



KAMU SEKTÖRÜ İKLİMİLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR STANDARDI TASLAĞININ ANALİZİ VE IFRS S2 STANDARDI İLE KARŞILAŞTIRILMASI

ANALYSIS OF THE DRAFT STANDARD ON CLIMATE-RELATED DISCLOSURES IN THE PUBLIC SECTOR AND ITS COMPARISON WITH THE IFRS S2 STANDARD

Özge SELÇUK¹

Serap S. YANIK²

Yıldız AYANOĞLU³

ÖZ

İklim değişikliği, kamu yönetiminin yalnızca çevresel değil, aynı zamanda mali, yönetsel ve sosyal sorumluluklarında yeniden tanımlanmasını zorunlu kılmaktadır. Kamu kurumları, hem kendi faaliyetlerinden kaynaklanan çevresel etkiler hem de yürüttükleri kamu politikalarının sonuçları açısından çok katmanlı bir sorumluluk taşımaktadır. Bu bağlamda, sürdürülebilirlik raporlaması artık yalnızca gönüllülüğe dayalı bir uygulama değil; hesap verilebilir, şeffaf ve entegre kamu mali yönetimi anlayışının ayrılmaz bir parçasıdır. Bu çalışmada, kamu sektörüne yönelik ilk sürdürülebilirlik raporlama

1- Doktora Öğr., Ankara Hacı Bayram Üniversitesi, selcuk-ozge@ogr.hbv.edu.tr, ORCID: 0009-0001-5287-619X.

2- Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Üniversitesi, serap.yanik@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7525-8717.

3- Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Üniversitesi, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1024-2105.

Gönderim Tarihi/Submitted: 27.05.2025

Revizyon Talebi/Revision Requested: 14.06.2025

Son Revizyon Tarihi/Last Revision Received: 22.06.2025

Kabul Tarihi/ Accepted: 25.06.2025

Sorumlu Yazar/Corresponding Author: Selçuk, Ö.

Atıf/ To Cite: Selçuk, Ö., Yanık, S.S., Ayanoğlu, Y. (2025). Kamu Sektörü İklimle İlgili Açıklamalar Standardı Taslağının Analizi ve IFRS S2 Standardı ile Karşılaştırılması. Sayıştay Dergisi, 36 (137): 185-216. DOI: <https://doi.org/10.52836/sayistay.1707218>

standardı olarak Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yayınlanan SRS ED 1 İklİmle İlgili Açıklamalar Standart Taslağı analiz edilmiştir. Ayrıca IFRS S2 İklİmle İlgili Açıklamalar Standardı ile yapısal ve içeriksel açıdan karşılaştırılarak, kamu sektörü için tasarlanan düzenleyici çerçevenin özgün yönleri ortaya konmuştur. Çalışmanın bulguları, SRS ED 1'in IFRS S2 Standardından farklı olarak kamu politikası sonuçlarının raporlanmasını zorunlu kılması, genişletilmiş bir önemlilik tanımı sunması ve kamu maliyesi ile entegrasyonu önceliklendirmesi yönüyle kamu sektörüne özgü ihtiyaçlara cevap verdiğini göstermektedir. İklİmle İlgili Açıklamalar Taslağı SRS ED 1'in hayata geçirilebilmesi; stratejik planlamadan bütçelemeye, performans yönetiminden veri altyapısına kadar bütüncül bir dönüşüm sürecini gerektirmektedir.

ABSTRACT

Climate change necessitates the redefinition of public administration responsibilities not only in environmental terms but also in fiscal, managerial, and social dimensions. Public institutions bear a multi-layered responsibility both for the environmental impacts arising from their own operations and for the outcomes of the public policies they are mandated to implement. In this context, sustainability reporting is no longer merely a voluntary initiative; it has become an integral component of an accountable, transparent, and integrated public financial management framework. This study analyzes the SRS ED 1 Exposure Draft on Climate-related Disclosures, issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), as the first sustainability reporting standard designed specifically for the public sector. In addition, the study offers a structural and content-based comparison with IFRS S2 Climate-related Disclosures Standard to highlight the distinctive features of the regulatory framework tailored to the public domain. The findings indicate that, unlike the IFRS S2 Standard, SRS ED 1 mandates the disclosure of public policy outcomes, introduces an expanded definition of materiality, and prioritizes integration with public finance systems—thereby addressing needs unique to the public sector. The effective implementation of SRS ED 1 requires a holistic transformation process encompassing strategic planning, budgeting, performance management, and data infrastructure.

Anahtar Kelimeler: Kamu sektörü, Sürdürülebilirlik raporlaması, İklİmle İlgili Açıklamalar SRS ED 1, IFRS S2.

Keywords: Public sector, sustainability reporting, SRS ED 1 on Climate-related Disclosures, IFRS S2.

GİRİŞ

İklİm değİşikliği, doğal afetler, savaşlar, doğal kaynakların verimsiz kullanımı ve kontrolsüz atıklar gibi küresel riskler, tüm sektörleri olumsuz etkilemekte ve ekonomik sistemler ile toplumsal refah üzerinde ciddi tehditler oluşturmaktadır. Bu tür küresel risklerin önlenmesi ve etkilerinin azaltılması, etkin politika oluşturma ve kaynak tahsisi alanlarında kamu sektörüne önemli

bir sorumluluk yüklemektedir. Özellikle sera gazı emisyonlarının azaltılması ve enerji verimliliğinin artırılması alanlarında kamu sektörünün liderliği, sürdürülebilir bir gelecek için gereklidir. Birçok hükümet, bu sorumluluğun bilinciyle gönüllü programlar ve karbon vergileri uygulamakta, enerji verimliliği ile emisyon ticareti sistemlerini içeren ulusal politikalar geliştirmektedir.

Gerek kamu kurumları gerek özel sektör işletmelerinin performans değerlendirmeleri yapılırken, finansal sonuçların değil, aynı zamanda sosyal, çevresel ve yönetsel etkilerin de dikkate alınması dolayısıyla finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuoyuna birlikte sunulması gerekir. Diğer taraftan çevreye duyarlı potansiyel yatırımcılar da yatırım kararları alma aşamasında finansal olmayan bilgilere önem vermektedir.

Küresel gayri safi yurtiçi hasılanın yaklaşık üçte biri kamu sektörüne aittir. Kamu kurumları, ekonomik, sosyal ve çevresel açıdan sürdürülebilir bir şekilde yüksek kaliteli hizmetler sunmakla yükümlüdür (IIRC-CIPFA, 2016: 5-10). Bu amaçla hazırlanan sürdürülebilirlik raporlamaları şeffaflık ve hesap verilebilirliği artırırken geleneksel muhasebe ve raporlama sistemleri, sosyal, çevresel ve yönetsel etkileri ölçmekte yetersiz kalır. Bu anlamda modern yönetim biliminin kurucusu olan Peter Drucker'ın "ölçemediğin şeyi yönetemezsin" ifadesi, kurumların sürdürülebilirlik performansının izlenmesi ve raporlanmasının önemini vurgulamaktadır (Farneti ve Guthrie, 2009: 89; CIPFA, 2021).

Dünya genelinde, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS) çerçevesinde geliştirilen IFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Gereklilikler ve IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar standartları, sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki en önemli gelişmelerden biridir. Kamu sektörü özelinde de bu alanda atılmaya başlanan somut adımlar ile sürdürülebilir kalkınma hedeflerine uyum ve aynı zamanda verimlilik ve uzun vadeli mali fayda sağlanması amaçlanmaktadır. Nitekim Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (OECD)'ye göre, iklime dayanıklı altyapıya yatırılan her bir dolar gelecekte yaklaşık dört dolarlık fayda sağlayacaktır (OECD, 2024a).

Kamusektörüne özgü sürdürülebilirlik raporlaması çalışmaları, uluslararası düzeyde Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları Kurulu (IPSASB) tarafından yürütülmektedir. IPSASB kamu sektörüne özgü uluslararası

muhasebe ve raporlama standartları geliştirerek kamu mali yönetiminin güçlendirilmesini amaçlamaktadır. Bu kapsamda, IPSASB tarafından 31 Ekim 2024 tarihinde kamu sektörüne yönelik ilk sürdürülebilirlik raporlama standardı taslağı olan SRS ED 1 İklimle İlgili Açıklamalar yayınlanmıştır. IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardını temel alan taslakta, kamu kurumlarının iklimle ilgili risk ve fırsatlarını açıklamaları ve bu bilgileri genel amaçlı finansal raporlarla eş zamanlı olarak sunmaları gerektiği belirtilmiştir (IPSASB, 2024a: 55).

Türkiye, sürdürülebilirlik alanındaki çalışmaları yakından izlemekte ve çeşitli politika belgeleri oluşturmaktadır. Bu kapsamda taraf olduğu Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi (BMİDÇS) ve 2021 yılında onaylanan Paris Anlaşması çerçevesinde hazırlanan Ulusal Katkı Beyanı'nda 2030 yılına kadar sera gazı emisyonlarında % 21'e varan bir azaltım taahhüt etmiş, 2053 yılı için ise "net sıfır emisyon" hedefi belirlemiştir (T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, 2023: 4). Bu hedefle birlikte, Türkiye'de tüm sektörlerde, karbon emisyonlarını izleme, raporlama ve iklim dostu politika geliştirmeye yönelik çalışmalar hız kazanmıştır.

Bu çalışmanın temel amacı, SRS ED 1 metnini inceleyerek, IFRS S2 Standardı ile karşılaştırmak ve aralarındaki temel farkları ortaya koymaktır. Bu kapsamda, kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlaması konusunda kurumsal farkındalığın artırılması, mevcut eksikliklerin tespit edilmesi ve gerekli organizasyonel hazırlıkların yapılmasına katkı sağlanması hedeflenmiştir. Bu çalışma, Türkiye'nin sürdürülebilir kamu maliyesi ve iklimle ilgili açıklamalar alanındaki normatif boşluklarını gidermeye yönelik öncü akademik analizlerden biri olma özelliğini taşımakta olup sunduğu değerlendirme ve politika önerileri ile hem IPSASB'nin normatif yönlendirmelerine hem de ülke gerçeklerine dayalı olarak, kamu sektöründe iklimle ilgili açıklamaların şeffaf ve güvenilir biçimde kurumsallaştırılmasına katkı sunmayı amaçlamaktadır.

Nitel karşılaştırmalı analiz yöntemi ile gerçekleştirilen araştırma kapsamında, iklimle ilgili açıklamalara ve sürdürülebilirlik raporlamasına yönelik uluslararası düzenleyici standartlar; başta IPSASB ve ISSB tarafından yayınlanan standartlar ve taslak metinler olmak üzere, ilgili akademik literatür, denetim kuruluşlarının teknik raporları ve uluslararası kurumların yayınladığı politika belgeleri sistematik biçimde incelenmiştir. Çalışmada sürdürülebilirlik ve iklimle ilgili uluslararası düzenlemeler ve literatür incelendikten sonra kamu sektörü açısından iklimle ilgili açıklamalar ve yeni standart taslağı kendi içinde ve IFRS S2 Standardı ile karşılaştırmalı olarak analiz edilmiştir.

1. SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK RAPORLAMASI VE İKLİM AÇIKLAMALARI: ULUSLARARASI DÜZENLEMELER VE LİTERATÜR İNCELEMESİ

1.1. Sürdürülebilirlik ve İklimle İlgili Uluslararası Düzenlemeler

Küresel çevre politikalarının dönüm noktalarından biri olan, Birleşmiş Milletler (BM) tarafından yayınlanan 1987 tarihli “Ortak Geleceğimiz” isimli Brundtland Raporu, “sürdürülebilir kalkınma” terimini ilk kez literatüre kazandırmış ve bu kavramı “bugünün gereksinimlerini, gelecek kuşakların gereksinimlerini karşılama yeteneğinden ödün vermeden karşılayan kalkınma” olarak tanımlamıştır (WCED, 1987: 43). Bu yaklaşım 2015 yılında BM tarafından benimsenen ve 2030 yılına kadar ulaşılması hedeflenen Sürdürülebilir Kalkınma Amaçları (SKA) ile somut bir çerçeveye kavuşturulmuştur. Söz konusu amaçlar, 17 küresel hedef ve 169 alt hedeften oluşmakta olup, yoksulluğun sona erdirilmesi, eşitsizliklerin azaltılması, iklim değişikliği ile mücadele ve çevresel kaynakların korunması gibi temel küresel öncelikleri kapsamaktadır (UN, 2015). Brundtland Raporu’nda vurgulanan “gelecek nesillerin ihtiyaçlarını tehlikeye atmadan kalkınma” ilkesi, SKA’ların oluşturulmasında yol gösterici olmuş ve temel felsefesini oluşturmuştur (WCED, 1987).

SKA’ların kurumlar bazında izlenebilir ve ölçülebilir hâle gelmesi için çeşitli sürdürülebilirlik raporlama çerçeveleri geliştirilmiştir. İlk önemli düzenleme olan 1985 tarihli Viyana Sözleşmesi, taraf devletleri ozon tabakasının yapısını değiştiren insan kaynaklı faaliyetlere karşı genel önlemler almaya teşvik etmektedir. Sürdürülebilirlik raporlaması alanındaki ilk küresel standart olan Küresel Raporlama Girişimi (GRI) ise kamu ve özel sektör kurumlarının sürdürülebilir kalkınmaya katkılarını ölçmek için kullanılan en yaygın çerçevedir (GRI, 2004: 6). GRI tarafından, sürdürülebilirlik raporlaması, kurumların çevresel, sosyal ve yönetim hedefleri kapsamındaki ilerlemelerini ve faaliyetlerinin ekonomik, çevresel ve sosyal etkilerini değerlendirmelerine olanak tanıyan finansal olmayan bir raporlama biçimi olarak tanımlanmıştır (GRI, 2021: 4; Gherardi vd., 2021). GRI standardına uygun rapor düzenleyen 15.475 kurum arasından sadece 279’u kamu kurumudur; bu da kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasının oldukça sınırlı kaldığını göstermektedir (CIPFA, 2021: 25).

GRI gibi küresel standartların uygulamaları özellikle özel sektörde yaygınlaşırken, Türkiye’de bu gelişmelere paralel olarak hem özel sektör hem de kamu sektörü düzeyinde önemli düzenlemeler gündeme gelmiştir. Belli ölçekteki⁴ şirketler IFRS S1 ve S2 standartlarına uyumlu olarak sürdürülebilirlik raporu yayınlamak zorundadır. Kamu kurumları açısından ise zorunluluk olmamakla birlikte SRS ED 1’in nihai haline gelmesi ve yürürlüğe girmesi durumunda küresel kamu sektörü uygulamalarına paralel olarak Türkiye’de de önemli düzenlemeler yapılacağı düşünülmektedir.

1.2. Sürdürülebilirlik ve İklim Açıklamaları ile İlgili Literatürün İncelenmesi

Özellikle son 10 yıl içinde kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlaması üzerine yapılan akademik çalışmalarda önemli bir artış gözlenmektedir. Akademik veri tabanlarında “kamu sektörü”, “belediye”, “yerel yönetim”, “sürdürülebilirlik” ve “sürdürülebilirlik raporlaması” gibi anahtar kelimeler kullanılarak yapılan taramalarda öne çıkan bazı araştırmalar, metodolojik yaklaşımları ve bulguları ile aşağıda değerlendirilmiştir.

Greiling vd. (2015), Avusturya, Almanya ve İsviçre’deki kamu kurumlarının sürdürülebilirlik raporlamalarını analiz etmiş ve analiz sonucunda bu raporlarda farklılıklar olduğunu ve raporlama uygulamalarının geliştirilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Sürdürülebilirlik raporlamasının standartlaştırılması ile şeffaflığın artırılması, çalışmanın temel önerisidir.

Portekiz’deki kamu kurumlarının sürdürülebilirlik raporlaması inceleyen Domingues vd. (2017), kamu kurumlarının organizasyonel değişim yönetimi süreçlerine katkısını araştırmıştır. Sonuçlar, sürdürülebilirlik raporlaması ile organizasyonel değişim yönetimi arasında karşılıklı güçlendirici bir ilişki olduğunu göstermiştir. Kawahara (2017) ise kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasının henüz istenilen düzeyde olmadığı ve çeşitli zorluklarla karşılaşıldığını ortaya koymuştur. Bunlar arasında standartlaşmış raporlama çerçevelerinin eksikliği, kurum içi farkındalığın yetersizliği ve raporlama süreçlerindeki teknik zorluklar yer almaktadır.

4- Toplam varlık tutarının 500 milyon TL’yi, yıllık net satış hasılatının 1 milyar TL’yi aşması ve çalışan sayısının 250 kişiden fazla olması ölçütlerinden en az ikisini, arka arkaya iki hesap döneminde sağlayan işletmeler buna uygun raporlama yapmak zorundadır.

Kaur ve Lodhia (2019), SKA'ların kamu sektörü üzerindeki etkileri, entegre raporlama uygulamalarının benimsenmesi, paydaş katılımının artırılması ve performans denetimlerinin geliştirilmesi gibi konuların daha fazla araştırılması gerektiğini vurgulamıştır. Ayrıca, sosyal medya, büyük veri ve nesnelerin interneti gibi teknolojik gelişmelerin, sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlaması üzerindeki potansiyel etkilerinin de gelecekteki araştırmalar için önemli birer odak noktası olacağı belirtilmiştir.

Biondi ve Bracci (2019), sürdürülebilirlik raporlama modellerinin kamu sektöründe benimsenmesinin genellikle yüzeysel kaldığını ve gerçek organizasyonel değişimlere yol açmadığını ortaya koymuştur. Yazarlar, bu tür raporlamaların çoğunlukla meşruiyet kazanma ve dış baskılara yanıt verme amacıyla kullanıldığını belirtmekte ve kamu sektöründe daha anlamlı ve etkili raporlama uygulamaları geliştirilmesi için öneriler sunmaktadır.

Edwards vd. (2020), TCFD çerçevesinin özel sektörde iklim eylemini teşvik etme potansiyeline sahip olduğunu, ancak kamu sektörüne uygulanmadan önce bu çerçevenin sınırlılıklarının dikkatlice değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamıştır. Yazarlar, kamu sektörünün piyasa odaklı olmayan doğası ve finansal olmayan iklim risklerinin parasal terimlerle ölçülmesindeki zorluklar nedeniyle, TCFD'nin kamu sektörü için doğrudan uygulanabilirliğinin sınırlı olabileceğini belirterek kamu sektöründe iklimle ilgili finansal açıklamaların etkinliği için özel uyarlamalar ve politikalar geliştirilmesini önermişlerdir.

Uyar vd. (2021a), 115 ülkenin 2015 ve 2016 yıllarına ait verilerini analiz ederek, özel sektörün sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının, kamu sektörünün şeffaflık ve hesap verebilirlik düzeylerini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Sürdürülebilir borsa endekslerinin varlığının, özel sektör aracılığıyla kamu sektöründe daha yüksek düzeyde sürdürülebilirlik raporlamasına yol açtığı sonucuna ulaşmıştır.

Uyar vd. (2021b) sızıntı (spillover) teorisini kullanarak, özel sektörün sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının kamu sektörüne etkisi ve coğrafi yakınlığın bu süreçteki rolünü araştırmışlardır. Araştırma bulguları, özel sektörün sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının kamu sektörünü olumlu yönde etkilediğini ve coğrafi olarak yakın ülkelerin kamu sektörleri arasında sürdürülebilirlik raporlaması uygulamalarının benzerlik gösterdiğini ortaya koymaktadır.

Küçükaycan (2022) çalışmasında, sürdürülebilirlik muhasebesi ve raporlamasının, kurumların sürdürülebilirlik performansı hakkında bilgi toplanması ve bu bilginin paydaşlara iletilmesinde etkili bir hesap verebilirlik sistemi oluşturduğu vurgulanmıştır. Kamu kurumlarının sürdürülebilirlik performanslarını şeffaf bir şekilde raporlamaları ve paydaşlarıyla paylaşımlarının kamu mali yönetiminde hesap verebilirlik ve sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmada kritik bir rol oynayacağı belirtilmiştir.

Uyar vd. (2022) araştırmalarında, 2015 ve 2016 yıllarına ait 242 ülkenin kamu sektörü sürdürülebilirlik raporlama verilerini, dünya yönetim göstergelerini ve diğer kontrol değişkenlerini analiz etmişlerdir. Sonuçlar genel yönetim kalitesinin kamu kurumlarının sürdürülebilirlik raporlama uygulamalarıyla anlamlı bir şekilde ilişkili olduğunu ortaya koymuştur.

Akan ve Şendurur (2023), 2020 yılına ait 30 büyükşehir belediyesinin faaliyet raporlarını analiz ettikleri çalışmalarında, büyükşehir belediyelerinin sürdürülebilirlik raporlamasında ekonomik ve çevresel bilgilere orta düzeyde, sosyal bilgilere ise düşük düzeyde yer verdiklerini tespit etmiş ve bu belediyelerin büyüklüğü ve siyasi yapısının, sürdürülebilirlik raporlaması üzerinde anlamlı bir etkisinin olduğu sonucuna varmıştır.

Brusca vd. (2024), kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasının güvence altına alınmasının, raporların güvenilirliğini ve şeffaflığını artırmada kritik bir rol oynadığını ve bu sürecin geliştirilmesinde hem iç denetçilerin hem de bağımsız denetçilerin önemli katkılar sağlayabileceğini belirtmiştir.

Mol vd. (2024), 1987 ile 2021 yılları arasında iş, çevre ve muhasebe alanlarında yayınlanmış 190 makaleyi analiz ederek, belediyelerin neden sürdürülebilirlik raporlaması yaptığını ve hangi faktörlerin bu uygulamayı teşvik ettiğini veya engellediğini araştırmıştır. Analiz, sürdürülebilirlik raporlamasının meşruiyet, paydaş, kurumsal ve hesap verebilirlik teorileri gibi birbiriyle ilişkili teorik perspektiflerle açıklanabileceğini ortaya koymaktadır.

Bircan (2025), sürdürülebilirlik açıklamalarına yönelik güvence sağlanmasını amaçlayan sürdürülebilirlik güvence denetiminin yeni bir paradigma olarak ortaya çıktığını vurgulamakta ve uygulamada giderek artan bu denetimin bağımsız denetimin mevcut paradigmaları ile yürütülmesinin yaratabileceği sorunları metodolojik olarak değerlendirip çözüm önerileri geliştirmiştir.

Morrison vd.(2025), paydaş katılımının kamu kurumları için sürdürülebilirlik raporlama standartlarının şekillendirilmesindeki potansiyelini değerlendirmeyi amaçladıkları çalışmalarında, IPSASB sürdürülebilirlik raporlaması konusundaki SRS ED 1'e verilen paydaş yanıtlarını incelemişlerdir. Kamu sektörüne özel sürdürülebilirlik raporlama rehberliğinin eksikliği, IPSASB'nin standartları belirleme konusundaki yetkisine dair şüpheler ve standart belirleme sürecinde lokal halkların perspektifleri, diğer uluslararası muhasebe kurumlarıyla iş birliğinin eksikliği gibi tespitlerde bulunmuşlardır.

Seçili araştırmalar, özellikle GRI ve TCFD gibi küresel raporlama standartlarının kamu sektörüne uyarlanmasında karşılaşılan güçlükleri, bu standartların etkinliğini ve uygulamadaki uyumsuzlukları ortaya koymuştur. Literatürde genel olarak, kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasının henüz istenilen düzeye ulaşmadığı, raporlama süreçlerinde standartlaşma eksiklikleri, kurumsal kapasite yetersizlikleri ve teknik zorluklar gibi önemli engellerin olduğu vurgulanmaktadır. Birçok çalışmada sürdürülebilirlik raporlamasının hesap verebilirlik ve şeffaflığı artırmadaki potansiyeline dikkat çekilerek, özel sektörün sürdürülebilirlik uygulamalarının kamu sektörüne olumlu yansımaları olduğu belirtilirken, coğrafi yakınlık ve yönetim kalitesinin sürdürülebilirlik raporlama eğilimlerini etkileyen faktörler olduğu da ortaya konmuştur. Literatürün ortaya koyduğu ortak bulgular, kamu sektörünün sürdürülebilirlik raporlaması konusunda daha proaktif olması gerektiğini, stratejik planlama ile raporlama süreçlerinin daha iyi entegrasyonu, teknolojik araçların kullanımı ve sürdürülebilirlik düzenlemeleri uyumunun artırılması yönünde atılacak adımların, sürdürülebilirlik performansını önemli ölçüde iyileştireceğini göstermektedir.

2. KAMU SEKTÖRÜ AÇISINDAN İKLİMİLE İLGİLİ AÇIKLAMALAR: SRS ED 1 ÇERÇEVESİ

Küresel ölçekte kamu yönetimlerinin iklim kriziyle mücadelede oynadığı merkezi rol, bu kurumların yalnızca uygulayıcı değil, aynı zamanda hesap verebilir aktörler olarak konumlanmalarını gerekli kılmaktadır. Ancak bugüne dek kamu sektörüne özgü bağlayıcı bir raporlama standardı bulunmaması, sürdürülebilir kalkınma politikalarının izlenebilirliğini zorlaştırmaktadır. Bu eksikliği gidermek üzere, IPSASB tarafından 31 Ekim 2024 tarihinde yayınlanan SRS ED 1

İklime İlgili Açıklamalar Taslağı, kamu sektörüne yönelik ilk sürdürülebilirlik raporlama standardı taslağıdır (IPSASB, 2024a: 5). Standardın nihai halinin yayınlanmasıyla birlikte, kamu sektörü için sürdürülebilirlik raporlamasında önemli bir adım atılmış olacaktır.

Taslak Standart, iklimle ilgili raporlamayı teknik bir muhasebe faaliyeti olmaktan çıkarak, iklimle ilgili hesap verebilirliğin ve politika etkisinin ölçülmesine olanak sağlayan bir yönetim aracı haline getirmektedir. Bu çerçevede kamu kurumlarından yalnızca karbon ayak izlerini raporlamaları değil, aynı zamanda kamu bütçesiyle yürütülen iklim politikalarının toplumsal ve çevresel çıktıları hakkında da bilgi sunmaları beklenmektedir.

SRS ED 1'in dikkat çeken yönlerinden biri, kurumsal kapasite farklarını gözeten esneklik tanımı ve iklimle ilgili açıklamalarını yaparken raporlama sürecinin aşırı maliyet ve çaba gerektirmemesi hususunu vurgulamasıdır (IPSASB, 2024b). Bununla birlikte taslakta, kamu kurumlarının raporlama yükümlülüklerini yerine getirirken, yürürlükteki kanuni zorunlulukları ve düzenleyici çerçeveleri dikkate alması gerektiği, eğer ulusal veya uluslararası düzenlemeler kapsamında daha uygun bir yöntem varsa, bu yöntemin kullanılacağı; ancak bu tür bir kanuni zorunluluk veya belirlenmiş bir yöntem bulunmadığı takdirde, Sera Gazı Protokolü ile GRI Standartları gibi uluslararası kabul görmüş çerçevelerden yararlanılması önerilmektedir (IPSASB, 2024a).

Taslak iki temel açıklama alanı üzerine kurulmuştur:

- Kurumların kendi faaliyetlerinden kaynaklanan iklim risk ve fırsatları,
- Kamu politikası yoluyla iklime doğrudan etkisi olan faaliyetlerin sonuçları (IPSASB, 2024a: 7).

Bu ikili yapı, kamu sektörünün yalnızca "kendi faaliyetlerinin etkilerini" değil, yürüttüğü politikaların "kamusal etkilerini" de hesaplamasını ve raporlamasını teşvik etmektedir. Örneğin bir bakanlık, elektrikli otobüs alımını yalnızca çevresel bir operasyon olarak değil, aynı zamanda uygulayıcısı olduğu bir iklim politikasının performans göstergesi olarak değerlendirmek zorundadır (IPSASB, 2024a: 19).

Şekil 1: İklimle İlgili Açıklanması Gereken Kamu Politikası

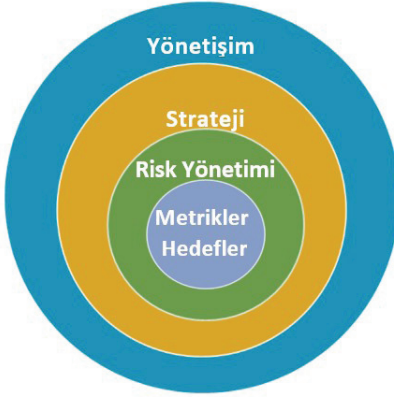


Kaynak: IPSASB (2024a: 7).

Taslakta kamu politikaları kapsamında açıklanması gereken uygulamalara örnek olarak; karbon vergisi, emisyon ticaret sistemleri, enerji sübvansiyonları, yeşil altyapı yatırımları ve kamu alım politikaları gibi araçlar sayılmıştır. Bu sayede, kamu harcamalarının ve yatırımlarının iklim üzerindeki etkisi çok boyutlu olarak izlenebilir hale gelmektedir (IPSASB, 2024a: 41).

SRS ED 1'in kurumsal kapsamı oldukça geniştir. Ulusal ve yerel yönetimlerden bakanlıklara, sosyal güvenlik kurumlarından uluslararası örgütlere kadar kamu hizmeti üreten ve kamu kaynağı kullanan tüm kuruluşlar bu kapsama dahildir (IPSASB, 2024a: 3). Açıklamaların, finansal tablolarla aynı dönem içinde ve tercihe göre stratejik plan, faaliyet raporu, sürdürülebilirlik raporu ya da entegre rapor içinde sunulması öngörülmektedir. Gereklilikleri eksiksiz karşılayan kurumlar "uygunluk beyanı" ile standartlara tam uyum gösterdiklerini kamuoyuna duyurabilir (IPSASB, 2024a: 54-55). Teknik altyapı bakımından taslak, GRI'nin çok paydaşlı yapısı ile TCFD'nin dört temel başlığını (yönetişim, strateji, risk yönetimi, ölçütler ve hedefler) kamu sektörüne uyarlamaktadır. Bu yönüyle diğer standartlarla uyumlu fakat kamu sektörü ihtiyaçlarına cevap verecek esneklikte bir sistem kurulmaktadır. IPSASB'nin kavramsal çerçevesiyle desteklenen bu yapı, IFRS S1 ve S2 ile bütünlük arz edecek şekilde kurgulanmıştır (IPSASB, 2024a).

Şekil 2: İklimle İlgili Raporlamada 4 Temel Başlık



Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Şekil 2’de görüldüğü üzere kurumsal yönetim, iklimle ilgili risk ve fırsatlara yönelik karar alma süreçlerinin temel çerçevesini oluştururken; strateji, bu yönetim yapısının belirlediği uzun vadeli hedefler doğrultusunda kurumun iklim risklerine nasıl yanıt vereceğini ortaya koyar. Stratejik yaklaşımlar ise doğrudan risk yönetimi uygulamalarına yön verir; kurumun maruz kalabileceği fiziksel ve geçiş risklerinin sistematik bir şekilde belirlenmesi ve yönetilmesini sağlar. Son olarak metrikler ve hedefler, bu üç başlığın uygulama düzeyinde somut biçimde izlenebilmesi için gerekli nicel araçları sunar. Bu çerçevede dört başlık birbirini tamamlayan ve birbirine bağlı unsurlardır.

2.1. Yönetişim

Kamu kurumlarının iklimle ilgili yönetişimi, sadece operasyonel risklerin kontrolünden ibaret olmayan, aynı zamanda kamu politikalarının etkililiği ve hesap verebilirliğiyle yakından ilişkili bir alan olarak ele alınmaktadır. SRS ED 1 taslağı, iklimle ilgili yönetim boyutunun, kurumun iklimsel risk ve fırsatları nasıl izlediği, yönettiği, denetlediği ve kullandığı yönetim süreçleri, kontrolleri ve prosedürleri konusunda şeffaf bir bilgi akışı sunmasını öngörmektedir (IPSASB, 2024a: 11).

Bu kapsamda kurumlardan beklenen, iklimle ilgili yönetim sorumluluklarını kimlerin üstlendiğini, hangi komitelerin veya birimlerin bu süreci izlediğini ve bu yönetimin hangi kontrol ve denetim mekanizmalarıyla desteklendiğini açıklamaktır. Kurumlar ayrıca, iklimle ilgili kamu politikalarının uygulanmasından

doğan süreçleri hangi birimlerin takip ettiğini ve bu süreçlerin nasıl raporlandığını da belirtmelidir (IPSASB, 2024a). İyi tasarlanmış bir yönetim sistemi, şu unsurları içermelidir:

- İklimle ilgili karar alma süreçlerinde yetkili yönetim organı veya bireyler,
- İklim risklerini yönetme ve denetleme süreçleri ile iç kontrol mekanizmaları,
- Politika uygulamalarının nasıl izlendiği,
- Bu süreçlere dair raporlama mekanizmaları.

Yönetim başlığı altında kamu kurumlarının sadece mevcut yapılarını tanımlaması değil, aynı zamanda kurumsal kapasite analizleri yaparak yeni organizasyonel ihtiyaçları da ortaya koyması beklenmektedir. Kamu kurumlarında sürdürülebilirlik politikalarını izlemekle görevli bir “Sürdürülebilirlik ve İklim Riskleri Koordinasyon Birimi” kurulması, yönetsel sorumluluğun netleşmesini ve hesap verebilirliğin artmasını sağlayabilir.

Kamu kurumlarının denetimini parlamentolar adına gerçekleştiren Sayıştayların da bu alanda etkili rollere sahip olduğu açıktır. Hazırladıkları ve parlamento ile birlikte kamuoyu ile de paylaştıkları denetim raporları aracılığıyla kamu idarelerinde hesap verebilirliği ve şeffaflığı güçlendirecek, ilgili kamu politika ve programlarının etkin uygulanmasına katkı sağlayacak güçlü araçlar (Milionis vd., 2021: 13) olarak kabul edilen Sayıştayların küresel iklim değişikliği, SKA'lar gibi hassas ve ulusal sınırları aşan alanlardaki rolleri her geçen gün daha fazla önem kazanmaktadır (Köse ve Önder, 2023: 81). Bu nedenle T.C. Sayıştay Başkanlığı bünyesinde gerekli uzmanlaşmanın sağlanarak, kamu harcamalarının iklim hedefleriyle uyumlu şekilde yönlendirilip yönlendirilmediğini değerlendiren bir üst denetim mekanizması olarak etkili işlevler üstlenmesi önem taşımaktadır. Türkiye'nin 2053 net sıfır emisyon hedefi doğrultusunda, bu tür yönetim yapılarının geliştirilmesi, kamu yönetiminin hem iklim risklerine karşı dayanıklılığını artıracak hem de toplumsal düzeyde hesap verebilirliğini güçlendirecektir.

2.2. Strateji

Kurumların iklim stratejisi, değişimi başarmak ve sürdürülebilir kalkınmaya olumlu katkıda bulunmak için kritik bir öneme sahiptir (CIPFA, 2023). SRS ED 1 kapsamında kurumların, faaliyetlerine yönelik iklim risk ve fırsatlarına nasıl stratejik yanıtlar verdiğini ve bu çerçevede kamu politikalarını nasıl şekillendirdiğini açıkça ortaya koyması beklenmektedir (IPSASB, 2024a: 12).

Stratejik planlama bu noktada sadece hedef belirlemekle sınırlı değildir; aynı zamanda kamu kaynaklarının hangi önceliklerle tahsis edileceğini, hangi müdahalelerin öncelikli olduğunu ve uzun vadede toplumsal faydanın nasıl azami düzeye çıkarılacağını gösteren bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda, kurumların stratejileri sadece kurumsal risk yönetimi değil, aynı zamanda iklim adaleti, sosyal kapsayıcılık ve bölgesel dayanıklılık gibi unsurları da içermelidir. Kamu kurumları açısından iklim stratejisinin temel bileşenleri şunlardır (IPSASB, 2024a: 14):

- **Kurumsal dayanıklılık:** Değişen iklim koşullarına karşı altyapı, insan kaynağı ve idari kapasitenin yeterliliği.
- **Senaryo temelli planlama:** Farklı iklim projeksiyonlarına göre etki analizleri yapılması.
- **Ölçülebilir hedefler:** Stratejinin performansını değerlendirmek üzere sürdürülebilirlik göstergeleriyle ilişkilendirilmiş sayısal hedeflerin belirlenmesi.
- **Politika uyumu:** Ulusal ve uluslararası iklim taahhütleriyle (örneğin Paris Anlaşması) stratejik eşgüdümün sağlanması.

Stratejinin temelinde yer alan bir diğer boyut ise risk ve fırsat analizidir. Fiziksel riskler (sel, kuraklık, yangın vb.) kamu hizmetlerinin sürekliliğini tehdit ederken; geçiş riskleri (karbon düzenlemeleri, piyasa değişimleri, toplumsal baskı) kurumların mali yapısını zorlayabilir. Öte yandan, düşük karbonlu teknolojiler, yeşil altyapı yatırımları ve iklim finansmanı araçları kamu sektörü açısından hem çevresel hem ekonomik faydalar sağlayan stratejik fırsatlar sunmaktadır.

Nitekim Dünya Ekonomik Forumu'nun 2024 yılı Küresel Riskler Raporu'na göre, iklim riskleri 2 yıllık vadede en fazla etkili olacak riskler arasında ikinci risk

iken 10 yıllık vadede ise en büyük küresel tehdit olarak tanımlanmıştır (WEF, 2024: 12). Bu durum, kamu sektörünün iklim stratejilerini reaktif ve yapısal dönüşüme dayalı olarak geliştirmesini gerektirir.

İklim konusundaki kurumsal strateji, her kurumun üstlendiği rol ve sorumluluklara göre özgün bir çerçevede şekillenmelidir. Örneğin bir vergi dairesi, karbon vergilerini dijital olarak tahsil ederek iklimle ilgili kamu politikası hedeflerine katkı sunabilir. Bir polis teşkilatı araç filosunu elektrikli araçlarla değiştirerek sera gazı emisyonu azaltabilir. Yerel yönetimler ise yükselen deniz seviyesine karşı alt yapı projeleri geliştirerek iklim değişikliğine dirençli şehirler kurabilir (IPSASB, 2024a: 24).

Özel sektör uygulamaları da kamu sektörü için stratejik bir öğrenme alanı oluşturabilir. Örneğin, TÜPRAŞ 2024 yılı entegre raporunda, 2017 yılı baz alınmak suretiyle üretim faaliyetlerinden kaynaklanan Kapsam 1 ve Kapsam 2 emisyonlarının 2030'da %27, 2035'te %35, 2040'ta %49 oranında azaltılması, 2050 itibarıyla ise karbon nötr hale gelmesi hedeflenmiştir. Bu hedeflere ulaşmak için yenilenebilir enerji yatırımları, yeşil hidrojen üretimi ve biyoyakıt teknolojilerine yönelik stratejik dönüşüm adımları detaylı biçimde raporlanmıştır (TÜPRAŞ, 2024: 21). Bu örnekten yola çıkarak, kamu kurumlarının da kurum stratejilerini iklim değişikliği kapsamında ele alması, fiziksel ve geçiş risklerini içeren stratejiler geliştirerek hem çevresel sürdürülebilirliğe hem de mali sürdürülebilirliğe katkı sağlamaları gerekir. İklim stratejinin başarısı, yalnızca teknik kapasiteye değil; aynı zamanda güçlü bir siyasi sahiplenmeye, kurumsal koordinasyona ve veri temelli karar alma kültürüne dayanmaktadır.

2.3. Risk ve Sonuç Yönetimi

İklimle ilgili risk ve sonuç yönetimi, yalnızca olumsuz etkilerin bertaraf edilmesi değil, aynı zamanda fırsatların doğru şekilde tanımlanarak yönetsel süreçlere entegre edilmesi yoluyla kamu kurumlarının stratejik dayanıklılığının artırılması anlamına gelmektedir. Risk ve sonuç yönetimi alanında yapılan açıklamalar, kamu sektöründeki kurumların uzun vadeli mali sürdürülebilirlikleri için iklimle ilgili risk ve fırsatları nasıl yönettiklerini ortaya koymalarını gerektirir. Söz konusu açıklamalar, kamu sektöründe iklim kaynaklı risk yönetimini şeffaf hale getirir ve hükümetlerin iklim stratejilerini nasıl uyguladıklarının anlaşılmasını sağlar (CIPFA, 2023: 7). Kamu kurumları risk ve sonuç yönetimi alanında özellikle aşağıdaki hususları açıklamalıdır (IPSASB, 2024a: 13):

- İklimle ilgili risklerin belirlenmesi, değerlendirilmesi, önceliklendirilmesi ve izlenmesi süreçleri,
- Risk yönetiminde kullanılan politika ve prosedürler,
- İklimle ilgili fırsatların belirlenmesinde senaryo analizlerinin kullanılıp kullanılmadığı,
- Bu süreçlerin genel risk yönetim sistemine ne ölçüde entegre edildiği.

Kamu kurumları, afet risklerinin bütçe üzerindeki etkilerini yönetmek amacıyla; geçmişte yaşanan sel, yangın ve kuraklık gibi olayların etkilerini analiz ederek, gelecekte yaşanabilecek benzer olaylarda riski minimize etmeye yönelik politika ve programlar geliştirebilir. Öte yandan karbon vergilendirmesi yapılması veya fosil yakıt sübvansiyonlarının kaldırılması durumunda bütçeye olası gelir etkileri de senaryo bazlı analizlerle değerlendirilerek mali planlamaya entegre edilebilir.

SRS ED 1, kurumlara diğer kamu kurumlarının bilgi ve veri kaynaklarından faydalanarak risk değerlendirme süreçlerini zenginleştirme imkânı sunmaktadır (IPSASB, 2024a: 15). Özellikle merkezi yönetimler tarafından oluşturulan ulusal risk sicilleri, yerel yönetimlere model ve kıyaslama aracı olarak rehberlik edebilir. Bununla birlikte, yerel düzeyde faaliyet gösteren kamu kurumlarının, ulusal senaryoları olduğu gibi uygulamaları beklenmemektedir. Örneğin, bir belediye, merkezi hükümetin sunduğu iklim senaryolarını kullanırken, kendi yerel su kaynakları ve iklim verilerini göz önünde bulundurmalıdır (IPSASB, 2024a: 32).

Etkin bir risk yönetimi, yalnızca risklerin tanımlanmasıyla sınırlı olmayıp bu risklerin ölçülmesine, yönetilmesine ve nihayetinde politika hedefleriyle uyumlu hale getirilmesine yönelik göstergelerin geliştirilmesini de gerekli kılar. Bu nedenle, hedef ve metriklerin oluşturulması, kamu kurumlarının iklimle ilgili yönetim kapasitesini artıracaktır.

2.4. Metrikler ve Hedefler

Kamu kurumları, iklim değişikliğiyle mücadelede kendi faaliyetleri ve kamu politikası programlarının sonuçlarına ait risk ve fırsatlar hakkında metrikler ve hedefler belirlemeli ve gelişimini izlemelidir. Metrikler, bir kurumun iklimle ilgili riskleri ve fırsatları nasıl yönettiğini ölçmek için kullanılan nicel göstergeleri ifade eder. Hedefler ise bu göstergelerin hangi seviyede olması gerektiğini belirler. Bu metrik ve hedefler, iklimle ilgili risk, fırsat ve politikaların etkisini

değerlendirmek ve kamuya karşı şeffaflık sağlamak için gereklidir (IPSASB, 2024a: 14-17). SRS ED 1 bu alandaki açıklamaları; kurumun kendi faaliyetleri ile ilgili metrikler ve hedefler ve iklimle ilgili kamu politikası programları metrik ve hedefleri olmak üzere iki temel başlık altında sınıflandırmaktadır (IPSASB, 2024a: 13).

2.4.1. Kurumun Kendi Faaliyetleri ile İlgili Metrikler ve Hedefler

Kamu kurumlarının kendi faaliyetlerinin iklimle ilgili etkilerini daha etkin izleyebilmeleri amacıyla SRS ED 1, kurumların belirli göstergeler tanımlayarak bu göstergelere yönelik hedefler belirlemelerini ve bunların gelişimini raporlamalarını öngörmektedir. Bunlar sera gazı emisyonları, fiziksel ve geçiş risklerine maruz kalma derecesi, iklimle ilgili fırsatlara yönelik performans göstergeleri (IPSASB, 2024a: 14) olup, en önemlileri sera gazı emisyonlarıdır. Sera Gazı Protokolü çerçevesinde emisyonlar üç kategoriye ayrılmaktadır (IPSASB, 2024a):

Kapsam 1: Kurumun doğrudan kontrol ettiği veya sahip olduğu kaynaklardan ortaya çıkan emisyonlardır. Kamu binalarında kullanılan yakıtlar, belediye otobüsleri, kamu araçları gibi doğrudan yakıt tüketiminden kaynaklanan emisyonlar örnek olarak verilebilir.

Kapsam 2: Bir kurum tarafından tüketilen, satın alınan veya edinilen elektrik, buhar, ısıtma veya soğutmanın üretiminden kaynaklanan dolaylı emisyonlardır. Emisyon üretimi, fiziken üreticinin tesisinde gerçekleşir.

Kapsam 3: Diğer dolaylı emisyonları ifade eder. Taslak uyarınca Kapsam 3 dahil emisyonların her birinin açıklanması gerekir. Bir kurumun hangi Kapsam 3 kategorilerini ölçüp açıklayacağını belirlemesi, yönetimin takdirine bağlıdır. Bu değerlendirme yapılırken; veri toplama maliyeti, gereken beceri ve yetenekler ile sağlanan bilginin karar alma sürecine etkisi gibi unsurlar dikkate alınarak önemlilik ilkesine göre karar alınır (IPSASB, 2024a: 33-35). Kapsam 3 emisyonları aşağıdaki 15 kategori altında sınıflandırılmaktadır (WRI & WBCSD, 2004; IPSASB, 2024a: 10).

Tablo 1: Kapsam 3 Emisyonları

Kapsam 3 (Yukarı Akış)	Kapsam 3 (Aşağı Akış)
(1) Satın alınan mal ve hizmetler	(9) Aşağı akış taşımacılığı ve dağıtımı
(2) Sermaye malları	(10) Satılan ürünlerin işlenmesi
(3) Kapsam 1 ve 2 dışı yakıt ve enerji faaliyetler	(11) Satılan ürünlerin kullanımı
(4) Yukarı akış taşımacılığı ve dağıtımı	(12) Satılan ürünlerin kullanım ömrü sonu
(5) İşletmelerde oluşan atıklar	(13) Aşağı akışta kiralanan varlıklar;
(6) İş seyahati	(14) Franchise'lar ve
(7) Çalışanların işe gidip gelmeleri	(15) Yatırımlar
(8) Yukarı akışta kiralanan varlıklar	

Kaynak: IPSASB (2024a: 10).

Kurumlar düzenleyecekleri raporda, sera gazı emisyonlarını karbondioksit (CO₂) eşdeğeri cinsinden; metodoloji, veri kaynakları, kullanılan varsayımlar, konsolidasyon yaklaşımları ve her emisyon kapsamı için ayrı ayrı raporlanması gereken bilgileri detaylandırmalıdır (IPSASB, 2024a: 14). IPSASB, karbon emisyonu ölçüm metodolojisi olarak öncelikle Sera Gazı Protokolü'nü esas almakta; ancak bir düzenleyici makam farklı bir yöntem öngörüyorsa, bu yöntemin de kullanılabileceği ifade edilmektedir (IPSASB, 2024a: 14). Çelişki durumunda ise taslak hükmü önceliklidir (IPSASB, 2024a: 47).

Kamu kurumları, kendi faaliyetlerine yönelik iklimle ilgili göstergeleri belirleme, düzenli olarak izleme ve raporlama çalışmalarına başlamalıdır. Örneğin, eğer bir kamu kurumu karbon fiyatlandırması uyguluyorsa; bu fiyatlandırmanın finansal planlamaya nasıl entegre edildiği, kullanılan karbon fiyatının belirlenme yöntemi ve her metrik ton sera gazı emisyonu için kullanılan karbon fiyatı açıklanmalıdır. Ayrıca, yöneticilere uygulanan ücret ve teşviklerin iklimle ilgili performans göstergelerine bağlı olması durumunda; bu göstergelere bağlı yapılan toplam ödeme miktarı ve bu ödüllerin belirlenme yöntemleri raporda sunulmalıdır (IPSASB, 2024a: 15).

Kurumlar, "Strateji" bölümünde açıklanan iklim risklerine dair faaliyetleri, "Göstergeler" bölümünde nicel olarak desteklemelidir. Örneğin bir kamu kurumunun iklim stratejisi kapsamında; düşük karbonlu ekonomiye geçiş sürecinde yüksek karbon yoğunluklu sektörlerle sağlanan vergi teşviklerinin uzun vadeli bir geçiş riski yarattığına dair bir değerlendirme sunulmuş olabilir.

Bu stratejik tespitin şu şekilde nicel verilerle desteklenmesi beklenir: “2024 yılı itibarıyla söz konusu sektörler sağlanan toplam vergi harcaması 15 milyar TL olup, bu tutarın 2026 yılına kadar %45 oranında azaltılması hedeflenmektedir.” Böylece geçiş riskine ilişkin stratejik değerlendirme ölçülebilir hedeflerle desteklenmiş; hem mali etkiler hem de iklim politikası öncelikleri bağlamında somut bir gösterge ile raporlanmış olur.

SRS ED 1’e göre kamu kurumları sadece göstergeleri belirlemekle kalmayıp, bunlara yönelik gerçekleştirme hedeflerini de açıkça tanımlamalıdır. Hedefler, sera gazı azaltımı, yenilenebilir enerji kullanımının artırılması veya enerji verimliliğinin iyileştirilmesi gibi çeşitli alanlara yönelik olabilir. Hedeflerin belirlenmesinde Bilim Temelli Hedefler Girişimi (SBTi) gibi uluslararası referans çerçevelerin kullanılması tavsiye edilmektedir (IPSASB, 2024: 16-21). Kurumlar her bir hedef için; hedefin miktarı ve yüzdesi, hedefin kapsamı ve ilgili kurumsal birimler, hedefin başlangıç ve bitiş yılı, mutlak mı yoksa yoğunluk bazlı mı olduğu, hedefle bağlantılı kilometre taşları, ulusal veya uluslararası politika ve taahhütlerle ilişkisini belirlemelidir. Örneğin, bir belediyenin 2025 yılı sürdürülebilirlik raporunda 2030 yılına kadar toplu taşıma araçlarının %50’sinin elektrikli hale getirilmesi hedefleniyorsa, bu hedefin hangi araçları kapsadığı (otobüs, minibüs, tramvay vb.), ara hedeflerin olup olmadığı ve dönüşümün yıllara göre nasıl gerçekleşeceği açıklanmalıdır.

Türkiye’deki kamu kurumlarının, Kapsam 1, 2 ve 3 emisyonlarını doğru, karşılaştırılabilir ve tutarlı biçimde ölçümünü gerçekleştirebilmesi için, T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı koordinasyonunda ve TÜBİTAK desteğiyle geliştirilecek “Kamu Sektörü Ulusal Emisyon Hesaplama ve Raporlama Platformu” kurulması önerilmektedir. Bu platform; kamu kurumlarının enerji, ulaşım, tedarik zinciri ve atık yönetimi gibi operasyonel faaliyetlerinden kaynaklanan emisyonları raporlamasına olanak sağlayacak şekilde, sektörel emisyon faktörleri ile önceden tanımlanmış hesaplama modülleri içermelidir.

Bu kapsamda, Birleşik Krallık Çevre, Gıda ve Köy İşleri Bakanlığı’nın (DEFRA) geliştirdiği emisyon faktörü veri tabanına benzer şekilde, Türkiye için de “Ulusal Emisyon Faktörleri Kataloğu” hazırlanmalı; bu katalog tüm kamu kurumlarının belirli faaliyet türlerine ilişkin emisyon hesaplamalarında referans olarak kullanılmalıdır. DEFRA, Birleşik Krallık kamu kurumlarının örneğin “1 litre dizel tüketimi = X kg CO₂e” gibi sabit faktörlerle veri girişini mümkün kılarak veri yetersizliği sorununu standart yöntemlerle aşmayı mümkün kılmıştır (DEFRA, 2025).

2.4.2. İklimle İlgili Kamu Politikası Programları Gösterge ve Hedefleri

Kamu politikası programlarının çevresel etkilerinin izlenmesi ve yönetilmesi, kamu kurumlarının iklim sorumluluğunu yerine getirmesi açısından kritik bir öneme sahiptir. SRS ED 1 kapsamında, iklim politikalarının uygulanmasından sorumlu kamu kurumlarının, kamu politikası programlarına ilişkin performans göstergelerini belirlemesi ve raporlaması gerekir. Bu göstergeler, iklim politikalarının etkisini ölçmek ve hesap verebilirliği sağlamak amacıyla kullanılmaktadır. Raporlamada; politikanın karbon emisyonlarını azaltmaya etkisi, hesaplanma yöntemi, kullanılan varsayımlar, veri kaynakları, ek göstergeler ve bu göstergelerin nasıl ölçüldüğü, izlendiği ve doğrulandığı açıkça belirtilmelidir (IPSASB, 2024a: 17).

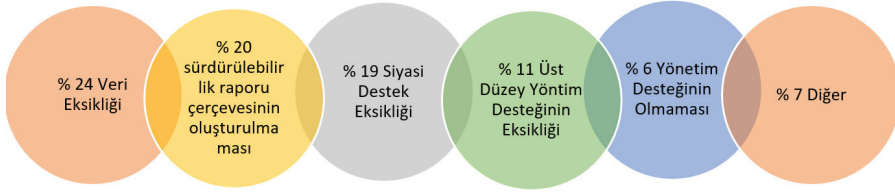
Eğer bir kamu kurumu, bir iklim politikası programının sonuçlarından sorumlu ise, bu programla ilişkili sera gazı emisyonlarını Kapsam 3 emisyonları kapsamında raporlamalıdır. Örneğin, bir kamu kurumu tarafından yürütülen güneş paneli teşvik programı neticesinde enerji sektöründe gerçekleşen emisyon değişiklikleri, söz konusu programın dolaylı etkisi olarak değerlendirilip Kapsam 3 emisyonları içerisinde açıklanmalıdır (IPSASB, 2024a, s. 33). Benzer şekilde, kamu sektörü tarafından yürütülen bir başka iklim politikası programı kapsamında, 2035 yılına kadar kamu binalarındaki kâğıt kullanımının %40 oranında azaltılması hedeflenmişse ve 2024 yılı sonu itibarıyla bu hedefin %25 oranında gerçekleştirildiği tespit edilmişse, bu gelişmeler sürdürülebilirlik raporunda açıkça belirtilmelidir. Ayrıca, uygulama sürecinde yaşanan finansman ve personel eksiklikleri gibi zorluklar da raporlanmalı; böylece, stratejik hedeflerin uygulanabilirliği ve ilerleme düzeyi hakkında kullanıcılar daha kapsamlı bir değerlendirme yapabilmelidir.

Bununla birlikte taslak standartta; kamu kurumlarının iklimle ilgili hedeflerinin ulusal düzeyde belirlenen hedeflerle sınırlı kalmaması, Paris Anlaşması gibi uluslararası iklim taahhütleri çerçevesinde oluşturulan hedeflerin rapora dahil edilmesi gerektiği belirtilmiştir (IPSASB, 2024a: 50). Bu durum, sürdürülebilirlik raporlarının küresel taahhütlere de uyumlu olması gerektiğini ortaya koymaktadır.

Ancak kamu kurumlarının yukarıdaki açıklamalarda yer verilen bu dört temel unsuru -yönetişim, strateji, risk yönetimi ve gösterge/hedefler- başarıyla hayata geçirebilmeleri, çok sayıda kurumsal ve sistemik engelin aşılmasını

gerektirmektedir. Bu duruma dikkat çekmek amacıyla, Birleşik Krallık merkezli Kamu Maliyesi ve Muhasebeciliği Enstitüsü (CIPFA) tarafından 2021 yılı Şubat-Mayıs döneminde gerçekleştirilen geniş çaplı bir araştırma, kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlamasının önündeki başlıca engelleri ortaya koymuştur.

Şekil 3: Sürdürülebilirlik Raporu Hazırlamanın Önündeki Zorluklar

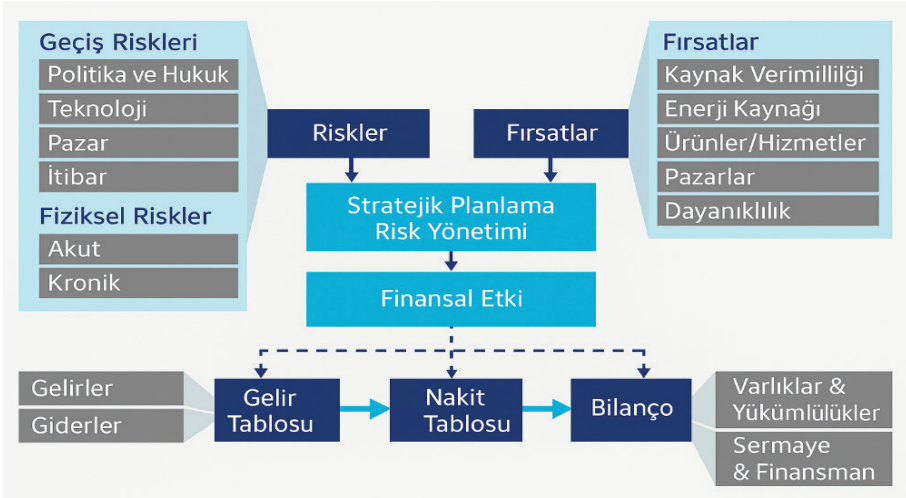


Kaynak: CIPFA (2021).

Şekil 3'te yer alan bulgulara göre, sürdürülebilirlik raporu hazırlamanın önündeki en büyük engel %24 oranla "veri eksikliği" olarak belirlenmiştir. Bunu %20 ile "kurumsal raporlama çerçevesinin eksikliği" ve %19 ile "siyasi irade eksikliği" takip etmektedir (CIPFA, 2021). Bu bulgular, IPSASB tarafından geliştirilen sürdürülebilirlik raporlama çerçevesinin uygulanması sırasında karşılaşılabilecek muhtemel riskler ve sınırlılıklar hakkında politika yapıcılara önemli bir yol haritası sunmaktadır. Türkiye açısından değerlendirildiğinde, kamu kurumlarının iklimle ilgili açıklamaları içeren sürdürülebilirlik raporlarını oluşturmada benzer zorluklarla karşı karşıya kalmaları muhtemeldir. Özellikle kamu sektörü muhasebe altyapısının sera gazı verilerini entegre edecek şekilde yeniden yapılandırılması, raporlama sistemlerinde standartlaştırmanın sağlanması, yetkin personel eksikliği, kurumsal kapasite sınırlılıkları ve mevzuat uyumu gibi alanlarda ciddi kurumsal dönüşüm ihtiyacı bulunmaktadır.

2.5. İklimle İlgili Faaliyet ve Politikaların Mali Etkileri

İklim değişikliğiyle mücadele kapsamında yürütülen faaliyetler ve uygulanan kamu politikaları, kamu kurumlarının mali yapısı üzerinde doğrudan ve dolaylı etkiler yaratmaktadır. Sera gazı emisyonlarının azaltılması, enerji verimliliğinin artırılması, çevresel vergiler ve sübvansiyonlar gibi iklim odaklı müdahaleler; kamu harcamalarını, gelir yapısını, yatırım önceliklerini ve risk yönetimi süreçlerini etkiler. Bu bağlamda, iklimle ilgili politika ve uygulamaların finansal etkilerinin şeffaf biçimde raporlanması, hem mali sürdürülebilirlik hem de hesap verebilirlik açısından kritik öneme sahiptir.

Şekil 4: İklimle İlgili Risk ve Fırsatların Finansal Etkisi

Kaynak: TCFD (2017: 8).

Şekil 4, iklim değişikliğine bağlı risklerin ve fırsatların kuruluşların finansal durumu üzerindeki etkilerini özetlemektedir. Fiziksel riskler (örneğin aşırı hava olayları, kronik sıcaklık artışları), varlıkların değerinde düşüşe, faaliyet kesintilerine ve sigorta maliyetlerinde artışa neden olabilirken; geçiş riskleri (örneğin mevzuat değişiklikleri, karbon fiyatlaması, teknoloji dönüşümü) özellikle gelir modelleri, maliyet yapısı ve sermaye tahsisi üzerinde etkili olmaktadır. Aynı zamanda, düşük karbonlu ekonomiye geçiş sürecinde enerji verimliliği, yeni ürün geliştirme ve itibar kazanımı gibi fırsatlar da ortaya çıkabilmektedir. Şekilde gösterildiği üzere, bu risk ve fırsatların etkileri; gelirler, harcamalar, varlıklar, yükümlülükler ve sermaye maliyeti gibi temel finansal kalemler üzerinde doğrudan sonuçlar yaratabilmektedir (TCFD, 2017: 8).

SRS ED 1 Taslağı'nın 12(c) paragrafı uyarınca, kamu kurumlarının iklimle ilgili kamu politikası programlarının mali etkilerini, düzenleyecekleri raporlarda açıklamaları gerekmektedir (IPSASB, 2024a: 12). Bu mali açıklamalar; üstlenilen ve öngörülen maliyetler ile bunlara ilişkin nicel bilgileri, finanse edilen veya finanse edilmeyen tutarları ve programa bağlı olarak ortaya çıkan gelir veya ücretleri içerir. Örneğin bir iklim politikası kapsamında beklenen karbon vergisi gelir artışı, iklim programlarının getireceği ek borçlanma ihtiyacı ve terk edilen varlıkların değer düşüklüğünden kaynaklanan zararlar, kamu sektörünün iklimle ilgili risk ve fırsatlarının finansal etkileri arasında değerlendirilir ve bu

etkilerin kamu politikalarının finansal sonuçları olarak raporlanması gereklidir. Bu sayede birincil kullanıcılar; iklim hedefleri ile ilgili programların maliyetleri, finansman düzeyi, gelecekteki maliyetler, vergiler veya ücretlerden elde edilecek potansiyel gelirler gibi bilgilere erişebilir (IPSASB, 2024a: 47).

Ancak Türkiye'deki mevcut bütçe uygulamaları bu tür bir mali şeffaflık sağlayacak düzeyde değildir. Her ne kadar 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununda yapılan düzenleme ile performans esaslı program bütçeye geçiş yapılmışsa da iklim politikalarına yönelik harcamaların açık biçimde tanımlandığı bir bütçe sınıflandırması ya da bütçe etiketleme mekanizması bulunmamaktadır. OECD'nin 2022 yılında yaptığı yeşil bütçeleme anketine göre dünyada 13 ülke yeşil bütçe etiketlemesi⁵ uygulamaktadır. Söz konusu raporda Türkiye'nin yeşil bütçeleme adına çevresel fayda-maliyet analizi ve çok yıllık bütçeleme gibi yöntemler kullandığı belirtilmiştir (OECD, 2024b: 20). Bu durum, SRS ED 1 taslağında yer alan "bütçeyle ilişkilendirme" yükümlülüğünün uygulamada karşılık bulmasını güçleştirmektedir.

Bu çerçevede, kamu kurumlarının iklim politikalarının mali etkilerini bütçe belgeleriyle entegre biçimde sunabilmesi için detaylı yöntemsel araçlara ve uygulama rehberlerine ihtiyaç vardır. Ancak SRS ED 1 taslağında bu entegrasyonun nasıl sağlanacağına ilişkin somut metodolojilere – örneğin bütçe etiketleme sistemleri, çevresel harcama kodları veya iklimle ilgili performans göstergeleri – yer verilmemektedir. Bu eksiklik, uygulamada standart ile bütçeleme sistemleri arasındaki bağın kurulmasını zorlaştırmakta ve mali şeffaflık hedeflerinin tam olarak gerçekleştirilebilmesini engellemektedir.

3. IFRS S2 İLE SRS ED 1'İN KARŞILAŞTIRILMASI

IFRS S2 ve SRS ED 1, iklim risklerine ilişkin raporlamaları yönlendiren iki güncel düzenlemedir. Kamu sektörünün ihtiyaçlarına yönelik bir sürdürülebilirlik raporlama standardı oluşturmayı amaçlayan SRS ED 1, IFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar Standardı ile yapısal benzerlikler taşımasının yanı sıra, kamu sektörüne özgü çeşitli farklar da içermektedir. Her iki düzenlemede de, iklimle ilgili risk ve fırsat açıklamaları TCFD tarafından önerilen yönetim, strateji, risk yönetimi, göstergeler ve hedefler olmak üzere 4 temel başlık altında yapılır.

5- Yeşil bütçe etiketlemesi, kamu harcamalarının ne kadarının çevre üzerinde olumlu, olumsuz veya nötr etkiye sahip olduğunu belirlemeye yardımcı olan bir bütçe yönetim aracıdır. Yeşil bütçe etiketlemesi ilk olarak OECD'nin Kalkınma Yardımları Komitesi (DAC) tarafından 1998 Rio Marker metodolojisi ile geliştirilmiştir (OECD, 2024b: 7).

IPSASB, IFRS'den farklı olarak bu yapının hem kuruluşun kendi operasyonları için hem de iklimle ilgili kamu politikası programları için oluşturulmasını zorunlu kılar. Ayrıca, her iki düzenlemede kurumların Kapsam 1, 2 ve 3 emisyonlarını ayrı ayrı açıklamalarını, önemlilik ilkesini esas alarak yalnızca karar alma açısından anlamlı olacak bilgilerin raporlanmasını ve iklimle ilgili bilgilerin finansal planlama ve bütçeleme süreçleriyle bütünleştirilmesini zorunlu kılmaktadır (ISSB, 2023; IPSASB, 2024a).

Bununla birlikte, SRS ED 1, IFRS S2'nin kamu sektörüne uyarlanmış ve genişletilmiş hali olup kamu politikalarının sonuçlarını değerlendirme zorunluluğu, bu standardı IFRS S2'den önemli ölçüde farklılaştırmaktadır. Temel farklılıklar içinde en önemlisi IFRS S2'nin özel sektör odaklı bir yaklaşımla geliştirilmiş olmasına karşın IPSASB taslağının ise kamu sektörü için oluşturulmuş olmasıdır (IPSASB, 2024a). SRS ED 1 ve IFRS S2 arasındaki temel farklar Tablo 2'de sunulmuştur.

Tablo 2: IFRS S2 ve SRS ED 1 Karşılaştırılması

Özellik	ISSB IFRS S2 (2023)	IPSASB SRS-ED-1 (2024)
Amaç	İşletmenin genel amaçlı finansal raporlarının asli kullanıcıları açısından işletmeye kaynak sağlama kararı verirken faydalı olacak iklimle ilgili risk ve fırsatları açıklamak.	Kamu sektörünün iklimle ilgili açıklamalarını standart hale getirmek ve hesap verebilirliği artırmak ve kamu politikalarının sonuçlarını değerlendirmek.
Kapsam	Şirketlerin iklimle ilgili riskleri ve fırsatlarını raporlamasını gerektirir.	Kamu kurumlarının iklimle ilgili risk ve fırsatlarını ve iklim politikası programlarının sonuçlarını raporlamasını gerektirir.
Hedef Kitle	Şirketler, finans kurumları, yatırımcılar	Hükümetler, bakanlıklar, kamu ajansları, yerel yönetimler, vatandaşlar, uluslararası fon sağlayıcılar ve bağlılar.
GRI Standartları ile Uyumu	GRI çerçevesine doğrudan bir atıfta bulunmaz.	"GRI 3: Öncelikli Konular (2021)" çerçevesini kullanarak paydaş katılımı ve kamu politikalarının etkilerini belirleme rehberliği sunar.
Sera Gazı Raporlama Çerçevesi	İşletmelerin Sera Gazı Protokolüne göre raporlama yapmasını zorunlu kılar (yalnızca yasal olarak başka bir yöntem zorunlu kılınmadıkça).	Kurumların Sera Gazı Protokolünün kullanılması hususunda alternatif yöntemlere izin veren çürütülebilir bir karene sunar.
Önemlilik	Önemlilik, bilginin finansal etkisinin yatırımcılar ve kredi sağlayıcılar gibi birincil kullanıcıların kararlarını etkileme potansiyeline dayalı olarak değerlendirilir (finansal önemlilik)	Önemlilik, sadece finansal etkilere değil; aynı zamanda kurumun hesap verebilirlik yükümlülüğünü etkileyebilecek sosyal, çevresel ve yönetişimsel faktörlere de dayanır.

Özellik	ISSB IFRS S2 (2023)	IPSASB SRS-ED-1 (2024)
Terminoloji Farklılıkları	IFRS S2’de “işletmenin beklentileri” ve “iş modeli” terimleri kullanılır.	Kamu sektörüne özgü ifadeler kullanır: “bir kurumun kendi faaliyetleri”, “uzun vadeli mali sürdürülebilirlik”, “operasyonel model”.

Kaynak: IPSASB (2024a); ISSB (2023).

SRS ED 1’in kapsamı IFRS S2 standardına göre daha spesifik. SRS ED 1, kamu sektörünün karşılaştığı iklimle ilgili risklere ve fırsatlara odaklanırken, kamu sektörüne özgü sorumluluklar ve ek rehberlik hizmetleri sağlamaktadır. Örneğin bir bakanlık sera gazı emisyonlarını azaltmayı hedefleyen bir kamu programı yürütüyorsa, bu programın sonuçları da raporlanmalıdır (IPSASB, 2024a: 44). IFRS S2 ise şirketlerin, yatırımcılar ve finansal piyasalar için iklimle ilgili açıklamalar yapmasını gerektirir. SRS ED 1’e göre kamu idareleri iklim politikalarını nasıl yönettiğini ve raporladığını ayrıntılı olarak açıklamalıdır. Raporlamanın asli kullanıcıları IFRS S2 standardında yatırımcılar, analistler, bağımsız denetçiler iken, SRS ED 1’de ise kamu yönetimi, vatandaşlar, hükümetler ve uluslararası kurumlardır. Özetle IFRS S2 yatırımcı odaklıdır; SRS ED 1 ise kamu hizmetlerinin şeffaflığını ve hesap verebilirliğini artırmaya yönelik kamu odaklı bir yaklaşımla tasarlanmıştır (IPSASB, 2024a).

Her iki çerçeve, sera gazı emisyonlarının ölçümünde Sera Gazı Protokolü: Kurumsal Muhasebe ve Raporlama Standardı (2004)’na dayansa da uygulamada farklılıklar vardır. IFRS S2, yalnızca ulusal mevzuat farklı bir yöntem zorunlu kıldığında alternatif metodoloji kullanımına izin verirken; SRS ED 1, ulusal koşullara ve kamu sektörü kapasitesine uyum sağlamak amacıyla daha esnek ve çok yönlü bir yaklaşımı benimser (IPSASB, 2024a: 33).

Benzer şekilde, önemlilik kavramı IFRS S2’de yalnızca yatırımcıyı etkileyen finansal bilgilerle sınırlı iken, SRS ED 1’de kamu yararı, şeffaflık ve politik sonuçların açıklanması gibi çok boyutlu unsurlar ön plandadır. Bu yönüyle SRS ED 1, kamu sektörünün çevresel sorumluluklarıyla uyumlu daha kapsamlı bir önemlilik anlayışı sunar.

Türkiye açısından değerlendirildiğinde, SRS ED 1’in öngördüğü bu geniş kapsamlı açıklama yükümlülüğünün uygulanması çeşitli yapısal ve kurumsal zorluklarla karşılaşabilir. Kamu kurumlarında sürdürülebilirlik raporlaması henüz sistematik bir çerçeveye oturmamış olup, iklim politikalarının mali etkilerini bütçe ile ilişkilendirme, sera gazı emisyonlarının izlenmesi ve yönetsel sorumluluğun açıklanması gibi unsurlar uygulama kapasitesi açısından gelişmeye açıktır. Ayrıca, IFRS S2’de olduğu gibi özel sektör için

yatırımcı merkezli raporlamaya yönelik düzenlemeler T.C. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu nezdinde geliştirilmeye başlanmışken, kamu sektörü için IPSASB temelli bir sistem henüz mevzuat düzeyinde kurumsallaşmamıştır. Dolayısıyla SRS ED 1'in standart haline geldikten sonra Türkiye'de hayata geçirilmesi, kamu mali yönetimi, stratejik planlama ve performans esaslı program bütçeleme süreçlerinin iklimle ilgili sorumluluklarla bütünleştirilmesini gerektirir.

TARTIŞMA VE SONUÇ

IPSASB tarafından yayınlanan SRS ED 1 İklimle İlgili Açıklamalar Taslağı, IFRS S2 ile yapısal açıdan benzerlik gösterse de, kamu politikalarının sonuçlarını raporlama zorunluluğu, kamu maliyesiyle entegrasyon, sosyal ve yönetişimsel etkilerin de dahil edildiği daha geniş bir önemlilik tanımı gibi yönleriyle daha spesifik bir çerçeveye ve işleve sahiptir. Söz konusu yeni raporlama yaklaşımının kamu sektöründe başarıyla uygulanarak kamu kurumlarının hem kendi faaliyetlerinden hem de uyguladıkları kamu politikalarının sonuçlarından kaynaklanan iklim riskleri ve fırsatları konusunda hesap verebilirliği artırabilmeleri için öncelikle üst yönetim düzeyinde kararlılık gösterilmesine ve aynı zamanda siyasi sahiplenme, kurumsal koordinasyon ve teknik kapasitenin güçlendirilmesine bağlı olduğu değerlendirilmektedir. İlgili literatürün de ortaya koyduğu gibi, kamu sektöründe sürdürülebilirlik raporlaması uygulamaları genellikle sembolik düzeyde kalmakta, şeffaflık ve hesap verebilirlik sağlama potansiyelini yeterince yansıtamamaktadır. Bu nedenle, SRS ED 1 çerçevesinin uygulamaya geçmesi, kamu yönetiminde yapısal bir dönüşümü gerektirmektedir.

Bu çerçevede, stratejik planlama, performans yönetimi ve bütçeleme sistemlerinin de sürdürülebilirlik odaklı bir yaklaşımla yeniden tasarlanması gerekmektedir. İklimle ilgili ödenek ve harcamaların takibini sağlayacak yeşil bütçe etiketleme sistemlerinin ve karbon emisyonlarını izleyebilecek kurumsal veri altyapısının eksikliği, SRS ED 1'in uygulanabilirliğini önemli ölçüde zorlaştırmaktadır. Bu eksikliklerin giderilmesi ve Türkiye'de SRS ED 1'in etkin bir şekilde uygulanabilmesi için aşağıdaki kurumsal ve yönetişimsel yapıların oluşturulması önerilmektedir:

- Kamu Sektörü Ulusal Emisyon Hesaplama ve Raporlama Platformu,
- Ulusal Emisyon Faktörleri Kataloğu,
- Kamu Kurumlarında Sürdürülebilirlik ve İklim Riskleri Koordinasyon Birimleri,

- T.C. Sayıştay Başkanlığı bünyesinde gerekli uzmanlık, yönlendirme ve raporlama mekanizmalarının oluşturulması,
- T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, T.C. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu ve T.C. Sayıştay Başkanlığı gibi temel kamu kurumlarının yanı sıra, akademisyenlerin de yer aldığı, sürdürülebilirlik raporlamasına geçiş sürecini yönlendirecek ve kurumsal koordinasyonu sağlayacak Sürdürülebilirlik Raporlaması Koordinasyon Kurulu.

Bununla birlikte taslağa yönelik değerlendirmelerimizde, iklimle ilgili açıklamaların kapsamının kamu kurumlarının doğrudan kontrol alanıyla sınırlı tutulması gerektiği yönünde bir öneri bulunmaktadır. İlerleyen dönemlerde, kamu politikalarının çevresel etkilerine ilişkin açıklamalara kademeli olarak yer verilmesi daha uygulanabilir bir yaklaşım olarak değerlendirilmektedir. Kamu sektörünün sürdürülebilirlik raporlamasına etkin şekilde geçiş yapabilmesi için kurumsal kapasitenin güçlendirilmesi gerekmektedir. Öncelikle kamu kurumlarında sürdürülebilirlik birimleri kurulmalı ve bu alanda uzman personel istihdam edilmelidir. Mevcut finans ve muhasebe çalışanlarına sürdürülebilirlik raporlaması konusunda eğitimler verilmeli ve iklim risk analizleri ile sürdürülebilirlik politikaları konusunda karar alıcılar bilinçlendirilmelidir.

Sonuç olarak kamu kurumları, iklim değişikliği ve benzeri küresel riskler karşısında sürdürülebilirlik raporlamasını bir zorunluluktan ziyade kurumsal sorumluluğun vazgeçilmez bir parçası olarak görmeli ve bu alanda öncü bir rol üstlenmelidir. Böyle bir dönüşüm çevresel sürdürülebilirliği güçlendirmenin yanı sıra kamuda şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetişimi de sağlayabilecektir. Kamu idarelerinin sürdürülebilirlik performanslarını uluslararası standartlar doğrultusunda şeffaf şekilde raporlaması, ülkenin küresel sürdürülebilirlik hedeflerine ulaşmasını ve uluslararası alanda hesap verebilir bir duruş sergilemesini sağlayacaktır. Nitekim kamu kurumlarının sürdürülebilir bir geleceğe giden yolda aktif bir rol üstlenmesi gerekmektedir (CIPFA, 2023).

SRS ED 1'in standart olarak yayınlanmasının ardından, gelecekte yapılacak akademik çalışmalarda, Türkiye'de kamu sektörüne yönelik sürdürülebilirlik raporlamasının uygulamaya geçmesiyle birlikte, bu raporların uluslararası kamu sektörü örnekleriyle karşılaştırmalı analizinin yapılması mümkün olacaktır. Bu kapsamda, gelecekteki araştırmalarda farklı ülkeler tarafından yayınlanan kamu sektörü sürdürülebilirlik raporları ile Türkiye'de yayınlanan kamu sektörü sürdürülebilirlik raporları; içerik, kapsam, metodolojik açıdan karşılaştırmalı olarak incelenebilir.

KAYNAKÇA

- Akan, A. ve Şendurur, U. (2023). Büyükşehir Belediyelerinde Sürdürülebilirlik Raporlaması. In: Hacıhasanoğlu, T. ve İğde, M. (eds.), Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim. Özgür Yayınları.
- Bircan, G. (2025). Bağımsız Denetimde Yeni Paradigma: Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi. Sayıştay Dergisi, 36(136), 35-66.
- Biondi, L. ve Bracci, E. (2019). NonFinancial Reporting in the Public Sector: Alternatives, Trends and Opportunities. Revista de Contabilidad - Spanish Accounting Review, 22(2), 122-128.
- Brusca, I., Bisogno, M., Cohen, S. ve ManesRossi, F. (2024). New Development: Assurance on Public Sector Sustainability Reporting Time to Be Proactive. Public Money & Management, 44(8), 723-726.
- CIPFA (2021). Evolving Climate Accountability: A Global Review of Public Sector Environmental Reporting. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- CIPFA (2023). Public Sector Sustainability Reporting: Time to Step it up. London: Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- DEFRA (2025). UK Government GHG Conversion Factors for Company Reporting. London: Department for Environment, Food and Rural Affairs.
- Domingues, A. R., Lozano, R., Ceulemans, K. ve Ramos, T. B. (2017). Sustainability Reporting in Public Sector Organisations: Exploring The Relation Between The Reporting Process and Organisational Change Management for Sustainability. Journal of Environmental Management, 192, 292-301.
- Edwards, I., Yapp, K., Mackay, S. ve Mackey, B. (2020). Climate-Related Financial Disclosures in The Public Sector. Nature Climate Change, 10(7), 588-591.
- Farneti, F. ve Guthrie, J. (2009). Sustainability Reporting by Australian Public Sector organisations: Why they report? Accounting Forum, 33 (2), 89-98.
- Gherardi, L., Linsalata, A. M., Gagliardo, E. D. ve Orelli, R. L. (2021). Accountability and Reporting for Sustainability and Public Value: Challenges in the Public Sector. Sustainability, 13 (3), 1097.
- GRI (2004). Sustainability Reporting Guidelines, Amsderdam: Global Reporting Initiative.
- Greiling, D., Traxler, A. A. ve Stötzer, S. (2015). Sustainability Reporting in the Austrian, German and Swiss Public Sector. International Journal of Public Sector Management. 28(4/5), 404-428.

- Grossi, G., Mauro, S. G. ve Cinquini, L. (2020). Sustainability Reporting in The Public Sector: A Critical Analysis. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 32(2), 189–207.
- IIRC - CIPFA (2016). *Focusing on Value Creation in the Public Sector*. London: International Integrated Reporting Council (IIRC) & Chartered Institute of Public Finance and Accountancy.
- IPSASB (2024a). *Proposed International Public Sector Accounting Standard: SRS ED 1, Climate-related disclosures*. Newyork: International Public Sector Accounting Standards Board.
- IPSASB (2024b). *At a Glance: Exposure Draft 1 – Climate-related Disclosures*. Newyork: International Public Sector Accounting Standards Board.
- ISSB (2023). *IFRS S2 Climate-related Disclosures*. IFRS Foundation. London: International Sustainability Standards Board.
- Kaur, A. ve Lodhia, S. K. (2019). Sustainability Accounting, Accountability, and Reporting in The Public Sector: An Overview and Suggestions for Future Research. *Meditari Accountancy Research*, 27(4), 498–504.
- Kawahara, N. (2017). Possibilities and Challenges of Public Sector Sustainability Reporting. *The LEC Accounting School Bulletin. LEC Graduate School of Accounting*, 16(0), 147–160.
- Köse, H.Ö. ve Önder, M. (2023). Parlamento Adına Denetim İşlevi ve Yüksek Denetim Kurumları. *Kamu Yönetiminde Denetim: Temel Paradigmalar, Değişim ve Yeni Yönelişler* (Ed. Köse, H.Ö. ve Önder, M.). Sayıştay Yayınları, Ankara.
- Küçükaycan, D. (2022). Sürdürülebilirlik Muhasebesi ve Raporlamasının Kamu Mali Yönetimindeki Öneminin Teorik Açidan İncelenmesi. *Denetişim*, 25, 116–130.
- Milionis, N., Kose, H.O. ve Tartaggia, M. (2021). The European Union and Climate Change: An Auditor's Perspective. *TCA Journal/Sayıştay Dergisi*, 32 (122), 9-35.
- Mol, A., van Schie, V. ve Budding, T. (2024). Drivers of Sustainability Reporting by Local Governments Over Time: A Structured Literature Review. *Financial Accountability and Management*, 41(1), 200–229.
- Morrison, L. J., Alshamari, A. ve Panchal Arora, M. (2025). Stakeholder Perceptions of Public Sector Sustainability Reporting – Views From IPSASB Consultations. *Sustainability Accounting, Management and Policy Journal*, 16(4), 1134–1164.
- OECD (2024a). *Infrastructure for a Climate-resilient Future*, OECD Publishing. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.

- OECD (2024b). Green Budgeting in OECD Countries 2024, OECD Publishing. Paris: Organisation for Economic Co-operation and Development.
- TCFD (2017). Recommendations of the Task Force on Climate-related Financial Disclosures. Basel: Task Force on Climate-related Financial Disclosures.
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2023). Türkiye Cumhuriyeti Ulusal Katkı Beyanı (NDC). Ankara.
- T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı (2024), Montreal Protokolü, Ankara.
- TÜPRAŞ (2024). 2024 Entegre Faaliyet Raporu. Ankara: Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş.
- UN (2015). Sustainable Development Goals (SDGs). Newyork: United Nations.
- Uyar, A., Kuzey, C. ve Kılıç, M. (2021a). Sustainable Stock Market and Sustainability Reporting Propensity of the Public Sector: Mediating Role of the Private Sector. International Journal of Public Administration, 44(4), 322–335.
- Uyar, A., Kuzey, C. ve Kılıç, M. (2021b). Testing The Spillover Effects of Sustainability Reporting: Evidence from The Public Sector. International Journal of Public Administration, 44(3), 231–240.
- Uyar, A., Karmani, M., Kuzey, C., Kılıç, M. ve Yaacoub, C. (2022). Does Governance Quality Explain The Sustainability Reporting Tendency of The Public Sector? Worldwide evidence. International Journal of Public Administration, 45(13), 931–947.
- WCED (1987). Our Common Future. Oxford: World Commission on Environment and Development.
- WEF (2024). Global Risks Report 2024. Geneva: World Economic Forum.
- WRI - WBCSD (2004). The Greenhouse Gas Protocol: A corporate accounting and reporting standard. Washington, DC: World Resources Institute - World Business Council for Sustainable Development.

ANALYSIS OF THE DRAFT STANDARD ON CLIMATE-RELATED DISCLOSURES IN THE PUBLIC SECTOR AND ITS COMPARISON WITH THE IFRS S2 STANDARD

Özge SELÇUK

Serap S. YANIK

Yıldız AYANOĞLU

EXTENDED ABSTRACT

The global social, environmental, and governmental impacts of climate change and global warming impose a dual responsibility on public institutions: not only to reduce the environmental effects arising from their own operations, but also to transparently disclose the outcomes of climate-related activities and policies they are mandated to implement. This study offers a comprehensive analysis of the SRS ED 1 Exposure Draft on Climate-Related Disclosures, issued by the International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB), which seeks to address the absence of an international standard for sustainability reporting in the public sector. It also presents a comparative assessment with the IFRS S2 Climate Disclosure Standard, developed for the private sector, and provides policy recommendations tailored to Türkiye.

Public institutions are not merely service providers; they are also the primary implementers of climate change mitigation policies. Therefore, the monitoring of these policies' effectiveness and the fulfillment of public accountability require the establishment of a standardized reporting framework. However, existing accounting and reporting systems fall short in enabling transparent and comparable tracking of environmental impacts and sustainability performance.

The draft standard requires public institutions to disclose not only the climate-related risks stemming from their own operations but also the environmental outcomes of public policies under their responsibility. In this regard, it introduces a reporting structure specific to the public sector, which differs significantly from private sector standards. Thus, the main contribution of this study lies in its comprehensive and systematic evaluation of the institutional implications of SRS ED 1, the first climate-related disclosure draft designed specifically for public sector entities.

In addition, the study includes a systematic review of recent academic literature on public sector sustainability reporting. The findings reveal that public institutions have not yet reached the desired level of sustainability reporting, and that existing practices often remain largely symbolic. Key structural barriers identified include the lack of commitment at senior management levels, regulatory complexity, and inadequate data infrastructure. On the other hand, the literature also emphasizes that sustainability practices in the private sector have positively influenced the public sector, and that factors such as governance quality and geographical proximity play a significant role in shaping public sector reporting practices.

In conclusion, this study provides a holistic assessment of the IPSASB's SRS ED 1 draft, aiming to raise awareness of climate-related disclosures within the public sector and to contribute to the development of institutional-level sustainability reporting standards. In the case of Türkiye, the analysis finds that despite the transition to a performance-based budgeting system, there is still no established budget tagging mechanism to track climate-related expenditures, nor is there a centralized emissions data platform. Furthermore, governance capacity needs to be strengthened. Accordingly, the study recommends the establishment of a National Carbon Data Platform under the coordination of the Scientific and Technological Research Council of Türkiye (TÜBİTAK). These recommendations are of great importance for aligning Türkiye's public financial management system with global climate governance frameworks.