

## ÇEVRECİ ŞİRKET VE ÇEVRE MUHASEBESİ

*ENVIRONMENTALIST FIRM AND  
ENVIRONMENTAL ACCOUNTING*

Öğr. Gör. Dr. Ulaş ÇAKAR \*

### ÖZ

Mevcut ekolojik krizin yarattığı büyük sorunlar gerek toplumsal gerekse iktisadi olarak büyük değişimlerin başlaması sonucunu doğurmuştur. Şirketlerin çevreci yönde geçirdikleri değişim süreci pek çok farklı uygulamaların hayata geçmesi sonucunu doğurmuştur. Bu uygulamaların yapılarındaki farklılık ölçüm ve değerlendirmelerinde sorun yaratmaktadır. Bu noktada muhasebenin çevreci yönde bir değişim geçirmesi eksik olan ölçüm ve değerlendirme unsurunu tamamlayacaktır. Sürdürülebilirlik esasına dayalı olarak yeni bir verimlilik tanımı yapılması gerektiği gibi makro düzeyde de şirketlerin faaliyet gösterdikleri çevrenin de dönüşmesi gerekmektedir. Çevre muhasebesi alanında geliştirilen stok, sürdürülebilir maliyet ve kaynak akışı (girdi-çıkıtı) yaklaşımları bu yönde fırsatlar sunmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Çevre Muhasebesi, Çevreci Şirket, Sürdürülebilirlik.

### ABSTRACT

Great problems caused by current ecological crisis caused great changes in both social and economic life. This environmentalist transformation process resulted in many different approaches to be implemented. The structural differences in this applications cause problems in their measurement and evaluations. At this point, transformation of accounting in an environmentalist direction will provide this much needed measurement and evaluation. A new effectiveness definition has to be made on the basis of sustainability and firms' mac-

\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi.

ro environments has to transformed. In this sense, environmental accounting's approaches inventory, sustainable cost and resource flow (input-output) approaches provides opportunities.

**Key Words:** Environmental Accounting, Environmentalist Firm, Sustainability.

### 1. GİRİŞ

Günümüzde yaşanmakta olan ekolojik kriz insanlığı bütüncül olarak etkilemektedir.

Bu durum işletmelerin kendi istekleriyle veya yasal düzenlemeler nedeniyle çevresel politikaları izlemeleri sonucunu doğurmaktadır. Bununla beraber yasal düzenlemeler dışında işletmelerin kendi inisiyatifleri yoluyla ortaya koydukları faaliyetlerin gerçekten çevreci mahiyette olup olmadığının değerlendirilmesi ciddi bir sorun teşkil etmektedir. Bu alanın yeniliği, dinamizmi ve işletmelerin gösterdiği faaliyetlerdeki yapısal çeşitlilik bir karmaşa yaratmakta ve yapılan faaliyetlerin çevreci amaca hizmet edip etmediğinin değerlendirilmesini zorlaştırmaktadır. Bu alandaki değerlendirmeye ilişkin zorluk çevreci faaliyetlerin şeffaf bir şekilde muhasebe yoluyla raporlanmasını da neredeyse olanaksız kılmaktadır. Bu zorluklar kimi zamanda istemeden de olsa çevresel açıdan zararlı faaliyetleri teşvik

eder şekilde yorumlanmaktadır (Frost ve Wilmshurst, 2000, 346). Bu zayıflıklar özellikle aşağıdaki gibi klasik muhasebe finans yöntemlerinin izlendiği durumlarda daha çok görülür; (Gray vd., 1993, 11);

β Yatırım değerlendirme ölçütleri

β Performans değerlendirme ölçütleri

β Bütçeleme kısıtları

β Hisse senedi performansı

β Hisse başına raporlanan kazanç

β Yıllık rapordaki öncelikler

β Tasarım maliyetleri

β Yeni bilgi sistemlerin yaratılması

β Tahminleme

β Çevresel maliyetlerin değerlendirilmesi.

Mevcut raporlama sisteminde çevre olgusu yeterli ölçüde dikkate alınamamakta yalnızca yasa koyucunun çevreyle ilgili uygun gördüğü noktalarda maliyet unsuru olarak değerlendirilmektedir. Çevresel kaynakların tasarruflu kullanımından çok büyük ölçüde tüketilmesinden doğabilecek maliyet tasarrufu üzerinde odaklanılmaktadır. Ana varsayım, en az kaynak en büyük miktarda üretimin hedeflendiği ölçekte ekonomisinde çevreci açıdan çok büyük miktarda kaynak kullanımı gerçekleşmesi büyük bir sorun yaratmaktadır. Çevreye yönelik ölçümlerde piyasa koşullarının dışında doğa kaynaklı fiyatlandırılmamış unsurlar göz

önüne alınmak zorunda olması muhasebecileri zorlamaktadır (Herbohn vd., 2000, 665, Birkin ve Woodward, 1997, 42). Bütün bu sorunlar mevcut muhasebe kuralları ve düzenlemelerinde reformlar yapılarak çevreci değerlendirmelerin karışıklığa yer kalmadan irdelenebilecekleri bir ortam yaratılması çabalarını doğurmaktadır (French, 2000, 10, Frost ve Wilmshurst, 2000, 348 ). Bu amacın yerine getirilmesi için geliştirilen çevresel muhasebe alanında aşağıdaki gibi bazı uygulama yöntemleri geliştirilmiştir (Gray vd., 1993, 13);

β Klasik muhasebe uygulamalarının çevresel zarara yol açan etkilerini tanımlama ve engelleme

β Klasik muhasebe sistemlerinin içerdiği çevreye ilişkin maliyet ve gelirleri ayrıca tanımlama

β Klasik muhasebe uygulamalarının mevcut çevresel etkilerini islah etmeye yönelik aktif adımlar atma

β Finansal ve finansal olmayan yeni muhasebe, bilgi ve kontrol sistemleri geliştirme ve çevresel açıdan daha iyi niyetli yönetim kararlarını teşvik etme

β İç ve dış amaçlara yönelik yapılan performans ölçümü, raporlama ve değerlendirme için yeni biçimler geliştirme

β Klasik(finansal) kriterler ve çevresel kriterlerin çatışma halinde olduğu alanları tanımlama, inceleme ve arama

β Sürdürülebilirliğin değerlendirilmesi ve örgütlerin kabul ettiği temel bir doğru olarak kabul görmesine yönelik yollara ilişkin denemeler yapma

Bu çalışmada çevresel anlamda sürdürülebilirlik kavramı temel alınarak şirketler açısından gerekli olan dönüşümün muhasebe açısından yaratacağı etkilere değinilmektedir. Özellikle yeni etkinlik ölçüleri üzerinde durularak muhasebecilerin bu ölçüleri dikkate almaları konusunda öneriler getirilmektedir. Çalışmanın mikro düzeyde kalmaması için makro düzeyde şirketleri etkileyen unsurlar da irdelenmiştir. Muhasebe alanındaki çevreci dönüşüm sürecine yönelik olarak geliştirilen “stok yaklaşımı”, “sürdürülebilir maliyet yaklaşımı” ve “kaynak akışı (girdi-çıkıtı) yaklaşımı”na kısaca değinilmektedir.

## 2. ÇEVRESEL AÇIDAN SÜRDÜRÜLEBİLİRLİK KAVRAMI

Çevreci bir şirkete yönelik bu dönüşüm sürecinde sürdürülebilirlik ilkesine özellikle dikkat edilmesi gerekmektedir. Burada ifade edilen “sürdürülebilirlik” iktisadi anlamda kalkınma ve gelişmeye yönelik bir sürdürülebilirlik değildir. Çevreci anlamda ifade edildiğinde sürdürülebilirlik; “*mevcut kaynakları tüketirken sonraki kuşakların bu kaynaklardan yararlanma şansını yok etmeme esasıdır*” (Welford, 1995, 6). Buradan hareket-

le sürdürülebilirlik kavramı başta Avrupa Birliği olmak üzere yasal düzenlemelerin bir parçası haline gelmiştir. Örneğin, Avrupa Birliği Sözleşmesinin 174. maddesinde ifade edildiği gibi işletmeler çevre hasarlarını önlemeye yönelik faaliyet göstermek zorundadır. Böylesine bir yaklaşım şirketlerdeki bireysel davranışları olduğu kadar şirketlerin kurumsal yapılarında da köklü bir dönüşüm gerektirmektedir (Stone ve Washington-Smith, 2001,193). Çünkü şu an yaşanan ekolojik krizin başlangıç aşamasında olduğu ve ekolojik anlamda sorunların gittikçe ivme kazanacağı herkes tarafından bilinen bir gerçektir. Son yıllarda kamuoyunun bilinç düzeyinin artması sonucunda şirketlerden bu yöndeki girişimlerini arttırmaları beklentileri gerek dünya gerekse ülkemizde zamanla artan oranlarda görülmeye başlanmıştır (Eurobarometer, 2005, 22, Öncel, 2003, 152).

Günümüzde, şirketlerin önemli bir kısmı karlılığı ve dolayısıyla rekabet gücünü düşürdüğü düşüncesiyle genel olarak ekolojik faaliyetleri itici ve sorun yaratıcı unsurlar olarak görmektedirler (Fineman, 2001, 27). Bu olumsuz bakış açısının düzeltilmesi ve çevre görüşü ve değerlerinin bir gereklilik olduğunun vurgulanması gerekmektedir (Starkey ve Crane, 2003, 220, Prasad ve Elmes, 2005, 864).

Klasik anlamda karlılık tanımı çevre-

ci unsurları birer maliyet kalemi olarak içerdiğinden çevreci bir dönüşüm karlılık tanımında da bir dönüşüm gerektirmektedir. Kalılık çevreci faaliyetlerle zarar gören değil, onlarla doğrudan bağlantılı gerçekleştirilerek sürdürülebilirliği artırıcı bir unsur olarak değerlendirilmelidir. Başka bir ifadeyle, işletmeler “sürdürülebilirlik” bakış açısıyla karlılık kavramının yeni sınırlarını çizmek durumundadır. Şirketler yalnızca finansal kazançla yönelmekle yetinmemeli doğal çevreyle bir uyum sağlama çabasını ve bu konudaki adanmışlığı bir amaç edinmelidir (Shrivastava, 1995, 941). Buradan hareketle şirketlerin doğal çevreyle uyum sağlama konusunda somut ve belirgin hedefler koyması ve bu hedeflere ulaşmak için belli bir plan dahilinde çalışmaları gerekmektedir. Böylesine bir süreçte çevreci faaliyetlerin izlenmesi ve raporlanması kritik öneme sahiptir. Şirketlerin sağlıklı bir şekilde çevreci faaliyetler izleyebilmeleri için iki temel unsur gözden kaçırılmamalıdır (Hopfenbeck, 1993, 286);

1. Şirketin çevrede yarattığı olumsuz etkilerin değerlendirilmesi,
2. Şirketin çevreci yönelimli davranışlarından dolayı sağladığı avantajların sayısal olarak ifade edilmesi.

Yukarıda sayılan iki temel unsura dikkat edilmediği takdirde çevreci yaklaşım soyut bir olgu olarak kalacağı için şirketler yönlerini kaybedebilirler

Sürdürülebilirlik kavramından hareketle bir performans kriteri olarak karlılık tanımında nasıl bir değişim gerekiyorsa benzer bir dönüşüm verimlilik kavramının tanımı için de gerekmektedir. Klasik anlamda verimlilik, amacın gerçekleştirilmesi için kullanılan kaynak miktarı ve ulaşılan çıktı miktarına dayalı hesaplanır. Böylesine bir hesaplamada kullanılan kaynak miktarı özellikle dikkate alındığı için, hesaplamanın çevreci bir amaca hizmet ettiği düşünülebilir. Oysa bu hesaplamada verimliliğin odak noktası olarak ekonomik ve insani üretkenliğin ölçülmesi esas alındığından, çevre ve çevre sağlığı göz önüne alınmamaktadır (Birkin ve Woodward, 1997, Birkin, 2001,52 ).

Klasik anlamda verimlilik hesaplanmasıyla kimi zaman çevreci amaca hizmet eder sonuçlara ulaşılabilir de klasik anlamda verimlilik çevreci değildir. Buradan hareketle şirketlerin yalnızca üretim sistemleri olmadığını, aynı zamanda yok edici sistemler olduklarını göz önüne alarak çevreci şirketler için yeni ölçütler belirlenmesi gerekmektedir. (Shrivastava, 1988, 297, Shrivastava, 1994, 706).

Klasik verimliliğe karşı geliştirilen eko-verimlilik bu ölçütlerin en önemlilerinden biridir. Eko-verimlilik, bir ürün ya da hizmetin hayat döngüsünde ortaya çıkan çevresel etkileri ve kullanılan kaynak yoğunluğunu doğa-

ya en az zarar verecek şekilde dengeleyerek rekabetçi şekilde fiyatlandırılacak ürün ve hizmet üretim sürecidir (DeSimone ve Popoff, 2000, 2).

İktisadi düşünüş, verimliliği parasal ölçülerle değerlendirirken, eko-verimlilik termodinamik esaslara dayalıdır. Eko-verimlilik enerji değerlendirmesi ve doğal kaynakların korunması amacıyla bir ölçüm gerektirdiğinden klasik verimlilik tanımı çevresel amaçla yönelik değerlendirmeler için kısıtlı kalmaktadır (Hawken, 1993, 178).

Örneğin günümüz işletmeleri tarafından yaygın bir şekilde uygulanmakta olan toplam kalite yönetimi (TKY) ve buna bağlı olarak geliştirilen kalite yönetim süreçleri, ilk bakışta çevresel verimliliği artırır gibi görünse de, TKY felsefesi ancak klasik verimlilik tanımının iyileştirilmesiyle sınırlı olarak eko-verimlilik aşamasına geçmemektedir (Welford, 1995, 54 Orsato, 2006, 130, Corbett ve Klassen, 2006,9 ). TKY felsefesi ve özelde de ISO uygulamaları irdelendiğinde çevre sorununa teknik bir sorun olarak yaklaşmakta ve buna yönelik çareler geliştirilmeye çalışılmakta oldukları görülmektedir. Bu yüzden çevreci dönüşümler ürün kalitesi, maliyet kontrolü, müşteri hizmetleri veya sosyal sorumluluk gibi konularla özdeşleştirilerek sınırlı bir şekilde ele alınmaktadır (Starkey ve Crane, 2003, 227). Böyle bir anlayışın egemen olduğu iş-

İşletmelerde bazı kalemlerin muhasebe-ye konu edilmesi çevre açısından kimi olumlu sonuçlar ortaya çıkarsa da TKY içerisinde eko-verimliliğin bir felsefe olarak tam anlamıyla yerleşmemiş olması çevre karşıtı yapıyı temelden etkilememektedir. Zira buradaki sorun bir başka ifadeyle, bir sistem olarak işletmenin çevredeki kaynakları kullanıp atması ve yenilerine yönelerek bu doğrusal sürecin sürekli kılınmasına dayalı bir üretim ve tüketim sürecine sahip olmasıdır (Stone ve Washington-Smith, 2001,171).

Özetle bugünün egemen görüşü olan ve çevreyi göz önüne almayan ölçek ekonomisine dayalı bir yaklaşım yerine çevresel açıdan verimliliği göz önüne alan yaklaşımlara ihtiyaç vardır (Michelini ve Razzoli, 2004, 416, Wells, 2004, 23).

Eko-verimliliğin tanımında görüldüğü gibi eko-verimliliğin ölçümünde hem kaynak tüketimi hem de hizmet ya da ürünlerin yaşam döngüleri dikkate alınmaktadır(Welford, 1995,101, Sharfman vd., 1997, 21). Bu konuyla ilgili olarak şirketler kendilerine özgü hesap yöntemleri geliştirmişlerdir. Hangi yöntemin kullanıldığına bakılmaksızın bu hesaplamalarda eko verimliliği kapsamlı bir şekilde hayata geçirebilmek için yedi temel unsura dikkat edilmesi gerekmektedir (DeSimone ve Popoff, 2000, 85):

1. Mal ve hizmetlerde kullanılan materyal ve kullanım yoğunluğu,
2. Mal ve hizmetlerin üretimi için kullanılan enerji yoğunluğu,
3. Toksik yayılım,
4. Materyal geri dönüşüm oranı,
5. Sürdürülebilirliği sağlayacak şekilde kullanılan yenilenebilir kaynak oranı,
6. Ürünün dayanıklılığı,
7. Mal ve hizmetlerin üretiminde kullanılan hizmet yoğunluğu.

Bu geniş kapsamlı bakış açısının işletmeler açısından ortaya çıkarabileceği temel sorunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Welford, 1995, 108):

1. Değerlendirilen etkilerin parametrelerinin belirlenerek sınırların çizilmesinin zorluğu,
2. Birimlerin farklılığından dolayı verilerin karşılaştırılmasının zorluğu,
3. Aynı anda birden fazla etkileşimin görülmesi,
4. Atıkların ve onların yok oluş süreçlerinin değerlendirilmesindeki zorluklar,
5. Gerçek sebeplerin belirlenmesinin zorluğu.

Yalnızca işletmelerin kullandıkları teknoloji ve ürünlere yönelik hesaplama ve değerlendirmelerle çevreye olan etkilerin sürdürülebilirlik açısından değerlendirilmesi olanaklı değildir. Kapsamlı ve çevresel amaca yö-

nelik tam bir değerlendirme için insanlık, hayvanlar, bitkiler, toprak, su, hava, iklim, arazi ve kültürel miraslar üzerindeki birincil ve ikincil etkilerin de dikkate alınması gerekmektedir (Hopfenbeck, 1993, 37). İşletmelere bu anlamda yardımcı olabilecek en temel kaynaklar işletme faaliyetlerinin çevre üzerindeki etkilerini karşılaştırma yoluyla ölçülmesine yardımcı olabilecek sektörel endekslerdir (Starik ve Rands, 1995,929).

### 3. ÇEVRESEL PROBLEMİN

#### MAKRO DÜZEYDE TANIMLANMASI

Çevreci bir şirkete yönelme sürecinde örgütsel sorunlara odaklanarak ulusal boyuttaki makro zayıflıkların da gözden kaçırılmaması gerekmektedir. Özellikle yasa koyucuların düzenlemelerindeki yetersizlik ve değerlendirme ölçütlerinin çeşitliliği makro ölçekte de ciddi sorunlar doğurmaktadır. Özellikle sürdürülebilirlik konusundaki gösterge veya endekslerde standartlaşmaya gidilememiş olması da belli karışıklıklara yol açmaktadır. 1998 Kyoto Zirvesi'nde imzalanan protokole ve çevresel politikalara sıcak yaklaşmayan A.B.D.'de bile devletin kendi eliyle kurduğu komisyonlar yoluyla veya özel sektör tarafından belirlenmiş endekslerin çeşitliliği ve bu konuda standartlaşmaya gidilememiş olması sağlıklı değerlendirmeleri

çoğu zaman olanaksız hale getirmektedir\*.

Bununla birlikte uygulamada makro anlamda çevreci ölçütlerin belirlenmesinde yaşanabilecek temel sorunlar şu şekilde dile getirilmektedir (Parris ve Kates, 2003, 581);

1. Sürdürülebilir gelişmenin belirsizliği,
2. Sürdürülebilir gelişmeyi sınıflandırma ve ölçmeye yönelik amaçlardaki çeşitlilik,
3. Terminoloji, bilgi ve ölçüm yöntemlerindeki karmaşa.

Her alanla ilgili olarak makro düzeyde yayımlanan göstergeler mikro düzeyde alınan kararları ve uygulamaları doğrudan etkilemektedir. Dolayısıyla ulusal ekonomik değerlendirmelerde çevresel unsurları içeren bazı göstergelerin hesaplanarak yayınlanmasının mikro düzeydeki çevre yönlü karar ve uygulamaları da etkilemesi beklenir. Mevcut durumda dünyanın pek çok ülkesinde bu tür bir bilgi üretimi ve paylaşımı tam anlamıyla gerçekleştirilmemiş olmakla birlikte bu yönlü çabaların sürdüğü görülmektedir.

Örneğin Almanya'daki Çevresel Ekonomik Muhasebe (EEA) adlı çerçeve; ulusal muhasebeyi ekonomi ve çevre arasındaki ilişkiyi de göz önüne alarak bütünleştirmeye yönelik makro uygulamalara ilişkin çarpıcı bir ör-

\* Türkiye de henüz bu protokole imza koymayan sınırlı sayıdaki ülkelerden birisidir.

nektir. Bu çerçevenin en temel özelliği üretilen varlıklar kavramının içerisine doğal varlıkların ekleniyor olmasıdır. EEA ulusal boyutta üretilen varlık hesaplamasında suyu ve ithalat ürünlerini ayrı ele aldığı gibi, kullanılmayan materyaller, biyotik (canlı), kullanılan biyotik olmayan yenilene-meyen maddeler ve oksijen kullanımını ayrı kalemler olarak değerlendirmekte ve birimlerin fiziksel birimlerini göz önüne almaktadır. Örneğin bu sistemde Kyoto Protokolü'nün temel bir unsuru olan karbon emisyonu, büyüme etkisi, yapısal etki, enerji yoğunluğu etkisi ve karbondiyoksit yoğunluğu etkisi şeklindeki bileşenleri bazında ele alınarak matematiksel olarak hesaplanmaktadır. EEA'nın makro düzeyde ortaya koyduğu çalışmaların sektörlere ve özel olarak kişilere kadar indirilmesi diğer bir ifadeyle mikro düzeye aktarılması çabaları sürmektedir (Höh vd., 2001, 42).

Özellikle Çin gibi ülkelerin büyük bir hızla ve çevreye zarar vererek geliştikleri düşünülürse, gelişmekte olan ülkelere uygun olacak çevreci muhasebe tekniklerinin geliştirilmesi ayrıca önem arz etmektedir (Azua, 1996, 43). Asya Pasifik bölgesinde yapılan ve havayolu şirketlerinin çevresel raporlama faaliyetlerinin incelendiği bir çalışmada çevresel raporlamaların daha çok gelişmiş ülkelere bağlı olan havayolu şirketleri tarafından yapıldığı görülmektedir (Mak ve Chan, 2006, 626).

Bir ülkede çevreci faaliyetlerin hedeflenen amaca doğru bir şekilde yönlendirilmesi için makro ve mikro düzeyde bir koordinasyona ihtiyaç vardır.

Türkiye'de 5419 sayılı "Çevre Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile 2872 sayılı Çevre kanununda yapılan değişiklikler bu yönde iyi bir örnektir. Bu düzenlemeye göre çevreyi kirletebilecek ya da zarar verebilecek kurum, kuruluş ve işletmeler çevre yönetim birimi kurmak, çevre görevlisi istihdam etmek veya Çevre ve Orman Bakanlığı'nca yetkilendirilmiş kurum ve kuruluşlardan bu amaçla hizmet almakla yükümlü kılınmıştır (Danar, 2006).

Ülkemizdeki mevcut çevre yasasının talep ettiği bir bütünleştirici birimin oluşturulması çevreci dönüşüme yönelik yararlı bir çaba olmakla beraber yeterli değildir.

#### 4. ÇEVRE MUHASEBESİ

Çevre muhasebesi, muhasebe, muhasebeciler ve ekoloji arasındaki karşılıklı ilişkilerin incelenmesi çabalarına verilen temel isim olarak ele alınmıştır (Clark ve O'Neill, 2005, 117). Bu alandaki faaliyetler örgütlerin çevresel politika ve stratejilerini gerçekleştirebilmesi için gerekli olan muhasebe bilgilerinin belirlenmesi, analizi ve raporlanmasını içermektedir. Süreç, bütün dışsal çevre maliyetlerini içselleştirebilecek şekilde muhasebe kav-

ramları, kuralları, uygulama ve metodolojisini yeniden tanımlamasını gerektirmektedir. Bu amaçla ekonomik ve çevresel bilgi birleştirilerek, şirketin çevreye mevcut ve olası etkileri ölçülmeye ve ifade edilmeye çalışılmaktadır. Bununla beraber mevcut yapının uzun vadeli sosyal ve çevresel ihtiyaçları cevaplayabilmek açısından sahip olduğu eksikler göz önünde bulundurulduğunda köklü bir değişim gerektiği görülmektedir.

Alışılmış muhasebe yaklaşımlarının iyileştirilmesine yönelik çabaların yanı sıra, yeni muhasebe yaklaşımlarına da yönelindiği görülmektedir. Bununla ilgili olarak stok, sürdürülebilir maliyet ve kaynak akışı (girdi-çıkıtı) yaklaşımları geliştirilmiştir (Gray vd., 1993, 292 ). Stok yaklaşımı doğal sermayeye ait değişik kategorilerin tanımlanması, izlenmesi, çoğu zaman parasal olmayan birimlerle raporlanması ve onların harcanması ya da geliştirilmesiyle ilgilidir. Stok yaklaşımına göre hazırlanan raporlar kritik doğal sermaye, yenilenemeyen, ikame edilemeyen doğal sermaye, yenilene-meyen ikame edilebilen doğal sermaye ve yenilenebilir doğal sermaye gibi alt başlıklar içerebilmektedir. Sürdürülebilir maliyet yaklaşımı ise şirketin muhasebe döneminin sonunda dünyanın canlı yaşamı ve çevresel yapısını o dönemin başında olduğundan daha kötü bir halde bırakmaması esasına dayalıdır. Kaynak akışı yaklaşımında

ise şirkette gerçekleşen kaynak akışı çevresel açıdan değerlendirilmekte ve finansal olmayan rakamları da içerecek şekilde düzenlenmektedir.

Çevresel unsurları kayıt altına almada ve değerlendirmelerde yalnızca parasal unsurların temel alınması yerine, özellikle fiziksel durum değerlendirilmesi ve iktisadi modellerdeki kaynak ve kirleten akış değerlendirmeleri daha yararlı bilgi sağlamaktadır. Sayılan bu değerlendirme yöntemleri yaşamsal öneme sahip çevresel kaynakların değerlendirilmesi bakımından oldukça önemlidir (Ahlroth,1997, 40). Bu şekilde çevresel raporlamaların geliştirilerek sürdürülebilirliğe yönelik raporlamalara dönüştürülmesi sağlanacaktır.

## 5. SONUÇ

Ekolojik krizin yarattığı sonuçlardan dolayı büyük bir toplumsal, sosyal ve ekonomik bir değişikliğinin eşliğinde olduğumuz günümüzde işletme faaliyetleri çevreci bir özellik almaya başlamıştır. Yaşanan değişimin büyüklüğü ve kapsamı gerçekleştirilen çevreci faaliyetlerin kaydedilmesi, denetlenmesi ve değerlendirilmesi açısından bir karmaşaya yol açmaktadır. Bu sorunların en aza indirilebilmesi için muhasebe uygulamalarının çevreci amaca yönelik olarak yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Bir bütün olarak bakıldığında çevre muhasebesine duyulan ihtiyacın temelinde in-

sanlığın iyiliğinin nasıl ölçüleceğine ilişkin önemli tartışmalar yatmaktadır (Atkinson,1995, 25).

Çevreci amacın temelinde ekolojik anlamda tanımlanmış “sürdürülebilirlik” kavramı bulunmaktadır. Buna ilişkin olarak artık mevcut kaynaklar tüketilirken sonraki kuşakların bu kaynaklardan yararlanması şansının korunmasına çalışılmaktadır. Karlılık ve verimlilik kavramları klasik anlamlarından kurtularak artık çevresel açıdan sürdürülebilirlik esaslarında yeniden tanımlanmakta ve eko-verimlilik kavramı öne çıkmaktadır. Eko-verimlilik daha önce üzerinde durulmayan tüketilen madde ve enerji yoğunluğu, toksik etkiler, geri dönüşüm oranları gibi unsurları göz önüne almaktadır.

Şirketler bazında mikro ölçekte gösterilen çevreye duyarlı çabaların başarılı kılınabilmesi çevre bakış açısının makro düzeyde de değerlendirilmesini gerektirmektedir. Devletin gerek çevre konusunda ortaya koyduğu yasalar gerekse ulusal düzeyde çevresel kaynak ve değerlerin kaydedilmesi ve değerlendirilmesi konusunda ortaya koyacağı çabalar çevreye duyarlı ulusal bir politikanın izlenmesini kolaylaştıracaktır.

Günümüzde giderek artış gösteren bir

çizgide çevreci uygulamalar hayata geçmekle birlikte, bu alanda yapılması gerekenler henüz yeterli düzeye erişmemiştir. Yeni geliştirilen çevreci muhasebe yaklaşımları yeni bir dönüşüm sürecinin yalnızca bir başlangıcıdır. Çünkü çevre muhasebesinin “çevreci” olarak ifade ediliyor olması çevre ve muhasebe ilişkisinin bütünleştirilemediği şeklinde yorumlanabilir. Çünkü asıl ulaşılmaması gereken ideal durum muhasebenin çevre muhasebesi haline gelmesi değil, çevreciliğin muhasebenin temel bir yapı taşı haline gelmesidir.

Çevreci bir şirketin oluşumu için meydana gelmekte olan ekolojik değişimi anlayabilecek çalışanlara ihtiyaç vardır. Teknolojik alanda görülen hızlı gelişim ve değişim süreçleri beraberinde şirketlerin faaliyetlerini kimi zaman kökten değiştirebilmektedir. Bir dönemin çevreci yaklaşımı diğer dönemin çevre kirletici yaklaşımı olarak nitelendirilebilmektedir. Üstelik mevcut gelişmelerin çok hızlı olmasından dolayı dönemseller geçişler birbirlerine çok yakın gerçekleşmektedir. Çevreci politikalar izlemeye yönelik şirketler çevreci bir şekilde süreçlerini iyileştirmenin yanı sıra, muhasebecilerine çevresel eğitimi de sağlamalıdır (Wycherley, 1997,177).

## KAYNAKÇA

- Ahlroth, S. (1997) Accounting for Progress. **Environment**. 39(2). (1997): 39-41.
- Atkinson, G. (1995) Greening the National Accounts. **Environment**. 37(5). (1995):25-28.
- Azua, C.R. (1996) Debate on Green Accounting. **Environment**. 37(8).1996: 3-43.
- Birkin, F., Woodward, D. (1997) Management Accounting for Sustainable Development. **Management Accounting: Magazine for Chartered Management Accountants**. 75(7). (1997): 42-47.
- Birkin, F. (2001) Steps to Natural Capitalism. **Sustainable Development**. 9. (2001):47-57.
- Clarke, K., O'Neill, S (2005) Is the Environmental Professional...an Accountant? **GMI**. 49. (2005): 111-124.
- Corbett, C.J., Klassen, R.D. (2006) Extending the Horizons: Environmental Excellence as Key to Improving Operations. **Manufacturing & Service Operations Management**. 8(1).(2006): 5-22.
- Danar, C. (2006) Çevre Kanunu Mu, Özel Ceza Kanunu Mu? **MESS İşveren Gazetesi**. Temmuz(2006).
- DeSimone, L.D., Popoff, F. (2000) **Eco-efficiency: The Business Link to Sustainable Development**. The MIT Press: USA.
- Eurobarometer (2005) **The Attitudes of European Citizens towards Environment**. European Commission.
- Fineman, S. (2001) Fashioning the Environment. **Organization**. 8(1). (2001):17-31.
- French, Hilary (2000) The Greening of Wall Street. **Humanist**. May-June(2005): 9-10.
- Frost, G.R., Wilmshurst, T. D. (2000) The Adoption of Environment-Related Management Accounting: An Analysis of Corporate Environmental Sensitivity. **Accounting Forum**. 24(4). (2000):344-365.
- Gray, R., Bebbington, J., Walters, D. (1993) **Accounting for Environment**. Paul Chapman Publishing, Ltd: London.
- Hawken, P. (1993) **The Ecology of Commerce: A Declaration of Sustainability**. HarperBusiness: New York.
- Herbohn, K.F., Harrison, S.R., Herbohn, J.L. (2000) An Alternative Approach to Accounting for Natural Resource: The Case of Mulitpurpose Forestry in Australia. **Society & Natural Resources**. 13. (2000):663-683.
- Hopfenbeck, W. (1993) **The Green Management Revolution: Lessons in Environmental Excellence**. Prentice-Hall:İngiltere.
- Höh, H., Schoer, K., Seibel, S. (2002) Eco-efficiency Indicators in German Environmental Economic Accounting. **Statistical Journal of the United Nations ECE**. 19. (2002):41-52.
- Micheline, R.C., Razzoli, R.P. (2004) Product-Service Eco-Design: Knowledge-Based Infrastructures. **Journal of Cleaner Production**. 12. (2004):415-428.
- Mak, B., Chan, W.W. (2006) Environmental Reporting of Airlines in the Asia Pacific Region. **Journal of Sustainable Tourism**. 14(6). (2006):618-628.
- Orsato, R.J. (2006) Competitive Environmental Strategies: When Does It Pay to be Green? **California Management Review**. 48(2). (2006):127-143.

- Öncel, Ş. (2003) Dünyayı Koruyan Karımı da Arttırıyor. **Capital**. 11.(2003):146-152.
- Parris, T. M., Kates, R. W. (2003) Characterizing and Measuring Sustainable Development. **Annu. Rev. Environ. Recour.** 28. (2003):559-86.
- Prasad, P., Elmes, M. (2005) In the Name of Practical: Unearthing Hegemony of Pragmatics in the Discourse of Environmental Management. **Journal of Management Studies**. 42(4). syf. 845-867.
- Sharfman, M., Ellington, R.T., Meo, M. (1997) The Next Step in Becoming "Green": Life-Cycle Oriented Environmental Management. **Business Horizons**. (1997) May-June. syf. 13-22.
- Shrivastava, P., Mitroff, I.I., Miller, D., Miglani, A. (1988) Understanding Industrial Crises. **Journal of Management Studies**. 25(4). (1988):285-303.
- Shrivastava, P. (1994) Castrated Environment: Greening Organizational Studies. **Organization Studies**. 15(5). (1994):705-726.
- Starik, M., Rands, G.P. (1995) Weaving and Integrated Web: Multilevel and Multisystem Perspectives of Ecologically Sustainable Organizations. **Academy of Management Review**. 20(4). (1995):908-935.
- Starkey, K., Crane, A. (2003) Toward Green Narrative: Management and The Evolutionary Epic. **Academy of Management Review**. 28(2).;(2003):220-237.
- Stone, H., Washington-Smith, J. (2001) **Profit and Environment**. John Wiley & Sons: İngiltere.
- Welford, R. (1995) **Environmental Strategy and Sustainable Development**. Routledge: London.
- Wells, P. (2004) Creating Sustainable Business Models: The Case of the Automotive Industry. **IIMB Management Review**. December. (2004): 15-24.
- Wycherley, I. (1997) Environmental Managers and Accounting. **Journal of Applied Management Studies**. 6(2). (1997):169-188.

# HAKEMSİZ YAZILAR

*OPINION PAPERS*



