir şekilde yararlanmasının sağlanması, sürdürülebilir kalkınmanın temel felsefesini oluşturmaktadır. Geçmiş deneyimler bu yaklaşımın önemini daha iyi vurgulamaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2021).

Ekonomiyi ve bir bütün olarak toplumu etkileyen, iklim değişikliği ile doğal kaynakların aşırı tüketimi gibi sayısız durum nedeniyle, kuruluşların sürdürülebilir bir şekilde (çevresel, sosyal ve ekonomik yönleri dikkate alarak) çalışması gerekmektedir. Bu nedenle, kuruluşlar bu sorunların uzun ömürlerini ve uzun

vadeli başarılarını nasıl etkileyeceği ve bu zorluklarla yüzleşebilmesi için topluma nasıl katkıda bulunabileceklerine ilişkin her iki soruyu da anlamaya ve yanıt vermeye çalışmalıdır. Bu kapsamda, yönetim, kontrol, planlama ve hesap verebilirliğe katkıda bulunabilecek sosyal ve çevresel etkilerine yönelik daha geniş kapsamlı bir muhasebe ve hesap verebilirlik tekniklerinin varlığı gereklidir (Bellini vd., 2019, s. 29).

Temel hedefi hissedar değerini maksimize etmek olan özel sektöre kıyasla, kamu sektörünün sürdürülebilir kalkınmayı teşvik etme ve destekleme konusunda çok daha büyük sorumlulukları bulunmaktadır (Ball vd. 2014). Kamu, önemli bir işveren ve hizmet sağlayıcısı ve kaynakların tüketicisidir; bu nedenle, sürdürülebilir kalkınmaya yönelik ulusal ve uluslararası ilerleme üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Ayrıca, kamu kurum ve kuruluşları, sürdürülebilirlik konularını yönetme ve raporlama konusunda örnek teşkil etmeleri için artan bir toplumsal baskılarla karşı karşıya kalmıştır (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498).

Sürdürülebilir kalkınma, esas olarak, çevresel bozulma ve yoksullukla ilgili sosyo-ekonomik sorunlar ve eşitsizlik gibi uzun vadede sürdürülemez küresel risklerin kabul edilmesidir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik "stratejilerinin" benimsenmesi ideal olacaktır ve gelecek nesillerden ödün vermeden mevcut ihtiyaçların karşılanması için gereklilik arz etmektedir. Bu durumda, kamu kuruluşlarının sürdürülebilir kalkınmada aktif rol alması gerekmektedir. Sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında kamu kuruluşlarının rolleri (eğitimden çevresel hizmetlere ve planlamadan sosyal bakıma) insanların hayatlarını, nasıl yaşayacaklarını kadar şekillendirmektedir (Roberto vd., 2020, s. 19).

Sürdürülebilir kalkınma ülkemiz için de son derece önemli bir konudur. Cumhurbaşkanlığına bağlı Strateji ve Bütçe Başkanlığı tarafından 2019 yılında Sürdürülebilirlik Kalkınma Amaçları Raporu yayımlanmıştır. Bu rapordaki veriler 2017 yılında gerçekleştirilen Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Kapsamında Türkiye'nin Mevcut Durum Analizi Projesinden elde edilmiştir. Rapora göre küresel sürdürülebilir kalkınma gündemi dikkate alındığında Türkiye'nin Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları bağlamında ulaştığı düzeyin, özellikle politika, strateji, mevzuat alan-

larında küresel ortalamalardan daha iyi bir seviyede olduğu değerlendirilmektedir. Uygulama ve ilerleme boyutunda ise Türkiye'nin görünümü, bazı alanlarda küresel ortalamaların üzerinde iken; bazı alanlarda küresel ortalamalar düzeyindedir. 2030 hedefleri göz önüne alındığında, Türkiye'nin kendi ulusal şartları ve öncelikleri doğrultusunda bütün sürdürülebilir kalkınma hedefleri ile ilgili ilerlemeye devam etmesinin planlandığına vurgu yapılmaktadır (Strateji ve Bütçe Başkanlığı, 2019, s. 279).

Türkiye'de faaliyet gösteren şirketlerin özellikle geçtiğimiz son on yılda sürdürülebilirlik alanında farkındalıklarında hızlı bir artış yaşandığı ve sürdürülebilirlik alanında dünyada yaşanan gelişmeleri de yakından takip ettikleri görülmektedir. Türkiye'de UN Global Compact imzacısı kuruluş sayısı 2015 yılı itibarıyla 300'ü bulurken, Küresel Raporlama Girişimi (Global Reporting Initiative-GRI) seviyesinde raporlama yapan şirket sayısının her geçen gün arttığı görülmektedir. Ancak, sürdürülebilirlik kavramının şirket stratejilerine entegre edildiği şirketlerin genellikle yabancı ortaklı veya büyük şirketler olduğu da görülmektedir. Bu noktada özellikle Türk sermayeli şirketler ile küçük ve orta ölçekli şirketlerde sürdürülebilirliğin daha iyi anlatılabilmesine ve sürdürülebilirlik raporlamasının yaygınlaştırılmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Borsa İstanbul'da hayata geçirilen Sürdürülebilirlik Endeksinin payları borsada işlem gören şirketlerin sürdürülebilirlik çalışmalarının daha görünür hale gelmesine iyi uygulama örneklerinin paylaşılmasına ve Türkiye'de sürdürülebilir yatırımların artmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir (Altınay, 2016, s. 63).

Türk kamu mali yönetiminde ise sürdürülebilirlik alanındaki uygulanma düzeyinin geliştirilmesi gerekmektedir. Hem merkezi yönetim hem yerel yönetimler tarafından sürdürülebilir kalkınmaya yönelik çalışmalar önem arz etmektedir. Ayrıca yapılan tüm bu çalışmaların paydaşlara ulaştırılması oldukça önemlidir. Genel yönetim kapsamındaki kamu kurumları incelendiğinde sürdürülebilirlik kapsamında yapılan çalışmaların uluslararası standartlara uygun bir şekilde yaparak raporlayan ve kamuoyuyla paylaşan kurum sayısı oldukça azdır. Türkiye'nin ilk Sürdürülebilirlik Kalkınma Raporunu, GRI Sürdürülebilirlik

Standartlarına uygun bir şekilde hazırlayarak kamu-oyu ile paylaşan Bakırköy Belediyesinin raporuna belediyenin resmi internet sayfasından ulaşılmaktadır. Bakırköy Belediyesi'nde Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerine ulaşılması ve Sürdürülebilir Kalkınma Hedeflerinin yerleştirilip hayata geçirilmesi konusunda iki yıllık bir çalışma yapılmış ve Belediyenin ilk Sürdürülebilirlik Raporunu "Gelecek Bizimle Gelecek" temasıyla 2018 yılında yayımlamıştır. Türk kamu mali yönetiminde bu raporların sayısının daha da artırılarak sürdürülebilir kalkınma yolunda daha fazla adım atılması beklenmektedir.

2.2. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Muhasebesi

Sürdürülebilir kalkınma, esasen küresel çevresel bozulma sorunları ile yoksulluk ve eşitsizlikle bağlantılı sosyo-ekonomik sorunların uzun vadede sürdürülemez olduğunun kabul edilmediği. Dolayısıyla sürdürülebilir kalkınma günümüz ve gelecek insanlık için temel zorlukları ele alma potansiyeline sahiptir. Sürdürülebilir kalkınmanın nasıl sağlanabileceğine dair çok sayıda düşünce ekolü ve yaklaşımı bulunmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama teknikleri aracılığıyla muhasebenin katkısı, sürdürülebilir kalkınma gündemini ilerletmenin potansiyel bir yolu olarak ortaya çıkan yaklaşımlardan birisi olmuştur. Bu muhasebe biçimi özellikle özel sektör tarafından ele alınırken, kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanımı düzensizdir ve gelişmekte olan bir alan olarak görülmektedir (Williams vd., 2011, s. 176).

Dünyadaki artan küresel rekabet koşullarında finansal raporların özel şirketlerin uzun dönemli risk ve fırsatları yerine sadece geçmiş döneme ait finansal performansını yansıtması finansal raporların zayıf bir noktası olarak görülmektedir. Hızla artan nüfusa karşılık azalan kaynaklar, artan doğal felaketler, yaygın tedarik zincirleri ve hızla gelişen teknoloji, şirketlerin farklı risk ve fırsatlarla karşı karşıya kalmasına neden olmaktadır. Bugün dünyanın bir ucunda yaşanan doğal afetin dünyanın başka bir tarafında üretimi durdurabilecek boyutta etkisi olabilmektedir. Bu ve benzeri riskler göz önünde bulundurulduğunda, şirketlerin bu risklere karşı ne tür önlemler aldığı finansal

gelecekleriyle doğrudan ilişkilidir. Finansal raporların artık tek başına şirketlerin geleceğine ışık tutmada yetersiz kalması yatırımcıları alternatif bilgi kaynakları arayışına yöneltmiştir. Şirketlerin çevresel, sosyal ve yönetsel performansının şirketin geleceğini ve değerini finansal performansı kadar etkilediğini gören yatırımcılar, şirketlerin bu alanlarda da bilgilendirme yapmasını talep etmeye başlamışlardır (Aras & Sarıoğlu, 2015, ss. 20-24). Bu talebi karşılamak üzere özel şirketler tarafından yoğun bir çaba harcanmaktadır. GRI seviyesinde raporlama yapan şirket sayısının her geçen gün arttığı görülmektedir (Altınay, 2016, s. 63). Bu bağlamda sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasındaki araştırmaların çoğunluğu özel sektör kuruluşlarına odaklanmıştır. Sürdürülebilirliğe ilişkin kavramların muhasebeleştirilmesine aracılık eden sürdürülebilirlik muhasebesi, hem özel şirketler hem de kamu kurumları tarafından uygulanmalıdır.

Toplumdaki önemli rolleri nedeniyle paydaşlardan hesap verebilirlik baskısı yaşayan kamu kuruluşlarının hazırladıkları mali olmayan (performans bilgilerini içeren) raporlamaya yönelik yapılan çalışmaların sayısı giderek artmaktadır (Gherardi vd., 2021, s. 3). Kamu kuruluşlarından ekonomik, çevresel ve sosyal sürdürülebilirlik ilkelerine uygun olarak hizmetler sunması ve kamu değeri yaratması beklenmektedir. Sürdürülebilirlik, uzun vadeli değer yaratma sorumluluklarını gerektirmektedir. Dolayısıyla geleneksel finansal raporlar aracılığıyla sağlanan bilgiler her zaman yeterli olmamaktadır (Manes-Rossi vd., 2020, s. 640). Günümüzde geleneksel finansal muhasebe, ekonomik bir dışsallık kavramını, yani iki taraf arasındaki bir işlemin bir yan etkisi olarak ilişkisiz bir üçüncü tarafın maruz kaldığı maliyet ve faydaları tanınamaktadır (Zyznarska-Dworczak, 2020, s. 15).

Sürdürülebilirlik muhasebesi, kurumsal strateji ve eylemlerin sosyal, çevresel ve ekonomik maliyetlerinin ve faydalarının sistematik olarak tanımlanmasını ve birbiriyle ilişkilendirilmesini sağlamaktadır ve bu hususları kurumsal karar alma sürecine dâhil etmektedir (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498). Sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin, geleneksel muhasebe sisteminde olduğu gibi asli bilgi kullanıcıları olarak öncelikle üst yönetim ve potansiyel yatırımcılar/borç verenler/kredi verenlerin bilgi ihtiyacını karşılaması gerek-

mektedir. Genel amaçlı finansal raporlamanın amacı, mevcut ve potansiyel yatırımcılar, borç verenler ve kredi veren diğer taraflara, raporlayan işletme hakkında o işletmeye kaynak sağlamaya ilişkin kararlar verirken faydalı olacak finansal bilgiyi sağlamaktır. Bu açıdan bakıldığında bir sürdürülebilirlik muhasebe sisteminin temel işlevinin; kurumun ekonomik, sosyal ve çevresel performansı ile ilgili toplanacak verileri belirlemek, toplanan verileri değerlendirmek ve değerlendirme sonrasında ise kuruma geri dönüşünün sağlamak olduğu söylenebilir (Tüm, 2014, s. 68).

Kamu maliyesinde sürdürülebilirlik muhasebesinin kullanımı, kamu kurum ve kuruluşlarının hem paydaşlarına karşı hesap verebilirliği artırabileceği hem de bu paydaşların karar verme sürecine katılımını iyileştirebileceği bir araç olarak görülmektedir (Tommasetti vd. 2020, s. 2). Hesap verebilirlik kavramı, sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının temelini oluşturmaktadır. Özünde bir kuruluş hem iç hem de dış paydaşlarına karşı sorumludur ve sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması, kuruluşun hesap verebilirliğine dair kanıt sunmasını katkı sağlamaktadır (Lodhia & Hess, 2014, s. 44). Çünkü sürdürülebilirlik muhasebesi çerçevesinde özellikle mevcut finansal bilgiler dışında kalan diğer finansal ve finansal olmayan bilgilere önem verilmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi “ekonomik, sosyal ve çevresel yönlerin bütünlük bir finansal ölçüm sistemi” olarak tanımlanmaktadır, bu nedenle işin ekonomik, çevresel ve sosyal yönleriyle bağlantılı bilgiler (genellikle finansal bilgiler) toplanır, kaydedilir, işlenir, analiz edilir ve raporlanır (Zyznarska-Dworczak, 2020, s. 15).

Sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması, bir kuruluşun sosyal, çevresel ve ekonomik performansı için sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi ve iç ve dış paydaşlara açıklanarak hesap vermesi sürecidir. Ancak “sürdürülebilirlik muhasebesi” ve “sürdürülebilirlik raporlaması” genellikle iki farklı ve bağlantısız uygulama olarak kabul edilmektedir. Sürdürülebilirlik muhasebesi, bir kuruluşun sürdürülebilir hedeflerine doğru ilerlemesini göstermeyi amaçlayan bilgileri oluşturan ve sağlayan bir bilgi ve muhasebe yöntemini temsil etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması ise kuruluşun sürdürülebilirlik performansını ifşa etmek için resmi bir iletişim aracı olarak tanımlanmaktadır (Kaur & Lodhia, 2018, s. 342).

2.3. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Raporlaması

Kurumsal faaliyetlerin sosyal ve çevresel etkileriyle ilgili artan endişeler, sürdürülebilirlik performansının ölçülmesi ve ifşa edilmesi ihtiyacını artırmaktadır. Sürdürülebilirlik performansını göstermek için kuruluşlar, sürdürülebilir kalkınma hedefine yönelik kurumsal performansı ölçme, açıklama ve iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olma uygulaması olduğu için sürdürülebilirlik raporlamasını kullanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama süreci, sürdürülebilirliği planlara ve operasyonlara entegre ederek, sürdürülebilirlik hedefleri ve göstergeleri belirleyerek ve sürdürülebilirlik performansını ölçüp ilgili paydaşlara ileterek kuruluşların daha geniş hesap verebilirliği benimsemelerine yardımcı olmaktadır (Kaur & Lodhia, 2019a, s. 165).

Sürdürülebilirlik raporlaması, “sürdürülebilir kalkınma hedefine yönelik kurumsal performansın ölçülmesi, açıklanması ve iç ve dış paydaşlara karşı sorumlu olma uygulaması” olarak tanımlanmıştır (GRI 2011, s. 3). Bununla birlikte, paydaşlar için güvenilir ve faydalı olması için açıklanan bilgilerin güvenilir olması, uygun şekilde sunulması ve açıkça tanımlanmış kurallara uyması gerekmektedir (Boiral vd., 2017, s. 704). Sürdürülebilirlik raporu “bir şirket veya kuruluş tarafından günlük faaliyetlerinin neden olduğu ekonomik, çevresel ve sosyal etkiler hakkında yayımlanan bir rapor” olarak tanımlanmaktadır (GRI, 2018, s. 1). Sürdürülebilirlik raporlaması; sürdürülebilirlik gelişmeyi hedefleyen, kurumsal performansla ilgili olarak ölçüm ve açıklama yapan, iç ve dış paydaşlarına karşı sorumlu olmayı ilke edinen bir uygulamadır (Senal & Ateş, 2012, s. 91).

Sürdürülebilirlik raporlaması hem özel hem de kamu kuruluşları tarafından uygulanmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlamasındaki araştırmaların çoğunluğu özel sektör kuruluşlarına odaklanmıştır ve giderek artan oranda ilgi görmektedir (Giacomini vd., 2018, s. 131). Sürdürülebilirlik konusunun iş dünyasında ve akademide giderek artan bir ilgi görmesi ise şaşırtıcı değildir. Çünkü özel şirketler, sürdürülebilirlik bilgilerini ifşa ederek şeffaflığı sağlamayı, marka değerini, itibarını ve meşruiyetini artırmayı, rakiplerine karşı kıyaslama yapmayı, rekabet gücünü gösterme-

yi, çalışanlarını motive etmeyi ve kurumsal bilgi ve kontrol süreçlerini desteklemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, sürdürülebilirlik raporlaması, kurumsal sürdürülebilirliğe katkıda bulunan önemli bir faktör olarak giderek daha fazla kabul görmektedir (Hahn & Kühnen, 2013, s. 5).

Son yıllarda kamu sektöründe de bu konuya ilgi artmaktadır (Giacomini vd., 2018, s. 131). Kamu kuruluşları sürdürülebilirliği geliştiremezse, gelecek nesiller sürdürülebilir bir yaşam tarzına sahip olmayacaklardır. Çünkü kamu kuruluşları, sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında merkezi konumdadır. Sorumlulukları ve görevleri itibarıyla (eğitimden çevre hizmetlerine ve planlamadan sosyal bakıma kadar) insanların hayatlarının her aşamasını şekillendirmektedir. Kamu kurumları sürdürülebilirlik raporlamasında rol modelliği ya da liderliği üstlenmezlerse vatandaşlar sürdürülebilir yaşam tarzlarından mahrum kalabilir (Dumay vd., 2010, ss. 532-533).

Günümüzde kamu idarelerinden yalnızca harcama yükümlülüklerini (saf mali performansı) yerine getirmeleri değil, aynı zamanda tüm ilgili paydaşlar için ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan sürdürülebilir bir değer yaratma konusunda da artan bir beklenti bulunmaktadır (Papi vd. 2018, s. 503). Finansal, ekonomik, sosyal veya pandemik krizler, başta kamu maliyesi olmak üzere ekonominin genel sürdürülebilirliğini sağlama ihtiyacını yeniden gündeme getirmiştir. Bütçe dengesizlikleri hem dünya ekonomileri hem de serbest piyasa ekonomileri üzerinde derin izler bırakmaktadır. Kamu harcamalarının kamu gelirlerine göre daha fazla artması, kamuda bütçe açığının oluşmasına neden olmaktadır. Kamu harcamalarının finansmanında (mevcut harcamalar veya yatırımlar için) hükümetlerin kamu kaynaklarını bulabilmek için uygun politikalara sahip olmasını gerekmektedir. Kamu bütçe açığını azaltmak için hükümetlerin elinde iki strateji vardır: (i) kamu harcamalarının azaltılması ve (ii) kamu gelirlerin artırılmasıdır (Bostan vd., 2021, s. 3).

Çoğu zaman, kamu harcamalarının azaltılması hükümetlerin imajı için uygun görülmemektedir. Bu nedenle, hükümetler yeni gelir kaynaklarına yönelmektedir. Gelir yapısı açısından hükümetler, artan olağan (özellikle vergi) gelir ile olağanüstü gelir (borçlanma

gibi) arasında seçim yapmak zorunda kalabilmektedir. Kaçınılmaz olarak, hükümetler tarafından mali yükün artmasında borçlanma yoluyla finansman, siyasi imajına zarar vermeme düşüncesiyle (seçmen kaybına yol açabilecek) daha iyi bir seçenek olarak görülmektedir. Dolayısıyla kamu maliyesi ile ilgili tartışmalar, kamu maliyesi reformu, kamu mali yönetiminin kalitesi ve kamu maliyesinin sürdürülebilirliği gibi konuları içermektedir (Bostan vd., 2021, s. 3).

Uluslararası düzeyde meydana gelen yolsuzluk skandalları nedeniyle kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve mali saydamlıkla ilgili adımlar atılarak iyileştirmeler yapılmaktadır. Kamu kurumlarına ve görevlilerine karşı güveni sarsılan vatandaşların kamuya güvenilirliklerini arttırmaları için mali bilgilerin yanı sıra mali olmayan bilgilere de ihtiyaç duyulmaktadır. Vergi geliriyle finanse edilen kamu idareleri, sundukları kamu hizmetiyle toplumun sosyal refahını arttırmayı amaçlamaktadır. Kamu kurumları sorumluluklarını yerine getirirken sosyal ve çevresel faktörlere de dâhil ederek yaptıkları hizmetlerin sonuçlarını (sürdürülebilirlik değerleriyle birlikte) paydaşlarına iletmelidir. Sunulan kamu hizmetlerinin mali sonuçlarının ötesinde sosyal ve çevresel sonuçları bulunmaktadır. Bu nedenle saf mali performans sonuçlarının yanı sıra mali olmayan bilgilerin de kamu idareleri için açıklanması zorunluluk haline gelmektedir (Montesinos & Brusca, 2019, s. 123).

Geleneksel yıllık raporlarda yer alan, çoğunlukla mali nitelikteki bilgiler, farklı istekleri olan ilgili grupların (iç ve dış paydaşların) ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalmaktadır. Sosyal sorumluluk, kurumsal yönetim ve sürdürülebilirlik konularındaki raporlar mali sistemin temel bir tamamlayıcısı olarak ortaya çıkmıştır. Bu raporlar mali çerçeveyi aşan bir perspektiften sosyal veya çevresel alanları da kapsayarak hesap verebilirlik için yararlı bir araç haline gelmiştir. Çünkü bu raporlardaki bilgiler finansal/mali kriz, iklim değişikliği ve topluma katkı sağlamanın önemini vurgulayan diğer olaylarla doğrudan bağlantılıdır (Montesinos & Brusca, 2019, s. 123).

Tarihsel bir perspektiften bakıldığında, sürdürülebilirlikle ilgili raporlamanın gelişiminde ve içeriğinde değişimler yaşanmıştır. 1970'lerde, Batı ülkelerindeki geleneksel finansal raporlama, bazen ek sosyal

raporlarla tamamlanmıştır. 1980'lerde, raporların odak noktası, önceki sosyal raporlamanın yerini alan emisyonlar ve atık üretimi gibi çevresel konulara kaymıştır. 1990'ların sonunda, raporlama araştırmaları ve uygulamaları, geleneksel finansal raporların yanı sıra sıklıkla yayımlanan ortak bir raporda sosyal ve çevresel boyutu giderek daha fazla dikkate alınmaya başlanmıştır. Bu eğilimin oluşmasında, GRI tarafından gönüllü olarak hazırlanan sürdürülebilirlik raporlama standartların belirlenmesi ve geliştirilmesi olabilir (Hahn & Kühnen, 2013, s. 5).

Kuruluşlar, halihazırda finansal muhasebeye dâhil olanlarla sınırlı olmayan bilgileri ifşa etmeye çalışmaktadır. Bu bilgiyi sağlamak ve paydaşlara standartları açıklamak için çeşitli kurumlar, sürdürülebilirlik raporlaması için "yönergeler" geliştirmiştir, dünyada önde gelen ve kabul gören raporlar GRI tarafından üretilenlerdir (Bellini vd., 2019, s. 29). GRI çerçevesinin kullanılması, sürdürülebilirlik raporlarının standardizasyonunun iyileştirilmesine katkı sağlamaktadır. Sürdürülebilirlik raporları yayımlayan dünyanın en büyük şirketlerinin yaklaşık %75'i GRI tarafından belirlenen çerçeveleri (yönergeleri) kullanmaktadır (Safari & Areeb, 2020, ss. 344-345) Dolayısıyla, GRI, dünya çapında benimsenen en yaygın gönüllü sürdürülebilirlik raporlama çerçevesini oluşturan bir kuruluştur.

1997'de GRI, Boston'da (ABD) kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olarak kurulmuştur. İlk GRI sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi, 2000 yılında yayımlanmıştır. Bu ilk versiyonu 2002 yılında Versiyon 2 izlemiştir. 2006 yılında Versiyon 3 yayımlanmış ve 2011 yılında son versiyon (G3.1) güncellenmiştir. Yoğun paydaş istişaresinden sonra, en son sürüm olan Versiyon 4 (G4) ise 2013 yılında yayımlanmıştır. GRI, ilk kez raporlama yapan kuruluşların G4 yönergelerini kullanmasını önermektedir. Halihazırda bir sürdürülebilirlik raporu yayımlamış olan kuruluşlar, G4 veya G3/G3.1'i olan iki versiyondan birini seçebilmektedir. 31 Aralık 2015 yılından sonra yayınlanan tüm raporların G4 yönergelerine uygun olması gerekmektedir. Bu nedenle, mevcut raporların çoğunluğu G3/3.1 yönergesi ile uyumludur (Greiling vd., 2015, s. 410)

2011 yılında yayımlanan G3.1 yönergesi üç farklı bölümden oluşmaktadır (GRI, 2011a, s. 5):

- Strateji ve profil: Kurumun performansını genel olarak anlamak için kurumun stratejisi, profili ve yönetimi belirtilmelidir.
- Yönetim yaklaşım: Bir kurumun belirli bir alandaki performansını anlamak için belli bir konuyu nasıl ele aldığı ortaya konulmalıdır.
- Performans göstergeleri: Bir kurumun ekonomik, çevresel ve sosyal performansı hakkında karşılaştırmalı bilgiler sağlamalıdır. Göstergeler ekonomik, çevresel ve sosyal olmak üzere üç kategoriye ayrılmıştır. Ayrıca dört alt kategori de belirlenmiştir. Bunlar; iş-gücü uygulamaları ve insana yakışır iş, insan hakları, toplum ve ürün sorumluluğudur.

G3.1, 55 adet çekirdek performans göstergesi içermektedir. Bunların, çoğunluğu paydaşın ilgisini çektiği düşünüldüğünden, evrensel olarak uygulanabilir olarak kabul edilmektedir. G3.1 ile uyumlu bir sürdürülebilirlik raporu, bir kuruluşun sürdürülebilirlik performansının hem olumlu hem de olumsuz yönleri dâhil olmak üzere dengeli ve makul bir sunumunu sağlamalıdır (GRI, 2011a, s. 24). Kullanıcılar, A, B veya C seviyesi olarak üç uygulama seviyesinden birine ulaşabilmektedir. A seviyesi çerçevenin en derinlemesine uygulandığını göstermektedir. Raporun dış güvencesi (GRI veya üçüncü şahıslar tarafından) tavsiye edilmektedir (GRI, 2011b, s. 2).

Küresel Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (Global Sustainability Standards Board-GSSB) tarafından hazırlanan GRI Standartlarına (2018) göre, sürdürülebilirlik raporları, sürdürülebilir kalkınmaya teşvik amacıyla olumlu veya olumsuz ekonomik, çevresel ve/veya sosyal etkilerin kamuoyuna bildirilmesine ilişkin kurumsal eylemle ilgili bilgileri kapsamaktadır. Bu standartlar, kuruluşlar ve paydaşları için ortak bir dil oluşturur ve bu şekilde içerdiği bilgiler kolayca anlaşılır, paydaşların görüş oluşturmaya ve karar vermesine olanak tanımaktadır. Raporlar küresel karşılaştırılabilirliği sağlayarak daha fazla şeffaflık ve kurumsal sorumluluğu mümkün kılmaktadır. Bilgi kalitesinin iyileştirilmesine katkı sağlayan sürdürülebilirlik raporları, kamu kurumlarının ekonomik, sosyal ve çevresel konularla ilgili performansını da ortaya koymaktadır (Bellini vd., 2019, ss. 30-31).

2.4. Kamu Yönetiminde Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasına İlişkin Literatür Taraması

Kurumsal sürdürülebilirlik raporlaması ile ilgili araştırmalara, literatürde çok sayıda rastlanmaktadır. Bununla birlikte kamu yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasıyla ilgili girişimler, özel sektöre oranla önemli ölçüde daha az tartışılmakta ve standartlaştırılmaktadır. Fakat sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına son zamanlarda kamu yönetiminde kısmen de olsa ilgi olduğu ve ampirik uygulamalarda bir artış yaşandığı ifade edilmektedir (Marcuccio & Steccolini, 2005, s. 156, Farneti vd., 2019, ss. 580-581; Manes-Rossi vd., 2020, s. 651).

Kamu yönetimindeki sürdürülebilirlik muhasebesi çalışmaları kurumların sürdürülebilirlik raporlarına dayandırılmaktadır (Kaur & Lodhia, 2019b, s. 498). Fakat kamudaki sürdürülebilirlik raporlaması araştırmalarının henüz emekleme (başlangıç) aşamasında olduğu da ileri sürülmektedir (Williams vd., 2011, s. 176; Montesinos & Brusca, 2019, s. 124). GRI veri tabanında sürdürülebilirlik raporlarına sahip 13.323 kuruluşun sadece 244'ü kamu kurumudur. Rapora sahip bu kamu kurumlarının da sadece 25 tanesi yerel yönetim iken çoğunluğunu kamu işletmeleri oluşturmaktadır (Montesinos & Brusca, 2019, s. 124).

Uluslararası düzeyde daha önce yapılan çalışmalarda sürdürülebilirlik raporları "nicelik" ve "kalite" açısından araştırılmıştır. Kamu kurum ve kuruluşları tarafından gönüllü sürdürülebilirlik raporlarının uygulamaları değerlendirildiğinde raporlardaki açıklama düzeyleri genel olarak düşüktür ve raporlar içerik olarak da çok az bilgi içermektedir. Konuya artan bir ilgi olmasına rağmen, literatürde çok az sayıda çalışma bulunmaktadır (Ribeiro & Monteiro, 2018, s. 215; Roberto vd., 2020, s. 22).

Guthrie & Farneti (2008) , GRI G3 Yönergelerini ve Kamu Kurumları için GRI Sektör Eki (2005) ile yedi Avustralya kamu kurumunun gönüllü sürdürülebilirlik raporlama uygulamalarının uyumunu analiz etmiştir. Kurumların farklı uygulamaları olmasına rağmen, sürdürülebilirlik raporlarında aynı yönergeleri kullandıkları görülmüştür. Raporlarda sadece birkaç GRI göstergesinin açıklandığı düzensiz bir kullanım

vardır. Çalışmada kamu kurumları için sürdürülebilirlik raporlamasının henüz başlangıç aşamasında olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Lodhia vd. (2012) tarafından Avustralya Milletler Topluluğu Departmanından 19 kurumun 2007-2008 mali yılında yayımlanan sürdürülebilirlik ve yıllık raporları analiz edilmiştir. Raporlardaki çevresel açıklamalara odaklanılan çalışmada, değerlendirmeler için kullanılan standartlar GRI G3 Yönergeleri çevresel göstergelerine dayandırılmıştır. Çalışma kapsamında yer alan departmanların farklı büyüklük ve misyonları olmasına rağmen, incelenen kurumların sürdürülebilirlik raporlaması uygulamaları arasında önemli bir fark olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Raporlarda en çok açıklanan çevre sorunlarının ise enerji ve biyolojik çeşitlilik olduğu da görülmüştür.

Greiling vd., (2015) Avusturya, Almanya ve İsviçre'deki kamu kuruluşlarının toplumsal baskıya yanıt vermek için küresel raporlama girişimi ile uyumlu olarak sürdürülebilirlik raporlaması kılavuzlarını ne ölçüde uyguladıkları araştırılmıştır. Almanca konuşulan bu üç ülkede sürdürülebilirlik raporları hala zorunlu olmayan gönüllü raporlama olarak uygulanmaktadır. GRI yönergeleri, herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın ilgili ülkeler için gayri resmi bir standart olarak kullanılmaktadır. Üç ülkenin kamu kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporları GRI yönergelerine büyük ölçüde uyumlu olduğu tespit edilmiştir. Ancak sürdürülebilir kalkınmanın üç sütunuyla (ekonomik, sosyal ve çevresel) ilgili olarak açıklanan bilgilerde önemli farklılıklar ve bariz tutarsızlıklar görülmüştür.

Dumay vd. (2010), GRI kılavuzlarının, kamu kuruluşlarının sürdürülebilirlik raporlamalarındaki uygulanabilirliğini incelemiştir. GRI kılavuz ilkelerin ekolojik ve eko-adalet bilgisine sahip bir yaklaşımdan ziyade sürdürülebilirliğe 'yönetici' bir yaklaşımı desteklediğini ve potansiyel olarak bir değerlendirme hatasına düşmelerine neden olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada raporların, kurumların sürdürülebilirliğe katkıda bulunmadıkları vurgulanarak kamu kuruluşları için henüz sürdürülebilirlik raporlamasının özel sektörle aynı istekle ele alınmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Bellini vd. (2019) kamu kurumlarının sürdürülebilirlik raporlarını GRI uyum ve açıklama standartlarına göre analiz etmiştir. Çalışma kapsamında GRI veri tabanında 2011-2017 dönemi için 177 kamu kurumundan oluşan bir örneklem kullanılmıştır. Yıllar içinde GRI veri tabanında sürdürülebilirlik raporlarının açıklanmasında bir artış gözlemlenmiştir. Bu artışa rağmen, kamu ve devlet kurumları tarafından oluşturulan sürdürülebilirlik raporları toplamın sadece %1,8'ini temsil ettikleri tespit edilmiş, bu alanda hala çok az sayıda sürdürülebilirlik raporunun bulunduğu görülmüştür. En fazla açıklama yapılan ülkeler, kamu kurumları açısından Amerika Birleşik Devletleri iken devlete ait şirketler açısından Avustralya olmuştur.

Greco vd. (2012), kültürün sürdürülebilirlik raporlamasının benimsenmesi üzerindeki etkisini belirlemek için uluslararası bir karşılaştırma yapmıştır. Beşi İtalya'dan (Toskana) ve beşi Avustralya'dan (Victoria) oluşan on yerel konseyden yöneticiler ve muhasebecilerle yapılan yarı yapılandırılmış görüşmelerden veriler toplanmıştır. Her iki ülkedeki yerel yönetimler için sürdürülebilirlik raporları kanunen zorunlu değildir ve ayrı olarak üretilerek raporlara entegre edilmektedir. Bulgular, sürdürülebilirlik raporlamasına ilişkin bazı genel politika belgeleri bulunmasına rağmen, konseylerin sürdürülebilirlik tanımına neyin uygun olduğunu düşündükleri konusunda kendi takdirlerine bırakıldığını ve dolayısıyla paydaşlara neyi rapor edeceklerini büyük ölçüde kendilerinin belirledikleri tespit edilmiştir.

Roberto vd. (2020) ve Guthrie & Farneti (2008) çalışmasında kullandıkları yöntemi GRI-G4'e (GRI 2013) yönergesine göre uyarlamıştır. Roberto vd. (2020) içerik analizi tekniğini kullanarak, bir grup İtalyan belediyesindeki gönüllü sürdürülebilirlik raporlarını GRI-G4 yönergeleriyle karşılaştırarak analiz etmiştir. GRI-G4 yönergelerindeki standartlar ile analiz sonucunda raporlarda açıklanan bilgilerin yalnızca %27,82'si arasında düşük bir uyumluluk gözlemlenmiştir.

Sürdürülebilirlik raporlaması için kamu mali yönetiminde yasaların eksikliği ve farklı hizmet sektöründeki her bir kamu kurumu için özel olarak hazırlanmış GRI yönergesinin eksikliği bulunmaktadır. Bu durum kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik

raporlarının arzulan sayıda olmamasının temel nedeni olarak kabul edilmektedir (Greco vd., 2012, s. 693, Giacomini vd., 2018; Farneti vd., 2019, s. 580; Manes-Rossi vd., 2020, s. 652). Sürdürülebilirlik raporlaması sürecinde kamu kurum ve kuruluşları özel sektörün gerisinde kaldığından, kamu kuruluşları, sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarında özel sektörün bilgi ve deneyimlerinden yararlanabilirler (Uyar vd., 2020, s. 323).

2.5. Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasının Kamu Mali Yönetimi İçin Önemi

Birden fazla ulusal ve uluslararası kurum, sürdürülebilirlik raporlaması için 'kılavuzlar' geliştirmiştir. Bu kılavuz ilkeler, çeşitli sosyal, çevresel, etik ve yönetim konularının bir dizi paydaşa açıklanmasını kolaylaştırmak için oluşturulmuştur. Bunlardan en öne çıkanı, araştırmacılar, endüstri ve danışmanlar arasındaki işbirliğinin bir sonucu olan ve çok paydaşlı bir yaklaşımın çıktısı olan GRI tarafından üretilen Sürdürülebilirlik Raporlama Kılavuzlarıdır (GRI 2006). Ayrıca GRI, özellikle kamu kuruluşlarının raporlama ihtiyaçlarını ele almak için 2005 yılında, kamu kurumları için bir sektör ekinin pilot versiyonunu yayımlamıştır. Ekonomik açıdan önemli işveren, hizmet sağlayıcısı ve kaynak tüketicileri olarak kamu kurumlarının sivil sorumluluğu bu ek versiyon ile vurgulanmaktadır (GRI 2005; Dumay vd., 2010, s. 532). Kamu Kurumları için GRI Sektör Ekinde Sürdürülebilirlik raporlarını hazırlamanın faydaları aşağıda sıralanmaktadır:

- ✓ Şeffaflığı ve hesap verebilirliği teşvik etmek,
- ✓ Örgütsel taahhütleri güçlendirmek ve ilerleme göstermek,
- ✓ İç yönetimi iyileştirmek,
- ✓ İfşa beklentilerini karşılamak ve diyalogu kolaylaştırmak için bilgileri erişilebilir kılmak,
- ✓ Paydaşlarla etkin katılımı sağlamak (GRI 2005, s. 8).

Yukarıda faydalar nedeniyle kamu kurum ve kuruluşları için sosyal, çevresel ve ekonomik politikalar

ile stratejiler, eylemler ve sonuçları değerlendirmek, açıklamak ve raporlamak hayati önem taşımaktadır. Sürdürülebilirlik raporları, paydaşlara kuruluşun performansı ve sürdürülebilirlikteki ilerlemesi hakkında iletişim kurmanın zorlu bir yolu haline gelmiştir. Kamu yönetiminde sürdürülebilirlik raporlarının hazırlanması gönüllü olmasına rağmen, raporların yayınlanmasında küresel bir artış gözlenmektedir (Roberto vd., 2020, s. 20).

Kamu işletmeleri, kamu kaynaklarını kullanırken çevresel ve sosyal uyumluluk da dahil olmak üzere kamu hizmetlerini etkin ve verimli bir şekilde sunduklarını göstermelidir. Bu nedenle, sürdürülebilirlik raporlaması kamu işletmeleri için önemlidir (Greiling & Grüb, 2014, s. 211). Literatürde sürdürülebilirlik raporlamasının itici güçlerini açıklamak için politik ekonomi teorisi, meşruiyet teorisi, paydaş teorisi ve kurumsal teori gibi çeşitli teoriler kullanılmaktadır.

Politik ekonomi teorisinde siyasal, toplumsal ve içinde bulunulan kurumsal çevreyi dikkate almadan ekonomik alan incelenmeyeceğine vurgu yapılmaktadır. Bu nedenle ekonomi, siyaset ve toplum birbirinden ayrılamaz ve alınan kararların sonuçlarının tümü bir arada düşünülmesi gerekmektedir (Branco & Rodrigues, 2007, s. 79). Paydaş teorisi, sürdürülebilirlik raporlamasının bel kemiği olarak ortaya çıkmıştır. Paydaş teorisindeki temel varsayım, paydaş katılımının daha yüksek düzeyde bir değer yaratmaya izin veren bir rekabet avantajına yol açacağı öngörüsüdür (Greiling & Grüb, 2014, s. 211).

Özel işletmelerin aksine, kamu hizmetleri, genişletilmiş bir paydaş çoğunluğu ile karşı karşıyadır. Kamu işletmeleri genellikle finansal, çevresel ve sosyal konularda bilgi ifşa etme konusunda meşru bir çıkarı olan oldukça fazla sayıda paydaşla ilgilenmek zorundadır. Paydaşların çok sayıda olması nedeniyle (vatandaşlar ve genel olarak toplum, kamu girişimlerinin ana paydaşlarıdır), görünürlük ve hesap verebilirlik konularına ilişkin ek bilgileri ifşa etme baskısının, özel şirketlere göre çok daha fazla olması gerekmektedir (Cormier & Gordon, 2001, s. 603).

Meşruiyet teorisi, bir organizasyonun eylemlerinden sorumlu olması gerektiğini vurgulamaktadır. Meşruiyet teorisine göre meşruiyet (geçerlilik kazanmak)

bir organizasyonun paydaşları tarafından verilen bir hak olduğu için paydaş teorisi ile ilişkilidir. Şirketler, eylemlerini gerekçelendirmeli ve çeşitli paydaşları arasında kabul görmelidir. Kamu işletmeleri, kamu refahına nasıl katkıda bulduklarını göstermelidir. Çevresel olarak sürdürülebilir bir şekilde faaliyet gösterirken yaratılan sosyal değeri göstermenin önemini vurgulayan bir raporlamaya ihtiyaçları bulunmaktadır (Greiling & Grüb, 2014, s. 211). Meşruiyet teorisi, örgütlerin toplumla sözleşmeleri olduğunu ve bu sözleşmeleri yerine getirmenin örgütleri ve eylemlerini meşrulaştırdığı kavramına dayanmaktadır (Cormier & Gordon, 2001, s. 589). Raporlama, bir kuruluşun toplumla ve paydaşlarıyla iletişim kurma yollarını temsil etmektedir. Bu sayede raporlamanın, kuruluşun eylemlerini meşrulaştırmasını sağlayan önemli bir araç olduğu görülmektedir.

Devlete ait firmaların, varlıklarını ve eylemlerini meşrulaştıran kamu sözleşmeleri nedeniyle özel firmalardan bile daha fazla sosyal ve çevresel açıklama yapmaları beklenmektedir (Greiling vd., 2015, s. 406). Paydaş teorisi ve meşruiyet teorisi, birbiriyle örtüşen iki perspektif olarak tanımlanabilir. Kurumsal teori ise meşruiyet teorisinin merkezi ekseninde görülmektedir. Kurumlar meşruiyete ulaşmak için "ihtiyaçları, değerleri ve yerleşik standartları karşılayan belirli kurumsal uygulama ve stratejilerin benimsenmesi ve kuralların yerine getirilmesi" gerekmektedir. Kamu kesimi muhasebesi alanında kurumsal teoriye diğer teorilerden daha fazla önem atfedilmektedir. Kamu kurumlarının hesap verebilirlik göstermesi gerektiği ve muhasebenin kamu sektörü kurumlarının faaliyetlerini meşrulaştırabilecekleri bir yol olarak görüldüğü göz önüne alındığında bu odaklanmanın anlaşılabilir olduğu kabul edilebilir (Ribeiro & Monteiro, 2018).

Sürdürülebilirlik raporlamasının hazırlanması hem özel hem de kamu sektörü kuruluşları tarafından kabul görülmektedir. Kamu sektörü kuruluşlarının özel şirketler gibi hissedarlara ve kurumlara karşı hesap verebilirlik ve şeffaflık endişeleri olmamasına rağmen (yani kurumsal ve meşruiyet teorileri), çok çeşitli paydaşlara (yani paydaş teorisine) karşı hesap verebilmesi gerekmektedir. Paydaşların (yani vatandaşların) katılımı, kamu sektöründe sürdürülebilir kalkınma ile güçlü bir şekilde bağlantılıdır. Kamu yönetiminin

amacı, vatandaşlarının refahını artırmak olduğuna göre sürdürülebilirlik hususu bu refahın sağlanması amacıyla için son derece önem arz etmektedir. Çünkü sürdürülebilirlik raporlaması bu amaca yönelik ilerlemeyi tanımlamanın ve değerlendirmenin bir yoludur. Bu nedenle kamu kuruluşlarının sosyal ve çevresel açıdan sorumlu uygulamalarda bulunmaları ve sürdürülebilirlik raporları yayımlamaları oldukça makul ve uygundur (Uyar vd., 2019, s. 1).

Kamu kaynaklarının daha fazla tüketilmesinin ve bunların çevresel etkilerinin ortaya çıkartılması açısından sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması ile kamuoyuna karşı hesap verebilirlik ihtiyacının karşılanması sağlanmaktadır. Ayrıca sürdürülebilir kalkınma açısından kamu kurum ve kuruluşları özel sektör kuruluşlarına karşı bir rol modellik üstlenmektedir. Bu anlamda, büyüklükleri ve etkileri dikkate alındığında, kamu kurumlarının sürdürülebilirliği teşvik etmeye yönelik faaliyetlerini kamuya açık ve şeffaf bir şekilde raporlayarak öncülük etmeleri beklenmektedir (Ribeiro & Monteiro, 2018, s. 216). Fakat kamu kesiminin bu raporlamayı benimsemesini engelleyen birçok faktör de bulunmaktadır. Bu faktörler kamu kesimi ile özel sektör arasındaki farklılıklar dolayısıyla oluşmaktadır.

Kamu kesimi, birçok açıdan özel sektörden farklılıklara sahiptir: Birincisi; kamu kesimi yalnızca ekonomik getiriler açısından değil, kamu politikasının oluşturulmasında ve kamu hizmetlerinin sunumunda yer alan sosyal değerler açısından yönlendirilmektedir. İkincisi, özel sektör kuruluşlarıyla karşılaştırıldığında, kamu kuruluşlarının, mali ve mali olmayan bilgilerin ifşa edilmesinde meşru bir çıkarı olan daha fazla sayıda paydaşı (yani vergi mükellefleri, kamu hizmeti kullanıcıları, seçmenler ve çalışanlar) bulunmaktadır. Üçüncüsü, kamu sektöründe belirli bir paydaş grubunun bile oldukça farklı ve bazen çelişkili bilgi ihtiyaçları olabilmektedir. Örneğin, vatandaşların bilgi ihtiyaçları, kamu hizmetlerinin tüketicisi olarak rolleri ile vergi mükellefi olarak rolleri bakımından farklılık gösterebilir. Ayrıca, kamu sektörünün sürdürülebilirlik projelerinin sonuçları kolayca ölçülemez ve etkilerini görmek için zaman çizelgeleri uzundur. Bu durum, kamu kuruluşlarını özel sektör kuruluşlarına kıyasla sürdürülebilirlik hedeflerini

gerçekleştirmeye daha uzun vadede sonuca ulaşılır hale getirmektedir. Ayrıca sürdürülebilirlik raporlaması özel sektör kuruluşlarına önemli bir rekabet avantajı sağlarken, kamu sektörü kuruluşlarının faaliyetlerinin rekabetçi olmayan yapısı nedeniyle kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasından rekabet avantajı elde edilememektedir (Uyar vd., 2020, ss. 322-323).

3. SONUÇ

Günümüzde kamu kesimi, salgın hastalıklar, iklim değişikliği, ekonomik krizler, vergiden kaçınma, biyolojik çeşitliliğin korunamaması, yoksulluk gibi küresel olarak ortaya çıkan sorunlarla karşı karşıya bulunmaktadır. Bu ortak küresel sorunlar ekonomik, sosyal ve çevresel boyutları olan günümüz insanını etkileyen ve gelecek nesilleri de derinden etkileyecek geniş kapsamlı sorunlardır. Gelecek nesiller için yaşamı sürdürülebilir biçimde iyileştirmek için, bugünden en rasyonel ve doğru seçimlerde bulunulmalıdır. Sorunların çözümü uluslararası uzlaşmayı ve mücadeleyi gerektirmektedir. Dolayısıyla uluslararası kuruluşların ve ulus devletlerin yanı sıra kamu veya özel kesim fark etmeksizin sürdürülebilir kalkınma için tüm insanlık beraber hareket etmelidir.

Kamu veya özel kesimdeki herhangi bir kurumun faaliyetlerinin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarıyla ilgili performansının ortaya çıkartılması sürecinde mali olmayan bilgilere ihtiyaç duyulmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlama teknikleri ve muhasebenin katkısıyla mali olmayan bilgilerin sistematik bir şekilde ölçülüp raporlanarak açıklanması önem arz etmektedir. Sürdürülebilir ilerlemenin potansiyel bir yolu olarak ortaya çıkan bu yeni muhasebe ve raporlama biçimi özellikle özel sektör tarafından ele alınırken, kamu sektörü kuruluşları tarafından kullanımına gereken önemin verilmediği literatürde görülmüştür. Kamu kuruluşları tarafından yayımlanan sürdürülebilirlik rapor sayısı oldukça azdır. Bu çalışmanın amacı sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının kamu yönetimi için önemini ortaya koymaktır. Çalışma kamuda sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasına ilişkin olarak ülkemizde ileride yapılacak çalışmalar için teorik bir başlangıç sunulmak istenmiştir.

Çalışmada bu alanda yapılan çok az sayıda çalışmayla ortaya koyulan literatür bir araya getirilerek kamu yönetimi için bu yeni muhasebe ve raporlama tekniği tanıtılmıştır. Yayınlanan raporlardaki ifşa edilen bilgilerin içerik analiziyle kalitesini ve niceliğini ortaya koyan çalışmalar derlenmiştir. Teorik yaklaşımlarla raporlamanın kamu için gerekliliği ortaya koyulmuştur. Sürdürülebilirlik muhasebesinin ve raporlamasının özel sektör kadar kamu kurumları için de gerekli olduğu görülmüştür. Bu iki birbirinden bağımsız ve farklı uygulama olarak kabul edilen muhasebe ve raporlama faaliyeti birbirini tamamlayarak kamu yönetiminin hesap verebilirlik sorumluluğunu desteklemesi açısından önem arz etmektedir.

Sürdürülebilir kalkınma için kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması uygulamalarına yönelik gönüllü uygulamaların yerine kanuni zorunluluklar getirilmesi ulusal kalkınma sürecini destekleyeceği öngörülmektedir.

Özellikle Türk kamu mali yönetiminde sürdürülebilirlik raporlaması ve muhasebe uygulamasının kanuni bir zorunluk getirilmesi halinde uygulanma düzeyinin artması beklenmektedir. Kamu kurumlarının ve belediyelerin sürdürülebilirlikle ilgili çalışmaları olmakla birlikte Türkiye'nin ilk Sürdürülebilirlik Kalkınma Raporunu, GRI Sürdürülebilirlik Standartlarına uygun bir şekilde hazırlayarak kamuoyu ile paylaşan sadece bir belediyenin raporuna belediyenin resmi internet sayfasından ulaşmaktadır. Türk kamu mali yönetiminde bu raporların sayısının daha da artırılarak sürdürülebilir kalkınma yolunda daha fazla adım atılması gerekmektedir.

Kaynakça

- Alonso-Almeida, M.D.M., Marimon, F., Casani, F. & Rodriguez-Pomeda, J. (2015). Diffusion of sustainability reporting in universities, Current situation and future perspectives. *Journal of Cleaner Production*, (106), 144-154.
- Altınay, A. T. (2016). Entegre raporlama ve sürdürülebilirlik muhasebesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (25), 47-64.

- Aras, G. & Sarioğlu, G.U. (2015). *Kurumsal raporlamada yeni dönem: Entegre raporlama*. TÜSİAD Yayını.
- Ball, A., Grubnic, S. & Birchall, J. (2014). *Sustainability accounting and accountability in the public sector*. in Beggington, J., Unerman, J. ve O'Dwyer, B. (Eds), *Sustainability Accounting and Accountabilit: Routledge, London*, 176-196.
- Bellini, E. C. de O., Rodrigues, R. N., Lagioia, U. C. T. & Lima De Freitas, M. A. (2019). Public sector (Un) sustainability: a study of GRI adherence and sustainability reporting disclosure standards in Public Institutions and State-Owned Companies of the Public Agency Sector. *Cuadernos de Contabilidad*, 20(49), 28-45.
- Boiral, O., Heras-Saizarbitoria, I. & Brotherton, M.C. (2017). Assessing and improving the quality of sustainability reports: the auditors' perspective. *Journal of Business Ethics*, 155(3), 703-721.
- Bostan, I., Tudose, M.B., Clipa, R.I., Chersan, I.C. & Clipa, F. (2021). Supreme audit institutions and sustainability of public finance. Links and Evidence along the Economic Cycles. *Sustainability*, 13(17-9757), 1-24.
- Branco, C. M. & Rodrigues, L. L. (2007). Issues in corporate social and environmental reporting research: an overview. *Issues in Social and Environmental Accounting*, 1(1), 72-90.
- Cormier, D. & I. M. Gordon (2001). An Examination of Social and Environmental Reporting Strategies. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 14(5), 587-617.
- Dumay, J., Guthrie, J. & Farneti, F. (2010). GRI sustainability reporting guidelines for public and third sector organizations. *Public Management Review*, (12), 531-548.
- Farneti, F. & Guthrie, J. (2009). Sustainability reporting by Australian public sector organisations: Why they report? *Accounting Forum*, 33(1), 89-98.
- Farneti, F., Guthrie, J. & Canetto, M. (2019). Social reports of an Italian provincial government: a longitudinal analysis. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 580-612.
- Gao, S. S. & Zhang, J. J. (2006). Stakeholder engagement, social auditing and corporate sustainability. *Business Process Management Journal*, 12(6), 722-740.

- Gherardi, L., Linsalata, A. M., Gagliardo, E. D. & Orelli, R. L. (2021). Accountability and reporting for sustainability and public value: Challenges in the public sector. *Sustainability*, 13(3), 1097.
- Giacomini, D., Rocca, L., Carini, C. & Mazzoleni, M. (2018). Overcoming the barriers to the diffusion of sustainability reporting in Italian LGOs: better stick or carrot? *Sustainability*, 10(1), 1-14.
- Greco, G., Sciulli, N. & D'Onza, G. (2012). From Tuscany to Victoria, s. some determinants of sustainability reporting by local councils. *Local Government Studies*, 38(5), 681-705.
- Greiling, D. & Grüb, B. (2014). Sustainability reporting in Austrian and German local public enterprises. *Journal of Economic Policy Reform*, 17(3), 209-223.
- Greiling, D., Traxler, A.A. & Stötzer, S. (2015). Sustainability reporting in the Austrian, German and Swiss public sector. *International Journal of Public Sector Management*, 28 (4/5), 404-428.
- Guthrie, J. & Farneti, F. (2008). GRI sustainability reporting by Australian public sector organizations. *Public Money and management*, 28(6), 361-366.
- Hahn, R. & Kühnen, M. (2013). Determinants of sustainability reporting: A review of results, trends, theory, and opportunities in an expanding field of research. *Journal of Cleaner Production*, (59), 5-21.
- Kaur, A. & Lodhia, S. (2018). Stakeholder engagement in sustainability accounting and reporting: A study of Australian local councils, *Account. Audit. Account. J.*, (31), 338-368.
- Kaur, A. & Lodhia, S. (2019a). Key issues and challenges in stakeholder engagement in sustainability reporting, s. A study of Australian local councils. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 2-18.
- Kaur, A. & Lodhia, S. K. (2019b). Sustainability accounting, accountability and reporting in the public sector, s. An overview and suggestions for future research. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498-504.
- Lodhia S. & Hess N. (2014). Sustainability accounting and reporting in the mining industry, s. current literature and directions for future research. *Journal of Cleaner Production*, (84), 43-50.
- Lodhia, S., Jacobs, K. & Park, Y.J. (2012). Driving public sector environmental reporting. The disclosure practices of Australian commonwealth departments. *Public Management Review*, 14(5), 631-647.
- Manes-Rossi, F., Nicolò, G. & Argento, D. (2020). Non-financial reporting formats in public sector organizations: a structured literature review. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(4), 639-669.
- Marcuccio, M. ve Steccolini, I. (2005). Social and environmental reporting in local authorities-A new Italian fashion? *Public Management Review*, 7(2), 155-176.
- Montesinos, V. & Brusca, I. (2019). Non-financial reporting in the public sector: Alternatives, trends and opportunities. *Spanish Accounting Review*, 22(2), 122-128.
- Papi, L., Bigoni, M., Bracci, E. & Deidda Gagliardo, E. (2018). Measuring public value: A conceptual and applied contribution to the debate. *Public Money Management*, (38), 503-510.
- Ribeiro, V. & Monteiro, S. (2018). Social and environmental accounting (SEA) research in public sector, the Portuguese case. In D. Crowther, S. Seifi & T. Wond (Eds.), *Responsibility and governance: The twin pillars of sustainability, series: Approaches to global sustainability, markets, and governance* (215-236). Spring Nature Singapore Pte Ltd.
- Roberto, F., Maglio, R. & Rey, A. (2020). Accountability and sustainability reporting in the public sector evidence from Italian municipalities, D. Crowther & S. Seifi (Eds.), *CSR and Sustainability in the Public Sector* (19-34). Springer.
- Safari, M. & Areeb, A. (2020). A qualitative analysis of GRI principles for defining sustainability report quality, s. An Australian case from the preparers' perspective. *In Accounting Forum*; Routledge: London, UK, 1-32.
- Senal, S. & Ateş, A.B. (2012). Kurumsal Sürdürülebilirlik İçin Muhasebe ve Raporlama. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan (2012), 83-96.
- Tommasetti, A., Mussari, R., Maione, G. & Sorrentino, D. (2020). Sustainability accounting and reporting in the public sector, s. towards public value co-creation? *Sustainability*, 12(5-1909), 1-19.

- Tüm, K. (2014). Kurumsal sürdürülebilirlik ve muhasebeyeye yansımaları. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 4(1), 58-81.
- Uyar, A., Kuzey, C. & Kılıç, M. (2019). Testing the spillover effects of sustainability reporting, s. Evidence from the public sector. *International Journal of Public Administration*, 44(3), 1-10.
- Uyar, A., Kuzey, C. & Kılıç, M. (2020). Sustainable stock market and sustainability reporting propensity of the public sector, s. Mediating role of the private sector. *International Journal of Public Administration*, 44(4), 322-335.
- Williams B., Wilmshurst, T. & Clift, R. (2011). Sustainability reporting by local government in Australia, s. Current and future prospects, *Accounting Forum*, 35(3), 176-186.
- Zyznarska-Dworczak, B. (2020). Sustainability Accounting-Cognitive and Conceptual Approach. *Sustainability*, 12(9936), 1-24.

İnternet Kaynakları

- Brundtland, G. H. (1987). *Our common future, the report of the world commission on environment and development*. Oxford University Press, Oxford & New York, <http://www.un-documents.net/our-common-future.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2002). *Sustainability Reporting Guidelines*, Global Reporting Initiative: Boston, MA. <https://www.r3-0.org/wp-content/uploads/2020/03/GRIguidelines.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 29.09.2021).
- GRI (2005). *Sector Supplement for Public Agencies*, Pilot Version 1.0, GRI: Amsterdam. [\[source_document.pdf\]\(#\) adresinden alındı \(Erişim Tarihi, 29.09.2021\).](http://www.aeca.es/old/comisiones/rsc/documentos_fundamentales_rsc/gri/resource_documents/gri_public_agency_re-</p></div><div data-bbox=)

- GRI (2011a). *G3 sustainability reporting guidelines*. Amsterdam, GRI. <https://www.mas-business.com/docs/G3.1-Guidelines-Incl-Technical-Protocol.pdf> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2011b). *GRI application levels*. www.globalreporting.org/resourcelibrary/G3.1ApplicationLevels.pdf adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2013). *G4 sustainability reporting guidelines*. www.globalreporting.org/resourcelibrary/GRIG4-Part1-Reporting-Principles-and-Standard-Disclosures.pdf adresinden alındı. (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- GRI (2018). *About sustainability reporting*. <https://www.globalreporting.org/information/sustainabilityreporting/pages/default.aspx> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 20.09.2021).
- TC Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2019). *Sürdürülebilirlik Kalkınma Amaçları Raporu* http://www.surdurulebilir-kalkinma.gov.tr/wp-content/uploads/2020/03/Surdurulebilir-Kalkinma-Amaclari-Degerlendirme-Raporu_13_12_2019-WEB.pdf adresinden alındı (Erişim Tarihi, 17.02.2022).
- TC Strateji ve Bütçe Başkanlığı (2021). *Sürdürülebilirlik Kalkınma Hakkında Temel Bilgiler*, <http://www.surdurulebilir-kalkinma.gov.tr/temel-tanimlar/> adresinden alındı (Erişim Tarihi, 26.09.2021).