



ÇEVRESEL MUHASEBE AÇISINDAN ULUSLARARASI MUHASEBE STANDARTLARINA BAKIŞ



Nurullah KAYA*

Öz

Dünyada yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler, çevre sorunlarını da beraberinde getirmektedir. Çevre sorunlarının hesaplanabilirliği, kayıt altına alınabilirliği, ölçülebilirliği ve karşılaştırılabilirliği geleneksel muhasebe ile mümkün görülmemektedir. Son yıllara çevresel muhasebe ile ilgili çalışmalar damgasını vurmasına rağmen, ülke yönetimlerinin ve ilgililerin çevreye bakışının farklı olması ve çevre muhasebesini uygulayanlar için bir muhasebe standardının olmayışı, gözlerin uluslararası muhasebe standartları kurulmasına çevrilmesine neden olmuştur. Çalışma, çevresel muhasebe ve uluslararası muhasebe standartları hakkında teorik bilgi ile beraber uluslararası muhasebe standartları kurulunun çevresel muhasebe konusuna daha fazla eğilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

Anahtar Kelimeler: Çevresel Muhasebe, Uluslararası Muhasebe Standartları

OVERVIEW OF INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS IN TERMS OF ENVIRONMENTAL ACCOUNTING POINT

Abstract

Rapid technological developments in the world cause environmental problems. It seems impossible to account, record, measure and comparable environmental problems viatr additional accounting. Although environmental accounting studies have shown great growth in the last years, since country government sand interested parties have different perspective on the environment, and environmental accounting practitioners lack accounting standard for accounting, eyes have focused on international accounting standards committee. This study gives theoretical information about environmental accounting and international accounting standards and reveal that inter national accounting standards committeeneeds to address environmental accounting more.

Keywords: Environmental Accounting, International Accounting Standards

*Yrd.Doç.Dr. Bayburt Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe- Finansman ABD, nurullahkaya5@hotmail.com



I.Giriş

İnsanla doğal çevre arasındaki ilişki, insanlık tarihi kadar eskidir. 1970 lerde insanın çevreye vermiş olduğu zararın etkisini kabul eden anlayıştaki artış, geleneksel ekonomi, etik ve genel kabul görmüş muhasebe üzerinde radikal tedbirlere öncülük etmiştir. Buna paralel olarak günümüzde, toplumların çevreye duyarlılığının artmasıyla birlikte çevresel maliyetlerin belirlenmesi ve muhasebe sistemine entegre edilmesi tüm işletmeler açısından kaçınılmaz hale gelmiştir.

Geleneksel muhasebede, daha çok para ile ölçülebilir değerlerin kaydedilmesi anlayışı hâkim olduğundan, hizmet ve üretim faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çevre sorunlarının ölçülmesi, kaydedilmesi ve finansal tablolarda raporlanması mümkün görülmemektedir.

Finansal tablolarda yer almayan aynı zamanda üretim sürecinde ortaya çıkan çevre sorunlarını minimize etmek ve bunlar için katlanılan maliyetleri kaydetmek amacıyla geliştirilen çevresel muhasebe, çıkar gruplarının finansal tabloları daha açık bir şekilde anlayabilmelerine imkân sağlayabilmektedir. Bu durumun işletmelerin piyasa değerlerine olumlu katkı sağlaması muhtemeldir.

Bu katkının sağlanması, özellikle çevresel muhasebeyi uygulayan çok uluslu şirketlerin finansal tablolarını, anlaşılır, tutarlı, karşılaştırılabilir, ortak bir dille yayınlanmasıyla mümkün olacaktır. Bunun gerçekleşebilmesi için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'na büyük görevler düşmektedir.

I.I. Çevresel Muhasebenin Tarihçesi

Sanayi devriminde esas alınan kârın maksimizasyonu, refah artışı, hızlı kentleşme ve sanayileşme gibi kavramlar, özellikle sermaye çevrelerinin hırsını pekiştirmiş kârlarını artırabilmek için doğal kaynakları acımasızca kullanmaya, çevresel kayıpları dikkate almadan üretimin sürdürülmesine devam etmişlerdir. Bunun yanında süratli nüfus artışı ve düzensiz şehirleşme, hem kırsal hem de kentsel toplum yapılarını bozmuştur. Sanayileşme ile daha da artan çevre sorunlarının öncelikle sanayileşmiş ülkelerde ortaya çıktığı kabul edilmiştir.

Genelde ilk amaçlarından birisi kâr elde etmek olan işletmeler; çevreye özen göstermemek gibi bir yanılığa düştüklerinde, orta ve uzun dönemde iş yapacakları ve kâr sağlayacakları çevreyi bulamayacaklarının bilincine varınca, üretim yöntemleri ve yatırım planlarında çevreciliğe önem vermeleri gerçeğinde birleşerek “çevre korumaya” yönelik çalışmalara başlamışlardır. Diğer yandan toplumsal baskılar, tüketici talepleri, çevreyle ilgili çeşitli organizasyonlar ve yasal düzenlemeler, işletmeleri çevre konusunda duyarlı davranmaya ve karar alma süreçlerinde çevresel faktörleri de dikkate almaya yöneltmiştir.



Bugün artık çevre koruma, uluslararası ticareti engelleyici teknik sınırlamalara gerekçe oluşturabilmektedir. (Haftacı, Soylu, 2008)

Çevresel sorunların çözümü ve çevreyi koruma noktasında küresel anlamda adımlar atılmış bu adımlardan biri de “çevresel muhasebe” yaklaşımı olmuştur.

Çevresel değerlerle ilgili hesapları bir muhasebe sistemi içerisinde göstermeye ilişkin çalışmalar ilk olarak 1970’li yılların başında Amerika Birleşik Devletleri’nde başlatılmıştır. Daha sonra Norveç tarafından “Doğal Kaynak Muhasebesi Modeli” adında bir çalışma yapılmıştır (Pearce ve diğ., 1992). Bugün ise gelişmiş ülkelerde ve gelişmekte olan bazı ülkelerde çevresel muhasebeye ilişkin çalışmalar ileri düzeylere ulaşmıştır.

Günümüzde çevresel muhasebe araştırmaları, büyük ilerleme kaydettiği ve gelişmekte olan ülkelerin muhasebe alanlarında kapsamlı muhasebe uygulamalarına başladığı görülmektedir. Birleşmiş Milletler, uluslararası çevresel muhasebenin sistematik rehberinde 1999 yılında oluşturulan “Yıllık Çevresel Muhasebe ve Raporu” nda bu konuya yer vermiştir. Bugün birçok ülke, çevresel muhasebe raporunun açıklamasına başlamıştır.

Çevresel muhasebenin gelişiminde, gelecekte beklenen önemli bir boyut, ulusal ve uluslararası seviyede şeffaflık, tam ve güvenilir bilgiye olan yoğun taleptir. Bu tür raporlar, uluslararası taraf olunan anlaşmaların bilgilendirilmesi esnasında da önem kazanmaktadır.(TUSİAD, 2005)

1.2. Çevresel Muhasebe

İnsanlık bilim ve teknolojiyi kullanarak yaşam kalitesini yükseltebilmek için, bir yandan ekonomik gelişmeyi ve kalkınmayı sağlarken, diğer yandan bu gelişme ve kalkınma faaliyetleri sonucu meydana gelen hava, su ve toprak kirliliği gibi çevre sorunlarını azaltmak ve önlemek için çalışmaktadır. (Haftacı, Soylu, 2008)

Bu çalışmalar çerçevesinde çevre kirlenmesine karşı alınan önlemlerin ekonomik değerlerde gösterilmesi gereği ortaya çıkmış, daha önceleri serbest mal olarak düşünülen çevre, çevresel zararların ortaya çıkmasından sonra, ekonomik mal olarak görülmeye başlanmış ve çevre ile ilgili bu gelişmelerden etkilenen işletmeler karar alma süreçlerinde çevresel faktörleri de dikkate almaya başlamışlardır. (Haftacı, Soylu, 2008)

Toplumun ihtiyaçlarını karşılamak için mal ve hizmet üreten işletmeler, çevresel kaynakları işletmesinde üretim girdisi olarak kullanmakta, üretim süreci sonunda ise çeşitli atıklar ortaya çıkarmaktadır. İşletmelerin bu özelliklerinden dolayı temiz ve yaşanabilir bir dünya için önemli sorumluluklar üstlenmeleri gerekmektedir. Bu sorumlulukların ölçülmesinde ve uygulamasında çevre muhasebesi önemli bir araç olacaktır. (Kırlioğlu, Fidan, 2010)



Literatürde, “yeşil muhasebe” (green accounting) veya “doğal kaynak muhasebesi”(natural resource accounting) olarak da adlandırılabilen çevresel muhasebe, en genel şekliyle, “çevresel kaynakların kullanımı ve bu kaynakların kullanımı sonunda doğacak etkilerin muhasebesidir (Gautam, 1997).” şeklinde ifade edilmektedir.

Bir başka tanımda, çevresel muhasebe, “çevresel kaynakların oluşumunu, bu kaynakların kullanılma biçimini, insanların ve işletmelerin faaliyetleri sonucunda bu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve işletmelerin çevresel açıdan durumunu açıklayıcı bilgiler üreten ve bu bilgileri ilgili kişi ve kuruluşlara ileten bir bilgi sistemidir” (Kırloğlu ve Can, s.1998) şeklinde ifade edilmektedir.

Çevresel muhasebe kavramı, bir işletmenin katlandığı ve sorumlu tutulduğu maliyetleri işletme içi ve işletme dışı boyutta ele almakla birlikte, işletmenin faaliyetlerinden kaynaklandığı, ancak sorumlu tutulmadığı ve herhangi bir ödemede bulunmadığı maliyetleri göz önüne almaktadır. Kısa dönemde işletmeyi etkilemiyormuş gibi görünen bu maliyetlerin, ancak uzun dönemde işletmeyi de etkileme ihtimali büyüktür(Özbirecikli, 2002, s. 25-26)

İşletmeyi etkileyen faktörlerin yanında çevresel muhasebenin kapsamını oluşumunu ve gelişimini etkileyen unsurlar da söz konusudur. Bu faktörler, makro ve mikro açıdan ele alınabilir. Makro açıdan etkileyen faktörler arasında ekonomi, politik sistem, hukuk sistemi, işletmelerin finansal yapısı, vergi sistemi, uluslararası ilişkiler, muhasebe mesleği ve eğitimi, kültür önemli bir yere sahiptir.

Çevresel muhasebeyi mikro açıdan etkileyen faktörler ise, muhasebe anlayışının yetersizliği ve bu konuya bağlı olarak alt başlıklardır. Çalışmada, özellikle mikro açıdan etkileyen faktörler ele alınacaktır.

I.2. 1. Günümüz Muhasebe Anlayışının Yetersizliği

Geleneksel muhasebe, finansal kaynaklar için bir üst sınır getirmediği gibi, doğada taşıma kapasitesi nedeniyle mevcut olan sınıra karşılık gelecek rakamsal bir sınır da getirmemektedir. Madde ve varlıklar arasındaki etkileşim, bağlılık ve bütünlüğü dikkate almaksızın kapsamına aldığı tüm konuları ilişkili ve bağlı bulunduğu bütünlükten ayırmakta, bölmekte, saymakta, kaydetmekte ve aslında birbirlerine eklenmeyebilecek olan olguları sonuçta mali tablolarda birleştirmektedir. (Schaltegger., Burrit, 2000, s. 79)

Mevcut muhasebe uygulamalarında, yalnızca hissedarlar, finans kuruluşları ve diğer ilgili gruplarla yapılan sözleşmelerden doğan yükümlülükler, borç olarak kaydedilmekte iken (örneğin zehirli atıkların salınımı sebebiyle doğan borçlar vb.) çevresel yükümlülükler, gelecek nesillerle bir sözleşme yapılmadığı için kaydedilmemektedir (Rubenstein, 1994, s. 17).



Geleneksel Muhasebe, hukuki olarak düzenlenmiş olan toplumsal maliyetlerle ilgilenmektedir. Kaynak kullanımından çok finansal işlemleri dikkate aldığından ve bu konuda yapılmış hukuki bir düzenleme bulunmadığından hava, su veya toprak gibi doğal unsurları da içeren bir toplam üretim maliyeti hesaplaması yapmamakta ve kayıt altına almamaktadır. (Rubenstein, 1994, s. 19)

Geleneksel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemleri, geçmişe dönük ilgileri nedeniyle, geleceğe ilişkin değerleri dikkate almamaktadırlar. Örneğin; zayıf çevresel performansın, çevresel konulara önem veren müşterilerin satın alma eğilimlerini azaltması, çevresel konularda kısıtlamaları bulunan piyasalara erişmeyi engellemesi, muhtemel ortakların çevresel riskleri olan bir işletmeyle işbirliğine girmekten kaçınmaları gibi nedenlerle, finansman ve sigorta imkânlarının kısıtlanması gibi daha soyut sayılabilecek olan çevresel maliyetlere finansal tablolarda yer vermemektedir. (Kırılıoğlu, Can, 2006, 68)

Çevresel raporlama açısından çevresel gelir ve giderlerin tahakkuk ettirilmesinde tahakkuk ilkesinden, bunların eşleştirilmesinde, eşleştirme ilkesinden, çevresel raporlama maliyetinin (bu bilgilerden faydalanacak olanlara) sağlayacağı faydadan büyük olması durumunda, önemlilik ilkesinden, çevresel nitelikli bilginin dönemler ve işletmeler düzeyinde kıyaslanmasında tutarlılık ilkesinden, çevresel borçların gelecekteki yasal düzenlemelerle ilişkilendirilmesinde ihtiyatlılık ilkesinden, vb. kaynaklanan güçlükler söz konusudur. (Nyquist, 2000, s. 178)

Muhasebe mesleği çevresel maliyet ve yönetim muhasebesi sistemlerinin geliştirilmesi konusunda öncelik olarak yeterince aktif bir rol üstlenememiştir. (Parker, 2000, s. 43)

Kısacası, geleneksel muhasebe, çevresel muhasebe için uygun değildir. Çünkü geleneksel muhasebe, insanın doğal çevreye yapmış olduğu etkiyi kavrayamamasından dolayı bu yönüyle eksik kalmıştır. Çevresel muhasebe ve raporlamanın gözden geçirilmesi ihtiyacının var olduğunu dile getiren bazı yazar ve bilim adamları mevcuttur. Bu alanda, çevresel raporlara dayanan ve yıllık raporlarda çevresel olayları dile getiren bolca akademik yazı ve çalışmalar göze çarpmaktadır. Fakat bu durum, herkesin kabul ettiği gibi evrensel değildir. Örneğin çevresel muhasebe, IASB nin gündeminde olan karbondioksit emisyonuna rağmen muhasebe standartlarında yer almamıştır. (Cook, 2009) Tarihsel dizin içerisinde sınırlandırılan ve tartışılan çevresel muhasebe için birkaç başlık altında ele alınacak engeller mevcuttur. (Jones, 2010, s. 129)

I.2.I.I. Teknik muhasebe uygulamaları

Mauders ve Burnitt (1991) çevreye karşı zararları azaltma (varlık kavramı ve dönemi gibi) muhasebenin belirli teknik varsayımlarını göstermektedirler. Örneğin, varlık kavramı, “birimler” muhasebesi olan yapısal varlıkları suni olarak öne sürmektedir. İşletme



organizasyonunun belirli yapı taşları olan şahıslar ve varlıklar, mali tablolarda yer almadığı için işletmeye ilgi duyanlar tarafından bu unsurlar, açık bir şekilde görülemezler. Şirketler gibi işletmeler de sınırları belirlenemeyen ve sürekli değişen likit bir maddi olmayan varlıktan etkilenirler. Dışarıdaki bu dış sallanmış birimler, göz ardı edilmektedir. Daha çok çevre ile varlıklar arasındaki etkileşim, bilinmemekte ve kayıtlanamamaktadır. (Saravanamuthu, 2004, s. 298)

Belirli aralıklarla, suni ve farklı dönemler zaman dilimiyle ayrılmıştır. Finansal raporlarda bu dönem, bir takvim yılıdır. Modern şirketlerde uygulanan muhasebe, uzun vadeye yayılan küresel ısınma gibi çevresel problemler varken, kısa vadeye odaklanılmıştır. Bu dönemdeki yanlış eşleştirme, muhasebe ve çevre arasındaki evliliğin kolay olmayacağını göstermektedir. Eşleştirme kavramı, hava, su ve karaları kirleten, biyolojik çeşitliliğin azalmasına neden olan kısa vadeli yönetim stratejilerinin çevreye vermiş olduğu zararın maliyetinin dikkate alınmamasıdır. (Saravanamuthu, 2004, s. 299)

I.2.I.2. Yeni bütünsel muhasebe

Yeni bütünsel muhasebe, çevre ve muhasebe arasında bir ilişki bağının olduğu ve birbiriyle bağlı bir muhasebe sisteminin daha çok bütünsel bakış açısına dayanmaktadır. Gerçekte muhasebe, özel finansal olay ve işlemler gibi bütün bir sistemin bazı parçalarını ve çevre gibi diğer harcamaları ele alır. Bu kavram, çevresel muhasebe teorisyenleri tarafından sıklıkla dile getirilmektedir. (Laughlinand Gray, 1988, Gray, 1990, 1992 ve Daly, 1991) Organizasyona, birkaç yolla, ekonomik ve sosyal çevreye katkı sağlayan ve birbirini etkileyen karmaşık bir ağ gibi bakılmaktadır. Nitekim organizasyonun küçük bir birimi,(firma veya aile) çok geniş bir sistemin (toplam veya makroekonomik) bir parçası olarak faaliyet sürdürmektedir. Öyle ki, toplam ekonomi, doğal ekosistemin geniş bir parçası gibidir. (Daly, 1991, s. 256)

Bu etkileşim, hem parasal hem de parasal olmayan işlemlerin ölçülebilirliğini kapsamaktadır. Aynı zamanda insan ve insansız sistemleri de içine almaktadır. Gray, (2002) bu sisteme, muhasebe ve finansın sınırları çerçevesinde sonuca deneme yanılma yoluyla giden bir yardım düşünce sistemi olarak bakmaktadır.

Geleneksel makroekonomik modeller, biyolojik kaynak temelli dünyanın bozulmasını göz ardı eden, öncelikle materyalist insanın arzu ve isteklerini tatmin etmeye odaklanmaktadır. Çünkü bu anlayışa göre, çevrenin bir değeri ve maliyeti yoktur. Uzun araştırmalar, olmayan piyasa faktörlerine değer atfetmede, başarısız olduğunu göstermektedir. (Repetto, 1992a, 1992b) Bir ülke, ormanlarını kesebilir, çevreyi kirletebilir, aşındırabilir, yaban hayatı katledebilir, balıkların neslini yok edebilir. Fakat o ülkenin ölçülebilen gelirleri, yok edilen bu varlıklar kadar etkilenmezler. (Repetto, 1992b, s. 64) Daha çok bu fakirleşme, insan odaklı sürecin bir sonucudur. Ayrıca ekosistemin ihmal edilmesi, şu an yeryüzünde yaşayan insanların sürdürülebilirliğini de tartışılır hale getirmektedir. (Costanza, 1997) Geleneksel ekonomiler, toprağı, işçi ve sermaye



tarafından sömürülmeye istekli ve hazır, verimsiz, doğal ve edilgen bir kara parçası olarak görmektedir. (Daly ve Cobb, 1989, s. 190) Toprak, yalnız kapitalist sürecin kullanımı için değerlendirilir. Yine toprak, biyolojik çeşitliliğinin ekolojik bir deposu olarak geleneksel ekonomik modellerin dışındadır.

Makro seviyede çevrenin bu kadar kenara itilmesi, mikro seviyede yeteri ölçüde doğrudur. Geleneksel muhasebe, çevresel olayları içine alacak bir yapıya sahip değildir. Benzer bir şekilde toprağı, bilançoda genellikle bir maliyet olarak kaydeder. Piyasa fiyatı modeli toprağın meta olarak kabul etmiş ve bir insanın alıp sattığı bir nesne olarak görmüştür.

I.2.I.3. Açıklanan raporun etkileri

Bütün organizasyonlar, kâr elde etmek gibi özel organizasyonel amaçların yanında çalışanları insan olup geniş bir toplumun üyesi, ailesi aynı zamanda vatandaşdır. (Ostapski ve Isaacs, 1992) Eğer bu organizasyon, toplum ve yönetime dayalı sorumluluğunu tamamen yerine getirirse, kurumsal çevre etkilerini raporlama ve yayınlama gereği duyar.

Muhasebe sistemi içinde düzenlenen ve sunulan mali tablolarda eğer tüm toplumun çıkarları gözetilmesi söz konusu ise, tüm toplumun üzerinde olumsuz dışsallıklara neden olabilen çevresel konuların da muhasebe sistemi içine alınması gerekmektedir. Ancak muhasebe sistemindeki hesap planları ve mali tablolar her zaman mali anlamda ele alınmakta ve genelde kurumun, ortakların vb. belli kişilerin ve grupların çıkarları göz önünde bulundurulmaktadır. Bu çıkar grupları içinde asıl “doğal paydaş” olan çevresel konuların çıkarlarının henüz gerektiği önemde yerini alabildiğini söylemek halen mümkün değildir (Güvemli, Gökdeniz, 1996, s. 23). Örneğin bir işletmenin mali tablosunda gözler kâr rakamına odaklanırken, bu kârın ortaya çıkması için işletme faaliyetleriyle çevrenin ne derece olumsuz etkilendiği çıkar grupları tarafından pek önemsenmemektedir.

Çok dar anlamda organizasyonlardaki doğal varlık yöneticilerinin hissedarlarına karşı sorumlu olduğu görülebilir. Geniş anlamda ise onlar, herhangi bir faaliyet için doğayı tahrip eden (tabi kaynakların kullanımı veya kirlenmesi gibi) ve aynı zamanda sahip oldukları doğal varlıklar için sorumlu olarak görülmektedirler. (Willis ve Goodfellow, 1991) Yönetim, sahip olduğu topraklar ile bir arada yer almayan kara parçalarını yok etmeye hakkı olduğu ve işletme faaliyetinin bir gereği gibi algılamaktadır. Mantık olarak hali hazırda kanuni terimlerin göz ardı edildiği söylenebilir. Geniş halk yatırımları görüşü, öncelikle dar özel hizmet yatırımlarının üzerinde yer almıştır. Diğer bir ifade ile “mülkiyet, piyasa değeri oluşturmak için değer kullanımını yok etme hakkını vermez”. (Sagoff, 1989, s. 189) Mülkiyet, haklar gibi sosyal sorumluluk ve zorunlu yükümlülüklerden tamamen ayrı düşünülemez. Mülkiyetin bu geniş ifadesi, toplum tarafından meşru kabul edilen organizasyonlar için ihtiyaçtan kaynaklanmış gibi görünebilir.



Yaban hayatı gibi çevresel varlıklar, geleneksel işletme varlıkları değildir. Bu varlıklar, toplumun malıdır. Örneğin çevresel varlıklar, muhasebe varlıklarından daha ziyade kamu için değerlendirilebilir varlıklardır. Bu varlıkların tabandan tavana kadar olan özelliklerinin yetersiz bir şekilde tanımlanması, varlıkların ekonomik değerlerini ve ekonomik hayatlarını belirlemede ölçü değildir. (Barton, 1999, Pallot, 1992; Wrigt, 1990) Barton'un (1999, s. 208) yorumu, varlıkların yaban hayatın göçebeleri olmadığını, diğer özel mülkiyetler gibi, satılamayacağını gelir aracı olarak kullanılamayan ve dışlanamayan kamu malı olduklarını beyan etmektedir.

Eğer bu araçlar kabul edilirse, organizasyonlar, kaynaklarını sorumlu bir şekilde yönetmelidir. Doğal kaynakların kullanımı için yönetim sorumluluğu gibi ortakların da dikkate alınmasını dile getiren Rubinstein (1989, 1991, 1992) , toprağın çevresel bozulmasını içine alan ve çift taraflı kayıt sistemini genişleten doğru muhasebe, doğal kaynaklar fikrini geliştireceğini vehissedar kavramının gelecek nesilleri içine alması fikrini ortaya atmıştır. (Willis ve Goodfellow, 1991, s. 46) Bu yönetim anlayışı, hem kamuyu hem de özel mülkiyeti kapsamaktadır. Üst ve alt kaynakların sorumluluğunu yönetme yükümlülüğü, şirketlerin topluma karşı sorumlu faaliyetlerin açıklamasına gerekli kılmaktadır.

Günümüzde birçok şirketin yıllık raporlarında veya yalnız sürdürülebilir çevresel raporlarında büyük bir halk ve hükümet desteği ile işverenler gibi diğer şirket hissedarlarına finansal ve finansal olmayan faaliyetlerin hesabını verme sorumlulukları bulunmaktadır. (Harte ve Owen, 1991; Hibbitt ve Kamp -Roellands 2000)

Toplum tarafından kabul görmüş meşru işletmeler ve çevredeki endüstriyel etkiler yeryüzünü çevresel tehlikelerle karşı karşıya bırakmıştır. Muhasebeciler, bu bilgilerin hazırlanması toplanması ve dağıtılmasında önemli bir rol oynamaktadırlar. (Adams, 1992, Macve ve Carey, 1992)

Başarılı organizasyonlar, işletme hissedarlarının bir sınıfına çevresel sorumluluklarını iletişim yoluyla vermenin yanında çevreden sorumlu olanlar tarafından geniş çaplı bir kanun çıkarılmasını istemelidirler. Aydınların kişisel çıkarları, işletme için fark oluşturma ve rekabet piyasası avantajında öncülük edebilir. (Hartman, Rubinand Dhanda, 2007, s. 374) Çoğu olumsuz olarak algılanan çevresel raporlama, çevresel başarılarını duyurmak isteyen şirketler için mükemmel kamu ilişkisi fırsatı sunmaktadır. Zayıf çevresel performans, zorla isteksiz tanıtım ve eşit hükümet girişimlerinde şirketin hisse değerlerine etki yapabilir.

Bu yönetim anlayışında, finansal varlıkların dar bir tanımlanmasını söz konudur. Hâlbuki çevresel varlıkların yönetiminde bu varlıkların da mantık çerçevesinde dikkate alınması gerekmektedir. Yöneticilerin çok geniş bakış açısı, çevrenin yalnız düşünülmesini değil aynı zamanda, çevresel faaliyetlerin hesaplarını da yapmalarını gerekli kılmaktadır.



Bu muhasebe, resmi ve düzenli bir şekilde hem yıllık raporlar içerisinde çevresel açıklamalara yer vererek hem de yalnız çevresel raporlara dayanarak düzenlenebilir.

I.2.2. Çevresel Muhasebe Raporu

Raporlama, muhasebenin önemli bir fonksiyonudur. Aynı şekilde çevre muhasebesinde de raporlama hayati bir fonksiyondur. Çevre muhasebesinin ürettiği bilgileri de muhasebe tanımında geçen bilgi kullanıcıları kullanacaktır. Yöneticiler, işletmeye sermaye koyanlar, işletmeye kredi veren kişiler ve kurumlar, işletme kârı üzerinde doğrudan veya dolaylı olarak pay sahibi olan kamu maliyesi, mali analistler ve tüm bilgi kullanıcıları olabilmektedir. (Sevilengül, 2002, s. 10)

Bazı durumlarda çevresel etkilerin gerçek boyutları bilinmediği için, işletmeler çevreye verdikleri zararlı etkileri ölçümleyip kayıt altına alamazlar. Bu ve benzeri nedenlerle çevresel etkiler işletmelerin yıllık mali raporlarına genellikle yansımaz. (Martin, 2007; 36)Muhasebe bilgi sisteminde hazırlanan raporların, bilgi kullanıcıları açısından değer taşıyabilmesi için doğru, tutarlı, zamanlı, anlaşılabilir ve karşılaştırılabilir olması gerekir.(Hecht, 2005, s. 3)

Çevre muhasebesinde belgelerle ispat edilen çevresel bilgilerin muhasebeleştirilmesi için parasal değerlerinin belirlenmiş olması gerekir. Var olan muhasebe sistemi ancak mali nitelik taşıyan işlemlerin muhasebeleştirilmesine imkân tanımakta, bunun dışında kalan ve mali nitelik taşımayan veya parasal olarak ifade edilemeyen işlemler, muhasebede kayıt işleminin konusu dışında kalmaktadır. (Kırılıoğlu, Can, 1998, s.103)

İşletmeler açısından hesaplanamayan ve ödenmeyen ve işletmenin tükettiği ancak bir bedel ödemediği bazı çevresel değerler, hiç hesaba katılmazlar. İşletmeler kullandıkları hava, su ve toprak gibi çevresel değerleri, çevreye yaydıkları gürültüyü, canlılara ve bitkilere verdikleri zararları hesaba katamazlar. Oysa bunlardan ne kadar faydalandıkları ve bunlar için ne kadar bir maliyete katlanmaları gerektiğinin ayrıca hesaplanması gerekir. (Haftacı, Soylu, 2008)

Geleneksel finansal raporlar veya açıklamaları ile yetinmeyen işletme dışı gruplar, günümüzde hızla gelişen doğal çevre bilincine paralel olarak, işletmelerden ayrıca çevre konularını da içeren ayrıntılı raporlar istemektedirler. (Yarbaşı, 1998, s.50)

Çevresel muhasebe raporu, çevresel varlıklar, çevresel sorumluluk, çevresel gelirler, çevresel harcama gibi ilave hesaplar, mevcut finansal muhasebe raporu temelinde düzenlenmelidir. Muhasebe tabloları, çevresel kâr / zarar tablosu ve çevresel başarı tablosunu kapsamalıdır. Raporlamanın kapsamı, tahmin edilen çevresel risk ve çevresel etki, çevresel başarı yolundaki bir şirketin çevre bilgisini rapor etmede, çevre politikalarının ilişkisini göstermelidir.



Çevresel denetim raporu ise, çevresel muhasebe bilgi ve başarı, çevreyi kirletenlerin bertaraf edilmesi, çevresel politika ve standartları içine alan ve işletmenin diğer raporlarından farklı olan bağımsız rapordur.

1.3. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Tarihçesi

Piyasaların küreselleşmesi ve birbiriyle uyumlu hale gelmesi, heralanda olduğu gibi ekonomi alanında da yaşanmaya başlayan entegrasyon, ülke ekonomileri arasındaki sınırları kaldırmış ve ekonomileri birbirine bağlı hale getirmiştir. Ekonomi alanında yaşanan bu küreselleşme, muhasebe uygulamalarının da ülkeler arasında uyumlu olma zorunluluğunu doğurmuştur (Karapınar, 2000, s.85).

Uluslararası işletmelerin sayısının artması ve uluslararası sermaye piyasalarında yaşanan gelişmeler ülkelerarasındaki muhasebe uygulamalarına ilişkin farklılıkların ortadan kaldırılması yönünde çalışmaların başlamasını teşvik etmiştir. Ortaya çıkan bu zorunluluk ve teşvik, muhasebe uygulamalarının ülkeler arasındaki uyumunu sağlamak amacıyla, birçok kuruluş tarafından çalışmalar yapılmasına neden olmuştur. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu(IASC),Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu(IOSCO), Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü(OECD), Avrupa Topluluğu(EC) ve Birleşmiş Milletler Standartlaşma Çalışmaları Konseyi(ECOSOC) gibi birçok kuruluş bu uyumun sağlanması hedefini gerçekleştirmeye yönelik olarak çalışmalar yapmaktadırlar.

Sermaye piyasalarının küreselleşmesi, uluslararası yatırım kararları ve sermaye hareketleri ile şirket birleşmeleri, çeşitli ülkelerde yaşanan mali ve ekonomik krizler nedeniyle yatırımcıların katlandıkları zararlar finansal tablo kullanıcılarını finansal tablolardaki bilgileri sorgular duruma getirmiştir (Akdoğan, 2007 s. 101).

24 Mart 2000 tarihinde yapılan, Lizbon Avrupa Konseyi toplantısında,Avrupa Komisyonu tarafından hazırlanan Finansal Hizmetler Eylem Planının (Financial Services Action Plan - FSAP) 2005 yılına kadar uygulamaya geçirilmesi ve halka açık şirketlerin finansal raporlarının karşılaştırılabilir olması için gerekli adımların hızla atılması kararlaştırılmıştır. Ayrıca AB'nin uluslararası alanda rekabet gücünü artırması için, hedeflenen ortak standartların aynı zamanda uluslararası kabul görmesi ve küresel standartlar olması gereğinden hareketle, AB çapında ortak muhasebe standartları arayışı, AB standartlarının uluslararası düzeyde uygulanan standartlara doğru kaymasına neden olmuştur.

19 Temmuz 2002 tarihinde, sermaye piyasasının etkin ve verimli işlemesine yardımcı olmak üzere, uluslararası muhasebe standartlarının uygulanmasına ilişkin 1606/2002 sayılı Tüzük kabul edilmiştir. Bu düzenlemeyle, AB'de faaliyet gösteren, hisse senetleri borsada işlem gören tüm işletmelerin hazırlayacakları konsolide finansal tabloların, en geç 1.1.2005 tarihinden itibaren UFRS Kurulu'na yayınlanan UFRS uyumlu



olması benimsenmiştir. Böylece, iç pazarda sermayenin serbest dolaşımı ilkesi daha güçlü bir şekilde uygulamaya konmuş ve Birlik içinde faaliyette bulunan şirketlerin aynı şartlarda rekabet edebilmesi hedeflenmiştir.

Yukarıda sayılan kuruluşların ve özellikle IASC' in çabaları sonucunda, uluslararası uyum konusunda ciddi adımlar atılmış olsa da halen ülkelerin muhasebe uygulamaları arasında farklılıklar devam etmektedir.

I.4. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Kapsamı

Finansal piyasalarda “küresel karşılaştırılabilirliğin” sağlanabilmesi için küresel standartlara göre hazırlanmış olan finansal tablolara ihtiyaç duyulmaktadır. Muhasebe standartları küresel finans ve muhasebe işlemlerinin bütün yönlerini birbirine bağlayan bir halka görevini üstlenmiştir. Bu nedenle uluslararası muhasebe standartları daha da önem kazanmaktadır. Küresel standart setinin oluşturulmasından önce uygulamacılar ulusal standartların farklı olması ve finansal tabloların karşılaştırılmasının sağlıklı yapılamaması nedeniyle birçok zorlukla karşı karşıya kalmışlardır (Mugan ve Akman, 2005:127).

Muhasebe uygulamalarının her ülkede farklı olmasının nedeni; kültürel, ekonomik, siyasal, politik açılardan her ülkenin farklı karakteristikler taşımasıdır. Uygulamadaki farklılıklar sermaye akışının önündeki en büyük engeldir. Bu bağlamda, yatırımcının finansal tabloları kendi ülke tablolarına göre çevirmesi ve ona göre bir değerlendirme yapması gerekmektedir (Haverty, 2006: s.50). Finansal raporlar bir işletmenin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumunun ilgililere iletilmesini sağlayan en temel yoldur. Yabancı bir ülkede yatırım yapma veya uluslararası sermaye piyasalarında fonlarını arttırma kararı alan işletme ortaklarının ve yatırımcıların anlayabileceği bir finansal rapor hazırlamak zorundadır. Bu nedenle sadece ulusal genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine dayalı finansal raporlama işletmenin finansal yapısının uluslararası boyutta karşılaştırılmasını olumsuz etkileyecektir.

Uluslararası Muhasebe Standartları, özellikle çokuluslu şirketler için niteleyici ve niceleyici olarak karşılaştırma imkânları sunduğu gibi aynı zamanda daha fazla şeffaflık sağlayacaktır (McCreevy, 2005, s. 1-2) Muhasebe bilgi sisteminin daha şeffaf ve daha açıklayıcı olması sadece işletme açısından değil aynı zamanda toplum açısından da büyük yararları beraberinde getirecektir. Bu şekilde yatırımcılar da işletmenin nasıl yönetildiğini görme fırsatı yakalamış olacaklardır (Damant, 2003, s. 11-12).

Standartlar ilke bazlı olup, finansal tablo hazırlayıcılarına kayda alınma, ölçüm, sunum ve dipnotlara ilişkin rehberlik etmektedir. Standartların çoğu tüm sektörlerde uygulanacak şekilde hazırlansa da, sektörlere özel olarak hazırlanan standartlar da mevcuttur. (www.consulta.com.tr/index2.php?option=com_content&do..).



I.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (IASB) Tarihçesi

Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (International Accounting Standards Committee-IASC) 1973 yılında ortak bir uluslararası muhasebe standartları oluşturmak amacıyla 9 ülkenin ve 16 mesleki muhasebe örgütünün girişimiyle kurulmuştur. Komite 1973-2001 yılları arasında finansal tablolardaki bilgi kalitesinin artırılmasına yönelik olarak birçok standart yayımlamıştır (Mısırlıoğlu, 2006, s. 22).

IASC'nin standart oluşturma süreci üç aşamada incelenmektedir. 1973-1988 dönemini kapsayan birinci aşamada IASC 26 adet genel standart yayımlamış, bazı noktalar işletmelerin tercihine bırakılmış alternatif uygulamalara izin verilmiş ve finansal tablo sunum modeline fazla önem verilmemiştir. 1989-1995 dönemini kapsayan ikinci aşamada IASC, işletmelerin tercihine bırakılan seçeneklerin çoğunu elimine etmiştir. Bu amaçla 1989' da "Finansal Tabloların Hazırlanması ve Sunum Çerçevesi" 1990' da "Karşılaştırılabilirlik/İyileştirme Projesi" ni yayımlamıştır.

Çalışmaların üçüncü aşaması 1995 yılında Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (The International Organizations of Securities Commissions-IOSCO)'nün uluslararası muhasebe standartlarını onaylamayı kabul etmesi ile başlamıştır (Murphy, 2000:472). IOSCO' nun söz konusu standartları onaylaması ve uluslararası sermaye hareketlerinin gelişimi açısından standartların uygunluğunu kabul etmesi IASC için bir yapıtaş olarak kabul edilmektedir (Street ve Shaughnessy, 1998:134).

IASC'nin uluslararası muhasebe standartlarının harmonizasyonu sürecinde yönlendirici konumda olması nedeniyle yayımlanan standartlar birçok ülke tarafından kabul görmektedir. IASC 2001 yılında önemli bir yapısal dönüşüm geçirmiş ve 2001 yılı Nisan ayında Uluslararası Muhasebe Standartları Vakfı (International Standards Committee Foundation) olarak adlandırılmıştır. Vakıf, Mütevelli Heyeti ve IASB olmak üzere iki ana bölümden oluşmaktadır. IASB, 1 Nisan 2001' de standartları ve taslakları geliştirme, yayımlama ve Standart Yorumlama Komitesi' nin yorumlarını onaylama görevini devralmış olup daha önce çıkarılan tüm uluslararası muhasebe standartlarını ve ilgili yorumları onaylamıştır (Aslan, 2004, s. 96)

2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını miras olarak devir almış ve bu standartlar ile ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Yeni yürürlüğe giren standartlar ise, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)" adı altında yeni numara verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (Uluslararası Muhasebe Standartları-UMS ve UFRS' ler) "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları" olarak tanımlanmıştır. Böylece, finansal raporlama kapsamında, UMS, UFRS ve yorumlar yer almaktadır.



I.6. Uluslararası Muhasebe Kurulunun Amacı

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun amacı, uluslararası alanda kabul görmüş sözü edilen standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgiyi sağlayan, tek ve yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, küresel muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde, standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktadır. (Oksay, 2005)

Bu yeni şartlar doğrultusunda gerek ulusal gerekse uluslararası düzeyde, IASB, İktisadi İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD) Muhasebe Standartları Çalışma Grubu, Birleşmiş Milletler Hükümetler arası Çalışma Grubu ve Avrupa Birliği Muhasebe Danışma Grubu gibi birimler çalışmalar yürütmektedirler (Uysal, 2006, s. 90).

Farklı standart uygulamasının firmaların uluslararası ilişkilerindeki etkisi kaçınılmaz olup, ulusal standartlara göre düzenlenen finansal tablolar yabancı yatırımcılar tarafından anlaşılammakta ve uluslararası borsalarda işlem görememektedir. Bu konuda, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'ne (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) bağlı Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board – FASB) tarafından 2002 yılında düzenlenen ortak toplantıda, ABD'de uygulanan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (Generally Accepted Accounting Principles-GAAP) ile küresel düzeyde uygulanan UFRS'yi uyumlaştırma çalışmasına başlanması kararı alınmıştır. Ayrıca aşağıda belirtilen konular hakkında da çalışmalar yapılması kararlaştırılmıştır (Aysan, 2007, s. 53-54):

Mevcut finansal raporlama standartlarının en kısa süre içerisinde uyumlu hale getirilmesi ve uygulanabilir olması, bir kez uyumlaştırma konusunda başarı elde edilmeye başlandığında bunun süreklilik haline gelmesi ve buna yönelik programların koordine edilmesi, yukarıda söz edilen anlaşma, UFRS'nin küresel anlamda kabulü açısından Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (European Accounting Federation- FEE)'nin UFRS'yi uygulama kararı almasının ardından gerçekleşen ikinci büyük adım olmuştur.

Sermaye hareketleri ile ticaretin küresel boyuta ulaşması sadece işletmeleri değil ülkeleri de çok yakından ilgilendiren bir konudur. Bu bağlamda uluslararası alanda kabul görmüş finansal raporlamada harmonizasyonu amaç edinen standartlar setinin



oluşturulması için Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) gibi kurullar muhasebe meslek örgütlerince meydana getirilmiş ve hükümetlerce desteklenmiştir. Diğer yandan dünyanın en önemli bölgesel birliği olan Avrupa Birliği, muhasebe standartlarının oluşumunda ve muhasebe uygulamalarında harmonizasyonun sağlanması için muhasebe direktiflerini devreye sokmuştur (Toraman ve Bayramoğlu, 2006, s.463-467).

1.7. Çevresel Muhasebede Karşılaşılan Zorluklar ve IASB

Çevresel muhasebe adına yapılmış ve daha önce belirtilmiş olan bu kadar çalışmaya rağmen, sosyo-ekonomik bir olay olarak ele alınan çevrenin, muhasebesinin söz konusu edildiği çevresel muhasebe uygulamasının görülebilen üç zorluğu bulunmaktadır. Bu zorluklardan birincisi çevre olayında belge, bilgi ve dokümanın kolaylıkla elde edilememesi, ikincisi, fiziksel olarak çevreye verilen zararın ölçümünün zorluğu, üçüncüsü ise, bu fiziksel birimlerin muhasebede kullanılmasına ilişkin bir metot bulunmamasıdır. (Gautam, 1997)

Yapılan çalışmalar sonucunda, elde edilecek belge düzeni ve muhasebede kullanılabilecek metotlar, çevreye verilen zararın ölçülmesi zorluğuna rağmen, çevredeki değişimlerin muhasebe sistemi içinde veya ayrı olarak gösterilebilmesine imkân sağlayacaktır.

Günümüzde, çevre muhasebesinin gerekli araçları oldukça teorik durumda olup şu anda işletmelerin ihtiyaçlarına cevap verebilecek nitelikte değildir. Şu anda bazı işletmeler çevre için yapmış oldukları harcama ve yatırımları diğer fonksiyonel hesaplar içinde ele almaktadırlar. Yapılacak araştırmalar ve özellikle Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu tarafından yürütülecek çalışmalar, çevresel muhasebenin mevcut muhasebe sistemine entegresini sağlayacak metotların tanımlamalarını ve muhasebe enstrümanlarının gerçekleştirilmelerini sağlayacaktır (Managing and Industrialand Business Environment, 1996: 3).

Çevresel muhasebe uygulaması üzerine yapılan bir araştırmada, işletmeler çevresel muhasebeyi uygulamada daha çok yasal konularda, çevresel maliyetlerin tanımlanması ve yönetilmesinde, çevresel muhasebe bilgi sisteminin oluşturulması konularında sorunlarla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. (Korukoğlu, 2011, s. 81- 89)

İşletmelerin faaliyetleri sonucu ortaya çıkan çeşitli çevresel etkilerle ilgili fiziksel ve mali boyutların belirlenebilmesi, ölçülebilmesi ve muhasebe sistemi içerisinde daha belirgin hale getirilebilmesi için, işletmelerin karar alma sürecinde gerek duyulan çevresel olgulara ilişkin verilerin hazırlanmasını sağlayacak yöntem ve tekniklerin muhasebe sistemine konulması gerekmektedir. (Haftacı, Soylu, 2008)

2005 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (UMSK) Kyoto Protokolü çerçevesinde AB Karbon Salım Ticareti Sistemi'nde kullanılacak muhasebe sistemi için bir



çalışma başlatmıştır. Sonuçlandırılmayan bu girişim, Cook (2008) tarafından ele alınmıştır. İlgili çalışmada karbon salım ticareti sisteminde mevcut muhasebe standartlarının muhasebecilere zorluk çıkaracağına altını çizilmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bu konuda yeni adımlar atması gerektiği savunulmuştur.

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun bağımsız ve özerk muhasebe standartları hazırlama ve yayınlama konusunda genel kabul görmüş tek otorite olduğu düşünüldüğünde, bu kurul, yukarıda sayılan ve çevresel muhasebede mikro alanda ortaya çıkan olumsuzluklarla birlikte, makro alanda da ülkeler arasında ekonomik, siyasi, sosyal, kültürel, hukuksal yapıların yanında çevresel muhasebeyi uygulayan işletmelerin mali yapıları ve muhasebe eğitimi ile ilgili farkları da dikkate alarak, ölçülebilir, karşılaştırılabilir, kayıt altına alınabilir, hesaplanabilir bir standardı geliştirme zorunluluğu doğmuştur.

Sonuç

Bugünkü duruma göre, endüstri ile çevre arasında yeni bir ilişki kurulmasına ihtiyaç olduğu görülmektedir. Herşeye rağmen uzun vadede köklü tutum değişikliğine gidilmelidir. Kısa vadede ise sürdürülebilir kalkınma hedeflenmelidir. Endüstrinin çevreye verdiği olumsuz etkileri ölçmek için ölçüm sistemlerine gerek vardır. Fakat günümüz muhasebesi, çalışmada da ele alındığı gibi, çeşitli nedenlerden dolayı yetersiz kalmaktadır. Bundan dolayı, kurumsal ve çevresel etkilerin elde edebileceği bütünsel yeni bir muhasebeye gerek vardır.

Bu ortak dili sağlayacak kurul ise, Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruludur. Bu kurulun amaçları doğrultusunda, çevresel muhasebe gibi yeni bir muhasebe dalı için uluslararası bir standardı ele alması ve yayınlaması bir zorunluluk halini almıştır. Kurul yapacağı çalışma ile mevcut eksikliği gidermiş olacaktır.

Kaynakça

Adams, R. (1992). Why is the Environmental Debate of Interest to Accountants and Accountancy Bodies? In D. Owen (Ed.), The Accounting Profession, of Green Reporting: Accountancy and the Challenge of the Nineties (pp. 76–86). London: Chapman and Hall. Chapter 4.

Akdoğan N., Türkiye Muhasebe / Finansal Raporlama Standartlarının Uygulama Süresi: Sorunlar, Çözüm Önerileri, Mali Çözüm, İSMMMO, Mart- Nisan, 2007

Aslan, S. , “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:23 (Temmuz 2004), ss. 93- 100.



Aysan, M., “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Küresel Uyum”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı:34 (Nisan 2007), ss. 51- 56.

Barton, A. D. (1999). A Trusteeship Theory of Accounting for Natural Capital Assets. *Abacus*, 35(2), 207–222.

Cook, A. (2009). Emission Rights: From Costless Activity to Market Operations. *Accounting, Organizations and Society*, 34(3–4), 456–468.

Costanza, R., L’Arge, R., de Groot, R., Farber, S., Grasso, M., Hanron, B., Limburg, K., Naeem, S., O’Neill, R. V., Parvelo, J., Raskin, R. G., Sutton, P., & Van der Beck, M. (1997, May 15). The Value of the World’s Ecosystem Services and Natural Capital. *Nature*, 387, 253–259.

Daly, H. E. (1991). Towards an Environmental Macroeconomics. *Land Economics*, 67(2), 255–259.

Daly, H. E., & Cobb, J. B. (1989). For the Common Good: Redirecting the Economy Toward Community. *The Environment and a Sustainable Future*. Massachusetts: Beacon Press.

Damant, D., “Accounting Standards – A New Area”, *Balance Sheet*, Vol:11, No:1, 2003.

De Beer, Patrick and Francois Friend, *Environmental Accounting: A Management Tool for Enhancing Corporate Environmental and Economic Performance*, *Ecologica Economics*, v: 58, pg: 548– 560, 2006.

Gautam, H.C.; (1997); “Environmental Accounting at National and Firm Level: A Case of India”; IAAER 8th Congress; Paris.

Güvemli, O. ve Gökdeniz, Ü. (1996), “Çevre Muhasebesindeki Gelişmeler”, *MÖDAV Dergisi*, Muhasebe Öğretim Üyeleri Bilim ve Dayanışma Vakfı, Sayı: 4, İstanbul, Ekim.

Haftacı, V., Soylu K., *Çevresel Bilgilerin Muhasebesi ve Raporlanması*, Kocaeli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (15) 2008 / 1 : 92-113

Harte, G., & Owen, D. (1991). Environmental Disclosure in the Annual Reports of British Companies: a Research Note. *Accounting, Auditing and Accountability*, 4(3), 51–61.

Haverty, J. L., “Are IFRS and U.S. GAAP Converging? Some evidence from People’s Republic of China Companies Listed on the New York Stock Exchange”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, No.15, 2006.



Hecht, J., E. National Environmental Accounting: Bridging The Gap Between Ecology And Economy, RFF Pres, Washington DC, 2005, s.3-7.

Hibbitt, C.,& Kamp-Roelands, N. (2001). Prudently Protecting Profits: the (Mild) Greening of Global Corporate Management. The Netherlands: Koninklijk Nederlands Institutevan Register Accountants.

Jones, M. J. (2003). Accounting for Biodiversity: Operationalising Environmental Accounting. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 16(5), 762–789.

Karapınar, A., : “Muhasebe Uygulamalarında Uluslararası Uyumun Araştırılması”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,Sayı:2 (Haziran 2000), ss.85- 96.Basım, 975-8289-05-5

Kırılıoğlu H, Can A. V, Çevresel Muhasebede Kavramsal Tartışmaların Gelişimi ve Analizi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı 32, Ekim 2006, s. 68

Kırılıoğlu,H.,Fidan, M., E., Organize Sanayi Bölgeleri İçinde Ve Dışında Faaliyet Gösteren İşletmelerin Çevre-Atık Yönetimi Ve Muhasebesi Konularında Mevcut Durum Ve Farklılıkları, (Sakarya İlinde Bir Araştırma), Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Ekim 2010, s. 1- 28

Kırılıoğlu, H., Can, A., V., Çevre Muhasebesi, Değişim Yayınları, Adapazarı, 1998. s.103.

Korukoğlu, A.,İşletmelerde Çevre Muhasebesi: İzmir İli Uygulaması, EGE Akademik Bakış / Ege Academic Review Cilt: 11 • Sayı: 1 • Ocak 2011, ss. 81 -89

Laughlin, R. C.,&Gray, R. H. (1988). Financial Accounting: Method and Meaning. London: Van Nostrand Reinhold.

Managing the Industrialand Business Environment; (1996), Environmental Accounting; IMD: MIBE: Environmental Accounting.

Martin, B.,Environmental Accounting, Financial Management. London, Apr. 2007. s. 36
<http://www.ipcc.ch/ipccreports/index.htm>

Maunder, K. T.,&Burrill, R. L. (1991). Accounting and Ecological Crisis. Accounting, Auditing and Accountability Journal, 3, 9–26.

Mc Creevy, C., “IFRS-No Pain, No Gain,” Official Opening of FEE’ s New Offices, Brussels, 18 October, 2005.

Mısırlıoğlu, İ. U., “UFRS ve Basel II’ nin İşletme Faaliyetleri Üzerindeki Etkileri”, Mali Çözüm Dergisi, Yıl:16, Sayı:76, Haziran-Temmuz, 2006.



Mugan, C. Ş., Akman, N. Hoşal., “Convergenceto International Financial Reporting Standards: The Case of Turkey”, International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol:2, No:1/2, 2005.

Murphy, Ann B., “The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices”, The International Journal of Accounting, Vol:35, No:4, 2000.

Nyquist s., Accounting Theoryand Financial Environmental Reports, Eco-Management and Auditing, Nr.7, 2000, s. 178- 185

Oksay S., 2005, UFRS Kurumları, Sigorta İnceleme ve Araştırma Yayınları, <http://www.tsrbsb.org.tr/sayfa/TMSK> (Erişim tarihi7 Nisan 2011)

Ostapski, S. A.,&Isaacs, C. N. (1992). Corporate Moral Responsibility and the Moral Audit: Challenges for Refuse Reliefinc. Journal of Business Ethics, 11, 231–239.

Özbirecikli, Mehmet, Çevre Muhasebesi: Kavramlar Uygulama Alanları Araştırma Sonuçları, Natürel Kitap ve Yayıncılık, Ankara, 2002.

Özkol E., Çevre Muhasebesi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. Dergisi, Cilt 13, Nisan 1998, s. 3

Parker L.D., Environmental Costing: A Pathto Implementations, Avustralian Accounting Review, Nov., Nr. 10, 2000, s. 43 – 50

Pearce, D. (1992). Green Economics. Environmental Values, 3, 1–13.

Repetto, R. (1992). Accounting forEnvironmental Assets. Scientific American, 64–70.

Repetto, R. (January 1992). Wasting Assets, the Need for National Resource Accounting. Technology Review, 93(1), 38–44.

Rubenstein D.B.,Environmental Accounting fortheSustainable Corporation, QuorumBooks, 1994, s. 17

Rubinstein, D. (1992). Bridging the Gap Between Green Accounting and Black Ink. Accounting, Organizations and Society, 17(5), 501–508.

Sagoff, M. (1989, Summer). Review of Property Rights and Eminent Domain. Transaction Books in Environmental Ethics, New Jersey, 179–197.

Saravanamuthu, K. (2004). What is Measured Counts: Harmonized Corporate Reporting And Sustainable Economic Development. Critical Perspectives on Accounting, 15, 295–302.



Schaltegger S.,Burrit R., Contemporary Environmental Accounting Issues, Concepts and Practice, Greenleaf Publishing, 2000, s. 79

Sevilengül, O.,Genel Muhasebe, Gazi Kitapevi, Ankara, 2002, s.9-10.

Street, D. L. ve Shaughnessy K. A., “The Evolution of The G4+1 and Its Impact on International Harmonization of Accounting Standards”, Journal of International Accounting, Auditing andTaxation, Vol.7, No.2, 1998.

Toraman, C. ve Bayramoğlu, F. (2006). Avrupa Birliği Sürecinin Muhasebe Uygulamalarına Etkisi,17. World Congress of Accounting Mali Çözüm Dergisi Özel Sayı, İstanbul SMMMO yayını, İstanbul.

TUSİAD, (2005), Şirketlerin Yeni Yönetim Aracı: Çevresel Muhasebe, Haziran 2005, Yayın No. TUSİAD-T/2005-06/404

Uysal, Ö. Ö., “Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşum Süreci: IASC ve Önde Gelen Ulusal ve Uluslararası Örgütler”, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Yıl:5, Sayı:17, Ocak, 2006.

Willis, A.,& Goodfellow, J. (1991, March). The Name of the Game. CA Magazine, 43–50.

Yarbaşı, E., Çevre – İşletme – Maliyet İlişkilerinin Mali Durum Tablolarına Yansıtılması, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler. Enstitüsü, İstanbul, 1998. s.50.

www.consulta.com.tr/index2.php?option=com_content&do