



T.C.

BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİNİN
İNCELENMESİ**

Gökhan BAYRAM

Yüksek Lisans Tezi

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ARI

BİLECİK, 2018

10126514

T.C.
BİLECİK ŞEYH EDEBALI ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİNİN
İNCELENMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Gökhan BAYRAM

Tez Danışmanı

Dr. Öğr. Üyesi Mustafa ARI

Bilecik, 2018

10126514



SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS TEZ SAVUNMA SINAVI
JÜRİ ONAY FORMU

| | |
|-------------------------|-----------------|
| BŞEÜ-KAYSIS Belge No | DFR-172 |
| İlk Yayın Tarihi/Sayısı | 03.01.2017 / 28 |
| Revizyon Tarihi | |
| Revizyon No'su | 00 |
| Toplam Sayfa | 1 |

Öğrencinin Adı Soyadı: Gökhan BAYRAM
Anabilim Dalı : İşletme
Programı : İşletme
Tez Danışmanı : Dr Öğr. Üyesi Mustafa ARI
Tezin Özgün Adı : Kurumsal Yönetim Açısından Çevre Muhasebesinin İncelenmesi
Tezin İngilizce Adı : Investigation of Environmental Accounting in terms of Corporate Governance

Tez Savunma Sınavı Tarihi: 25 / 05 / 2018

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışması ilgili EYK kararıyla oluşturulan jüri tarafından OY BİRLİĞİ /OY ÇOKLUĞU ile İşletme Anabilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.

Jüri Üyeleri

Tez Danışmanı: Dr Öğr. Üyesi Mustafa ARI

Üye : Doc. Dr. Mesal EROL FIDAN

Üye : Dr Öğr. Üyesi Melih GAZLIK

Üye : Doc. Dr. Serife SUBAŞI

Üye : Dr Öğr. Üyesi Serife ÖNDER

İmza

ONAY

Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yönetim Kurulu'nun / / 20.... tarih ve/..... sayılı kararı.

İMZA/MÜHÜR

BEYAN

“*Kurumsal Yönetim Açısından Çevre Muhasebesinin İncelenmesi*” adlı yüksek lisans / doktora tezinin hazırlık ve yazımı sırasında bilimsel ahlak kurallarına uyduğumu, başkalarının eserlerinden yararlandığım bölümlerde bilimsel kurallara uygun olarak atıfta bulunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, tezin herhangi bir kısmını Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi veya başka bir üniversitedeki başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı beyan ederim.

Gökhan BAYRAM

25.05.2018

ÖN SÖZ

Bu tezin yazılması aşamasında ve hazırlanışı sırasında, bana bilgi birikiminden ve değerli görüşlerinden yararlanma fırsatını veren, çalışmamı sahiplenerek takip eden, zamanını ve sabrını hiç esirmeyen, öneri ve eleştirileriyle daima yol gösteren değerli danışmanım Dr.Öğr.Üyesi Mustafa ARI'ya,

Hayatımın her döneminde olduğu gibi eğitim hayatım boyunca da sürekli yanımda olan, sevgilerini ve desteklerini her zaman hissettiren, bu günlere ulaşmamda emeklerini, maddi ve manevi desteklerini esirgemeyen aileme,

Bu çalışmanın hazırlanması sırasında bana destek olan tüm arkadaşlarıma sonsuz sevgilerimi ve teşekkürlerimi sunarım.

Gökhan BAYRAM

25.05.2018

ÖZET

Günümüzde işletmeler rekabetin kızışması ile birlikte maliyet avantajı sağlamak için çevreye büyük zararlar vermektedirler. İşletmeler faaliyetleri gereği varlıklarını devam ettirebilmek için doğal çevrede var olan kaynakları kullanmaktadırlar. Bu faaliyetleri sonucu ortaya çevre kirliliği ve çevre sorunları doğmaktadır. Bu noktada bu olumsuz durumun azaltılmasında ve önlenmesinde işletmelere büyük görevler düşmektedir. Bir diğer olumsuzlukta kurumsal yönetim uygulamalarındaki başarısızlıklar nedeniyle bazı paydaşlar diğer paydaşları sömürmekte ve zarar vermektedirler.

Bu iki sorunun ortadan kaldırabilmesi için bu çalışmada ikisi birlikte ele alınmıştır. Bu bağlamda kurumsal yönetim ve çevre muhasebesinin uygulanması aynı zamanda iyi kurumsal yönetimin başarılmasında etkindir.

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken sadece kendi çıkarlarını düşünerek kar amacı gütmemeli, aynı zamanda çevreye duyarlı bir işletme olmaları ve çevreyi de bir çıkar grubu olarak düşünerek faaliyetlerini yerine getirmelidirler. İşletmeleri bu rekabet ortamında farklı kılan sadece ürettikleri ürünler değil, bu ürünlerin üretilmesinden tüketilmesine kadar geçen süreçte topluma ve çevreye sağladığı katkılardır.

Etkin bir kurumsal yapıya sahip işletmeler aynı zamanda çevredeki faaliyetlerine yönelik olarak da birtakım prensipler ve kurallar geliştirmeli ve sürdürülebilir bir çevrenin bir sosyal sorumluluk gereği olduğu gerçeği ile hareket etmelidirler.

Bu çalışma sonucunda kurumsal yönetim açısından çevre muhasebesi uygulamalarının ve faaliyetlerinin kurumsal yönetim açısından önemi ortaya konulmuştur. Bu noktada iyi çevre muhasebesi uygulamaları iyi kurumsal yönetimin başarılmasına hizmet etmektedir. Bu kapsamda çevre muhasebesinde başarılı olursak kurumsal yönetiminde başarılmasına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Kurumsal yönetim, Çevre muhasebesi, Kurumsal sosyal sorumluluk

ABSTRACT

Nowadays, businesses are giving great damage to the neighborhood in order to provide cost advantage with competition heat. Businesses use resources that exist in the natural environment to sustain their assets in accordance with their activities. These activities result in environmental pollution and environmental problems. At this point, this negative situation has been reduced and prevented, and major tasks are falling into operations. On the other hand, due to failures in corporate governance practices, some stakeholders exploit and harm other stakeholders.

Both of them have been taken together in this study so that these two problems can be abolished. In this context, the application of corporate governance and environmental accounting also influences the achievement of good corporate governance.

When performing business activities, they should not only pursue their own interests but also profit-oriented, at the same time be sensitive to the environment and fulfill their activities by considering the environment as an interest group. Businesses are not only the products they produce, but the contributions they provide to the collecting and the environment in the process of being consumed and consumed.

Businesses with an effective corporate structure should also develop some principles and rules for their activities in the environment and act with the fact that a sustainable environment is a social responsibility.

As a result of this study, environmental accounting applications and activities in terms of corporate governance have been put forward in terms of corporate governance. At this point, good environmental accounting practices serve to achieve good corporate governance. In this context, if we succeed in environmental accounting, it is the result that will contribute to achievement in corporate management.

Keywords: Corporate governance, environment Accountancy, Corporate social responsibility

İÇİNDEKİLER

| | |
|---------------------------|-----|
| ÖN SÖZ..... | i |
| ÖZET..... | ii |
| ABSTRACT | iii |
| İÇİNDEKİLER..... | iv |
| KISALTMALAR LİSTESİ | ix |
| TABLOLAR LİSTESİ | xi |
| ŞEKİLLER LİSTESİ | xii |
| GİRİŞ | 1 |

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK

KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ

AÇIKLANMASI

| | |
|--|----|
| 1.1. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMI..... | 5 |
| 1.2. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ..... | 8 |
| 1.3. KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİNİN ÖNEMİ | 13 |
| 1.4. KURUMSAL YÖNETİM AMAÇLARI AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİ | 16 |
| 1.5. KURUMSAL YÖNETİMİN GELİŞMESİNDE ÇEVRE MUHASEBESİNİN ROLÜ..... | 18 |
| 1.6. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ..... | 20 |
| 1.6.1. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ TEMEL İLKELERİ | 21 |
| 1.6.1.1. Şeffaflık (Transparency)..... | 21 |
| 1.6.1.2. Hesap Verebilirlik (Accountability)..... | 22 |
| 1.6.1.3. Adillik veya Esitlik (Fairness)..... | 22 |
| 1.6.1.4. Sorumluluk (Responsibility)..... | 23 |

| | |
|--|----|
| 1.6.2. ÇEVRE MUHASEBESİ ANLAYIŞININ TEMEL İLKELERİ | 23 |
| 1.6.2.1. Kirleten Öder İlkesi. | 24 |
| 1.6.2.2. İhtiyat İlkesi..... | 25 |
| 1.6.2.3. Katılım İlkesi | 25 |
| 1.6.2.4. Önleme İlkesi..... | 26 |
| 1.6.2.5. Entegrasyon İlkesi | 26 |
| 1.7. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN İLKELERİNİN UYGULANMASININ SAĞLAYACAĞI FAYDALAR..... | 26 |
| 1.7.1. Yatırımcılar Açısından | 26 |
| 1.7.2. Menfaat Sahipleri Açısından | 27 |
| 1.7.3. İşletmeler Açısından..... | 27 |
| 1.8. TÜRKİYE'DE KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ UYGULAMALARI..... | 28 |
| 1.9. KYOTO PROTOKOLÜNÜN KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNE YANSIMALARI..... | 35 |
| 1.10.KYOTO PROTOKOLÜ VE TÜRKİYE..... | 38 |
| 1.11. EMİSYON VE EMİSYON TİCARETİ..... | 39 |

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

ÇEVRE MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ

| | |
|--|----|
| 2.1. ÇEVRESEL MALİYETLER | 42 |
| 2.2. ÇEVRESEL MALİYET ÇEŞİTLERİ..... | 47 |
| 2.2.1. Azaltma (Önleme) Maliyetleri..... | 47 |
| 2.2.2. Kullanma (Yararlanma) Maliyetleri | 48 |
| 2.2.3. Zarar (Etkileme) Maliyetleri..... | 49 |

| | |
|--|----|
| 2.3. ÇEVRESEL MALİYETLERİN AZALTILMASINDA İZLENEBİLECEK YÖNTEMLER | 52 |
| 2.4. ÇEVRESEL MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ | 53 |
| 2.4.1. Stokların Muhasebeleştirilmesi | 61 |
| 2.4.2. Yatırım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi..... | 63 |
| 2.4.3. Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi | 65 |
| 2.5. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN MALİYET MUHASEBESİNE ETKİSİ..... | 66 |
| 2.6. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN FİNANSAL MUHASEBESİNE ETKİSİ..... | 69 |
| 2.7. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN EKONOMİK YAPIYA ETKİSİ | 70 |
| 2.7.1. Ulusal Çevre Muhasebesi | 71 |
| 2.7.2. İşletme Düzeyinde Çevre Muhasebesi | 72 |

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

ÇEVRESEL RAPORLAMA

| | |
|--|-----|
| 3.1. ÇEVRESEL MUHASEBENİN RAPORLANMASI | 76 |
| 3.2. ÇEVRESEL RAPORLANMANIN TEMEL DAYNAKLARI..... | 82 |
| 3.3. ÇEVRE MUHASEBESİ VE FİNANSAL MUHASEBE İLİŞKİSİ | 91 |
| 3.4. ÇEVRE MUHASEBESİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ | 93 |
| 3.5. ÇEVRE MUHASEBESİNDE DENETİM | 96 |
| 3.6. ÇEVRE DENETİMİN AŞAMALARI | 100 |
| 3.7. TÜRKİYEDE ÇEVRE DENETİMİ..... | 101 |

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

SOSYAL SORUMLULUK VE ÇEVRE MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

| | |
|--|-----|
| 4.1. SOSYAL SORUMLULUK TANIMI | 103 |
| 4.2. SOSYAL SORUMLULUĞUN TARİHSEL GELİŞİMİ | 113 |
| 4.3. SOSYAL SORUMLULUK DÜZEYLERİ VE ÇEVRE MUHASEBESİ | 115 |
| 4.3.1. Ekonomik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi..... | 117 |
| 4.3.2. Yasal Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi .. | 118 |
| 4.3.3. Etik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi.... | 119 |
| 4.3.4. Hayırseverlik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi | 120 |
| 4.4. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUĞUN AMACI VE ÖNEMİ..... | 121 |
| 4.5. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI İLE İLGİLİ YÖNETSEL GÖRÜŞLER..... | 125 |
| 4.5.1. Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı | 125 |
| 4.5.2. Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı..... | 126 |
| 4.6. İŞLETMELERİN SOSYAL SORUMLULUKLARI VE ÇEVRE MUHASEBESİ..... | 127 |
| 4.6.1. Sermayedar ve Hissedarlara Karşı Sorumluluklar..... | 128 |
| 4.6.2. Tüketicilere Karşı Sorumluluklar | 128 |
| 4.6.3. Çevreye Karşı Sorumluluklar | 128 |
| 4.6.4. Siyasal Sisteme Karşı Sorumluluklar | 129 |
| 4.7. ÇEVRE MUHASEBESİ VE SOSYAL SORUMLULUĞUN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ..... | 130 |

| | |
|--------------------------------|------------|
| SONUÇ VE ÖNERİLER | 134 |
| KAYNAKÇA..... | 139 |
| EKLER | 156 |

KISALTMALAR LİSTESİ

| | |
|--------------------|---|
| AB | Avrupa Birliği |
| AEEE | Atık Elektrik Elektronik Eşyaların Kontrolü ve Yönetimi Yönetmeliği |
| BMİDÇS | Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi |
| COP 7 | 7.Taraflar Konferansı |
| ÇED | Çevresel Etki Değerlendirilmesi |
| EMA | Environmental Management Accounting:Çevresel Yönetim Muhasebesi |
| EPA | Environmental Protection Agency: Çevre Koruma Ajansı |
| EPA | Enviranmental Protection Agency |
| EMS | Environmental Management System |
| FEE | Avrupa Muhasebeciler Birliği |
| ISO | International Organization for Standardization |
| ICC | Uluslararası Ticaret Odası (International Chambers Of Commerce) |
| IFRS / UFRS | Uluslar Arası Finansal Raporlama Standartları (International Financial ReportingStandards) |
| IFAC | Uluslararası Muhasebeciler Federasyon (International Federation of Accountants) |
| IAS | Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standards) |
| IFRS | Uluslararası Finansal Raporlama (International Financial Reporting) |
| İMKB | İstanbul Menkul Kıymetler Borsası |
| KSS | Kurumsal Sosyal Sorumluluk |
| OECD | Organisation for Economic Cooperation and Development |
| TSE | Türk Standartları Enstitüsü |

| | |
|---------------|---|
| TÜSİAD | Türkiye Sanayici ve İş Adamları Derneği |
| TFRS | Türkiye Finansal Raporlama Standartları |
| TMS | Türkiye Muhasebe Standartları |
| TTK | Türk Ticaret Kanunu |
| TMSK | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu |
| XKURY | Kurumsal Yönetim Endeksi |

TABLÖLAR LİSTESİ

| | |
|--|----|
| Tablo 1: Kyoto Protokolü Ek-1 ve Ek-2 Ülkeler..... | 38 |
| Tablo 2: Çevresel Maliyetlerin Azaltma, Kullanma ve Zarar Maliyeti..... | 50 |
| Tablo 3: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Giderlere Göre Raporlanması | 88 |
| Tablo 4: Çevresel maliyet Raporu | 90 |

ŞEKİLLER LİSTESİ

| | |
|---|-----|
| Şekil 1: Kurumsal Yönetim Yapısı..... | 19 |
| Şekil 2: Kurumsal Yönetim İlkeleri..... | 21 |
| Şekil 3: Çevre Muhasebesi İlkeleri..... | 24 |
| Şekil 4: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi..... | 116 |

GİRİŞ

Çevre tüm paydaşların (toplumun) içinde yaşadığı bir ortamdır. Bu ortamın bozulması kirlenmesi tüm paydaşlara zarar verir. İşletmeler faaliyetleri gereği çevreyle etkileşim içindedirler. Bu etkileşim sonucu işletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken çevresel kaynakları kullanmak durumunda olacaklardır. Tüketimler sonucu doğal dengede birtakım olumsuz değişimler ortaya çıkmıştır. Çevre sorunların her geçen gün artması toplumun çevreye karşı duyarlılığın artmasına yol açmıştır. İhtiyaçları karşılamak için üretim yapan işletmeler, faaliyetlerini gerçekleştirirken birçok kaynak kullanmak zorunda olacaktır. Bu faaliyetleri sonucu mali nitelikli kaynakların kullanımları sonucu çevre ile ilgili maliyetleri de muhasebeleştirme gereği doğmuştur.

Dünya nüfusunun hızla artması, teknolojik gelişmeler, rekabetin kızışması ile birlikte maliyet avantajı sağlamak isteyen işletmeler çevreye büyük zararlar vermektedirler. Bu değişimler sonucunda çevre sorunları ortaya çıkmaktadır. Çevre sorunların günden güne artmasıyla birlikte birçok paydaş bu durumdan olumsuz şekilde etkilenmektedir. Çevre ile ilgili bu değişimlerden etkilenen paydaşların çıkarlarını dikkate alan işletmeler, karar alma süreçlerinde ve faaliyetlerinde çevresel faktörleri dikkate almışlardır. Bu bağlamda işletme yönetimi çevresel faaliyetlerinde çevreye verilen zararın ne oranda önlendiği veya ortadan kaldırıldığının dikkate alınması ve ortaya konulması çevre muhasebesi ve çevre muhasebesine bağlı çevresel raporların gerekliliğini ortaya çıkarmıştır.

İşletmeler faaliyetleri gereği varlıklarını devam ettirebilmek için doğal çevrede var olan kaynakları kullanmaktadırlar. Bu faaliyetleri sonucu ortaya çevre kirliliği ve çevre sorunları doğmaktadır. Bu noktada bu olumsuz durumun azaltılmasında ve önlenmesinde işletmelere büyük görevler düşmektedir. Çevreye duyarlı bir işletme olmaları ve çevreyi de bir çıkar grubu olarak düşünerek faaliyetlerini yerine getirmelidirler. Çevre muhasebesi, işletmelerin çevre ile ilgili yapmış olduğu faaliyetler çevre kirliliği ile ilgili almış olduğu önlemler, kullanmış olduğu hammaddelerin, üretmiş olduğu ürünlerin çevreye zararlı olup olmadıklarını konularını çevre muhasebesi raporlaması ile tüm paydaşlara sunması, iyi kurumsal yönetim başarılmasına hizmet edecektir. İşletmeleri bu rekabet ortamında farklı kılan sadece ürettikleri ürünler değil, bu

ürünlerin üretilmesinden tüketilmesini kadar süreçte topluma ve çevreye katkısıdır. İşletmelerin buldukları toplumda hem çevreye karşı birtakım yükümlülükleri olmasının yanında hem de günümüzde işletmelerinin öneminin giderek artması sebebiyle bir takım sorumlulukları üstlenmesi gerekir.

Kurumsal yönetim tam da bu noktada işletmelere, tüm paydaşların aynı gemide oldukları aynı dünyayı, çevreyi kullanmaları gereği, işletmelerin buldukları toplumda çevreye karşı yükümlülüklerini, toplumsal ve çevresel faaliyetlerinde sosyal sorumlulukların belirlenmesinde şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluklarını bilen bir yönetim felsefesi sunmaktadır. Bunun yanında işletmelerin faaliyetleri sonucu çevreye yapılan olumsuz ve olumlu katkıların belirlenmesi, belgelenmesi çevre muhasebesinin görevidir. İşletmelerin sosyal sorumluluğu gereği çevresel kaynakların kullanımı sonucu ortaya çıkan kaynaklardaki değişimleri kamuya sunması tüm paydaşların çıkarlarının korunmasına hizmet edeceği için, iyi kurumsal yönetimin başarılmasına çok olumlu katkılar sağlayacaktır.

İşletmeler etkin bir yönetim sergileyebilmek için belirli ilke ve kurallar çerçevesinde hareket etmeli ve faaliyetlerini bu kurallar çerçevesinde şekillendirmelidirler. Bu anlayış kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkmasında temel unsur niteliğindedir. Özellikle güvenilir, doğru, şeffaf, hesap verebilir, adil ve sorumluluk niteliklerini taşıyan uygun, ilgili ve zamanlı bilginin yeri ve önemi işletme yönetiminde son derece önemlidir. İşletme yönetiminde ihtiyaç duyulan nitelikli bilgi ise ancak kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerinin geçerli olduğu bir işletmede sağlanabilir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158). Çevre ile ilgili bilgiler de çevre muhasebesi kapsamında sunulacaktır.

Son yıllarda yaşanan mali ve finansal krizlerin temellerine bakıldığında altında yatan önemli nedenlerin kurumsal yönetim politikaların yetersizliği ve eksikliği olduğu gözlenmiştir. Bu gelişmeler kurumsal yönetim kavramının yaygınlaşmasına ve işletmeler açısından önemli bir hale gelmesinde önemli rol oynamıştır. Hızlı gelişen ve değişen dünyada işletmelerin uzun ömürlü sürdürülebilir olmaları ancak kurumsal yönetim anlayışıyla mümkün olmaktadır. Kurumsal yönetim, şirketlerin ekonomik hayatta var olmasının ve işletmelerin sürekliliği açısından bir yol gösterici nitelikte olmalarına yönelik, birtakım prensipler ve kurallar çerçevesinde yer alan bir anlayıştır. Bu sistem

işletmelere iyi yönetim kavramının nasıl olacağı bunun işletmelerde nasıl uygulanacağına dair bilgiler veren bir yol gösterici niteliktedir.

Bütün paydaşlar için şeffaflık, hesap verebilirlik anlayışlarının gelişmesi, tarafsızlık ve belgelendirme ilkelerine olan bağlılıkların artması sonucu işletmeler kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi uygulamalarını çevrenin sürdürülebilirliği ve kalkınmanın devam edebilmesi adına benimsemek ve uygulamak zorunda bırakmıştır. İşletmeler politika ve stratejilerini belirlerken işletme bünyesinde önemli bir yer kapsayan paydaş grubu memnuniyetinin sağlanması ve tüm paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılması gerekmektedir. Bu yaklaşım işletmelere uzun dönemde var olabilmesi ve sürdürülebilirlik açısından önemlidir.

Bu çalışma dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi ilişkisi incelenmiştir. Bu bağlamda kurumsal yönetim tüm paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılması ve dengede tutulmasını dikkate alan bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlayış işletmelerin tüm paydaşların haklarını adil bir biçimde korumasını savunan bir sistemdir. Çevre muhasebesi, işletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerinde çevresel mali nitelikli durumlar hakkında bilgi vermektir. Nitekim çevre diğer paydaşları da ilgilendiren etkileyen bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi uygulamaların benimsenmesi işletmenin sürekliliği ve başarı açısından önem arz etmektedir.

İkinci bölümde kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi maliyet açısından ele alınmıştır. İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken doğada var olan kaynakların ne kadarının işletme tarafından kullanıldığının bilinmesi gerekir. İşletmeler sosyal sorumlulukları gereği faaliyetleri sonucu sadece kendi çıkarlarını değil, çevre ve toplumun çıkarlarını da gözeterek sürdürülebilir bir işletme açısından çevresel amaç ve faaliyetlerine önem vermelidir.

Üçüncü bölümde ise kurumsal yönetim ile çevre muhasebesi raporlanması ilişkileri ele alınmıştır. Kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ilkesi, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru dürüst ve anlaşılır bir şekilde paydaşlara (kamuya) açıklamasını önermektedir. Çevre raporlaması ile de işletmenin çevre ile ilgili olarak yapmış olduğu düzenlemeler faaliyetlere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması söz konusudur. Aynı şekilde çevre raporlaması ile işletmenin

çevreye karşı sorumluluklarını yerine getirip, getirmediği, çevre kimliği ile ilgili katlandığı maliyetler ile ilgili bilgiler sunarak, kurumsal yönetimin "hesap verebilirlik" ilkesinin uygulanmasını önemli ölçüde katkı sağlamaktadır. Aynı çevrede yaşayan paydaşlar haklarını koruyabilmek haklarını savunabilmek ve gerekli tepkileri koruyabilmek için bu bilgilere ihtiyaç duyar. İşletmelerin sosyal sorumluluğu gereği çevresel kaynakların kullanımını sonucu ortaya çıkan kaynaklardaki değişimi bir rapor şeklinde ilgili kişilere sunması sonucu işletme üzerindeki oluşacak algının iyi bir kurumsal yönetim algısına katkı sunacaktır.

Dördüncü bölümde ise kurumsal yönetim ve çevre muhasebesinin sosyal sorumluluk ile ilişkisi incelenmiştir. Günümüz ekonomisindeki kurumsal yönetim anlayışı içinde olan işletmeler sadece kar amacı gütmemekte aynı zamanda paydaşlarına, topluma ve çevreye karşı olan sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektedirler. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi için gerekli olan faaliyet sonuçlarının sınıflandırılması, raporlanması, kontrol ve denetimin yapılmasına yardımcı olacak bilgi sistemi çevre muhasebe bilgi sistemi içinde yer almaktadır.

BİRİNCİ BÖLÜM

GENEL OLARAK

KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Günümüz ekonomisindeki kurumsal yönetim anlayışı içinde olan işletmeler sadece kâr amacı gütmemekte aynı zamanda paydaşlarına, topluma ve çevreye karşı olan sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektedirler. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi için gerekli olan faaliyet sonuçların sınıflandırılması, raporlanması, kontrol ve denetimin yapılmasına yardımcı olacak bilgi sistemi çevre muhasebe bilgi sistemi içinde yer almaktadır.

1.1. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ KAVRAMI

Kurumsal yönetim ile ilgili olarak literatürde birçok tanım yer almaktadır. İngilizcesi “corporate governance” olan bu kavram Türkçe karşılığı olarak Kurumsal yönetim olarak yer almaktadır. Ülkemizde kurumsal yönetim olarak kullanılan bu kavram, işletme yönetimindeki çalışanları, yatırımcıları ilgili kişileri ilgilendiren bir terim olarak açıklamak mümkündür (Kaygusuzoğlu ve Şaşa, 2015: 971).

1990’lı yıllarda ortaya çıkan çok hızlı bir şekilde uluslararası organizasyonlar, hükümetler, iş dünyası ve akademik alanda kabul gören bir yönetim felsefesi olarak algılanan kurumsal yönetim, temelinde işletmelerin, hissedarların ve diğer paydaşlara en yüksek yarar sağlama sanatı olarak yorumlanır (Aktan, 2006: 1).

Çevre muhasebesi; “finansal muhasebede ölçüleme işlevlerinde çevresel etmenlerin göz önünde bulundurulması, finansal ve finansal olmayan muhasebe sistemlerinin iyileştirilmesidir” (Gray, vd. 1993: 7). Çevre muhasebesi; “ölçmek, kayıt etmek ve işletmelerin kurumsal çevresel faaliyetlerinin finansal durum üzerindeki etkilerini açıklayan muhasebe sistemidir” (Tu ve Huang, 2015: 6265). İşletmelerin gerekli olan yatırımları yaptıktan sonra ortaya çıkan maliyetlerin hesaplanması incelenmesi raporlanması ve çevre ile ilgili mali nitelikli işlemlerin bir kayıt altına alınması çevre

muhasebesi kavramını kapsamaktadır. Kurumsal yönetim ise, şirket faaliyetleri sonucunda oluşacak her türlü durumda şirket hissedarlarını, sermaye piyasası yatırımcılarını, şirketle ilişkisi olan veya olacak kişileri kapsamaktadır.

Çevre muhasebesi anlayışı işletme düzeyinde beş farklı bakış açısıyla incelenebilir. Çevre muhasebesi kavramı; çevresel etkilerin muhasebeleştirilmesi açısından finansal muhasebe, kontrol maliyetleri, çevre dostu mamul ve süreçler geliştirme ve mamul fiyatlandırılması gibi konulara ilişkin maliyet bilgileri açısından maliyet muhasebesi, söz konusu bilgilerin karar süreçlerine sunulması açısından yönetim muhasebesi, çevresel faaliyetlerin ve performansın raporlanması ve çevresel performansın denetlenmesi bakımından ise denetim aracı olarak, incelenebilir (Özbirecikli ve Melek, 2002: 26).

Kurumsal yönetim dar anlamda, şirket yönetimi ile paydaşlar arasındaki ilişkiyi sağlayan kurallar bütünüdür. Geniş anlamda kurumsal yönetim ise "iyi şirket yönetimi" anlamına gelmektedir. Bu iyi şirket yönetim çerçevesi içinde işletmenin yenilikçi yönetimi gibi stratejik yönetimi gibi ve etkin insan kaynakları yönetimi gibi ilkelerin uygulanıyor olması gerekmektedir (Aktan, 2006: 1).

Çevre muhasebesi işletmelerin çevresel olgularla ilgili faaliyetlerin raporlanması amacıyla para ile ifade edilen mali nitelikteki işlemleri kaydeden ve rapor şeklinde sonuçları yorumlayan bir bilimdir (Sevilengül, 2001: 10).

Çevre muhasebesi, doğal çevrenin önemini ifade eden Kuzey Amerika yerlilerinin "Bu dünya bize atalarımızdan miras kalmadı, biz onu çocuklarımızdan ödünç aldık" atasözü ve benzeri görüşlere dayanmaktadır. Buradan esinlenerek küreselleşme süreci içinde çevreye verilen zararların içinde bulunduğumuz dünyaya mikro ve makro düzeyde sosyal, kültürel ve ekonomik yapı içinde değerlendirilmesi ve ortaya konulabilmesi açısından çevre muhasebesinin önemini ve gerekliliğini ortaya çıkarmıştır (Özkoç, 1998: 18). İşletmeler kar elde etmek amacıyla yapmış oldukları ekonomik mal ve hizmetleri üretilmesinden tüketilmesine kadar olan süreçte, içinde bulunduğu toplumu çevreyi olumsuz etkileyebilecek faaliyetlerden kaçınarak daha yaşanır bir çevre için sorumluluklarını yerine getirmesi gerekir. Bunun yanında sosyal sorumluluk gereği olarak topluma faydalı olabilmek daha yaşanır bir çevre için daha etkin ve doğru kararlarla yola devam etmelidirler.

Şirketlerde "iyi yönetim" olgusu olarak açıklanan kurumsal yönetim, yöneticilerin doğru kararlar alabilmesi ve aldıkları kararları hukuk kurallarına bağlı olarak yani şeffaf olarak yönetilmesi kurumsal yönetim olarak ifade edilebilir (Okay, 2014: 36).

Çevre muhasebesi, bir işletmenin gerçek karlılığını ortaya konulması adına tüm faaliyetlerinin çevresel olarak sınıflandırılması, envanterin tutulması, envanterdeki değişimleri izlenmesi ve yaşanan değişimleri parasal veya fiziksel boyutlarını bilanço ile birleştirmesi yönündeki düzenlemeler ve uygulamalar olarak açıklanabilir (Gönel ve Atabarut, 2005: 26). Kurumsal yönetim anlayışı bir yandan paydaşların menfaatlerinin korunması, bir yandan da şeffaflığın artırılarak makro ekonomik politikaların mikro ekonomik politikarla desteklenmesidir (Şehirli, 1999: 1).

Kurumsal yönetim anlayışında kilit kavramlarından birisi paydaşlardır. Paydaşlar, şirketin faaliyetlerinde doğrudan veya dolaylı olarak ilişki içerisinde olan veya şirket içerisinde pozitif ve negatif dışsallık elde eden kişi veya kurumlardır. Paydaşlar en geniş anlamda: şirketin ana sahip ve yöneticileri, hissedarlar, yönetim kurulu, kurumsal yatırımcılar, yabancı ortaklar, çalışanlar, müşteriler, rakipler, tedarikçiler, toplum ve devleti kapsamaktadır. Şirket faaliyetleri sonucunda etkilenecek olan paydaşlar kavramına, şirketin iyi yönetilmesinden fayda sağlayacak, kötü yönetiminden ise zarar görecektir tüm kişiler ve gruplar dahildir. Paydaşları ikili bir ayrıma tabi tutarak ifade edebiliriz. Örneğin, şirket çalışanları "şirket içi paydaşlar", müşteriler ise "şirket dışı paydaşlar"dir (Demirci, 2010: 44).

İşletmeler için faaliyetleri sonucu ilgili kişilere ve kuruluşlara bilgi verebilecek bir bilgi sisteminin olmasına yönelik bir ihtiyacın doğması sonucu çevre muhasebesini gereğini ortaya koymuştur. Doğal dengede oluşan değişimler ve dalgalanmalar sürdürülebilirlik için hayati önem taşımaktadır. Çevre muhasebesi önemi gereği bu değişimler karşısında toplumsal bilincin artırılması gerektiğine yol açmıştır.

Toplumsal huzur ve refahı sağlayabilecek tüm yükümlülükleri yerine getirebilecek bir uygulama iyi bir kurumsal yönetimden geçmektedir. İyi kurumsal yönetim başarılmasında kurumsal sosyal sorumluluk ve çevre muhasebesi içinde yer alan uygulamalar çok önemli roller üstlenmektedir.

Kurumsal yönetimin iki ana modeli vardır. Amerikan modeli olarak bilinen sistem Anglo-Sakson, diğeri ise daha çok bankaların hakimiyetinde olan Alman sistemi olarak bilinen Kara Avrupası sistemidir (Karayel, 2009: 28).

Anglo sakson modeli, hissedar temeline dayanan bir model olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu modelde, yönetimin hissedarların çıkar ve amaçlarına yönelik hizmet etmesini savunan, karlılık hissedarların en önemli beklentisi haline gelmiştir. Bu bağlamda yönetimin temel amacı da hisse başına karı artırmaktır (Karayel, 2009: 29).

Kıta Avrupası Modeli, şirketlerin varlık nedenlerinin bağlantı halindeki paydaşların beklentilerini en iyi şekilde karşılanması gerektiğini savunmaktadır. Hissedar yapısı içindeki şirketin içinde bulunan yönetimde kontrole sahip kişilerin sahiplik duygusu güçlü oldukları için “içerdekiler sistemi“ olarak tanımlanır. Kıta Avrupası’na dahil ülkelere içinde bulunan Fransa, Almanya, Belçika ve İtalya gibi ülkelerde şirketlerin mülkiyet yapılarında farklı büyüklükte hissedarlar bulunmaktadır. Böyle bir yapıda sermaye daha çok belirli kişi ve grupların elinde toplanmıştır (Karayel, 2009: 29).

1.2. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN ORTAYA ÇIKIŞ SÜRECİ

Kurumsal Yönetim anlayışı ilk defa 19.yy.da ABD ve ilerleyen tarihi süreçte İngiltere’de ortaya çıkmıştır. Kurumsal yönetim dünyada yaygın olarak 1980’lerde kullanılmaya başlanmıştır (Kahraman, 2008: 8-9).

1990’lı yıllarda gündeme gelen şirket skandalları ve finansal krizler kurumsal yönetim kavramının ortaya çıkış nedenlerini oluşturmakta ve bu konunun gelişmesine üzerinde araştırma yapılmasına neden olmuştur. Kurumsal yönetim meydana gelen krizlere ve şirket skandallarına zorunlu bir çözüm olarak gündeme gelmiştir (Demirci, 2010: 50).

Kurumsal yönetimin ortaya çıkış noktası olarak şirketteki hak sahiplerinin şirket üzerinde orantılı bir güce sahip olmak ve haklarını belirli kurullarla güvence altına almak istemelerini göstermektedir. Bu noktadan kurumsal yönetimin şirkete finans sağlayanlarla şirketi yönetenler arasındaki ilişkiyi düzenlenmesidir. (Kaygusuzoğlu ve Şaşa, 2015: 973).

Çevre muhasebesine yönelik olarak ilk çalışmalar 1960'lı yıllarda çevresel modeller geliştirmeye yönelik olarak bir grup muhasebeci ve ekonomist tarafından yapılmıştır. Bu dönemde geliştirilen çevresel modeller çevre muhasebesinden ziyade sosyal muhasebe ile örtüşmektedir (Kırılıoğlu ve Can, 2006: 3). Çevre muhasebesinin gelişim süreci 1970'li yıllardan başlayarak günümüze kadar sürekli bir gelişim içinde olmuştur (Otlu ve Kaya, 2010: 44).

Mathews tarafından muhasebe sisteminin çevre ile ilişkilendirilmesine yönelik olarak yapılan çalışmalar; amprik çalışmalar, normatif önermeler, felsefi tartışmalar, muhasebe dışı literatür, öğretim programları ve ders kitapları adı altında bir sınıflandırılmaya tabi tutulmuştur. Bu bağlamda çevre muhasebesine yönelik tarihsel süreci üç dönemde incelenebilir (Kırılıoğlu ve Can, 2006: 4).

Birinci Dönem (1971-1980): Bu dönemde yapılan çalışmalar toplumsal muhasebe kavramı ile örtüşmekle beraber yeni finansal ölçümler için geleneksel muhasebenin dönüştürülmesi, finansal olmayan ölçümlerin geliştirilmesi konuları üzerinde durulmuştur. Yapılan amprik çalışmalar tanımlayıcı olmakla beraber basit ve kuralcı modelleri içermektedir (Gönen ve Güven, 2014: 42).

İkinci Dönem (1981-1990): Bu dönemde dikkat çeken çalışmaların başında çevreye yönelik konulara ilişkin muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve yasal düzenlemelerin oluşturulmasıdır. Bu dönemde yapılan amprik çalışmalar analitik olmakla birlikte normatif önerme ve modeller azdır. Felsefi tartışmaların dikkat çektiği bu dönemde toplumsal muhasebe ve çevre muhasebesinin eğitim ve öğretim konusunda önemli gelişmeler yaşanmıştır (Başkale, 2009: 36).

Üçüncü Dönem (1991-1995): Sosyal muhasebe konularının göreceli olarak arka planda kaldığı bu dönemde çevre muhasebesi açısından dikkate değer gelişmeler yaşanmıştır. Çevre muhasebesine ilişkin kuramsal ve yorumsal çalışmalar dikkat çekmekle beraber finansal raporlama ve standartlara daha az yer verilmiştir (Kırılıoğlu ve Can, 2006: 4).

Çevre ile ilgili gelişmeler sonucunda muhasebenin sosyal sorumluluk gereğince bir paydaş olarak çevreyi de muhasebe konularının içine alınmasıyla birlikte çevre muhasebesi ortaya çıkmıştır.

1970'li yıllarda çevresel sorunların giderek artması ve çevresel sorunların çözümüne yönelik arayışların yoğunlaşması ile birlikte çevre muhasebesi, çevresel maliyetlerin hesaplanması konuları gün yüzüne çıkmıştır. Bu bağlamda özellikle Uluslararası Standartlar Örgütü'nün hazırladığı ISO 14000 Çevre Yönetim Standartları muhasebe sistemi içerisinde yeni yaklaşımların geliştirilmesine zemin hazırlamış olup, çevre muhasebesi kavramının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Çalış, 2013: 180).

"Sosyal Sorumluluk" ile "Özün Önceliği" ilkelerinin gerekliliği savunan çevre kuruluşları, toplumun ve işletmelerin çevresel konulara dikkatlerinin çekilmesinde önemli bir işlevi olmuştur. Bu gelişmeler kapsamında "Çevre Muhasebesi" ("Environmental Accounting") teriminin ortaya çıktığı görülmektedir (Özbirecikli, 2002: 23).

Özellikle 1980'lerin ikinci yarısından itibaren meydana gelen finansal krizler, şirket kaynaklarının kötü kullanılması, doğal kaynaklara ve çevreye verilen zararlar, şirketlerin faaliyetlerinde noksanların olmasına ve yanıltıcı bir kamuoyuna aktarılması, şirket iflasları, yatırımcıların, ortakların ve beraberinde şirket ile ilişkisi olan birimlerin uğradığı tahribatlar ve bunun yanında şirket ile ilgili olarak ortaya çıkan diğer skandallar, bir kurumun meşruiyetine ve kamuoyuna güvenin sarsılmasına neden olmuştur. Bu olayların arkasında yatan temel neden olarak, kurumsal yönetimindeki başarısızlıklar gösterilmektedir (Abdioğlu, 2007: 9).

Uluslararası sınırların önemini yitirmesiyle, finansal fon akımları çok kolay şekilde yön değiştirmektedir. Dünya çapında yaşanan bu sermaye hareketliliği yatırımcılara birçok alternatif sunmaktadır. Bu değişimler sonucunda piyasalarda paydaşların haklarını en ideal şekilde güvenilir sistemler oluşturmak gereği ortaya çıkmıştır. Şirketler bu açıdan standart ilkeler ve kurallar belirlemeye, Uluslararası sermayenin hareketliliği sonucunda kurumsal yatırımcılar yatırım yaptıkları veya yapacakları şirketlerden daha çok güven ve daha çok istikrar aramaya başlamışlardır. Bu durumun sonucu olarak piyasaların derinleştiği, uluslararası sermaye akışının hızlanması ve verimliliğin artmasıyla piyasalarda yeniden canlılık sağlanmıştır. Şirketler sermayeyi kendilerine çekebilmek için güvenilir ve genel kabul görmüş kurumsal yönetim düzenlemelerine uymak durumunda kalmışlardır. Yatırımcılar ise şirketlere uzun vadeli

yatırım yapmak veya yapmadan önce “*oyunun kuralları*”nı anlamak istemektedirler (Abdioğlu, 2007: 19).

Uluslararası sermaye hareketliliği, günümüz ekonomisinde sınırların kalktığı çok uluslu işletmelerin olması yeni yatırım ortakların birleşme sonucu ülkelerdeki sermaye hareketlerin olması ekonomilerde önemli rol oynamıştır. Bu değişimler yeni yapıların ortaya çıkması ve sermaye hareketlerin artmasına yol açmıştır. Artan boyuttaki bu uygulamalar ülkeler arasında uygulama farklılıklarını azaltmasına neden olmuştur (Kayacan, 2005: 1).

Hisse senedi sahiplik oranlarının artması, kurum ve bireylerin hisse senedi alımındaki artış oranı sermaye piyasalarında meydana gelen iyi yöndeki büyüme ve gelişme ile paralellik göstermektedir. Sermaye piyasalarından sorumlu olan kurumlar yatırımcılara hak ve hukuklarının korunmasında sorumludurlar. Bu bağlamda kurumların kurumsal yönetime ilişkin kanun, yönetmelik ve düzenlemeler yapmaları sonucu kurumsal yönetim ilkelerini uygulamaya başlamışlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 36).

Sermaye piyasalarındaki rekabet, şirketlerin güçlü bir yapıya sahip olmak, sermaye piyasasında söz sahibi olmak ve ihtiyaçları karşılamak istemeleri sonucu şirketlerin bu ihtiyaçlara cevap verebilme gücüne sahip olmamaları yeterli derece mali kaynağa sahip olmamaları gibi noksanlar şirketlerin yeni uygulamalara yönlendirmektedir. İyi kurumsal yönetim uygulamaları, yatırımcılara hak ve hukuklarının korunması açısından güven ortamını oluşturacak ülkelerin sermaye piyasaları, büyüme, hızlı gelişim ve finansal yapının güçlenmesi yönüyle önemli bir rekabet avantajı sağlayacaklardır. Bunu başarabilen devletler diğer devletlere karşı güçlü ve güvenli sermaye piyasalarına sahip olacağından küresel rekabette başarılı ve dünya da önemli bir konuma sahip olacaklardır (Uyar, 2008: 1-3).

Özel sektörün artan rolü, özel sektörün, şirketlerde ekonomik faaliyetler içerisinde önemi gün geçtikçe artmakta ve toplumun refahını artıran bir rolü vardır. Şirketlerden beklenen mal ve hizmet piyasasında istihdam sağlamak tasarrufları artırmak ve büyük yatırım yaparak piyasaların temel taşı olmalarıdır (Karayel, 2009: 22). Toplum özel kuruluşlara kendisi adına tasarruflarını değerlendirmesi, yatırım yapması ve emekli maaşını güvence altına alması konularında da güvenmektedir (Şehirli, 1999: 4). Bu

gelişmeler kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkmasında ve gelişmesinde temel unsur niteliğinde olmuştur (Uyar, 2008: 1-3).

Başarılı kurumsal yönetim anlayışına sahip olan yapılar güçlü ve büyük sermayeye sahip olan yapılardır. Günümüz ekonomisinde özel sektöre olan güven unsurunun önemli hale gelmesiyle kurumsal yönetim uygulamaların yasalara uygunluğu ve kalitesi sorgulanır bir hale gelmiştir. Bu güvencenin sağlanabilmesi ve güvence altına alabilmek adına, özel sektör ve devlet yatırım yapanların sermayelerini güvenilir ve etkin bir kurumsal yönetim ile belirlemek düzenlemek ve uygulamak zorundadır (Uyar, 2008: 1-3).

Artan uluslararası ekonomik bağımlılık, modern ekonomilerde yatırımcıların yatırımları sadece kendi ülkelerinde sınırlı kalmamakta dünyanın her yerinde yatırım araçlarını göndermektedirler. Bu durum piyasaların uluslararası sermaye akışını hızlandırmakta, finans piyasalarındaki dalgalanmalara karşı dikkatli olmalarına yol açmaktadır (Şehirli,1999: 6). Uluslararası alanda yaşanan bu gelişmeler ve değişimler ülkeden ülkeye farklılık gösteren bir yönetim anlayışından ziyade, genel kabul görmüş bir kurumsal yönetim düzenlemelerini yapmak zorunda bırakmıştır (Uyar, 2008: 1-3).

Günümüz ekonomisinde sınırların kalkması sonucuyla ortak paydaların çeşitlenmesi, ülkelerin her anlamda birbirine olan bağımlılıkların etkileşim alanları artması sonucu yatırımcılar her türlü yatırım araçları hakkında bilgi sahibi olmak istemektedirler. Bu oluşan yeni yapı güçlü ve etkili sermaye yapılarına zemin hazırlamıştır. (Şehirli, 2003: 14).

Ortakları arasındaki yeni rekabet şartların oluşması, kurumsal yönetim anlayışı ortaklıkların belirlenmiş kurallara, ilkelere ve prensiplere göre yönetilmesini sağlamaktadır. Kurumsal yönetimi geleneksel şirket yönetiminden ayıran önemli özellik, takdir yetkisi yerine kuralların, ilkelerin ve prensiplerin esas olarak alınmasıdır. Bu kuralların, ilkelerin ve prensiplerin bir bölümünün uygulanması halka açık şirket için zorunlu olup diğer bölümü ise uygulanması tavsiye edilen ilkeler ve prensiplerdir (SPK, 2005: 4).

Ulusal ve uluslararası ekonomilerin büyümesi ve gelişmesi, sermaye akışlarını artması, şirket yönetim kurulları ve özellikle kurul içinde murahhas yönetici (CEO-Genel

Müdür) unvanını taşıyan yöneticilerin verdikleri kararların öneminin artması gibi etkenler, kurumsal yönetim kavramının doğuşunda etkili olmuştur (Koçel, 2003).

1.3. KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİNİN ÖNEMİ

Dünya nüfusunun giderek artması üretim faaliyetlerin çeşitlenmesi çevreyi koruma ihtiyacını artırmaktadır. Ortaya çıkan yeni ihtiyaçlar ve gereksinimleri karşılamak için işletmeler daha çok üretim yapmak zorunda olacaklardır. Bu nedenle işletmelerin mal ve hizmet üretimi artarken diğer yandan üretimin çevreye zararlı etkilerini de azaltabilecek faaliyetlerin olması gerekmektedir (Gerşil vd. 2009: 84).

Ülkelerarası sınırların kalktığı dünyamızda, sermaye önemli bir güç haline gelmekte ve devletlerarası rekabet de sürekli olarak artmaktadır. Uluslararası piyasadaki mali krizler ve yönetim skandallarının piyasalara yansımaları hem ülkelere hem de şirketlere ağır yükler getirmektedir. Devletlerin ve şirketlerin bu yüklerle karşı koyabilmeleri için iyi bir yönetim planına ihtiyaç olmuştur. Uluslararası sermayelerin birleştirilmesi gibi yapıların oluşması ve bu yapıların güçlü yapılar oluşturması sonucunda tüm devletler ve şirketler açısından kurumsal yönetimin önemi daha ön plana çıkmaktadır (Yılmaz ve Kaya, 2014: 20).

Yönetim alanındaki anlayışların ve yaklaşımların değişmesi ve gelişmesiyle birlikte işletmelerin karar verme sürecinde, planlama ve kontrol işlevlerini yerine getirilmesi için gerekli olan bilgilerin toplanması, kullanılması işletmelere yeni boyutlar getirmiştir. İşletme yönetiminin bilgi gereksinimi günümüzde sadece geleneksel muhasebeden elde edilen bilgilerle sınırlı kalmamakta, işletme faaliyetleri itibariyle çok çeşitli bilgilere gerek duyulmaktadır (Sürmeli, 1996: 30).

Yatırımcılar açısından önemli noktalardan biri ise şirketin zarar etmesi veya iflas etmesi durumudur. Bu durumun ortaya çıkaracağı sonuç diğer çıkar grupları açısından, şirketin üstlenmiş olduğu yükümlülüğü yerine getirmemesi, üstlenilen ve alınan borçların geri ödeme riski, mal ve hizmet alım ve satım problemi ile alıcı ve satıcı kayıpların olması gibi kötü sonuçlar doğurmaktadır. İşte tam bu noktada kurumsal yönetim devreye girerek şirketin ortakları dışında ki grupların durumu hakkında tam, doğru, şeffaf bir şekilde

bilgilendirilmesine şirket ile tüm ihtiyaçların karşılanmasını ifade eder. Şirketin ortaklar dışındaki çıkar grupları olarak, şirketin mal veya hizmet sattığı ve aldığı kurum, kuruluş ve bireyler, yeni yatırımcılar, şirketin borç aldığı kuruluşlar, içinde yaşadığı ülke, ulusal ve uluslararası rakipler olarak tanımlanabilir (Doğan, 2007: 11).

Kurumsal yönetimin önemli hale gelmesine neden olan faktörler (Coşkun Can, 2010: 8):

- **Şirket skandallar:** 1990'lı yıllarda ABD'de Enron ve WorldCom, İtalya'da Parmalat, Hollanda'da Ahold ve Çin'de Yanguangxia skandalları kurumsal yönetime olan ihtiyacı arttırmıştır.
- **Finansal krizler:** Finans piyasalarının bütünleşmesi sonucunda ortaya çıkan büyük finansal krizler birçok ülkeyi ve şirketi etkileyebilmektedir. Hisselerin yayılması ya da kredi verenlerin çoğalmasından dolayı denetim faktörünü ortaya çıkarmaya ve kurumsal yönetim anlayışını uygulamaya zorlamaktadır. Kriz dönemlerinde bu ihtiyaç giderek artmıştır.
- **Küreselleşme:** Giderek artan uluslararası hareketlerinin sonucunda yatırımcılar yatırım yaptıkları ülkede ve yatırım yapacakları şirkette daha fazla güven ve istikrar aramaya başlamışlardır. Yatırımcılar günümüzde yatırımlarını sadece ülke içindeki şirketlerle sınırlı tutmamakta, dünyanın her yerindeki yatırım araçları ile ilgilenmektedirler.
- **Özelleştirme:** 1980'li yıllardan itibaren özelleştirme uygulamaları kurumsal yönetimin önem kazanmasında dolaylı olarak etkili olmuştur. Devlet kontrolünde olan kamu teşebbüslerinin özel mülkiyete geçmesinden sonra finans piyasalarına sermaye tedarik için yönelmeleri ve şirketlerin birleşmesine yönelmeler kurumsal yönetim ilkelerinin önem kazanmasına neden olmuştur.

Türkiye'de ve Dünya'da insanların çevre duyarlılığının günden güne arttığı göz önünde bulundurulduğunda, bu kavramın çevre muhasebesi açısından önemi daha iyi algılanmaktadır. Çevre duyarlılığın artması, şeffaflık ve hesap verebilirlik anlayışlarının gelişmesi, tarafsızlık ve belgelendirme ilkelerinin öneminin artması yakın bir zamanda çevre muhasebesinin, işletme ile hedef kitle arasında önemli bir güç haline getirecektir (Kızıllı vd. 2014: 29).

İyi bir kurumsal yönetim, şirketin topluma faydalı olacak şekilde işlemlerini sağlayan bir sistemdir. Bu sistem temelinde güvenilir bir şekilde menfaat sahiplerinin çıkarlarına hizmet edecek genel kabul edilmiş kurumsal yönetim ilkeleri doğrultusunda uluslararası pazarda rekabet gücünü ve yönetimin etkinliğini ön planda tutan analiz eden bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır (Abdioğlu, 2007: 24).

İyi bir kurumsal yönetime sahip olan işletmeleri bu rekabet ortamında farklı kılan sadece ürettikleri ürünler değil, bu ürünlerin üretilmesinden tüketilmesine kadar süreçte topluma ve çevreye katkısıdır.

İyi kurumsal yönetim uygulamasının başarıya ulaşabilmesi için (Yılmaz ve Kaya, 2014: 33);

- Kurumsal yönetim ilkelerine ve uygulamalarına gereken önem verilmeli, değişimler karşısında gerekli yapı ve hukuksal zemin oluşturulmalıdır.
- Şirketlerin kurumsal yönetim uygulamaları şirketin sürekliliği ve karlılığı açısından önem arz etmektedir.
- Kurumsal yönetim ilkeleri ve uygulamaları ile ilgili üniversitelerde dersler konulmalıdır.
- Uluslararası genel kabul görmüş kurumsal yönetim ilkelerinin geliştirilebilmesi ve uygulanabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerini uygulayan sistemler incelenmelidir.

Sonuç olarak güvenilir ve başarılı bir kurumsal yönetim, piyasaların güvenini sağlamış şirketlerin ulusal ve uluslararası alanda süreklilik kazanmış ve uzun vadede şirketler ve devletler açısından vazgeçilmez bir sistem olarak karşımıza çıkmaktadır. Günümüz ekonomisinde ekonomik rahatlık temel taşlardan biri olarak önemli rol oynamaktadır. Ekonominin canlı kalabilmesi için refah düzeyini yükseltebilen ekonomik başarıyı arttırabilen şirketler başarıyı yakalamış ve kurumsal yönetimin de bu başarıda katkısının olduğunu söylemek gerekir (Akgül, 2009: 47).

1.4. KURUMSAL YÖNETİM AMAÇLARI AÇISINDAN ÇEVRE MUHASEBESİ

Kurumsal yönetimin şirketler açısından önemli hale gelmesi, kurumsal yönetim amaçlarının belirlenmesini de zorunlu ve önemli kılmaktadır (Yılmaz ve Kaya, 2014: 20).

Kurumsal yönetimin amaçlarını genel olarak şöyle sıralayabiliriz (Coşkun Can 2010: 7):

- Üst yönetimin sahip olduğu gücü keyfi kullanılmasının engellenmesi
- Yatırımcı haklarının korunması.
- Paydaşlarına adil ve eşit bir yönetim sağlanması.
- Menfaat sahiplerinin haklarının korunması ve güvence altına alınması.
- Şirketin finansal durumu ile ilgili olarak kamuoyunun aydınlatılması ve şeffaflığın sağlanması, şirketlerin, bilgiyi zamanında ve eksiksiz kamuoyuna açıklamaları.
- Sorumluluklarının açık olarak belirlenmesi.
- Şirket üst yönetiminin ve diğer menfaat sahiplerine hesap verme yükümlülüğünün temin edilmesi.
- Vekâlet maliyetlerinin azaltılması.
- Büyük hissedarların azınlık hisselerine el koyma tehlikesinin önüne geçilmesi.
- Uzun vadeli yatırım yapan kurumsal yatırımcılar açısından güven tesis edilmesi.

Çevre muhasebesinin amaçları bakış açılarına göre farklılık gösterse de birbirini destekleyen ve tamamlayan şekilde ifade edilmektedir. Çevre muhasebenin amacı işletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerinde çevresel mali nitelikli durumlar hakkında bilgi vermektir. Nitekim çevre diğer paydaşları da ilgilendiren etkileyen bir unsurdur.

Çevre muhasebesinin temel amaçları maliyetleri belirleme, yönetim planlama ve finansal kontrol üzerine odaklanma, işletme sürecinde kullanılan kaynakların israfının azaltılması üzerine çalışma ve kaynakların etkin kullanılmasıyla değer yaratma üzerine eğilme olarak listelenebilir. Kirilenmenin insanoğlunu daha fazla rahatsız etmeye başlaması, işletmelerin kirliliği önleyici faaliyetlerini de artırmıştır. İşletmelerin doğaya verdiği değer tüketicilerin gözünde işletmenin prestiji açısından giderek daha da önem

arz etmekte, bu nedenle son yıllarda çevre muhasebesi işletmeler açısından daha da önemli hale gelmektedir (Alpugan, 1998: 335).

Çevre muhasebesinin amaçlarını aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Haftacı ve Soylu, 2008: 115)

- Olumsuz etki yaratacak geleneksel muhasebe uygulamalarını ortadan kaldırmak için araştırmak.
- Çevresel maliyetleri ve gelirleri geleneksel muhasebe sistemi içinde, ayrı olarak tanımlamak.
- Paydaş grupları için, yeni performans ölçüm raporları, formları geliştirmek.
- Yönetim kararlarından daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal veya finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak, şeklinde ele alınmaktadır.
- Finansal yapısına ve yıllık hesaplarına çevre sorunlarının etkisini yansıtmak.
- Çevresel faaliyetleri denetim programlarına eklemek.
- Çevre muhasebesi sisteminin ve çevresel raporlamanın geliştirilmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalara ağırlık vermek.
- Çevresel raporların denetlenmesine ve incelenmesine katkı sağlamak.
- Denetimle ilgili hizmetlere katkı sağlamak.

Görüldüğü üzere çevre muhasebesinin amaçları makro ve mikro açıdan algılanmaktadır. Makro açıdan çevre muhasebesinin amacı, çevresel kaynakların parasal değerlerini belirlemek onları milli gelir hesaplarına göstermek ve böylelikle onları ekonomik verilerle çevresel verileri aynı çatı altında toplamaktır. Mikro açıdan ise, çevresel konulara işletme düzeyinde mali nitelik kazandırarak onları mali tablolarda göstermek ve böylece çevre muhasebe sistemi içine yerleşmesine yardımcı olmak ve yönetsel kararlarda katkıda bulunmaktır (Soylu ve İleri, 2009: 312).

Özetle çevre muhasebesinin genel amacı; "Paydaşların çevresel problemlerin çözümünde muhasebe mesleğinin üzerinde düşen sorumluluğu yerine getirmesi" şeklinde ifade edilebilir (Haftacı ve Soylu, 2008: 115). Çevresel sorunların çözülmesi tüm paydaşlara yarar sağlayacağı için iyi kurumsal yönetimin başarılmasında çevre

muhasebesinin katkısı yadsınamaz. Bu açıdan çevre muhasebesinin amaçlarına ulaşması, kurumsal yönetimin amaçlarına ulaşmasına yardımcı olacaktır.

1.5. KURUMSAL YÖNETİMİN GELİŞMESİNDE ÇEVRE MUHASEBESİNİN ROLÜ

Kurumsal yönetimin son zamanlarda üniversitelerde ders olarak verilmesi, ilgili kişilerin dışında kişilerinde ilgilenmesinin yanında toplumun her kesiminin ilgilendiren bir konu olarak karşımıza çıkmıştır. Ekonomilerde yaşanan finansal krizlerin yanında yüksek profilli başarısızlıklar kurumsal ekonominin etkisini ve boyutunu artırmıştır. Krizi artıran boyut ise yeterli ve açık bilgiye ulaşamamak olmuştur. (Şehirli, 1999: 3).

Güçlü bir finansal yapının olması için şirket faaliyetlerin süreklilik kazanması gerekir. Bu finansal yapının sağlanması için sadece yurt içi kaynak sağlama imkanı yeterli olmamakta bunun yanında yeni kaynakların hem yurt içinde hem de yurt dışında sağlanması gibi yeni imkanlar ortaya çıkmıştır. (Arı, 2007: 90).

İşletmeler faaliyetlerini gerçekleştirirken içinde bulunduğu çevreyi korumalı ve güveni sağlamalıdır. İşletme çevre ile ilgili gereken iyileştirmeleri yapmalı içinde bulunduğu alanı geliştirmelidir. İşletmenin sürekliliği açısından karşılıklı bir etkileşim söz konusudur. İşletmenin katlanacağı fedakarlıklar bir yük değil, işletmenin kendi geleceklerine bir yatırımdır. İşletme ve çevre muhasebesi arasında güçlü bir bağ vardır (Özdemir, 2001: 23).

Şirket yönetimindeki prensipler ve ilkeler yatırımcılar açısından uluslararası bir boyuttan dolayı önemsenir bir boyuta gelmiştir. Pazarlarda devamlılık sağlamak ve büyümek ve karlarını artırmak isteyen şirketler küresel boyuttaki değişime ayak uydurmak zorunda kalmışlardır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 36).

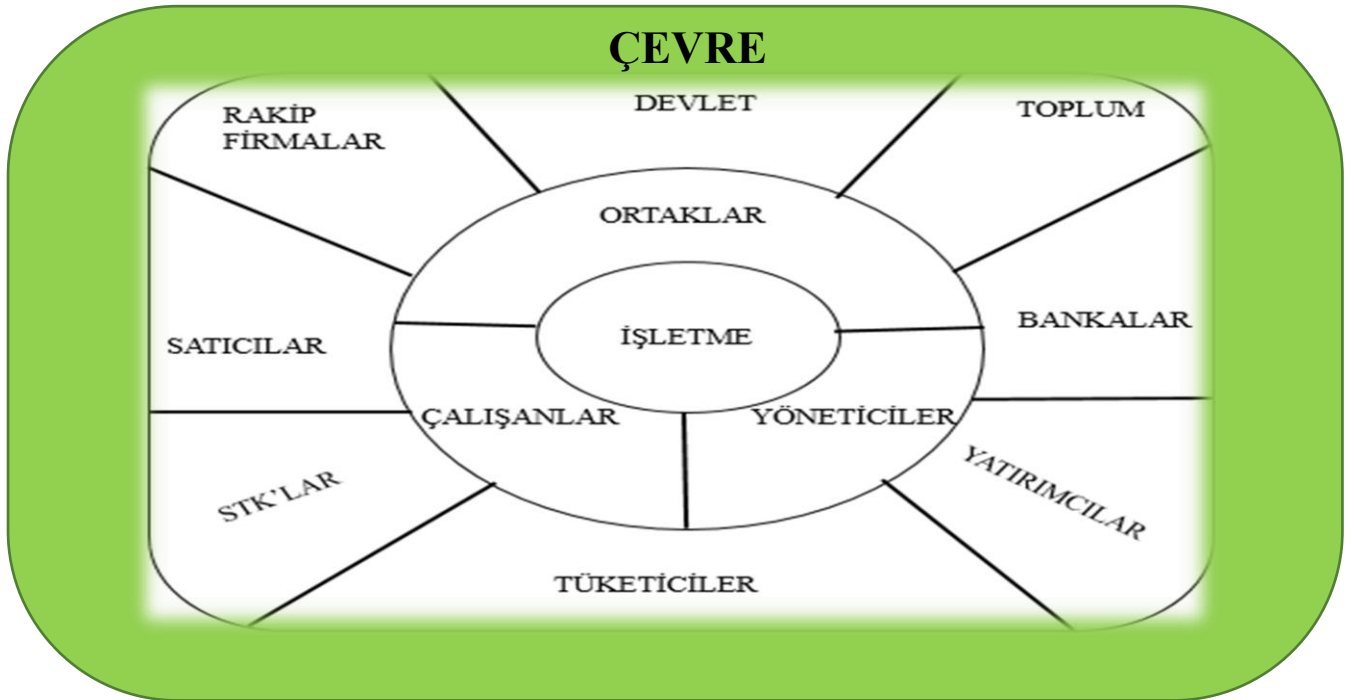
Özellikle 1990'lı yıllarda çevresel bilincin artmasına paralel olarak geleneksel ekonomik anlayışlar yerine çevresel faktörlerin ön plana çıkarıldığı stratejik ekonomik kalkınma modelleri önem kazanmıştır. Bu bağlamda çevre muhasebesine de önemli görev düşmektedir. Dolayısıyla çevre muhasebesinin gerek makro açıdan gerekse mikro açıdan ele alınması önem arz etmektedir. Çevre muhasebesi makro açıdan ele alındığı zaman ekonominin ulusal hesapları ile kullanılan çevresel kaynaklar arasındaki ilişkinin

irdelenmesi önem arz etmektedir. Özellikle son yıllarda çevre ile ekonomik kalkınma arasındaki ilişkinin ölçülmesinde çevresel kaynaklar daha fazla bir biçimde milli gelir hesaplamaları içerisine dahil edilmektedir. Dolayısıyla bu bağlamda çevre muhasebesi doğal kaynaklarla ilgili olarak üreteceği bilgiler ile sürdürülebilir kalkınmanın sağlanmasında önemli görev üstlenmektedir (Melek, 2001: 27).

Finansal krizlerin ve şirket skandallarının en önemli sebeplerinden birinin kamunun ve özel sektörün kurumsal yönetim politikalarının yetersiz olması görülmektedir. Bu krizlerin bir daha yaşanmaması adına güvenli finansal pazarların artması, piyasalardaki rekabetin kızışması, uluslararası sermaye hareketlerinin artması gibi durumlar kurumsal yönetim anlayışının uluslararası alanda uygulanmasını kabullenmesini zorunlu hale getirmiştir (Uyar, 2008: 1-3).

Yaşanan finansal skandallar neticesinde bilginin değer kazanması işletmelerde büyük değişikliklere sebep olmuştur. Etkili bir yönetim sağlanabilmesi için işletmelerin belirli ilke ve kurallara bağlı bir yönetim sergilemesi ve bu çerçevede şekillendirmesi gerekir. Bu anlayış kurumsal yönetim anlayışının ortaya çıkmasında ve hız kazanmasında önemli rol oynamıştır. (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 158).

Kurumsal yönetim paydaşlarının çıkarlarının uyumlaştırılması ve tüm paydaşların haklarını koruyan bir yönetim yapısının oluşturulmasıdır.



Şekil 1 : Kurumsal yönetim yapısı

Kaynak : (Coşkun Can, 2010: 3) Esinlenerek hazırlanılmıştır.

Bu kapsamda paydaşlardan bir tanesi de Çevre'dir. Çevrenin farklı bir özelliği de tüm paydaşların içinde yaşadığı ortamdır. O zaman çevre ile ilgili düzenlemeler, çevreye verilen zararlar, çevre maliyetleri tüm paydaşların çıkarlarını ilgilendirmektedir. Kurumsal yönetim tüm paydaşların çıkarlarının haklarının korunmasını sağlayacak bir yapının oluşturulması olduğuna göre, çevre ile ilgili iyileştirmeler çevre ile ilgili düzenlemeler kurumsal yönetim kapsamına girmektedir (Şekil: 1).

Hem çevre paydaşlardan bir tanesi olması ve hem de tüm paydaşların var oldukları ortak ortam olması nedeniyle çevre muhasebesi ile çevre ile ilgili bilgilendirmelerin ve bilinçlendirmelerin sağlanması iyi kurumsal yönetimin başarılmasına çok önemli katkılar sağlayacaktır.

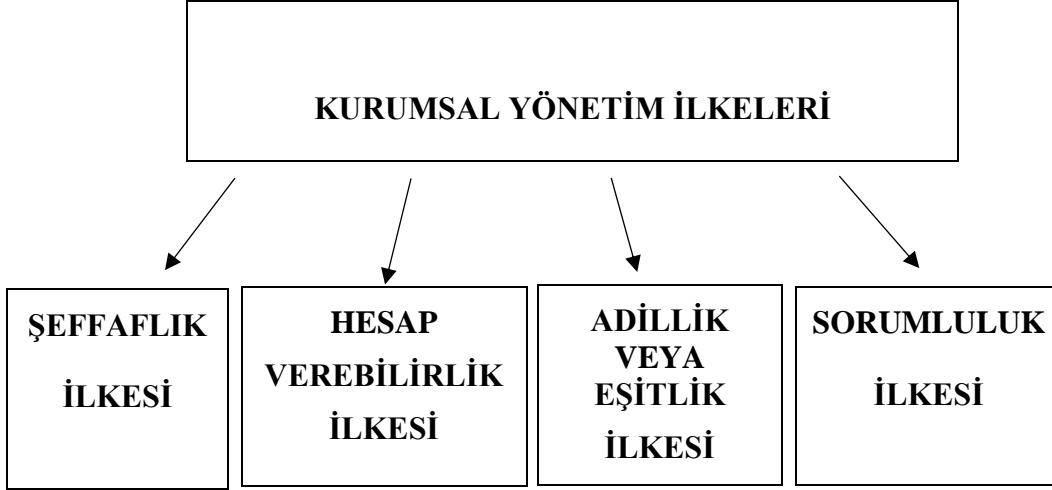
Kurumsal yönetim, şirketlerin ekonomik hayatta var olmasının ve işletmelerin sürekliliği açısından bir yol gösterici nitelikte olmalarına yönelik, birtakım prensipler ve kurallar çerçevesinde yer alan bir anlayıştır. İşletmelerde ana amaç kar etmek ile sınırlı olmadığı bunun yanında topluma ve çevreye karşı faaliyetlerinde olumsuz olabilecek durumları en aza indirmek olmalıdır. Daha iyi bir toplum ve daha iyi bir çevre için işletmelerin iyi bir kurumsal yönetim modelini benimsemesi ile işletme ile ilgili tüm iç ve dış paydaşların menfaatlerine zarar verilmeden tüm çıkar grupların beklentilerini dengede tutma çabası içinde olmalıdır.

1.6. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN TEMEL İLKELERİ

Kurumsal yönetim ilkeleri, işletmelerin yönetiminin, işletmelerinin faaliyetlerine ilişkin kararları verirken nelere dikkat etmeleri, bunları nasıl ve hangi mekanizmalar içerisinde ele almaları, kararları nasıl, ne zaman ve kimlere açıklamaları ile ilgili kurallar toplamıdır (Koçel, 2003: 468).

1.6.1. KURUMSAL YÖNETİM ANLAYIŞININ TEMEL İLKELERİ

Kurumsal yönetim ilkeleri; ülkelerde kurumsal yönetim ile ilgili yasal, kurumsal ve düzenleyici çerçeveyi değerlendirmek ve geliştirmek için OECD'ye üye olan ve olmayan devletlere yardımcı olmayı hedeflemektedir (TÜSİAD 2000: 15).



Şekil: 2 Kurumsal yönetim ilkeleri

Kaynak : (<http://www.saglikaktuel.com>(15.03.2018)). Esinlenerek hazırlanılmıştır.

1.6.1.1. Şeffaflık

Kurumsal yönetimin şeffaflık ilkesi; şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, yasal çerçeve içerisinde zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, analiz edilebilir, ihtiyaçları giderebilir ve az bir bedelle kolay ulaşma imkanı olacak bir şekilde kamuya ilan edilmesi hareketidir (SPK, 2005: 3).

Kurumsal yönetim için vazgeçilmez kavramlardan biri olan şeffaflık, işletmeler hakkındaki bilginin doğru, açık, yeterli, ihtiyacı karşılayacak ve karşılaştırılabilir olarak topluma ilan edilmesi piyasa ekonomisinin devamlılığı açısından çok önemlidir. Şeffaflık ilkesi gereği şirketler açısından açıklanması zorunlu olan bilgilerin alınacak kararlarda dayanak noktası olarak görülmektedir (Abdioğlu, 2007: 21).

Kurumsal yönetimin temel taşlarından biri olan şeffaflık, bilginin doğru, açık, yeterli ve kıyaslanabilir olarak kamuoyuna açıklanması, piyasa ekonomisinin bir bütün olarak varlığını sürdürmesi açısından önemlidir.

1.6.1.2. Hesap Verebilirlik

Kurumsal yönetim ilkelerinden hesap verebilirlik ilkesi; şirketin yönetim kurulu üyeleri tarafından ortaklığın pay sahiplerine karşı, yapılan faaliyet ve uygulamalarla ilgili hesap verme mecburiyetini anlatmaktadır (SPK, 2005: 3).

Hesap verebilirlik ilkesi, şirket yönetim kurulunun yetki ve sorumluluklarının ilgililere duyurulması, pay sahipleri ve şirket yönetici kadrosunun taleplerinin kayıt altına alındığının güvencesinin verilmesi ve ortaklık açısından hüküm ifade eden kararların alındığının yönetim kurulları tarafından izlenmesini ve kontrollere açık olmasını ifade etmektedir (Abdioğlu, 2007: 22).

1.6.1.3. Adillik veya Eşitlik

Kurumsal yönetimin adillik veya eşitlik ilkesi; şirket yönetiminin yapmış olduğu bütün icraat ve politikalarında, hissedarlar ve çıkar gruplarına eşit davranılmasını ve muhtemel menfaat anlaşmazlıklarının önlenmesini anlatmaktadır (SPK, 2005: 3).

Adillik veya eşitlik ilkesi, şirketlerin hissedarlarının hak ve hukukları ile hissedarların eşit muamele ve uygulamaya tabi tutulması konularına değinmektedir. Bunun yanında pay alma, azınlık hak ve hukuklarında, pay sahiplerine ilişkin kayıtlarında defterlerin işlenmesi, hisselerin satışı ile gibi kriter uygulamalarda eşit muamele uygulanmasını içerir (Abdioğlu, 2007: 23).

Adillik veya eşitlik ilkesi, paydaşların eşit hususta işleme tabi tutulmasını haklarının bilinmesine ve ayrıntılı olarak açıklanmasını içermektedir. Sosyal sorumluluk gereği muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesinde ve sunulmasında, belli kişi ve grupların değil, toplumun tüm kesiminin çıkarlarının gözetilmesinin ve gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini kapsamaktadır. (Atabey, Parlakkaya ve Alagöz, 2003: 27).

1.6.1.4. Sorumluluk

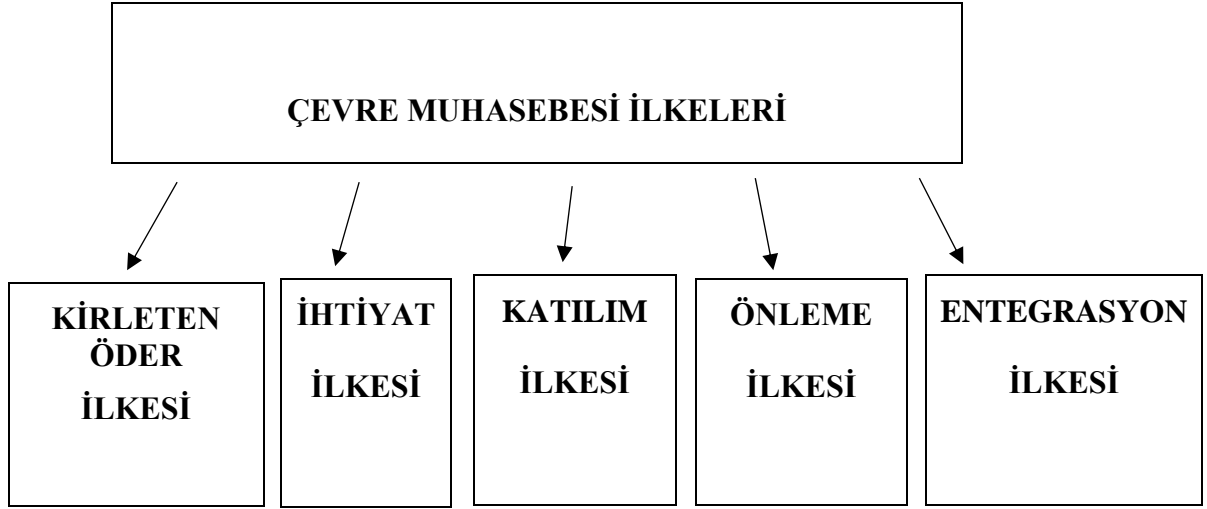
Sorumluluk ilkesi; şirket yönetim kurulunun anonim ortaklık adına aldığı kararlar ve neticeleri ile yaptığı tüm faaliyet ve performansların kanunlara, ilke ve kurallara, şirket ana sözleşmesine ve şirketin kendine özgü kurallarına uygunluğunu ve bunun kontrol edilebilmesini anlatmaktadır (SPK, 2005: 3).

Sorumluluk ilkesi, şirket yönetim kurulunun, yönetim kadrosunun ve hukuki kişiliğinin şirket politika ve stratejileri çerçevesinde faaliyet ve icraatlarının mer'î kanunlara, düzenlemelere, içtimai ve ahlaki kurallara mutabakatının sağlanması demektir (Aktan, 2006: 12).

Yönetim kurulunun temel görevi, serbest piyasa kuralları çerçevesinde şirkete doğru ve ulaşılabilir hedefler belirlemek ve bunları uygulamak için faaliyette bulunmaktır. Sorumluluk ilkesi, şirketin uluslararası etik ilkelere, mer'î kanunlara ve içtimai kuralları aksettiren düzenlemelere mutabakatının garanti altına alınmasını sağlamaktadır (Demirbaş ve Uyar, 2006: 240).

1.6.2. ÇEVRE MUHASEBESİ ANLAYIŞININ TEMEL İLKELERİ

Çevrenin sürdürülebilirliği ve kalkınmanın devam edebilmesi adına ortaya konulan çevre ilkeleri hem işletmeler adına hem de kaynakların uzun vadede kullanılmasına adına yardımcı olmaktadır. Bu bağlamda herkesin çevre haklarının yükümlülüğün farkında olması gerekir.



Şekil : 3 Çevre muhasebesi ilkeleri

Kaynak : ([http: https://www.saglikaktuel.com](https://www.saglikaktuel.com)(15.03.2018)).

Esinlenerek hazırlanmıştır

1.6.2.1. Kirleten Öder İlkesi

Bu ilke genel olarak çevresel zararlara neden olan kişilere sebep oldukları zararlarla mücadelenin bedelinin ödettirilmesini amaçlamaktadır. Kirleten öder ilkesi bu bağlamda, çevresel kirlenmeden kimin sorumlu tutulacağını ve bu sorumluluğun nasıl gerçekleştirileceğini açıklamaya çalışmaktadır. Bu ilke, ilk defa 1972 yılında OECD (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü) tarafından kabul edilmiş ve çevre kirliliğinin önlenmesinin yollarından biri olarak ileri sürülmüş ve bu kuruluş tarafından kapsamı ve etkinliği giderek genişletilmiştir (Turgut, 2009: 223).

Özellikle kurumsal yönetimin ilkelerinden sorumluluk hesap verebilirlik ve adillik ilkesinin amaçları ile örtüşen bir ilkedir. Kurumsal yönetim paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılmasını sağlayan bir yapıyı önerdiğine göre işletme faaliyetlerini sürdürürken çevreyi kirleterek; çevre ve toplum başta olmak üzere diğer paydaşların uğramış olduğu zararları tazmin etmesi gereklidir. Bu durum Kurumsal yönetim ilkeleri ile de tamamen örtüşmektedir.

Özetle kirleten öder ilkesinin gereği ortaya çıkan çevresel sorunların veya zararların bu zararları ortaya çıkaran kişilerden zararın giderilmesini gerektiğini içeren bir kavramdır.

1.6.2.2. İhtiyat İlkesi

Bir faaliyetin çevre açısından olumsuz durumlar yaratacağı kanısında ciddi şüphelerin olması halinde bilimsel bir kanıtın ortaya çıkışı beklenmeden önleyici tedbirlerin alınmasını öngörmektedir (Budak, 2000: 34).

Bu durum kurumsal yönetimin adil olma ve sorumluluk ilkeleriyle örtüşmektedir. İhtiyat ilkesi Kurumsal Sosyal Sorumluluğun "etik sorumluluk" ve "hayırseverlik odaklı sorumluluk" kavramlarının uygulamasının bir gereği olarak düşünülebilir.

1.6.2.3. Katılım İlkesi

Bireylerin çevresel yönetim sürecinde rol oynamaları, etkide bulunmaları ve böylelikle kendi yaşamlarını şekillendirecek bu süreci yönlendirmeleri olarak da tanımlanabilir. Yönetim sürecine katılma, "karar alma" ve "uygulama" aşamalarında gerçekleşir. (Turgut, 2009: 8).

Bu durumun aynı zamanda kurumsal yönetim ilkelerinden şeffaflık ilkesi ile tamamen örtüştüğü söylenebilir.

Çevre tüm paydaşların (toplumun) içinde yaşadığı bir ortamdır. Bu ortamın bozulması kirlenmesi tüm paydaşlara zarar verir. Kurumsal yönetim açısından tüm paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılması gereklidir. Bu kapsamda çevre kirliliğinin önlenmesi için önleme tedbirlerinin alınması tüm paydaşların çıkarlarının korunmasına hizmet edeceği için, iyi kurumsal yönetimin başarılmasına çok olumlu katkılar sağlayacaktır.

1.6.2.4. Önleme İlkesi

Korumak tedavi etmekten iyidir şeklinde özetlenebilecek düşünceye dayanan bu ilke, çevre üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabilecek faaliyetlerin olabilecek en erken aşamada engellenmesini amaçlamaktadır. (Turgut, 2009: 28).

1.6.2.5. Entegrasyon İlkesi

Entegrasyon ilkesi de çevre kirliliği ve çevreye karşı sorumlulukların yerine getirilmesi açısından politika ve diğer düzenlemelerin belirlenmesi ile tüm paydaşların (toplumun) çıkarlarına hizmet etmektedir. Bu durum yine iyi kurumsal yönetimin başarılmasına yardımcı olacaktır.

1.7. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ İLKELERİNİN UYGULANMASININ SAĞLAYACAĞI FAYDALAR

Kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi ilkelerinin uygulamasının sağlayacağı faydalar, ilgili taraflar açısından aşağıda açıklanmıştır (Abdioğlu, 2007: 24)

1.7.1. Yatırımcılar Açısından

Kurumsal yönetim uygulamalarına bakıldığında en önemli unsurun sosyal sorumluluk kavramıyla birleşmiş olan şeffaflık uygulamasıdır. Bu bağlamda şeffaf uygulama sonucu oluşacak şeffaf raporlama finansal bilgilerin kamuya internet ortamında güvenilir ve güncel olarak sunulması sağlanacaktır. Yatırımlarını güvence altına almak isteyen yatırımcılar bu uygulamalara uyum sağlamaya zorlayacaktır. Çıkarılan düzenlemelere uyum sağlanması bir gereklilik olarak ortaya çıkmaktadır. Mevcut düzenlemelerin yanında kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması oluşacak yapıya yardımcı olarak güven ortamı sağlanacaktır. (Abdioğlu, 2007: 24)

Son yıllarda çevresel sorunların neden oldukları zararları en aza indirmek veya ortadan kaldırmak amacıyla bir takım önlemlere başvurulmuştur. Bu doğrultuda diğer bilim dallarında olduğu gibi muhasebe bilimi de çevresel sorunların nasıl

azaltılabileceğine dair pek çok çalışma içine girmiştir. Bu bağlamda muhasebe biliminin temel hedefleri arasında işletmelerin sosyal sorumlulukları gereği çevreye verdikleri zararları topluma bildirmelerine yardımcı olmak gösterilebilir. Bu bağlamda üretim faaliyetlerinde kullanılan doğal kaynakların ve üretim süreci sonunda atık olarak çıkan değerlerin fiziksel olarak akışlarının sayısal olarak gösterilmesi amaçlanmaktadır (Melek, 2001: 26). Bu bağlamda sayısal verilerin finansal tablolara yansıtılmasıyla yatırımcılar işletme hakkında sağlıklı bilgilere ulaşma imkanına sahip olacaktır.

1.7.2. Menfaat Sahipleri Açısından

Bilginin hızla ve kolaylıkla elde edilebilmesi, ekonomik hayatta yaşanan değişimler bilgilerin hızla bir değişim içerdiğini göstermektedir. Değişen bu durumlar karşısında menfaat sahipleri kendi durumlarını güvence altına almak ve fayda sağlamak isteyecektir. İşletme çalışanları, finans kuruluşları ve diğer tedarikçiler ve devlet olarak sayabileceğimiz menfaat sahipleri işletme tarafından uygulanan kurumsal yönetim ilkelerinden kendi durumlarına göre faydalar bulacaklardır (Abdioğlu,2007: 25).

Çevre muhasebesi açısından paydaşların çevre konusunda bilinçlendirilmesi çevreye zarar verilmesi durumunda bunun bir şekilde kirletene ödetirilmesi vb. politikaların oluşturulması ve geliştirilmesi gerekmektedir. (Melek, 2001: 30). Bu noktada çevre muhasebesinin sağlayacağı bilgilerle menfaat sahipleri kendi durumlarına göre fayda bulacaklardır.

1.7.3. İşletmeler Açısından

İşletmeler açısından değerlendirildiğinde, düşük maliyet sağlama, kaynaklarını daha verimli sağlama, değişime daha hızlı ve kolay uyum sağlama, krizlerin daha kolay atlatılması gibi işletmeler için hayati önem taşıyan bu durumlar başarılı ve iyi bir kurumsal yönetim tarafından sağlanmaktadır. Başarılı bir kurumsal yönetim sadece bu uygulamaları koruyan bir yönetim olarak karşımıza çıkmamaktadır bunun yanında işletmelere yatırım konusunda güvence sağlamayı da sağlamaktadır (Abdioğlu, 2007: 26)

İşletmeler açısından çevre muhasebesinin önemi ise; sosyal sorumluluk kavramı çerçevesinde işletmelerin çevreye yönelik faaliyetlerinin etkin bir şekilde yürütülebilmesinde, çevreci imajlarının geliştirilebilmesinde, küresel rekabet ortamında rekabet güçlerinin artırılabilmesinde, çevresel performanslarının değerlendirilebilmesinde ve yönetimden kaynaklanan risklerin asgari seviyeye indirilmesinde kullanılan önemli bir yönetim aracı almasıdır. Bunlara ilaveten çevre muhasebesi işletmeler açısından çevresel maliyetlerin minimum düzeye indirilmesi, çevreye duyarlı teknolojilerin kullanılması, çevresel kalitenin geliştirilmesi ve devam ettirilebilmesi, çıkar gruplarının dikkatinin çevresel maliyetler üzerine çekilmesinde önemli rol oynamaktadır (Korukoğlu, 2014: 481).

Kurumsal yönetim anlayışıyla hem toplum olarak hem de işletme olarak uzun vadede sürdürebilir bir yönetim ve yaşamın kurumsal yönetim ilkelerine ve çevre muhasebesi ilkelerini kapsayan bir yönetim modelini gerektirmektedir. Ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlarını öngören ve kapsayan bir anlayışı ifade eden bu anlayış aslında işletmeye küresel anlamda ve gelecek adına bir değer yaratmaktadır. İyi kurumsal yönetimin başarılabilmesi için çevre muhasebesinin benimsenmesi uygulanabilmesi şarttır. Bunun için gerekli olan yapıların oluşturulması personele gerekli eğitimlerin verilmesi alt yapıların oluşturulması gereklidir. İşletme yönetiminin işletmeye bağlı tüm fabrikalara hava temizleme filtresinin kurulma kararını alması uygulamaya koyması, gerekli yatırım ve maliyet analizlerinin yapılması çevreye verilen zararın ne oranda önlendiği ya da ortadan kaldırıldığının ortaya konması bütün bunların çevre raporu ile kamuoyuna açıklanması çevre muhasebesi gereğidir.

1.8. TÜRKİYE'DE KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİ UYGULAMALARI

Hızla değişen ve gelişen dünyamızda bu değişim ve gelişime ayak uyduran gelişmiş devletlerle bizim sermaye piyasalarımız kıyaslandığında, Türkiye'deki kurumsal yönetim çerçevesinde yapılan çalışmaların daha işin başlangıç basamağında olduğu söylenebilir. Bu konuda ülkemizdeki ilk çalışmayı Aralık 2002 tarihinde Türkiye sanayicileri ve iş adamları derneği (TÜSİAD) Kurumsal yönetim en iyi uygulama kodu:

Yönetim kurullarının yapısı ve işleyişi adıyla yapmıştır. Gönüllülük ve tavsiye niteliğindeki bu çalışma on beş ana maddeden oluşup yönetim kurullarının yetkileri, sorumlulukları, etkinliği gibi yapısına yönelik ayrıntılı konuları içermektedir (Kayacan, 2006: 89).

On beş maddelik bu çalışma, bir şirket için “kurumsal anayasa” anlayışı çerçevesinde, kurumsal yönetimin bir şirkette oluşması, uygulanabilirliği ve iyi bir şekilde işletilebilmesi için gerekli olan ana ilkeler ışığında, kurumsal yönetim sisteminin gerek yerleşmesi gerekse iyi uygulanması için en büyük sorumluluğa sahip olan yönetim kurullarının yapısı, oluşumu, bağımsızlığı, gündemleri, sorumlulukları gibi konular üzerine yoğunlaşmaktadır (TÜSİAD, 2002: 5-30).

Kurumsal yönetim düzenleme ve uygulamalarının Türkiye’de geri kalmasının sebebi KOBİ (küçük ve orta ölçekli işletmeler) niteliğindeki şirketlerin, şahıs işletmelerinin, kamu ve aile şirketlerinin sayılarının diğer çok ortaklı şirketlere nazaran daha fazla olmasıdır. Kurumsal yönetim müessesinin ve mekanizmalarının esasını oluşturan finansal ve mali bilgi beyanları Ticaret, Bankalar ve Sermaye Piyasası Kanunlarımızda belirtilen yargılar doğrultusunda incelendiğinde, pay sahiplerinin bilgi gereksinimlerini belirtmektedir. Bu yargılar, pay sahipleri dışındaki menfaat gruplarının ihtiyaç duydukları bilgileri elde etmeye yönelik değildir. Dünyada meydana gelen finansal krizler ve şirket skandallarından sonra uluslararası arenada ortaklıklar için kurumsal yönetim mekanizmaları ve düzenekleri geliştirme çalışmaları ile birlikte ciddi düzenlemeler yapılmıştır. Bu konuda da bizim ülkemizde Sermaye Piyasası Kurulu halka açık şirketler için tavsiye niteliğinde 2003 yılında kurumsal yönetim ilkelerini yayınlamıştır (Aysan, 2007: 153).

Pay sahipleri, hissedarlar ortaklıkların hukuki ve mali anlamda aktif varlıkların sahibidir. Bundan dolayı sahibi oldukları mal varlıklarını kullanım ve yönetim haklarını da hukuki olarak ellerinde bulundurmaktadırlar (SPK, 2005: 7).

Kamuyu aydınlatma ve şeffaflık, hissedarlar ve çıkar gruplarına, ortaklığın hak ve faydasını göz önünde bulunduracak bir şekilde, zamanında, güncel, doğru, tam, anlaşılabilir ve yorumlanabilir, değerlendirilebilir, daha az bir bedelle kolay ulaşılabilir bilgilerin arz edilmesini hedefler (SPK, 2005: 20).

Menfaat sahipleri, ortaklığın hedeflerine ulaşması yolunda faaliyetlerine karşı ilgisi ve müdahillliği olan herhangi bir şahıs, kurum veya çıkar grubu olarak değerlendirilmektedir (SPK, 2005: 32).

Yönetim kurulu, genel kurulda ortaklık hissedarlarının vermiş olduğu ortaklığı temsil ve ilzam yetkisi çerçevesinde, kanunlar, yönetmelikler, ortaklık ana sözleşmesi, ortaklık içi yönergeler ve politikalar çerçevesinde yetki ve sorumluluklarını kullanır ve ortaklığı temsil eder (SPK, 2005: 37).

Türkiye'ye kurumsal yönetim anlamında, atılan en önemli adımlardan birisi, İMKB bünyesinde 31.08.2007'de Kurumsal Yönetim Endeksi (XKURY) oluşturulmasıdır. Bu endeksin kuruluş amacı, kurumsal yönetim prensiplerini benimseyip, doğru uygulayan işletmelerin yatırımcılarca tanınması, bilinmesi ve kamuoyuna duyurulması amaçlıdır.

Kurumsal yönetim endeksi (XKURY), kurumsal yönetim ilkelerini taşıyan ve gerçekleştiren işletmelerin yer aldığı bir endekstir. Bu endekste, kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığı hakkında 1 ile 10 puan üzerinden bir kredi derecelendirmesi yapılacaktır. Kurumsal yönetim ilkelerine uyum notu 1'e yakınsa bu işletmenin kurumsal yönetim ilkelerini gerçekleştirmede zayıf olduğunu; 10'a yakın olması ise işletmenin kurumsal yönetim ilkelerinin şartlarını daha güçlü sağladığını göstermektedir. Borsa İstanbul'un (eski adıyla İMKB'nin) Borsa Yönetim Kurulu'nun 23.02.2005 tarihli toplantısında, genel anlamda bu endekste yer alacak işletmelerin (Gözaltın Pazarında İşlem Görenler Haricinde) Kurumsal yönetim ilkelerine uyum notunun en az 7 olduğu durumda endeks kapsamına alınmasına karar verilmiştir. Kurumsal yönetim ilkeleri uyum notu en az 7 olan işletmelerin fiyat ve getirileri arasındaki performansları ölçülmektedir (Oral vd. 2017: 129).

Küreselleşmenin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan rekabet, daha fazla yatırımcıyı finansal sisteme çekmek isteyen ekonomiler için kurumsal yönetim endeksine giriş şartlarını belirleyen kurumsal yönetim derecelendirmesini yeni bir araç haline getirmiştir (Toraman ve Abdioğlu, 2008: 108). Kurumsal yönetim ilkelerine uyum sağlama amacıyla yapılan derecelendirme faaliyetleri kapsamında sermaye piyasası kurulunun 8. Seri ve 40 sayılı yayınladığı tebliğde, kurumsal yönetim ilkelerine tabi olacak ortaklıkları ve sermaye piyasası kurumlarının kredi derecelendirmesini yapacak

kuruluşların bağımsız, tarafsız ve adil olarak değerlendirilmesini ve bu doğrultuda sınıflandırılmasını istenmiştir. Bu ilkelere tabi olan işletmeler, işletmenin gerek işletme içi gerekse işletme dışı 3.kişilerin işletmeye olan güven ve itibarı arttırmak için önemli bir araçtır (Oral vd. 2017: 130).

Literatürdeki kaynaklarda bakıldığında çevre muhasebesi genellikle makro anlamda uygulama alanı bulmuştur. Çevre muhasebesi milli düzeydeki uygulamaları yer alırken işletme düzeyinde bir çalışma pek yer almamıştır. Türkiye’de, Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartları süreci içerisinde ISO 9000 Kalite ile ISO 14000 Çevre Yönetim ve Denetim Standartlarının Türk Standartları Enstitüsünce Uygulamaya konulması bu süreç içerisinde gerçekleştirilen önemli bir aşamadır. (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 169)

Türkiye’de çevre muhasebesine yönelik çalışmalar ağır bir biçimde ilerlemekle beraber Türkiye’nin Avrupa Birliği ve Uluslararası Muhasebe Standartlarına entegrasyonu sürecinde bir hayli yol katetmesi önemli bir gerçektir. Bu bağlamda işletmelerce oluşturulacak çevre politikaları, çevresel düzenlemeler ve yasalar, çevresel olayların tespit edilmesi, yatırımların çevresel boyutlarının açıklanması, finansal bilgilerin yeterli düzeyde olması, maliyet kâr analizlerinde çevresel faktörlerin dikkate alınması önem arz etmektedir (Melek, 2001: 33).

Çevre muhasebesi uygulamalarının etkin bir biçimde yürütülebilmesi için dışsallıkların içselleştirilmesi önem arz etmektedir. İşletmeler gerek negatif dışsallıkların ölçülmesi ve değerlendirilmesinde karşılaşılan güçlükler gerekse oluşacak ek maliyetlerden kaçmak için negatif dışsallıkları içselleştirmemektedirler. Çevre muhasebesi uygulamalarında karşılaşılan önemli zorluklardan biri işletmelerin gerçekleştirdikleri bütün faaliyetlerin çevreyi etkilemesidir. Bunun temel sebebi ise gerçekleştirilen faaliyetlerin çevresel etki maliyetlerinin tespit edilmesi ve hesaplanmasında karşılaşılan güçlüklerdir. Aynı zamanda çevresel faaliyetlerin oluşturduğu etkiler zaman ve mekan açısından da farklılık göstermektedir. Örneğin çevre kirliliği ile ilgili olarak oluşturulan sınır değerler her zaman her yerde aynı olmayabilir. Son olarak şunu söyleyebiliriz ki yasal bir zorunluluk olmadığı için ve çevre muhasebesi uygulamalarının işletmeler için ek bir maliyet getirdiğinden dolayı işletmeler çevre muhasebesi uygulamalarından kaçınmaktadırlar (Haftacı ve Soylu, 2007: 117).

Türkiye’de çevre bilincinin özellikle 1980 sonrası, hem çevre konusuyla ilgili yasal düzenlemelerin, hem de çevre için çalışan sivil toplum örgütlerinin artması dolayısıyla geliştiği görülmektedir. Çevre Kanunu, “kirleten öder” prensibini vurgulamakta ve çevre sorunlarının önlenmesine ve çözülmesine yönelik etkinlikleri tanımlamaktadır. Bunlar arasında, kirliliğe yol açan bazı etkinliklerin yasaklanması; belirli etkinlikler için Çevresel Etki Değerlendirmesi ÇED istenmesi; duyarlı bölgelerin “özel çevre koruma alanları” olarak belirlenmesi; tehlikeli kimyasal maddelerin ve atıkların gelişigüzel boşaltımı önlemek üzere yaptırımlar getirilmesi; kirliliğin azaltılmasına yönelik teşvikler geliştirilmesi; bir çevre fonunun oluşturulması ve Çevre Şurası, Yüksek Çevre Kurulu ve Mahalli Çevre Kurulları gibi karar organlarına katılımın sağlanması yer almaktadır. Çevre Kanununun 17. Maddesi, “Çevre kirliliğinin önlenmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için Çevre Kirliliğini Önleme Fonu kurulmuştur.” şeklindedir. Fonun gelir kaynakları ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılacak araştırmalar, eğitim faaliyetleri, personel yetiştirilmesi, teknoloji ve proje satın alınması gibi konularda fondan kredi temin edilebilir. Çevre Bakanlığı ise 1991 yılında 443 sayılı Kararnameyle kurulmuştur. Bu Kararnameye göre Bakanlık, çevreyi korumak ve geliştirmek üzere uygun arazi kullanımının sağlanması; doğal kaynakların, bitki ve hayvan türlerinin korunması ve kirliliğin önlenmesi gibi çeşitli etkinlikler gerçekleştirme yetkisine sahiptir (Başkale, 2009: 28).

ÇED, yapılması düşünülen projelerin uygulama aşamasından itibaren çevreye olabilecek olumlu ve olumsuz etkilerinin belirlenmesi ya da çevreye zarar vermeyecek şekilde an aza indirilmesi için önlemlerin alınması, seçilen yer ile teknolojik alternatiflerin belirlenerek verilecek kararda çevre ve doğa koruma amaçlarına göre izlenilmesi ve kontrolün yapılma sürecidir. Bu süreç gerçekleşmesi planlanan projenin, işletmenin çevresel etki değerlendirilmesinin yapılması için kuruluş öncesi ve sonrası kapsayan bir süreçtir.

İşletmeler ÇED dosyasında bulunan genel formata göre işletme kuruluş formatını bakanlığa sunar. Bakanlık tarafından başvuru dosyasındaki bilgiler dikkate alınarak, ilgili kamu kurum ve kuruluş temsilcileri, Bakanlık yetkilileri, proje sahibi ve ÇED firmalarından oluşan bir komisyon kurulur. Proje ile ilgili olarak başvurunun yapıldığını, ÇED sürecinin başladığını, ÇED başvuru dosyasının halkın görüşüne açıldığını ve ÇED

süreci tamamlanana kadar projeye ilişkin görüş ve önerilerin valiliğe veya bakanlığa verilebileceği bakanlık ve valilik tarafından anons, askıda ilan, internet vb. şekilde halka duyurulur. Bakanlık, halkın katılımı toplantısı ve kapsam belirleme için görüş verme tarihini belirten bir yazıyı genel format doğrultusunda hazırlanmış ÇED başvuru dosyasını, komisyon üyelerine gönderir. Halkı yatırım hakkında bilgilendirmek, projeye ilişkin görüş ve önerilerini almak üzere; ÇED firmaları ve proje sahibinin katılımı ile bakanlıkça belirlenen tarihte, projeden en çok etkilenmesi beklenen ilgili halkın kolaylıkla ulaşabileceği valilikçe belirlenen merkezi bir yer ve saatte halkın katılımı toplantısı düzenlenir. ÇED firmaları toplantı tarihini, saatini, yerini ve konusunu belirten bir ilan; projenin gerçekleştirileceği yörede yayınlanan yerel süreli yayın ile birlikte yaygın süreli yayın olarak tanımlanan bir gazetede toplantı tarihinden en az on (10) takvim günü önce yayınlanır. Toplantıda; halkın, proje hakkında bilgilendirilmesi, görüş, soru ve önerilerinin alınması sağlanır. Başkan, katılımcılardan görüşlerini yazılı olarak vermelerini isteyebilir. Toplantı tutanağı, bir sureti valilikte kalmak üzere bakanlığa gönderilir. Komisyon üyesi kurum/kuruluşların görüş ve önerileri ile halktan gelen görüş ve öneriler doğrultusunda bakanlıkça ÇED raporu özel formatı hazırlanır ve ÇED firmalarına tebliğ edilir. ÇED firmaları tarafından hazırlanan ÇED raporu bakanlığa sunulur. ÇED raporunun özel formatına uygunluğu ve belirlenen çalışma grubunda yer alması gereken meslek uzmanlarınca hazırlanıp hazırlanmadığı hakkındaki inceleme bakanlık tarafından beş (5) iş günü içinde sonuçlandırılır. komisyon üyeleri, temsil ettikleri merkezi ve yerel kurum/kuruluşları ilgilendiren konulardaki yetki, görev ve sorumlulukları çerçevesinde görüş bildirirler. ÇED raporunda önemli eksiklik ve yanlışların görülmesi durumunda komisyon, bunların giderilmesini ÇED firmaları veya ilgili kurumlardan ister. Süreç durdurulur. Komisyon tarafından incelenerek son şekli verilen ÇED raporu, halkın görüş ve önerilerini almak üzere, bakanlık veya valilik tarafından askıda ilan ve internet aracılığı ile on (10) iş günü görüşe açılır. Bakanlık halk ve diğer kurum ve kuruluşlardan gelen görüşler doğrultusunda, rapor içeriğinde gerekli eksikliklerin tamamlanmasını, ek çalışmalar yapılmasını ya da komisyonun yeniden toplanmasını talep eder. Bakanlık halktan gelen görüşler doğrultusunda, rapor içeriğinde gerekli eksikliklerin tamamlanmasını, ek çalışmalar yapılmasını ya da komisyonun yeniden toplanmasını isteyebilir. Nihai ÇED raporu ve eklerinin proje sahibi taahhüdü altında olduğunu belirten taahhüt yazısı ve noter onaylı imza sirküleri beş (5) iş günü

içerisinde bakanlığa sunulur. Kamu kurum/kuruluşlarından imza sirküleri istenmez. Bakanlık, komisyon çalışmalarını ve halk ve diğer kurum ve kuruluşların görüşlerini dikkate alarak proje için "ÇED Olumlu" ya da "ÇED Olumsuz" kararını on (10) iş günü içinde verir ve bu kararı komisyon üyelerine bildirir. Proje için verilen "ÇED Olumlu" ya da "ÇED Olumsuz" kararı bakanlık ve valilik tarafından askıda ilan ve internet aracılığı ile halka duyurulur. Proje sahibi "ÇED Olumlu" veya "ÇED Gerekli Değildir" kararını aldıktan sonra projede yapılacak bu yönetmeliğe tabi değişiklikleri bakanlığa veya valiliğe bildirmekle yükümlüdür. Bakanlık, "ÇED Olumlu" kararı veya "ÇED Gerekli Değildir" kararı verilen projelerle ilgili olarak, Nihai ÇED raporu veya "ÇED Gerekli Değildir" kararına esas proje tanıtım dosyasında taahhüt edilen hususların yerine getirilip getirilmediğini izler ve kontrol eder (<http://ced.csb.gov.tr>(18 Aralık 2017)).

Bakanlığın görevleri arasında ayrıca, yasa tasarıları hazırlanması; tüzük ve yönetmelik çıkartılması; çeşitli kurumlar oluşturulması (örneğin, atık yönetimi için köy çevre dernekleri ve komisyonları oluşturulması gibi); çevreye ilişkin planlama ve tasarımlarda uygun müdahalelerde ve girişimlerde bulunulması; su havzası, su kalitesinin ve bölgesel atıkların yönetimi; çevre politikaları ve stratejilerinin geliştirilmesi; çevreyle ilgili etkinliklerin uluslararası ve ulusal düzeylerde koordinasyonu; araştırmalar yapılması; ölçümlerle yasa ve yönetmeliklere ne ölçüde uyulduğunun izlenmesi; çevresel veri toplanması; finansman sağlanması ve eğitimyayın faaliyetleri yer almaktadır (Nemli, 2000: 54-56).

Hızla artan dünya nüfusunun ihtiyaçlarını karşılamak isteyen işletmeler doğal kaynaklarında hızla tüketilmesine neden olmaktadır. İşletmele açısından çevresel etki değerlendirilmesi ÇED, raporların uygulanması ve kontrol edilmesi çevre yönetim politikalarını hukuki bir zeminde kontrol etmelerini sağlayacaktır. İşletmelerin çevre mevzuatının başarılı ve sağlıklı bir şekilde yönetmesi hem çevre kirliliğinin önlenmesine hem de sınırlı olan doğal kaynakların verimli bir şekilde kullanılmasına katkı sağlayacaktır. Çevresel etki değerlendirmesi ÇED süreci etkin bir çevre yönetim sürecidir. Bu süreç sayesinde işletmeler planlanan faaliyetleri kapsamında doğabilecek olumsuz çevresel etkileri önceden tespit etme ve gerekli önlemleri alınmasını sağlamaktadır. Bu bağlamda işletmeler olumsuz etkilerin minimize etmesi sonucu

maliyetlerini azaltma imkanı sağlayacaktır. Bu da işletmelerin iyi bir çevre muhasebesi uygulaması yaptığının göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

1.9. KYOTO PROTOKOLÜNÜN ÇEVRE MUHASEBESİ VE KURUMSAL YÖNETİME YANSIMALARI

Kyoto protokolü, insan kaynaklı sera gazı salımlarını azaltmaya yönelik genel ilkeler ortaya koyan iklim değişikliği ile mücadele konusunda önemli bir girişimdir. Kyoto protokolü Aralık 1997 yılında Japonya'nın Kyoto şehrinde görüşülmüş 16 Mart 1998 yılında imzaya açılmış ve 15 Mart 1999 yılında son halini almıştır. Kyoto protokolünde belirlenen esneklik düzenekleri ve uyumsuzluk halinde geliştirilen yaptırımlar sistemi, Kyoto Protokolü'nü diğer uluslararası çevre sözleşmelerinden farklı kılan en önemli özellikler arasında sayılmaktadır (Arıkan ve Özsoy, 2006: 29).

Kyoto protokolü, Rusya'nın 2004 yılında katılması ile 2005 yılında yürürlüğe girmiştir. Türkiye 5 Şubat 2009 da Kyoto protokolüne katılmamızın bulunduğu kanunla TBMM'nce kabul edilmiş 26 Ağustos 2009 yılında da taraf olmuştur. Türkiye EK-1 taraflarının sayısallaştırılmış salım ve sınırlama veya azaltım yükümlüklerinin tanımlandığı protokol EK-B listesine dâhil edilmemiştir. Dolayısıyla protokolün 2008-2012 yıllarını kapsayan birinci yükümlülük döneminde Türkiye'nin herhangi bir sayısallaştırılmış salım sınırlama veya azaltım yükümlülüğü bulunmamaktadır (<http://www.csb.gov.tr>(18 Aralık 2017)).

Kyoto protokolünün alt yapısını oluşturan ilkeler şunlardır (<http://www.dsi.gov.tr>(18 Aralık 2017)).

- İklim sisteminde eşitlik ilkesi temelinde, ortak ama farklı sorumluluk ilkeleri altında korunması
- Ülkelerin iklim değişikliği yolundaki özel şartlarına dikkate alınması
- Etkin bir maliyet sisteminin olması ve fayda sağlayacak şekilde olması
- Sürdürülebilir kalkınmanın desteklenmesine belirlenecek politika ve önlemlerin ulusal kalkınma programlarına dahil edilmesi
- Tarafların işbirliği yapmaları

Kyoto Protokolüne taraf olan ülkeler iklim değişimini engellemeye yönelik politikaların geliştirilip uygulanması, enerji verimi ve tasarrufunu artırıcı önlemlerin alınması, çöp ve benzeri atıklarla birlikte ulaşım sektöründen kaynaklanan emisyonların sınırlandırılması, sera gazı yutaklarının korunması, belirlenen emisyon azaltım hedeflerine ulaşımı engelleyecek her türlü faaliyetin ortadan kaldırılması ve emisyon azaltımı kapsamında gerçekleştirilen bu etkinliklerin gelişmekte olan ülkelere zarar vermeyecek şekilde gerçekleştirilmesi gibi genel koşulları kabul etmiş sayılırlar (Kadıoğlu, 2001: 266-267).

Kyoto protokolü ile birlikte emisyon ticaretin yaygınlaşması ile birlikte karbon piyasaları ortaya çıkmıştır. 2008-ve 2012 yılları arasında karbon salım miktarının 1990 da ki seviyesine göre en az % 5 azaltılması amaçlanmıştır. Kyoto protokolü ile birlikte işletmeler finansal performanslarının yanında çevreye olan duyarlılıkları konusunda da yükümlülükler altına girmişlerdir. (Uyar ve Cengi, 2011: 50).

Kyoto protokolünün esnek mekanizmalarından olan emisyon ticareti ve karbon piyasalarındaki karbon salımı ve karbon tutulma muhasebesi’de çevre muhasebesinin yaygınlaşması ile ortaya çıkmıştır. Çevresel sorunların artması iklim değişikliğine bağlı küresel ısınmanın artması ile birlikte çevre muhasebe uygulamalarında her geçen gün artmıştır. Maliyet muhasebesi ve çevre muhasebesi amacı da gerçek maliyetleri saptayarak mamul fiyatlamasını doğru yapmak işletmelerin ileriye dönük planlarında işletmenin çevre ile ilgili maliyetlerini muhasebe sistemine dahil etmektir. İşletmeler için önemli bir gider olan enerjiyi çevre muhasebesi kapsamında sanayinin karbondioksit salınımını takip etmesi gerekmektedir.

Kyoto protokolüne sıcak bakan ve anlaşmayı imzalayan ülkelerdeki işletmelerin faaliyetlerindeki kirlilik ve karbon salımı ile ilgili muhasebe bilgilerinin protokole imza atmamış olan ülkelerdeki işletmelerin karşılaşmış olduğu çevre kirliliğine yol açan 120 işletmenin yıllık raporları bakıldığında protokole imza atan ülkelerin diğer ülkelere kıyasla daha fazla bilgi beyanında buldukları görülmüştür (Öker ve Adıgüzel, 2013: 57).

Kurumsal yönetim, işletme ile ilgili iç ve dış paydaşların menfaatlerine zarar verilmeden tüm çıkar grup grupların beklentilerini dengede tutma çabası olarak ifade edilmektedir. Böylelikle daha iyi bir toplum ve daha iyi bir çevre işletmenin iyi bir kurumsal yönetim modelini benimsenmesini ve başarılmasını göstermektedir. Çevre

muhasebesi ise, işletmelerin faaliyetleri sonucunda meydana gelen kaynaklardaki artış ve azalışların yanında çevresel açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişilere ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemi olarak açıklanmaktadır (Özbirecikli 2002: 24).

Çevre ile ilgili faaliyetleri yerine getirmek çevreyi korumak ve zararları en aza indirmek önleme maliyetlerini kapsamına girerken, çevreye verilen zararlar etkileme maliyetini kapsamaktadır. Önleme maliyeti işletmelere ekstra bir maliyet olarak görüldüğü için genellikle işletmeler bu maliyete katlanmak istememektedirler. Bu durumda işletme çevreye verdiği zarardan dolayı etkileme maliyetine katlanmak zorunda kalmaktadır. Hükümetin çevresel maliyetler ile ilgili yaptığı teşvikler, işletmelerinde çevre ile ilgili verdiği zararı en aza indirmek için yaptığı projeler bir yandan hükümetin sürdürülebilir bir kalkınma politikasını bir yandan da işletmelerin fazla maliyete katlanmadan büyüme sürecine girmesi, ekonomik kalkınmayı desteklemektedir (Duman vd: 2012: 115). Bu bağlamda insan faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan iklim değişiklikleri, kuraklık küresel ısınma gibi çeşitli çevresel felaketlerin oluşması çevresel muhasebe anlayışının yaygınlaşmasına yol açmıştır.

Kyoto protokolü ile birlikte işletmelerin ölçemediği topluma, bireylere ve çevreye etkisi olan dışsal maliyetlerin hangi şekilde tablolara yansıtılacağı konusu önemli sorun olarak görülmeye başlamıştır. İşletmelerin sosyal sorumluluk olarak çevreye ve topluma karşı olan sorumlulukları bazı işletmelerin çevre ile ilgili yapmış olduğu işlemleri finansal tablolara yansıttığı görülmüştür. Toplum ve çevre için yapılacak sosyal sorumluluk faaliyetleri ek maliyetler yaratsa da hesap verme sorumluluğu ve şeffaflık günümüz işletmelerin temel amacı olmuştur (Uyar ve Cengi, 2011: 56).

Çevresel muhasebe ve yönetim sistemleri, işletmelerin yönetim kararlarına destek olma işletmelerin yükümlülüklerini ve risklerini belirlemesine ve raporlaması noktasında işletme yönetimine katkı sağlamaktadır (Bebbington, 1997: 374). Çevresel muhasebe, işletme ortakları ile tüketiciler arasında içsel ve dışsal olmak üzere hem sosyal hem de politik açıdan hizmet etmektedir (Yakhou ve Dorweiler, 2004: 76). Çevre muhasebesi aracılığıyla işletme yönetimine sağlanan bilgiler sayesinde etkin ve başarılı bir yönetim sergilenmiş olacaktır. Bu bağlamda etkin ve başarılı bir yönetimde işletmelerin hem karlılığını hem de sürekliliği açısından toplumda daha itibarlı bir kurum haline

getirecektir. Böylelikle çevre muhasebesi iyi kurumsal yönetimin başarılmasına katkı sağlamış olacaktır.

1.10. KYOTO PROTOKOLÜ VE TÜRKİYE

Türkiye, bir OECD üyesi olarak 24 Mayıs 2004'te Birleşmiş milletler iklim değişikliği çerçeve sözleşmesi (BMİDÇS)' ni imzalamıştır. BMİDÇS 1992 yılında kabul edildiğinde gelişmiş ülkeler ile birlikte Sözleşme'nin Ek-I ve Ek-II listelerine dâhil edilmiştir. 2001'de Marakeş'te gerçekleştirilen 7. Taraflar Konferansı'nda (COP 7) alınan kararla Türkiye'ye diğer Ek-I Taraflarından farklı konum tanınmıştır ve adı BMİDÇS'nin Ek-II listesinden de çıkarılmasıyla 16 şubat 2009'da Kyoto Protokolü'nü onaylamayı kabul etmiştir (www.dsi.gov.tr(18 Aralık 2017)).

Tablo 1: *Kyoto Protokolü Ek-1 ve Ek-2 Ülkeler*

| EK-I Ülkeleri (40+AB) Sanayileşmiş Ülkeler (26+AB)+Piyasa ekonomisine geçiş sürecinde Olan ülkeler PEGSÜ(14 | EK-II Ülkeleri (23+AB) |
|---|---|
| <p><u>Sanayileşmiş Ülkeler:</u> Almanya, ABD, AB, Avustralya, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Lüksemburg,Kanada,İrlanda,İspanya Yunanistan. Türkiye (Özel şartları tanınmış), Belçika, Danimarka Lichtenstein, Monako.</p> <p><u>Piyasa Ekonomisine Geçiş Sürecinde olan Ülkeler PESGÜ(14)</u> Litvanya, Macaristan, Polonya, Romanya, Rusya Federasyonu, Ukrayna, Çek Cumhuriyeti, Slovenya, Slovakya, Hırvatistan.</p> | <p>Almaya, ABD, AB, Avustralya, Avusturya Norveç, Portekiz,Yeni Zelanda, Portekiz Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, İngiltere, Hollanda, Kanada İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya İzlanda, Japonya, Lüksemburg, Yunanistan</p> |

Kaynak: Bayrak, M.Ragıp (2012: 270)

Ek-I ülkeleri arasında gruplanmış olmasına rağmen sanayileşmesi ve ekonomik yapısı gelişmekte olan ülkeler arasında yer alan Türkiye 20012-2020 yıllarını kapsayan 3.dönemde'de emisyon azaltım yükümlülüğü almamıştır (<http://iklim.cob.gov.tr>(18 Aralık 2017)). Ancak diğer Ek-I ülkeleri ile birlikte 2004 yılında bu yana her sene Ulusal Envanter Raporunu BM iklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi Sekreteryası'na teslim ederken, aynı sürekliliği Ulusal Bildirim raporunda gösterememektedir. Uluslararası düzeyde diğer ülkelerin 1994-1995 yıllarında Sekreteryaya sunmuş olmalarına karşın, Türkiye ilk Ulusal Bildirimi'ni, Sözleşmeye 2004 yılında taraf olmasının ardından 2007'de teslim etmiştir (<https://tr.boell.org>(18 Aralık 2017)).

Gönüllü karbon piyasasında işlem gören Türkiye 2005 yılında ilk projesini uygulamaya başlayarak günümüzde yüzden fazla proje ile karbon emisyon azaltım konusunda hızlı bir gelişme göstermiştir. Türkiye bu dönemde geliştirilen rüzgar, jeotermal, hidrolik, ve katı atık depolama alarında elektrik üretim projeleri ile elde ettiği karbon sertifikaları yoluyla gönüllü karbon piyasalarına erişim sağlamıştır. Türkiye zorunlu piyasalarından Emisyon ticareti ve ortak yürütme projelerinde yer almazken temiz kalkınma mekanizmasında ise sadece yatırımcı ülke olabilmektedir. Türkiye ileriki dönemlerde Kyoto protokolünün devamı halinde temiz kalkınma mekanizmalarına ev sahipliği yapabilir ve bu piyasalarda işlem yapma imkanı bulabilecektir. (<http://www.csb.gov.tr> (18 Aralık 2017)).

1.11. EMİSYON VE EMİSYON TİCARETİ

Emisyonun kelime anlamı dışarı çıkarmak, ihraç etmek, yaymak gibi anlamları ifade etmektedir. Çevre açısından emisyon, yakıt ve benzerlerinin yakılması sonucu sentez ayrılma buharlaşma maddelerin yığılması ve diğer mekanik işlemler sonucu bir tesisten atmosfere yayılan hava kirleticiler olarak tanımlanır (<http://www.marcev.com>(10.12.2017)).

Kyoto Protokolü ile gündeme gelen emisyon ticareti sera gazı emisyon seviyeleri ile ilgili ana politika enstrümanıdır. Yakın gelecekte daha fazla yeni oyuncunun piyasaya dahil olacağını sinyallerini veren piyasa oyuncuları gelecekteki karbon fiyatlarının

etkilerini değerlendirirken ne gibi parametrelerin dikkate alınması gerektiği giderek önem kazanmaktadır ([https://www.metalurji.org.tr\(09.01.2018\)](https://www.metalurji.org.tr(09.01.2018))).

Emisyon ticareti, piyasa temelli bir esneklik mekanizmasıdır. Protokol dahilinde yer alan sayısallaştırılmış emisyon azaltım yükümlülüğü alan ülkelere emisyon hedeflerini gerçekleştirmelerinde kolaylık sağlamaktadır. Protokolün 17. maddesine göre emisyon ticareti ile ülkelere izin verilen emisyon hedeflerinden kullanmadıkları emisyon birimlerini satma izni vermektedir (Akın, 2016: 17). Emisyon Ticaretine konu olan sera gazları Kyoto Protokolü Ek-A'da tanımlanmış ve Protokol'ün 17. Maddesi ile düzenlenmiştir. Buna göre Emisyon Ticareti; Protokolü imzalamış ve emisyon azaltım yükümlülüğü almış olan Ek-I listesinde yer alan herhangi bir taraf ülkenin, Ek-B'de belirlenmiş olan salım azaltım miktarının bir bölümünün ticaretini yapabilmesi olarak tanımlanabilir. Diğer bir ifadeyle emisyon ticareti taahhüt edilen salım miktarından daha fazla azaltım yapan taraf ülkenin, salınımindaki bu ilave azaltımı bir başka Ek-I ülkesine satabilmesidir ([http://ced.csb.gov.tr\(13.03.2018\)](http://ced.csb.gov.tr(13.03.2018))).

Emisyon ticareti, şirketlerin belirlenmiş olan amaçlara ulaşmak için emisyon izinlerini alıp satarak Kyoto Protokolü yükümlüklerini en az maliyetle yerine getirmeyi amaçlayan bir sistemdir. Bu sisteme göre, gelişmiş ülkelerle pazar ekonomisine geçiş sürecindeki ülkeler (Ek-I ülkeleri), kendi aralarında Ek-B'de belirlenmiş olan emisyon azaltım hedefleri doğrultusunda, sera gazı emisyonlarında gerçekleştirdikleri azalmaları alıp satarak ticaretini yapabilirler. Taahhüt edilen emisyon miktarından daha fazla azaltım yapan taraf ülkeler, emisyondaki bu ilave azaltımı taahhüdünü yerine getirememiş bir başka Ek-I ülkesine satabilir. Bu ticaret, ülkeler arasında olabileceği gibi ülke içi veya uluslararası sektörler arasında da olabilmektedir. Ancak, ülkelerin Emisyon Ticareti uygulamasından yararlanabilmesi için Ek-B çerçevesinde azaltım taahhüdünde bulunması gerekmektedir (Numanoğlu, 2002: 18).

Kyoto Protokolü'nü bir çevre koruma anlaşmasından çok ticari ve ekonomik ilişkilerin sürdürülmesi için geliştirilmiş bir anlaşma olarak görenler de çoğunluktadır. Emisyon ticareti ile gelişmiş ülkelerin geliştirmekte olan ülkelerin zaten geride kalmış sanayilerinin gelişimini etkileyecek bir ticaret şekli olarak bakılmaktadır. Türkiye de gelişme sürecinde olan bir ülke olma konumuyla Kyoto Protokolü'nü imzalamasıyla birlikte sorumluluk altına girmektedir. Bazı sektörler bu ticaret sonucunda gerileyecek

bazıları ise Avrupa Birliği ve Japonya gibi ÷lkelerin akımına uğrayacaktır
(<http://kongreikt.ege.edu.tr>(Erişim Tarihi: 08.11.2017))

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

ÇEVRE MALİYETLERİNİN İNCELENMESİ

İnsanların yaptıkları faaliyetlerin doğaya etkisi her geçen gün artmakta ve doğa bu etkiyi karşılamakta yetersiz kalmaktadır. İnsanların yanısıra rekabet gücü ve maliyet avantajı sağlamak isteyen işletmelerin etkisi insanlardan daha fazla olmaktadır. Doğa'da ortak yaşam alanı olduğu için yani mülkiyeti tüm paydaşları kapsadığı için işletmelerin çevreye olumsuz faaliyetleri sonucunda tüm paydaşlar etkilenmektedir.

2.1. ÇEVRESEL MALİYETLER

Çevre hem insanların içinde yaşadığı hayatlarını devam ettirdiği hem de işletmelerin ekonomik hayatlarını devam ettirmesi açısından ekonomik bir kaynak olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmeler çevrede elde ettikleri kaynaklarla üretimlerini gerçekleştirmektedirler. Bu bağlamda çevrenin kirlenmesi kaynakların etkin ve verimli bir şekilde kullanılması hem insanların hemde işletmelerin sosyal sorumluluğuna girmektedir (Özkaya, 2010: 247).

Çevre insan ve diğer canlı varlıklar ile birlikte doğanın ve doğadaki insan yapısı öğelerin bütünü olarak açıklanmaktadır. Toplumsal doğal ve kültürel öğelerin birleşimi olarak açıklanmaktadır (Özbirecikli, 2002: 3). Geçmişte işletme çevresi sosyal ekonomik politik ve teknolojik faktörlerin işletme performansını belirlemekteydi. Günümüzde ise bu faktörlerin içine doğa ve doğal çevre' de girmiştir (Yaylı, 2012: 165).

İşletmelerin çevreyle ilgili olumsuz etkilerini azaltma konusunda çeşitli organizasyonların baskısı söz konusudur. Tüketici talepleri, toplumsal baskılar ve yasal düzenlemeler işletmelerin çevre konusunda duyarlı olmaya ve kararlarında çevresel faktörleri de dikkate almaya yöneltmiştir (Aydın, 2012: 100). İşletmelerin üretim esnasında ortaya çıkan katı, sıvı ve gaz atıkların yanında üretilen mal ve hizmetin kullanım sonucunda ortaya çıkan atıklar doğayı olumsuz şekilde etkilemekte ve çevre sorunlarını ortaya çıkarmaktadır (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 149).

İşletmeler mal ve hizmet üretirken çevre ile sürekli bir etkileşim söz konusudur. İşletmeler faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla ortaya çıkan çevre sorunlarını azaltmak için çevre yönetim sistemlerini geliştirmişlerdir. Sosyal sorumluluk kavramı altında da değerlendirilebilen çevre maliyetleri, geleneksel muhasebe sistemleri içerisinde yer almaya başlamıştır. Maliyet muhasebesi bakış açısıyla değerlendirilen bu çevre maliyetleri; yöneticilere sağladıkları bilgiler ışığında, karar vermeye yönelik güncel strateji başlıkları altında değerlendirilmiştir (Alagöz ve İrdiren, 2013: 428).

İnsanoğlu ve diğer canlıların üzerinde yaşadığı çevre, yenilenebilir ve yenilenemeyen kaynaklara sahiptir ve canlı yaşamı için vazgeçilmez bir kamusal maldır. Bu kaynakların bilinçsiz kullanımı, çevre alanında problemlere sebep olmaktadır. Özellikle yirminci yüzyılda yaşanan teknolojik gelişmeler ve hızlı sanayileşme süreci çevre üzerinde olumsuz etkiler meydana getirmiştir (Kızılboğa ve Batal, 2012: 191). İnsanın doğaya müdahalesi ve doğadan faydalanma sürecinde ortaya çıkan olumsuzluklar olarak ifade edilen çevre sorunları; sanayileşme, nüfus artışı, kentleşme, üretim teknolojilerinin ve tüketim kalıplarının değişmesi gibi unsurların bir araya gelmesi sonucunda doğaya verilen zararları ele almaktadır (Yılmaz, Bozkurt ve Taşkın, 2005: 16).

Çevre muhasebesinin önemli fonksiyonlarından biri çevresel maliyetleri azaltmak önlemek ve işletmenin paydaşlarını dikkatini çevresel maliyetler üzerine çekmektir. (EPA, 1995: 18). Sosyal sorumluluğu gereğince, işletmeler faaliyetlerini icra ederken hem çevrenin kirletilmemesine hem de kirlenmiş olan çevrenin temizlenmesi adına kaynaklarını kullanmalıdır. Çevreyle ilgili tüketici nezninde çevreci bir şirket şeklinde yer almalıdırlar. (Sönmez ve Bircan, 2004: 4). Kurumsal yönetimden beklenen amaç ortak yapı içerisinde yaşayan paydaşların beklentilerinin ve çıkarlarının uyumlaştırılarak işletme sürekliliğinin sağlanmasıdır. Temel beklentilerin sağlanması hem işletmelerin sürekliliği konusunda hem de başarılı kurumsal yönetimin devamlılığına katkı sağlayacaktır.

Maliyet “Amaçlanan bir sonuca ulaşmak için katlanılması gereken fedakarlıkların parayla ölçülen toplamıdır (Büyükmirza 1999: 46). Bir diğer tanım ise maliyet, ekonomik fedakarlıkların tümü olarak tanımlanabilir. Çevresel maliyetler ise ”işletmelerin hedef kitlelerine mal veya hizmet sunmak için katlandıkları maliyetlerden biri olarak kabul edilmektedir“ (Özbirecikli, 2000: 18). Maliyet esas kavramı ise, para mevcudu, alacaklar

ve maliyetlerinin belirlenmesi mümkün veya uygun olmayan diğer kalemler hariç işletme tarafından edinilen varlık ve hizmetlerin muhasebesinde, bunların elde edilme maliyetlerinin esas alınması gereğini ifade eder (Sevilengül, 1997: 24). Burada ifade edilen, maliyetlerinin belirlenmesi uygun ve mümkün olmayan kalemlere çevre de dahil edilebilir (Kasapoğlu, 2003: 90). İyi şirket yönetiminde şirket yönetimin tüm paydaşlara karşı hesap verme sorumluluğuna sahiptir. Şirket yönetimindeki şeffaflık ve hesap verme yükümlülüğü dolayısıyla bir şirket ne kadar iyi yönetilirse sermaye maliyetleri de o derece azalır. Bu bakımından iyi kurumsal yönetimin uygulanması şirkete sağlayacağı en önemli yarardan biri olan sermaye maliyetini azaltmasıdır (Aktan, 2006: 12).

Literatürde yeşil muhasebe olarak da adlandırılan ''çevre muhasebesi, çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı sonunda doğacak etkilerin muhasebesi'' olarak ifade edilmektedir (Kırlıoğlu ve Can,1998: 54). Çevre muhasebesinin bir diğer tanımı ise; işletmelerin çevresel kaynakları kullanması sonucunda ortaya çıkan maliyetlerin muhasebeleştirilmesi olarak tanımlanabilir (Aslan, 1995: 22). İşletmelerin çevre sorumluluğu ve yönetim alanındaki son yıllardaki karşılıklı etkileşim ve gelişmeler sonucunda işletme kararlarında ihtiyaç duyulan bilgilerin değerlendirilmesiyle çevre muhasebe bilgi sistemi doğmuştur (Akün, 1999: 153).

İşletmeler çevresel amaçlarına ulaşmak için çevresel verimliliğini artırmak çevresel giderlerini azaltmak için araştırmalar yapmak durumundadır. Bunun için ise çevresel maliyetlerini oluşturan çevresel faaliyetlerini önceden belirlemeye, ölçmeye ve ortaya koymaya ihtiyaçları vardır. Çevresel maliyetleri yaratan faktörleri anlamak ve tanıtmak işletmeler için önemlidir. Çevresel maliyetler, geleneksel maliyet muhasebesinde bu maliyetlerin tanımlamak ve ölçmek zor olduğundan genel üretim giderleri içine alınmaktadır. Bu maliyetlerin oluşmasına neden olan mamul maliyeti, üretim süreci ve faaliyetlere uygun olarak, bu giderlerin dağıtılmasıyla hesaplanmaktadır. Çevre muhasebesi çevresel giderlerin yönetimine ve çevresel ölçümlerin maliyetleşmesiyle ilgili analizlere yardım eder. Bu sistem maliyetleri azaltmakla ilgili karar almayı etkiler (Ginoglou ve Tahinakıs, 2003: 3-4).

Muhasebe açık bir sistem olduğu için çevresi ile her zaman etkileşim içindedir. Muhasebedeki değişimler ekonomik, sosyal ve teknolojik gelişmeler içindeki varlıklardaki değişimlerin raporlanması muhasebe alanına giriyorsa çevresel varlıklar ve

bunların tüketilmesi, kullanılması, kirlenmesi sonucu meydana gelen sonuçlarında çevre muhasebesi kapsamı içinde açıklanması gerekir (Bengü ve Can, 2009: 156). İşletmelerin maliyet muhasebesi ve yönetim muhasebesi uygulamaları çevresel faktörler açısından da maliyetlerin yönetilmesinde karar aracı olarak kullanılmaya başlamıştır.

İşletmeler günümüzde üretimin çevreye verdiği zararın ortadan kaldırabilmesi için yapılan harcamaların üretim maliyetlerinde gösterirler. Önemli olan, hangi giderin çevresel maliyetler oluşturduğu ya da hangi mamülün ne kadar oldukları ve çevreye verdiği zararın ne olduğudur. Bir diğer önemli şey ise, geçmişteki üretimin bugüne bıraktığı çevre maliyetlerinde olduğu gibi bugün yapılan üretiminde gelecekteki çevre giderlerini hesaplamak zorunda bırakacak olmasıdır (Kasapoğlu, 2003: 92).

İhtiyaçların artmasıyla toplumun ihtiyacını karşılayacak işletme sayılarının artmasıyla üretim miktarı da artmaktadır. İşletmeler ihtiyaçları karşılarken doğal çevreye zarar vermektedirler. Bu zararları telafi etmek için işletmelerin katlandıkları bazı maliyetleri çevresel maliyet adı altında tanımlanmaktadır (Kırlioğlu ve Fidan, 2009: 141).

Makro düzeyde çevre değerlemesini yapmak çevre ile zararın ölçümü zor iken, mikro düzeyde ise işletmelerin çevreyi korumaya ve geliştirmeye yönelik muhasebe sistemi içinde izleyerek belirlemektir. Çevre kirliliğinin artmasıyla birlikte, işletmelerin çevresel faaliyetlerindeki giderler de artmaktadır. Bundan dolayı bu tür giderlerin ayrı bir başlık altında “Çevresel Maliyetler” başlığı altında yer almaktadır (Kasapoğlu, 2003:90)

İşletmeler sosyal sorumlulukları gereği faaliyetleri sonucu kendi çıkarlarını değil, çevre ve toplumun çıkarlarını da gözeterek sosyal sorumluluk bilincinin gelişmesine ve sürdürülebilir bir işletme açısından çevresel maliyetlere de önem vermelidir.

Amerika da 1995’te kurulmuş olan çevre ajansı Environmental Protection Agency (EPA) tarafından yapılan çalışmada çevresel maliyetleri belirlemenin önemi aşağıdaki şeklide ifade edilmektedir (Aslanertik ve Özgen, 2007: 172-173).

- İşletmeler çevresel maliyetlerin belirlenmesi sonucu çevresel maliyetleri azaltabilir veya ortan kaldırabilir.
- İşletmeler çevresel maliyetlerini direkt olarak izlemeyip genel üretim giderlerinde gösterebilir ya da hiç yokmuş gibi davranabilir.

- İşletmelerin çevresel maliyetlerini doğru şekilde yönetmesi, işletmenin çıkarları doğrultusunda devletin, toplumun yanında olması koruması anlamına gelmektedir. Uygulamanın doğru şekilde yürütülmesi halinde çevresel verimliliği de artırmaktadır.
- İşletmelerin çevreci ürünler üretmesi çevreye karşı duyarlı olan insanların dikkatini çekmekte ve daha çok tercih etmelerine olanak sağlamaktadır. Bu da işletmelere rekabet avantajı sağlamaktadır.
- Çevresel maliyetlerin ve performansın muhasebeleştirilmesi tüm çevre ile ilgili faaliyetlerin yönetilmesi ve desteklenmesine katkı sağlamaktadır. Bu sistem işletmelerin ISO 14001 standartlarına uygulanarak uluslararası faaliyetlerini de olumlu etkilemektedir.
- İşletmelerin çevre için yaptıkları faaliyetleri sonucu oluşan her türlü maliyetlerin muhasebeleştirilmesi işletme için bir maliyet tipini ifade ediyor.

İşletmelerin var olmalarına ve hayatlarını devam ettirebilme adına çevre işletmeler için önemli bir yere sahiptir. Faaliyetlerini sürdürmek ve amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli olan girdileri çevreden alan işletmeler çevrenin istediği ve kabul ettiği çıktıları sunduğu sürece hayatta kalabilir. Aksi takdirde işletmeler yasal yaptırımlar (cezalar gibi), toplumsal yaptırımlar (ürünlerinin alınmaması gibi), kaynak kıtlığı (hammaddelerin daha yüksek fiyatlarla tedariki gibi) gibi sorunlarla karşı karşıya kalacaktır. Çevre duyarlı ve hassasiyeti gösteren işletmeler başarılı olmaktadır. Bundan dolayı işletmelerin sunduğu mal ve hizmetler çevrenin kabul ettiği özellikleri taşıması gerekmektedir (Doğan ve Ceran, 1998: 46).

İşletme yöneticileri karar alma sürecinde çevresel uygunluğu göz önünde tutarak mamül çeşitliliğini, fiyatlamasını, üretim girdilerinin seçilmesini atık yönetimi seçeneklerinin değerlendirilmesini, çevre maliyet bilgilerine göre vereceklerdir (Akün, 1999: 153). Çevresel maliyetlerin bazıları çevreyi korumak amacıyla faaliyetleri sonucunda oluşurken bazıları da çevresel kaynakların kullanım sonucuna göre farklılıklar gösterebilmektedir (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 56).

2.2. ÇEVRESEL MALİYET ÇEŞİTLERİ

Çevre; “canlıların hayati ihtiyaçlarını doğrudan veya işlemler sonucunda karşıladıkları kaynakların genel ifadesidir” (Kabasakal, 1995: 330). Daha geniş tanımı ile çevre;” insan ve diğer tüm canlı varlıklar ile birlikte doğanın ve doğadaki insan yapısı öğelerinin bütünüdür” (Bulca, 1995: 332).

Çevre tüm canlılar için hayati öneme sahiptir. İşletmeler birçok kaynakları üretim yapabilme adına tüketmektedirler. Bu kaynakların tüketimi sonucunda çevre olumsuz etkilenme ve çevre sorunları ortaya çıkmaktadır. İşletmelerin sosyal sorumluluk gereğince faaliyetlerini yerine getirirken sadece ekonomik boyutunu değil, aynı zamanda sosyal etkileri de göz önünde bulundurmak zorundadır. Bu bağlamda işletmeler çevre ile ilgili teknolojileri oluşturmak ve geliştirmesi gerekir. Çevresel fedakarlıkların belirlenmesi çevre muhasebesi yaklaşımı ile mümkün. İşletmenin fedakarlıkların belirlenmesi izlenilmesi kararların kullanılması çevre muhasebesi ile açıklanabilir. Muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereği işletmelerin doğaya vermiş oldukları zararları ortaya çıkarmak ve etkilerini belirleyerek maliyetlerin hesaplanması, sınıflandırılması, izlenmesi ve raporlanması amacıyla çalışmalar yapmaya başlamıştır (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 147-148). Bu bakımından çevre muhasebesinin önem kazanması ekonomik ve teknolojiler karşısındaki değişmelerle önem kazanması ve gelişmesi aynı zamanda yönetim alanına’da fayda sağlamaktadır. Böylelikle çevre muhasebesi iyi kurumsal yönetimin başarılmasına hizmet etmektedir.

2.2.1. Azaltma (Önleme) Maliyetleri

Kaçınma maliyeti olarak da bilinen bu yaklaşım işletmelerin çevresel sorunlarını en aza indirmek amacıyla mamülün tüm yaşam sürecinde katlanmak zorunda olduğu maliyettir (Kırlioğlu ve Can, 1998: 107). İşletmeler çevre ile ilgili sorunları en aza indirmek veya önlemek amacıyla mamülün üretilmesinden tüketilmesine kadar olan tüm yaşam sürecinde katlandıkları maliyetlerdir ve bunlara örnek olarak şunlar gösterilebilir (Kılıç, 2008: 30): Çevre Planlaması, Süreç Kontrolü, Emisyon ölçüm cihazları, Çevreye zararsız mamul tasarım geliştirme, Geri dönüşüm tasarımları, Çevreye zararsız ambalaj geliştirme, Çevre geliştirme, Çevresel eğitim, Çevre mühendislik hizmetleri, Çevre

raporları, Çevre etiketleri, Çevre güvenlik, Çevre denetimi, Çevre el kitabının hazırlanması, Atık kontrolü, Atıkların bertarafı, şeklinde sıralanabilir.

Azaltma maliyetleri iki aşamalı olarak oluşmaktadır. Birinci aşama işletmenin çevreye verdiği zararların sayısal olarak ifade edilmesi örneğin kirliliği azaltma amaçları işletmenin çevresel maliyetlerini artırabilir. İkinci aşama ise birinci hedeflere ulaşmak için alternatif çözüm üretmek olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunlara ilişkin maliyetlerin içinde neler olacağını belirlemesi gerekmektedir (Aymaz, 2009: 59).

Azaltma maliyetleri işletme yönetimi kararları doğrultusunda belirlenebilen maliyetlerdir. Bu maliyetler muhasebeleştirilirken çevre için katlanılan maliyetlerin ayrı bir hesapta işlenerek daha sonra gider olarak gösterilmesi gerekmektedir. Böylelikle bu harcamalar çevre harcamaları altında dönem sonunda raporlanabilecektir (Fidan, 2009: 101). Çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve kamouyuna açıklanması kurumsal yönetimin "hesap verebilirlik" ilkesinin uygulanmasını önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

2.2.2. Kullanma (Yararlanma) Maliyetleri

Kullanma maliyetleri yararlanma maliyeti olarak da ifade edilen bu maliyet işletmenin çevresel kaynaklarının kullanılmasına karşılık katlanılması gereken maliyettir. Kullanma maliyetleri işletmelerin üretim faaliyetlerinde kullandıkları doğal ve çevresel kaynakların bedeli olarak katlandıkları maliyetlerdir (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 116) . Çevresel maliyetlerin bilinmesi hem mamülün maliyetinin doğru saptanmasına hem de işletmenin mamül, hizmet ve üretim sürecini çevresel açıdan değerlendirmesine yardımcı olur.

Çevresel maliyetler iyi bir şekilde yönetilmesi işletme başarısının yanında insan sağlığına da önemli katkılar sağlamaktadır. Mamül hizmet ve üretim süreçlerinin iyi bir şekilde yönetilmesi ve değerlendirilmesi işletmelere rekabet avantajı sağlamaktadır. Maliyet karlılık analizlerin yapılması, raporlanması, sınıflandırılması ve yorumlanması çevre muhasebesi gereğidir. Çevre muhasebesi sisteminin kurulması ve geliştirilmesi ise çevre yönetim sistemlerinden elde edilecek olan çevre maliyet bilgilerine ve bu bilgilerin analiz edilmesine bağlı olacaktır. (Alagöz ve Yılmaz, 2001: 156). Dünyadaki kaynaklar üzerinde tüm paydaşların hakkı vardır, hatta gelecek dönemlerde yaşayacak olan

paydaşların'da hakkı vardır. Bu bakımından işletmelerin hizmet ve üretim sürecini sadece bugünü düşünerek maliyet-karlılık analizi yapmaması gerekir. Kurulacak çevre yönetim sistemiyle uzun vadede gelecek dönemlerde yaşacak olan paydaşların hakkını koruyacak şekilde tasarlanması gerekir.

Kullanma maliyetleri işletmelerin üretim faaliyetlerinde bulunduğu zaman kaynakların ne kadarını tükettiğini gösterir. İşletmeler üretim aşamalarında kaynaklardan yararlanırlar. Bu kaynakların kullanımı sonucu oluşan cari dönemdeki maliyet belirlenmiş olur. İşletmeler cari dönemdeki kullanma bedeli maliyeti ile gelecekteki tüketecek veya kullanacak maliyetine cevap vererek gelecek dönemdeki kullanma maliyetini belirlemiş olur (Başkale, 2009: 49).

2.2.3. Zarar (Etkileme) Maliyetleri

İşletmeler mal ve hizmet faaliyetlerini yerine getirmek amacıyla çevre ile bir etkileşim içindedir. Üretim sonucu işletmeler çevre kaynaklarını kullanmakta ve bu süreçte ürettiği mamül ve hizmeti aynı çevreye sunmaktadır (Alagöz ve İrdiren, 2013: 427). İşletmelerin çevreye olumsuz etkilerine karşın birçok grubun baskısı söz konusudur. Çevreyle ilgili çeşitli organizasyonlar ve yasal düzenlemeler işletmelerin hem çevre faktörlerini hem de karar alma sürecinde daha dikkatli ve duyarlı olmaya zorlamaktadır (Aydın, 2012: 100).

Çevre sorunların azaltılması veya yok edilmesi konusunda muhasebenin sosyal sorumluluk kavramı gereğince değerlendirilen çevre maliyetleri muhasebe sistemi içinde yer almaya başlamış ve işletme yönetime sunduğu bilgiler sonucunda güncel konular altında yer almıştır (Alagöz ve İrdiren, 2013: 427). Kurumsal yönetim açısından çevre maliyetlerin bilinmesi ve önemsenmesi tüketiciler gözünde başarılı bir işletme ve ürünlerini tercih edilebilir bir konuma gelmesini ifade etmektedir.

Tablo 2: Çevresel Maliyetlerin Azaltma, Kullanma ve Zarar Maliyeti

| Azaltma Maliyetleri | Kullanma Maliyetleri | Zarar Maliyetleri |
|------------------------------|-----------------------------|--------------------------|
| Çevre Planlaması | Hava Maliyetleri | Hava Kirliliği |
| Süreç Kontrol | Toprak Maliyetleri | Su Kirliliği |
| Emisyon Ölçüm Cihazları | Gürültü Maliyetleri | Toprak Kirliliği |
| Zararsız Mamul Tasarımı | Görüntü Maliyetleri | Gürültü Kirliliği |
| Geri Dönüşüm Çalışmaları | Doğal Gaz Maliyetleri | Görüntü Kirliliği |
| Zararsız Ambalaj Tasarımı | Petrol Maliyetleri | Cezalar Tazminatlar |
| Çevre Geliştirme | Kömür Maliyetleri | Çevre Temizleme |
| Çevresel Eğitim | Diğer Enerji Maliyetleri | Şikâyetler |
| Laboratuvar Hizmetleri | Diğer Kullanma Maliyetleri | Garanti Giderleri |
| Çevre Mühendislik Hizmetleri | | Satış Azalmaları |
| Çevresel Raporlama | | Diğer Zarar Maliyetleri |
| Çevre Etiketleme | | |
| Çevre Güvenilirlik | | |
| Çevresel Bilgi Sistemi | | |
| Çevre Yönetim Sistemi | | |
| Çevre Denetimi | | |
| Çevre El Kitabı | | |
| Ürün Sorumluluk Sigortası | | |
| Atık Kontrolü | | |
| Atık Bertarafı | | |
| Atık Arıtımı | | |
| Araştırma Geliştirme | | |
| Diğer Azaltma Maliyetleri | | |

Kaynak: (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 119-121).

Zarar maliyetleri İşletme faaliyetleri sonucunda çevrenin kirlenmesi ve çevre zararların işletmeye yükledikleri maliyetlerden oluşur (Özbirecikli ve Melek, 2002: 82-91). Kurumsal yönetim açısından kirleten öder ilkesi gereğince zararı ortaya çıkaran zarar tazmin etmesi gerekir. İşletmelerin ortaya çıkardığı zarar diğer paydaşların üzerine yüklenmemelidir.

İşletmeler çevresel faaliyetlerini yerine getirmediği zaman zarar maliyetleri artmaktadır. Zarar maliyetleri yüksek olan bir işletmede çevresel performansı hakkında başarısız bir işletme olarak ortaya çıkmaktadır. İşletmeler cari dönemdeki zarar maliyetlerini önemsemeli ve üzerinde durmalı gelecek dönemde ortaya çıkabilecek sorunları için gereken önlemler alınmalıdır (Başkale, 2009: 50.).

Çevresel maliyetler üretim sürecinde kimyasal maddeler kullanan işletmelerin yüksek depolama maliyetleri, üretim süreci sonucunda oluşan tehlikeli ve zararlı atıkların neden olduğu kirliliği temizlemek için katlanılan maliyetler, çalışanların çevre eğitimi, çevreye yönelik yasal düzenlemelere uymak için katlanılan maliyetler, çevreye yönelik araştırmaların maliyetleri, çevreye verilen zarar nedeniyle katlanılan ceza ve tazminatlar gibi birçok değişik faaliyette karşımıza çıkmaktadır. Tüm bu maliyetlerin doğru tespit edilebilmesi için sağlıklı bir maliyet sistemine ihtiyaç duyulmaktadır (Kavut, 1999: 1).

Çevresel maliyet muhasebesi, insan faaliyetlerinin çevresel etkisinin fiziksel ölçümüdür. Çevresel maliyet değerlendirme sistemi; “mamul karışım kararları, üretim giderlerinin seçimi kararı, kirliliği önleme projelerinin değerlendirilmesi kararı, atık değerlendirme tercihleri kararı, çevresel maliyetlerin karşılaştırılması kararları, mamul fiyatlaması kararları gibi kararların daha sağlıklı alınmasını” sağlamaktadır. İşletme amaçları ile çevre hedeflerinin bağdaştırmak için sağlıklı bir maliyet sistemi gerekmektedir. Mamul maliyetinin tespitinde çevresel maliyetleri de dikkate alan ve mamul yaşam döngüsü boyunca ortaya çıkan özel ve sosyal maliyetlerin tümünü kapsamaktadır (Özbirecikli ve Melek, 2002:84).

2.3. ÇEVRESEL MALİYETLERİN AZALTILMASINDA İZLENEBİLECEK YÖNTEMLER

İşletmelerin çevresel faaliyetlere duyarsız kalmamalıdır. Bu duyarlılık işletmelere maliyet olarak bir yük yüklemiş olsa dahi işletmeler bu yükümlülüğün bilincinde olarak birtakım fedakarlıklar yaparak maliyetlerini makul bir şekilde yönetmesi gerekir.

İşletmelerin çevresel maliyetlerini azaltmaları konusunda dikkate almaları gereken hususlar şunlardır (Kırlıoğlu .ve Can, 1998: 141):

- **Fabrika yerinin doğru seçilmesi:** Fabrika yeri seçimi genellikle atık su tesislerin kurulmasında dikkate alınacak bir ihtiyaçtır. Bu sebeple fabrika yeri seçiminin doğru yapılması işletme açısından önemlidir. Bu husus dikkate alındığı zaman fabrika kanalizasyon şebekesine yakın kurulduğu takdir de belki de atık su arıtma tesisi yapmasına gerek kalmayabilir.
- **Çevreyi daha az kirleten üretim teknolojilerinin seçimi:** İşletmelerin maliyetlerini azaltma veya zarar maliyetlerini düşürebilme konusunda teknoloji seçimiyle yapabilir. Teknoloji yöntemiyle bazı üretim fonksiyonlarında değişim yaşanabilir. Örneğin zeytin yağı üretiminde artık sulu yöntemler yerine kuru yöntemler tercih edilmeye başlanmıştır. Bu yöntem ile atık su problemi büyük ölçüde ortadan kalkmıştır.
- **Çevreyi daha az kirleten kimyasal maddelerin seçimi:** Daha çok gelişmiş ülkelerde görülen çevre kirliliğine yol açacak kimyasal maddeler yerine, aynı işlevi gören alternatif maddeler üretilmeye başlanmıştır.
- **Arıtma sisteminin doğru seçilmesi:** İşletmeler ihtiyaç duyduğu arıtma tesisini hangi büyüklükte olduğunu veya hangi nitelik taşıyacağı yönündeki özellikleri iyi belirlemelidir.(ön arıtma tesisi, tam arıtma tesisi, geri kazanma ünitesine sahip tesis vb.)
- **Kullanılan kimyasal madde miktarının azaltılması:** Faaliyetlerde değişikliklere gidilerek veya uygun kimyasal maddeler seçilerek kullanılan kimyasal madde miktarında azaltmaya gidilebilir.
- **Atık su miktarının azaltılması:** Doğru bir üretim teknolojisinin seçimi sonucunda su tüketimi ile su miktarında azalışlar sağlanabilir.

- **Atık suların tekrar kullanılması:** Bazı işletmelerden faaliyetleri sonucu çıkan temiz sayılabilecek sular arıtmaya bile ihtiyaç duymadan diğer işlemlerde kullanılabilir.

2.4. ÇEVRESEL MALİYETLERİN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ

Çevresel maliyetler işletmelerin çevresel etkileşimler sonucu ortaya çıkmıştır (Lazol vd, 2008: 63). Çevresel maliyetler oluşumuna ve şekillerine göre farklılık göstermektedir. Çevresel maliyetlerin bazıları işletmenin çevreyi korumaya yönelik faaliyetleri sonucu oluşabileceği gibi, bazıları da kullanım sonucu ortaya çıkan maliyetlerdir (Ergin ve Okutmuş, 2007: 150).

İşletmenin yaptığı her türlü faaliyet çevresel maliyetin çıkmasına neden olmaktadır. Muhasebenin önemlilik kavramı gereğince, çevresel faaliyetlerin izlenilmesi ve kontrolü diğer faaliyetler içinde karışık bir şekilde muhasebeleştirilmemesi gerekir. Böylelikle bu faaliyetlerin sağlıklı şekilde raporlanması ve kontrolünün yapılması işletmelere avantajlar sağlamaktadır. İşletme faaliyetleri için önemi artan çevresel faaliyetlere ait kayıtların ayrı gösterilmesi gerekliliktir ve işletmeye birçok avantaj sağlamaktadır (Özbirecikli ve Melek, 2002: 84)

Çevresel maliyetler ortaya çıkma biçimlerine göre farklılık göstermektedirler. Çevresel maliyetlerin bir kısmı çevreyi korumak amacıyla gerçekleştirilen faaliyetlerin sonucunda ortaya çıkmakta, bazı çevresel maliyetler ise çevresel kaynakların kullanımları sonucunda oluşmaktadır. Diğer çevresel maliyetler de işletmelerin sebep olduğu çevresel kirlilikler nedeniyle ortaya çıkmaktadır (Soylu ve İleri, 2009: 312).

Çevresel bilgilerin muhasebe sistemine aktarırken muhasebenin “belgelendirme kavramı” göz önünde bulundurulması ilk şarttır. Çevresel bilgilerin muhasebeye aktarılmasında iki tür belge kullanılmaktadır. Bunlar (Aslan, 1995: 44):

- Finansal Belgeler; İşletmelerin yapmış olduğu faaliyetleri mali açıdan gösteren belgeler (fatura, fiş vb.).
- Finansal Olmayan Belgeler; çevresel kaynakların korunması amacıyla çıkarılmış olan yasal düzenlemelerle, teknik belgelerden oluşmaktadır. (kanun, yönetmelik, tüzük ve teknik raporlar gibi)

Muhasebe sisteminin en iyi şekilde tasarlanması kurulması ve uygulanabilmesi, günümüzün gelişmiş endüstri ortamlarında büyük önem taşımaktadır (Şakrak, 1997; 1) İşletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerinde önemli noktalardan biri muhasebe bilgi sisteminde nasıl sınıflandırılması gerektiği olmuştur. İşletmeler çevre ile ilgili faaliyetlerin muhasebede gösterilebilmesi ve izlenebilmesi için çevresel faaliyetleri diğer faaliyetlerden ayırması gerekir. İşletme çevreye verdiği zararları ya da çevreye ne kadar zarar verdiğini ve çevresel faktörlerin ne kadarını kullandığını ölçemez ve kayıt altına alamaz (Haftacı ve Soylu, 2008: 94-95).

Çevre üretim ve tüketim davranışları sonucunda olumsuz dışsallıklardan etkilenmektedir. Olumsuz dışsallıkların çevreye verdiği zarar hava, su ve toprak kirlenmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu olumsuz dışsallıklar sosyal maliyet olarak tanımlanmaktadır. Çevre vergileri, bu sosyal maliyetlerin devlet tarafından alınan kamusal tedbirlerle giderilmesini sağlayan ekonomik ve mali nitelikte araç olarak ortaya çıkmaktadır (Aymaz, 2009: 25). Çevre vergileri, “devlet tarafından zorunlu ve karşılıksız olarak alınan ve çevreyle ilgili bir unsurunu konu alan vergilerdir.” (Ferhatoğlu, 2003: 2-3). Çevre vergileri piyasadaki arz ve talep üzerine etki yapmak suretiyle üretim miktarlarının azalmasına ve fiyatların yükselmesine neden olmaktadır. İşletmelerin çevre kirliliği sonucu oluşan sosyal maliyetleri göz önünde bulundurarak hem işletmelerin karar alma sürecinde hem de üretim araçlarını iyileştirme noktasında yardımcı olmaktadır. Amaç üretim ve tüketim esnasında çevre dostu üretim ve tüketim faaliyetleri gerçekleştirmektir (Ağbal, 2001: 65-66). Olumsuz dışsallıklar nedeniyle ortaya çıkan sosyal maliyetleri, dünyamızdaki tüm paydaşlar bedel ödemek zorunda kalabilir. Kurumsal yönetim açısından paydaşlar hangi şirketlerin ne kadar sosyal maliyete neden oldukları ve bu maliyetlerin ne kadarlık kısmını yüklenbildikleri hakkında bilgi almak isterler. Bu tür bilgiler çevre muhasebesi kapsamında paydaşlara sunulmalıdır.

Etkili bir araç olan vergiler, Küresel ısınmayla mücadelede bir araç olarak kullanılan vergilerin teorik temeli “kirleten öder” prensibine dayanmaktadır. Bu ilkeyi uygulayabilmek için üretim veya tüketim faaliyetleri sonucunda karbon salınımına neden olanların, ekonomik birimlerin, kendileri tarafından meydana gelen negatif dışsallıkların, yine kendileri tarafından karşılanması gerektiğini kabul etmeleri çevre dostu politikaların uygulaması açısından oldukça önemlidir. Ancak üretici veya tüketiciler çoğunlukla

çevreye verdikleri zararı, kendileri açısından bir maliyet olarak yüklenmek istememektedirler. (Bağdiden ve Demir, 2010: 155). İşte tam bu noktada çevre muhasebesi ilkesi gereği kirleten öder ilkesinin uygulanması başarılı bir kurumsal yönetimin hizmet edecektir.

Çevre temizlik vergisi Türkiyede yönlendirmek ve denetlemek amacıyla alınan tek vergidir. Motorlu Taşıt Vergisi, Akaryakıt Tüketim Vergisi ve Taşıtların Alın Vergisi dolaylı olarak çevreye olumlu katkıları olan vergiler olarak kabul edilebilir (Ferhatoğlu, 2003: 5).

İşletmeler için en belirgin örnek ise; kullandığı suyun atık su olarak da ödenmesidir. İşletme bu şekilde hem su parası ve hem de çevreye verdiği zararın bedelini ödemiş olmaktadır. İşletmenin hesaplayamayacağı ve ödeyemeyeceği diğer çevresel faktörlerde üretim esnasında havayı ve toprağı kirletmesi canlılara verdiği zararları hesaba katamaz. İşletmeler verdiği zararları ve faydaları ve bunlar için ne kadar maliyete katlandığını ayrıca hesaplaması gerekmektedir. Ama işletmeler bunun için ayrı bir hesap genellikle kullanmamaktadırlar. Çevre ile ilgili harcamalar genellikle genel üretim giderlerinde ya da genel yönetim giderlerinde izlenmektedir (Haftacı ve Soylu, 2008: 94-95).

İşletmelerin çevre kirliliği kapsamında filtreler, su arıtma tesisleri, depolar, arıtma cihazları vb. gibi yatırımlarına bakıldığında genellikle duran varlık niteliği taşıyan yatırımlar gerçekleştirerek ürettikleri kirlilikleri önlemeye çalıştıkları görülmektedir. Bu yatırımlar sabit varlık oldukları için ilgili duran varlık hesap kaleminin altında alt hesap olarak raporlanmaları kontrol ve planlama bakımından daha sağlıklı olacaktır. Çevre korumaya yönelik su arıtma, katı atık depolama veya bertaraf, baca gazı filtresi ve benzeri bir yatırım doğrudan çevre korumaya yönelik ise uygun isim kullanılarak aktifleştirilebilir. Ancak tekdüzen hesap planında bu grupta yer alan tüm hesaplar dolu olduğundan, yapılan yatırım harcaması, yatırımın çevresel özelliğine göre duran varlıkla ilgili alt hesaplarda izlenebilir. Çevresel özelliği olan yatırımların izlenebilmesine olanak sağlamak amacıyla alt hesapların belirlenirken çevresel maliyetler göz önünde bulundurulması gerekir (Çalış, 2013: 184).

İşletmeler faaliyetleri sonucunda topluma karşı sorumluluklarını da yerine getirirken çevre ile ilgili yatırımlarını giderlerini 730 genel üretim gideri hesabının alt

hesabı olarak kaydedebilmektedir. Bununla birlikte çevre koruma önlemlerine dönük araştırma maliyetleri de 750 “Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı” kapsamında yer almaktadır. Ayrıca çevre korumaya yönelik bir yatırım söz konusu ise 258 “Yapılmakta Olan Yatırımlar” hesabının alt hesapları kullanılır. Daha sonra bu hesabın alt hesabına göre ilgili ana hesaplara aktarımı yapılır (Otlu ve Kaya, 2010: 46).

Çevre muhasebesi kapsamında çevreyi ilgilendiren kimi hesaplar; stoklar, yapılan yatırımlar, faaliyet giderleri başlıkları altında aşağıda ele alınmıştır Türkiye Muhasebe standartları kavramsal çerçevesi kapsamında TMS/IFRS çevresel maliyet ve borçlar incelendiğinde mevcut bir raporlama ya da muhasebeleştirilmenin olmadığı görülmektedir. Aynı zamanda Avrupa muhasebeciler federasyonu (Federation des exports comptables europeens, federations of european accountants, FEE) bir işletmenin faaliyet durumu ve faaliyet sonuçlarını etkileyen veya etkilemesi olası çevresel maliyet ve borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması konusunda TMS/IFRS ihtiyaç olmadığını düşünmektedir. Çünkü TMS/IFRS ‘nin kaynağını oluşturan IAS/IFRS da açıklanan muhasebe ilkelerinin ortaya çıkacak çevresel sorunlarla başa çıkmada yeterli olduğuna dair bir görüş vardır. Mevcut TMS/IFRS’nda ortaya konan muhasebe ilkeleri çevresel maliyet ve borçlarının muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasında yeterli olmaktadır. Ancak TMS/IFRS’nin borç, varlık gelir gider tanımına girmeyen ve bunlarla ilgili muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayan çevresel maliyet ve borçlar TMS/IFRS da ele alınıp incelemez bu nedenle hava, su, toprak gibi işletme tarafından kontrol edilemeyen ve ölçülemeyen varlıklar TMS/IFRS tarafından varlık olarak kabul edilmemektedir (Uluslan, 2010: 98- 106).

Çevre muhasebesi uygulamalarına doğrudan yön verecek özel bir standart bulunmamaktadır. Bununla beraber, muhasebe standartlarının gerçeğe uygun bilgi sunumuna odaklanması neticesinde birkaç standart bağlamında çevre muhasebesi - muhasebe standartları ilişkisinden söz edilebilir. Bu çerçevede standartların çevre muhasebesi ile ilişkisi aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Uluslan, 2010: 91-95).

➤ **Finansal Tabloların Sunuluşu (TMS 1),**

- Çevresel varlıklar ve borç karşılıkları ile çevresel gelir ve giderlerin finansal tablolarda ayrı başlık altında sınıflandırılması (md. 29-30),

- Çevresel varlıklar ve borç karşılıkları ile çevresel gelir ve giderlerin finansal tablolarda netleştirilmesi (md. 32-35),
- Çevresel varlıklar, giderler ve borç karşılıklarıyla ilgili bilgilerin geçmiş dönemler ile karşılaştırılabilir olarak sunulması (md. 38-44), söz konusu sunuluşun ve sınıflandırmanın hangi durumlarda değiştirileceği (md. 45-46),
- Çevresel varlıkların bilançoda dönen veya duran varlık olarak gösterilmesi (md. 66-68),
- Çevresel borç karşılıklarının bilançoda kısa vadeli ya da uzun vadeli borç olarak sunulması (md. 69-76),
- Çevresel giderlerin gelir tablosunda sunulması (md. 87, 97-105),
- Çevresel varlıklar, giderler ve borç karşılıklarıyla ilgili muhasebe politikalarının ve izleyen mali yılda çevresel varlıkların ve borç karşılıklarının defter değerlerinde önemli düzeltmelere neden olmanın ciddi risklerini taşıyan geleceğe yönelik temel varsayımlar ve tahminlerdeki belirsizliklerin ana kaynaklarıyla ilgili bilginin dipnotlarda sunulması (TMS 1, par. 117-133)

➤ **Maddi Duran Varlıklar (TMS 16),**

- Çevresel maddi duran varlıkların finansal tablolarda gösterilmesi (md. 7-10),
- Çevresel maddi duran varlıkların aktifleştirme sonrası ortaya çıkan harcamalarının muhasebeleştirilmesi (md. 12-14),
- Çevresel maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet değeri ile muhasebeleştirilmesi (md. 15),
- Çevresel maddi duran varlıkların maliyetini oluşturan unsurların tespit edilmesi ve söz konusu maliyetlerin ölçümü (md. 16-28),
- Çevresel maddi duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sonrasında yeniden değerlendirme işlemleri ve söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesi (md. 29-42),
- Çevresel maddi duran varlıklarla ilgili amortisman hesaplama, varlıkların amortismanına tabi tutarlarının ve yararlı ömrünün belirlenmesi ve kullanılacak amortisman yöntemini seçimi (md. 43-62),
- Değer düşüklüğü olan, kayıp ya da vazgeçilen çevresel maddi duran varlıklar için üçüncü kişilere verilecek tazminatların muhasebeleştirilmesi (md. 65-66),
- Çevresel maddi duran varlıkların bilanço dışı bırakılması (md. 67-72),

- Finansal tablo dipnotlarında çevresel maddi duran varlıklarla ilgili yapılması gereken açıklamaları içermektedir.

➤ **Maddi Olmayan Duran Varlıklar (TMS 38),**

- Çevresel maddi olmayan duran varlıkların maliyetinin hangi durumda varlık olarak finansal tablolara yansıtılacağı (md. 8-23),
- Çevresel Ar-Ge harcamalarının gider ya da varlık olarak muhasebeleştirilmesi (md. 54-55-57),
- Çevresel maddi olmayan duran varlıkların ilk muhasebeleştirme sırasında maliyet bedeli ile muhasebeleştirilmesi (md. 24),
- Çevresel maddi olmayan duran varlıklardaki maliyetinin unsurları ve söz konusu varlıklarda gerçeğe uygun değerin tespit edilmesi (md. 25-67),
- Çevresel maddi olmayan duran varlıklar için yapılan harcamaların muhasebeleştirilmesi (md. 68-71),
- Çevresel maddi olmayan duran varlıkların yararlı ömrü, itfa süresi, itfa yönetimi ve kalıntı değerinin belirlenmesi ve gözden geçirilmesi (md. 88-110)
- Finansal tablo dipnotlarında çevresel maddi olmayan duran varlıklarla ilgili yapılması gereken açıklamalar (md. 118-127) gibi konuları içermektedir.

➤ **Karşılıklar ve Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar (TMS 37),**

- Çevresel borçların hangi durumda çevresel borç karşılığı olarak finansal tablolara yansıtılacağı ya da koşullu çevresel borç olarak dipnotlarda açıklanacağı (md. 14-30),
- Çevresel borç karşılıklarının tespiti (md. 36-51),
- Zarar verilen varlıkların elden çıkarılmadan elde edilecek kazançların muhasebeleştirilmesi (md. 52),
- Çevresel borç karşılıklarının bilanço tarihi itibarıyla gözden geçirilmesi ve düzeltilmesi, karşılığın iptali ve kullanımı (md. 59-62),
- Çevresel borç karşılıkları ve koşullu borçların her biri için kamuoyuna yapılması gereken açıklamalar (md. 84-92) gibi hususları içermektedir.

➤ **Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20)**

- İşletmelerin temiz enerji ve teknoloji kullanmaları sonucunda elde edeceği devlet teşviklerinin muhasebeleştirilmesi ve raporlanmasına ilişkin hususları içermektedir.

Çevre muhasebesi maliyetleri ile ilgili olmasa da çevresel olaylarla ilgili maddeler TFRS kapsamına girmiştir. TFRS de ki değişiklikler ve düzenlemeler aşağıda verilmiştir ([http://www.tmud.org.tr\(03.05.2018\)](http://www.tmud.org.tr(03.05.2018))).

➤ **TFRS Yorum 1**

Hizmetten Çekme (Yedeğe Çekme), Restorasyon ve Benzeri Mevcut Yükümlülüklerdeki Değişiklikler;

Bu Yorum,

- (a) Hem TMS 16'ya uygun olarak bir maddi duran varlık kaleminin maliyetinin bir parçası olarak muhasebeleştirilen,
- (b) Hem de TMS 37'ye uygun olarak bir borç olarak muhasebeleştirilen, hizmetten çekme, restorasyon ve benzeri mevcut yükümlülüklerin ölçülmesindeki her tür değişiklik için uygulanır.

Örneğin, hizmetten çekme, restorasyon veya benzeri mevcut bir yükümlülük; bir tesisin faaliyetine son verilmesi, yer altından maden çıkarmaya dayalı sanayilerde çevreye verilen zararın giderilmesi veya ekipmanların kaldırılması durumlarında söz konusu olabilir (Bakkal, 2014: 30)

➤ **TFRS Yorum 5**

Hizmetten Çekme, Restorasyon ve Çevre Rehabilitasyon Fonlarından Kaynaklanan Paylar Üzerindeki Haklar;

Bundan sonra, 'hizmetten çekme fonları' veya 'fonlar' olarak anılacak olan, hizmetten çekme, restorasyon ve çevre rehabilitasyon fonlarının amacı; tesislerin (nükleer

santral gibi) veya bazı ekipmanların (arabalar gibi) hizmetten çekilmesi ya da çevre rehabilitasyon faaliyetlerinin (örneğin su kirliliğinin giderilmesi veya mayınlı arazinin temizlenmesi) üstlenilmesi gibi “hizmetten çekme” olarak anılacak faaliyetler sonucu ortaya çıkan maliyetlerin bir kısmını ya da tamamını finanse etmek üzere belirli varlıkların ayrılmasıdır.

Katkıda bulunan, hizmetten çekme maliyetini ödeme yükümlülüğünü borç olarak muhasebeleştirir ve fondan ödeme yapılamasa dahi, hizmetten çekme maliyetlerini ödemekle yükümlü olmadığı sürece, fondaki payını ayrıca muhasebeleştirir. Çevresel maliyetlerin ve borçların muhasebeleştirilmesi kapsamında bir madde olmasa da ilerleyen zamanda çevre muhasebesinin maliyetlerinin ve borçlarının' da TFRS' nda muhasebeleştirilmesi mümkün görünmektedir (Bakkal, 2014: 31).

➤ **TFRS Yorum 6**

Özel Bir Piyasaya Katılımdan Doğan Yükümlülükler Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler İlgili Düzenlemelerdir;

Bu kapsamda; Atık aletlerin toplanması, işlenmesi, geri kazanımı ile çevresel olarak uygun şartlarda ortadan kaldırılmasını düzenleyen Atık Elektrikli ve Elektronik Aletler (AEEA) hakkındaki Avrupa Birliği (AB) Yönergesi, AEEA' i yedeğe çekme yükümlülüğünün ne zaman muhasebeleştirilmesi gerektiği sorusuna neden olmuştur. Yönerge, ‘yeni’ ve ‘eski atıklar’ arasında ve evlerden çıkan kişisel atıklar ile evlerdeki kişisel atıklar dışındaki kaynaklardan gelen atıklar arasında bir ayırım yapmaktadır. Yeni atık, 13 Ağustos 2005 tarihinden sonra satılan ürünlerle ilgilidir. Bu tarihten önce satılmış olan bütün ev aletlerinin Yönergenin amaçları doğrultusunda, eski atığın ortaya çıkmasına sebep olduğu kabul edilir. Yorum; üreticilerin finansal tablolarında, AEEA hakkındaki AB Yönergesi uyarınca, eski ev aletlerinin satışına ilişkin olarak atık yönetimi yükümlülüklerinin muhasebeleştirilmesini düzenler.

• Bu Yorum, ne yeni atığı ne de evlerdeki kişisel atıklar dışındaki kaynaklardan gelen eski atığı düzenler. Bunun gibi atık yönetimine ilişkin yükümlülük, TMS 37’de yeterince düzenlenmiştir. Ancak, eğer ulusal mevzuatlarda, evlerden çıkan yeni kişisel atık, evlerden çıkan eski kişisel atığın işlendiği şekilde işlenirse, bu Yorumda belirtilen ilkeler

TMS 8'in 10-12 nci Paragraflarında belirtilen hiyerarşiye atıfta bulunarak uygulanır. TMS 8'de belirtilen hiyerarşi, aynı zamanda AB Yönergesinde belirtilen maliyet isnat modeline benzer bir şekilde yükümlülük getiren diğer düzenlemeler için de uygundur.

• Bu Yorum ile, atık yönetimi maliyetlerine ilişkin olarak bir karşılığın muhasebeleştirilmesi için TMS 37'nin 14 (a) Paragrafı uyarınca yükümlülük yaratan olayı oluşturan AEEA'ı yedeğe çekme kapsamında;

- Eski ev aletlerinin imalatı veya satışı,
- Ölçme dönemi boyunca piyasaya katılım,
- Atık yönetimi faaliyetlerinin yerine getirilmesinde maliyetlerin karşılanması,

Konularına açıklık getirilmesi amaçlanmaktadır.

Muhasebe politikalarındaki değişiklikler TMS 8 uyarınca muhasebeleştirilir.

2.4.1. Stokların Muhasebeleştirilmesi

Stok belirli bir zamanda mevcut olan maddelerin hammadde, malzeme, yarı mamul ve diğer maddelerin ve mamullerin miktarı olarak tanımlanabilir ([http://www.maliye.gov.tr\(01.02.2018\)](http://www.maliye.gov.tr(01.02.2018))).

İşletmeler satın alma faaliyetlerinde çevreye zararı olmayan hammaddeleri tercih etmelidirler. İşletmeler aldıkları hammaddelerin stoklarında çevresel özellikleri nedeni ile belli bir maliyette katlanıyorlarsa, bunları çeşitli şekillerde izleyebilirler. Bunlar aşağıda gösterilmiştir (Haftacı ve Soylu, 2008: 95). Stoklara ilişkin ek maliyetler çevresel etkilerine göre belirlenen oranda hesaplanır “çevre giderleri, çevresel maliyet, çevresel yükümlülükler veya çevresel mallar” gibi ayrı hesapta izlenebilir (Bakkal, 2014: 18).

İşletmelerde stokların çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler, muhasebe açısından değişik şekillerde ele alınabilir (Haftacı ve Soylu, 2007: 97-100).

- Stoklara ilişkin çevresel ek maliyetler ilgili hesabın alt hesabında incelenebilir (Bakkal,2014: 18).

| | |
|-------------------------|-----|
| 153 Ticari Mallar Hs. | XXX |
| 154 Çevresel Mallar Hs. | XXX |
| 191 İndirilecek Kdv Hs. | XXX |
| İlgili Hesaplar | XXX |

İşletme satın aldığı ticari mallar için katlandığı çevresel maliyetleri başka bir hesapta takip ettiği takdirde teşvik sisteminin kullanılmasını kolaylaştırmış olur. Ek çevresel maliyetler, çevre koruma amaçlı teşvik sistemi ile karşılanır. Böylece çevresel maliyetler tüketicilere yansıtılmamış olur (Haftacı ve Soylu, 2007: 97-100). Mal alımında ek çevresel maliyetler alt hesaplarda izlenilmesi durumunda 153 Ticari mallar Hesabı altında alt hesap açılabilir.

| | |
|------------------------|-----|
| 153 Ticari Mallar Hs. | XXX |
| 153.02 Çevresel Mallar | XXX |
| İlgili Hesaplar | XXX |

- Stoklar için katlanılan ek çevresel maliyetler çevreyi koruma amaçlı herhangi bir fondan karşılanması durumunda “çevresel teşvik fonundan alacaklar” hesabı açılarak çevresel ek maliyetler bu hesapta izlenebilir (Haftacı ve Soylu, 2007: 97-100).

| | |
|---|-----|
| 153 Ticari Mallar Hs. | XXX |
| 125 Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hs. | XXX |
| 191 İndirilecek KDV Hs. | |
| İlgili Hesaplar | XXX |

İlgili Hesaplar XXX

125 Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hs. XXX

- Stoklara ilişkin çevresel ek maliyet hesapları nazım hesaplarda incelenebilir (Haftacı ve Soylu, 2007: 97-100).

950 Çevresel Mallar XXX

İlgili Hesaplar XXX

951 Çevresel Mallar Karşılığı XXX

- Stoklara ilişkin ek maliyetler dipnotlarda belirtilebilir. Stoklara ilişkin ek maliyetler bir çalışma yapılarak çevre raporunda gösterilebilir (Haftacı ve Soylu, 2007: 97-100).

2.4.2. Yatırım Harcamalarının Muhasebeleştirilmesi

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere ve süresi bir yıldan fazla olan fiziki varlık kalemleri maddi duran varlık adı altında 25 nolu maddi duran varlık grubunda izlenir (Acar ve Tetik, 2006: 192).

- Çevreyle ilgili arıtma sistemleri, filtreler, depolar, atık su arıtma tesisleri gibi duran varlık niteliğinde olan yatırım projelerine ilişkin çevresel harcamaların aktifleştirilmesinde, “258 Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı” kullanılır. Yatırım tamamlandıktan sonra ise ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılır. Çevre kirlenmesini önlemek için yapılan araştırma ve geliştirme faaliyetleri ise bilanço hesaplarından 26 nolu Maddi Olmayan Duran Varlıklar grubu içinde izlenebilir (Kasapoğlu, 2003: 115-116).

- Eğer yatırımın çevresel özelliği nedeniyle teşvik kullanılıyorsa ilgili hesaplar yerine veya bir bölümü teşvikli ise, teşvikli bölüm için ayrı olarak “125 Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı” kullanılabilir. İlgili fon tahsil edildiğinde bu hesabın alacağına ilgili hesabın borcuna kaydedilir. Eğer çevre teşvik fonundan alacakların vadesi bir yıldan fazla olursa “225 Çevre Teşvik Fonundan Alacaklar Hesabı” kullanılabilir (Haftacı ve Soylu: 2008: 92-103).
- Yatırım yapılırken çevresel maliyetlerden dolayı ek bir maliyet katlanılıyorsa, bu yatırımın aktifleştirilmesinde çevresel yatırımın özelliğinin ayrıcaizlenmesi zor olabilir. Bu durumda yatırımın çevresel özelliği nedeniyle katlanılan ek maliyetler nazım hesaplarda izlenebilir (Haftacı ve Soylu, 2008: 92-103).

Yatırım harcamaları çevre korumaya yönelik su arıtma, katı atık depolama veya baca gazı filtresi ve benzeri gibi doğrudan çevre korumaya yönelik ise bu harcama uygun isim kullanılarak aktifleştirilebilir. Ancak tekdüzen hesap planında bu grupta yer alan tüm hesaplar dolu olduğundan yatırımın çevresel özelliğine göre duran varlıkla ilgili alt hesaplarda izlenebilir (Haftacı ve Soylu, 2008: 92-113).

İşletmeler çevreye yönelik bir yatırım yapacaklarsa 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabının alt hesapları kullanılabilir. Daha sonra bu hesabın alt hesabına göre ilgili ana hesaplara aktarımı yapılır (Başkale, 2009: 58).

_____ / _____

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar XXX

731 Genel Üretim Giderleri Yans.Hs. XXX

_____ / _____

Yatırım özelliğine göre alt hesaplarda bir isim verilir ve ana hesap altında izlenebilir

_____ / _____

253 Tesis Makine ve Cihazlar XXX

253.00 Tesisler

253.10 Arıtma Tesisi

258 Yapılmakta Olan Yatırımlar XXX

_____ / _____

2.4.3. Faaliyet Giderlerinin Muhasebeleştirilmesi

İşletmelerin çevresel faaliyet giderleri, işletmenin faaliyet giderlerinden ayrılmadan genel yönetim giderlerinde gösterirler. İşletmeler kaliteli ürün üretimi için ar-ge giderleri içerisinde gösterdikleri giderleri çevresel özelliklerini artırmaya yönelik yapılan çalışmalarında ar-ge giderleri içerisinde izlenmesi gereğini ortaya çıkarmıştır. Aşağıda çevre ile ilgili faaliyetler ve giderler gösterilmiştir (Haftacı ve Soylu, 2008: 104-105).

750 Ar- Ge Giderleri

760 Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri

770 Genel Yönetim Giderleri

780 Finansman Giderleri

İşletmeler çevre ile ilgili yatırım giderlerini ve çevresel faaliyetlere ilişkin maliyetleri 730 Genel Üretim Giderleri hesabından alt hesabı olarak kaydedilebilmektedir.

_____/_____

730 Genel Üretim Giderleri XXX

730.90 Diğer Gider Yerleri XXX

İlgili Hesaplar XXX

_____/_____

Çevreyi korumaya yönelik araştırma maliyetleri 750 Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabında yer almaktadır.

_____/_____

750 AR-GE Giderleri XXX

İlgili Hesap XXX

_____/_____

Çevreyi korumak için 750 Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı kapsamında çevreye yönelik araştırma yer almaktadır. İşletmeler için bu hesabın araştırma geliştirme çalışmalarının yoğun yapıldığı bilinmektedir. Bu bağlamda çevresel maliyetlerin dönem gideri olarak aktif bir hesaba kaydedilmesi veya karar verildikten sonra ilgili hesaplarında yardımcı hesaplar açılarak kayıt yoluna gidilmesi günümüz mevzuatı için önemli bir çözüm yolu olarak görülmektedir (Kılıç, 2008: 35).

İşletmeler faaliyetleri gereği sürekli çevre ile etkileşim içindedir. Bu etkileşimleri sonucunda çevreye verdiği zararların azaltılması önlenilmesi gibi çalışmalar işletmeler için çevre muhasebesi kavramını ortaya çıkarmıştır. Finansal tablolar şeffaflık ilkesine uygun olarak düzenlemesi gerekir. Finansal tablolardaki işletme varlığı, öz kaynakları, borcu ve yükümlülüğü ve tüm finansal işlemleri tablolarda yer alan bilgilerin güvenilir, şeffaf anlaşılabilir, karşılaştırılabilir ve ihtiyaca uygun şekilde olması gerekmektedir. Bu bağlamda çevresel maliyetler finansal tablolarda şeffaflık ilkesine uygun raporlanması için çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Bu yöntemler, işletmeler çevresel maliyetleri, dönem gideri olarak raporlayıp ait oldukları maliyet hesaplarının altında alt hesaplarda takip edebilirler, çevresel maliyetleri, ait oldukları aktif hesap kalemlerinin altında alt hesap olarak takip edebilirler, gerçekleşme olasılığı yüksek olan çevresel maliyetlerin etkisini azaltabilmek amacıyla karşılık ayırabilirler, çevresel maliyetleri, nazım hesaplarda takip edebilirler, çevresel maliyetleri, finansal tabloların dipnotlarında raporlayabilirler (Çalış, 2003: 188).

2.5. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN MALİYET MUHASEBESİNE ETKİSİ

Güvenilir ve başarılı bir kurumsal yönetim her türlü olaylara karşı kendini uyumlaştırabilmesi ile ekonomik refah düzeyinin yükseltilmesinde ve ekonomik başarının artırılmasında kurumsal yönetimin yaşamsal bir önem taşıdığı söylenmesi zorunluluk olmuştur (Akgül, 2009: 47). Şirket içinde adillik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve güvenilirlik gibi kavramların ön plana çıkması ve uygulanması, otoritenin elindeki yetkilerin bütün paydaşların ortak çıkarları için kullanımının sağlanmaya çalışıldığı uygulamalardır. Bütün bu çalışmaların kaynağını teşkil eden ana unsur, yatırımcıların hak

ve menfaatlerinin korunarak yapılan yatırımların güvenilir, verimli, karı yüksek bir şekilde kullanılmasıdır (Coşkun ve diğ., 2005: 398-399).

Çevresel maliyetlerin muhasebe işlemi için öncelikle çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve bilinmesi gerekir. Muhasebenin temel kavramalarından maliyet esas kavramı gereği maliyetlerin belirlenmesi mümkün ve uygun olmayan diğer kalemler dışında, işletme tarafından elde edilen varlık ve hizmetlerin muhasebeleştirilmesinde, bu kaynakların elde edilme maliyetleri esas alınır (Fidan, 2009: 93).

Mamül ve hizmetin üretiminde maliyetin belirlenmesi ilgili maliyet unsurların izlenilmesine olanak tanınmasına yardımcı olan muhasebe türü maliyet muhasebesidir. Maliyet muhasebesi, üretilen mamul ve hizmetlerin maliyetini oluşturan, maliyet unsurlarını türleri, oluş yerleri ve ilgili oldukları mamul ve hizmet türleri bakımından belirlenmesine ve izlenmesine olanak sağlayan bir hesaplama ve kayıt sistemidir (Alagöz ve İrdiren, 2013:432). Maliyet muhasebesi ve çevre muhasebesini birlikte düşündüğümüz zaman, işletmelerin çevreye verdiği zararı veya faydayı ölçülmesine zemin hazırlamakta, çevresel sorumluluklarda parasal olarak sorumlu tutulmadığı çevre maliyetlerini ve aynı zamanda toplum üzerindeki etkilerinin maliyetlerini tanımlamaktadır (Şerbetçi, 2015: 2).

Çevre anlayışının gelişmesiyle birlikte işletmeler faaliyetlerinin çevresel alanlarda yoğunlaşması işletmelerin çevresel maliyetlerini ve giderlerini artırmaktadır. Dolayısıyla, bu tarz giderlerin diğer giderler veya genel giderler arasında izlenmeyip, ayrı bir başlık altında değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu gereklilik içinde ana başlık çevresel maliyet terimi olmaktadır. Çevresel maliyetler, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için katlandıkları maliyetlerdir. Çevresel performans ise, işletmelerin doğal çevreyi koruma başarısını ortaya koyan önemli ölçütlerden biri haline gelmiştir (Özbirecikli ve Melek, 2002: 84).

Çevresel maliyetlerin işletme yönetimi açısından önemli olmasının nedenleri aşağıdaki gibidir (Yağlı, 2006: 53-54):

- Çevresel maliyetler genel giderler hesabında izlenebilir
- Birçok firma temiz teknoloji lisansı edinmek veya fire niteliğindeki yan ürünlerin satışı yoluyla gelir yaratmak suretiyle çevresel maliyetleri telafi edebileceklerini keşfetmişlerdir.

- Çevresel maliyetlerin daha iyi bir şekilde yönetilmesi, işletmenin başarısında olduğu kadar, insan sağlığına önemli yararlar sağlanmasında ve çevresel performansın artırılmasında da büyük paya sahiptir.
- Mamul ve üretim sürecine ilişkin çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın bilinmesi hem mamul maliyetlerinin ve fiyatlarının daha doğru saptanmasına, hem de şirketin mamul hizmet ve üretim süreçlerini çevresel açıdan daha tercih edilebilir bir şekilde tasarlanmasına yardımcı olur.
- Müşteriler için çevresel açıdan tercih edilebilir mamul, hizmet ve üretim süreçleri rekabet avantajı sağlar.
- Çevresel maliyetlerin ve çevresel performansın muhasebeleştirilmesi bir şirketin gelişmesini ve tüm çevresel yönetim sisteminin faaliyetlerini destekleyebilir. Böyle bir sistem yakın gelecekte uluslararası bağlantıları olan şirketler için bir gereklilik haline gelecektir.

Çevresel maliyetlerin “özel” ve “sosyal” olmak üzere iki boyutu bulunmaktadır. Özel maliyetler, bir işletmenin çevresel sorumluluklarından dolayı katlandığı ve kar-zarar durumunu direkt olarak etkileyen maliyetlerdir ve bu maliyet terimi, bazen içsel maliyetler şeklinde de kullanılmaktadır (Alpaslan vd. 2012: 151). Çevre muhasebesi anlayışı çerçevesinde sosyal maliyet ise; bir firmanın parasal olarak sorumlu tutulmadığı çevre ve toplum üzerindeki etkilerinin maliyeti olarak tanımlanmaktadır. Sosyal maliyetlerin dışsallık içermelerinden dolayı, dışsal maliyetler olarak da tanımlanabilir (Özbirecikli, 2002: 51).

Maliyet muhasebesi ile çevre muhasebesi ilişkisi daha çok birim maliyetlerinin doğru hesaplanmasında ortaya çıkmaktadır. Günümüzde çevre maliyetleri genelde hiç hesaba katılmamakta, katılanlar da “Genel Üretim Giderleri” hesabı içinde gösterilmektedir. Hesaplamaya hiç katılmayanlar “sosyal maliyet” diye nitelendirilen bacalardan çıkan gazların neden olduğu hava kirliliği, atıkların suda meydana getirdiği kirliliklerin insan sağlığı, bitki örtüsü ve diğer canlılar üzerinde negatif etkileridir. Maliyet tespitinde hesaplamalara katılan çevre maliyetleri ise Genel Üretim Gideri olarak kayıtlanmakta ve mamul maliyetine bu yolla katılmaktadır (Kaya, 2002: 58).

Sonuç olarak çevre yönetim sisteminin işletmeler açısından önemli olmasında çevre maliyet analizlerini yapma olanağı tanınması, işletmelere çevre konusunda önceden

karar ve hareket edebilme olanağı tanıyan bir sistem olmasının yanında, çevre ile ilgili maliyetlerin azaltılması maliyetlerin kontrol edilebilir olması gibi konularda işletmelere büyük bir olanak tanımaktadır.

2.6. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN FİNANSAL MUHASEBEYE ETKİSİ

Finansal bilgilerin ve raporların tam, doğru, eksiksiz ve güvenilir bilgi şeklinde paydaşlarına ulaştırılması işletmelerin devamlılığı açısından önemlidir. Kurumsal yönetim ilkelerinin başarıya ulaşabilmesi sürekli ve doğru bilgi akışı olması gerekir.

Finansal tablolar ile ilgili çıkar gruplarının hizmetine sunulan bilgiler şirketin muhasebe bilgi sisteminden temin edilmektedir. Bu bilgilere zamanında, tam ve doğru, yorumlanabilir, karşılaştırılabilir ve daha az bir bedelle bilgi kullanıcıları tarafından kolay ulaşılabilmelidir. Bu bilgilerin sunumu sürecinde kurumsal yönetim ilkeleri uygulamalarındaki şeffaflık seviyesi yükseldikçe kamuyu aydınlatma seviyesi ve kalitesi de yükselmektedir (Pamukçu, 2011: 146).

İşletmelerin başarılı kurumsal yönetim uygulamalarının temelinde etik kurallara uygun hareket eden ve bu çerçevede bilgi üreten muhasebe bilgi sistemi vardır. Çünkü iyi ve başarılı bir kurumsal yönetim ancak iyi ve düzenli bir muhasebe bilgi sisteminden üretilen bilgilerle yapılabilir (Dinç ve Abdioğlu, 2009: 157). Şirket yönetimine ve diğer çıkar gruplarına karar verme aşamasında tam, doğru, eksiksiz, zamanlı ve güvenilir bilgilerin sunulmasıdır. Güvenilir, zamanlı ve tam olarak düzenlenen finansal raporlar, yöneticilerin ve ilgili çıkar gruplarının isabetli karar verme sürecini olumlu yönde etkiler ve bu durum kurumsal yönetimin başarı hanesine yazılır. Bu bağlamda finansal raporların güvenilirliği kurumsal yönetim ilkelerinin uygulanması ile sağlanabilir (Can ve Akyel, 2012: 6). Başarılı ve iyi kurumsal yönetim uygulamalarının benimsenmesi, önemsenmesi finansal muhasebeye finansal raporlara olan güvenilirliği artıracaktır. Böylelikle iyi kurumsal yönetim uygulamaları finansal muhasebeye katkı sağlayacaktır.

Finansal muhasebe açısından çevre muhasebesi, çevresel faaliyetlerin finansal muhasebe içerisinde hangi hesap düzeyinde, hangi hesaplarda, nasıl gösterileceği olarak

özetlemek mümkündür. Çevre muhasebesiyle genel muhasebe kayıtlama ve raporlama olmak üzere iki noktada örtüşmektedirler (Taşdemir, 2011: 50).

Finansal muhasebedeki terimler çevresel unsurları içine alındığında aşağıdaki tanımlamalar yapılmaktadır (Kaya, 2006: 43-44):

- **Varlık:** İşletmelerin gelecekte fayda sağlayacağı iktisadi kıymetler ve ekonomik olduğu doğal kaynaklar toplamıdır. Çevre muhasebesi ile hava, su, toprak vb. doğal kaynaklar varlıklara dâhil edilmektedir.
- **Borç:** İşletmenin gelecekte katlanacağı fedakarlıklar ve geçmiş işlemlerinden dolayı yapmış olduğu mal ve hizmet değişimleri şeklinde tanımlanabilir..
- **Gider:** Çevre muhasebesi giderin kapsamını genişletmiştir. İşletmelerin doğal sermayeyi koruma giderleri gider kapsamına alınmaktadır.
- **Maliyet:** Çevre muhasebesi genel üretim giderlerinden çevresel maliyetleri ayırtmakta ve çevre ile toplum üzerindeki olumsuz etkiyi çevresel sosyal maliyet unsuru olarak hesaba katmaktadır.

Sonuç olarak finansal muhasebe sadece para ile ölçülebilen niceliksel verileri işlerken, çevre muhasebesi hem niceliksel hem de niteliksel verileri işlemekte ve ilgililere sunmaktadır. Bu bağlamda çevre muhasebesi bu açıdan finansal muhasebeyi kapsamaktadır (Taşdemir, 2011: 51). Çevre muhasebesi ışığında ortaya çıkan bilgilerin finansal tablolara yansıtılması, işletme yönetimine ve diğer çıkar gruplarına karar verme aşamasında olumlu katkı sağlayacaktır.

2.7. KURUMSAL YÖNETİM VE ÇEVRE MUHASEBESİNİN EKONOMİK YAPIYA ETKİSİ

Şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk benimsenmesi gereken temel ilkelerdir. Kurumsal yönetim anlayışının yaygınlaşması, benimsenmesi ve güvenin oluşması uluslararası yatırım akışında önemli bir aşama olarak görülmektedir.

İşletmelerin değişen ekonomik yapılara karşın mikro ekonomik politikalara önem vermesi ve bu kapsamda, işletmelerin yeni uluslararası ekonomi ve ticaret düzenine ayak uydurabilmek için kendi yaklaşımlarını güçlendirmeleri önem kazanmaktadır. Sadece kendi hissedarlarını düşünen bir yapıdan, tüm paydaşların menfaatlerini karşı sorumlu

olan bir şirket yapısı şeklini almıştır. İyi yönetilen kurumlar sosyal sorumluluğun, çevresel ve toplumsal değerlerin bilinci dahilinde hareket eden ve bunun işletme imajına uzun vadede olumlu etki yapacağına farkında olan kurumlardır (Özilhan, 2002: 6).

Kurumsal yönetim işletme imajının yükseltilmesi, hem ulusal hem de uluslararası sermaye piyasalarında ekonomin ve rekabet gücünün artmasına kaynakların etkin kullanılması gibi rekabet avantajı sağlar (Şehirli, 1999: 12).

Başarılı kurumsal yönetim uygulamaları sadece kaynakların boşa harcanmasını önleyen bir yapı olarak karşımıza çıkmamakta, aynı zamanda birçok alanda ve ülkelerde finansal şeffaflık, sosyal sorumluluk bilinci ve etik kurallarına bağlı kalarak yatırımcıya güven veren bir yapı olarak karşımıza çıkmaktadır (Abdioğlu, 2007: 30).

Çevre sorunlarının ekonomik gelişmeyle yakın ilişkisi vardır. Çevresel değerleri ekonomik gelişmenin her sürecinde dikkate almak gerekir. Ekonomik gelişmede çevresel değerlerin toplumsal ihtiyaca uygun kullanılıp kullanılmadığına bakılır. Üretim ve tüketim sürecinde çevresel değerlerin bozulması ekonomik gelişmeyi olumsuz etkilemektedir. Bu nedenle, çevre kaynaklarının verimliliği ve kalitesi birlikte algılanarak ekonomik gelişmede denge sağlanmalıdır. Kıt olan doğal kaynaklar ekonomik faaliyetleri doğrudan etkilemektedir (Er, 2003: 1).

Çevresel sorunların artmasıyla çevresel boyuttaki tehlikeler daha belirgin bir hal almış durumdadır. Çevresel bilincin önemli şekilde desteklenmesiyle klasik ekonomik kalkınma anlayışı yerine artık çevreyi göz ardı etmeyen sürdürülebilir bir kalkınma anlayışı ve daha stratejik yaklaşım bakış açısı gelişerek yerini almıştır. Çevre muhasebesi makro açıdan yani ulusal düzeyde ve mikro açıdan yani işletme düzeyinde ayrı ayrı ele alınmaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 63).

2.7.1. Ulusal Çevre Muhasebesi

Çevre muhasebesi ulusal gelir muhasebesi anlamında kazanılan veya kaybedilen doğal kaynakların gayri safi yurt içi ürün değeri olarak muhasebe ifadesidir (Çelik, 2007: 153).

Doğal kaynaklar muhasebesi olarak da tanımlanan çevre muhasebesi ülkelerin kaynaklarındaki değişikliklerin gösteriminde fiziksel veya parasal birimleri kullanabilir. Bu

noktada doğal kaynaklarda veya çevrenin hesaba katılması hususunda bazı yetersizlikler yaşanabilir (Kırlioğlu ve Can, 1998: 59-60):

- Doğal ve çevresel kaynaklar bilançoda ele alınmamış gösterilmemiştir. Bundan dolayı milli hesaplar, ulusal yaşam kalitesinin sınırlı bir göstergesi olmaktadır.
- Geleneksel milli hesaplar, doğal sermayenin tükenme payının kaydında geleneksel muhasebe sistemleri başarısızlığa uğramaktadır.
- Ulusal muhasebe sistemindeki hesaplamalarda iki yönden aksamalar olmaktadır. Birincisi, istenmeyen çıktılar sonucuyla olduğundan daha yüksek gözükmektedir. İkincisi, çevresel ihtiyaçlarla ilişkili faydalı çevresel girdiler genellikle sıfır değerli olarak değerlendirilmektedir.

2.7.2. İşletme Düzeyinde Çevre Muhasebesi

Çevre muhasebesi, işletmelerde çevresel ve ekonomik katkıları artıran önemli bir araçtır. Çevre muhasebesi işletmelere, rasyonel çevresel kararların alınmasında, çevresel stratejilerin belirlenmesinde, çevresel maliyetlerin yönetilmesinde ve çevresel performansın raporlanmasında yararlı bilgiler sağlar (Korukoğlu, 2014: 481).

Toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için işletmelerin ürettikleri mal ve hizmetlerin sonucunda çevresel kaynakların üretim aşamasında girdi olarak üretim sonucunda ise atık olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerin bu aşamada sorumlulukların farkında olması ve sürdürülebilir bir çevre için üstüne düşen sorumluluklarını yerine getirmesi gerekir. Bu noktada uygulamalar açısından çevre muhasebesi önemli bir rol olacaktır (Fidan, 2009: 85).

İşletme düzeyinde çevresel muhasebe yaklaşımında ulaşılmak istenen hedefler şu şekilde açıklanmaktadır (Özkoç, 1998: 21):

- Geleneksel muhasebe uygulamalarının olumsuz etkilerini ortadan kaldırmak için araştırma yapmak.
- Geleneksel muhasebe sistemi içerisinde çevresel maliyetleri ve gelirleri ayrı olarak tanımlamak.
- İşletmelerin hem iç, hem de dış çıkar grupları için, yeni performans ölçüm raporları ve formları geliştirmek.

- Yönetim kararlarından daha fazla çevresel yararlılık elde edebilmek için yeni finansal ve finansal olmayan muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri oluşturmak.

İşletmelere çevre ile ilgili sorunların çözümünde çevreyi korumak için yatırım ve üretim planlarında çevreci bir politika izlemeli ve yasalara uyumlu olmaları gibi önemli görevler düşmektedir. İşletmelerin yaşamlarını sürdürdükleri çevreden ve hizmet sundukları toplumdan soyutlanamazlar. Bu sebeple, neden oldukları çevre sorunlarının olumsuz sonuçlarından er ya da geç işletmeler de etkilenecektir. Bu nedenle, çevre kirliliğinin önlenmesi veya en aza indirilmesinde işletmelerin çaba göstermeleri hem bir zorunluluk, hem de sosyal sorumluluklarının bir gereğidir (Alpugan, 1998: 428-429). Kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerine uyumu başaran işletmeler aynı zamanda çevre ile ilgili gerekli önlemlerin alınması, yeni yöntemlerin geliştirilmesi, yasal düzenlemelerin ve standartların oluşturulması gibi uygulamaları yapan yönetim şekilleridir.

Çevre muhasebesi uygulayan işletmeler öncelikle yatırımlarını ve maliyetlerini doğru bir şekilde izlenilmesi gerektiğini bilmektedir. İşletmeler çevre ile ilişkili olarak yaptığı yatırımları inceleme olanağı bulmakta ve böylelikle her noktada çevre ile maliyetlerini görerek inceleyerek karar verme imkanı sağlayacaktır. Bunun sonucunda işletme fayda maliyet analizi yapma imkanına sahip olacaktır (Fidan, 2009: 88).

Çevre muhasebesinin işletmelere sağlayacağı katkılar (Aymaz, 2009: 34) :

- Çevresel sorunların yanında, sosyal anlayışın işletme finansal yapısına ve hesaplarına yansıtması
- Çevresel sorunların denetim programlarına dâhil edilmesi
- Çevresel raporların ve çevre muhasebesi sisteminin gelişmesine katkı sağlayacak teori ve uygulamalar
- Çevresel beyan ve raporların denetlenmesine ve incelenmesine katkı sağlaması
- Çevresel karar verme, yönetim sistemlerini değerlendirme gibi denetimle ilgili diğer hizmetlere katkı sağlama

Üretim ve tüketim sürecinde işletmeler doğal kaynakları kullanmakta ve doğaya çeşitli atıklar bırakmaktadırlar. Bunların sonucunda çevresel kirlilik doğmaktadır. Dolayısıyla işletmeler üretim sürecinden tüketim sürecine kadar tüm noktalarda çevreye duyarlı bir tavır sergilemesi gerekmektedir. Bu bağlamda işletmelerin faaliyet

alanlarında yenilikler doğmaktadır. Bu açıdan bakıldığında faaliyet alanların değişmesi çevresel faktörlerin muhasebe sürecine aktarılması çevre muhasebesi kavramının önemini ortaya koymaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 41).

Çevreye duyarlı yönetim anlayışına sahip olan işletmeler, çevre ile ilgili konularda işletmenin tarafından anlaşılması ve ilgili konularda planlama ve stratejik oluşturma süreçleriyle bütünleşmesi olarak açıklanmaktadır (Akdoğan, 2003: 95). Yönetim anlamında çevreye duyarlı işletmeler ise, çevresel sorumluluk duygusu ile hareket edilmesini ifade etmektedir. Yani çevrenin uzun dönemde hem korunması hem de ekonomik büyüme kavramlarının birlikte düşünülmesini ifade etmektedir (Akatay ve Aslan, 2008: 318).

Çevreye duyarlı üretim, geri dönüşümü ve yeşil ürün tasarımı içeren çevre kirliliğini azaltmaya veya engellemeye yönelik faaliyetler içeren ve süreçler olarak tanımlanabilir. Diğer yandan üretim girdilerinde değişiklik yapmadan çevreye duyarlı üretim yapan işletmeler önemli kazançlar sağlamaktadır. (Yavuz, 2010: 77). Son yıllarda çevre duyarlılığın hızlı bir şekilde artması sonucunda hem tüketicilerin hem de işletmelerin çevreye duyarlı teknolojiler kullanmaktadırlar (Cihangir vd, 2006: 1). Çevreye karşı sorumluluklar her geçen gün artmaktadır. Günümüzde işletmeler üretim ve yönetim kararlarında çevre konularını dikkate almaları bir zorunluluk hali almıştır (Yüksel, 2010: 2).

Sürdürülebilir bir kalkınmanın önemli unsurlarından biri paydaşlarına karşı duyarlı ve faaliyetlerinde kanunlara etik değerlere ve insan haklarına saygılı çevreye vereceği zararları göz önünde tutan ve ona göre hareket eden işletmelerdir. Sürdürülebilir kalkınma, doğal dengeyi ve insan sağlığını korumak gibi ekonomik kalkınmaya imkan verecek şekilde doğal kaynakların akılcı bir şekilde yönetimini sağlamak ve gelecek nesillere yakışır bir doğal, fiziki ve sosyal çevre bırakma yaklaşımıdır. Böyle bir yaklaşım, kalkınmanın her aşamasında küresel anlamda ekonomik ve sosyal politikaların, çevre politikaları ile birlikte ele alınmasını gerektirmektedir (Toprak, 2006: 146-169).

Çevre koruma bilincinin artması ve sürdürülebilir kalkınma anlayışının yaygınlık kazanmasıyla birlikte, işletmelerin çevreye bakış açılarında önemli değişimlere yol açmıştır. Bu bağlamda kaynakların etkin ve verimli kullanmak atıkların azaltılması ve geri dönüşümün artırılması, çevreye duyarlı ürünlerin paket ve ambalajların kullanılması

gibi değişimler işletmelerin hem yönetim anlayışında hem de üretim ve tüketim sürecinde farklılığa yöneltmiştir. Çevreye duyarlı olma noktasında işletmeler öncelikle tepe yönetimin çevreye duyarlı olmasına bağlıdır. İşletme yönetimiyle entegre olan çevre yönetim sistemi planlama örgütleme yöneltme ve kontrol noktalarında yani tüm yönetsel işlevlerde ve alınacak kararlarda ve uygulanmasında uygun sistemler geliştirmesini sağlamaktadır (Aytekin, 2008: 348-357).

Kurumsal yönetim anlayışı ve ilkelerine uyumu başaran işletmelerin risk düzeyleri azalmakta, sermaye maliyeti düşmekte ve uluslararası alanda şirketler rekabet avantajına sahip olmaktadır. Böylece özellikle kurumsal yönetim anlayışı uygulamaları ile Türkiye ekonomisinin sermaye kısıtını, ülkeye akışını sağlayacak ve ekonomik kalkınma yolu açılacaktır. Çünkü kurumsal yönetim anlayışı tüm paydaşların beklentilerini dengeli bir şekilde karşılayarak işletme performansının sürdürülebilirliğini güvence altına almaktadır. İşletme yönetimi ve paydaşlar açısından güvenilir bilgiler kaynakların etkin ve verimli kullanılması bilgi kullanıcılarına büyük fayda sağlamaktadır. Kurumsal yönetim anlayışı ve uygulamaları bu çerçevede bir çatı olarak tüm uygulamaları kapsamaktadır. Güvenilir bilgi akışı etik anlayış ve sosyal sorumluluk ilgili değerler işletmede iletişim ve güvence hizmetlerinin sağlanması ile gerçekleştirilen faaliyetlerin olması kurumsal yönetim anlayışı ve ilkeleri hayata geçirilmesiyle etkin rol almaktadır (Abdioğlu, 2007: 290).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

ÇEVRESEL RAPORLAMANIN İNCELENMESİ

Kurumsal yönetim kapsamında işletmenin tüm paydaşlarının işletme hakkında doğru ve dürüst bilgi alma hakkı vardır. Bu açıdan bakıldığında, çevre muhasebesinin üretmiş olduğu bilgiler tüm paydaşları ilgilendirdiği için çevresel raporlama ile işletmenin çevre ile olan ilişkileri sonucu ortaya çıkan sonuçlar tüm paydaşlar bilgilendirilmiş olacaktır.

3.1. ÇEVRESEL MUHASEBENİN RAPORLANMASI

Muhasebe bilimi genellikle para ile ölçülebilen iktisadi faaliyeti kaydeden, sınıflandıran, özetleyen ve rapor şeklinde sunan bir bilgi sistemidir. Çevre muhasebesi ise, çevresel kaynakların kullanım biçimleri sonucu meydana kaynaklardaki artış ve azalışlarını ilgili kişi ve bilgi kullanıcılarına çevresel açıdan durumunu açıklayan bir bilim dalıdır (Kurşunel ve diğ, 2006: 83).

Mal ve hizmet üretmek ve insan ihtiyacını karşılamak isteyen işletmeler bu faaliyetlerini karşılarken gerekli olan hammaddeyi çevreden elde etmektedirler. İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken sadece mal ve hizmet üretmemekte aynı zamanda bu ürünün üretimi boyunca çevreye de birtakım olumsuz etkileri olmaktadır. Bu olumsuz etkilerin önlenememesi ve artması sonucu birtakım olumsuz sorunları getirmektedir. Sanayileşme, nüfus artışı, kentleşme, ekonomide ve teknolojideki gelişmeler sonucunda ortaya çıkan sınırsız üretim anlayışının yanında insanların tatmin edilemez tüketim alışkanlığı edinmeleri çevre sorunlarının önlenmesini daha da güç hale getirmektedir (Becan, 2011: 20)

Çevre muhasebesi açısından işletmeler, çevre ile ilgili olaylarda yapmış oldukları harcamaları ve yatırımları muhasebe bilgi sistemlerinde kayıt altına alarak çevreye yönelik sorumluluklarının yerine getirmektedirler. İşletmelerin çevre ile ilgili verileri kayıt altına alması işletmelerde veri tabanı özelliğinin olduğunu ve gelecekte devletin çıkaracağı kanun ve yönetmenliklerde temel oluşturacaktır (Güney, 2015: 74).

Muhasebenin önemli fonksiyonlarından biri olan raporlama, çevre muhasebesinde de önemli bir fonksiyondur. Bilgi kullanıcıları çevre muhasebesinin ürettiği bilgileri kullanmaktadırlar. İşletme yöneticileri, işletmeye sermaye koyanlar, kredi veren kişi ve kurumlar, mali analistler işletmenin bilgi kullanıcıları olabilmektedirler (Altınbay, 2007: 7).

İşletme yönetimi geleceğe dair plan yaparken muhasebe bilgi sisteminden faydalanmaktadır. Muhasebe bir bilgi sistemi olarak istenilen bilgileri oluştururken belirli ilke ve prensip çerçevesinde hazırlamak zorundadır. Bu ilkelerden biri “rapor etmek” dir. Rapor etme, muhasebe bilgi sisteminin ürettiği bilgileri uygun raporlar haline getirerek ve özetleyerek ilgili kişi ve kurumlara sunma işlemidir. Çevresel raporlar, işletmeye ait çevresel bilgileri paydaşlara aktarmaya yarayan bilgi sisteminin bir parçasıdır (Yağlı, 2006: 84).

İşletmeler için hesaba katılmayan hava, su, toprak, çevreye yaydıkları gürültü, canlılara ve bitkilere verdikleri zararlar gibi çevresel değerleri hiç dikkate almazlar. Bunlar için işletmelerin katlandığı fedakarlıkları maliyetler için ayrıca hesaplanması gerekir (Kaya, 2013: 9).

Gelişmiş ülkelerde, çevre bilincinin artması ve çevreye yönelik baskılar sonucu işletmelerde çevreye yönelik hassasiyetleri artmış mali raporlarının yanına çevresel üretim raporlarını da eklenmesi zorunluluk halini almıştır. İşletmelerin çevreye yönelik faaliyetlerini daha net görebilmek için çevresel raporlar yıllık mali rapordan ayrı olarak da düzenlenebilir. Finansal nitelikli çevresel bilgilerin ayrıntılı olarak raporlandığı çevresel maliyet raporları, bilgi kullanıcılarının işletmenin çevresel maliyetleri hakkında daha kolay ve daha hızlı bilgi edinmesini sağlayabilir (Altınbay, 2007: 8).

Muhasebe bilgi sistemi, üretilen bilgilerin ilgili kişilere ve kuruluşlara sunan bir sistemdir. Tüm bu bilgi gereksinimi içerisinde ilgili kişilere verilecek bilgilerin yanında çevresel verileri de ekleyerek rapor şekilde sunulması gerekmektedir. Bu işlem sonucu işletmelerde çevre bilincinin yerleşmesi ve çevresel konularda duyarlılığın artmasıyla olabilecektir. Dolayısıyla işletmelerin yerine getirmek zorunda oldukları çevresel yükümlülüğü muhasebeleştirerek tüm bilgi ihtiyacı olan gruplara sunulmak amacıyla raporlanması gerekmektedir (Tuğlu, 2010: 67).

Çevre muhasebesi işletmelerin çevresel açıdan durumunu açıklayan bilgileri üreten ve bunları ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir sistem olarak tanımlanabilir. Çevresel kaynakların tüm süreçlerde kullanımı ve kaynakların azalmasından artmasına gibi her türlü mali nitelikteki olayların kayıt altına alınması sınıflandırılması ve rapor halinde sunulmasıdır (Melek, 2001: 25). İşletmeler çevresel faaliyetlerinde ne kadar maliyete katlandıklarını gelecekte çevre ile ilgili hangi faaliyetlerde bulunacaklarını çevre raporu ile topluma duyurmaktadırlar.

Muhasebe bilgi sistemi tarafından hazırlanan raporlama işleminin, değer taşıyabilmesi için bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun zamanında ve birtakım niteliklere sahip olması gerekir. Sunulan raporların, güvenilir, tutarlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir (Altınbay, 2007: 8).

Çevre muhasebesi, çevresel olgularla ilgili mali nitelikli bilgilerin izlenmesi ve raporlanmasını sağlayan bir muhasebe türüdür (Haftacı ve Soylu, 2008: 94).

Çevre muhasebesi kapsamında ortaya çıkan bilgilerin işletme yönetimine sunulması sonucunda çevresel kaynaklardaki değişimin kontrol ve denetimin yapılmasına katkıda bulunur. Bu kontrol ve denetim sonucu işletmeler çevresel faaliyetleri hakkında hem bilgi sahibi olur hem de çevresel kaynaklardaki maliyetlerini daha şeffaf şekilde kontrol etme olanağına sahip olmaktadır.

Muhasebe sisteminin temel esası belgelerin olması kayıtların yer alması mali tablolar raporların ve denetim gibi fonksiyonları kapsamaktadır. Çevre muhasebesinde ise klasik görüşten sorumluluk anlayışına yönelik bir geçiş olduğu görülmektedir. Bu bağlamda önem kazandıran özelliklerin başında (Başkale, 2009: 35);

- Muhasebecilerin sosyal sorumlulukları
- Muhasebe uzmanların aktif rolü
- Çevresel bilgi akışının olması ve bu bilgilerin tanımlanması
- Muhasebe sisteminin çevresel faktörlere göre düzenlenmesi
- Mali tabloların raporlanmasında çevresel fonlara önem verilmesi

Bir başka gelişim ise; finansal muhasebe bağlamında kavramlar aracılığıyla işletmeye bağlı girişimciler, ortaklar, yatırımcılar, kreditorler, müşteriler, devlet, işverenler ve kamuoyunun bilgilendirilmesi yer almaktadır. Çevre muhasebesi açısından

bakarsak saydığımız gruplar ile sosyal bir iletişim halinde çevreye bakış açısı yaratmaktır (Başkale, 2009: 35).

İşletmeler yıllık raporlarında finansal durumların yanında üretim esnasında çevreden ne kullandıkları ya da çevreyi daha iyi hale getirmek için ne harcadıklarını da yansıtmalıdır. Başka bir deyişle, işletmelerin finansal raporlarında çevre ve sosyal adalet üzerine etkileri raporlanmamıştır (Angay, 2006: 47). Çevre ve sosyal adalet etkilerinin artması sonucu sosyal raporlama kavramı ortaya çıkmıştır.

Sosyal raporlama, sosyal sorumluluk kapsamında işletmelerin ekonomik, sosyal ve çevresel sonuçlarını rapor şeklinde paydaşlarına sunma işlemidir. Uzun vadede işletme başarısı yansıtan sosyal raporlama ekonomik, sosyal ve çevresel boyutlardaki iyileştirmeleri yansıtır (Stirling, 2003: 1). Kısaca ekonomik, sosyal ve çevresel alanlardaki iyileştirmeler ve başarılar işletme yönetimin başarısını yansıtır. Sosyal raporlama anlayışı 2000’li yıllardan bu yana hızlı bir şekilde yayılarak önem kazanmıştır (Çolak, 2005: 3).

Yatırımcıların işletmelerin sadece ekonomik durumuyla ilgilenmemesi sonucu sosyal raporlamanın öncelikli amacı yatırımcılara karar alma süreçlerinde ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamaktır. Çünkü yatırımcılar işletmenin sadece ekonomik boyutuna bakmamaktadırlar. İşletmenin üretim sırasında çevreye verdiği zarar, çevreyi korumak için yaptığı yatırımlar, çalışanlarına sağladığı haklar vb. sosyal ve çevresel faktörler de yatırımcıların karar almasında önemli rol oynamaktadır. Sosyal raporlama işletmenin sosyal ve çevresel alanları doğrultusunda büyük bir şeffaflık sağlar. Bu açıdan sosyal raporlama ile işletmeler öncelikle yatırımcılarının bilgi taleplerini karşılamaktadır (Angay, 2006: 35).

1970’lerde sosyal muhasebe tartışmaları sonucu, muhasebecilik meslek okullarında sosyal bilincin önem kazanmasına yol açmıştır. Finansal ve sosyal bilgilerin sağlanması muhasebenin sorumluluk fonksiyonunun gereğidir. Günümüzde işletmeler etik değerlere sahip, çalışanlarına ve çevreye yönelik bilgilerin yıllık raporlarında yer verilmesinde önderlik etmektedir (Çelik, 2007: 153). Çevresel raporlama hem dahili hem harici raporlama unsurlarına sahiptir. İşletme yönetimin ihtiyaç duyduğu bilgileri yansıtmayı bakımında dahili, kamuya yapılan açıklamalardaki bilgiler bakımından ise harici olarak karşımıza çıkmaktadır. Çevresel raporlama hem niteliksel hem de niceliksel

bilgiler içermektedir. Niceliksel bilgiler finansal veya finansal olmayan biçimlerde olabilir (Uluslan, 2009: 185). Çevre muhasebesinde finansal nitelikteki bilgiler kaydedilir, sınıflandırılır ve raporlandırılır. İşletmenin çevresel maliyet hakkında daha kolay bilgi sağlamak için finansal raporların yanında çevresel bilgilerin de yer aldığı ayrı bir rapor düzenlenmesi gerekir (Aymaz, 2009: 72).

İşletmeler finansal nitelikli işlemler kadar finansal olmayan işlemleri de raporlamaktadırlar. Finansal nitelikli işlemlerle finansal nitelikte olmayan işlemlerin aynı yerde raporlanması mümkün olmayacağından ayrı bir raporlama gerektirmektedir. İşletmenin çevre politikaları, çevre ile ilgili yasalar, yönetmelikler, mali niteliği olmayan çevresel olaylar, çevresel kontrol, ölçüm ve tesis raporları, düzeltici faaliyet raporları, çevresel eğitim raporları, çevresel sosyal sorumluluk projeleri vb. çevresel işlemler uygun halde hazırlanarak kamuoyuna açıklanmaktadır (Çetin, 2011: 56).

Çevre muhasebesinde raporlanması öngörülen başlıca finansal nitelik taşımayan çevresel bilgiler aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır (Kırhoğlu, Can, 1998: 149-150) :

- İşletmenin çevre politikası
- Çevre ile ilgili yasalar ve yönetmelikler
- Çevre kütükleri
- Mali nitelik taşımayan çevresel etkiler
- Dahili çevresel denetim planları ve raporları
- Çevre yönetim kayıtları
- İşletmede uygulanan çevre yönetim sisteminin gözden geçirilmesi
- Çevresel kontrol, ölçüm ve testlerin raporları
- Düzeltici faaliyet raporları
- Çevresel durum analizi raporları
- Çevresel eğitim raporları vb. finansal nitelikli olmayan belgeler

Çevre maliyet analizine yarar sağlayacağı işletme raporlarının başarısı için üst yönetimin desteği, muhasebe departmanının katılımı ve kolay anlaşılabilir olması gerekir. Çevresel raporların yararları aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Ergin ve Okutmuş, 2007: 157).

- Sektörle ilgili büyük yatırımcıların yatırım kararları alabilmeleri için gerekli verileri oluşturur.

- İşletme ile yatırımcı arasındaki iletişimi ve ilişkiyi güçlendirir.
- Rekabet avantajı sağlar.
- Bu konuda öncülük yapan işletmenin “ilk uygulayıcı olma etkisi” ile işletmenin toplum içerisindeki saygınlığını artırır.
- Hedef belirleme ve dış raporlama, çevrenin geliştirilmesine ve iyileştirilmesine bir süreklilik kazandırır.
- İşletme tarafından yüksek çevre standartlarının belirlenmesinin o günkü ve gelecekteki çevre mevzuatına büyük ölçüde katkısı olacaktır.
- İşletmeyi çevreye duyarlı bir işletme olarak görmeye başlayan tedarikçiler çevreye duyarlı bu işletme ile çalışmayı tercih eder. Yani, bir bakıma işletmenin pazar olanakları gelişmiş olur.
- İşletme riskini azaltır.
- Çevresel maliyetlerin kontrol altına alınmasını sağlar.
- Açık ve şeffaf bir iş düzeni ve sağlık koşullarındaki olumlu bilgiler çalışanların motivasyonu artırır.
- Maliyetin azalmasını sağlar, bu da işletmenin kârlılığında olumlu olarak yansır.
- Gelecekte oluşabilecek zararlar önlenerek zarar maliyetleri azaltılabilir.

Çevresel raporlama işletmelerin çevre ile ilgili yaptıkları sosyal sorumluluk projelerinin, çevresel politikalarının, stratejilerinin, çevresel hedeflerin, çevresel maliyetlerin, çevresel performanslarını denetlenmiş ya da denetlenmemiş çevresel bilgilerinin açık, şeffaf, doğru bir biçimde kamuoyuna açıklanması olarak tanımlanabilir (Uluslan, 2009: 184).

Kurumsal yönetim anlayışı tüm paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılması ve en yüksek faydayı sağlayacak şekilde yönetilmesidir. Çevresel raporlama ile açıklanan bilgiler işletmenin ortakları ve gelecekteki yatırımcıları açısından büyük önem arz etmektedir. Bilgi kullanıcıları karar alma süreçlerinde işletmenin finansal raporlarda yer alan bilgiler tek başına yeterli olmayıp aynı zamanda işletmenin gelecekte ortaya çıkabilecek tüm durumları hakkında bilgi sahibi olmak isterler. Bu beklentilerin sağlanabilmesi için kurumsal yönetim ilkelerini benimsemiş olmaları gerekir. Finansal tablo ve çevresel raporların tüm beklentileri karşılayabilmesi için şeffaflık düzeyinin yüksek olması gerekir. Kurumsal yönetimin temel ilkelerinden biri olan şeffaflık ilkesi

gereğince finansal ve finansal olmayan tüm bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz ve kolay erişilebilir şekilde kamuya açıklanmasını gerektirmektedir. Finansal raporlamanın şeffaflığı ve kamuyu aydınlatma düzeyinin yüksek olması kurumsal yönetim yaklaşımının başarısını yansıtır (Pamukçu, 2011: 133).

İşletme yönetiminden tüm paydaşlar, finansal ve hukuki durumları ile ilgili güvenilir bilgiye erişim ihtiyacı duyarlar. Finansal tablolar ve raporlar, doğrudan bilgi sahibi mümkün olmayan küçük pay sahiplerine sahip yatırımcılar için işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi almalarını sağlayan önemli kaynaklardır. Kamuyu aydınlatma ilkesi çerçevesinde ortaklara yapılacak tüm açıklamaların gerçeği yansıtması ve güvenilir olması gerekmektedir. Bu durum ancak adil bir yönetim, şeffaflık, sorumluluk ve hesap verebilirlik ile mümkün olacaktır (Uyar, 2004: 164).

3.2. ÇEVRESEL RAPORLAMANIN TEMEL DAYANAKLARI

İşletmeleri çevresel raporlamaya iten nedenler bulunmaktadır. Bu nedenler şu şekilde sıralanabilir (Taşdemir, 2011: 75):

- İşletmeler çıkar gruplarından gelen baskıları önlemek amacıyla çevresel rapor hazırlamaktadırlar. Çıkar grupları hissedarlar yatırımcılar ve çevre koruma örgütleri olabilir.
- İşletmenin çevresel raporlama aracılığı ile toplumda “yeşil işletmeci” imajını elde etmesi, işletme imajının güçlenmesini sağlamaktadır.
- İşletmenin karşılaştığı riskler sistematik ve sistematik olmayan risklerdir. Sistematik risk, işletme dışında gerçekleşen işletme tarafından kaynaklanmayan risktir. Bunlar pazar riski, enflasyon riski ve faiz riskidir. Sistematik olmayan risk ise, işletmenin kendisinden kaynaklanan risklerdir. Bunlar, faaliyet riski finansal risk ve yönetim riskidir. Çevresel risk unutulmuş ve her işletmenin karşılaştacağı bir risktir. Bu risk çevresel raporlar sonucunda fark edilebilir.
- Çevre raporu hazırlamanın bir diğer nedeni ise işletmenin çevresel performansını görmesi ve ilgili çıkar gruplarına iletmesidir.
- Geleneksel finansal raporlar ve açıklamaları ile yetinmeyen işletme dışı gruplar, günümüzde hızla gelişen doğal çevre bilincine paralel olarak, işletmeden ayrıca çevre konularını içeren raporlar istemektedir

- Geleneksel raporlama sistemi daha çok parayla ifade edilebilen verileri kabul ederken, parayla ifade edilemeyen verileri dipnotlar vasıtasıyla açıklamakta, açıklayamadığı birçok veri muhasebe sistemi dışarısında kalıp, mali raporlarda yer almamaktadır. İşletmeleri çevresel raporlamaya iten bir diğer sebepte çevresel unsurların ve maliyetlerin açıkça ifade edilemediği bir finansal yapıda bu unsurların ilgili yöntemlerle raporlanmasıdır.

Meşruluk, paydaşlık ve hesap verme teorileri sosyal ve çevresel raporlamanın gelişimini etkileyen ve kurumsal yönetim sistemin oluşmasına neden olmaktadır . Aşağıdaki bölümde ilgili teoriler ana hatlarıyla açıklanmıştır (Kavut, 2010: 7). Kurumsal yönetimin temel dayanakları bu teorilerde yer almaktadır.

Meşruluk teorisi : Kurumsal sosyal ve çevresel raporlama alanında önemli teorilerden bir olan meşruluk teorisi toplumsal kurallara, değer yargılara inanışlara uyumlu ve beklentiler doğrultusunda gerçekleşen varsayımdır (Suchman, 1995: 574). Meşruluk teorisi, faaliyet raporlarında sosyal ve çevresel bilgilerin açıklanması yoluyla işletme faaliyetlerinin meşrulaştırılması çabalarını ifade eder (Gibson ve O'Donovan, 2007: 947). Bu teoriye göre sosyal ve çevresel açıklamaların gönüllü olarak yapılmasıdır.

Paydaşlık teorisi : Bu teori meşruluk teoris ile birbirini tamamlamakatadır (Deegan, 2002: 294). Paydaş teorisi, bir işletmenin amaçlarına ulaşmak için yaptığı faaliyetlerden etkilenen kişi ve kurumlar olarak tanımlanmaktadır (Joshi ve Gao, 2009: 31). Bu teoride temel yaklaşım, ahlaki bakış açısına göre tüm paydaşların çıkarları doğrultusunda hareket etmektir (Gibson ve O'Donovan, 2007: 947). Paydaşlık teorisini benimseyen işletmeler faaliyet raporlarında çevresel konularda yer almaktadır. İşletmenin varlığı ve devamlılığı paydaşların işletme faaliyetlerini desteklemesine bağlıdır (O'Donovan, 2002: 344). Paydaşların çıkarları doğrultusunda hareket eden paydaşlarla güçlü ilişkiler kuran onları benimseyen yönetim şekillerinde işletme başarısı yakalanmış demektir.

Hesap verme teorisi : Bir işletmenin faaliyetleri hakkında bilgi verme yükümlülüğü ve açıklama yapma sorumluluğudur (Wilson, 2003: 4). İşletmeler kaynakları kullanırken paydaşların beklentisi doğrultusunda en iyi şekilde yönetme sorumluluğunu taşıması gerekir. İşletme yönetiminin yapılan faaliyetlerde paydaşlarına hesap verme yükümlülüğü vardır. Örneğin, çevre ile ilgili izinler ve ruhsatlar alınması

durumunda, işletmeler bu izin ve ruhsatların koşullarına uyup uymadıkları konusunda ilgili anlaşma hükümlerine uyup uymadıkları konusunda hesap verirler (Kavut, 2010:8).

Başarılı kurumsal yönetim uygulamalarını sağlamak için işletmeler, dünyadaki gelişmelere ayak uydurmak, üretilen bilgilerin doğru, güvenilir olmasına ve etkin bir muhasebe sistemine bağlıdır. İşletmenin muhasebe bilgi sistemin ürettiği bilgiler işletmenin iyi bir kurumsal yönetim uygulamalarının başarısı ile orantılıdır (Kalaycı ve Özpeynirci, 2014: 7).

Raporlamada yer alan bilgiler doğru, eksiksiz, kolay anlaşılabilir, zamanında ve düşük maliyet ile kolay erişilebilir olması gerekir. Bu bilgiler işletmenin haklarına ve çıkarlarına uygun olmalıdır. Raporlama kısmında yer alan finansal ve finansal olmayan bilgilerin şeffaflık düzeyleri artması kamuyu aydınlatma düzeyinin artmasına anlamına gelmektedir (Pamukçu, 2011: 146). Çevresel raporlamanın temel dayanaklarından biride kurumsal yönetimidir. İyi kurumsal yönetimin başarılabilmesi açısından iyi çevresel raporlamanın yapılması temel gerekliliktir.

Kurumsal yönetim anlayışına sahip işletmelerin yönetiminde, şeffaflık, hesap verebilirlik, sorumluluk ve adil bir yönetim ilkelerini benimsenmesini gerektirir. Topluma ve çevreye karşı sorumluluklarını yerine getiren işletmeler daha avantajlı ve daha çok tercih edilebilir bir işletme konuma gelmektedir. (Uyar, 2004: 164).

Çevresel etkiler üzerine yapılan açıklamalar kurumsal sosyal sorumluluğun önemli bir alanıdır. Çevresel raporlama, finansal, sosyal ve çevresel konulara odaklanan üçlü sorumluluk raporlamanın bir unsurudur. Kısacası çevresel etkiler ve çevresel performanslara ilişkin olarak iç ve dış paydaşlara yapılan açıklamalardır (Kavut,2010: 11).

Paydaşlarına karşı dürüst ve adil olma sorumluluğu, şeffaf olma, hesap verme faaliyetleri çevresel sorumluluk ve kurumsal yönetim ilkeleri dayalı olmasını göstermektedir. İşletmeler faaliyetlerde bulunurken işletme paydaşlarına karşı dürüst olmaya ve çevreyi korumaya özen göstermesi gerekir. Şeffaflık, işletme ile ilgili bilgilerin doğru, eksiksiz ve anlaşılır olarak kullanıma hazır hale getirilmesi ve hesap verme sorumluluğu ile tamamlanır. Hesap verme sorumluluğu; bir faaliyet hakkında nicel veya niteliksel açıklama yapma görevidir. Hesap verme sorumluluğu, işletmelerin şeffaflık derecesini etkiler (Holland ve Foo, 2003: 4).

İşletme faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çevresel ve sosyal konularda işletmenin stratejik ve kar odaklı cevap verme şekli işletmenin başarılı ve sürdürülebilirlik bir yönetim anlayışını ifade etmektedir (Salzman, IonescuSomers ve Steger, 2005: 28).

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken birçok farklı kesim ile ilişki içindedir. İşletme ile ilgili bu farklı kesimler işletmenin paydaşları olarak adlandırılmaktadır. Toplumda işletmenin ilişkide bulunduğu, işletmenin faaliyetlerinden etkilenen ve faaliyetleri ile işletmeyi etkileyen tüm taraflar “paydaş” olarak adlandırılmaktadır (Baron 2000 içinde Aktan ve Börü, 2007).

Günümüzde işletmeler sadece kendi çıkarlarını uygun hareket etmemelidirler. Aynı zamanda sosyal sorumlukları anlayışıyla tüm paydaşların beklentisi doğrultusunda ihtiyaçları karşılamaı gerekir. Paydaşlarıyla iyi ilişkiler kuran işletmeler işletme başarısı yakalamış demektir. Dolayısıyla işletmeler sadece finansal anlamda değil, ekonomik, sosyal ve çevresel performansları hakkında da hesap verme gereği duymaktadır (Tokgöz ve Önce, 2009: 257-258).

Çevre muhasebesi ve raporlamadan beklenen yararın sağlanmasının yanında işletmelerin rekabet avantajı elde edebilmesi açısından (Korukoğlu, 2015: 85);

- Çevresel maliyetlerin doğru bir şekilde saptanması ve yönetilmesi,
- Çevresel performansın ölçülmesi ve iyileştirilebileceği alanların belirlenmesi,
- İşletmenin çevreyle olan ilişkisinin ve çevresel etkilerinin saptanması,
- Çeşitli işletme kararlarında ihtiyaç duyulan çevresel bilgilerin elde edilmesi,
- Çevre raporuyla işletmenin çevresel performansı ve çevresel etkilerine ilişkin bilgilerin ilgi gruplarına düzenli olarak iletilmesi gerekmektedir.

İşletmeler çevresel maliyetlerin raporlaması sonucu öncelikle paydaşlarına olan sorumluluğunu yerine getirmiş olacak, bunun yanında ayrıca bilgi kullanıcılarına olan güvenilir bilgiler sunmuş olacaktır. Böylelikle işletmenin doğaya ve çevreye karşı sorumluluğunu ne ölçüde yerine getirip getirmediğini çevre raporlaması aracılığıyla açıklanmış olacaktır. Kurumsal sosyal sorumluluk kapsamında işletmenin çevre raporu ile paydaşlarına çevreye ve doğaya olan sorumluluklarını ortaya koyabilecektir

Çevre muhasebesinin raporlanması çevresel farkındalığa, çevre bilincinin artmasının yanında çevre raporunun kamuoyuna sunmasına da katkı sağlamıştır.

İşletmeler çevreye yönelik faaliyetlerinin daha net anlaşılabilmesi için çevre raporlarını mali tablolardan ayrı da sunmaktadırlar (Altınbay; 2007: 8).

İşletmeler sosyal sorumluluk bilinci ile topluma faydalı olmak çevre ile ilgili olaylarda daha duyarlı davranmaktadırlar. Böylelikle işletme dış çevreden gelecek olan baskıları önlemek ve çevreci bir imaj yaratmak için çevresel kontrol ve çevresel raporlama yapmaktadır (Taşdemir, 2011: 67.) Çevrenin önem kazanması ve sosyal sorumluluk gereğince işletmelerin finansal tablolarında çevresel bilgilerde yer alma gerekliliği ortaya çıkmıştır. Çevre faaliyetleri ile ilgili bilgiler kolayca ulaşılabilir ve raporlanabilir şeklinde olması gerekir.

İşletmelerin çevre ile ilgili faaliyetlerini çevre raporu ile topluma duyurması çevresel faaliyetlerde ne kadar maliyete katlandığını ve katlanacağına dair çevre raporu ile mümkündür. Çevreye duyarlı ürünlerin üretilip üretilmediğinin işletmenin çevreye ne ölçüde zarar verip vermediğinin çevre muhasebesi kapsamında raporlaması, kaynakların toplumun yararına ne ölçüde kullanılıp kullanılmadığı konusunda bilgiler sunulabilir.

Muhasebe fonksiyonları içerisinde yer alan kaydetme sınıflandırma ve özetleme işlemi mali tabloların aracılığıyla sonuç aşamasına gelmektedir. Bu sonuç aşaması da raporlama olarak adlandırılmaktadır. Raporlarda yatırımcılara, yöneticilere işletme sahiplerine, müşterilerine, kredi verenlere, devlete, topluma doğru, şeffaf ve güvenilir bilgi sunma konusunda önemli rol oynamaktadır (Atmaca, 2010: 524). Çevre faaliyetlerinin raporlanması ise günümüz şartlarında çevre muhasebesinin en tartışılan kısmıdır. Çünkü hazırlanacak raporlar, çıkar grupları ile işletme arasındaki ilişkilerin en önemli aracıdır. Bu raporların çok iyi ve ayrıntılı olarak hazırlanması gerekmektedir (Kaya, 2002: 57).

Çevresel faaliyetlerin raporlanması sonucu işletmeler aynı zamanda topluma paydaşlarına ve çevreye karşı olan sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektedir. Toplumsal huzur ve refahı sağlayabilecek tüm yükümlülükleri yerine getirebilecek uygulama iyi bir kurumsal yönetimden geçmektedir. İyi kurumsal yönetim başarılmasında çevresel raporlama çok önemli rol üstlenmektedir.

Çevresel beklentilerin artmasıyla işletmeler çevresel sorumluluk faaliyetlerinde artışa yol açmıştır. İşletmeler daha iyi bir çevre ve daha iyi bir toplum anlayışına sahip bir şekilde çevresel faaliyetlerini yerine getirmeye başlamıştır (Korukoğlu, 2015: 1).

Çevre muhasebesi ile muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramının da etkisiyle (Çelik, 2007: 154);

- Çevresel sorumlulukların muhasebe sistemiyle bütünleştirilmesi,
- Çevre etken ve koşullarının saptanması, bunların olumsuz etkilerinin giderilmesine muhasebenin katkısının sağlanması,
- Çevresel sorunların giderilmesine yönelik maliyet analizlerinin yapılması,
- Çevresel kaynak envanterinin belli bir zamanda hangi düzeyde olduğunun saptanması hedeflenmektedir.

Tablo 3'de işletme yönetimine çevresel maliyetlerin gider merkezleri ve gider türleri ile ilişkilerini aynı anda izleyebilme olanağı veren kapsamlı bir rapor formu geliştirilmeye çalışılmıştır (Kırlioğlu ve Can, 1998: 146).

Tablo 3: Çevresel Maliyetlerin Fonksiyonel Giderlere Göre Raporlanması

| Çevresel Maliyetler | Gider Türleri | | | | | | |
|------------------------------------|------------------|--------------|----------------------|-----------------|------------|----------------|--------|
| | Ham. ve Malz.Gid | İşçilik Gid. | Dış. Sağ. Fay.ve Hiz | Vergi Res. Harç | Amort Gid. | Finansman Gid. | Toplam |
| GENEL ÜRETİM GİDERLERİ | | | | | | | |
| Azaltma maliyeti | | | | | | | |
| Kullanma Maliyeti | | | | | | | |
| Zarar Maliyeti | | | | | | | |
| Toplam | | | | | | | |
| AR-GE GİDERLERİ | | | | | | | |
| Azaltma maliyeti | | | | | | | |
| Kullanma Maliyeti | | | | | | | |
| Zarar Maliyeti | | | | | | | |
| Toplam | | | | | | | |
| GENEL YÖNETİM GİDERLERİ | | | | | | | |
| Azaltma maliyeti | | | | | | | |
| Kullanma Maliyeti | | | | | | | |
| Zarar Maliyeti | | | | | | | |
| Toplam | | | | | | | |
| FİNANSMAN GİDERLERİ | | | | | | | |
| Azaltma maliyeti | | | | | | | |
| Kullanma Maliyeti | | | | | | | |
| Zarar Maliyeti | | | | | | | |
| Toplam | | | | | | | |
| ÇEVRESEL MALİYETLER TOPLAMI | | | | | | | |

Kaynak: Ulusan, Hikmet (2010: 75-99)

Çevresel raporlama, bir işletmenin çevre ilgili faaliyetlerini, tüm çıkar gruplarına mali tablolar aracılığıyla veya rapor şeklinde sunmasıdır. Bu faaliyetler işletmenin çevreye karşı sorumluluğunu ne derecede yerine getirdiğini gösteren etkili ve önemli bir faaliyettir (Kaya, 2006: 98).

Topluma karşı duyarlı davranarak, etik değerlere ve insan haklarına saygılı bir şekilde çevreye verilen zararı hesaplayarak hareket eden ve bunu paydaşlara (kamuya) paylaşan işletmeler, sürdürülebilir kalkınmanın önemli unsuru olarak görülmektedir (Özkaya, 2010: 249).

Kurumsal yönetim ilkelerinden olan şeffaflık ilkesi, şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğru dürüst ve anlaşılır bir şekilde paydaşlara (kamuya) açıklamasını önermektedir. Çevre raporlaması ile de işletmenin çevre ile ilgili olarak yapmış olduğu düzenlemeler faaliyetlere ait finansal ve finansal olmayan bilgilerin kamuya açıklanması söz konusudur. Aynı şekilde çevre raporlaması ile işletmenin çevreye karşı sorumluluklarını yerine getirip, getirmediği, çevre kimliği ile ilgili katlandığı maliyetler ile ilgili bilgiler sunarak, kurumsal yönetimin "hesap verebilirlik" ilkesinin uygulanmasını önemli ölçüde katkı sağlamaktadır.

Üçe ayrılan çevresel maliyetler orta ve kısa vadeli hedeflere yönelik olarak raporlanabilir. Ayrıca aşağıdaki rapordaki gibi cari dönem verileri 1 aylık, 3 aylık, aylık olarak da raporlanabilir. Tüm yıla ilişkin veriler kümülatif olarak da ayrı olarak ele alınabilir (Altınbay, 2007: 8).

Tablo 4: Çevresel Maliyet Raporu

| Grup | | | | | | |
|-------------------|------------------------|----------------|--|------------------|------------------------|----------------|
| Brim | | | Dönem: | | Yıl: | |
| Cari dönem | | | | Kümülatif | | |
| Bütçe TL | Fili Maliyet TL | Fark TL | | Bütçe TL | Fili maliyet TL | Fark TL |
| | | | ÖNLEME MALİYETLERİ | | | |
| | | | Çevre Planlaması | | | |
| | | | Süreç Kontrol | | | |
| | | | Emisyon Ölçüm Cihazları | | | |
| | | | Geri Dönüşüm Tasarımları | | | |
| | | | Çevre Geliştirme | | | |
| | | | Çevresel Eğitim | | | |
| | | | Çevresel Raporlama | | | |
| | | | Çevre Bilgi Sistemi | | | |
| | | | Atık Kontrolü ve Arıtımı | | | |
| | | | Toplam Önleme Maliyetleri | | | |
| | | | Toplam Çevresel Maliyetlerdeki Yüzdesi | | | |
| | | | KULLANMA MALİYETLERİ | | | |
| | | | Hava Maliyeti | | | |
| | | | Su Maliyeti | | | |
| | | | Toprak Maliyeti | | | |
| | | | Gürültü Maliyeti | | | |
| | | | Doğalgaz Maliyeti | | | |
| | | | Kömür Maliyeti | | | |
| | | | Diğer Kullanma Maliyetleri | | | |
| | | | Toplam Kullanma Maliyetleri | | | |
| | | | Toplam Çevresel Maliyetlerdeki Yüzdesi | | | |
| | | | ZARAR MALİYETLERİ | | | |
| | | | Hava kirliliği | | | |
| | | | Su Kirliliği | | | |
| | | | Toprak Kirliliği | | | |
| | | | Gürültü Kirliliği | | | |
| | | | Cezalar ve Tazminatlar | | | |
| | | | Satış Azalmaları | | | |
| | | | Toplam Zarar Maliyetleri | | | |
| | | | Toplam Çevresel Maliyetlerdeki Yüzdesi | | | |

Kaynak: Ulusan, Hikmet (2010: 75-99)

Çevresel raporlamanın karar vermekte kullanılabilir olması ve raporların kaliteli olabilmesi için aşağıdaki özellikleri taşıması gerekir (Özbirecikli, 2002: 96-106).

- **Uygunluk:** Çevresel raporlar bilgi kullanıcılarının (işletme sahibi, hissedar, yönetici, gibi) karar verme ihtiyaçlarına uygun olmalıdır.
- **Güvenilirlik:** Kullanıcılar bilgilerin dürüstçe sunulduğu konusunda şüphe taşımamalıdır. Çevresel raporların tarafsız hazırlanması, doğrudan ve dolaylı çevresel etkilere raporda yer verilmesi gerekir.
- **Anlaşılabilirlik:** Teknik ve bilimsel terimler dikkatli bir şekilde kullanılmalı ve raporda açıklanmalıdır.
- **Karşılaştırılabilirlik:** Çevresel bilgileri kullananlar diğer işletmelerin raporları ile geçmiş yılların raporlarını karşılaştırılabilmesi için önemlidir.
- **Kanıtlanabilirlik:** Raporların güvenilir olması çok önemlidir.
- **Zamanlılık:** Çevresel raporlar belli aralıklarla ya da yıllık olarak yayınlanabilir.

3.3. ÇEVRE MUHASEBESİ VE FİNANSAL MUHASEBE İLİŞKİSİ

Finansal muhasebe anlamındaki kullanımıyla çevre muhasebesi, işletmenin çevresel kaynak kullanımları ve çevresel yükümlülüklerine ilişkin bilgilerin hazırlanması ve ilgi gruplarına iletilmesini ifade etmektedir (Çelik, 2007:153).

Çevre muhasebesinin finansal muhasebe boyutunda karşımıza öncelikle kayıt altına alınması ve rapor şeklinde olması olarak karşımıza çıkmaktadır. Çevre faaliyetlerin kayıtlanması ve bu kayıtların bilanço ve sonuç hesaplarında gösterilebilecek şekilde ikiye ayrılmaktadır. İkinci boyut ise çevre faaliyetlerin kayıtlanmasında sonuç hesaplarının kullanılması durumu olarak açıklanmaktadır (Fidan, 2009: 85).

Finansal muhasebe para ile ifade edilen işletme faaliyetlerini kaydeden ve işletmede değer artışları sağlamak için kaynakların ne şekilde kullanıldıklarının izlenmesini sağlar. İşletme tarafından çevreyi korumak ve geliştirmek için katlanılan fedakarlıklar genellikle "Genel Yönetim Giderleri" olarak dönem giderlerine veya "Genel Üretim Giderleri" başlığında izlenerek mamül maliyetlerine atılmaktadır.(Şerbetçi, 2015: 5).

Çevre muhasebesinin finansal muhasebe çerçevesinde uygulanmasında belirgin olarak karşılaşılan zorluklar (Özbirecikli, 2002: 32).

- İşletmede çevresel bilgilere ait kanıt ve belgelere ulaşmanın zorluğu.
- Çevresel bozulmanın maddi birimlere olan etkisinin ölçülmesinde zorluk.
- Söz konusu etkileri muhasebe uygulamalarında kullanabilmek için parasal değerlere dönüştürülecek uygun yöntemlerin bulunmamasıdır.

Çevre muhasebesindeki faaliyetlerin belgelerle kayıtları muhasebe işlemine tabi tutulabilmesi için bilgilerin parasal değerlerin belirlenmesi gerekir. Muhasebe sistemi mali nitelikteki işlemleri tanımakta bunun dışında kalan mali nitelik ifade etmeyen işlemleri yani parasal değer ifade etmeyen işlemleri muhasebe sisteminin dışında kalmaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 103).

Çevresel finansal muhasebe çevresel dışsal raporlamaya ve şirket çevresel raporları içinde finansal fırsatları göstermeye yöneliktir. Geleneksel mali tablolar genellikle işletmelerin bağlantılı çevresel iyileştirme ve çevresel sorumluluk faaliyetleriyle ilgilidir. Bazı maliyet bilgileri bazen firmalar tarafından yayınlanan harici çevresel raporlar içinde gösterilir fakat bu maliyetler genellikle sadece enerji, atık ve su tüketim bedelleri için ödenen bilgileri içermektedir. Ayrıca dışsal ve sosyal maliyetler bu raporlara eklenmemektedir (Jachnik, 2006: 14).

Geleneksel muhasebe anlayışı üretim işlemlerinde sadece para yönü ile ilgilenmekte, üretim ve tüketimin sosyal maliyetini göz ardı etmektedir. Sadece üretimin temel faktörünü dikkate alırken çevre unsurunun sorumluluğunu almamaktadır. Bu da geleneksel muhasebe anlayışının bakış açısının darlığını göstermektedir (Özbirecikli, 2002: 29).

Çevresel finansal muhasebe işletmelere çevresel raporlama imkanı ve dışsal faaliyet raporu sunmasına olanak tanımaktadır. Mali tablolar işletmelerin genellikle çevresel sorumluluklarını ifade eden faaliyetleri ve çevresel bilgileri ifade eder. İşletmelerin çevresel raporlarda genellikle doğal kaynakları ifade eden enerji, atık su gibi kaynakların bilgileri yer almaktadır. Öte yandan dışsal ve sosyal maliyetleri ifade eden bilgiler raporlarda yer almamaktadır (Fidan, 2009: 85).

Finansal muhasebede kullanılan temel terimler çevresel unsurları içine alacak şekilde ele alındığında aşağıdaki tanımlamalar yapılmaktadır (Gönen ve Güven, 2014: 44):

- **Varlık:** İşletmenin geçmiş faaliyetlerinde elde ettiği ve gelecekte fayda sağlayacağı iktisadi kıymetlerdir. Çevre muhasebesi ile hava, su, toprak vb. doğal kaynaklar varlıklara dahil edilmektedir.
- **Borç:** İşletmenin mevcut zorunlulukları nedeniyle gelecekte katlanacağı fedakarlıklar ve diğer işletmelere geçmiş işlemleri nedeniyle yapmak zorunda olduğu mal ve hizmet transferi şeklinde açıklanabilir.
- **Gider:** Çevre muhasebesi giderin kapsamını genişletmiştir. İşletmelerin doğal sermayeyi koruma giderleri gider kapsamına alınmaktadır.
- **Maliyet:** Çevre muhasebesi genel üretim giderlerinden çevresel maliyetleri ayırtmakta ve işletme faaliyetlerinin çevre ve toplum üzerindeki olumsuz etkisi olarak ifade edilen çevresel sosyal maliyetleri de maliyet unsuru olarak hesaba katmaktadır.

Çevre muhasebesi ve finansal muhasebe ilişkilendirildiği zaman varlıklar grubuna hava, su, toprak vb. doğal kaynaklar, borç grubuna işletmenin ilgili yasa ve düzenlemelere maruz kalacağı doğal kaynak tüketme riski, gider grubuna işletmelerin doğal sermayeyi koruma giderleri ve maliyet grubuna işletmenin faaliyetlerindeki çevre ve toplum üzerine olumsuz etki olarak görülen çevresel sosyal maliyetler bu hesaplara katılmaktadır (Şerbetçi, 2015: 2).

3.4. ÇEVRE MUHASEBESİ VE YÖNETİM MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Yönetim muhasebesi anlamındaki çevre muhasebesi, yönetim kararlarına yardımcı olma, işletme amaçları için bilgiler toplamak ve analizler yapmak gibi süreçlerin çevresel maliyet ve performansa ilişkin bilgilerin kullanılması sonucu daha doğru bir işletme kararları verilebilmesini ifade eder (Çelik, 2007: 153).

Yönetim muhasebesi işletme adına gerekli olan sayısal verileri sağlamakta ve yöneticilere işletme adına faaliyette bulunacakları alanlarda sağlıklı kararlar alabilmesi için yardımcı olur. Bu noktada gerekli olan bilgilerin toplanmasından raporların

düzenlenmesine kadar olan bu tüm süreçlerdeki çalışmalara yardımcı olan bir muhasebe sistemidir.

Çevresel yönetim muhasebesi, işletme yönetimini desteklemek için, finansal ve finansal olmayan bilgileri üretmek, analizlerini yapmak olarak tanımlanabilir. Çevresel yönetim muhasebesi çevre ve iş planlarını birleştirir ve sürdürülebilir bir işletme olması noktasında öncülük sağlar (Yakhou ve Dorweiler, 2004: 68).

Çevresel yönetim muhasebesi genellikle malzeme ilgili maliyet faktörüne önem vermektedir. Malzeme satın alma maliyeti birçok işletme önemli bir faaliyet olmasının yanı sıra enerji, su ve malzemelerin kullanımları da işletmenin çevresel etkileriyle doğrudan ilişkilidir (Abiola, 2012: 79).

Yönetim muhasebesinde yapılan uygulamaların sonucunda ortaya çıkan raporların genel kabul görmüş muhasebe kavram ve kuralları ve yasal hükümlüğe uygun bir şekilde olmasından ziyade daha çok işletme yöneticilerine cevap verebilecek ihtiyacı karşılayacak olması önemlidir (Büyükmirza, 1999: 29).

Yönetim muhasebesi ve çevre muhasebesinin özellikleri birçok noktada birleşmektedir (Kaya, 2006: 55):

- Yönetim muhasebesinin geleceğe yönelik olması ve çevreye duyarlı bir işletme amacı ile paralel olması
- Yönetim muhasebesine bir işlemin konu olması için parayla ifade edilmesinin zorunlu olmaması, çevre muhasebesinin de en büyük engeli olan bu özelliğin yönetim muhasebesiyle aşılmış olması.
- Yönetim muhasebesinin raporlanacak olan bilgiler için mevcut standart raporların dışında da raporlama biçimini kabul etmesi, çevre muhasebesinin raporlama biçiminin yönetim muhasebesince kabul görmesi vb.dir.

Genel muhasebe ilkelerinin çevresel unsurlarının finansal tablolarda kullanılmasının gerekliliği konusunda görüş birliği bulunmaktadır. İşletmeler gelir elde etmek amacıyla çevresel kaynakları kullanmakta, ancak muhasebe kaydı ve raporlama çabası gösterememektedirler. İşletmeler içinde buldukları ve faaliyet gösterdikleri doğal çevreyi koruma ve geliştirme gibi bir gerekliliği vardır. Bu nedenle de kendi faaliyetlerinden dolayı çevreye verdikleri zararı tazmin etmeleri gerekmektedir. İşletmenin çevrenin geliştirilmesi, korunması adına yaptığı katkılara çevresel maliyet

denilmektedir. Korunarak geliştirilmiş çevrenin karşılık olarak sunduğu katkılar ise çevresel yarar olarak adlandırılmaktadır. Dolayısı ile bu kavramlar çevre muhasebesinin özünü oluşturmaktadır (Aydın, 2000: 4).

IFAC 1998 yılında çevresel yönetim muhasebesi (EMA) için şöyle bir tanımlama yapmıştır; “çevresel ve ekonomik performans yönetimi çevreyle ilgili özelleştirilmiş muhasebe sistemleri ve uygulamalarının geliştirilmesi ve uygulanmasıdır. Çevresel yönetim muhasebesi genellikle çevresel yönetim için yaşam boyu maliyetleme, tam maliyet muhasebesi, fırsatlardan yararlanma ve stratejik planlamayı da içermektedir” (Schaltegger ve Burritt, 2000: 11).

Çevresel yönetim muhasebesi geleneksel yönetim muhasebesinin yönetim faaliyetleri ile ilgili olarak ve çevresel konular içeren, çevresel maliyetler ve etkileri gibi kararları ilgilendiren kısıtlarının üstesinden gelmek üzere geliştirilmiştir. İçsel karar verme yöntemleri ve geleneksel yönetim muhasebesi uygulamaları çevresel maliyetlere yeterli önemi veremeyebilmektedir. Bu da bazı çevresel maliyetleri açığa çıkarmada başarısızlığa neden olmaktadır. Süreçlerin özelliklerinde genellikle kesinlik olmamakla birlikte, bazen çeşitli çevresel maliyetler yanlışlıkla sabit maliyet olarak veya aksi şekilde nitelendirilmektedir. Atık maddelerin ve enerjinin miktar ve değer olarak ayrıca önemli çevresel maliyetlerin de yanlış muhasebeleştirilme sonucu tamamı kayıtlar içinde yok sayılır. Geleneksel yönetim muhasebesiyle bu hatalı muhasebeleştirme çevre yönetimi için ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Dolayısıyla çevresel yönetim muhasebesine adapte olmak için yeni yönetim ve çevresel maliyet muhasebesi sistemine ihtiyaç vardır (Xiaomei, 2004: 3).

Çevresel yönetim yaklaşımı çevre koruma ile ilgili faaliyetlerinden yasal sorumluluklarından kaynaklanan çevresel bağlantılı faaliyetleri finansal etkileri dikkate alarak saptamaya çalışan bir muhasebe yaklaşımıdır. İşletmeler bu maliyetleri yakından takip etmekte ve kendi ihtiyaçlarını karşılamak için geleneksel yönetim muhasebe fonksiyonlarını kullanmaktadırlar (Jachnik, 2006, 14).

Çevresel yönetim muhasebesi, karar alma sürecindeki malzeme ve enerji tüketimleri, malzeme ve enerji akışları ve atıkların yok edilmesi ile parasallaştırılmış ölçüler, çevresel maliyetleri, maliyet tasarrufları ve olası çevresel etkilerle ilgili faaliyet gelirleri ve giderlerini saptamaktadır (Jasch, 2003: 668).

Yönetim muhasebe ve çevre muhasebesi ilişkisine bakılacak olursak, çevresel yönetim malzeme ile ilgili faaliyetleri dikkate alan ve öncelik tanıyarak çevre ve iş politikalarını bütünleştirerek işletmenin sürdürülebilirliğini sağlamaktadır (Şerbetçi, 2015: 2).

3.5. ÇEVRE MUHASEBESİNDE DENETİM

Denetim, iktisadi faaliyetlerle ilgili olaylara önceden belirlenmiş ölçütlere uygun araştırma yapmak ve ortaya çıkan sonuçları ilgili kişi ve kurumlara tarafsız bir şekilde sunan ve değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2007: 11).

Çevre muhasebesinde denetim ise; muhasebe denetimi içinde geliştirilmiş çok yeni bir denetim türüdür. Çevre muhasebesinde çevresel kayıt sürecinin bir parçası olarak görülmekte olan çevresel denetim, son zamanlarda daha sık gündeme gelmeye başlamıştır. Gelişmiş ülkelerde hem çevre bilincinin artması hem de çevresel performanslarla ilgili işbirlikleri artırmaya çalışan kanun koyucuların olması finansal raporlara çevresel üretim raporların da eklenmesine yol açmıştır (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 153). Denetime çevre muhasebesi açısından bakıldığında, çevre varlıklarını ve doğal kaynaklarının nerelerde, nasıl kullanıldığı ve bu faaliyetler sonucu ortaya çıkan atıkların nasıl değerlendirildiğinin denetimi gibi konular karşımıza çıkmaktadır (Yılmaz ve diğ., 2005: 13).

İşletmelerin sosyal konularla ilgili konularda özellikle 1990'lerden bu yana daha fazla ilgi göstermeye başlamışlardır. Bunun sonucunda çevresel etik, sosyal denetim gibi kavramlar önem kazanmıştır (Özbirecikli, 2006: 64).

İşletmelerin, faaliyetlerinin çevreye olan etkilerini dikkate almaları ve kendi sürdürülebilir kalkınma koşullarını geliştirmeleri gerekmektedir. Bunun için de faaliyetlerinin çevresel etkilerini izlemeleri ve söz konusu etkileri azaltmaya yönelik faaliyetlerinin başarı düzeyini saptamaları gerekir. Çevresel konularına karşı duyarlı olan işletmelerin, çevre ile ilgili faaliyetlerinde çevresel çabalarını rapor haline getirmeleri çevrenin geleceğini ve kendi geleceklerini sosyal sorumluluk anlayışları ve faaliyet denetimleri açısından büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmalar özellikle 80'li yıllarda

ortaya çıkan “çevresel denetim” kavramı çerçevesinde açıklanmaktadır (Özbirecikli, 2002: 79).

Literatürde muhasebede denetimin ilk defa nerede, ne zaman ve nasıl başladığına dair kesin kaynak olmamakla birlikte, denetimin geçmişi M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzanabilmektedir. Muhasebede denetim konusunda önemli sayılan ciddi gelişmeler sanayi devriminden sonrasına rastlanmaktadır. Sanayi devriminden sonra, muhasebe denetiminde amaç, yaklaşım ve ilgili taraflar açısından önemli gelişmeler meydana gelmiştir (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 151).

Denetim yönetimin önemli bir fonksiyonu olduğundan, çevre denetimi de çevre yönetiminin önemli bir fonksiyonudur. Çevre yönetimi; çevrenin taşıma kapasitesi ile insan ihtiyaçları ve bu ihtiyaçları karşılamaya yönelik faaliyetlerin etkileri arasında denge kurma çabasının belli bir yönetsel dizge ile gerçekleştirilmesi, başka bir deyişle insan ile çevre arasındaki ilişkinin hem insan hem de çevre için olumlu geri beslemeler yaratacak şekilde yönetilmesi süreci olup; amacı insanın yaşama biçimini doğanın işleyiş biçimi ile uyumlu duruma getirmektir (Şengül, 2002: 25).

1972’de Stockholm’deki Konferans’ını takiben, çevreye karşı olumsuz durumlarla ilgili konularda toplumun büyük çoğunluğu ilgilendirmeye başladı. Çevre mevzuatına uyulması anlamına gelen çevre denetimi kavramı ortaya çıktı. Çevresel denetim literatürde ilk olarak 1970’lerden sonra Amerika Birleşik Devletler’inde gerçekleştiğini ve daha sonra özellikle bu kavram gelişmiş ülkelerdeki işletmelerde artan bir şekilde uygulandığı ve kullanıldığı görülmüştür (Todea vd, 2011: 68) .

Çevre Denetimi Uluslararası Ticaret Örgütü (ICC) tarafından şöyle tanımlanmıştır: Çevreyi korumaya yardımcı olmak amacıyla oluşturulan çevresel organizasyon, yönetim ve donanımın söz konusu amacı ne derece gerçekleştirdiğinin tarafsız, periyodik, sistematik ve belgeye dayalı olarak değerlendirilmesini kapsayan bir yönetim aracıdır. Ayrıca söz konusu değerlemeyi, çevresel uygulamaların idari kontrolünü kolaylaştırmak ve çevresel politikalara uyumu değerlendirmek suretiyle yapacağını da vurgulamıştır (Kaya, 2006: 148).

İşletmeler çevresel denetimde İşletmelerin çevresel sorunlara nasıl önlem aldığı, çevresel faaliyetleri geliştirmekte ve uygulamalarda işletmenin stratejilerini belirlemede

nasıl bir yol izleyeceğini belirlemek ve tanımlamak için düzenlenmiştir (Kırlıoğlu ve Can, 1998: 154)

Çevre yönetiminin bir parçası olan çevre denetimi, bir işletmenin çevre politikaları uygun çevre performanslarını değerlendirmek anlamına gelmektedir. Çevresel denetim önceleri teknik konulara ve yasalara uyumuyla ilgilenmesine rağmen günümüzde yönetsel kontrolün bir parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Modern çevre denetim anlayışının, çevre denetiminde yasal uyumu göz önüne almakla birlikte, işletme içi odaklı olduğu görülmektedir (Çelik, 2005: 118).

İşletmeler aşağıdaki amaçlar için çevre denetimi yaparlar (Kaya, 2006: 150):

- Çevre yönetim sisteminin yeterli çalışıp çalışmadığının kontrolü,
- Yerel, ulusal ve Avrupa çevre, sağlık ve güvenlikle ilgili yasal düzenlemelere uyulup uyulmadığı,
- İşletmenin kendi politikasına uyulup uyulmadığı
- Çevreden kaynaklanan riskleri azaltmak, sağlık ve güvenlikle ilgili düzenlemeler yapmak,
- Bir işletmenin yerel çevre üzerindeki etkilerini su, toprak ve hava örnekleriyle değerlemek,
- İşletmelere yapabilecekleri çevresel gelişmeler konusunda tavsiyelerde bulunmak,
- Atık maliyetlerini azaltmak,
- Daha güvenli atık yönetim planlaması yapabilmek
- Acil durumlara müdahale planlaması yapabilmek,
- Toplumda yeşil imajı uyandırarak rekabet imkanı sağlamak,
- Yatırımcı ve sigortacıların çevreye duyarlı olma yönündeki taleplerini karşılayabilmektir.

Çevresel denetimin amacı işletme organizasyonları içinde yaşanan değişiklikler yaşanırken bazı temel nitelikleri bütün işletmeler için aynı tutmaktır. Bunlar; işletme büyüklüğü, işletmenin çevreye olan etkileri, dava edilme olasılığı, işletmenin imajı, işletmenin çevreye olan duyarlılığı, bütçe mevzuatı, işletme politikası ve işletmenin özellikleri, işletme faaliyetlerini etkileyecek yasal düzenlemelerdir (Aymaz; 2009: 79-80).

İşletmelerin çevresel denetim konularında denetim programlarını uygulaması sonucu birtakım faydalar elde etmektedirler. Bu olası faydalar aşağıda belirtilmeye çalışılmıştır (Kırlioğlu ve Can, 1998: 155-156):

- Çevresel denetim programını uygulayarak maliyetlerini düşürecek ve işletme risk kontrolünü sağlamış olacaktır. Çevresel denetim uygulanan işletmeler muhtemelen daha az para cezası ile karşı karşıya kalabilecektir.
- İşletmeye "yeşil" imajı kazandıran çevresel denetim programı sonucunda halkla ilişkilerin gelişmesini sağlayacaktır.
- İşletmelere rekabet avantajı sağlar. Yasa ile uyumlu noktasında beklentileri önceden tahmin etme avantajı sağlayabilecektir.
- İşletmelere geri dönüşüm, ambalaj azaltma gibi faaliyetlerde etkinliğini geliştirecektir.

İşletmeler mali nitelikli işlemlerini muhasebeleştirirler ve denetime hazır hale getirirler. Denetleme, muhasebenin yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygun halde yapılıp yapılmadığının kontrolüdür. Muhasebe denetimi ise muhasebenin aksayan yönlerinin olup olmadığı eksiklerinin olup olmadığının ortaya çıkmasını sağlayan bir fonksiyondur (Erdoğan, 2002: 51-63). İşletme faaliyetleri ne olursa olsun işletmeler denetim politikalarını etkin ve verimli bir şekilde sağlamalı işletmenin uzun vadedeki amaçları ile uyum içinde yürütülmelidir. Çevresel denetimi sadece işletme faydalarını baz alıp değerlendirmek doğru olmaz, işletme ile sınırlı kalmamakta aynı zamanda toplumun büyük bir kesimi olan tüm paydaşlar üzerinde olumlu etkiler oluşturabilmektedir. Bu anlayış ise başarılı bir kurumsal yönetime katkı sağlamakta olacaktır.

Bazı işletmeler çevresel yasaların gelişen yapısı ile uyumluluklarını garanti altına almayı amaçlamaktadırlar. İşletmelerin çevresel yasalara uyup uymadığını saptayanlar, genellikle çevre bilimcilerdir. Çevresel denetim anlayışının gelişmesiyle denetçilerin yönetim kontrolünün bir parçası haline getirmiştir. Bugün ise çevresel denetimin yasal uyumu dikkate almakla beraber işletme içi odaklı olması da gerekmektedir. Bu konuda artan baskılar sonucu günümüzde birçok kuruluş yıllık faaliyet denetimlerinin bir uzantısı olarak çevresel denetim raporlarına da önem vermeye başlamıştır (Özbirecikli, 2002: 79).

Çevresel denetim, farklı faaliyetlerin geniş bir çeşidini kapsayan bir terimdir. Bu faaliyetler, şirketin şimdi ve gelecekte tahmin edilen hava kirliliği standardına

uygunluğundan şirketin enerji verimliliğinin denetimine kadar giden bir dizi konuyu kapsamaktadır. Çevresel denetimin yeni bir konu olması hem de muhasebe denetiminden farklı olarak her biri uzmanlık isteyen çok çeşitli faaliyetleri kapsayan bir konu olması dolayısıyla, bu denetim çalışmaları yalnız bir denetçiye tek başına yüklenemez. Bu saha muhasebe denetçilerinin farklı uzman nitelikli bilim adamı veya hukukçu gibi insanlarla birlikte çalışması gereken bir alandır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 153).

Çevre denetimi sonucunda, çevre yönetim sistemi elemanlarının ihtiyaca cevap verip vermediği ve yeterli olup olmadığı sorgulanarak çevre yönetimi sistemlerinin yeterliliği ve eksikliği saptanmakta, eksiklik görülmesi durumunda sistemde gerekli değişikliklerin yapılması yoluna gidilmektedir (Can, 1995: 13).

3.6. ÇEVRESEL DENETİMİN AŞAMALARI

Çevresel denetim faaliyetleri üç temel aşamadan oluşmaktadır (Kırılıoğlu ve Can, 1998: 163-164):

- **Planlama Aşaması;** Öncelikle denetimin faaliyet alanı belirlenir. Daha sonra denetim için bulunacak kişiler tespit edilir. Konu ile ilgili bilgiler elde edilir. Denetim yaklaşımı belirlenir. Parasal olarak ifade edilen finansal nitelikli belgelerin ilgili oldukları çevresel sistemler ve kontrol faaliyetleri incelenerek ayrıntılı bir denetim raporu hazırlanır.
- **İnceleme Aşaması;** Bu aşamada, incelenecek raporların seçimi yapılmaktadır. Ayrıca, ayrıntılı ve bağımsız bir incelemenin yapılması sağlanmaktadır.
- **Raporlama Aşaması;** Bu aşamada, denetim sonrası araştırmalar ve bulgularının tetkiki yapılması, denetim bulgularının analizi, her türlü noksanlık ortaya çıkarılması ve iyi uygulamaların performanslarını tanımlaması yapılmaktadır. Bir denetçi raporu hazırlanır, denetim alanı ve hedefinin altının çizilmesi, kullanılan metodun belirtilmesi, sonuçların özetlenmesi ve hareket sahasının bildirilmesi süreçlerinden oluşmaktadır.

3.7. TÜRKİYE'DE ÇEVRE DENETİMİ

İşletmelerin faaliyetleri sonucu çevre kirliliğini azaltmak veya önlemek için yaptığı faaliyetleri denetleyecek kurumların devlet tarafından oluşturulması ve işletme içinde bu faaliyetlerin planlamasını yapan bu faaliyetleri yürüten birimlerin oluşturulması gerekir. Bu birimlerin çevre ile ilgili tüm çalışmalarını rapor haline getirerek denetlenmesinin yapılması gerekmektedir. Muhasebe sistemi tarafından oluşturulan bilgilerin yıllık raporları genişletilerek çevreye ait niteliksel bilgileri de ayrı bir rapor şeklinde yıllık raporlardan bağımsız bir şekilde hazırlanmalıdır. Böylece işletmenin hem iç denetimi hem de dış denetimi gerçekleşmiş olacak işletmelerin çevresel kaynakları daha etkin kullanması sağlanacaktır. Çevre muhasebesi ve raporlamanın Türkiye'de uygulanabilirliğinin artırılması, uygulanan yerlerde işletmelerde daha sağlıklı sonuçlara ulaşılabilmesi açısından işletmelere çevre muhasebesini ve çevresel raporlamayı tanıtmak ve hesaplarında kullanılmak amacıyla çevre muhasebesi, ilgili meslek kurum ve kuruluşlarınca işletmeler bilinçlendirilmelidir (Akdeniz, 2014:13).

Çevre tetkiki çevre ile ilgili belirli faaliyetlerin, olayların, durumların, yönetim sistemlerinin veya bunlar hakkındaki bilginin tetkik kriterleriyle uyumlu olup olmadığını belirlemek için, tetkik bulgusunun tarafsız olarak elde edilmesinin ve değerlendirilmesinin sistematik ve belgeye dayalı doğrulama işlemi ve bu işlemin sonuçlarının müşteriye bildirilmesi işlemine denmektedir (TSE, 2006b: 4).

Çevre yönetim sistemi iç ve dış tetkiklerden oluşmaktadır. Çevre yönetim sistemi dış tetkiki; bir kuruluşun çevre yönetim sisteminin çevre yönetim sistemi tetkik kriterleriyle uyumlu olup olmadığını belirlemek için tetkik bulgusunun tarafsız olarak elde edilmesinin ve değerlendirilmesinin sistematik ve belgeye dayalı doğrulama işlemi ve bu işlemin sonuçlarının müşteriye bildirilmesidir. Çevre yönetim sistemi iç tetkik sistemi tetkik kriterleriyle uyumlu olup olmadığını belirlemek için, tetkik bulgusunun tarafsız olarak elde edilmesinin ve değerlendirilmesinin sistematik ve belgeye dayalı doğrulama işlemi ve bu işlemin sonuçlarının yönetime bildirilmesidir (TSE, 2006b: 4).

Çevrenin korunması için tesis veya faaliyetin çalışmaya başlamasından, sona erdirilmesine kadar olan süreçte çevre denetiminin usul ve esaslarını; denetim yapacak personelin, çevre yönetim birimi/çevre görevlisinin, çevre hizmeti konusunda

yetkilendirilmiş firmaların nitelikleri ile yükümlülüklerinin düzenlenmesi amacıyla hazırlanmıştır (Resmi Gazete, 2008, Sayı: 27061).

Çevre Kanununda ve ilgili diğer mevzuatta uygulamaya dönük faaliyetler çok sayıda kurum arasında paylaştırıldığı halde, çevre denetimi yetkisi 2006 yılına dek münhasıran bakanlığa verilmiş, bu yetki diğer kurumlarla paylaşılmamıştır. Çevre Denetimi Yönetmeliği ile başta teftiş kurulu olmak üzere, ilgili genel müdürlükler, Bakanlığın il müdürlükleri ve özel çevre koruma bölgelerinde Özel Çevre Koruma Kurumu Başkanlığı denetim yapmakla yetkili kılınmıştır (T.C. Sayıştay, 2007: 43).

Çevre Denetimi Yönetmeliğine göre, denetim yetkisine sahip olan birimler yıllık denetim programlarını bir önceki yılın Aralık ayında hazırlamaktadırlar. Bu programda yıl içinde merkezden ve yerinden denetlenecek kuruluş ve işletmeler, denetim süresi, denetimde görevlendirilecek personel ve görev bölüşümü belirlenmektedir (Fidan 2009: 125).

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KURUMSAL YÖNETİM AÇISINDAN

SOSYAL SORUMLULUK VE ÇEVRE MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Muhasebenin temel kavramların başında yer alan sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin çevreye karşı çevre kirliliğini azaltması ve çevreyi koruması, insan kaynaklarını dikkate alarak doğal kaynakların korunması gibi birçok yükümlülüğü bulunmaktadır. Bunun yanında mali tablolardaki yer alan bilgilerin bir sosyal sorumluluk kavramı olarak kişilerin değil, tüm toplumun çıkarlarını gözetilerek yer alması gerekir.

4.1. SOSYAL SORUMLULUK TANIMI

Sosyal sorumluluk kavramı batı dillerinde yanıt verme anlamına gelmektedir. Responsibility, response, to respond, sorumluluk ile yanıt vermenin köken benzerlikleri olduğunu gösteren sözcüklerdir. Sorumluluğun temelinde geçmişte olan bitenlerin sorumlusu olmaktan çok, geleceğe dönük olarak alınması gereken önlemler güdüsü yatar (Keleş ve Hamamcı, 2005: 247).

Sosyal sorumluluk kavramı üzerinde tam olarak bir tanım sağlanmamasında kavramın farklı sosyal beklentilerin rolünün olmasıdır. Yapılan tanımlar her ne kadar farklı gibi algılansa da, hepsinin ortak noktası, toplumun beklentilerinin dikkate alınması gerekliliğinin paylaşılmasıdır. İşletmelerin sosyal sorumluluk anlayışı genel olarak iki nokta önem taşır; birincisi, sosyal sorumluluk anlayışı bir zorunluluk değil, bir gönüllülük olarak değerlendirilmelidir. İkincisi ise, sosyal sorumluluk, işletmenin sahip ve ortaklarının dışında sosyal çevre, ekolojik çevre, tüketiciler, çalışanlar vb faktörleri de kapsamaktadır (Gültekin, 2003: 49).

Toplumun ekonomik ve insan kaynaklarına karşı duruşunu gösteren sadece kişilerin değil aynı zamanda toplumun sosyal menfaatleri doğrultusunda hareket etme istekliliğidir (Top ve Öner, 2008: 98). Bir başka tanımda ise sosyal sorumluluk; “Bir kurumun ekonomik ve yasal koşullara, iş ahlakına, kurum içi ve çevresindeki kişi ve

kurumların beklentilerine uygun bir çalışma stratejisi ve politikası gütmesidir.” (Vural ve Coşkun, 2001: 63) şeklinde tanımlanmaktadır.

İşletmeler topluma karşı sosyal sorumluluklarını yerine getirmek için çevre ile ilgili yapmış oldukları her türlü faaliyeti finansal olarak değerlendirerek çevresel sorunlara ne kadar yatırım yaptıklarını ya da ne kadar maliyete katlandıklarının farkına varabilirler ve böylece gelecek dönemlerdeki finansal kararlarını da buna göre verebilirler (Gerşil vd. 2009: 84).

Kurumsal sosyal sorumluluk ise “işletmenin sürdürülebilir ekonomik gelişmeye olan katkısı, çalışanlar, aileleri ve tüm toplumun yaşam kalitesini arttırmaya olan bağlılığı” olarak tanımlanmaktadır (İliç, 2010: 305). Başka bir çalışmada ise, kurumsal sosyal sorumluluk “kurum faaliyetlerinin toplumun etkisel, yasal, kamusal ve ticari beklentilerini karşılayan ve hatta bu beklentileri aşacak şekilde yerine getirilmesini öngören bir yaklaşım şekli” olarak ifade edilmektedir.(Yüksel ve Diğerleri, 2011: 298) “Bir kurumdaki karar verici durumda olanların, kendi çıkarlarını olduğu kadar, toplumun çıkarlarını da geliştirecek ve koruyacak eylemlerin yapılmasındaki zorunluluktur” (Pelit ve Diğerleri, 2009: 20) şeklinde tanımlanmıştır.

Sosyal sorumluluğun birçok tanımı olmakla birlikte, bu tanımların çoğunda ortak olan dört unsurdan söz etmek mümkündür (Ural, Z. G. 2013: 60)

- İşletmelerin kar elde etmek için mal ve hizmet üretmelerinin yanında sorumluluklarının olduğu
- Sorumlulukların içinde, işletmelerin ortaya çıkmasına katkıda buldukları sosyal problemlerin çözümüne katkıda bulunmanın varlığı
- İşletmeler sadece hissedarlara karşı değil, sosyal paydaşlar olan çevreye karşı’ da sorumluluğun olması
- İşletmelerin sadece ekonomik değerlere odaklanmaması, daha geniş anlamda insan ve değerlere hizmet etmesi gerekir.

İşletmeleri farklı kılan sadece ürettikleri mal veya hizmetlerin kalitesi değil, aynı zamanda topluma kazandırdıkları değerlerdir. Başarılı bir işletme içinde bulunduğu topluma karşı sorumluluklarını yerine getiren, çalışanların ve toplumun çıkarlarını işletme çıkarlarıyla uyumlaştıran, koruyan kurum ve kuruluşlardır. Bu faaliyetlerin

sosyal sorumluluk bilincine ve ruhuna sahip olabilen işletmeler yapabilmektedir (Özgen, 2007: 2).

Kurumsal sosyal sorumluluğun öneminin giderek artmasının sebeplerini şöylece belirtmek mümkündür ([http://strategis.ic.gc.ca\(09.01.2018\)](http://strategis.ic.gc.ca(09.01.2018))):

- Uluslararası ve dünya çapındaki işletmelerde insan kaynakları yönetimi uygulamaları, çevresel koruma, sağlık ve güvenlik konularla ilgili kurumsal sosyal sorumluluk kaygılarının artması
- Birleşmiş Milletler ve Uluslararası Çalışma Örgütü gibi uluslararası kabul gören örgütlerin, kabul edilebilir bir çalışma hayatı için sosyal normları standartlaştıran anlaşmalar, bildiriler ve ilkeler geliştirmeleri
- İnternet, cep telefonları v.b elektronik kurumsal aktiviteleri izlemeyi ve bunlarla ilgili bilgileri yaymayı kolaylaştırması.
- Tüketiciler ve yatırımcıların sosyal sorumluluk taşıyan iş uygulamalarını giderek artan bir şekilde desteklemeleri ve kurumların, sosyal ve çevresel konularla ilgili riskleri ve fırsatları ne şekilde ele aldıklarıyla ilgili daha fazla bilgiye sahip olmak istemeleri.
- Çok sayıdaki etik ihlalinin, kurumlara karşı güvensizliği artırması ve kurumsal yönetim, şeffaflık, hesap verilebilirlik ve etik standartlara olan ihtiyacın gündeme gelmesi.
- Sivil toplum örgütlerinin giderek güçlenmesi ve kurumlara karşı uyguladıkları baskıları artırmaları.
- Hükümetlerin kurumsal sosyal sorumluluğun kapsamına giren sorunlara etkili şekilde eğilmesini sağlayan kanunların ve düzenlemelerin sınırlı kalması.
- İş dünyasının etkili bir kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımının, başarısızlık riskini azaltabileceğinin, yeni fırsatlar yaratabileceğinin ve marka ve kurum itibarını geliştirebileceğinin farkına varması.

İşletmelerin toplumun değişen beklentilerini sosyal sorumluluk anlayışı içinde yerine getirmesi gerekmektedir (Becan, 2011: 20).

Kurumsal sosyal sorumluluk bir işletmenin hem iç, hem de dış çevresindeki paydaşlara karşı etik ve sorumlu davranmasını, gerektiren bu yönden kararlar almasını ve uygulamasını ifade eden bir kavramdır (Akatay, 2008: 100). İşletmelerin amacı sadece

kar etmek değil, aynı zamanda işletme ile ilgili olan paydaşlara karşı olan sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektir.

Paydaşlar iki grup şeklinde ifade edebiliriz “ işletme içi paydaşlar “ ve “ işletme dışı paydaşlar “. İşletme içindeki paydaşlar: kurucu ana sahipler, hissedarlar, yöneticiler, ve çalışanlardan oluşur. İşletme dışı paydaşlar ise toplum, devlet, müşteriler, tedarikçiler, rakipler vb. kesimlerden oluşur. İşletmelerin paydaşlarına karşı sorumlulukları aşağıdaki gibi açıklanabilir (Doğan, 2007: 18).

➤ **Çalışanlara Karşı Sorumluluk**

İşletmelerin çalışanlara karşı adil bir ücret, güvenli bir iş ortamı, ayrımcılığın ortadan kaldırılması gibi ilerlemeye yönelik fırsatlar sunma ve personeli geliştirmeye yönelik politikalarına sahip olması gerekir (Dalyan ve Gökbel, 2005: 29). Sosyal hakların gözetilmesi, iş ortamının veya çalışma koşullarının çalışanlara göre ayarlanması ve iyileştirmelerin yapılması gerekmektedir (Doğan, 2007: 18). “İç müşteriler” olarak adlandırdığımız kurum çalışanları bir kurumun faaliyetlerinden doğrudan etkilenen en önemli kesimlerden birini oluşturmaktadır (Becan, 2011: 21). Sosyal sorumluluk bağlamında kurum çalışanlarına sağlık açısından zararlı olacak iş ortamından kaçınması gerekir (Pelit ve Diğerleri 2009: 22). Çalışanların cinsel tacize karşı korunması, özel yaşamlarının gizliliği gibi konularda yine çalışanlara karşı olan sorumluluklar bağlamında düşünülmektedir (Nalbant, 2005:195). Çalışana karşı sorumlulukları maliyet olarak değerlendiren yönetim anlayışı, “insana dayalı rekabet stratejisini” benimsemeye başlamalı; sosyal sorumlulukların ihlali durumunda ise söz konusu işletmeler yüksek tazminatlar, kamuoyu desteğinin çekilmesi ve pazar kaybı gibi ekonomik ve sosyal yaptırımlar ile karşı karşıya kalabilmelidir (Becan, 2011: 21). İşletmelerin sürekliliği açısından çalışanlarına karşı gerekli her türlü sorumluluklarını yerine getirmek ve bu sorumlulukları göz ardı etmemelidirler.

➤ **Müşterilere (Tüketicilere) Karşı Sorumluluk**

Ürünlerin güvenliği, fiyatı, garanti süresi gibi konularda müşteriye bilgilendirmesi, müşteriye karşı bir sorumluluk gereğidir (Doğan, 2007: 18). İşletmeler

tüketici istek ve taleplerini dikkate almak durumundadırlar. Tüketiciler için güvenilir ve kaliteli ürün tüketmek önem arz etmektedir. Günümüzde tüketicilerin ihtiyaçlarına ve değerlerini göz önünde bulundurmamak bir zorunluluk hali almıştır. Tüketiciler için “tüketici hakları” denilen bir kavram doğmuştur (Becan, 2011: 21). Bu bağlamda işletmeler tüketiciye ürün hakkında, ürünü tanıtmak, ürün hakkında tüketiciyi bilgilendirmek, ürünün hangi ham maddeden yapıldığına dair bilgiler içeren klavuzlar sunmak gibi tüketicilere yönelik sorumluluklarını ve yükümlülüklerini yerine getirmesi gerekir. Tüketici hakları bağlamında ise; malın iadesi veya değiştirilmesi, malı bilinçli olarak seçebilme, tüketicinin fiziki ve psikolojik sağlığını güvence altına almak, mal ve hizmet hakkında tam, doğru, yeterli bilgi alabilmek tüketicilerin kurumlar üzerindeki temel hakları olarak belirtilebilir (Pelit ve Diğerleri, 2009: 21).

Küreselleşme ve rekabet, üreticinin sahip olduğu gücün yönünü bu ürünleri alan ve kullanan müşterilere doğru kaydırmıştır. Pazar ekonomilerinde, işletmenin başarısını etkileyen en temel unsur müşteriler olarak kabul edilmektedir. Başarılı işletmeler müşterilerinin talep ve beklentilerini karşılayarak, onlara kaliteli ve güvenilir mal ve hizmet sunmaya çalışmaktadırlar. Ayrıca gün geçtikçe çeşitlenen ürün profili içinde müşterinin dikkatini çekmeye, ürün ve hizmeti satın almaya yönelik bir arzu yaratmaya çalışmaktadırlar (Kağnıcıoğlu, 2007: 25).

➤ **Hissedarlara ve Sermayedarlara Karşı Sorumluluk**

İşletmenin öncelikli sorumluluğu, sermayedarlarına karşı kârlı olmaktır. Kârlılığın yanında şeffaf olmak, işletme ilgili bilgileri paylaşmak işletmelerin yatırımcılarına öncelikli sorumlulukları haline gelmiştir (Doğan, 2007: 18). Hissedarların kurumlardan beklediği en temel şey; kâr olmaktadır. Bunun yanında yatırımcılarına güven sağlayan bir kurum olma beklentisidir. Kurumların kârlarını sağlarken hissedarlar için de güven sağlayıcı bir ortam sağlaması ve çevre ile olan iletişimine önem vermesi gerekmektedir (Becan, 2011: 21). Kurumların sermaye sahiplerine karşı sorumlulukları arasında, kâr ve zararın doğru hesaplanması, yeni sermaye etme durumları için kârın az veya fazla gösterilmesi gibi durumlarından kaçınması gerekir (Pelit ve Diğerleri 2009: 23).

➤ **Doğaya ve Çevreye Karşı Sorumluluk**

İşletmelerin çevreye olumlu katkı sağlayacak etkinliklerde bulunmak, çevre kirliliğinin önlenmesine katkıda bulunmak, doğaya ve canlılara zarar vermeyen çevre dostu ve geri dönüşümlü ürün kullanılması gibi sorumlulukları vardır (Doğan, 2007: 18). İnsan ihtiyaçlarını karşılamak üzere mal ve hizmet üreten kurumlar, üretim faaliyetleri süresince gerekli olan hammaddeyi çevreden temin etmektedir. Kurumların üretim faaliyeti sonunda sadece mal ya da hizmet çıktı olarak çıkmamakta, bu süreç boyunca çevreye de bir takım olumsuz etkileri olmaktadır. Bu olumsuz etkilerin önlenememesi ve birikmesi bir takım sorunları da beraberinde getirmektedir. Sanayileşme, nüfus artışı, kentleşme, ekonomide ve teknolojiye gelişmeler sonucu olarak insanların tatmin edilemez tüketim alışkanlığı edinmeleri çevre sorunlarının önlenmesini daha da güç hale getirmektedir (Becan, 2011: 20).

Küresel rekabette etkisiyle daha ucuza mal ve hizmet üretme gayreti içerisinde olan kurumlar mal ve hizmet üretirken duman ve zehirli gazlarla havayı; zararlı kimyasal atıklarla suyu; katı tüketim maddelerinin atıklarıyla ve ambalajlarıyla'da toprağı kirletmektedirler. Kurumların üretim yaparken kullandıkları doğal kaynaklar kurumlar ve çevresel döngü için önemlilik arz etmektedir (Pelit ve Diğerleri, 2009: 21).

Hava, su, toprak, deniz ve nehirlerde kirlenme küresel ısınma, katı ve sıvı atık sorunu gibi çevresel sorunların içerisinde yaşadığımız dünyamızı ve dolayısıyla insanları daha da tehdit edici hale gelmemesi için kurumlara birtakım görevler düşmektedir (Becan, 2011: 20).

İşletmelerin, çevre yönetiminin, şirket amaçları içindeki en öncelikli konulardan biri olduğunu ve kalkınmanın sürdürülebilmesi için anahtar rol oynadığını kabul ederek, faaliyetlerin yürütülmesiyle ilgili politikaları ve uygulamaları çevreye zarar vermeyecek şekilde düzenlemeleri gerekmektedir. İşletmelerle ilgili çevre yönetim ilkeleri şu şekilde ifade edilebilir (Gökbunar, 1995: 6):

- İşletmeler, faaliyetlerini çevre sorunlarına duyarlı biçimde yürütebilmeleri için, çalışanları eğitmeli ve motive etmelidir.
- Çevre sorunları, bir tesisin yeni bir faaliyete veya projeye başlamasından önce değerlendirilmelidir.

- Çevre sorunları oluşturmayan, amaçlanan kullanım şekliyle herhangi bir tehlikeye sebebiyet vermeyen; tüketimi, gerekli enerji ve tabii kaynak miktarında ekonomik olan; yeniden kullanılabilir veya emniyetli bir şekilde tasfiye edilebilecek ürün ve hizmetler geliştirilmelidir.
- Atık üretiminin asgari düzeye indirilmesi, atıkların bilinçli ve emniyetli bir şekilde tasfiye edilmesi konuları göz önüne alınmalıdır.
- Ürün veya hizmetlerin imalat, pazarlama, kullanım ve faaliyet yöntemleri, ciddi ve telafisi imkansız boyutlardaki çevresel etkilerini önlemek amacıyla, bilimsel ve teknik görüşlere uyum sağlayacak şekilde değiştirilmelidir.
- Çevre bilincini ve korumacılığını teşvik edecek kamu politikalarının, özel sektör-hükümet ve hükümetler arası programların ve eğitimsel girişimlerin geliştirilmesine katkıda bulunulmalıdır.
- Çevre ile ilgili faaliyetleri değerlendirmek; yürütülen faaliyetlerin şirket ihtiyaçlarına, kanuni gereksinimlere ve bu ilkelere uygunluğunun tespiti için düzenli aralıklarla kontrollerde bulunmak; bu konularla ilgili olarak idare heyetine, hissedarlara, çalışanlara, yetkililere ve topluma düzenli aralıklarla gerekli bilgileri temin etmek önemlidir.
- **Rakiplere Karşı Sorumluluk**

İşletmelerin rakiplerine karşı adil rekabet kuralları içerisinde hareket etmesi gerekmektedir. Örneğin; etik olmayan şekilde fiyatlandırma veya reklam uygulamaları, birkaç rakip işletmenin kendi aralarında anlaşarak diğer işletmeleri pazardan silmek ya da daha güçlü hale gelmek için ortak hareket etmeleri haksız rekabete yol açarak, diğer işletmeleri zarara uğratacaktır. Bu durum ise tüm toplumun zarar görmesine neden olacaktır. Birleşerek güç oluşturan işletmeler hem dağıtıcılarının, hem de tedarikçilerinin üzerinde güç oluşturacak çeşitli konularda onlar üzerinde baskı uygulayabileceklerdir. Bu da haksız rekabet konusudur (Bayraktaroğlu, İlter ve Tanyeri, 2009: 14). İşletmeler sosyal sorumluluk ve ahlaki açıdan haksız rekabet ortamı oluşturacak ve rakiplerine karşı olumsuz bir durum yaratma eğilimi gösterecek faaliyetlerden uzak durması önemli bir görev olarak kabul edilir (Doğan, 2007: 18).

➤ **Tedarikçilere Karşı Sorumluluk**

Tedarikçi kavramı çok geniş kapsamlıdır. İşletmeye sadece mal veya hizmet sağlayan değil sigorta hizmetlerini yerine getiren işletmeler, işletmeye yetişmiş eleman sağlayan meslek okulları, para ve kredi temin eden finans kuruluşları da tedarikçiler kapsamına girer. Fiyatlandırma ve ödeme koşullarında dürüstlük, faaliyetlerine destek olacak tedarikçilere finansal destek sorumluluklar içinde yer alır. (Doğan, 2007: 18).

Mal ve hizmet üretmek ve satmak için üretim faktörlerinin tedariki önem arz etmektedir. Hammadde, malzeme, makine ve donanım alımları ve işletmeye getirilerek tahsis edilmesi, tedarik kapsamında gerçekleştirilmesi gereken faaliyetleri oluşturmaktadır. Günümüz üretim ortamlarında tedarikçiler, üretim hatası yapmamak ve gecikmeye neden olmamak, dolayısıyla maliyetleri artırmamak için bir takım sorumlulukları yüklenmektedirler. İstenilen anda, istenilen miktarda ve istenilen kalitede hammadde ihtiyacını karşılamak, tedarikçilerin birincil sorumluluğunu oluşturmaktadır. Tedarikçilerin bu sorumluluklarına karşın kurumlarda tedarikçilere karşı sorumluluklar taşımaktadır (Pelit ve Diğerleri, 2009: 23). Kurumlar mal ve hizmet üretiminde girdi temin ettikleri tedarikçilerine karşı, kalite artışı bakımından gereken destekleri sağlamalı, tedarikçilerinin de tüm hissedarlara karşı sorumluluklarını yerine getirdiğinden emin olmalıdır (Korkmaz, 2009: 62).

Tedarikçiler ise işletme arasında iyi bir iletişimin kurulmasının sağlanması ve alınan tedarik malzemelerinin karşılığının zamanında ödenmesini sağlamak işletmelerin tedarikçilerine yönelik sorumluluklarına ilişkin örnek faaliyetler olarak gösterilebilir (Pelit ve Diğerleri 2009: 23). Tedarikçi ve kurum arasında çift yönlü bir sorumluluk anlayışı hakimdir. Kurumun tedarikçilerine karşı sorumlulukları “haksız rekabetten kaçınmak, tedarikçiler üzerinde rakipleri karşısında rekabete neden olabilecek güç ve baskı kullanmaktan kaçınmak, kalite artışı bakımından gereken desteği sağlamak, tedarikçilerin de çevreye karşı olan sorumluluklarını hatırlatmak ve uyarmak olarak sayılabilir. Tedarikçilerin kuruma karşı olan sorumlulukları ise, yeterli kalite ve miktarda, uygun fiyata, uygun bir teslimatla hammadde ve malzemenin tedarikini sağlamaktır. Buna karşın kurumlar da, anlaşmalara bağlı kalarak, pazarlarda adil olmak gibi sorumluluklar üstlenmektedir (Coşkun, 2010: 83).

➤ **Devlete (Hükümete) Karşı Sorumluluk**

İşletmelerin devlete karşı, istihdam oluşturma, yasalara bağlılık, vergileri zamanında ve eksiksiz ödemek gibi sorumlulukları vardır (Doğan, 2007: 18). Kurumların ilişkide bulunduğu gruplar arasında en önemli ve güçlü rolü devlet üstlenmektedir. Kurumlar devletin güvenlik şemsiyesi altında faaliyet göstermektedir. Devletin güvenliğin yanı sıra alt yapı hizmetlerini sunması, yatırım için teşvik politikaları üretmesi, kredi imkânları sağlaması, vergi politikaları ile makul seviyede vergi oranları belirlemesi gibi faaliyetleri bulunmaktadır (Korkmaz, 2009: 53). Bu faaliyetlerine karşı kurumlardan genel olarak ülkeye hizmet etmelerini ve vergi sorumluluklarını yerine getirilmelerini bekleyen devlet, kurumların üretimini en asgari koşullara uyarak gerçekleştirmesi gerektiğini genel çizgilerle ortaya koymaktadır. Devlet tüm bu sorumlulukları kurumlara yüklerken kurumlarda devletten iyi bir çalışma ortamı sağlamasını ve teşvik politikalarını geliştirmesini beklemektedir (Pelit ve Diğerleri, 2009: 22).

➤ **Topluma Karşı Sorumluluk**

Toplumsal hayatı destekleyici, zenginleştirici sosyal kültürel sportif etkinliklere katkıda bulunmak sosyal sorumluluk kapsamındadır (Doğan, 2007: 18). Toplum, işletmelerin varlıklarını sürdürmek için dikkat etmesi ve göz önünde bulundurması gereken alanı oluşturmaktadır. Topluma karşı sorumluluğu diğer sorumluluk alanlarından farklılaştıran yönü, geniş kapsamlı bir sorumluluk alanı olmasıdır (Becan, 2011: 21). Günümüzde bütün kurumlar, devlet tarafından toplumun ekonomik ve sosyal refahına ve yaşam kalitesine katkıda bulunmaya ve toplumun beklentilerine cevap vermeye, insanların güvenini ve iyi niyetini geliştiren programları üstlenmeye davet edilmektedir. “Toplumsal yatırımlar” olarak da adlandırabileceğimiz sosyal yatırımlar sayesinde kurumlar yerel ve ulusal yardım kuruluşları, vakıf, dernek gibi organizasyonlar aracılığıyla bağışta bulunmakta ve eğitim, kültür, sanat, spor gibi faaliyetleri finanse etmektedirler. Topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmeye çalışan kurumlar marka imajlarının gelişiminde, pazar paylarını artırmada ve rekabet avantajı sağlamada kolaylık sağlamaktadır (Pelit ve Diğerleri, 2009: 22).

➤ **Yeni Paydaşlara Karşı Sorumluluk**

İşletmelerin paydaş kavramlarına değişen zamanla birlikte yeni paydaşlar eklenmiştir. Başlıcaları; medya, sivil toplum kuruluşları, müşteri sözcüleri, finans kurumları, çevreci aktivistler ve bankalar vb (Doğan, 2007: 18).

Günümüz ekonomisinde işletmeleri değerli ve farklı kılan sadece ürettikleri mal ya da sundukları hizmetlerin kalitesi değil, bunun yanında topluma kattıkları kazandırdıkları değerlerdir. Topluma karşı görev ve sorumluluklarını yerine getirmek çalışanların çıkarlarını toplumun çıkarlarını koruyan ve bunu dengede tutan işletmeler başarıyı sağlamış olur. Bu da sosyal sorumluluk ruhunu taşımakla olabilmektedir (Özgen, 2007: 1).

Kurumsal sosyal sorumluluk alanlarına yönelik diğer bir sınıflandırma ise şu şekildedir (İliç, 2010: 315):

- Doğa ve çevre
- Spor
- Sanat ve kültür
- Eğitim ve öğretim
- Sağlık
- Gönüllü çalışmalar
- İş ahlakı
- İnsan hakları
- Topluma katkı
- Tarihi koruma
- Aile kurumunu koruma
- Tüketicileri bilinçlendirme

Sosyal sorumluluk faaliyetlerini gerçekleştiren kurumlar toplum tarafından daha itibarlı ve daha çok tercih edilir bir kurum haline gelmesine olanak tanır (İliç, 2010: 316).

4.2. SOSYAL SORUMLULUĞUN TARİHSEL GELİŞİMİ

Sosyal sorumluluk kavramının tarihsel gelişimine baktığımızda dinin, devlet yönetim şekillerinin, felsefi yaklaşımların ve ekonomik sistemlerin etkisini görmekteyiz. Musevi ve Hıristiyanlık dinlerinde çalışmak sadece zorunluluk şeklinde değil aynı zamanda gündelik hayatlarının ve kültürlerin bir parçası konumunda şeklinde yorumlanmıştır (Aydede, 2007: 16).

Merkantalist dönemde ise kilise yerini merkezi, otoriter devlete bırakmıştır ve sosyal sorumlulukta görev devletin, yapılması gerekenler de ticari anlaşmalarla belirlenen şartlar olmuştur (Aydoğan, 2005: 8).

20 yy. ilk çeyreğine kadar batı ülkelerinde egemen olan kapitalist felsefe ekonomik kalkınma için işletmeleri bir araç olarak görmüş ve kazancın maksimum hale getirebilmek adına her şeyi mübah olarak kabul etmiştir. Örneğin, çalışma koşulları önemsenmemiş, doğal kaynakların hesapsız tüketimi, çevre kirliliği, kalitesiz üretim, yanıltıcı reklâmlar göz ardı edilmiştir. Bu dönemler egemen tarım toplumu bilim alanında gerek endüstriyel alanı etik değerleri göz ardı etmiştir. 20.yy. son çeyreğinde özellikle Amerika başta olmak üzere hemen hemen her ülkede önemli yapısal değişiklikler yaşanmıştır (İşseveroğlu, 2001: 57).

Yaşanan bu değişimlerin devamında ulusal ve küresel alanda mal ve hizmet sundukları çevreyi genişleten ve büyüten işletmeler, kârlarını artırarak daha çok mal ve hizmet üreterek rekabet avantajı sağlamak istemişlerdir (Özüpek, 2005: 20).

1970’li yıllarda daha fazla ürün, hizmet yerine sorumlu girişimin çalışanlar, hissedarlar, bayiler, yerel birlikler ve devlete karşı hesap verebilmesinin önemi artmıştır. İşletmeler ekonomik kuruluşlardır. Temel amaçları doğrultusunda toplumun sorunlarını çözmeye yönelik sosyal sorumlulukları vardır. Bir işletme ne kadar büyükse sosyal sorumluluklarının alanı da o ölçüde geniş olacaktır. Bu anlayış 1970’li yılların sonlarına doğru kurumsal sosyal sorumluluk tanımlamalarında yaygın olan düşüncedir. Büyüyen işletmelerin etkiledikleri alan da büyümüş, sorunlar artmış ve toplumsal tepkiler çeşitli şekillerde kendini göstermiştir. Bu dönemde işletmelerin çevre üzerindeki etkilerine önemli ölçüde dikkat çekilmiştir. 1972 yılında büyümenin sınırları adlı rapor ile bu yöndeki endişeler artmış ve çevre bilincinin sağlanmasında başlangıç olmuştur. İnsanların

sosyal, siyasal, ekonomik ve ekolojik sorunlara yönelik eleştirilerini daha yüksek sesle dile getirmeleri konunun uluslararası alanda tartışılarak çözüm üretilmesine vesile olmuştur. 1972 Stockholm Konferansı çevre sorunlarının ilk kez bu kadar geniş çapta masaya yatırıldığı uluslararası bir toplantı olarak çevrenin geleceği için önemli bir adım olmuştur. Bu konferansın en önemli sonuçlarından biri çok farklı siyasal rejimlere ve gelişmişlik düzeyine sahip ülkelerin çevre konusunda ortak sorumluluklarını kabul eden bir yaklaşımı benimsemeleri ve bunu insan sağlığının devamı için ön koşul olarak kabul etmeleridir (Yıldırım ve Göktürk, 2004: 453).

Avrupa’da 1980’li yıllarda birtakım sosyal, siyasal ve ekonomik gelişmeler meydana gelmiştir. Yeni devletlerin ortaya çıkması, yeni ekonomik sistemlerin oluşması, toplumsal çıkar gruplarının değişimde aktif rol oynaması belki de günümüz modern şirket anlayışının ortaya çıkmasında temel yapı taşlarını meydana getirmiştir. 1980’li yıllarda gelişme ve değişimlerin olumsuz etkilerin ortaya çıkması ile birlikte özellikle sanayileşmiş ülkelerdeki üretim ve tüketim yapılarından kaynaklı olarak doğal çevrenin büyük zarar gördüğü gerçeği ortaya çıkmıştır. Bir yandan sanayileşmenin ve kalkınmanın gereklerini yerine getirirken, öte yandan toplumsal ihtiyaçlara cevap verebilmenin zorluğu kendini birtakım çevresel yıkımların meydana gelmesinde göstermiştir. Şirketlerin çevre sorunlarına eğilmelerini, sosyal sorumluluk alanlarını çevre koruma konularına yöneltmelerine neden olmuştur. Ancak işletmelerin kâr maksimizasyonu anlayışı değişmemiş 1990’lı yıllara doğru çevresel konulara eğilimin artması ile birlikte yerini optimum kâr anlayışına bırakmıştır (Baron, 1992: 504). Tüketicilerin beklentilerine yönelik 1990 yılında yapılan bir araştırma tüketicilerin yüzde 40’ının sosyal anlamda sorumlu davranmayan kurumları cezalandırdıklarını ve yüzde 25’inin ise sosyal anlamda sorumlu olduğunu düşündükleri kurumların ürünlerinden satın alarak onları “ödüllendirmek” istediklerini ortaya koymuştur (Aydede, 2007: 23).

Sosyal sorumluluk kavramına yönelik 1980’li yıllardan 2000’lere kadar olan süreçte kavramsal tartışmanın ötesinde saha çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Birçok çevrede sorgulanmaya başlayan sosyal sorumluluk kavramı, tarihsel süreçte görülen, sosyal sorumluluk anlayışının birtakım sosyal gelişmelere paralel olarak belirginleşme eğiliminde olduğu ortaya çıkmıştır. Çevre sorunlarının ortaya çıkması kamuoyunun

bundan rahatsızlığını dile getirmesi, çalışanların iş güvenliği ve sağlığı ile ilgili problemler, devletleri ve şirketleri sorunlara yönelik çözüm üretmeye teşvik etmiştir.

İşletmelerin ürün ve hizmet üretiminin dışında bu ürünleri piyasaya sürerken işletme imajı, misyon ve vizyonu, sosyal konulara eğilimi ile de ilgilendikleri görülmektedir. 2001 yılında İngiltere’de yapılan bir tüketici araştırmasında “Bir ürünü satın alırken şirketin sosyal sorumluluğunun sizin için ne kadar önemli olduğu” sorusuna gelen cevaplarda oranın yüzde 46’ya ulaştığı görülmektedir (Cadbury, 2006: 17).

Sonuç olarak diyebiliriz ki günümüzde işletmeler sadece ekonomik bir kuruluş olarak tanımlanmamalı aynı zamanda sosyal bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır. Toplumun işletmelerden beklentilerinin yeni boyut kazanması, işletmelerde topluma karşı tutum ve davranışlarını değişmesi gibi üstlerine düşen sosyal sorumluluklarını yüklenmek ya da yeniden gözden geçirmek durumunda kalmışlardır (Er, 1999: 4).

4.3. SOSYAL SORUMLULUK DÜZEYLERİ VE ÇEVRE MUHASEBESİ

Sosyal sorumluluk, karar verme sürecinde işletme faaliyetlerinin tüm sosyal sistem üzerinde yaratacağı etkileri değerlendirme zorunluluğudur. Sosyal sorumluluk topluma değer ve amaçları açısından dikkate almasını ve işletmenin bu yönde kararlar vermesi ile ilgilidir (Özüpek, 2005: 9).

Archie B. Carroll, Kurumsal Sosyal Sorumluluğun; ekonomik, yasal, etik, hayırseverlik (gönüllü) olmak üzere dört boyutu olduğunu belirtmiştir (Carroll, 1991: 42). Bu sorumluluklar aşağıdaki şekil 4’de görüldüğü gibi açıklanabilir (Özkoç, Çelik, Gönen, 2005: 136)

➤ Ekonomik Sorumluluklar

Kârlı olmak, kaynakları etkin bir şekilde kullanmak ve işletme fonksiyonlarına ilişkin stratejik kararlar almak.

➤ Yasal Sorumluluklar

Yasal kurumlar tarafından belirlenen kanun ve düzenlemelere uygun davranmak

➤ Etik Sorumluluklar

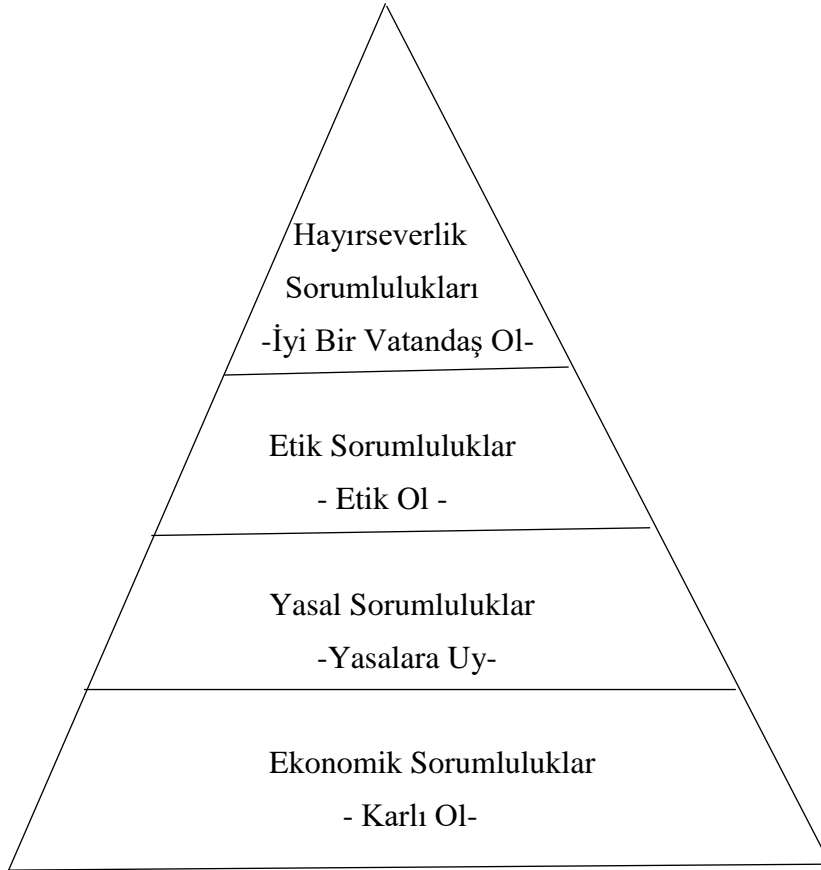
Kanunların ötesinde, toplumsal norm ve beklentilere uyumlu davranmak.

➤ **Gönüllü (Hayırseverlik) Sorumluluklar**

Toplumun refah düzeyini ve yaşam standardını yükseltici faaliyetlere gönüllü olarak katılımda bulunmak (sanat, eğitim ve kültüre, sosyal yardım kuruluşlarına yapılan maddi ve manevi destekler gibi)

Carroll'un sosyal sorumluluk modelinde ele alınan kategoriler önceliklerine göre sıralanmaktadır (Öztürk ve diğ, 2013: 34).

- İşletmenin temel önceliği kâr ederek varlığını sürdürmektir. Bu anlamda işletme ekonomik sorumluluklarını yerine getirmelidir.
- Modelin ikinci basamağında işletmenin yasal sorumlulukları yer almaktadır. Yasalar toplum tarafından kabul gören ve görmeyen davranışların kodlarını oluşturmaktadır. Bu bağlamda işletmenin yasalara uyması gerekmektedir.



Şekil 4: Kurumsal Sosyal Sorumluluk Piramidi

Kaynak: Carroll, A. B. (1991: 42).

- Modelin üçüncü basamağında etik sorumluluklar yer almaktadır. Etik sorumluluklar, doğru ve adil olanı yapmakla, sosyal paydaşlara zarar gelmesini önlemekle ya da zararı en aza indirmek ile ilgilidir.
- Modelin en üst basamağında gönüllü sorumluluklar olarak ifade edilen toplumun işletmeden iyi bir vatandaş olarak yerine getirmesini beklediği sorumluluklardan oluşmaktadır. Gönüllü sorumluluklar; işletmelerin gerek iç, gerekse dış sosyal paydaşlarına katkıda bulunmaları ve yaşam kalitesini iyileştirme çabaları olarak görülmektedir

4.3.1. Ekonomik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi

İşletmelerin ilk amaçları kar elde etmek ve uzun dönemli yaşamlarını sürdürmektir. Bu durumda işletmeler hangi durumda olursa olsun maksimum oranda kar sağlamak zorundadır (Korkmaz, 2009: 37). Ekonomik sorumluluklar bağlamında değerlendirildiğinde, öncelikle diğer bütün sorumlulukların bu sorumluluğun varlığına dayandığı belirtilmelidir. Carroll, kurumsal sosyal sorumluluğun ekonomik bileşenlerini işletmelerin her hissenin kazancını maksimize edecek biçimde çalışmalarını, mümkün olduğunca yüksek karı gerçekleştirmeye kendilerini adanmaları, rekabetçi konumlarını korumaları ve karlılıkta sürekliliği sağlamaları olarak belirtmektedir (Ersöz, 2009: 31).

Sosyal sorumluluğun ekonomik boyutu, mal ve hizmet üretimi için kaynakların sosyal bir sistem içerisinde nasıl dağıtıldığıyla ilişkilidir. Ekonomik sorumluluklar, bütün işletmelerin ilk düzeydeki sorumluluğu olarak, toplumun gereksinim duyduğu ve istediği mal ve hizmetleri üretmek ve temin etmek için kaynakları uzun vadede verimli bir biçimde kullanması ve ürettiklerini karlı bir biçimde satmasıdır (Özgener, 2009: 179).

Kurumsal sosyal sorumluluk gereği ekonomik sorumluluk, son yıllarda işletmelerde kar sağlamanın yanında topluma hizmet etmenin, işletme paydaşlarının haklarını da korumanın iyi kurumsal yönetimin başarılmasında önemli ölçüde katkı sağlayacak olduğunu göstermiştir.

Geçmişte Avrupa ülkelerinde günümüzde ise birçok ülkede çevreciler üzerinde “Yeşil Nokta” bulunmayan ürünleri satın almamaktadır. Çevreye zarar veren ürünleri

almayan ve işletmelerin bazı çalışmalarını engelleyen çevreci ve çevreye karşı duyarlı kimseler 1960'lı yıllardan sonra örgütlenerek “çevreci mücadeleler” vermektedirler. Yasal bazda ceza verilmesi ya da toplumsal bazda çevreye zarar veren kuruluşun kamuoyunda puan kaybetmesine neden olmaktadır (Gökbunar, 1995: 4). Bilinçli müşteriler çevreye duyarlı ürünleri tercih edip çevreye zarar veren ürünleri tercih etmeyecektir. Paydaşların özellikle müşterilerin bilinçlenmesi ile birlikte çevreye zarar veren, çevreye karşı duyarsız işletmelerin “sürdürülebilir” olmaları mümkün olmayacaktır. Müşteriler çevreci üretim yapan işletmeleri çevresel raporlardan öğrenerek, bu tür ürünleri talep ederek, kendi haklarını koruyacaklardır. Bu anlamda, karlarını arttırmak isteyen işletmeler çevreye duyarlı olacaklar, çevresel raporlama yapacaklardır. Bu durum çıkarların uyumlaşmasını sağlayacaktır.

4.3.2. Yasal Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken uygulamada bulunan yasal düzenlemelere uyması gerekmektedir. Yasal sorumluluklar en temel düzeydeki etik değerleri içine alan düzenlemelere uyumu gerektirmektedir (Carroll, 1991: 41).

Carroll, sosyal sorumlulukların yasal bileşenleri hakkındaki düşüncelerini aşağıdaki gibi ifade etmektedir (Top ve Öner, 2008: 103).

- Devamlılık için yasal ve kanuni düzenlemelere uygun hareket edilmeli,
- Ulusal ve yerel kurumların hukuki düzenlemelerine uyulmalı,
- Çalışanlara yasalara uygun faaliyette bulunmaları konusunda öz güven verilmeli,
- Yasal yükümlülükler tanımlanmalı ve bu prensipler çalışanlara duyurulmalı,
- Üretilen mal ve hizmet için yasal garanti şartlarına güvence vermelidir.

Devlet, işletmelerin hukuki sorumluluklarını yerine getirmelerini sağlamak amacıyla bir takım yasalar çıkararak kontrolü sağlamaktadır. Rekabeti düzenleyen yasalar, tüketici korumaya yönelik yasalar ve çevreyi korumaya dönük yasalar,

çalışanların eşitlik ve güvenliğini sağlayan yasalar, hep bu amaca dönük olarak çıkarılmıştır (Özüpek, 2005: 78).

İşletmelerin yasal sorumluluklarından biriside çevre kanunlarına uyma gerekliliğidir. Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının 56. Maddesi; “Herkes, sağlıklı ve dengeli bir çevrede yaşama hakkına sahiptir. Çevreyi geliştirmek, çevre sağlığını korumak ve çevre kirlenmesini önlemek Devletin ve vatandaşların ödevidir.” şeklindedir. 2872 Sayılı Çevre Kanununun 3/f maddesi “Her türlü faaliyet sırasında doğal kaynakların ve enerjinin verimli bir şekilde kullanılması amacıyla atık oluşumunu kaynağında azaltan ve atıkların geri kazanılmasını sağlayan çevre ile uyumlu teknolojilerin kullanılması esastır.”, 3/g maddesi “Kirlenme ve bozulmanın önlenmesi, sınırlandırılması, giderilmesi ve çevrenin iyileştirilmesi için yapılan harcamalar kirleten veya bozulmaya neden olan tarafından karşılanır. Kirletenin kirlenmeyi veya bozulmayı durdurmak, gidermek veya azaltmak için gerekli önlemleri almaması veya bu önlemlerin yetkili makamlarca doğrudan alınması nedeniyle kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan gerekli harcamalar 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre kirletenden tahsil edilir.” şeklindedir. Yasalar tüm paydaşların haklarını korumayı amaç edindiği için, yasalara uyan şirketler, paydaşların haklarını korumaya hizmet edecektir.

Kurumsal sosyal sorumluluğun gereği yasal sorumluluğunu yerine getiren olan işletmeler yine iyi kurumsal yönetiminin başarılmasına hizmet etmektedir.

4.3.3. Etik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi

Yasalarla belirlenmiş olmasa da toplum, kurumun, toplum değer ve normlarından türetilmiş yazılı veya yazılı olmayan kodlar, normlar ve değerleri benimsediğini yansıtacak, etik sorumluluklarını yerine getirmesini beklemektedir. Kurumun ürettiği ürün ve hizmetler konusunda dürüst davranması, alışverişlerde karşı tarafı kandırmaması, kurumu toplum gözünde küçük düşürücü davranışlardan kaçınması etik davranışlar olarak kabul edilmektedir (Öztürk ve diğ, 2013: 19). Gerek ekonomik ve gerekse yasal sorumluluklar ahlaki değerleri kapsar. Ancak yasalarda belirtilmemekle birlikte uyulması gereken davranışlar vardır. Bunlar etik sorumluluklardır. Etik sorumluluklar, toplumsal

değer ve etik normlara uygun çalışılması, toplumda yeni ortaya çıkan veya zamanla değişen etik normların benimsenmesi ve bunlara saygı gösterilmesi, işletme amaçlarını gerçekleştirmek için etik normlara gölge düşürülmesinin önlenmesi ve kurumsal bütünleşme ve etik normların yasa ve düzenlemelerin yüklediği sorumlulukların ötesinde sorumluluklar getirdiğinin bilinmesidir (Ersöz, 2009: 593). Etik sorumluluklar, tüketicilerin, çalışanların, hissedarların ve toplumun hak ve adalete ilişkin algılarını içermektedir. Aslında sosyal sorumluluğun çekirdek kısmı, etik davranıştır. Ekonomik davranışta yer alan farklılaşma ve rekabetçi pazar avantajına liderlik etme, riskin azaltılması, pazar tanınırlığı, marka imajı, hissedar ilişkileri ve uzun dönem stratejik çıkarların ötesinde işletmeler kurumsal vatandaş gibi fayda yaratmaya hizmet etmelidirler (Özarslan ve Çerik, 2008: 593). Etik sorumluluklara uyan işletmeler iyi kurumsal yönetimin başarılmasına katkı sağlayacaktır.

4.3.4. Hayırseverlik Sorumluluklar, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevre Muhasebesi İlişkisi

İsteğe bağlı sorumluluklar, toplum tarafından işletmenin zorunlu olmadığı halde isteyerek yerine getirdiği sorumluluklardır. Toplum içinde işletmeye olumlu bir imaj kazandırarak, uzun vadede işletmenin karlı çalışmasına ve devamlı yaşamasına olanak sağlamaktadır (Özgener, 2009: 195). Hayırseverlik, işletmenin zorunlu olmadığı halde isteyerek yerine getirebileceği düşünülen sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Özetle, işletmeler kaynaklarını sosyal içerikli yardımlar için gönüllü olarak kullanıyorsa hayırseverlikten söz ediliyor demektir (Carroll, 1991: 42-43).

İşletmelerin sosyal sorumluluğu gereği çevresel kaynakların kullanımı sonucu ortaya çıkan kaynaklardaki değişimi bir rapor şeklinde ilgili kişilere sunması sonucu işletme üzerindeki oluşacak algının iyi bir kurumsal yönetim algısına katkı sunacaktır. İşletmelerin sosyal sorumlulukları gereği çevre ile ilgili faaliyetlerin getirmiş oldukları yükümlülükleri yerine getirmesi gerekir. Çevre ile ilgili faaliyetlerini çevre raporu ile topluma duyurması çevresel faaliyetlerde ne kadar maliyete katlandığını ve katlanacağına dair çevre raporu ile mümkündür.

4.4. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUĞUN AMACI VE ÖNEMİ

İşletmenin sosyal bir girişim olması sebebiyle sınırları ve yükümlülükleri toplum tarafından belirlenmektedir. Kurumsal sosyal sorumluluğun anlamı ve kapsamı toplumdan topluma, işletmeden işletmeye, kişiden kişiye değişiklik göstermektedir. Ayrıca zaman içinde kurumsal sosyal sorumluluk kavramı da değişiklik gösterebilir. Kurumsal sosyal sorumluluklar, içinde bulunulan değer sistemi ve kültürel yapıya bağlı olduğu için; bir kişi, bir yönetici, bir bölge ve bir toplum için kurumsal sosyal sorumluluk alanına giren bir ödev, başka yer ve şartlarda bu alanın dışında kalabilir (Tosun, 1978: 78).

İşletmeler açısından önemli olan kurumsal sosyal sorumluluk sosyal ve çevresel süreçleri içeren bu bağlamda hem insan kaynakları yönetimini, iş yerinde sağlık ve güvenlik düzenlemelerini, doğal kaynakların ve çevrenin yönetimini hem de iş ortakları, tedarikçiler ve müşterileri, uluslar arası çalışma normlarını ve global çevresel faktörleri kapsamaktadır (Büyüksulu, 2005: 3 - 4).

Kurumsal sosyal sorumluluk, son yıllarda önemli bir konu olması bakımından farklı çevreler tarafından değişik şekillerde tanımlanabilir (Göçenoğlu ve Girgin 2005: 4). Kotler'e göre ise kurumsal sosyal sorumluluk bir kurumun halk sağlığını, güvenliğini çevreyi ya da toplumun refahını iyileştirmeyi amaçlayan bir davranış şeklidir (Kotler, 2000: 113).

Kurumsal sosyal sorumluluk bir kurumun etik davranmaya gösterdiği sürekli bağlılık ve çalışanların ve ailelerinin yanı sıra toplumun tüm kesimlerinin yaşam kalitelerini iyileştirecek şekilde ekonomik gelişmeye yaptığı süreklilik gösteren katkı olarak tanımlanır. Kurumsal sosyal sorumluluk toplumu daha iyiye götürmek ve sorumluluklarını etik fonksiyonlarına göre uygulama biçimidir. Bu açıdan kurumsal sosyal sorumluluk, örgütün amaçlarının, ilgili kesimlerinin çıkarlarına zarar verilmeden ve sürekli gerçekleştirilmesi şeklinde de tanımlanabilir. Bu kavram kurum içinde kurumsallaştığı sürece anlamlı olacaktır. Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının kurumun günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası haline gelmesini, yönetim tarafından stratejilerin oluşturulmasını ve uygulama sistemlerine uyumlaştırılmasını ifade eder (Şatır ve Öztekin, 2005: 146 - 150).

İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluğu işletmenin var oluşuyla birlikte doğar. Sosyal bir çevrede faaliyet gösterdiklerinden dolayı işletmelerden pek çok alanda sosyal taleplerin olması son derece doğaldır. Sosyal talepler işletme için kurumsal sosyal sorumluluğun kapsamını belirlemeye imkân verdiği gibi, ondan ne tür beklentilerin olduğunu da ortaya koyar. Kurumsal sosyal sorumluluğun kapsamı, ekonomik, yasal, sosyal, ahlâki, kültürel, siyasal, teknolojik vb. boyutlarla sınırlandırılabilir. Kurumsal sosyal sorumluluğun sınırlarını ve kriterlerini kesin olarak belirlemek güçtür (Özgener, 2000: 137-138).

Rekabet ortamının kızışması ile birlikte işletmelerin kaliteli ürün ve hizmetlerin farklılaşması işletmelerin güçlü bir imaj oluşturması zorunluluk haline gelmektedir. Etkili, güçlü ve uzun vadeli bir kurum imajı oluşturmak için, işletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk anlayışına sahip bir işletme olduklarını her faaliyetlerinde göstermeleri gerekmektedir. Görüldüğü gibi günümüzde iyi bir kurum imajına sahip olmak, kurumsal sosyal sorumluluk bilincine sahip bir kurum olmaya bağlı olmaktadır (Güzelcik, 1999: 229).

Sosyal alanda yapılan çalışmalar, kamuoyu tarafından önemsenir ve işletmeye karşı güven duygusu oluşturur. Eleştirel hedef kitle ve bilim sanat çevreleriyle iletişim kurulmasını sağlar. İşletmenin sosyal değerini artırır, reklâm çalışmalarına canlılık etkinlik kazandırır ve medya ile ilişkileri güçlendirir. İşletmenin sosyal değerini artırır, reklâm çalışmalarına canlılık, etkinlik kazandırır ve medya ile ilişkileri güçlendirir. Sosyal faaliyetlerin desteklenmesi çalışanlar üzerinde olumlu etki yapar (Peltekoğlu, 2001: 303).

20. Yüzyıl, dünyada yeni düşüncelerin, yeni teknolojilerin, yeni örgüt yapılarının, yeni yönetim anlayışlarının doğup büyüdüğü bir yüzyılı temsil etmektedir. İşletmeler bu çevrelerdeki hızlı değişim ve gelişmeler nedeni ile, bu yüzyılda hiç beklemedikleri veya önceden göremedikleri fırsat veya tehditlerle karşı karşıya kalmışlardır. Böyle bir ortamda varlıklarını sürdürebilenler ise, bu değişim ve gelişmeleri önceden görebilen ve bunlara karşı hazırlıklı olan işletmeler olabilmıştır ve gelecekte de öyle olması beklenmektedir. Artık eski yönetim tarzlarını kullanarak teknolojiye ayak uydurmak veya değişim hızına ayak uydurabilmek yeterli olmamaktadır. İşletmelerin yönetiminden sorumlu olan lider yöneticilerin hesaba katmak zorunda oldukları bazı kritik noktalar vardır. Bugün onların, hem çevrede meydana gelen değişiklikleri takip edebilmeleri, hem

de yoğun rekabet ortamında güçlü olabilmeleri ve varlıklarını sürdürebilmeleri için, eski yönetim tarzlarını bırakmaları ve her şeyden önce bir gelecek görüşüne, “vizyona” sahip olmaları gerekmektedir (Doğan, 2001: 1).

İşletme yönetimi sosyal sorumluluk anlayışını taşımak ve sorumluluklarını yerine getirmesi zorunluluk hali almıştır. Özellikle büyük işletmelerde yöneticiler işletme sahipleri, işletmede çalışanlar, alıcılar, satıcılar yani paydaşlar arasında denge kurma zorunluluğu içine girmişlerdir. Sosyo ekonomik yönetim felsefesinin yaygınlık kazanması sonucunda işletmeler bu değişiklikleri yapmaya başlamışlardır. Bu yeni felsefeye göre; işletmeler, pazarların gereğine göre değil sosyo-ekonomik çevrenin ihtiyaçlarına göre yönetilmelidir. Çünkü işletmeler, toplumun değişen beklentilerine göz önüne almadan hayatlarını devam ettiremezler. Başka bir deyişle, işletmeler ekonomik amaçlarını gerçekleştirirken, bir taraftan topluma zarar veren veya olumsuz etki yapan faaliyetleri ortadan kaldırarak sosyal dengeyi korumalı; diğer taraftan da toplumun refah ve sağlığına hizmet eden faaliyetlerde bulunarak, sosyal faydayı arttırmalı, gerektiğinde sosyal sorunları çözmek için kendi kaynaklarını tahsis etmelidirler (Ölçer, 2001: 28).

Kurumsal sosyal sorumluluk, toplumdaki çeşitli çıkar gruplarının beklentileri ile ilgilidir. Bilinçlenen ve sosyal sorunların önemini hissedenden toplum, yöneticilere özellikle üst yönetim kademesinde olanlara toplumun sosyal sorunlarıyla neden ilgilenmediklerini, sorumluluklarını neden yerine getirmediklerini ve niçin daha fazla şey yapmadıklarını sormaya başlamıştır. Ekonomik, sosyal, yasal, kültürel, siyasal ve dinsel bütün kurumlarla danışmalı çoğulcu yaklaşım ve yönetim anlayışını hâkim kılan toplumsal mutluluğu kültürünün manevi ve maddi yönlerinin dengesinde bulacağını bilen sınıflar arası farklılıkların azaldığı insanî değerlere ve eşitliğe yönelen; verimlilik ve yüksek performans sonucu sağlanan üretim artışının sağladığı, iyimser, verimliliği yüksek, aktif bir toplum yaratmak kurumsal sosyal sorumluluk anlayışının fonksiyonları arasında yer alır (Özgener 2000: 142-143).

Kurumsal sosyal sorumluluk konusuna önem veren işletmelerin elde edeceği kazanımlar aşağıda şu şekilde sıralanmaktadır (Özüpek, 2008: 281–282):

- Daha iyi bir toplum ve daha iyi bir çevre işletmelere fayda sağlayacaktır. İşletmeler sosyal sorumluluklarını yerine getirmesiyle daha iyi bir çevre oluşacak ve bunun yanında yeni iş fırsatları oluşacaktır. İşletmeler açısından

duruma bakıldığında ise daha fazla iş gücü kaynağı bulacak ve ürettiği ürün veya hizmetlerine daha kolay tüketici çekecektir.

- Sosyal hareketlere işletmenin gönüllü olarak katılması bu konuda hükümetin daha sıkı düzenleme ve müdahalesine yol açacaktır. Böylece işletmeler daha fazla esnekliğe ve bağımsızlığa kavuşacaktır.
- İşletmeler modern toplumla bağımlı sistemlerdir ve işletme ile toplum arasındaki karşılıklı bu bağımlılık, kurumun faaliyetini önemli şekilde etkilemektedir. İşletmenin çevresinde bulunan çıkar gruplarının istekleri tatmin edildiği ölçüde pazardaki varlığı da riske girmez. İşletmenin sosyal katılımı desteklemesinde kamuoyunun görüşü önemli bir rol oynamaktadır.
- İşletmenin yenilikçi kapasitesi toplumsal sorunlara uygulanabilirse, geleneksel anlamda işletmeye maliyetli gibi gözüken bir takım çalışmalar işletmeye katkı sağlayabilir. Bazen toplumsal konulara tepki göstermek yerine önlem almak daha tutarlı ve daha az maliyetli olmaktadır. Bu nedenle kurumlar sosyal sorunlar baş göstermeden önce tedbirlerini alacak olursa, hem tepkiler azalacak hem de önlem almanın maliyeti azalacaktır.
- Sosyal hareket, destekleyen bir halk imajı yaratmaktadır. Böyle bir imaj yaratan işletmeler tüketicileri, çalışanları ve yatırımcıları da çekebilmektedir.
- İşletmeler güçlü, beşeri ve maddi kaynaklara sahiptir, özellikle toplumun bazı sorunlarını çözmek için kendi kaynaklarını kullanan işletmeler toplumda prestij sağlamaktadır.
- Her yönüyle saygın ilişkileri hedefleyen işletme; iyileştirilmiş bir çevrede başarılı olabilmekte ve kazanç sağlayabilmektedir.
- Sosyal sorumluluklarını yerine getiren işletmeler etik yükümlülüklerini tanımlayarak kamuoyunun değişen gereksinimlerini, beklentilerini ve işletmelerin yol açtığı sosyal sorunları çözmektedir.

Bu sayılanlara ek olarak kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetlerinin işletmelere sağladığı diğer yararları şu şekilde sıralayabiliriz (Usta ve Pınar, 2009: 9):

- Kurumların marka değerleri ve dolayısıyla piyasa değerlerini artırmaktadır.
- Daha nitelikli çalışanı çekme, motive etme ve tutma imkanı doğurmaktadır.
- Kurumsal öğrenme ve yaratıcılık potansiyelini yükseltmektedir

- Özellikle bu konularda hassas yatırımcılara ulaşma imkanı olduğundan hem hisse değerlerini artırmakta hem de borçlanma maliyetlerini düşürmektedir.
- Yeni pazarlara girilmesinde ve müşteri sadakati sağlamada önemli avantajlar getirmektedir.
- Verimlilik ve kalite artışına imkan vermektedir.
- Risk yönetimini daha etkin bir düzeye çıkarmaktadır.
- Toplumun ve kural koyucuların kurumun görüşlerine önem vermesi sağlanmaktadır.

4.5. KURUMSAL SOSYAL SORUMLULUK KAVRAMI İLE İLGİLİ YÖNETSEL GÖRÜŞLER

Kurumsal sosyal sorumluluk kavramı ile ilgili görüşler, klasik ve modern yaklaşım olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Klasik yaklaşım savunucuları, işletmenin örgütsel amaçları dışında başka herhangi bir yükümlülüklerinin olmadığını, işletmenin kar etmesi sonucunda zaten sosyal sorumluluğunu yerine getirmiş olacağını ileri sürmektedir. Modern yaklaşım savunucuları ise sosyo ekonomik varlıklar olan işletmelerin insan hayatının ayrılmaz bir parçası olduğunu bu nedenle tüm toplumsal sorunlarda çözümün bir parçası olması gerektiğini ileri sürmektedirler (Akbaş, 2010: 21).

4.5.1. Klasik Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Klasik görüşün en önemli savunucusu Milton Friedman'dır. Friedman'a göre iş dünyası kar elde etme fonksiyonunda toplumsal açıdan sorumludur ve iş yararına geliştirilecek fedakarca davranışları, işin fonksiyonunun ve tamamen ekonomik olan yükümlülüklerin bir dayatması olarak görür (Özüpek, 2004: 39).

Friedman, yöneticilerin kendi işletmelerinin kaynaklarını sosyal amaçlar için kullanacak olursa pazar mekanizmalarını bozacaklarını söyler. Birileri de bozulan mekanizmaların düzelmesi için gerekli maliyeti ödemek zorunda kalır. Eğer kurumsal sosyal sorumluluk faaliyetleri karları azaltacak olurlarsa sermayedarlar kaybedecektir. Eğer fiyatlar artarsa tüketiciler kaybedecektir. Eğer yüksek fiyatlar tüketiciler ve diğer alıcılar tarafından kabul edilmezse kurumun varlığı tehlikeye düşer. Etkinlik yaklaşımı

olarak da adlandırılan bu anlayış, işletmelerin topluma karşı temel sorumluluğunun insani refahı için esas olan kıt kaynakların etkin kullanımını sağlayan ekonomik prensiplere göre faaliyette bulunmasıdır (Özüpek, 2004: 40).

Klasik Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı'nda, bir işletme kendi ekonomik amaçlarını en etkin şekilde gerçekleştirmesi sonucu en iyi sosyal faydayı sağlamış olacaktır. Bu nedenle işletme yöneticisi hissedarların menfaatini ön planda tutmalıdır. Zaten toplumda ortaya çıkan sorunların yeterince kar elde edemeyen işletmeler sebep olur (Dinçer, 1992: 84).

4.5.2. Modern Kurumsal Sosyal Sorumluluk Yaklaşımı

Modern Görüş'e göre, işletmeler geniş anlamda sosyal sorumluluğa sahiptirler. İşletmelerin sosyal sorumluluk gereği yapmış oldukları hizmetleri toplumun, devletin ve insanlığın faydasına ise bu durum ahlaki bir davranışın sonucu olarak yorumlanır (Carroll, 1991: 41-42).

Modern kurumsal sosyal sorumluluk yaklaşımı, işletmelerin amacının hem toplumun önemli genel refahını korumak ve iyileştirmek, hem de kar elde etmek olduğunu ileri sürmektedir. İşletmelerin kurumsal sorumluluğu, çevreyi dikkate alan çevrenin sorunlarına eğilmeye çalışan çözümler üreten anlayıştır. Çevreyi dikkate almayan çevrenin beklentisi doğrultusunda herket etmeyen işletmeler çevreye zarar vermekte ve kaynakların sorumsuzca kullanılmasına yol açmaktadır. İşletmelerin büyümesi ve toplumu etkilemesi nedeniyle ciddi sorunlar ortaya çıkmaktadır. Bu tür sorunların ortaya çıkmadan önlenmesi ve ortaya çıkmış olan sorunlardan dolayı çevredeki tepkileri dikkate alarak faaliyetlerin yeniden düzenlenmesi gerekir. Modern kurumsal sosyal sorumluluğu anlayışı bu durumlar için şu savları ileri sürmektedirler (Özüpek, 2004: 41- 42):

- İşletmeler, büyük ölçüde toplumun çıkarlarını düşündüğü zaman ekonomik sistemimiz en iyi şekilde işler.
- Kar, sadece çok uzun olmayan dönemde tercih edilen bir davranışı ifade eder.
- İşletme, sosyal sorumluluk programları konusunda para harcarken, işletmenin katlandığı sosyal maliyetler toplum tarafından kolayca geri ödenmektedir.

- Sosyal sorumluluk demokrasi için bir tehlike değildir. İşletmeler sosyal kuruluşlardır ve toplumun standartlarına uymaları gerekir. Eğer onlar uymazlarsa, devletin müdahale etmesi ve uymaları için gerekeni yapması muhtemeldir.

Şirket, toplumun yaşam standartlarını ve refah düzeyini yükseltirken aynı zamanda kar da elde edebilir düşüncesine sahip olan modern görüşe göre şirketleri, sosyo ekonomik kuruluşlar olarak ele alanlar, sosyal sorumluluk kapsamında aşağıdaki hususlara dikkat çekmektedirler (Çelik, 2008: 77):

- İşletmeler sosyal yaşamın ayrılmaz bir parçası olduğu için, toplumsal sorunlar ve çözümlerinde toplumun bir parçasını oluşturmaktadırlar.
- İşletmeler toplumsal sorunları ele alacak kaynaklara sahiptirler. Ancak toplumun yardımı olmadan kaynakların hepsini kullanamazlar.
- İşletmeler için çevre hayati öneme sahiptir. Bugün topluma yatırım yapan işletmeler yarının sürekli karını elde ederler.
- İşletmelerin gönüllü olarak yapamadıkları şeyleri, devletler yasal zorlamalarla gerçekleştirebilirler.

Kurumsal sosyal sorumluluk birçok çıkar gruplarının beklentisi ile ilgilidir. Bilinçlenen ve sosyal sorunların önemini hisseden toplum, ekonomik, sosyal, yasal, kültürel, siyasal ve dinsel bütün kurumlarla toplumun sosyal sorunlarıyla neden ilgilenmediklerini, sorumluluklarını neden yerine getirmediklerini ve niçin daha fazla şey yapmadıklarını sormaya başlamıştır (Özgener, 2000: 142-143).

4.6. İŞLETMELERİN SOSYAL SORUMLULUKLARI VE ÇEVRE MUHASEBESİ İLİŞKİSİ

Küreselleşmenin getirdiği mal ve hizmet sınırlarının kalkmasından dolayı şirketler dünyanın her yerinde ortak olma olanağına kavuşmuşlardır. Küreselleşmenin getirdiği bu anlayışın sonucu olarak yatırımcı haklarının uluslararası alanda korunması gerekliliği ortaya çıkmaktadır. Bu açıdan yatırımcılar yatırımları karşılığında hak ettikleri gelirleri elde etmek kurumla ilgili gerekli bilgileri doğru ve güncel bir şekilde elde etmek üzere temelde iki hakkından söz etmek mümkündür (Özüpek, 2005: 44-73). İşletmelerin kararları yatırımcısını doğrudan etkilemektedir. İşletmelerin, yatırımcılarına saygı

duymaları, onların haklarını korumaları gerekmektedir. Yatırımcılar gelir sağladığı ekonomik araçların yanında işlemin finansal durumu hakkında doğru bilgi edinmek isterler. Bu nedenle işletmenin diğer bir sorumluluğu da yatırımcıları ile etkin ve doğru iletişimi sağlamaktır (Bayraktaroğlu, İlter ve Tanyeri, 2009: 10)

4.6.1. Sermayedar ve Hissedarlara Karşı Sorumluluklar

Sermayedar ve hissedarlara karşı sorumluluklar kapsamında çevre muhasebesi; Yatırım yapılan kuruluş hakkında doğru ve güncel bilgiye sahip olmalı kuruluşun çevre kapsamında ne ölçüde ilgili olduğu ve sorunlara ne ölçüde müdahale ettiğini görebilmeli ve bilgi sahibi olmalıdır.

4.6.2. Tüketicilere Karşı Sorumluluklar

Tüketicilere karşı sorumluluklar kapsamında çevre muhasebesi; tüketicilerin ürünlerini satın aldığı kuruluşların çevre ile ilgili mali bilgilerine, mali açıdan çevre duyarlılıklarına ulaşabilmelidir. Tüketicinin işletmenin çevreye karşı verdiği katkıları ve zararları mali tablolar aracılığıyla okuyabilmeli ve bu bilgilere ulaşılabilir. Bu bakımdan bu bilgilere ulaşılabilir ve bilinir olması çevre muhasebesi kapsamında bir sosyal sorumluluk olarak ortaya çıkmaktadır.

4.6.3. Çevreye Karşı Sorumluluklar

Çevre sorunları günümüz modern çağda en önemli problemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Sanayileşme, nüfus artışı, kentleşme, ekonomide ve teknolojiye gelişmeler sonucunda insanların tatmin edilemez tüketim alışkanlığı edinmeleri çevre sorunlarının önlenmesini daha da zorlaştırmaktadır. Hava, su, toprak, deniz ve nehirlerde kirlenme, gürültü bioçeşitliliğin azalması, küresel ısınma, katı ve sıvı atık sorunu gibi çevresel sorunların tehdit edici hale geldiği görülmektedir (Öztürk 2009: 167).

Çevre bilincinin gelişmesiyle işletmeler kendi çaplarında birtakım önlemler ve uygulamalar yolunu benimsemektedirler. Çevrenin korunmasına ilişkin hükümetlerce alınan önlemlerle yetinmeyen işletmenin kendi bünyesinde çevre ile ilgili birimler

bulunmaktadır. İşletmelerdeki bu birimler yapılan üretime göre üretim atıklarının nasıl kazanılacağı atık varsa bunların çevreye olan kirliliğinin nasıl önleneceği üzerine çalışmaktadır “çevre politikaları” oluşturmaktadır (Gökbunar, 1995: 4). Çevreye karşı sorumluluklar kapsamında çevre muhasebesi; işletmelerin çevreye karşı sorumluluklarını ve bu sorumluluklarını yerine getirirken ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamak açısından önemlidir.

İşletmelerin çevreci rekabet avantajı yakalayabilmesi için sahip olması gereken sorumluluklar (Korkmaz, 2009: 60):

- Biyosferin korunması,
- Doğal kaynakların sürdürülebilir şekilde kullanılması,
- Endüstriyel atıkların azaltılması,
- Enerji kullanımında sorumlu tüketim,
- Çevresel riskleri en aza indirme,
- Güvenli ürün ve hizmetlerin pazarlanması ve bilgilendirme,
- Çevresel hasarları tazmin etme,
- Bünyelerinde çevre birimleri oluşturma,
- Çevresel raporları yaygınlaştırma ve bunların bağımsız denetimini sağlama,
- Kurumsallaşma.

4.6.4. Siyasal Sisteme Karşı Sorumluluklar

Ekonomik gelişmenin bir parçası olan küresel değerlere işletmeler, önem vermek ve faaliyetleri ile desteklemeleri gerekmektedir. Benzer şekilde işletmelerin sağlık programları, çocuk bakım merkezleri yaşlılara hizmet, işsizlere iş eğitimi vb. gönüllü olarak üstlendiği sorumluluklar işletmenin uzun vadedeki kazançları ve sorumluluklarını yerine getirmede sağlanan mutluluk paylarıdır (Özüpek, 2005: 44-73). Siyasal Sisteme Karşı Sorumluluklar kapsamında çevre muhasebesi; İşletmelerin kendi gelecekleri açısından siyasal sistem içerisinde çalışmalar yapabilir.

4.7. ÇEVRE MUHASEBESİ VE SOSYAL SORUMLULUĞUN İŞLETMELER AÇISINDAN ÖNEMİ

Rekabetin artması, tüketicilerin bilinçli hale gelmesi teknolojilerde yaşanan gelişmeler kurumsal sosyal sorumluluğu işletmeler açısından önemli bir hale getirmiştir.

Günümüzde yaşanan değişimler sonucu işletmeler bir ekonomik misyon olduğu kadar sosyal misyonun bulunduğu gerçeği ortaya çıkmaktadır. Rekabet avantajı sağlamak isteyen işletmeler farklılık yaratmak zorunda olduğu bir çevrede sosyal sorumluluk bilincine sahip olmaları önemli bir unsurdur (Güzelcik, 1999: 220). İşletmelerin üç temel amacı olan kar elde etmek, sürekliliğini sağlamak, sosyal fayda sağlamak, birbirini destekleyen olmaması durumunda diğerlerinin varlığını da sıkıntıya sokan unsurlardır (Akbaş, 2010:6).

Kurumsal sosyal sorumluluğun önem kazanmasına ilişkin olarak: “saydamlık”, “bilgi”, “sürdürülebilirlik”, “küreselleşme” ve “kamu sektörünün başarısızlığı” gibi beş gelişim sıralamaktadır. Bu faktörler (Aktan ve Borü, 2007: 27):

- **Saydamlık:** İşletmeler faaliyetlerini günümüzde şeffaflığın artmasıyla gizleyememektedirler. Faaliyetlerin medya ve modern bilgi ve iletişim teknolojileri ile tüm dünyada kısa sürede duyulur, bilinir hale gelmektedir. Bunun sonucunda ekonomik faaliyetlerinde sosyal sorumluluk konusunda duyarlı olmayan ve dahası faaliyetleri dolayısıyla paydaşlara dışsal maliyetler yükleyen firmalar daha dikkatli olmak durumunda kalmışlardır
- **Bilgi:** Tüketici ve yatırımcıların daha fazla bilgiye sahip olması ve bunları daha etkili kullanıyor olması işletmelerin daha fazla alanlarda bilgi sahibi olmasına zorlamıştır. Bunun yanında yatırımcılar yatırım yapacakları alanları yalnızca finansal faktörlere bağlı olarak değil, çevresel kriterlere bağlı olarak seçebilmektedirler.
- **Sürdürülebilirlik:** Sanayinin gelimesiyle birlikte doğanın ve çevrenin olumsuz etkilenmesi ve daha fazla kirlenmesi küresel anlamda sorunlar ortaya çıkarmaktadır. Kaynakların sınırsızca tüketilmesi ve kaynakların korunamaması kurumsal sosyal sorumluluğun önemsenmesini arttırmıştır.

- **Globalleşme** : Kurumsal sosyal sorumluluğun önem kazanmasına neden olan faktörlerden bir diğeri globalleşmedir. Çok uluslu şirketler kurumsal sosyal sorumluluk standartları ve sürdürülebilirlik stratejileri dünya çapındaki faaliyetleri içerisine dahil etmek ve bu faaliyetleri açıklamak ve rapor şeklinde sunmak için hükümetler, çalışanlar, çevreciler, insan hakları grupları, hükümet dışı organizasyonlar tarafından gittikçe artan düzeyde inceleme altındadırlar.
- **Kamu Sektörünün Başarısızlığı**: Devlet müdahalelerinin olumsuz sonuçları, devlet başarısızlığı adı verilen bir olguyu ortaya çıkarmıştır. Artan devlet başarısızlığı, gönüllü olarak faaliyetlerde bulunan organizasyonlara güven duyulmasına yol açmıştır.

Sonuç olarak işletmeler kalıcı olmak ve kendilerini yenileyebilmek için toplumun istek ve değerleri ile harmoni içinde olmak zorundadırlar (Tak, 2009: 12).

Yaşanan gelişmeler sonucunda dünya “global bir köy” haline gelmektedir. İşletmeler bu köyde hem etkilenen hem de etkileyenmektedir. Bu gelişmeyle bütün toplumlar sosyal sorumluluk dünya genelinin bir beklentisi haline gelmiştir (Dalyan ve Gökbel, 2005: 5).

İşletmeler günümüzde faaliyetlerinde kurumsal sosyal sorumluluğun ön plana çıkmaya başladığı görülmektedir. İşletme başarı için ve hedeflerine ulaşmalarında kendi iç uyumunun yanında işletme çevresiyle de sürekli ve uyumlu ilişkilerin kurulması gerektiği anlaşılmaktadır (Özüpek, 2008: 252).

İşletmeler alacakları kararlarda kamuda oluşturacağı etkileri kurumsal sosyal sorumluluk anlayışı ile dikkate almalıdırlar. Kurumlar karar verme sürecinde kişisel ya da kurumsal karar ve faaliyetlerin tüm sosyal sistem üzerinde yaratacağı olası etkileri değerlendirme zorunluluğunu ortaya koymaktadır (Solmaz, 2005: 119).

Bu noktada paydaşların beklentilerini en iyi şekilde karşılayan, bulunduğu çevresi ile ilişkilerini sürdüren ve sorumluluk bilinci içerisinde hareket eden işletmeler, başarılı bir şekilde amaçlarına ulaşmakta ve varlıklarını sürdürmektedir. İşletmeler paydaşların beklentilerini karşılamak zorundadırlar. Bu anlayış ile hareket etmeleri ve kendileri için önemli olan bilgiyi paydaşları ile doğru ve net bir şekilde paylaşmaları gerekmektedir. Bu paylaşım, doğal olarak paydaşların işletmeye olan güvenini de doğru orantıda artıracaktır. (Becan, 2011: 26).

İşletmeler faaliyetleri gereği çevre ve paydaşları ile sürekli bir etkileşim içindedir. Bu faaliyetlerini çevreye topluma uygun olarak gerçekleştirmesi gerekir. Kurumsal sosyal sorumluluk iletişimi aracılığıyla işletmeler çalışanlara, müşterilere, yatırımcılara ve faaliyette bulunduğu topluma ulaşmakta, toplumsal ve çevresel uygulamalarını, yükümlülüklerini ve başarılarını açıklamaktadır. İşletmeler paydaşlarına sosyal sorumluluk iletişim araçları ile faaliyetlerini ve kendileri hakkında doğru mesajlar vermeleri halinde olumlu yönde bir iletişim sağlanmış olacaktır (Gümüş ve Öksüz, 2009: 2138).

Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışına sahip olan işletmelerin elde ettikleri birtakım faydalar vardır. Bunlar (Ersöz, 2009: 60-61):

- **Finansal Performansta İyileşme:** İşletmeler kurumsal sosyal sorumluluk alanında yaptıkları araştırmalarla topluma karşı sorumluluklarını yerine getirmiş olacak ve bu da finansal performansta iyileşmeye katkı sağlayacaktır.
- **Operasyonel Maliyetlerde Azalma:** İşletmeler çevre ve topluma olan etkilerini azaltmak için harcamalarda bulunmaktadır. Kurumsal sosyal sorumluluk bağlamında esnek çalışma, çalışan rotasyonu ve diğer çalışma yaşamı programları gibi uygulamalar ile yüksek vasıflı çalışanları işletmede tutmaya yardımcı olan, verimliliği artıran ve istihdam ve eğitim maliyetlerini düşüren bir etkiye sahiptir. Kısacası, kurumsal sosyal sorumluluk, çalışan verimliliğini artırıcı etkisiyle operasyon maliyetlerinin azaltılmasına imkan vermektedir.
- **Marka İmaj ve İtibarını Geliştirme :** Sosyal sorumluluklarını yerine getiren işletmelerin kamuoyu ve iş dünyası içinde imaj ve tanınırlığı artmakta ve küresel piyasalarda büyük bir işletme haline gelmektedir.
- **Satış ve Müşteri Bağlılığını Artırma :** Günümüzde müşteriler ürün tercihinde sadece ürünün kalitesi fiyatı ve güvenilirliği sınırlı kalmamakta bunun yanında ürünün çevreye olan olumsuz etkisini göz bulundurarak ürün tercihini yapmaktadır.
- **Verimlilik ve Kaliteyi Artırma :** İşletmelerin sosyal sorumluluk faaliyetlerine ve bu alandaki karar alma süreçlerine çalışanlarını katmaları, paydaşlarından olan çalışanların çalışma koşullarını iyileştirmeleri, verimlilik ve kaliteyi artıracak, hata oranını düşürecektir.

- **Vasıflı İşgücünü Tutma ve Cezbetme** : Sosyal sorumluluklarına duyarlı işletmeler için yüksek vasıflı işgücünü temin ve işletme bünyesinde tutma daha kolaydır. Böylece, istihdam ve eğitim maliyetleri de azalmaktadır.

İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken alacağı kararlar veya yaptığı davranışlar birçok paydaşı etkilemektedir. Bu nedenle işletmelerin sadece hissedarların veya sahiplerin çıkarları doğrultusunda faaliyetlerde bulunmamalı aynı zamanda işletme içi ve dışında olan tüm paydaşlarını çıkarları doğrultusunda hareket etmesi ve çıkarlarını uyumlaştırması gerekmektedir. Paydaş yaklaşımının kurumsal sosyal sorumluluk açısından önemi, kurumsal davranışlar için bir zemin oluşturmaktır. İşletmeler çalışanları, müşterileri, yatırımcıları, iş ortakları, hükümetler, sivil toplum kuruluşları ve genel anlamda toplum olarak giderek genişletebilecek paydaş gruplarının taleplerini içerecek politikalar ürettiklerinde bu politikalar doğrultusunda hareket etmesi ve kurumsal sosyal sorumluluğun sağlayacağı avantajlardan yararlanmasını sağlamaktır (Becan,2011: 26). Bu durum iyi kurumsal yönetimin başarılmasında etken olacaktır.

Sosyal sorumluluk anlayışı işletmelerin temel amaçları arasında yer almaya başlamıştır. Toplumun ve çevrenin işletmelere sağladığı olanaklar karşısında işletmelerde toplumun ve çevrenin çıkarlarına zarar vermeyecek şekilde hareket etmek durumundadır (Ülgen ve Mirze, 2006: 454). Kurumsal sosyal sorumluluk anlayışına sahip olan işletmeler paydaşları ile kuracakları ilişkilerde dürüst, adil bir yaklaşım ve karşılıklı güven sağlamış olacaktır. Bu güven ortamında işletmeler uzun vadeli karşılıklı çıkara dayanan sağlam ilişkiler sayesinde üretimde etkinliği sağlayacak. Çalışanları içinde huzurlu ve güvenli bir çalışma ortamının sağlanması adil performans değerlendirmesi çalışanların memnuniyetini artıracığı gibi işletme verimliliğini de artıracaktır. Kurumun sorumlulukları çerçevesinde çalışanlarına vereceği eğitimler ve yapacağı yatırımlar, firmanın doğru becerilere sahip çalışanlara sahip olmasına neden olarak rekabet avantajı sağlayacaktır. Tüm bu faaliyetler paydaşların işletmeye bağlılığını artıracaktır. İşletmelerin kurumsal sosyal sorumluluk çalışmalarının müşterilere, çalışanlara, yerel topluma, yerel ve ulusal basına etkin bir şekilde duyurmaları yukarıda sıraladığımız yararlarla ulaşmalarını sağlayacak ya da hızlandıracaktır (Tıngır, 2006: 22). Bu durumda tüm paydaşların çıkarlarının uyumlaştırılmasına yardımcı olacak ve iyi kurumsal yönetim başarılacaktır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Günümüzde, değişen ve gelişen dünya düzeniyle birlikte, işletmelerin rekabet avantajı sağlayabilmesi çetin ve zor hale gelmiştir. Hızla gelişen ve değişen dünyada sınırlı kaynakların bilinçsiz tüketilmesi ve bireylerin toplumsal sorunlar konusunda bilinçlenmesi sonucunda işletmelerin bu değişimlere cevap verme gereği ortaya çıkmıştır. İşletmeler sosyal hayatın bir gereği olarak kurulmakta ve tüm paydaşların çıkarlarına uygun hareket etmesi ve ihtiyaçları karşılaması zorunluluk hali almaktadır. Sanayileşme, teknolojik gelişmeler, hızlı nüfus artışı sonucunda ortaya çıkan sınırsız üretim anlayışı çevreye birtakım olumsuz durumlar çıkarmaktadır. Mal ve hizmet üretmek isteyen işletmeler bu ihtiyaçları karşılamak için doğal kaynakları yani çevreyi kullanmaktadır.

İşletmeler faaliyetlerini devam ettirebilmek ve varlıklarını sürdürebilmek için doğal çevrenin kaynaklarını kullanmaktadırlar. İşletmeler faaliyetleri gereği çevreyle etkileşim içinde oldukları için, çevresel kaynakları kullanmaları sonucu doğal dengede birtakım olumsuz değişimler ortaya çıkmaktadır. Bu olumsuz durumların giderilmesi veya en aza indirilmesi noktasında bu faaliyetleri denetleyecek kurumlar devlet tarafından oluşturulması gerekmektedir. Bu birimlerin çevre ile tüm çalışmaları rapor şeklinde hazırlanması ve denetlenmesi gerekmektedir. İşletmelerin finansal raporların yanında çevre ile ilgili ayrı bir rapor hazırlanması ve kamuyona sunulması işletmenin görevleri arasında yer almaktadır. Böylelikle işletmeler çevresel kaynakları daha etkin kullanabileceklerdir. İşletmelerin çevre ile ilgili daha sağlıklı bilgiler elde edebilmesi için çevre muhasebesini ve çevresel raporlamayı daha etkin bir şekilde kullanması ve geliştirmesi gerekir. Bu noktada çevre muhasebesi ile ilgili üniversitelerde eğitimler verilerek ve ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından işletmeler bilinçlendirilmelidir.

Muhasebenin temel kavramlarından olan sosyal sorumluluk kavramı gereği de, işletmelerin çevresel faaliyetlere önem vermesi ve çevre sorunlarının çözümüne katkı sağlama sorumluluğu bulunmaktadır. Çevre yalnızca insanların içinde yaşadığı ve hayatlarını devam ettirmeleri için kaynaklar sunan bir ortam değil, aynı zamanda tüm paydaşlar için ekonomik bir kaynak olduğu için, işletmelerin çevreye duyarlı olmaları ve çevreyi de bir çıkar grubu olarak düşünerek faaliyetlerini yerine getirmelidir. İşletmeleri bu rekabet ortamında farklı kılan sadece ürettikleri ürünler değil, bu ürünlerin üretilmesinden tüketilmesine kadar süreçte topluma ve çevreye katkısıdır.

İşletmeler için faaliyetleri sonucu ilgili kişilere ve kuruluşlara bilgi verebilecek bir bilgi sisteminin olmasına yönelik bir ihtiyacın doğması sonucu çevre muhasebesini gereğini ortaya koymuştur. Doğal dengede oluşan değişimler ve dalgalanmalar sürdürülebilirlik için hayati önem taşımaktadır. Çevre muhasebesinin önemi gereği bu değişimler karşısında toplumsal bilincin artırılması gerektiğine yol açmıştır.

İşletmenin sürekliliği açısından karşılıklı bir etkileşim söz konusu olduğu için, işletmeler çevre ile faaliyetlerinde içinde bulunduğu çevreyi korumalı ve iyileştirmeler yapmalıdır. Günümüz ekonomisindeki kurumsal yönetim anlayışı içinde olan işletmeler sadece kar amacı gütmemekte aynı zamanda paydaşlarına, topluma ve çevreye karşı olan sosyal sorumluluklarını da yerine getirmektedirler. Bu sorumlulukların yerine getirilmesi için gerekli olan faaliyet sonuçların sınıflandırılması, raporlanması, kontrol ve denetimin yapılmasına yardımcı olacak bilgi sistemi çevre muhasebe bilgi sistemi içinde yer almaktadır.

Kurumsal yönetim uygulamaları, paydaşların beklentilerini ve çıkarlarını uyumlaştıran, işletmelerin ekonomik hayatta var olmasının ve işletmelerin sürekliliği açısından bir yol gösterici nitelikte olmalarına yönelik, birtakım prensipler ve kurallar çerçevesinde yer alan bir anlayıştır. Bu anlayış işletmelerin tüm paydaşların haklarını adil bir biçimde korumasını savunan bir sistemdir. İyi kurumsal yönetime sahip olan işletmeler faaliyetleri ile ilgili kararlar alırken toplumun ekonomik sosyal ve çevresel gelişimini göz önünde almaları ve destek vermeleri beklenir. Bu girişimler işletmelere hem olumlu işletme imajının oluşmasına hem de iyi bir kurumsal yönetimin başarılmasına katkı sağlamaktadır. İşletmelerin çevreye duyarlı olmaları rekabet etme güçlerine katkı sağlayacak aynı zamanda piyasa ortamında diğer işletmelerden ayıran tercih edilebilir bir kurumlar haline getirecektir.

İyi kurumsal yönetimin başarılabilmesi için çevre muhasebesi uygulanmaları şarttır. Bunun için gerekli olan, alt yapıların oluşturulması ve yapıların geliştirilmesi gereklidir. İşletme yönetiminin çevreye verilen zararın ne oranda önlendiği ya da ortadan kaldırıldığına ortaya konması bütün bunların çevre raporu ile kamuoyuna açıklanması çevre muhasebesi gereği olduğu da unutulmamalıdır.

Çevre muhasebesi ile ilgili yasal düzenlemelerin yapılması, yönetmeliklerin çıkarılması, prosedürlerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ile, işletmelerin tüm paydaşlarının bilgilendirilmesi sağlanmalıdır. Tüm paydaşların ortak olarak kullandıkları çevre'nin korunması, paydaşların destek ve tepkileri ile sağlanabilecektir. Çevresel raporlama ile ilgili işletmenin çevreye karşı ne ölçüde duyarlı olduğu ve ne ölçüde çevresel maliyetlere katlandığı hakkında paydaşlara bilgi sunularak kurumsal yönetimin hesap verebilirlik adillik, şeffaflık ilkelerinin uygulanmasına hizmet edecektir. İyi çevre muhasebesi düzenlemeleri ve uygulanmaları iyi kurumsal yönetimin başarılmasına katkı sağlayacağı sonucuna ulaşılmıştır.

Çevresel beklentilerin karşılanması, çevresel faaliyetlerin gerçekleşmesi, çevresel bilgilerin düzenlenmesi ve çevre raporu ile topluma sunma noktasında gerek devletin gerekse işletmelerin bu noktada önem vermesi gerekmekte olduğu düşünülmektedir. Bu faaliyetlerin tüm paydaşlarda çevre bilincinin oluşmasına ve çevresel faaliyetlere olan önemin artmasına katkı sağlayacağı öngörülmektedir.

Literatür incelemesi sonucunda bu çalışmada birinci bölümde, kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi ilişkisi incelenmiştir. İyi kurumsal yönetim başarılmasında çevre muhasebesi çok önemli roller üstlenmektedir. Kurumsal yönetim tüm paydaşların çıkarlarının haklarının korunmasını sağlayacak bir yapının oluşturulması olduğuna göre, çevre ile ilgili iyileştirmeler çevre ile ilgili düzenlemeler kurumsal yönetim kapsamına girmektedir. Hem çevre paydaşlardan bir tanesi olması ve hem de tüm paydaşların var oldukları ortak ortam olması nedeniyle çevre muhasebesi ile çevre ile ilgili bilgilendirmelerin ve bilinçlendirmelerin sağlanması iyi kurumsal yönetimin başarılmasına çok önemli katkılar sağlayacağı düşünülmektedir. Bunun yanında çevresel sorunların çözülmesi tüm paydaşlara yarar sağlayacağı için iyi kurumsal yönetimin başarılmasında çevre muhasebesinin katkısı yadsınamaz.

İkinci bölümde kurumsal yönetim ve çevre muhasebesi maliyet açısından ele alınmıştır. Doğal kaynakların daha etkin bir şekilde kullanımı sağlamak, çevreyi korumaya yönelik teknolojilere destek vermek çevresel kaliteyi geliştirmek ve devam ettirilebilmek işletmenin imajının artmasına olumlu katkı sağlayacak ve çıkar gruplarının dikkatinin çevresel maliyetler üzerine çekilmesinde önemli rol oynamaktadır. Kurumsal yönetimden beklenen amaç ortak yapı içerisinde yaşayan paydaşların beklentilerinin ve

çıkarlarının uyumlaştırılarak işletme sürekliliğinin sağlanmasıdır. Temel beklentilerin sağlanması hem işletmelerin sürekliliği konusunda hem de başarılı kurumsal yönetimin devamlılığına katkı sağlayacaktır. İşletmeler faaliyetlerini yerine getirirken doğada var olan kaynakların ne kadarının işletmeye mal olduğunun bilinmesi gerekir. Doğa'da ortak yaşam alanı olduğu için yani mülkiyeti tüm paydaşları kapsadığı için işletmelerin çevredeki olumsuz faaliyetleri sonucu tüm paydaşlar etkilenmektedir. Doğal çevreyi korumaya yönelik yöntemler ve standartlar geliştirilmelidir. Çevreyi korumaya yönelik faaliyetler finansal tabloların alt hesaplarında yer alması gerekmektedir. Çevre ile ilgili maliyetlerin muhasebeleştirilmesi işletme yönetiminin sürekliliği açısından önem arz etmektedir. İşletmeler ile çevre etkileşimi sonucunda, işletmelerin çevreye verdiği zararlar, bu zararların azaltılmasına ve önlenmesine yönelik çalışmalar yapan işletmelerin başarılı bir kurumsal yönetime sahip olduğu düşünülmektedir. Çevre ile ilgili düzenlemeler ve faaliyetlerinde işletmelerin şeffaflık, hesap verebilirlik, adillik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde hareket etmeleri öngörülmektedir.

Üçüncü bölümde ise kurumsal yönetim ile çevre muhasebesi raporlanması ilişkileri ele alınmıştır. İşletmeler çevreye ilişkin gerçekleştirdikleri faaliyetleri çevre muhasebesinin raporlama gereği kayıt altına almaktadır. İşletmeler çevre ile ilgili olaylarda yapmış oldukları harcamaları kayıt altına almak ve çevresel raporlarla işletme hakkında bilgi almak isteyen paydaşlara iletmek durumundadır. Bu yaklaşım aynı zamanda iyi kurumsal yönetimin başarılmasına hizmet edecektir. İşletmeler çevre ile ilgili çalışmalarını sürekli hale getirmeli, çevrede oluşan olumsuz durumları düzelterek önlemleri alacak çevresel faaliyetlerinde belgelendirme ve bu belgelendirmeleri rapor haline getirmeleri gerekir. Çevre muhasebesinin uygulanması ve geliştirilmesi sonucu tüm paydaşların bilgilendirilmesi sağlanacaktır. Çevre muhasebesi ve çevresel raporlama uygulamalarının tüm işletmelerde zorunlu hale getirilmesi önerilmektedir.

Dördüncü bölümde ise kurumsal yönetim ve çevre muhasebesinin sosyal sorumluluk ile ilişkisi incelenmiştir. İşletmeler sadece ekonomik bir kuruluş olarak tanımlanmamalı aynı zamanda sosyal bir kuruluş olarak karşımıza çıkmaktadır. Muhasebenin temel kavramların başında yer alan sosyal sorumluluk kavramı gereğince işletmelerin çevreye karşı çevre kirliliğini azaltması ve çevreyi koruması, insan kaynaklarını dikkate alarak doğal kaynakların korunması gibi birçok yükümlülüğü

bulunmaktadır. Başarılı bir işletme içinde bulunduğu toplumun çıkarlarıyla kendi çıkarlarını uyumlaştıran, koruyan kurum ve kuruluşlardır. İşletmeler sosyal sorumlulukluluklarını yerine getirmesiyle daha iyi bir çevre oluşacaktır. İşletme başarı için ve hedeflerine ulaşmalarında kendi iç uyumunun yanında işletme çevresiyle de sürekli ve uyumlu ilişkilerin kurulması gerektiği anlaşılmaktadır. Bu noktada paydaşların beklentilerini en iyi şekilde karşılayan, bulunduğu çevresi ile ilişkilerini sürdüren ve sorumluluk bilinci içerisinde hareket eden işletmeler, başarılı bir şekilde amaçlarına ulaşmakta ve varlıklarını sürdürmektedir. Çevre sorumluluğun farkında olan işletmeler faaliyetleri ve uygulamaları sonucu başarılı ve iyi bir kurumsal yönetime katkı sağlayacağı sonucuna ulaşmıştır.

Bu çalışmamızda görülmektedir ki kurumsal yönetim ve çevre muhasebesinin uygulanması aynı zamanda iyi kurumsal yönetimin başarılmasında etkindir ve iyi çevre muhasebesi uygulamaları iyi kurumsal yönetimin başarılmasına hizmet etmektedir. Bu kapsamda çevre muhasebesinde başarılı olursak kurumsal yönetiminde başarılması sağlanacaktır.

Bu çalışmanın zayıf yönü uygulama yapılmamıştır. Bu konu ile ilgili saha araştırması yapılabilir. Bu noktada paydaşlar çevre muhasebesini biliyorlar mı veya ne kadar farkındalar gibi farkındalık düzeyini belirleyecek anket çalışması yapılabilir. Kurumsal yönetimin farkındalık düzeyi özellikle çevre muhasebesinin farkındalık düzeyinin bilinmesi ve paydaşlara katma değerinin ne olacağını belirlenmesi bu bağlamda yasal düzenlemelerin yapılması, yönetmeliklerin çıkarılması, prosedürlerin belirlenmesi ve geliştirilmesi ile işletmelerin tüm paydaşlarının bilgilendirilmesi sağlanmalıdır.

KAYNAKÇA

- Abdioğlu, Hasan. (2007), *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı Kapsamında İç Denetimin Rolü ve İMKB-100 Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Abiola, James. O ve Ashamu, S. O. (2012). *Environmental Management Accounting Practice in Nigeria: National Petroleum Corporation (NNPC)*. European Scientific Journal,ESJ, 8(9).
- Acar, Durmuş ve Nilüfer, Tetik, (2006), *Genel Muhasebe*, Detay Yayıncılık, 5.Baskı, Ankara.
- Ağbal, Naci. (2001). Çevrenin Korunması ve Çevre Vergileri-II. *Yaklaşım Dergisi*, 9, 85- 91.
- Akatay, Ayten. (2008). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Anlayışındaki Değişimlerin Yönetmel işleyişe Etkileri, Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi *BİGA İ.İ.B.F. Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt:6, Sayı: 2: 97-112.
- Akatay, Ayten, ve Aslan, şebnem. (2008). “Yeşil yönetim ve işletmeleri ISO 14001sertifikası almaya yönelten faktörler” *Dokuz Eylöl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* 1(10), 313-339.
- Akbaş, Emel. (2010). Kurumsal sosyal sorumluluk uygulamalarının tüketici marka Bağlılığına etkisinin araştırılması. Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Akdeniz, Fatih, (2014). Çevre Muhasebesi. Karadeniz Teknik Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Faköltesi İşletme Bölümü TEZ400 Bitirme Çalışması
- Akdoğan, Asuman. (2003). *Çevreye duyarlı yönetim ve işletmecilik*. Kayseri: Kayseri Ticaret Odası Yayınları.
- Akgöl, Barış, (2009), *Kurumsal Yönetim İlkeleri Uyarınca Banka Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Doktora Tezi,Ankara.
- Akın,Selami Mahmut, (2016). İklim Değişikliği Bağlamında Kyoto Protokolü, Paris Anlaşması ve Pazarlama Alanına Dair Çıkarımlar İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü S.17
- Aktan, Coşkun Can, (2006), *Kurumsal şirket Yönetimi*, SPK Yayınları, Ankara.

- Aktan, Coşkun Can ve Börü Deniz (2007), *Kurumsal Sosyal Sorumluluk İşletmeler ve Sosyal Sorumluluk* (ed. Coşkun Can Aktan), İGİAD Yayınları, İstanbul.
- Akün, Lerzan (1999); “Çevre Muhasebesi; Genel Bir Bakış”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt:1, Sayı: 1, ss.153-155.
- Alagöz, Ali; Yılmaz, Baki (2001); “Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetler”, Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler, *Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Sayı:1, ss. 147 - 158.
- Alagöz, Ali., ve İrdiren, Duygu. (2013). Maliyet Muhasebesi Bakış Açısı ile İşletmelerde Çevre Maliyetleri ve Yönetimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, (26), 424-449.
- Alparslan Halil İbrahim, Çatıkkaş Özgür ve Öktem Begüm (2012), "Türkiye Finansal Standartları Kapsamında Çevresel Maliyetlerin Değerlendirilmesi ve Uygulama Örneği" 1. International Symposium on Accounting and Finance, Gaziantep.
- Alpugan, Oktay, (1998). *İşletme Birimine Giriş*, Per Yayınları, İstanbul.
- Altınbay, Ali. (2007), “Çevresel Maliyetlerin Raporlanması”, *Akademik Bakış Dergisi*, S:11.
- Angay, Barış, (2006). *Halka Açık Şirketlerde Sosyal Raporlama ve Türkiye Uygulaması*, Marmara üniversitesi Bankacılık ve Sigortacılık Enstitüsü Sermaye Piyasası ve Borsa Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul.
- Arı, Mustafa, (2007), *Finansal Raporlamaya Olan Güvenin Arttırılmasına Yönelik Yaklaşımlar*, Doktora Tezi, İstanbul Denetleme Dairesi, Sayı: 14-4/55-3.
- Arıkan, Yunus. ve Özsoy, Gülçin. (2006). *A' dan Z 'ye İklim Değişikliği Başucu Rehberi; Çok Geç Olmadan Harekete Geçmek İsteyenler İçin*, 1. Baskı, Ankara: Bölgesel Çevre Merkezi.
- Aslan, Ümmühan. (1995), "*Çevre Muhasebesi ve Nuh Çimento A.Ş.'nde Çevre Muhasebesi Üzerine Pilot Bir Çalışma*", *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Eskişehir.
- Aslanertik , Banu. Esra, ve Özgen, Işıl. (2007). *Otel işletmelerinde çevresel muhasebe. İşletme Fakültesi Dergisi* Cilt:8 Sayı:2 2007 Ege Üniversitesi
- Atabey, Ata, Raif Parlakkaya ve Ali Alagöz, (2003), *Genel Muhasebe*, Dizgi Ofset, Konya.
- Atmaca, Metin (2010), “Uluslararası Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartlarından İşletmelerin Finansal Analizine Etkilerini Değerlemeye Yönelik bir Araştırma”, Marmara Üniversitesi *İ.İ.B.F. Dergisi* s:1.

- Aydede, Ceyda., (2007), *Yükselen Trend Kurumsal Sosyal Sorumluluk*, İstanbul, Mediacat Yayınları
- Aydın, Sevgi (2012); “Paydaşların Çevre Muhasebesi Uygulamalarına Etkileri”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Sayı: 36, ss. 99-107.
- Akdoğan, Asuman, (2003), *Çevreye Duyarlı Yönetim ve İşletmecilik* (Kayseri’de Çevreye Duyarlı Yönetim ve İşletmecilik Uygulamaları Üzerine Bir Araştırma), Kayseri Ticaret Odası Yayın No: 47, Kayseri.
- Aymaz, Rukiye. (2009), “*Isparta Antalya Burdur Üretim İşletmelerinin Çevre Konularına ve Çevre Muhasebesine Yaklaşımlarına İlişkin Bir Araştırma*”, Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Aysan, Mustafa A., (2007), *Kurumsal Yönetim ve Risk*, Boyut Yayıncılık, İstanbul.
- Aytekin, Nihan. (2008). Reklamda Doğa İmgesinin Sunumu ve Yeşil Pazarlama. Nevşehir Üniversitesi İ.İ.B.F. 13. Ulusal Pazarlama Kongresi Bildiriler Kitabı, 25-29 Ekim, 348-357.
- Bağdiden, Muhlis. ve Demir Emre. (2010), Küresel Isınmayla Mücadelede Türk Vergi Mevzuatı, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 6, Sayı 12.
- Bakkal, Aysun. (2015). “Çevre muhasebesi uygulamalarının Bilecik işletmelerinde uygulanması üzerine bir çalışma”. Bilecik Şeyh Edebali Üniversitesi Sosyal Bilimler Fakültesi Yüksek Lisans Tezi
- Baron, David. P, (1992), *Business and Its Environment*, New Jersey, Prentice Hall.
- Başkale, Elif. (2009), “Çevre Muhasebesi ve Uygulaması”, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi*. İşletme Ana Bilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı
- Bayrak, Mehmet. Ragıp. (2012), “Sürdürülebilir Kalkınma İçin Türkiye’de Düşük Karbon Ekonomisi ve Kyoto Protokolünün Finansman Kaynakları”, *Tarih Kültür ve Sanat Dergisi* C.1, S.4. S.266-270
- Bayraktaroğlu, Gül., İlter, Burcu., ve Tanyeri, Mustaf. (2009). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk Pazarlamada Yeni Bir Paradigmaya Doğru*. İstanbul: Literatür Yayıncılık.
- Bebbington, J. (1997). “A review essay on environmental accounting” *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 10(3):365-376.
- Becan, Cihan, (2011). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramının Paydaş Teorisi ve İletişim Yaklaşımı Açısından Değerlendirilmesi: Bankaların Basın Bültenlerine

- Yönelik Bir İçerik Analizi”, Selçuk Üniversitesi İletişim Fakültesi *Akademik Dergisi*, Cilt:7, Sayı:1.
- Bengü Haluk., Can Ahmet.Vecdi. (2009). Çevre Muhasebesinin Muhasebenin Temel Kavramlarından “Sosyal Sorumluluk Kavramı” Bağlamında Temellendirilmesi, Celal Bayar Üniversitesi *Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 7, Sayı 1
- Budak, Sevim (2000), *Avrupa Birliği ve Türk Çevre Politikası*, Buke Yayınları, İstanbul, 2000, s. 37.
- Bulca, Aydan (1995); “Çevre Sorunları”, Cumhuriyet Dönemi Türkiye Ansiklopedisi, İletişim Yayınları, Cilt:2, İstanbul, s.332-335
- Büyükmirza, Kamil. (1999). *Maliyet ve Yönetim Muhasebesi*, 6.Baskı, Barış Kitabevi, Ankara.
- Büyüksulu, Ali Rıza. (2005). Avrupa Birliği Yeşil Dosyası: İşletme Sosyal Sorumluluğu (The Corporate Social Responsibility-CSR). TİSK İşveren Dergisi, Sayı:3, Aralık, 2001, s. 24–27.
- Cadbury, Adrian., (2006), “Corporate Social Responsibility”, Twenty- First Century Society, Vol.1, Issue 1, s.5-21.
- Can, Fatma, (1995). *Etkili Bir Çevre Yönetimi Aracı: Çevre Denetimi*, Ankara, Çevre Bakanlığı Çevre Yazıları - 6
- Can, Ahmet Vecdi ve Akyel, Nermin, (2012), Kurumsal Yönetim ve Finansal Tabloların Güvenilirliği, United Arab Emirates-Dubai’de yapılan ISTE-C International Science and Technolog Conference.
- Carroll, A.B. (1991/7-8). The Pyramid of Corporate Social Responsibility: Toward the Moral Management of Organizational Stakeholders”, *Business Horizons*, Vol.34: 39-48
- Cihangir, Mehmet., Küçük, Ferit.,ve Türkal, Hasan. (2006). Çevreye duyarlı üretim sistemi uygulayan işletmelerde sistemin getirdiği ilave maliyetlerle bu maliyetlerin ürünlere yüklenilmesinde karşılaşılan sorunların çözümüne yönelik bir değerlendirme. *Akademik Bakış Dergisi* Bakış uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi, (9), 1-7.
- Coşkun, Gül. (2010). *Kurumsal Pazarlama ve Sosyal Sorumluluk*. Ankara: Nobel Yayın.
- Çalış, Yıldırım. (2015). Çevresel maliyetlerin muhasebeleştirilmesi. *MU İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 34(1), 175-190.
- Çelik, Muhsin. (2007) “Çevreye Duyarlı Muhasebe”, *Mufad Muhasebe ve Finansman*

Dergisi, 33:151-161.

- Çelik, Adnan. (2008). *Şirketlerin Sosyal Sorumlulukları*. İstanbul: İgiad Yayınları.
- Çetin, Eray. (2011), “*Üretim İşletmelerinin Sosyal bir Sorumluluk Olarak Çevre Muhasebesine Verdikleri Önem: Mersin Tarsus Organize Sanayi Bölgesinde Faaliyet gösteren Üretim İşletmeleri Üzerine Bir Uygulama*”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi. Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Çolak, Ender, (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluğun Raporlanması’, Kalkınma İçin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Forumu Konuşma Metni, 30 Eylül 2005.
- Dalyan, Figen., ve Gökbel, Serpil. (2005). *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk: İMKB’de İşlem Gören Bankaların Sosyal Sorumluluk Faaliyetleri ile Karlılıkları Arasındaki İlişki*. Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi,
- Deegan, Craig, 2002, “The Legitimizing Effect of Social and Environmental Disclosures – A Theoretical Foundation”, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol: 15, No: 3,s: 282-311
- Demirbaş, Mahmut ve Uyar, Süleyman, (2006), *Kurumsal Yönetim ve Denetim Komitesi* Güncel Yayıncılık, Birinci Baskı, İstanbul.
- Demirci, Mehmet. (2010). *Kobi’lerde Kurumsal Yönetim Uygulamasının Kara Etkisi;İstanbul İlinde Bir Uygulama*.Yayımlanmış yüksek lisans tezi, Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara
- Dinç Engin ve Abdioğlu Hasan. (2009/6), *İşletmelerde Kurumsal Yönetim Anlayışı ve Muhasebe Bilgi Sistemi İlişkisi: İMKB-100 Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Araştırma*, Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:12, Sayı 21: 157-184.
- Dinçer, Ömer. (1992). ‘*Stratejik Yönetim ve İşletme Politikası*’, Beta Yayınları, İstanbul,
- Doğan, Mustafa, (2007), *Kurumsal Yönetim, Siyasal Yayınevi*, Ankara
- Doğan, Nilhun. (2007). *İş Etiğinin Kurumsal Sosyal Sorumlulukdaki Rolü ve Bir Araştırma*,Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Doğan Zeki ve Yunus Ceran, (1998), “*Çevre Muhasebesi Konusunda Yapılan Çalışmalara Genel Bir Bakış*”, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:5, Sayı:5, 1998, s. 46

- Duman, Haluk ve Özpeynirci, Rabia, Yücenurşen, Mehmet., ve Bağcı, Haşim. (2012).
Karbon Muhasebesi. *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*
- Er, Ayşe, (1999), *İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Çevre Sorunları Dericilik*
Sanayinde İşletmelerin Çevre Sorunları Karsısında Sosyal Sorumluluk
Anlayışının Belirlenmesine Yönelik Bir Arastırma, Marmara Üniversitesi, SBE,
İşletme Anabilim Dalı Yönetim ve Organizasyon Bilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi,
İstanbul, s.4, 76, 79.
- Er, Fevzi., (2003). *Çevre Maliyet İlişkisinin Ekonomik Sonuçları*”, Mali Çözüm-58,
İSMMM Yayın Organ
- Erdoğan, Murat. (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”,
Doğuş Üniversitesi Dergisi. Cilt.3 S.1
- Ergin, Hüseyin, Okutmuş, Ercüment (2007), “Çevre Muhasebesi: Çevre Maliyetleri ve
Çevre Raporlaması”, *Yönetim Bilimleri Dergisi, Cilt.5, Sayı.1, (144-169).*
- Ersöz, Halis. Yunus. (2009). *İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Anlayışının Gelişiminde*
Meslek Kuruluşlarının Rolü. İktisat Fakültesi, Sosyal Siyaset Konferansları
(s. 88). İstanbul: 57.Kitap.
- EPA Project (1995); *An Introduction to Environmental Accounting as a Business*
Management Tool, Washington.
- Ferhatoğlu, Emrah, (2003).“*Avrupa Birliğinde Ortak Çevre Politikası Çerçevesinde*
Çevre Vergileri”, e-Yaklaşım, Ekim, 2003, Sayı:3, s. 2-3
- Fidan Erol Meral. (2009). *Atık yönetimi ve muhasebesi: Sakarya ilindeki işletmeler*
üzerinde bir araştırma Doktora tezi, Sakarya Üniversitesi SBE, Sakarya
- Gerşil, Mustafa. ve Diğerleri(2009), “*Ürün Tasarımı ve Çevresel Yönetim Muhasebesi*”,
Celal Bayar Üniversitesi S.B.E. C.7 S.2
- Gibson, Kathy, ve O'Donovan, Gary. (2007). *Corporate governance and environmental*
reporting: an Australian study. Corporate Governance: An International
Review, 15(5), 944-956.
- Ginoglou, Dimitrios, Tahinakis, Panayiotis, ve Thriskou, Chrisanthy. (2003). *Green*
accounting as an information system. In Proceedings of Academy of Business
and Administrative Sciences International Conference, Vancouver, BC, Canada
- Göçenoğlu, Ceyhan, Girgin, Z. (2005). *Kurumsal Yönetişimin Türkiye'deki Kurumsal*
Sosyal Sorumluluk Uygulamalarına Olan Etkileri. IV. Orta Anadolu İşletmecilik
Kongresi. Ankara: TOBB Ekonomi ve Teknoloji Üniversitesi, 72-79.
- Gökbunar, Ali. Rıza. (1995), “*İşletmelerin Çevrenin Korunmasında Sosyal Sorumluluğu*”

- Ekoloji, Çevre Dergisi*, S.14, s.1-6
- Gönel Feride - Atabarut Tamer (2005), "*Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevre Muhasebesi*"Tusiad.
- Gönen, Seçkin, Güven, Zeynep. (2014). "Çevresel Maliyetlerin Muhasebeleştirilmesine 63, Temmuz, 39-57 Yönelik Bir Seramik Fabrikasında Uygulama", *Muhasebe Finansman Dergisi*, Sayı 63.
- Gültekin, Nihat., (2003), *İşletmelerin Sosyal Başarısında Sosyal Sorumluluğun Rolü ve GAP Bölgesi Yöneticilerinin Sosyal Sorumluluk Anlayışlarını Belirlemeye Yönelik Bir Araştırma*, Marmara Üniversitesi, SBE, işletme Anabilim Dalı Yönetim Organizasyon Bilim Dalı, Doktora Tezi, İstanbul.
- Güney Cengiz (2015). Kurumsal sosyal sorumluluk alanları açısından çevre muhasebesi Environmental Accounting in terms Responsibility Areas. Turan-Sam *Uluslararası Bilimsel Hakemli Dergisi* cilt:7 sayı:2
- Güzelcik, Ebru. (1999) '*Küreselleşme ve İşletmelerde Değişen Kurum İmaji*', Sistem Yayıncılık, İstanbul.
- Güredin, Ersin (2007). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul:Arıkan Basım.
- Gray, Rob. Bebbington, Jan. Walters, D. (1993). Accounting for the Environment, Founded by the Chartered Association of Certified Accountants. London: Paul Chapman. Ss.7.
- Haftacı, Vasfi ve Soylu, Kamuran, "Çevre Kirlenmesi ve Çevre Koruma Bağlamında Çevre Muhasebesinin Önemi", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:2, Ocak 2007.
- Haftacı Vasfi ve Soylu Kamuran (2008/1). "Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması", Kocaeli Üniversitesi *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi* (15),
- Holland, Leigh., FOO, Yee.Boon., 2003, '*Differences in Environmental Reporting Practices In The UK and The US: The Legal and Regulatory Context*', The British Accounting Review, Vol: 35.,s: 1-18.
- İliç, Derya, Kelgökmen., (2010). "İşletmelerin Kurumsal Sosyal Sorumluluk Düzeylerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Literatür Taraması", *Ege Akademik Bakış Dergisi*, 10 (1)
- İşseveroğlu, Gülsün. (2001), "İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve Etik", Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, C.8, S.2, ss.57

- Jachnik, Raphaël, (2006), Assessing The Practical Relevancy Of Environmental Cost Accounting For Industrial Waste :Waste Accounting, Process Efficiency And Cleaner Production, IIIIEE Theses, Thesis for the fulfilment of the Master of Science in Environmental Management and Policy Lund, Sweden
- Jasch, Christine. (2003). The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs. Journal of Cleaner production, 11(6), 667-676.
- Joshi, Prem.Lal., GAO, S.S., 2009, ‘‘Multinational Corporations’ Corporate Social and Environmental Disclosures (CSED) On Web Sites’’, International Journal of Commerce and Management, Vol: 19, No: 1, s: 29-44
- Kabasakal, Öner (1995); ‘‘*Ekonomi ve Çevre İlişkisi*’’, Yeni Türkiye, ss.330-335.
- Kadioğlu Mikdad, (2001) *Bildiğiniz Havaların Sonu, Küresel İklim Değişimi ve Türkiye*, 2.Baskı,İstanbul: Güncel Yayıncılık, 2001, s.266-267.
- Kağnıcıoğlu, Deniz. (2007). Endüstri İlişkileri Boyutuyla Sosyal Sorumluluk. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.
- Kahraman, Cüneyt (2008). ‘‘*Kurumsal Yönetim Anlayışının Özel sermayeli Bankaların Yapısı ve işleyişi Üzerine Etkileri*’’. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul.
- Kalaycı, Emine., ve Özpeynirci, Rabia. (2014). Kurumsal Yönetim Anlayışı Temelinde Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflık İlkelerinin Muhasebe Bilgi Sistemine Yansımaları. Karamanoğlu Mehmetbey Üniversitesi.
- Karayel, Eda. (2009). ‘‘*Kurumsal yönetim ve bir uygulama*’’.İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal bilimler Enstitüsü İşletme bilim dalı Muhasebe ve Denetim Yüksek lisans programı Yüksek Lisans Tezi.
- Kasapoğlu, Şule. (2003), *Belediyelerde Çevre Muhasebesi Uygulaması*, Basılmamış Yüksek Lisans Tezi , Sakarya Üniversitesi SBE, 2003.
- Kavut, Lerzan. (2010). Kurumsal Yönetim, Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Çevresel Raporlama: Imkb 100 Şirketlerinin Çevresel Açıklamalarının İncelenmesi. İstanbul Üniversitesi *İşletme İktisadi Enstitüsü Dergisi*, (66), 9-43.
- Lerzan Akün Kavut, ‘‘*Çevre Muhasebesi: Genel Bir Bakış*’’, MÖDAV, Cilt:1, Sayı:1, Nisan, 1999, s. 1
- Kaya, Uğur (2002). *İşletme Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Trabzon: Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

- Kaya Uğur (2006), *İşletme-Doğal Çevre İlişkilerinin Mali Tablolar Aracılığıyla Raporlanması ve Denetimi*, SPK Yayın No:201, Ankara.
- Kaya, Nurullah. (2013). Çevresel Muhasebe Açısından Uluslararası Muhasebe Standartlarına Bakış, *Akademik Bakış Uluslararası Hakemli Sosyal Bilimler E-Dergisi*, (34),
- Kayacan, Murad. (2006). *Küresel Mali Piyasalarda Kurumsal Yönetim Kavramının Gelişimi ve Ülkemize Yansımaları*. C. Can Aktan, Ankara: SPK Yayını, Yayın, (196).
- Kaygusuzoğlu, Mehmet. ve Şaşa Kemal. “Güneydoğu Bölgesindeki İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kobiler üzerine bir uygulama”. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Sayı:21,Aralık 2015
- Keleş, Ruşen., Hamamcı, Can., (2005), *Çevre Politikası*, imge Kitabevi.
- Kılıç, Esra, (2008). *Türkiye Konaklama İşletmelerinde Çevre Muhasebesi ve AB Uygulamalarıyla Karşılaştırılması: Antalya Bölgesinde Bir Araştırma*. Akdeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Turizm Otelciliği ve Otelcilik Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi.
- Kırhoğlu, Hilmi. ve Can, Ahmet. (1998). *Çevre Muhasebesi* (1. Baskı). Adapazarı. Değişim yayınları.
- Kırhoğlu, Hilmi., Can, Ahmet. Vecdi. (2006). “Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı 32, Ekim, 1-12
- Kırhoğlu, Hilmi; Fidan Erol Meral(2009), “Atık Yönetimi ve Muhasebesi Sakaryadaki İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”, *Akademik İncelemeler Dergisi* C:4 S:2
- Kızıl Cevdet., Vedat. Akman, Adulkadir. *Tasmacıoğlu*, Hakan. Taşkiran. 2014. “Çevre Muhasebesinin Önemi Üzerine Yalova İlinde Bir Araştırma” *Beykent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 7, Sayı 2: 20-34.
- Kızılboğa Rüveyda. ve Batal Salih. (2012), Türkiye’de Çevre Sorunlarının Çözümünde Yerel Yönetimlerin Rolü ve Önemi, *Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt: 9,Sayı: 20
- Koçel, Tamer, (2003), *İşletme Yöneticiliği*, Beta Basım Yayım Dağıtım AŞ, İstanbul.
- Korukoğlu, Ayşen. (2014). “İşletmelerin Çevre Muhasebesi Konularına Yaklaşımlarının Analizi”, *Ege Akademik Bakış Dergisi* Cilt.14 S.3
- Korukoğlu, Ayşen. (2015). İşletmelerde Çevre Muhasebesi ve Diğer Çevresel

- Faaliyetlerin Gerçekleşme Durumunun Araştırılması. *Ege Stratejik Araştırmalar Dergisi*, 6(1), 83-111.
- Korkmaz, Sevinç., (2009). *İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları*, Umuttepe Yayınları, I. Basım, Kocaeli, Ağustos 2009, s.46
- Kotler, Philip. (2000). *Marketing Management*, 10.Edition, Printice Hall, New York,
- Kurşunel, Fahri ., Alkan. Büyükşalvarcı, Alper.Tunga. Alkan, (2006). “Muhasebe Meslek Mensuplarının Çevre Muhasebesi Hakkındaki Görüşleri: *Konya İli Üzerine Bir Araştırma*“, *Selçuk Üniversitesi Karaman İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Yıl:9, Sayı 11.
- Lazol, İbrahim, Muğal, Elif, Yücel, Yener (2008), “*Sürdürülebilir Bir Çevre İçin Çevre Muhasebesi ve KOBİ'lere Yönelik Bir Araştırma*”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı.38, (56-69). Münir Şakrak, Maliyet Yönetimi, Yasa Yayınları, İstanbul, 1997. s. 1.
- Melek, Zeynep. (2001). *Çevre Muhasebesi ve Çevresel Maliyetlerin Üretim Maliyetlerine Etkileri Üzerine Bir Araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Hatay: Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
- Nalbant, Z.Eser., (2005). “İşletmelerde Sosyal Sorumluluk ve İş Ahlakı”, *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt:12, Sayı:1
- Nemli esra , “Çevreye Duyarlı İşletmecilik ve Türk Sanayiinde Çevre Yönetim Sistemi Uygulamaları”, İstanbul: İstanbul Sanayi Odası-Çevre Şubesi Yayını, Kasım 2000, s.56-57.
- Numanoğlu, Nurşen, “*Ticareti Yapılabilir Çevresel Permiller-Bir Çevre Politikası Aracı Olarak Emisyon Ticareti*”, (Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2002), s.18. Nisan, 2001, s. 65-66
- O'Donovan, G., 2002, ‘Environmental Disclosures In The Annual Report-Extending The Applicability and Predictive Power of Legitimacy Theory’, *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol: 15, No: 3, s: 344-345.
- Okay, Esin. (2014). “Yeni Türk Ticaret Kanunu ile Türkiye’de kurumsal yeniden yapılandırma ve Mali Ortamın İyileşmesi”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*
- Oral, Tolga. Polat, Erhan. Şit, Ahmet (2017). Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Sermaye Yapıları İle Hisse Senedi Getirileri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi. *Akademik yaklaşım dergisi Journal of Academic Approaches* 2017. S. 129-13

- Otlu, Fikret. ve Kaya Gamze, Ayça. (2010), Çevre Muhasebesi İle İlgili Muhasebe Meslek mensupları Üzerine Bir Araştırma”, *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* C:1,s:1
- Öker, Figen. ve Adıgüzel Hümeýra, (2013) “Karbon Kredilerinin Uluslararası Muhasebe Standartları Kapsamında Muhasebeleştirilmesi” , *Mali Çözüm Dergisi*, Mart- Nisan s.57
- Öksüz , Murat ve Gümüş . Burcu. (2009). Çalışanların Kurumsal İtibar sürecine Katılımlarında içsel iletilimin rolü. *Journal of Yaşar University*, 4(16), 2637-2660.
- Ölçer Ferit, (2001). “ Günümüzde Sosyal Sorumluluğun Değişen Boyutları ve İşletmeler Üzerine Etkileri”, *Standard Dergisi* Yıl:40 Sayı:473, TSE Yayınları, Mayıs, 2001,
- Özarslan, Emel., ve Çerik, Şule. (2008). ”Çalışanların Sosyal Sorumluluk Boyutlarına İlişkin Algılamaları: İlaç Sektöründe Karşılaştırmalı Bir Uygulama.” *Ege Akademik Bakış Dergisi* , S.593.
- Özbirecikli, Mehmet (2000); “Çevre Muhasebesi Kavramı ve Yönetimsel Kararlara Katkıları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:7,ss.18 – 26.
- Özbirecikli, Mehmet (2002); *Çevre Muhasebesi*, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara.
- Özbirecikli, Mehmet. (2006). Bağımsız Denetçinin Müşteri Firmanın Yolsuzluk Eylemi Karşısındaki Tutumu: Şirket Yolsuzluk Vakaları ve Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Yıl, 5, 4.
- Özbirecikli Mehmet - Melek Zeynep (2002), “Çevre Muhasebesi Çevresel Maliyetlerin MaliyetMuhasebesi Sistemine Etkisi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi (MUFAD)*, Sayı:14.
- Özdemir, İbrahim, *Yalnız Gezegen*, Kaynak Yayınları, İstanbul, 2001, s.23
- Özgen, Ebru. (2007). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Çalışan Memnuniyetine Etkisi, *Dicle Üniversitesi Ziya Gökalp Eğitim Fakültesi Dergisi* 8,1-6 (2007).
- Özgener, Şevki (2000). ‘ *İş Ahlakı ve Sosyal Sorumluluk* ’ ,(Yayınlanmamış Doktora Tezi),Selçuk Üniversitesi, Konya
- Özgener, Şevki (2009). *İş Ahlakının Temelleri Yönetimsel Bir Yaklaşım*, Nobel Yayın Dağıtım, 2. Baskı, Ankara.
- Özilhan, Tuncay. “Özel Sektörün ihtiyacı: *Kurumsal Yönetim Görüş Dergisi*, Mart 2002, s.6

- Özkaya, Betül. (2010). İşletmelerin Sosyal Sorumluluk Anlayışının Uzantısı Olarak Yeşil Pazarlama Bağlamında Yeşil Reklamlar-Green Advertisements in the Context of Green Marketing As an Extension of the Social Responsibility Understanding of Companies. *Öneri Dergisi*, 9(34), 247-258.
- Özkol Erdal (1998) "Çevre Muhasebesi", *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, Cilt:13, Sayı :1.
- Özkol, Erdal., Çelik, Muhsin., ve Gönen, Seçkin. (2005). Kurumsal Sosyal Sorumluluk Kavramı ve Muhasebenin Sosyal Sorumluluğu. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (27)
- Özüpek Nejat. (2005), "Kurum İmajı ve Sosyal Sorumluluk", Tablet Kitapevi, Konya. ss.39- 48.
- Özüpek, M. Nejat. (2004) 'Kurum İmajında Sosyal Sorumluluk Kavramsal ve Uygulamalı Bir Çalışma', (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Özüpek M. Nejat, (2008) Sosyal Sorumluluk, Ahmet Kalender ve Mehmet Fidan (ed.), *Halkla İlişkiler*, Tablet Yayınları, Konya, ss 251–289.
- Öztürk Ş Y (2009) *Halkla İlişkilerin Çevreye Katkısı Bir Yanılsama mı?*, Derya Tellan (der.) *Halkla İlişkiler: Teori ve Uygulama*, Ütopya Yayınevi, Ankara, ss 167–193.
- Öztürk, M.C., Torlak, Ö., Tokgöz, N., Ayman, M., Özgen, E. (2013). *Kurumsal Sosyal Sorumluluk*, Ed. M.C. Öztürk, T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No: 3021, AÖF Yayını No: 1973.
- Pamukçu, Fatma, (2011), Finansal Raporlama ile Kamuyu Aydınlatma ve Şeffaflıkta Kurumsal Yönetimin Önemi, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan
- Pelit, Elbeyi, Yasin. Keleş, Melike. Çakır, (2009). "Otel İşletmelerinde Sosyal Sorumluluk Uygulamalarının Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma", *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, Cilt: 16, Sayı:2
- Peltekoğlu, Filiz Balta. 'Halkla İlişkiler Nedir?', Beta Yayınları, İstanbul 2001
- Salzman, Oliver., IONESCU-SOMERS, A. and STEGER, U. (2005), "The Business Case for Corporate Sustainability: Literature Review and Research Options", *European Management Journal*, Vol. 23, No 1, pp27-36, February 2005
- Schalltegger, Stefan ve Roger Burritt, (2000), (IFAC'tan aktaran), *Environmental Management Accounting: Overview and main Approaches*, Centre for

Sustainability Management.

- Sevilengül, Orhan. (2001) *Genel Muhasebe*, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001. s. 10
- Solmaz, Başak. (2005) İşletmelerin Değişen Konumuyla Gelişen Kurumsal Sosyal Sorumluluk Bilinci ve Turkcell'in Desteklediği "Çağdaş Türkiye'nin Çağdaş Kızları" Projesinin Genel Bir Değerlendirmesi, *Selçuk İletişim Dergisi*, 4 (1), 116-125.
- Soylu, Yasemin. ve İleri, Hüseyin. (2009). Çevre Muhasebesi Ve Çevre Maliyetlerinin Üretim Maliyetlerine Etkileri, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler MYO Dergisi*, 12(1-2), 309-322.
- Sönmez, Feriştah., Kamil. Bircan, "İşletmelerin Sosyal Sorumluluğu ve Çevre Sorunlarında Ekonomik Yaklaşımlar", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı:133, Yıl:12, Ocak, 2004
- Sürmeli, Fevzi (1996). *Muhasebe Bilgi Sistemi*, Eskişehir, s.30.
- Stirling, Smith, "CorporateSocialReporting", TheSolidar Project, 2003.
- Suchman, Mark. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of management review*, 20(3), 571-610
- SPK; "Sermaye Piyasası Kurumsal Yönetim İlkeleri", Düzeltilmiş İkinci Yayın, İstanbul, Şubat 2005.
- Şakrak, Münir. (1997). *Maliyet yönetimi: Maliyet ve yönetim muhasebesinde yeni yaklaşımlar*. Yasa Yayınları, İstanbul.
- Şatır, Çiğdem; Öztekin, Zeynep. 'Sosyal Sorumluluk ve Etik', *İstanbul Üniversitesi İletişim Fakültesi Dergisi*, 146-150, İstanbul 2005.
- Şehirli, Kübra. Kurumsal Yönetim, Araştırma Raporu, SPK Denetleme Dairesi, Sayı: 14- 4/55 1999, s.12
- Şehirli, Kübra, (2003), Kurumsal Yönetim, Sermaye Piyasası Kurulu Denetleme Dairesi Araştırma Raporu, İstanbul.
- Şerbetçi, Gamze. (2015). Çevresel Muhasebede Maliyetlerin Denetim ve Raporlanması. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(01), 1-20.
- Tak, Bilçin. (2009). *İşletmelerin Sosyal Sorumlulukları ve Paydaş Grupları ile İlişkilerin Yönetimi*. İstanbul: Beta Yayıncılık.
- Taşdemir, Vahdi, (2011). *İşletme-Çevre ilişkilerinin muhasebe açısından raporlanması yüksek lisans tezi*. Ankara Üniversitesi, Sosyal bilimler enstitüsü İşletme

Anabilimdalı Muhasebe Finans Bilim dalı

- T.C. Sayıştay Başkanlığı, (2007), Türkiye'de Atık Yönetimi Ulusal Düzenlemeler ve Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesi Performans Denetimi Raporu, Ankara.
- Todea, Nicolae, Stanciue, Cornelia. ve Joldos ,Maria (2011). Environmental Audit, a Possible Source of Information for Financial Auditors, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 13(1), 66-74.
- Tokgöz, Nuray, ve Önce, Saime. (2009). Şirket Sürdürülebilirliği: Geleneksel yönetim anlayışına Alternatif Afyon Kocatepe Üniversitesi, *İ.İ.B.F. Dergisi* (C.X I, S I, 2009)
- Top, Seyfi., Akın. Öner, (2008). “İşletme Perspektifinden Sosyal Sorumluluk Teorisinin İncelenmesi”, *ZKÜ Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 4, Sayı: 7.
- Toprak, Düriye. (2006). Sürdürülebilir Kalkınma Çerçevesinde Çevre Politikaları ve Mali Araçlar. *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(4), 146-169.
- Toraman Cengiz. ve Abdioğlu Hasan . (2008), İMKB Kurumsal Yönetim Endeksinde Yer Alan Şirketlerin Kurumsal Yönetim Uygulamalarında Zayıf ve Güçlü Yanları: Derecelendirme Raporlarının İncelenmesi, *MUFAD Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Sayı:40, S: 96–109.
- Tosun, Kemal. ‘Çevre Bozulması ve Biz’, İstanbul Üniversitesi *İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, Yıl 2, Sayı 8, İstanbul, 1978, 189.
- TSE, (Türk Standardları Enstitüsü), (2006a), TS ISO 14004: Çevre Yönetim Sistemleri Prensipler, Sistemler Ve Destekleyici Tekniklere Dair Genel Kılavuz, Ankara.
- Tıngır, Emine. (2006). *İşletmelerde Sosyal Sorumluluk Faaliyetlerinin Marka Sadakatine Etkileri Üzerine Bir Araştırma, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Selçuk Üniversitesi, Konya.
- Tu, Jui-Che. Huang, Hsieh-Shan. (2015). “Analysis on the Relationship between Green Accounting and Green Design for Enterprises” [Şirketler İçin Yeşil Muhasebe ve Yeşil Tasarım İlişkisi Üzerine Analiz]. *Sustainability*, 7(5), 6264-6277.
- Tuğlu, Umut.(2010). *Çevre muhasebesi ve Alanyadaki bir konaklama işletmesinde uygulanması yüksek lisans tezi*. Turizm ve işletmeciliği ve otelcilik Anabilim dalı Antalya
- Turgut, Nükhet, (2009) “Çevre Politikası ve Hukuku” İmaj Yayınevi Ankara

- TÜSİAD, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği, (2000), Kurumsal Yönetim İlkeleri, Yayın No: TÜSİAD-T/2000-06-285, Haziran
- TÜSİAD, Türkiye Sanayici ve İşadamları Derneği, (2002), Kurumsal Yönetim En İyi Uygulama Kodu: Yönetim Kurulunun Yapısı ve İşleyişi, Yayın No: 336, İstanbul, Aralık
- Uluslan, Hikmet (2009), “Çevresel Raporlama Rehberi ve Çevresel Raporlarında Açıklaması Gereken Bilgiler”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B. F. Dergisi.
- Uluslan, Hikmet. (2010). Türkiye Muhasebe Finansal Raporlama Standartların Çevresel Maliyet ve Borçların Muhasebeleştirilmesi ve Raporlanması Açısından İncelenmesi. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi, (19), 75-99.
- Ural, Zuhale. Gülhan. (2013). *Kurumsal iletişim çalışmalarının sürdürülebilirliği açısından kurumsal sosyal sorumluluk uygulamaları Yüksek lisans tezi*, İstanbul Kültür Üniversitesi/Sosyal Bilimler Enstitüsü/İletişim Sanatları Anabilim Dalı
- Usta, M, ve Pınar, İ. (2009). İtibar Yönetimi Kapsamında Sosyal Sorumluluk. *Pazarlama ve İletişim Kültürü Derg*, 8(28), 4-13.
- Uyar, Süleyman (2004), “Kurumsal Şeffaflığın Sağlanmasında Kurumsal Yönetim (Corporate Governance) Anlayışının Önemi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Sayı:66, Ocak-Şubat-Mart, s.154-168.
- Uyar, Süleyman, (2008), Lehman Brothers ve Küresel Finansal Krizin Ardından Kurumsal Yönetim ve Denetim Çıkış Yolu Olabilir mi?,
- Uyar, Süleyman. ve Cengiz Emre., (2011) “Karbon Sera Gazı Muhasebesi”, *Mali Çözüm Dergisi*, Mayıs – Haziran s:50
- Ülgen, Hayri; Kadri Mirze. ‘İşletmelerde Stratejik Yönetim’, 3. Baskı, Literatür Yayınları, İstanbul 2006.
- Wilson M., March/April 2003, ‘Corporate Sustainability: What Is It and Where Does It Come From?’, Ivey Business Journal, www.ivey/businessjournal.com,
- Xiaomei Li, (2004), “Theory And Practice Of Environmental Management Accounting Experience Of Implementation in China”, *International Journal of Technology Management and Sustainable Development*, V: 3, N0: 1.
- Haftacı, Vasfi; Soylu, Kamuran.(2008). Çevresel bilgilerin muhasebesi ve raporlanması.
- Vural, Z.Beril Akıncı, Gül Coşkun, (2001). “Kurumsal Sosyal Sorumluluk ve Etik”, *Gümüşhane Üniversitesi İletişim Fakültesi Elektronik Dergisi*, Sayı:1.
- Yakhou, Mehenna. ve Vernon .P. Dorweiler. 2004. “Environmental Accounting:An

- Essential Component of Business Strategy” Business Strategy and Environment 13:65-77.
- Yağlı Fatma (2006) "*Çevre Muhasebesi ve Mermer işletmeleri uygulaması*", Muğla Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Muğla.
- Yaylı, Hasan (2012); "*Çevre Etiği Bağlamında Kalkınma, Çevre ve Nüfus*", Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, Cilt:1, Sayı:15, ss. 151-169.
- Yavuz, Alpagut. (2010). *Sürdürülebilirlik kavramı ve işletmeler açısından sürdürülebilir üretim stratejileri*. Mustafa Kemal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 7(14), 63- 86.
- Yıldırım, Uğur, Göktürk, İsmail., (2004), "Sürdürülebilir Kalkınma", Marin, M. C., Yıldırım, U., (ed.), içinde, s. 449-488.
- Yılmaz, Abdullah, Bozkurt, Yavuz. ve Taşkın, Ercan. (2005). "Doğal Kaynakların Korunmasında Çevre Yönetiminin Etkinliği", *D.P.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*.s.13
- Yılmaz, Recep ve Kaya Murat. "Kurumsal Yönetim İlkelerinin Muhasebe Etik Kuralları İle İlişkisi". *Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Bilimi Dergisi* Sayı:1,Aralık 2014
- Yüksel, Hilmi. (2010). İşletmelerin çevreye duyarlı üretim faaliyetlerinin ampirik bir çalışma ile değerlendirilmesi. *Endüstri Mühendisliği Dergisi*, 14(2), 21-32.
- Yüksel, Fatih, Gamze. Bozkurt, Ahmet. Güven,(2011) "Yerel Yönetimlerde Etik Çerçevesinde Sosyal Sorumluluk Bilinci: Tokat Uygulaması", Gaziosmanpaşa Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi

İnternet Kaynakları

- Şirin, Gülün, N. Isık ve S.D. Gülöz, (2008), "Emisyon Ticareti Uygulaması ve Türkiye'ye Etkileri" XI. İktisat Öğrencileri Kongresi, 8-9 Mayıs 2008, <http://kongreikt.ege.edu.tr/cd/pdf/52.pdf> (Erişim Tarihi: 08.11.2017)
- Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü, Etüd ve Plan Dairesi Bakanlığı, İklim Değişikliği Birimi, "İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi, Kyoto Protokolü ve Türkiye", www.dsi.gov.tr/.../iklim_degisikligi_cerceve_sozlesmesi_ve_turkiye.pdf, s.2-3.

(Erişim Tarihi: 18.12.2017)

Güçlü, Sibel Berrin. ''Emisyon Ticaret Sistemi Karbon Piyasası''

(Erişim Tarihi 09.01.2018)

http://www.metalurji.org.tr/dergi/dergi142/d142_2632.pdf.

Çevre ve şehircilik Bakanlığı, ''Kyoto Protokolü'',

<http://iklim.cob.gov.tr/iklim/AnaSayfa/Kyoto.aspx?sflang=tr>,(Eriřim

Tarihi:18 2017)

Resmi Gazete, (2008), Çevre Denetimi Yönetmeliği, Tarih: 21 Kasım 2008,

Sayı:27061,

http://www.alomaliye.com/2008/cevre_denetimi_yonetmeliđi.htm,(Eriřim

Tarihi: 25.11.2017)

Çevre ve şehircilik Bakanlığı, Çevresel etki değerlendirilmesi

<http://ced.csb.gov.tr/izin-ve-lisans-islemleri-i-yonetmeliği>,_____(Erişim tarihi:

13.03.2018)

<http://www.maliye.gov.tr>(Erişim tarihi 01.02.2018)

<http://www.tmud.org.tr>(Erişim tarihi 03.05.2018)

<http://boell.org.tr>(Erişim tarihi 18.12.20017)

http://www.marcev.com/c-emisyon_nedir-1.htm (Erişim Tarihi 10.12.2017)

<https://www.saglikaktuel.com/yazi/hastanelerde-kurumsal-yonetim-7057.htm>

(Erişim Tarihi 15.03.2018

<http://strategis.ic.gc.ca> (Erişim Tarihi 09.01.2018)

ÖZGEÇMİŞ

Kişisel Bilgiler :

Adı Soyadı : Gökhan BAYRAM
Doğum Yeri ve Tarihi : 30.08.1992

Eğitim Durumu :

Lisans Öğrenimi : Bilecik Şeyh Edabali Üniv. İşletme
Yüksek Lisans Öğrenimi : Bilecik Şeyh Edebalı Üniv. İşletme
Bildiği Yabancı Diller : İngilizce
Bilimsel Faaliyetleri : Kurumsal Yönetim Açısından Çevre Muhasebesinin
İncelenmesi tezinden üretilmiş olan,
“Kurumsal Yönetim Açısından Sosyal Sorumluluk ve
Çevre Muhasebesinin İncelenmesi ” üzerine bir makale
Dr.Öğr.üyesi Mustafa ARI ortak çalışma.

İş Deneyimi :

Stajlar : Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı Sosyal Hizmetler
Projeler : Bilecik Şeyh Edebalı Üniversitesi Kütüphane ve Bilgi
Merkezine Kitap Bağışı
Çalıştığı Kurumlar : Kotteks Petrol Ürünleri Turizm Ltd. Şti

İletişim :

Adres : Hürriyet Mah Dumlupınar 2.sok No:10 D/1
Merkez/BİLECİK
Tel : 0.5438614492
E-Posta Adresi : gokhanbayram1165@gmail.com